

Präsidium des Nationalrates
Parlamentsgebäude
1017 Wien

Dampfschiffstraße 2
A-1031 Wien
Postfach 240

Tel. +43 (1) 711 71 - 0
Fax +43 (1) 712 94 25
office@rechnungshof.gv.at

Wien, 5. Juni 2015
GZ 300.090/004-2B1/15

Steuerreformgesetz 2015/2016

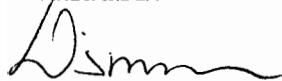
Sehr geehrte Damen und Herren,

in der Beilage übermittelt der Rechnungshof eine Ausfertigung seiner Stellungnahme zum gegenständlichen Entwurf.

Mit freundlichen Grüßen

Der Präsident:
Dr. Josef Moser

F.d.R.d.A.:



1 Beilage



Bundesministerium für Finanzen
Johannesgasse 5
1010 Wien

Dampfschiffstraße 2
A-1031 Wien
Postfach 240

Tel. +43 (1) 711 71 - 0
Fax +43 (1) 712 94 25
office@rechnungshof.gv.at

Wien, 5. Juni 2015
GZ 300.090/004-2B1/15

Steuerreformgesetz 2015/2016

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Rechnungshof (RH) dankt für den mit Schreiben 19. Mai 2015, GZ. BMF-010200/0019-VI/1/2015, übermittelten Entwurf des im Betreff genannten Gesetzes und nimmt im Rahmen des Begutachtungsverfahrens aus der Sicht der Rechnungs- und Geburungskontrolle wie folgt Stellung:

1. Allgemeines zum vorliegenden Entwurf

Der übermittelte Entwurf setzt sich unter anderem die Ziele

- einer Entlastung der lohn- und einkommensteuerpflichtigen Österreicherinnen und Österreicher,
- einer strukturellen Überarbeitung und Vereinfachung des österreichischen Steuerrechts,
- der verstärkten Prävention und Bekämpfung von Steuerbetrugsszenarien, sowie
- einer Konsolidierung und Absicherung des Budgetpfades.

1.1 Überarbeitung und Vereinfachung des österreichischen Steuerrechts

Zum genannten Ziel der strukturellen Überarbeitung und Vereinfachung des österreichischen Steuerrechts weist der RH einleitend darauf hin, dass der RH bereits mehrfach die Frage der Komplexität des Steuerrechts angesprochen und die Durchforstung

sämtlicher Steuerbefreiungen mit dem Ziel eines einfacheren Steuerrechts empfohlen hat.

Der RH merkt dazu kritisch an, dass das BMF mit dem vorgelegten Entwurf keine Neukodifizierung des Einkommensteuerrechts beabsichtigt. Im Gegenteil ist mit dem vorliegenden Entwurf eine weitere Verkomplizierung des Steuerrechts z.B. damit verbunden, dass es künftig drei verschiedene Abzugsteuersätze für Kapitaleinkünfte und die Immobilienertragsteuer (25 %, 27,5 % und 30 %) geben soll. Zudem sollen zu den bestehenden 273 Übergangsbestimmungen 36 hinzugefügt werden.

Dazu wurde vom RH im Bericht „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“, Reihe Bund 2013/3, zu den Begünstigungen im Einkommensteuerrecht (und vergleichbar auch im Bericht Reihe Bund 2013/6, „Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung“) kritisch darauf hingewiesen, dass im Jahr 2011

- im Einkommensteuerrecht 558 fast ausschließlich unbefristete Begünstigungsmaßnahmen normiert waren, die zu (vom BMF für das Jahr 2009 geschätzten) Einnahmenausfällen i.H.v. rd. 9 Mrd. EUR bzw. rd. 35 % der tatsächlichen Einnahmen aus Einkommensteuern führten, und deren Vollzug nach Erhebungen des RH einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand von rd. 73 Mio. EUR verursachten,
- im Körperschaftsteuerrecht 110 fast ausschließlich unbefristete Begünstigungsmaßnahmen normiert waren, die (vom BMF für das Jahr 2010 geschätzten) Einnahmenausfällen i.H.v. rd. 455 Mio. EUR bzw. rd. 10 % der jährlichen Einnahmen aus der Körperschaftsteuer verursachten (wobei der überwiegende Teil dieser Einnahmenausfälle der Kategorie Gruppenbesteuerung (450 Mio. EUR) zuzurechnen war). Der mit dem Vollzug der Begünstigungen verbundene Verwaltungsaufwand wurde vom RH mit rd. 15 Mio. EUR für das Jahr 2011 (davon entfielen rd. 7 Mio. EUR auf den Vollzug der Gruppenbesteuerung) erhoben.

Der RH empfahl daher dem BMF (in Schlussempfehlung 13 des Berichts Reihe Bund 2013/6 und Schlussempfehlung 6 des Berichts Reihe Bund 2013/3),

- die bestehenden Begünstigungen kritisch zu durchforsten und mit dem Ziel zu evaluieren, auf ein transparentes, einfaches und verständliches Körperschaftsteuerrecht hinzuwirken,
- und auch im Bereich des Einkommensteuerrechts die bestehenden Begünstigungen kritisch zu durchforsten sowie zu evaluieren und auf dieser Grundlage – angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmenausfälle – auf

eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinzuwirken.

Diese Maßnahmen würden den Abgabepflichtigen die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen.

Der vorliegende Entwurf sieht zwar teilweise den Entfall bisher bestehender Begünstigungen, aber auch neue begünstigende Regelungen vor, weshalb der RH auf folgende generelle Feststellungen und Empfehlungen zu steuerrechtlichen Begünstigungen aus dem Bericht Reihe Bund 2013/3 hinweist:

Das BMF sollte

- die Wirkungen jeder einzelnen Begünstigung im Einkommensteuerrecht – im Sinne der zu schaffenden Begriffsdefinition – jährlich nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte erheben und im Sinne von mehr Transparenz dem Nationalrat detailliert berichten (TZ 7),
- für die Steuerbegünstigungen qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festlegen. Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung zu überprüfen, aktiv zu steuern und um gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können (TZ 8),
- in einem Gesamtkonzept festlegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. Dabei wäre regelmäßig und umfassend zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden, ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht und wie gegebenenfalls unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können. Über die erzielten Ergebnisse wäre dem Nationalrat umfassend Bericht zu erstatten (TZ 9),
- die bestehenden Begünstigungen kritisch durchforsten sowie evaluieren und auf dieser Grundlage – angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmenausfälle – auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinwirken, ohne die beabsichtigten Wirkungen aus den Augen zu verlieren (TZ 9),

- auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht hinwirken. Dies würde dem Bürger die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen (TZ 11) und
- darauf hinwirken, dass Gesetzesbestimmungen möglichst klar und eindeutig anwendbar formuliert werden, um aufwändige Verfahren für die Bürger und die Finanzverwaltung zu vermeiden (TZ 12).

Der RH weist zusammengefasst kritisch darauf hin, dass der vorliegende Entwurf weitere – begünstigende – Ausnahmeregelungen im Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts schafft, ohne dass die vom RH empfohlene Durchforstung und Evaluierung der Wirkungen der schon bisher bestehenden begünstigenden Bestimmungen im Bereich des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts vorgenommen wurde. Aus Anlass der vorliegenden Begutachtung weist der RH daher neuerlich auf den weiterhin erforderlichen Umsetzungsbedarf seiner generellen Empfehlungen hin.

1.2 Verstärkte Prävention und Bekämpfung von (Steuer-)Betrugsszenarien

Zu den vom BMF beabsichtigten, verstärkten Prävention und Bekämpfung von (Steuer-)Betrugsszenarien sollen nach den Erläuterungen

- die Einführung der Registrierkassenpflicht mit Einzelaufzeichnung,
- die Belegerteilungspflicht und Pflicht zur Belegannahme und
- die Spezialisierung und Verbesserung der Ausstattung bestimmter Mitarbeiter zur Bekämpfung unterschiedlicher Betrugsszenarien

beitragen.

Diese Maßnahmen haben einen direkten Bezug zum Wirkungsziel der UG 15 Finanzverwaltung: „*Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Abgabenerhebung und Stärkung der Abgabemoral*“. Sie sollen auch der Steuergerechtigkeit dienen, da die bisher redlichen Steuerzahler in Zukunft nicht mehr die finanziellen Lasten der unredlichen mittragen müssen. Zusätzlich sollen nach den Erläuterungen bisher bestehende Wettbewerbsverzerrungen vermindert werden. Der RH weist positiv auf diese mit dem Entwurf verfolgten Ziele der Setzung von Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung hin, weist jedoch zu den vorgeschlagenen Maßnahmen auf folgendes hin:

1.2.1 Zu den personellen Auswirkungen der geplanten Maßnahmen

Gemäß der Wirkungsorientierten Folgenabschätzung (WFA) S. 34 ist geplant, bis 2018 Personal im Ausmaß von insgesamt 450 Bediensteten neu aufzunehmen und aus dem Personaltransfer von anderen Bundesstellen 50 Bedienstete für die Abgabenbetrugsbekämpfung zuzuführen.

Der RH befürwortet die geplante personelle Verstärkung der Abgabenbetrugsbekämpfung und weist in diesem Zusammenhang auf seine Festhaltungen im Bericht „Risikomanagement in der Finanzverwaltung“, Reihe Bund 2014/14, TZ 29, hin:

„Der RH verdeutlichte mit seinen Berechnungen, dass die Finanzbediensteten mit ihren Kontrollen ausnahmslos weit höhere Mehrergebnisse erzielten im Vergleich zu den von ihnen verursachten Kosten, und zwar unabhängig davon, ob sie im Innen- oder im Außendienst tätig waren. Abgabenausfälle in nicht kontrollierten Fällen waren damit nicht auszuschließen. Er verwies in diesem Zusammenhang auf das Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung für die Jahre 2013 bis 2018. Im Kapitel über „Steuerbetrug bekämpfen und Steuerumgehung unterbinden“ sah die Bundesregierung u.a. vor, dass „im operativen Finanzverwaltungsbereich ausreichend Personal zur Verfügung zu stellen ist.“

Er empfahl dem BMF, die vom RH aufgezeigte wirtschaftliche Aufgabenerfüllung in der Finanzverwaltung bei Überlegungen zum risikoorientierten Personaleinsatz verstärkt zu berücksichtigen, um dessen eigene strategische Zielsetzungen – wie Sicherung des Abgabenaufkommens, Schließung von Steuerlücken und Gewährleistung einer fairen und gleichmäßigen Besteuerung in der Vollziehung – wirkungsvoller erreichen und die Abgabenrisiken minimieren zu können.“

Er weist darauf hin, dass gemäß dem vorgelegten Entwurf (WFA S. 34) im Jahr 2016 von diesen insgesamt 500 Bediensteten erst 150 Bedienstete eingeplant sind. Die Aufstockung soll bis 2018 erfolgen. Sollte es sich bei diesen Personen um Neuaufnahmen bzw. um solche aus dem Personaltransfer handeln, so ist eine mehrjährige Ausbildungszeit erforderlich, bis diese Personen im Steuervollzug vollwertig und eigenverantwortlich eingesetzt werden können. Für den Spezialbereich der Abgabenbetrugsbekämpfung ist zusätzliche Zeit für das Sammeln von Erfahrung und Kenntnissen erforderlich. Die beabsichtigten Wirkungen im Bereich der verstärkten Abgabenbetrugsbekämpfung, wie sie das BMF plant, können demnach mit den in der WFA angeführten Personen im angegebenen Zeitraum vermutlich nicht erzielt werden.

In diesem Zusammenhang verweist der RH auf seinen Bericht „Bekämpfung des Abgabentreibens mit dem Schwerpunkt Steuerfahndung“: „*Die Personalressourcen sollten im Bereich der Betrugsbekämpfung – insbesondere der Steuerfahndung – erhöht bzw. aus anderen Bereichen der Verwaltung umgeschichtet werden*“ (Reihe Bund 2011/9, Schlussempfehlung 3).

1.2.2 Zur verpflichtenden Verwendung von Registrierkassen und zur Belegerteilungspflicht

Die Verpflichtung zur Verwendung von Registrierkassen soll ab einem Jahresumsatz von 15.000 EUR je Betrieb bestehen. Dem gegenüber sollen gemäß dem neuen § 131 Abs. 4 BAO mittels noch zu erlassender Verordnung des Bundesministers für Finanzen Erleichterungen u.a. bei der Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (= Registrierkasse) festgelegt werden, wenn die Erfüllung der Verpflichtung unzumutbar wäre. Die Unzumutbarkeit soll für Umsätze bis zu einem Jahresumsatz von 30.000 EUR je Betrieb vorliegen.

Der RH kann mangels erforderlicher Informationen die Festlegung von zwei unterschiedlichen Betragsgrenzen für die Pflicht zur Verwendung von Registrierkassen nicht nachvollziehen. Auch die sachliche Notwendigkeit für die Ungleichbehandlung von mobiler und sesshafter Berufsausübung derselben Berufe (wie z.B. Friseure, Masseure, Hebammen, Schneider, Tierärzte) wird in den Erläuterungen nicht näher dargelegt.

Der RH weist darauf hin, dass das BMF erneut die Einführung von zwei Steuerbegünstigungen in Form einer vorzeitigen Abschreibung von Anschaffungskosten (= Sofortabschreibung von bis zu 2.000 EUR, ähnlich wie bei geringwertigen Wirtschaftsgütern, die allerdings mit einem Anschaffungswert von 400 EUR begrenzt sind) sowie der Gewährung einer Anschaffungsprämie von 200 EUR beabsichtigt (§ 124b Z 294 EStG 1988). Dazu ist auch darauf hinzuweisen, dass auch die Erläuterungen keinen Hinweis zu den tatsächlichen Kosten einer vom Entwurf angedachten elektronischen Registrierkassa enthalten.

2. Zu den einzelnen Änderungen in den Materiengesetzen

2.1 Zu den Änderungen im Einkommensteuerrecht

2.1.1 Allgemeines

Im BFG 2015, BGBl. I Nr. 39/2014 bekennt sich der Bund u.a. zur Einfachheit des Steuersystems: „*Die Steuergesetze sollen Beschäftigung, Investitionen und Innovationen*

fördern, den Standort sichern, sowie einfach und leistungsgerecht sein. Die Besteuerung erfolgt effizient, fair und gleichmäßig“ (a.a.O. S. 190).

Das Wirkungsziel 1 lautet demnach: „*Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit Österreichs durch eine einfach, schlanke (. . .) Gestaltung des Steuersystems (. . .).*“ Dieses Ziel soll u.a. mit der Erarbeitung eines neuen Einkommensteuergesetzes (EStG) erreicht werden (S. 196), wobei das BMF den Ausgangszustand wie folgt beschrieb: „*Das bereits seit 1988 geltende EStG 1988 ist aufgrund der Vielzahl von Novellen in seiner Gesamtheit unübersichtlich und bedingt eine strukturelle und zeitgemäße Neuausrichtung*“.

Der RH merkt dazu kritisch an, dass das BMF mit dem vorgelegten Entwurf keine Neukodifizierung des Einkommensteuerrechts beabsichtigt. Vielmehr geht er davon aus, dass eine Verkomplizierung z.B. dadurch eintreten wird, dass es künftig drei verschiedene Abzugssteuersätze für Kapitaleinkünfte und die Immobilienertragsteuer (25 %, 27,5 % und 30 %) geben soll. Zudem sollen zu den bestehenden 273 Übergangsbestimmungen 36 hinzugefügt werden.

2.1.2 Einführung neuer Steuerbefreiungen

Das BMF beabsichtigt, in § 3 EStG 1988 folgende neue Steuerbefreiungen einzuführen:

- Sachzuwendungen bei Dienst- oder Firmenjubiläum
- Anhebung des Freibetrages für Mitarbeiterkapitalbeteiligung
- Zuwendungen für ein Begräbnis (gegen Entfall des Haustrunks)
- Mitarbeiterrabatt (gegen Entfall der Beförderung von Arbeitnehmern) und
- SV-Rückerstattung.

Der RH weist darauf hin, dass trotz Wegfalls einiger Steuerbefreiungen die empfohlene Durchforstung sämtlicher Steuerbefreiungen mit dem Ziel eines einfacheren Steuerrechts nicht erfolgt.

2.1.3 Abschreibungen bei Gebäuden

Die beabsichtigte Vereinheitlichung der Abschreibungsdauer bei Gebäuden sowie die einheitliche Festlegung des Grund- und Gebäudeanteils werden zu einer vereinfachten Rechtsanwendung beitragen. Es ist jedoch zu bedenken, dass die Rechtssicherheit

geshmälert wird, wenn das BMF nicht nur neue Fälle neu regeln, sondern auch in bereits bestehende Verhältnisse eingreifen möchte.

2.1.4 Begünstigte Spendenempfänger

Der Entwurf sieht eine Meldepflicht für bestimmte Empfänger von Beiträgen und Zuwendungen vor.

Unter den genannten Empfängern sind auch z.B. Kirchen und Religionsgesellschaften; diese haben gemäß § 18 Abs. 8 Z 2 lit. a EStG 1988 den „*Gesamtbetrag aller im Kalenderjahr zugewendeten Beträge des Leistenden*“ zu melden.

Der RH weist kritisch darauf hin, dass dies im Widerspruch zu § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 steht, wonach nur *verpflichtende* Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Daran soll auch der vorliegende Entwurf nichts ändern. Die neue Meldepflicht unterscheidet jedoch nicht zwischen verpflichtenden und freiwilligen Zahlungen, sondern zwingt die Kirchen und Religionsgesellschaften dazu, sowohl alle verpflichtenden als auch alle freiwilligen Zahlungen einer Person in einer Summe zu melden. Als Sonderausgabe ist dann gemäß § 18 Abs. 8 Z 3 lit. a EStG 1988 „*der übermittelte Gesamtbetrag*“ zu berücksichtigen. Hier wäre eine gesetzliche Klarstellung bzw. Nachbesserung geboten.

Zudem weist der RH auf seinen Bericht „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“ hin, in dem er bereits kritisch darauf aufmerksam machte, dass „*aus in den Veranlagungsakten vorhandenen Informationen nicht immer ersichtlich war, ob die Bürger ihre Kirchenbeiträge verpflichtend oder freiwillig gezahlt hatten. Die steuerliche Absetzbarkeit war daher nicht zweifelsfrei feststellbar. Vereinzelte Kontrollen zeigten auch freiwillige Zahlungen auf*

“ (Reihe Bund 2013/3, TZ 21).

§ 18 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 regelt die gesetzlichen Folgen für den Fall, dass ein Empfänger von Beiträgen und Zuwendungen seinen Übermittlungsverpflichtungen nicht nachkommt.

Der RH weist kritisch darauf hin, dass der Entwurf ausschließlich Bezug nimmt auf Empfänger von Spenden; nicht genannt sind Kirchen und Religionsgesellschaften und die Empfänger von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen und vergleichbaren Beiträgen an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, welche ebenfalls eine Meldepflicht trifft. Aus der Sicht des RH sind die Rechtsfolgen einer fehlenden Meldung durch diese Einrichtungen unklar.

2.1.5 Weitere begünstigende Regelungen

(1) Die geplante Neuregelung i.Z.m. dem Sachbezug für Kfz wird die Komplexität für die Rechtsanwender erhöhen (Differenzierung nach CO₂-Emmissionswerten). Weiters soll eine neue Begünstigung eingeführt werden, indem Kfz mit einem CO₂-Ausstoß von Null gänzlich vom Sachbezug befreit werden sollen. Dies trägt zwar dem Umweltgedanken Rechnung, lässt aber die steuerlich systemwidrige Tatsache unberücksichtigt, dass diesfalls Dienstnehmer, die unzweiflhaft einen finanziellen Vorteil aus dem Dienstverhältnis durch die Überlassung eines Dienst-Kfz mit Elektromotor zur privaten Nutzung erhalten, diesen Vorteil nicht versteuern müssen. Damit werden sie steuerlich besser gestellt als vergleichbare Dienstnehmer mit einem Dienst-Kfz mit Verbrennungsmotor.

Der RH weist dazu kritisch hin, dass der Entwurf keine Hinweise darauf enthält, ob das BMF geprüft hat, die beabsichtigte Umweltförderung allenfalls in Form einer direkten Förderung außerhalb des Steuerrechts zu gewähren.

(2) Das BMF beabsichtigt, die Fälle, welche Anspruch auf eine Negativsteuer begründen, sowie die auszuzahlenden Beträge massiv zu erhöhen.

Der RH weist darauf hin, dass damit neue Steuerbegünstigungen geschaffen bzw. bestehende erhöht werden. Dem Entwurf ist nicht zu entnehmen, ob das BMF eine umfassende Analyse bzw. Evaluierung durchgeführt hat, um die Frage beantworten zu können, ob allenfalls andere Möglichkeiten der Förderung außerhalb des Steuerrechts bestünden. Weiters fehlt eine eingehende Darstellung des zu erwartenden Mehraufwandes für den Vollzug, insbesondere hinsichtlich der IT-Programmierung.

(3) Das BMF beabsichtigt, die Sonderbestimmung für Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb sowie Vergütungen an Arbeitnehmer für Diensterfindungen zu streichen. Gleiches gilt für die Regelungen über den Landarbeiterfreibetrag. Dazu merkt der RH an, dass sich in den Materialien keine Informationen über Sinn und Zweck, Ziele und (insb. finanzielle) Wirkungen dieser Maßnahmen finden.

(4) Die Mietzinsbeihilfe soll entfallen, weil „*diese Förderung sehr verwaltungsintensiv*“ ist. Der RH befürwortet diese Verwaltungsvereinfachung, merkt jedoch an, dass die Materialien dazu keine Details über die finanziellen Auswirkungen enthalten.

3. Änderungen im Umsatzsteuerrecht

(1) Das Kernstück der Steuerreform ist bei der Umsatzsteuer die Einführung eines zweiten ermäßigten Steuersatzes von 13 %. Die Erläuterungen des BMF enthalten

keine detaillierten Informationen, weshalb ausgerechnet die vorgesehenen Leistungen nunmehr mit 13 % versteuert werden sollen. Dies gilt sowohl für die Anhebung von 10 % auf 13 % als auch die neue Begünstigung i.Z.m. Eintrittsberechtigungen für sportliche Veranstaltungen.

Die in den WFA S. 18 angeführten Wirkungsziele („*Heranführung der beschränkten Steuersätze an den Normalsteuersatz*“; „*die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes stellt eine teure und ineffektive Finanzierungsform zur Schaffung von Lenkungseffekten dar*“) lassen offen, wie das BMF diese mit dem vorgelegten Entwurf erreichen will.

(2) Der Entwurf sieht vor, dass die dem buchmäßigen Nachweis dienenden Bücher und Aufzeichnungen nicht mehr zwingend im Inland zu führen und aufzubewahren sind.

Der RH gibt zu bedenken, dass die Prüfung des buchmäßigen Nachweises durch die Finanzämter auch weiterhin ohne eine Erhöhung des Verwaltungsaufwands und ohne Einschränkungen der Kontrollmöglichkeit gewährleistet bleiben soll. Ob sich durch die geplante Änderung Erschwernisse ergeben werden, lässt sich zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht abschätzen.

4. Änderungen im Grunderwerbsteuerrecht

(1) Die neue Basis beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ist ein vom gemeinen Wert abgeleiteter Grundstückswert. Die Steuer soll gestaffelt erhoben werden (bis 250.000 EUR: 0,5 %, bis 400.000 EUR: 2,0 %, über 400.000 EUR: 3,5 %). Es dürfte ein Anstieg der Besteuerungsgrundlagen zu erwarten sein, weil der neue Grundstückswert ein Vielfaches des Einheitswertes ausmacht. Die Staffelregelung kommt auch bei einem Splitting im Familienverband zum Tragen.

(2) Bei Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke kommt weiterhin der (neue) einfache Einheitswert zur Anwendung. Der Tarif beträgt 2 % vom maßgebenden Wert (der weit geringer ist als der vom gemeinen Wert abgeleitete Wert) und nicht – wie im Normalfall – 3,5 %. Es handelt sich daher um eine steuerliche Begünstigung.

Die steuerlich unterschiedliche Behandlung von verschiedenen Bevölkerungsgruppen ist inhaltlich nicht nachvollziehbar.

(3) Der Entwurf sieht vor, dass eine Trennung zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb vorzunehmen ist. Erwerbe mit einer Gegenleistung von bis zu 30 % des Grundstückswertes gelten als unentgeltlich und fallen daher zur Gänze unter die

begünstigte Stufenregelung (anstelle des Normaltarifs von 3,5 %). Hier ist mit entsprechenden Modellen der Steueroptimierung zu rechnen.

Nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang die Regelung, nach der der Vorgang zu 50 % als teilentgeltlich gilt, sollte eine Gegenleistung nicht zu ermitteln sein.

Weiters sieht der Entwurf vor, einen Teil des Erwerbs als entgeltlich und einen anderen Teil als unentgeltlich anzusehen (zwischen größer 30 % und bis zu 70 %) und somit den Steuersatz für die Grunderwerbsteuer zu splitten. Nur bei einer Gegenleistung in Höhe von mehr als 70 % des Grundstückswertes kommt der Normalsteuersatz von 3,5 % für die gesamte Bemessungsgrundlage zur Anwendung.

Auch durch diese Regelung ist damit zu rechnen, dass steuersparende Konstruktionen beim Verkauf einer Liegenschaft gewählt werden; andererseits führt die Möglichkeit der Splitting innerhalb eines Rechtsgeschäftes zu einem erhöhten Verwaltungs- und IT-Aufwand, weil der Vorgang im Gegensatz zu der geltenden Rechtslage wesentlich komplexer zu administrieren sein wird.

(4) Wenn sich die Verhältnisse innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb ändern, soll die Steuer nacherhoben werden.

Hier ist aus der Sicht des RH mit einem erhöhten Verwaltungs- und Ressourcenaufwand zu rechnen. Es müssen in Hinkunft sämtliche Erwerbe nicht nur evident gehalten werden, sondern es muss auch bei Überschreiten der Grenzen gemäß der Staffel eine Nachversteuerung des Erwerbsvorganges stattfinden.

(5) Gemäß § 4 Abs. 1 des Grunderwerbsteuerrechts soll der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler verpflichtet sein, die näheren Umstände und Modalitäten für die Ermittlung des Grundstückswertes unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung festzulegen.

Der RH weist einleitend darauf hin, dass eine solche Verordnung nicht als Teil des zu begutachtenden Pakets zur Steuerreform 2015 vorliegt. Auch die Erläuterungen halten nur fest, dass dieser Grundstückswert „ein vom gemeinen Wert abgeleiteter Wert“ sein soll, enthalten jedoch – wie auch der Gesetzestext – keine näheren inhaltlichen Vorgaben für die zu erlassende Verordnung. Schon aus diesem Grund können der insgesamte Regelungsgehalt sowie die finanziellen Auswirkungen der an die gem. § 4 des Entwurfs neu festzulegenden „Grundstückswerte“ anknüpfenden Regelungen nicht beurteilt werden.

Darüber hinaus weist der RH darauf hin, dass es sich bei der vorgeschlagenen Regelung um eine Regelung auf dem Gebiet des Abgabenrechts handelt, und der Verfassungsgerichtshof (siehe nur etwa die Erkenntnisse VfSlg. Nr. 8708, 15.177 und 15.468) festgehalten hat, dass in diesen Fällen das Erfordernis einer besonders exakten Determinierung besteht. Das betreffende Gesetz muss den Inhalt der Verordnung bereits determinieren; es muss inhaltlich bestimmt sein und darf die Verwaltung nicht lediglich zur Regelung einer Angelegenheit durch Verordnung ermächtigen (verfassungswidrige formalgesetzliche Delegation) (s. hiezu *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Bundesverfassungsrecht¹¹, Rz. 573 und 598). Diesen Erfordernissen scheint die derzeit vorgeschlagene Formulierung des Entwurfs zu § 4 Grunderwerbsteuergesetz nicht zu genügen.

Darüber hinaus kann mangels näherer Ausführungen derzeit auch nicht beurteilt werden, ob und in welcher Höhe sich durch diese Verordnung Auswirkungen (z.B. Verwaltungsaufwand für Finanzverwaltung) ergeben werden.

(6) Das BMF beabsichtigt, neue Steuerbegünstigungen zu schaffen:

- a. Der bisherige Freibetrag bei bestimmten betrieblichen unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Erwerben von 365.000 EUR soll ohne Angabe von Gründen auf 900.000 EUR angehoben werden (§ 3 Abs. 1 Z 2 lit. c des Grunderwerbsteuergesetzes).
- b. Bei bestimmten betrieblichen unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Erwerben soll die Steuer nur 0,5 % vom Grundstückswert betragen – Deckelung (§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. b des Grunderwerbsteuergesetzes).
- c. Die folgende Tabelle bietet einen Vergleich zwischen den unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen betrieblichen Vorgängen, bei denen ein Freibetrag von 900.000 EUR und die Deckelung zur Anwendung kommen, und einem Erwerb durch eine Privatperson:

Wert – Gesamt- grund- stückswert 100.000 EUR	Steuer- auf Grund- stückswert Betriebe	Steuers- auf private Personen	Steuers- auf Betriebe	Steuers- auf Betriebe	Steuers- auf Betriebe	Steuers- auf Betriebe
in EUR						in %
1.000.000	100.000	25.250	500	5.000	500	98,0
1.200.000	300.000	32.250	2.250	6.000	2.250	93,0
1.375.000	475.000	38.375	6.875	6.875	6.875	82,1
1.500.000	600.000	42.750	11.250	7.500	7.500	82,5
1.700.000	800.000	49.750	18.250	8.500	8.500	82,9
2.500.000	1.600.000	77.750	46.250	12.500	12.500	83,9
5.000.000	4.100.000	165.250	133.750	25.000	25.000	84,9
10.000.000	9.100.000	340.250	308.750	50.000	50.000	85,3

Die Tabelle zeigt, dass bei unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Erwerben Privatpersonen steuerlich weit stärker belastet werden sollen als Betriebe. Bei einem Grundstückswert von z.B. 1 Mio. EUR soll die Grunderwerbsteuer 25.250 EUR betragen, im betrieblichen Bereich 500 EUR; dies entspricht einer Steuerbegünstigung von 98 % im Vergleich zur Steuerbelastung von Privatpersonen. Aber auch in den weiteren Rechenbeispielen sinkt die Steuerbegünstigung niemals unter 82 % dieser Steuerbelastung.

Der Entwurf enthält keine Begründung für diese Unterschiede.

- d. Da die Einheitswerte der Land- und Forstwirtschaft nur einen Bruchteil des Grundstückswertes ausmachen und der Steuersatz mit 2 % pauschaliert ist, beträgt die Steuerersparnis hier ein Vielfaches. Ausgehend von den Annahmen eines Grundstückswerts von 5 Mio. EUR und dem daraus abgeleiteten Einheitswert von 100.000 EUR würde sich eine Grunderwerbsteuer von 2.000 EUR errechnen, bei 10 Mio. EUR Grundstückswert von 4.000 EUR. Im Gegensatz dazu hätte eine Privatperson 165.000 EUR bzw. 340.000 EUR zu zahlen, im betrieblichen Bereich wären das 25.000 EUR bzw. 50.000 EUR:

Wert - Bemessungsgrundlage nach § 19 Abs. 1 Punkt 1	Bemessungsgrundlage nach § 19 Abs. 1 Punkt 2	Steuern abzugsfähig	Werte Beträge	Steuer - Land- und Forstwirtschaft
in EUR				
5.000.000	100.000	165.250	25.000	2.000
10.000.000	200.000	340.250	50.000	4.000

(7) Gemäß WFA entsteht ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand nur im Jahr 2016 und nur „*in jenen Fällen, in denen der Bodenwert noch nicht elektronisch erfasst ist und eine Anfrage an das Finanzamt gestellt und aus dem Papierakt beantwortet werden muss. Im Laufe der Jahre wird sich der Aufwand verringern, weil der Anteil der elektronisch erfassten Akte ansteigt.*“ Dieser Aufwand ist mit 86.859 EUR beziffert.

Aus der Sicht des RH ist die Darstellung in sich inkonsistent. Unter der Voraussetzung, dass sich der Aufwand im Laufe der Jahre verringern wird, kann nicht nur in einem Jahr, nämlich 2016, ein zusätzlicher Aufwand entstehen und in den Folgejahren nicht. Außerdem ist aufgrund der Komplexität der neuen Regelung – z.B. Staffelung bei unentgeltlichem Erwerb, Teilungsregelung mit 30 %-Grenze, neue Begünstigungen im betrieblichen Bereich, Verteilung der Steuerentrichtung auf zwei bis fünf Jahre, Regelung über die Zusammenrechnung des unentgeltlichen Erwerbes (auch bei Teil-erwerben) mit damit verbundenen etwaigen Nachversteuerungen – mit einem wesentlich höheren Verwaltungs- und Sachaufwand zu rechnen. Diesen Aspekt hat das BMF bei den finanziellen Auswirkungen nicht dargestellt. Zudem ist der mit den Neuerungen verbundene IT-Aufwand nicht separat ausgewiesen.

5. Änderungen der Bundesabgabenordnung

(1) Der RH befürwortet die geplanten Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung. Ob die geplanten Mehreinnahmen zwischen 1 Mrd. EUR und 1,5 Mrd. EUR pro Jahr in Folge der Bekämpfung des Steuer- und Sozialbetruges erzielt werden können, lässt sich aufgrund der dazu fehlenden Detailinformationen nicht beurteilen.

(2) Zur Bekämpfung von Umsatzverkürzungen soll eine Registrierkassenpflicht neu eingeführt werden (§ 131b Abs. 1 BAO); diese Pflicht soll Betriebe ab 1. Jänner 2016 treffen. Weiters beabsichtigt das BMF, dass die elektronischen Registrierkassen „*durch eine technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen*“ sind (§ 131b Abs. 2 BAO). Der Bundesminister für Finanzen soll Einzelheiten durch Verordnung festlegen können (§ 131b Abs. 4 BAO). Diese Bestimmungen sollen mit 1. Jänner 2017 in Kraft treten (§ 323 Abs. 45 BAO). Die erwähnte Verordnung ist nicht Teil des zur Begutachtung vorgelegten Steuerreformpakets 2015.

Der RH weist kritisch auf die unterschiedlichen Zeitpunkte für das Inkrafttreten des § 131b BAO hin. Dies trifft insbesondere jene Betriebe, die 2016 eine elektronische Registrierkasse anschaffen müssen, die erforderlichen Sicherheitsstandards jedoch noch nicht kennen.

Weiters können in Ermangelung der noch nicht vorliegenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die technische Manipulationssicherung die mit derartigen Pflichten verbundenen Kosten, insbesondere der damit verbundene Verwaltungsaufwand in der Finanzverwaltung, zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht abgeschätzt werden. Ebenso ist eine Kosten-Nutzen-Analyse nicht möglich.

(3) Die Verpflichtung zum Electronic Banking bei Zumutbarkeit soll durch eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen näher geregelt werden (§ 211 Abs. 5 BAO), die zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht vorliegt. Eine Beurteilung der Auswirkungen dieser Maßnahme ist daher nicht möglich.

Zu bedenken ist, dass die neue Regelung mangels einer besonderen Inkrafttretensbestimmung mit Ablauf des Tages der Veröffentlichung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt in Kraft treten wird.

6. Änderungen des Finanzstrafgesetzes

Das BMF beabsichtigt die Einführung eines Rechtsschutzbeauftragten im Bereich des Finanzstrafgesetzes.

Die Erläuterungen enthalten keine Angaben, mit wie vielen Fällen pro Jahr zu rechnen ist, in denen dieser befasst werden soll. Trotzdem plant das BMF finanzielle Auswirkungen sowohl für den Rechtsschutzbeauftragten als auch für seine beiden Stellvertreter auf Basis der Dienstklasse IX (Sektionschef) ein. Dies erscheint im Hinblick auf die zu erbringenden Voraussetzungen (Experte auf dem Gebiet der Grund- und Freiheitsrechte sowie fünfjährige juristische Berufserfahrung) und die angeführten Aufgaben aus der Sicht des RH überbewertet.

Das BMF geht von 0,2 VBÄ für den Rechtsschutzbeauftragten und je 0,015 VBÄ für die beiden Stellvertreter aus; diese Angaben sind mangels geeigneter Informationen nicht nachvollziehbar. Zu bedenken ist, dass die 0,015 VBÄ einer durchschnittlichen Befassung von sieben Minuten pro Tag entsprechen. Deshalb wäre die Bestellung von zwei Stellvertretern aus der Sicht des RH zu überdenken.

7. Änderungen des Finanzausgleichsgesetzes 2008

Durch die im Zuge dieser Steuerreform geplanten Änderung bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer erwartet sich der Bund Mehreinnahmen i.H.v. 35 Mio. EUR. Dieser Betrag soll zu rd. 2/3 an den Bund und rd. 1/3 an die Länder und Gemeinden verteilt werden. Der die 35 Mio. EUR übersteigende Betrag, also das bisherige Grunderwerbsteueraufkommen, wird weiterhin im Verhältnis 4 % für den Bund und 96 % für die Gemeinden verteilt. Die Grenze von 35 Mio. EUR wird ab 2017 valorisiert.

Aus der Sicht des RH wird damit für die Aufteilung eines verhältnismäßig geringen Betrages eine Sonderlösung getroffen, wodurch die Komplexität des FAG 2008 weiter erhöht wird.

8. Änderungen des FTE-Nationalstiftungsgesetzes

Bis Ende 2016 soll der „Österreich-Fonds“ gemäß dem Bundesgesetz über die Nationalstiftung für Forschung, Technologie und Entwicklung (FTE-Nationalstiftungsgesetz), BGBI. I Nr. 133/2003 mit 33,7 Mio. EUR als Vorwegabzug bei den Ertragsanteilen des Bundes an der Lohnsteuer dotiert werden.

Der RH merkt dazu an, dass das geltende Gesetz den, in § 3 Abs. 2 des Entwurfs angesprochenen „Österreich-Fonds“ nicht kennt. § 1 Abs. 1 leg. cit. spricht vielmehr von der „Nationalstiftung für Forschung, Technologie und Entwicklung“, die in den nachfolgenden Bestimmungen als „Stiftung“ bezeichnet wird. Der RH empfiehlt diesbezüglich eine Klarstellung bzw. die durchgängige Verwendung des Begriffes „Stiftung“.

§ 4 Abs. 2 FTE-Nationalstiftungsgesetz sieht derzeit eine Dotierung der Nationalstiftung durch Zinserträge des ERP-Fonds und aus Mitteln der Österreichischen Nationalbank vor. Dem Entwurf zufolge soll die Stiftung künftig über den Bundeshaushalt finanziert werden und damit ein Beitrag für eine nachhaltige Finanzierung von Forschungsinitiativen geleistet werden.

In seinem Bericht „Nationalstiftung für Forschung, Technologie und Entwicklung“ wies der RH darauf hin, dass seit 2007 bis 2013 „die Mittelzuwendungen (. . .) deutlich hinter den Erwartungen zurück (blieben) und (. . .) starken Schwankungen (unterlagen). Diese Schwankungen (seien) durch das im FTE-G vorgesehene Konzept einer Förderung von Forschungsvorhaben aus Zinserträgen, deren Höhe in aller Regel marktabhängigen Schwankungen unterliegt, bedingt.“ Er kritisierte, dass „eine für die Durchführung von Forschungsvorhaben notwendige längerfristige finanzielle

Perspektive (. . .) in Folge dieser volatilen finanziellen Mittel der Nationalstiftung nicht im erwarteten Ausmaß sichergestellt werden (konnte)“ (Reihe Bund 2014/15, TZ 3).

Im Sinne dieser Ausführungen bewertet der RH die geplanten Maßnahmen positiv.

9. Zu den Änderungen des ASVG

9.1 Erhöhung der Höchstbeitragsgrundlage in der Pensionsversicherung

Durch die Erhöhung der Höchstbeitragsgrundlage im Jahr 2016 um 90 EUR monatlich werden bis zum Jahr 2020 kumulierte Mehreinnahmen für die Pensionsversicherung und damit Einsparungen für den Bund in Höhe von rd. 469 Mio. EUR erwartet. Durch höhere Neuzugangspensionen für 5.500 (2017) bis 6.000 (2020) Personen sollen sich die Mehreinnahmen kumuliert um rd. 2 Mio. EUR verringern.

Aus der Sicht des RH erhöht sich durch die geplante Maßnahme die Anwartschaft der Beitragszahler auf Pensionen um rd. 300.000 Personen. Diese Erhöhung wird allerdings nur für jene rd. 6.000 Personen, die in den Jahren 2016 bis 2020 in Pension gehen, kalkuliert und ergibt deshalb den relativ geringen Betrag von zusätzlichen Pensionszahlungen von rd. 2 Mio. EUR. Betriebswirtschaftlich müsste man allerdings berücksichtigen, dass ein wesentlich größerer Personenkreis Anwartschaften erwirbt, die später den Bundesbeitrag erhöhen werden.

9.2 Erhöhung der Höchstbeitragsgrundlage in der Krankenversicherung

Die Mehreinnahmen aufgrund der Erhöhung der Höchstbeitragsgrundlage in der Krankenversicherung verbleiben nicht den Trägern in der Krankenversicherung, sondern führen zu einer Herabsetzung der durch den Bund zu zahlenden Hebesätze und somit zu Minderausgaben des Bundes.

Aus der Sicht des RH ist anzumerken, dass durch diese Maßnahme die Äquivalenz zwischen Beiträgen und Leistungen für Pensionisten in der Krankenversicherung reduziert wird.

10. Empfehlungen des RH

10.1 Berücksichtigte Empfehlungen

Der RH weist darauf hin, dass die Empfehlungen aus den nachstehenden Berichten im vorliegenden Entwurf Berücksichtigung finden:

(1) „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“, Reihe Bund 2013/3

- Schlussempfehlung 14: „Jedenfalls sollte der Nachweis über die Identifikation des Spenders und des Spendenempfängers verpflichtender Bestandteil jedes Begünstigungsantrags sein. Dies wäre etwa mit einer verpflichtenden elektronischen Datenemeldung der Spendenempfänger an die Finanzverwaltung zu erreichen. (TZ 14)“

Dieser Empfehlung soll durch die Einrichtung eines automatischen Datenaustausches zwischen der empfangenden Organisation und der Finanzverwaltung entsprochen werden.

- Schlussempfehlung 21: „Das BMF sollte darauf hinwirken, dass sich die Begünstigungen für Bildungsaufwendungen nur mehr auf eine Maßnahme (Freibetrag oder Prämie) beschränken. Dies würde zu einer Gesetzes- bzw. Verwaltungsvereinfachung führen. (TZ 19)“

Der Bildungsfreibetrag und die Bildungsprämie sollen ab 2016 entfallen.

- Schlussempfehlung 23: „Das BMF sollte die Absetzmöglichkeit von Topf-Sonderausgaben zu Gunsten einer entsprechenden Regelung im Einkommensteuertarif überdenken. (TZ 20)“

Die Topf-Sonderausgaben sollen nur mehr befristet bis zum Jahr 2020 absetzbar sein.

- Schlussempfehlung 25: „Im Zusammenhang mit der steuerlichen Absetzbarkeit von Kirchenbeiträgen (. . .) sollten die Kirchen und Religionsgesellschaften im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung die erhaltenen Kirchenbeiträge der Finanzverwaltung unter Angabe der Sozialversicherungsnummer bzw. der persönlichen Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte elektronisch melden. (TZ 21)“

Dieser Empfehlung soll durch die Einrichtung eines automatischen Datenaustausches zwischen der empfangenden Organisation und der Finanzverwaltung entsprochen werden.

- Schlussempfehlung 26: „Das BMF sollte beim Kinderfreibetrag evaluieren, inwie weit der steuerlich absetzbare Mehrbetrag von 44 EUR pro Jahr im Falle der Berufstätigkeit der (Ehe-)Partnerin geeignet war, die beabsichtigten Wirkungen zu erzielen. (TZ 22)“

Der Kinderfreibetrag soll von derzeit 220 EUR auf 440 EUR verdoppelt werden. Um sicherzustellen, dass in Fällen, in denen beide Elternteile ein steuerpflichtiges Einkommen aufweisen und daher beide den gesplitteten Kinderfreibetrag beantragen, auch beide Elternteile von der Erhöhung des Kinderfreibetrages profitieren, soll der gesplittete Kinderfreibetrag von derzeit 132 EUR nicht nur verdoppelt, sondern auf 300 EUR pro Elternteil angehoben werden.

(2) „Bekämpfung des Abgabenbetrugs mit dem Schwerpunkt Steuerfahndung“, Reihe Bund 2011/9

- Schlussempfehlung 29: „Aufgrund der Betrugsanfälligkeit in der Gastronomie und der laufend festgestellten „Schwarzumsätze“ wäre auf präventive legistische Maßnahmen hinzuwirken. (TZ 30)“

Die Umsetzung dieser Empfehlung erfolgt mit der Registrierkassenpflicht.

10.2 Teilweise berücksichtigte Empfehlungen

Der RH weist darauf hin, dass die Empfehlungen aus dem nachstehenden Bericht insbesondere hinsichtlich der Harmonisierung von Sozialversicherung und Lohnsteuer im vorliegenden Entwurf nur teilweise berücksichtigt wurden, wie z.B. bei Jubiläumszahlungen und Diensterfindungsprämien und bei Zuwendungen des Arbeitgebers für das Begräbnis eines Arbeitnehmers, dessen (Ehe-)Partner oder Kinder:

„Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA)“, Reihe Bund 2012/6

- Schlussempfehlung 2: „Die Bemessungsgrundlagen der von der GPLA betroffenen Abgaben und Beiträge wären zu harmonisieren, um ein erhebliches Einsparungspotenzial aufgrund der damit verbundenen Synergieeffekte zu erzielen. Zu diesem Zweck wären die bereits vorliegenden Reformvorschläge so rasch wie möglich zu evaluieren und aktualisieren, Vorschläge für einfachere Rechtsvorschriften auszuarbeiten und für politische Entscheidungsprozesse aufzubereiten. Besonderes



Augenmerk wäre dabei auf die zahlreichen und voneinander abweichenden Befreiungstatbestände zu legen. Die dadurch frei werdenden Kapazitäten sollten im Bereich der GPLA zur Erhöhung der Prüfungsdichte eingesetzt werden und damit den aufgezeigten Personalbedarf zum Teil möglichst intern abdecken. (TZ 43; ebenso „Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA); Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2015/3, Schlussempfehlung 1“).

Der Entwurf enthält Ansätze zur Umsetzung dieser Empfehlung, es bleiben jedoch Aspekte offen, bspw. die Harmonisierung hinsichtlich verschiedener Zulagen: So waren z.B. die Fehlgeldentschädigung oder das Werkzeuggeld zwar steuerpflichtig, aber sozialversicherungsrechtlich beitragsfrei. Umgekehrt waren die Trinkgelder, Schmutzzulagen und Überstundenzuschläge steuerfrei, mussten jedoch in die Beitragsgrundlage zur SV eingerechnet werden (Reihe Bund 2012/6, TZ 43, FN 70).

10.3 Weiterhin nicht berücksichtigte Empfehlungen des RH

Der RH weist darauf hin, dass aus den nachstehenden Berichten im vorliegenden Entwurf folgende Schlussempfehlungen keine Berücksichtigung finden:

(1) „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“, Reihe Bund 2013/3

- (1): „Das BMF sollte auf eine umfassende, detaillierte und verbindliche Definition des Begriffs der steuerlichen Begünstigungen hinwirken. (TZ 2)“
- (2): „Das BMF sollte darauf hinwirken, dass Steuerbegünstigungen künftig nur mehr befristet gewährt werden, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind. Bestehende Begünstigungen wären ebenso zu evaluieren. (TZ 5)“
- (3): „Das BMF sollte die Wirkungen jeder einzelnen Begünstigung im Einkommensteuerrecht – im Sinne der zu schaffenden Begriffsdefinition – jährlich nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte erheben und im Sinne von mehr Transparenz dem Nationalrat detailliert berichten. (TZ 7)“
- (4): „Das BMF sollte für die Steuerbegünstigungen qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festlegen. Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung zu überprüfen, aktiv zu steuern und um gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können. (TZ 8)“

- (5): „Das BMF sollte in einem Gesamtkonzept festlegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. Dabei wäre regelmäßig und umfassend zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden, ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht und wie gegebenenfalls unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können. Über die erzielten Ergebnisse wäre dem Nationalrat umfassend Bericht zu erstatten. (TZ 9)“
- (6): „Das BMF sollte die bestehenden Begünstigungen kritisch durchforsten sowie evaluieren und auf dieser Grundlage – angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmenausfälle – auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinwirken, ohne die beabsichtigten Wirkungen aus den Augen zu verlieren. (TZ 9)“
- (7): „Das BMF sollte auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht hinwirken. Dies würde dem Bürger die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen. (TZ 11)“
- (8): „Das BMF sollte darauf hinwirken, dass Gesetzesbestimmungen möglichst klar und eindeutig anwendbar formuliert werden, um aufwändige Verfahren für die Bürger und die Finanzverwaltung zu vermeiden. (TZ 12)“
- (10): „Das BMF sollte aus der Sicht des Risikomanagements eine Vereinfachung des Steuerrechts und den Wegfall komplexer steuerlicher Begünstigungen anstreben. (TZ 13)“
- (12): „Das BMF sollte darauf hinwirken, dass das Steuerrecht möglichst einfach mit IT-Unterstützung von den Finanzbediensteten vollzogen werden kann. (TZ 13)“
- (13): „Das System der Spendenbegünstigungen wäre zum Zweck der Erhöhung der Transparenz zu überdenken. (TZ 14)“
- (25): „Im Zusammenhang mit der steuerlichen Absetzbarkeit von Kirchenbeiträgen sollte das BMF die Begünstigung im Hinblick auf die beabsichtigten Wirkungen evaluieren (. . .). (TZ 21)“

- (27): „Das BMF sollte für eine verpflichtende Angabe der Sozialversicherungsnummern bzw. der persönlichen Kennnummern der Europäischen Krankenversicherungskarte in den Anträgen auf Kinderfreibetrag sorgen. (TZ 22)“
- (2) „Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung“, Reihe Bund 2013/6
- (1): „Das BMF sollte darauf hinwirken, dass für Österreich eine umfassende, detaillierte und verbindliche Definition des Begriffs der steuerlichen Begünstigungen formuliert wird. (TZ 2)“
 - (2) bis (11):
 - „Die Wirkungen der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht sollten – im Sinne der zu schaffenden Begriffsdefinition – jährlich nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte erhoben und im Sinne von mehr Transparenz dem Nationalrat möglichst detailliert berichtet werden. (TZ 4)“
 - „Bei allenfalls notwendigen Schätzungen der Wirkungen von Steuerbegünstigungen sollte das BMF die Schätzungsmethoden offenlegen und bei unsicherer Datenlage eine statistische Bandbreite angeben. (TZ 4)“
 - „Für die Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht sollten quantitative und qualitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festgelegt werden. (TZ 5)“
 - „Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung und die Wirkungen überprüfen, aktiv steuern und gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können. (TZ 5)“
 - „Es sollte in einem Gesamtkonzept festgelegt werden, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung und die Wirkungen der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. (TZ 5)“
 - „Es wäre regelmäßig und umfassend zu evaluieren, ob die Beibehaltung der Begünstigung zur Zielerreichung noch notwendig ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden bzw. ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht. (TZ 5)“

- „Das BMF sollte darauf hinwirken, dass solche Evaluierungen vor einer allfälligen Verlängerung durchgeführt werden. (TZ 5)“
- „Über die erzielten Ergebnisse wäre umfassend Bericht zu erstatten, bspw. dem Nationalrat im Rahmen des Förderungsberichts. (TZ 5)“
- „Es wären umfassende Wirkungsanalysen und Erfolgskontrollen i.Z.m. Steuerbegünstigungen regelmäßig durchzuführen. (TZ 6)“
- „Jedenfalls wären die in der politischen Diskussion verwendeten Sachargumente zu evaluieren und darzustellen, wie etwa im Fall der Headquarter bei der Gruppenbesteuerung. (TZ 6)“
- (13): „Das BMF sollte die bestehenden Begünstigungen kritisch durchforsten und evaluieren, mit dem Ziel, auf ein transparentes, einfaches und verständliches Körperschaftsteuerrecht hinzuwirken. Dies würde den Abgabepflichtigen die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen. (TZ 8)“
- (14): „Das österreichische System der Gruppenbesteuerung sollte im Hinblick auf das damit verbundene Abgabenrisiko und den hohen Verwaltungsaufwand durch die Abgabenbehörden einer umfassenden Evaluierung unterzogen und im Interesse der Steuerzahler eine Kosten-Nutzen-Analyse durchgeführt werden. (TZ 10)“

(3) „Neuaufnahmen, Vergabe und Löschung von Steuernummern und Umsatzsteuer-Identifikationsnummern“, Reihe Bund 2014/1

- (23): „Das BMF sollte darauf hinwirken, dass für alle Unternehmer, die zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet sind, ein einheitlicher Voranmeldungszeitraum von einem Monat gilt, um wirksame und zeitnahe Kontrollen der Finanzbehörden zu ermöglichen. (TZ 23)“
- (24): „Im Falle der Beibehaltung der bisherigen Rechtslage betreffend (unterschiedliche) Voranmeldungszeiträume sollten jedenfalls Unternehmer nach Neuaufnahmen für zumindest die Dauer des ersten Unternehmerjahres zu monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet werden. (TZ 23)“

(4) „Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA)“, Reihe Bund 2012/6

- (40): „Auf eine Evaluierung, Reduzierung und Vereinfachung der Beitragsgruppen im Bereich der Sozialversicherung wäre hinzuwirken. (TZ 43)“

(5) „Risikomanagement in der Finanzverwaltung“, Reihe Bund 2014/14

- (1): „Das BMF sollte auf die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für die Ausgestaltung und Anwendung eines Risikomanagement-Systems in der Bundesverwaltung hinwirken und dessen Anwendung verbindlich vorsehen. (TZ 2)“
- (2): „Wesentliche Grundlagen für die Einrichtung, Organisation und Aufgaben eines Risikomanagement-Systems sollten gesetzlich festgeschrieben werden, um dessen Position und Bedeutung in den Bundesministerien und ihren nachgeordneten Dienststellen zu standardisieren und damit zu verstärken. (TZ 2)“

11. Zur internen Evaluierung

Die WFA geben keinen Aufschluss darüber, wie und anhand welcher Unterlagen und Daten eine Evaluierung im Jahr 2020 erfolgen soll. Die Hinweise, wonach „sich die Evaluierung auf internationale Studien stützen kann, die Steuersysteme unterschiedlicher Staaten vergleichen“ und „konkrete Aufkommensdaten BMF-intern verfügbar sind“, sind in diesem Zusammenhang wenig zielführend.

12. Zur Darstellung der finanziellen Auswirkungen

(1) Die Materialien stellen die finanziellen Auswirkungen des Steuerreformpakets 2015 gesamthaft dar, wobei auf der Einzahlungsseite insgesamt 43 Maßnahmen angeführt werden. Schon allein diese Vereinfachung deckt nicht sämtliche beabsichtigte Änderungen im Detail ab.

(2) Zu bemängeln ist aus der Sicht des RH, dass die Materialien nicht bei allen der 43 Maßnahmen die finanziellen Auswirkungen darlegen. So fehlen Angaben zu den Maßnahmen 8 bis 18, 21 bis 23, 25, 27 und 43. Der RH merkt dazu an, dass es nicht nachvollziehbar ist, dass etwa die Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen im Steuer- und Sozialversicherungsrecht (=Maßnahme 9) nicht zu finanziellen Auswirkungen führen. Gleiches gilt für die meisten nicht bezifferten Maßnahmen.

(3) Weiters ist anzumerken, dass die Materialien die finanziellen Auswirkungen zweier oder mehrerer Maßnahmen in aggregierten Beträgen zusammenfassen (Maßnahmen 2+3; 24+26+28+29+30; 19+35+38; 41+42). Der RH weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass er schon mehrfach ähnliche Darstellungen in den Fördungsberichten der Bundesregierung kritisiert hatte („Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“, Reihe Bund 2013/3, TZ 7; „Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung“, Reihe Bund 2013/6, TZ 4).

(4) Hinzuweisen ist auf einen Widerspruch, der sich einerseits aus der WFA S. 20 („*die Belegerteilungs- und Belegannahmepflicht* [Anm.: Maßnahme 25] *basiert auf der Schätzung der Mehrwertsteuerlücke der EU-Kommission (. . .)*“ und andererseits aus dem Umstand ergibt, dass die Maßnahme 25 in der WFA S. 3 mit entsprechenden Betragsangaben nicht aufscheint.

(5) Die WFA erläutern alle auf S. 3 betraglich dargestellten Maßnahmen auf S. 20 der WFA. Die dort angeführten Zahlen sind aber allerdings nicht nachvollziehbar, weil konkrete sowie zahlen- und faktenbasierte Angaben zu den getroffenen Annahmen und den daraus abgeleiteten Berechnungen fehlen.

(6) Bei der Formulierung „*Die Schätzungen zur Verlustverrechnungsbremse (. . .) basieren auf (. . .) Expertenschätzungen*“ (WFA S. 21) bleiben die Materialien äußerst vage und legen die Quelle nicht offen.

(7) Der Darstellung der finanziellen Auswirkungen sind die Gründe für die gewählte Aufteilung der Beträge auf die Jahre 2016 bis 2020 nicht zu entnehmen; die Aufteilung ist daher nicht nachvollziehbar:

Insbesondere kann nicht beurteilt werden, ob die Beträge für 2016 valide und glaubwürdig sind. Die Erläuterungen rechnen jedenfalls für 2016 mit einem Volumen von 88 % der Auswirkungen 2017 (Einzahlungsausfall von 2,44 Mrd. EUR versus 2,75 Mrd. EUR); allein die Maßnahme 1 (Einkommensteuertarif neu) soll sich schon 2016 im Ausmaß von 85 % (3,75 Mrd. EUR) im Vergleich zu den Folgejahren (4,40 Mrd. EUR) auswirken.

Dazu ist anzumerken, dass die Steuerreform zum größten Teil Anfang 2016 in Kraft treten soll und sich die geplanten Änderungen bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer daher frühestens mit der Veranlagung 2016 auswirken können. Berücksichtigt man den Umstand, dass die Abgabenerklärungen für die Veranlagung 2016 frühestens 2017 eingebbracht werden, werden sich entsprechende Auswirkungen auch erst ab 2017 ergeben können. Allerdings hätte die Finanzverwaltung die Möglichkeit, schon im Jahr 2016 geänderte Einkommen- und Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheide zu erlassen, die auf allfällige neue Umstände im laufenden Jahr Rücksicht nehmen.

Anderes gilt für die Lohnsteuer, wo schon im Rahmen der monatlichen Lohnverrechnung auf die neue Gesetzeslage Bedacht zu nehmen ist. Ebenso ist damit zu rechnen, dass sich die Auswirkungen bei der Umsatzsteuer schon im Rahmen der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen 2016 zeigen werden. Dieser Umstand wird im vorliegenden Entwurf nicht berücksichtigt.

(8) Es ist der WFA nicht zu entnehmen, weshalb die (errechnete und in der WFA nicht ausgewiesene) Summe der auf S. 3 dargestellten finanziellen Auswirkungen pro Maßnahme mit den unmittelbar davor präsentierten Auswirkungen auf den Finanzierungshaushalt nicht übereinstimmt:

Finanzielle Auswirkungen pro Maßnahme:

	2016	2017	2018	2019	2020
	in 1.000 EUR				
M1	-3.750.000	-4.400.000	-4.400.000	-4.400.000	-4.400.000
M2+M3	-120.000	-160.000	-160.000	-160.000	-160.000
M4	0	-100.000	-100.000	-100.000	-100.000
M5	-55.000	-300.000	-300.000	-300.000	-300.000
M6	0	-70.000	-70.000	-70.000	-70.000
M7	-25.000	-25.000	-25.000	-25.000	-25.000
M20	0	-80.000	-80.000	-80.000	-80.000
M24+M26+M28+M29+M30	1.000.000	1.260.000	1.477.000	1.504.000	1.504.000
M31	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000
M32	0	40.000	80.000	120.000	160.000
M33	0	400.000	396.000	392.000	388.000
M34	90.000	115.000	115.000	115.000	115.000
M19+M35+M38	10.000	35.000	55.000	55.000	55.000
M36	115.000	150.000	150.000	150.000	150.000
M37	0	25.000	25.000	25.000	25.000
M39	175.000	220.000	220.000	220.000	220.000
M40	25.000	37.000	39.000	41.000	43.000
M41+M42	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000
Summe	-2.435.000	-2.753.000	-2.478.000	-2.413.000	-2.375.000

Finanzierungshaushalt:

	2016	2017	2018	2019	2020
	in 1.000 EUR				
Nettofinanzierung Bund	-1.636.769	-1.870.157	-1.700.577	-1.658.243	-1.633.878
Nettofinanzierung Länder	-519.600	-589.711	-530.877	-516.986	-508.852
Nettofinanzierung Gemeinden	-307.478	-337.994	-304.336	-296.374	-291.734
Nettofinanzierung Sozialversicherungsträger	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
Nettofinanzierung Gesamt	-2.458.847	-2.792.862	-2.530.790	-2.466.603	-2.429.464

Der RH weist zudem darauf hin, dass die oben dargestellte Aufteilung der finanziellen Auswirkungen auf die Gebietskörperschaften über die Jahre 2016 bis 2020 nicht einheitlich erfolgt und in den Erläuterungen eine diesbezügliche Begründung fehlt:

	2016	2017	2018	2019	2020
Bund	66,6 %	67,0 %	67,2 %	67,2 %	67,3 %
Länder	21,1 %	21,1 %	21,0 %	21,0 %	20,9 %
Gemeinden	12,5 %	12,1 %	12,0 %	12,0 %	12,0 %

(9) Die neue Meldepflicht bei den Sonderausgaben (§ 18 Abs. 8 EStG 1988) i.V.m. dem Umstand, dass die entsprechenden Beträge „*nur dann als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind, wenn dem Empfänger Vor- und Zuname und das Geburtsdatum des Leistenden bekannt gegeben werden*“ und „*die Empfänger verpflichtet sind, den Abgabenbehörden Informationen elektronisch zu übermitteln*“, lassen Mehreinnahmen in Folge einer Vermeidung unrichtiger Angaben in den Steuererklärungen erwarten, die in den Materialien nicht dargestellt werden.

Zusammenfassend verweist der RH darauf, dass die Darstellung der finanziellen Auswirkungen der geplanten Maßnahmen teilweise

- fehlerhaft,
- unvollständig,
- in sich widersprüchlich
- und nicht nachvollziehbar hergeleitet

sind. Aus diesen Gründen entsprechen die Erläuterungen nicht den Anforderungen des § 17 BHG 2013 und der hiezu ergangenen WFA-Finanzielle-Auswirkungen-Verordnung, BGBl. II Nr. 490/2012.

13. Zur Begutachtungsfrist

Abschließend verweist der RH darauf, dass gem. § 9 Abs. 3 der Verordnung über Grundsätze der wirkungsorientierten Folgenabschätzung bei Regelungsvorhaben und sonstigen Vorhaben, BGBl. II Nr. 489/2012, den zur Begutachtung eingeladenen Stellen im Regelfall eine Begutachtungsfrist von mindestens sechs Wochen zur Verfügung stehen soll. Der vorliegende Entwurf wurde vom BMF ohne nähere Angabe von Gründen lediglich mit einer Begutachtungsfrist von knapp mehr als zwei Wochen versendet.

GZ 300.090/004-2B1/15

Seite 28 / 28

Von dieser Stellungnahme wird eine Ausfertigung dem Präsidium des Nationalrates übermittelt.

Mit freundlichen Grüßen

Der Präsident:
Dr. Josef Moser

F.d.R.d.A.:

