



Unser Zeichen 1771/15/PS

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF – VI/1
z.H. Herrn Mag. Christoph Schlager
Johannesgasse 5
1010 Wien

Sachbearbeiter Mag.Steger/CS

Telefon +43 | 1 | 811 73-276

eMail steger@kwt.or.at

Datum 08. Juni 2015

**Stellungnahme zum Entwurf des Steuerreformgesetzes 2015/2016 und
der Barbewegungsverordnung 2015
GZ. BMF-010200/0019-VI/1/2015,**

Sehr geehrter Herr Mag. Schlager,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Steuerreformgesetz 2015/2016, wenngleich die Begutachtungsfrist in Anbetracht des Umfangs des Steuerreformpakets und der Komplexität einiger Bestimmungen eine sehr kurze ist. Vor der Stellungnahme zu den einzelnen Bestimmungen erlauben wir uns einige generelle Anmerkungen:

Standortpolitische Aspekte der Steuerreform 2015/2016

1. Ausgangslage

Dieser Steuerreform ist eine lange und intensive Diskussionsphase nicht nur auf politischer, sondern auch auf Expertenebene vorausgegangen. Der Grund für diese intensive Diskussion war wohl, dass Österreichs Fiskalpolitik auf Expertenebene aber auch in der Wahrnehmung der Staatsbürger massive Defizite aufweist und auch in den internationalen Rankings weit abgefallen ist. Aktuell nimmt Österreich im umfassenden IMD-Ranking „World Competitiveness Scoreboard 2014“ beim Thema Fiskalpolitik nur mehr Rang 59 von 61 untersuchten Ländern ein! Dieses dramatisch schlechte Ergebnis trägt massiv dazu bei, dass Österreich als Standort in diesem Ranking von Rang 11 (2007) auf Rang 26 (2014) zurückgefallen ist. Eine derartige Verschlechterung der internationalen Einschätzung des Standort Österreichs hat einen unmittelbar negativen Einfluss auf das Wirtschaftswachstum in Österreich.

Steuervereinfachung, Rechtssicherheit und Planbarkeit, verbunden mit einer Entlastung des Faktors Arbeit, waren daher die wichtigsten Forderungen aller Expertenrunden zum Thema Steuern.

Umzusetzen wären diese Forderungen durch ein integriertes und stark vereinfachendes Tarifmodell für Einkommensteuer und Sozialversicherung, Senkung der Lohnnebenkosten samt Einführung einer einheitlichen Arbeitgeberabgabe und eine Reihe von Maßnahmen zur Wiederherstellung des in der Finanzkrise verlorengegangenen Vertrauens. Auch der „Steuerreformplan für Österreich 2014-2018“ der Kammer der Wirtschaftstreuhänder empfahl eine Strukturvereinfachung durch eine vereinheitlichte Bemessungsgrundlage für Steuern und Sozialversicherung, damit es Unternehmen leichter fällt, Arbeitnehmer anzustellen und abzurechnen. Überdies enthielt der Steuerreformplan viele konkrete Vereinfachungsvorschläge. Gegenfinanzierung durch Effizienzsteigerungen bei den Staatsaufgaben rundeten die Vorschläge der Steuerreformkommission ab.

2. Standortrelevante Verschlechterungen

Geblichen ist in diesem Entwurf für ein Steuerreformgesetz 2015/16 zwar eine – zumindest budgetmäßig - spürbare Entlastung der Einkommen von Arbeitnehmern und Selbständigen in der Form von Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Die Besteuerung von Unternehmern, die die Form der Kapitalgesellschaft nutzen, ist durch die Erhöhung der KEST hingegen gestiegen. Damit ist ein wichtiger Qualitätsfaktor eines Steuersystems – die weitgehende **Rechtsformneutralität der Besteuerung** – **beeinträchtigt** worden. Es wird für einen Unternehmer in Hinkunft also schwieriger, die kostengünstigste Rechtsform zu finden. Damit wird Unternehmertum schwieriger. Zudem sehen sich Unternehmer, die aufgrund der steuerlichen Änderungen der letzten Jahr (u.a. Absenkung der Körperschaftsteuer ab 2005) einen Rechtsformwechsel vorgenommen haben, nunmehr mit einer erhöhten Steuerbelastung für Ausschüttungen konfrontiert und empfinden dies als Steuerfalle. Die mit (in das Jahr 2015 vorgezogenen) Ausschüttungen verbundene Schwächung der Eigenkapitalbasis dieser Unternehmen kann nicht gewünscht sein.

Standortpolitisch ist auch die unverhältnismäßige Benachteiligung der insbesondere von Familienunternehmen geprägten Tourismuswirtschaft in Österreich bedenklich. Bereits aus dem Bericht der Steuerreform-Kommission (S 168f) ist ersichtlich, dass eine UST-Tarif-Erhöhung für Beherbergungsleistungen zur Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen für die heimische Tourismuswirtschaft in seltener Einhelligkeit auf Expertenebene nicht weiter verfolgt wurde. In der Tourismuswirtschaft werden nach dem vorliegenden Begutachtungsentwurf künftig drei Umsatzsteuertarife (10 %, 13 %, 20 %) zu Zweifels- und Abgrenzungsfragen samt kaufmännischen Organisationsfragen mit damit verbundenem deutlich erhöhten Kosten- und Zeitaufwand für die betroffenen Unternehmen führen. Dies ist angesichts des geballten Auseinandertreffens von administrativen und kostenintensiven regulatorischen Maßnahmen in dieser volkswirtschaftlich wichtigen Branche bedenklich.

Die Spielmasse der Entlastung brachte auch kaum Spielraum für eine **Vereinfachung des Steuersystems**. Vereinfachung bedeutet nicht ausnahmslos, aber überwiegend Streichung von Privilegien, und damit Erklärungsbedarf bei Wählergruppen. Bei einer als Nettogröße definierten Entlastungsvorgabe war dies offenbar zwischen den Sozialpartnern nicht machbar. Damit ist eine große **Hoffnung** aller Wirtschaftstreibenden, in absehbarer Zeit Vereinfachungen in der Abgabenerhebung sehen zu können, **auf lange Zeit zunichte gemacht** worden. Denn es ist relativ leicht abzuschätzen, dass es angesichts der Budgetlage wohl viele Jahre dauern wird, bis eine Steuerreform wieder eine Entlastung bringen kann, mit der Verluste von Privilegien einzelner

Berufsgruppen ausgeglichen werden könnten. Dies ist deshalb besonders bedauerlich, weil nach der Wahrnehmung des Berufsstandes der Wirtschaftstreuhänder gerade in GPLAs seit Jahren mit zunehmender Härte und bürokratischer Sichtweise gegen die Inanspruchnahme von Befreiungsbestimmungen bei Sozialversicherung und Lohnsteuer (z.B.: Anwendbarkeit der Begünstigungen für Schmutz- und Erschwerniszulagen) vorgegangen wird.

In diesem Zusammenhang zeigt schon der Bericht der Steuerreform-Kommission (S 110f) auf, dass es offenbar zur bisher gängigen Sozialpartner-Lohnpolitik in Österreich gehört, über den Weg kollektivvertraglich verankerter und darauf aufbauender abgabenbegünstigter Lohnkomponenten (Diäten, SEG-Zulagen, etc.) in einzelnen Branchen deutliche Arbeitnehmer-Nettolohnvorteile und Arbeitgeber-Kostenvorteile zu Lasten des gesamten Abgabenaufkommens zu erzielen. Diese damit indirekt verursachte bedeutende Abgabenquersubventionierung einzelner Branchen ist weder abgabensystematisch erklärbar noch sind nachvollziehbare nationale oder außenwirtschaftliche lenkungspolitische (Standortpolitik, Wachstum, Beschäftigung) strategische Ziele erkennbar. Der vorliegende Begutachtungsentwurf lässt dieses aufgezeigte, steuer- und sozialpolitisch (sozialbeitragsfreie Bezüge führen zu späteren Pensionsnachteilen) dringend zu lösende Problem völlig unbeachtet! Es wird im Interesse einer effizienten marktwirtschaftlichen Ressourcenallokation (insbesondere auch am Arbeitsmarkt) und unter dem Aspekt einer wettbewerbsfähigen, zukunftsorientierten Ausrichtung des Abgabensystems dringend angeregt, steuersystematische Ausnahmen fiskal- oder lenkungspolitisch in einem marktorientierten strategischen Gesamtgefüge nachvollziehbar zu gestalten und zu begründen!

Die KWT bedauert daher zutiefst, dass von den vielen Reformvorschlägen im Bereich der Lohnabgaben nur Teile umgesetzt wurden bzw. eine Umsetzung angestrebt wird (Reduktion der Beitragsgruppen) und eine echte Reform damit vorerst ausgeblieben ist. Umso mehr drängt die KWT für die bevorstehende zweite Etappe der Steuerreform, die verstärkt systematischen Themen gewidmet sein soll und für 2016 in Aussicht gestellt wurde, um Berücksichtigung der bisherigen und in der vorliegenden Stellungnahme enthaltenen Anregungen.

Völlig überraschend hat der vorliegende Entwurf nicht die Herstellung des Vertrauens der Bürger in ihren Rechtsstaat als Anliegen aufgenommen, sondern im Gegenteil ein Misstrauen des Staates in seine Bürger offengelegt. Mit dieser Misstrauensanmutung soll offenbar die Gegenfinanzierungsfrage „gelöst“ werden. Die KWT versteht, dass wirksame Betrugsbekämpfung nur als Maßnahmenbündel organisiert werden kann. Kontenbewegungsmeldungen, Barzahlungszwang bei Bauaufträgen, Aufhebung des Bankgeheimnisses und Registrierkassenpflicht sind Teile dieses Paketes. Dies bedeutet aber auch intensivere Regulierung und einen tiefen Eingriff in Grundrechte.

Wären diese Maßnahmen mit einem Bündel von Vereinfachungen verbunden worden, hätte man von einer ausgewogenen Vorgangsweise sprechen können. Daher sollten die von der KWT gebrachten und in der Steuerreformkommission auch anerkannten Vorschläge – auch außerhalb der Lohnabgaben – noch in die Gesetzwerdung einfließen. Im Gesetzesentwurf stellen sämtliche Änderungen der BAO **administrative Belastungen** der Unternehmer dar. Die **Neuregelung der Einlagenrückzahlungen** ist rechtspolitisch unverständlich, erhöht die Komplexität der Steuererklärungen und wirft mehr Fragen auf als die Regelung sinnstiftend sein könnte. Für

zukünftige Reformen empfiehlt die KWT daher einen Ansatz zur Selbstkontrolle des Gesetzgebers, etwa die Einführung des Prinzips „one-in, two-out“ für administrative Maßnahmen.

Die Steuerreformen der vergangenen 10 Jahre haben in den Führungsetagen der großen Unternehmer tiefe Sorgenfalten hinterlassen. Die Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf 55% ist daher ein Wermutstropfen dieser Reform, der wiederum – nur - die Führungselite der Wirtschaft trifft. Die Werbungskostenpauschale für Expats ist da keine Abhilfe, denn bei einer Limitierung von Euro 2500 können keine internationalen Spitzenkräfte angesprochen werden. –In den Führungsetagen wird man genau beobachten, ob das Steuerreformpaket tatsächlich „Österreich zurück an die Spitze bringen“ kann und ob die gezeigte Entschlossenheit bei der Überwachung auch bei den versprochenen Reformen für einen effizienten und entbürokratisierten Staat bewiesen wird. Andernfalls ist zu befürchten, dass Österreich weiter an Standortrelevanz verliert und damit als Investitionsland zunehmend unattraktiver wird.

3. Standortrelevante Verbesserungen

Die Erhöhung der Forschungsprämie (allerdings getrübt durch die Abschaffung von Bildungsfreibetrag und Bildungsprämie), die Zuzugsbegünstigung für Wissenschaftler, die Förderung von Elektromobilität, die betragsliche Ausweitung steuerbegünstigter Mitarbeiterbeteiligungen verbleiben damit als vereinzelte Signale einer verbesserten Wahrnehmung von standortrelevanten Forderungen der Wirtschaft.

Artikel 1 - Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu § 3 Z 12 lit a

Wenn der geldwerte Vorteil aus der Benutzung von Einrichtungen und Anlagen befreit ist und nun der 2. Teilstrich noch hinzukommt, sollten auch vom Arbeitgeber bezahlte Fitnessstudios oder Fitnesskurse bis zu einer gewissen Höhe befreit werden, da nicht alle Unternehmen sich eigene Einrichtungen und Anlagen leisten können. Das körperliche Training dient ebenfalls der Gesundheitsförderung.

Zu Z 2 lit a (§ 3 Abs 1 Z 13 lit a EStG 1988)

Die vorgesehene Einschränkung von Maßnahmen der Gesundheitsförderung und Prävention lediglich auf solche, die vom „*Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenversicherung erfasst*“ sind, könnte dazu führen, dass die Gewährung bestimmter, zwar allgemein anerkannter, alternativ-medizinischer Gesundheitsförderung, die jedoch nicht unter das Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenversicherung fallen, nicht unter die Steuerbefreiung fällt.

§ 3 Abs 1 Z 13 lit a EStG wird dahingehend ergänzt, dass künftig auch der geldwerte Vorteil aus der Benützung von **Einrichtungen und Anlagen** und **zielgerichteter, wirkungsorientierter Gesundheitsförderung** (Salutogenese) und **Prävention**, soweit diese vom Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenversicherung umfasst sind, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer zur Verfügung stellt, von der Einkommensteuer befreit werden soll. Unseres Erachtens sollte klarstellend in den Gesetzestext aufgenommen werden, dass die Befreiung unabhängig davon gilt, ob der Arbeitgeber die betreffende gesundheitsfördernde

Einrichtung eigens für seine Mitarbeiter betreibt oder diese auch für seinen **Geschäftsbetrieb** verwendet (Leistungsangebot am Markt), sodass der Sinn und Zweck der Begünstigung (gesundheitsspolitische Zielsetzungen) auch im Gesetzestext präzisiert würde. Demgegenüber wäre nach derzeitiger Verwaltungspraxis (vgl. auch Rz 77 bis 77b in den LStR) etwa die Benutzung von Thermalanlagen, Fitness-Centern oä durch die hauseigenen Mitarbeiter nicht von der Befreiung umfasst, zumal diese Anlagen primär für Kundenzwecke errichtet wurden.

Zu Z 14: Sachzuwendungen

Offensichtlich bleibt es bei der bisherigen Befreiung von Sachzuwendungen dabei, dass diese anlässlich einer Betriebsveranstaltung übergeben werden müssen. Ein Wegfall dieser Einschränkung wird angeregt. Aus der Textierung der neuen Bestimmung über Sachzuwendungen aus Anlass eines Dienst- oder eines Firmenjubiläums lässt sich nicht ablesen, dass bei Zusammentreffen der beiden Anlässe in einem Jahr der Betrag von 186,00 € für Sachzuwendungen nur einmal zusteht. Dies stellt uE eine unsachliche Differenzierung dar, weil es vom Dienstnehmer nicht zu beeinflussen ist und einzelne Dienstnehmer aufgrund von Zufälligkeiten schlechter gestellt werden.

Zu § 3 Abs 1 Z 15 lit b EStG

In § 3 Absatz 1 Z 15 lit b EStG wird der Betrag für die Mitarbeiterbeteiligung von € 1.460 auf € 3.000 erhöht. Eine analoge Erhöhung bei den Bestimmungen über die Belegschaftsbeteiligungsstiftung in § 26 Z 8 EStG und § 13 Abs 1 Z 1 KStG fehlt. In den dortigen Bestimmungen sollte jedoch aus Gründen der Systemgerechtigkeit jedenfalls auch eine Erhöhung von € 1.460 auf € 3.000 erfolgen.

Mitarbeiterbeteiligungsmodelle stellen eine wichtige und zeitgemäße Gestaltung von Arbeitsverhältnissen dar. Neben der motivierenden Wirkung kann auch eine höhere Bindung an das Unternehmen und auch die Identifikation mit dem Unternehmen erreicht werden. Die steuerfreie Mitarbeiterbeteiligung hatte bisher schon den großen Nachteil, dass deren Einführung bzw. Umsetzung nur sehr schleppend möglich war. Der Grund liegt darin, dass ua eine Voraussetzung für die Steuerfreiheit darin besteht, dass die Mitarbeiterbeteiligung entweder anstelle eine freiwilligen Gehaltserhöhung oder anstelle einer freiwilligen Prämie gewährt wird. Anders als bei der steuerfreien Zukunftsvorsorge iSd § 3 Abs 1 Z 15 lit a ist es nicht möglich, eine Mitarbeiterbeteiligungsmodell einzuführen, indem die Mitarbeiter, die daran teilnehmen wollen, auf einen Teil des Gehalts verzichten und anstelle dessen die Mitarbeiterbeteiligung erhalten. Um eine möglichst breite Einführung und Anwendung der steuerfreien Mitarbeiterbeteiligungsmodelle zu begünstigen, sollten die Gestaltungsmöglichkeiten des § 3 Abs 1 Z 15 lit b an jene des § 3 Abs 1 Z 15 lit a angeglichen werden, sodass eine Mitarbeiterbeteiligung auch dann steuerfrei ist, wenn sie im Rahmen einer Gehaltsumwandlung oder eines Gehaltsverzichts gewährt wird.

Zu Z 2 §3 Abs. 1 Z 14, 20, 21 – Geldwerte Vorteile

Die genannten Beträge sind, die Zeit als diese Regelung lediglich in Erlassform vorhanden war miteingerechnet, seit über einem Jahrzehnt unverändert. Die Aktualisierung bietet sich an, um auch die Beträge anzupassen. Wir schlagen vor, diese auf 450 €/ 225 € anzupassen. Ebenso regen wir eine Anpassung des Basisbetrags in Z 20 bei Arbeitgeberdarlehen auf 10.000 € an. Die 7.300 € (ehem. ATS 100.000) sind seit Jahrzehnten unverändert.

Zu Artikel 1 Z 2 lit f (§ 3 Abs 1 Z 21 EStG)**Zu § 3/1/21 ALT**

Aus Ökologisierungsgesichtspunkten scheint fraglich, warum eine Steuerbefreiung für den Sachbezug bei der Nutzung von Massentransportmitteln entfällt. Der Entfall erscheint unsystematisch wenn gleichzeitig an anderer Stelle Begünstigungen im Sachbezug für die Privatnutzung des Individualverkehrs mit geringem/ohne CO₂ Ausstoß eingeführt werden (VO-Ermächtigung in § 15/2/2).

Zu Z 2 lit g (§ 3 Abs 1 Z 21)

Aufgrund der Dokumentations- und Überprüfungserfordernisse für das Über- oder Unterschreiten der betragsmäßigen Begrenzung dürfte sich wohl kaum eine Vereinfachung der Lohnverrechnung ergeben. Unbefriedigend ist die Ausgestaltung der 10 % als Freigrenze sowie die Einführung eines (sehr niedrigen) Freibetrages von 500,00 € pro Kalenderjahr. Außerdem ist darauf Bedacht zu nehmen, dass in vielen Fällen Mitarbeiterrabatte keine Begünstigung darstellen, sondern lediglich daraus resultieren, dass der Mitarbeiter verpflichtet ist, die Waren oder Dienstleistungen des Arbeitgebers zu beziehen und daher nicht auf preisgünstigere Alternativen zurückgreifen kann. Der Rabatt stellt in diesem Fall lediglich einen (teilweisen) Ausgleich des Nachteils dar.

Die Höhe des geldwerten Vorteils wird nunmehr mit dem Endpreis normiert, zu dem der Arbeitgeber Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Dies ist insofern unrichtig, als der günstigste Preis der Bemessung des geldwerten Vorteils zugrunde zu legen wäre. Auch wenn nach den Erläuterungen diese Erhebung dem Arbeitgeber nicht zumutbar und damit unverhältnismäßig ist, muss diese Methode dennoch zulässig sein. Eine großzügigere Lösung etwa 30 % und 1.500 €/Jahr wäre jedenfalls anzustreben. Es sollte auch klargestellt werden, dass auch Vergünstigungen an ehemalige Mitarbeiter umfasst sind.

Wenn dieser Anregung nicht gefolgt wird, so regen wir an, analog der deutschen Rechtslage zumindest im Veranlagungsweg dem Arbeitnehmer die Möglichkeit zu geben, den jeweils günstigsten Preis nachzuweisen.

Es ist üblich, dass in bestimmten Branchen an Fremdkunden höhere Rabatte als 10 % des Verkaufspreises gewährt werden. Außerdem ist nicht definiert, von welcher Bemessungsgrundlage die 10 % zu berechnen sind. Ist es der unverbindlich empfohlene Verkaufspreis, etc? In den Erläuterungen ist zwar davon die Rede, dass der Mitarbeiterrabatt von jenem Endpreis zu berechnen ist, zu dem der Arbeitgeber die Waren oder Dienstleistungen an fremde Letztverbraucher im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Der Endpreis ist daher jener Preis, von dem übliche Kundenrabatte bereits in Abzug gebracht wurden. Aus dem Gesetz direkt ist diese Interpretation nicht ableitbar, sodass hier eine Präzisierung des Gesetzestextes (ev. Hinweis auf § 15 EStG und die damit zusammenhängende Verordnung) jedenfalls notwendig erscheint.

In Z 21 regen wir die Ergänzung in den Erläuterungen an, dass es sich bei der Beurteilung des geldwerten Vorteils um vergleichbare Produkte handeln muss. Sind diese bei Mitbewerberunternehmen billiger oder mit mehr Nutzen zu einem gleichen Preis erhältlich, so liegt

kein geldwerter Vorteil vor. Diese ohnehin durch Lehre und Rechtsprechung herausgebildeten Grundsätze sollten in den Erläuterungen zur Klarstellung Eingang finden.

Es wäre zu klären, wie im Beispiel 2 (Seite 7 der Erläuterungen) bei Annahme folgender Variante vorzugehen ist:

Der Unternehmer verkauft die Ware an fremde Dritte zu einem Preis von 10.000 €, seinem Arbeitnehmer gewährt er die gleiche Ware zu einem Preis von 9.000 €. Der Rabatt in Höhe von 1.000 € liegt somit genau bei 10 % der BMG vom 10.000 €.

Nach derzeitiger Interpretation wäre der Rabatt von € 1.000 steuerfrei, während im ursprünglichen Beispiel bei einer Rabattgewährung von 15 %, nur ein Betrag von 500 € steuerfrei zu behandeln wäre.

Nach Meinung des Fachsenats wäre es daher im Sinn der Gleichmäßigkeit der Besteuerung „gerechter“ auch bei Überschreiten der 10 % - Grenze jedenfalls diese zu gewähren und zusätzlich einen absoluten jährlichen Freibetrag für sämtliche Arbeitnehmerrabatte einzuführen.

In diesem Fall würde der DN, der einen Rabatt von 15 % auf den fremdüblichen Verkaufspreis erhält, mit jenem DN, dem nur ein 10 %-iger Rabatt gewährt wird, im Ausmaß des 10%igen Rabatts gleichgestellt.

Eine Ungleichbehandlung der DN erscheint nicht gerechtfertigt.

Da der Einleitungssatz des § 3 Abs 1 EStG 1988 „*Von der Einkommensteuer sind befreit:*“ lautet, führt die vorgesehene Formulierung „*Der Mitarbeiterabbatt ist **steuerfrei**, wenn er im Einzelfall 10% nicht übersteigt*“ (Hervorhebung durch den Begutachter) in § 3 Abs 1 Z 21 lit b EStG 1988 hinsichtlich des Wortes „steuerfrei“ zu einer Redundanz. Die Bestimmung sollte daher besser lauten: „*Der Mitarbeiterabbatt übersteigt im Einzelfall 10% nicht*“.

Anzuführen wäre auch noch ein Hinweis auf die rechnerische Ermittlung der 10%-Grenze durch einen Verweis auf § 15 Abs 2 Z 3 lit a EStG 1988.

§ 3 Abs 1 Z 21 EStG 1988 wirkt iZm § 15 Abs 2 Z 3 lit a EStG 1988 (Regel-Ausnahme-System) schwer les- bzw erfassbar.

Zu Artikel 1 Z 2 lit h (§ 3 Abs 1 Z 34 EStG 1988)

- Der Begriff „SV-Rückerstattung“ sollte zwecks besserer Lesbarkeit mit vollem Wortlaut bezeichnet werden und „*Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen*“ lauten.
- Dies gilt auch für die vorgesehenen Änderungen in § 33 Abs 8 Z 2 und Z 3 (vgl Artikel 1 Z 19 lit f).

Zusätzliche Anmerkung zu Steuerbefreiungen iSd § 3 EStG 1988

- Die seit 2005 unveränderte Höhe der Steuerbefreiung für **Gutscheine für Mahlzeiten** gemäß § 3 Abs 1 Z 17 EStG 1988 sollte einer Valorisierung unterzogen werden.

- Da im Entwurf zum StRefG 2015/16 die Steuerfreiheit von Zuwendungen des Arbeitgebers anlässlich des Begräbnisses des Steuerpflichtigen oder bestimmter Angehöriger vorgesehen ist (vgl. § 3 Abs 1 Z 19 EStG 1988), wäre zu erwägen, ob nicht auch eine Steuerbefreiung für Zuwendungen des Arbeitgebers anlässlich der **Geburt** oder **Adoption eines Kindes** zum Tragen kommen könnte, zumal auch dieses Ereignis idR mit höheren Aufwendungen verbunden ist.
- Der Entfall der Befreiung für Dienstleistungen ist für uns unverständlich.

Wiewohl der Inflationsabschlag eine komplexe Regelung ist, ist seine Abschaffung abzulehnen. Der Gesetzgeber hat mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 bewusst ein im Ertragsteuerrecht bis dahin weitgehend neues Instrument zur Inflationsabgeltung geschaffen. In den Erläuterungen zum Stabilitätsgesetz 2012 ist festgehalten, dass zwar auch der besondere Steuersatz implizit eine Inflationsabgeltung enthält, der Gesetzgeber hat allerdings eine zusätzliche Abgeltung bei Grundstücken, die sich mehr als 10 Jahre im Besitz des Steuerpflichtigen befinden, für notwendig gehalten. Diese Inflationsabgeltung nunmehr abzuschaffen, erscheint insbesondere vor dem Hintergrund der geplanten Anhebung des besonderen Steuersatzes auf 30% kontraproduktiv und widersprüchlich. Die Bestimmung sollte daher einerseits aufgrund der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit, andererseits auch steuerlich im Sinne einer Nichtbesteuerung von Scheingewinnen und unter dem Aspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips beibehalten werden.

Zu Z 3 lit b - § 4 Abs 4 Z 8 und 10 EStG

Die Streichung des Bildungsfreibetrags ist abzulehnen. Damit würde die einzige Begünstigung im EStG entfallen, die sich auf Investitionen in „Humankapital“ bezieht. Die Streichung wird in den Erläuterungen damit gerechtfertigt, dass Bildungsfreibetrag und Bildungsprämie *„keine ausreichende Anreizwirkung für betriebliche Bildungsmaßnahmen entfalten und weitgehend Mitnahmeeffekte erzeugen“*. Belege dafür liegen allerdings nicht vor. Der Entfall der Bildungsprämie erscheint auch aufgrund der derzeitigen Beschäftigungslage als kontraproduktiv. Die Bildungsprämie stellt bei vielen Unternehmen einen Anreiz dar, in die Aus- und Fortbildung ihrer Mitarbeiter zu investieren.

Zu Z 3 lit c: Verteilung von Instandsetzungsaufwendungen für im Anlagevermögen befindliche Gebäude auf 15 Jahre (§ 4 Abs 7 EStG)

Festzuhalten ist, dass es sich bei Instandsetzungsaufwendungen auch bei Wohngebäuden prinzipiell immer um Erhaltungsaufwand handelt. Dieser ist dem Wesen nach sofort abzusetzen.

Eine Verlängerung über die bisherige Frist hinaus führt daher zu einer noch größeren Systemwidrigkeit, zumal sich die Frage stellt, ob die Frist nicht bereits teilweise länger läuft als die durch die Instandsetzung ausgelöste Verbesserung wirkt. In diesem Zusammenhang erscheint es dringend geboten, die Instandsetzungsaufwendungen exakt zu definieren, da derzeit die Frage, wann sich der Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöht oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängert, äußerst uneinheitlich behandelt wird. Die längere Verteilung läuft einer Förderung des Wirtschaftsaufschwungs entgegen. Jedenfalls sollte aus Gründen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes die Verlängerung erst für Instandsetzungen in Wirtschaftsjahren beginnend **nach 31.12.2015** schlagend werden, für bereits davor getätigte Instandsetzungen hingegen keine Verlängerung des Verteilungszeitraums mehr erfolgen (ad § 124b Z 278 EStG).

Zu § 4 Abs 12 EStG

Grundsätzliche Bedenken

Die Neufassung des § 4 Abs 12 EStG wird damit begründet, dass *„dem Bericht der Steuerreformkommission zufolge die derzeit bestehende Wahlmöglichkeit entfallen soll, die unternehmensrechtliche Ausschüttung eines Bilanzgewinnes steuerlich entweder als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu behandeln“*.

Allerdings enthält der Bericht der Steuerreformkommission keine Forderung nach einem gänzlichen Entfall der bestehenden Systematik des § 4 Abs 12 EStG in der geltenden Form. Gem Abschn 3. I 7. des Berichtes der Steuerreformkommission (Seite 27) soll die Wahlmöglichkeit nur *„dann eingeschränkt werden, wenn ein ausgeschütteter Bilanzgewinn unternehmensrechtlich gar nicht auf eine Auflösung von Kapitalrücklagen, sondern auf laufende Gewinne der Körperschaft zurückzuführen ist“*.

Der Begutachtungsentwurf geht über den Vorschlag der Steuerreform-Kommission hinaus, schafft die Wahlmöglichkeiten gänzlich ab und bewirkt damit

- eine fundamentale **Veränderung der Gewinnermittlung** im Beteiligungsbereich,
- eine **Ausweitung der Evidenzierungspflichten** (nunmehr für Innenfinanzierung, Einlagen und Differenzbeträgen bei Aufwertungs-Umgründungen), die zu **erhöhten Compliance-Kosten** führen wird,
- einen **steuerlichen Anreiz, zukünftig eine Eigenkapitalzufuhr zu unterlassen** und bestehende, derzeit noch steuerneutral rückführbare Eigenkapitalkomponenten vor Inkrafttreten der neuen Regelung auszuschütten, und
- eine massive steuerliche Schlechterstellung bei der Sanierung von Körperschaften (da die **Fortführung** von Körperschaften, die noch von früheren Anteilsinhabern Gesellschafterzuschüsse zur Abdeckung von Jahresfehlbeträgen erhalten haben, durch **neue Anteilsinhaber** in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft mit prohibitiven steuerlichen Folgekosten verbunden ist).

Die geplante gänzliche Neukonzeption für Einlagenrückzahlungen im Rahmen von Ausschüttungen aus dem Bilanzgewinn käme einem weit über das Ziel hinausschießenden **Paradigmenwechsel** gleich:

Nach der geplanten zwingenden Verwendungsreihenfolge wären Ausschüttungen steuerlich stets als „Gewinnausschüttungen“ (Einkommensverwendung) zu qualifizieren, solange die Gesellschaft einen **positiven Innenfinanzierungssaldo** (erwirtschaftete Gewinn/-Verluste, abzüglich offene Ausschüttungen) ausweist. Erst danach wären mit steuerlicher Wirkung Einlagenrückzahlungen möglich (auf Basis des Einlagenstandes). Dies also selbst dann, wenn etwa eine Kapitalgesellschaft zwar noch über **thesaurierte Gewinne** bzw Gewinnüberhänge aus früheren Jahren verfügt, jedoch aktuell gewinnlos oder verlustig ist und von einem oder mehreren Gesellschaftern **temporäre Gesellschafterzuschüsse zur Eigenmittelstärkung** erhält (zB für Investitionsvorhaben oder Verlustabdeckung), welche nach dem Willen aller Beteiligten zu einem späteren Zeitpunkt wieder

(linear oder alinear iS § 82 Abs 2 GmbHG) **zurückgeführt** werden sollen. Auch solche **wirtschaftlich und zivilrechtlich eindeutigen und dokumentierten Einlagenrückzahlungen** (Auflösung der betr. Kapitalrücklagen und „Ausschüttung“ des sohin erhöhten Bilanzgewinns, basierend auf entsprechenden Zuschussvereinbarungen bzw Gesellschafterbeschlüssen) wären nach der neuen gesetzlichen Fiktion steuerlich als „Gewinnausschüttung“ zu behandeln, die faktisch also bereits rückgezahlten Einlagen hingegen steuerlich weiterhin in der Gesellschaft verfangen.

Diese – nach Abschaffung der Gesellschaftsteuer - nunmehr ertragsteuerliche Behinderung der Eigenmittelausstattung würde in Zukunft insbesondere im Bereich der **mittelständischen Wirtschaft** wieder zu einer Forcierung der **Fremdfinanzierung (Gesellschafterdarlehen)** führen, anstelle die wirtschaftlich wünschenswerte Erhöhung der Eigenmittelquoten zu fördern.

Auch **aus budgetären Gründen** sollte die Abschaffung der bestehenden Wahlmöglichkeiten zwischen Einkommensverwendung und Einlagenrückzahlung nochmals überdacht werden. In der Vergangenheit haben sich ausländische Konzerne entschlossen, Holdinggesellschaften in Österreich anzusiedeln, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften halten und diese (ausländischen) Erträge an die Konzernobergesellschaft weiterleiten. Sollte die Konzernobergesellschaft nicht eine EU-Gesellschaft sein (daher kein Anwendungsfall von § 94 Z 2 EStG), konnten bisher die Gewinnausschüttungen dennoch (bei ausreichenden Einlagen) bis zur Höhe der Einlagen quellensteuerfrei (als Einlagenrückzahlung) ausgeschüttet werden. Wenn zukünftig diese Möglichkeit abgeschafft werden soll, kann nicht ausgeschlossen werden, dass derartige Holdinggesellschaften aufgelöst werden und das von diesen Gesellschaften generierte Steueraufkommen (Lohnabgaben, Umsatzsteuern, nicht abzugsfähige Vorsteuern, Abzugssteuern gem § 99 EStG) zukünftig nicht mehr anfallen. Auf Grund der der KWT vorliegenden Daten ist davon auszugehen, dass dieser drohende Entfall von Steuereinnahmen die von der Steuerreform-Kommission geschätzte positive Aufkommenswirkung von € 20 Mio nahezu egalisiert wird.

Zusammenfassend schafft der vorliegende Gesetzesentwurf einen Anreiz, von Eigenkapitalaufstockungen abzusehen, läuft dem Ziel zuwider, die Eigenkapitalbasis der österreichischen Unternehmen zu stärken, ist in besonderer Weise „gestaltungsanfällig“ und lässt damit zukünftige legistische Anpassungen erwarten.

Zu den einzelnen vorgeschlagenen Bestimmungen wird angemerkt:

Zu § 4 Abs 12 Z 1 EStG

Negative Auswirkungen auf die Fortführung von Körperschaften nach Verlustabdeckung (bei Erwerb durch eine andere Körperschaft)

Die Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG sieht in Z 1 vor, dass bei einer negativen Innenfinanzierung eine unternehmensrechtliche Gewinnausschüttung zukünftig verpflichtend als Einlagenrückzahlung anzusehen ist (sofern Einlagen vorhanden sind).

Der „Stand der Innenfinanzierung“ soll nach der Übergangsvorschrift (§ 124b Z 279 lit a EStG-Entwurf) wie folgt zu ermittelt sein: „[A]ls *erstmaliger Stand der Innenfinanzierung* [kann] der

Unterschiedsbetrag zwischen dem als Eigenkapital ausgewiesenen Betrag gemäß § 224 Abs. 3 des Unternehmensgesetzbuches und den vorhandenen Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 in der Fassung vor BGBl. I Nr. XX/2015 ... angesetzt werden“.

Hat eine Gesellschaft in der Totalbetrachtung bislang Verluste erzielt, ergibt sich aus § 124b Z 279 lit a EStG-Entwurf ein negativer „Stand der Innenfinanzierung“. Wird der Entwurf in der bestehenden Form umgesetzt, sind damit zukünftige Gewinnausschüttungen solcher Gesellschaften zwingend als Einlagenrückzahlung zu behandeln (§ 4 Abs 12 Z 1 lit a EStG-Entwurf ist aufgrund der negativen Innenfinanzierung nicht anwendbar; gemäß lit b ist die Dividende daher eine Einlagenrückzahlung). Eine Einkommensverwendung (= Beteiligungsertrag beim Gesellschafter) kann künftig nur insoweit vorliegen, als nachfolgende Gewinne der Körperschaft die Verluste übersteigen.

Wird eine Verlustgesellschaft zum Zweck der Sanierung erworben, wird typischerweise eine negative Innenfinanzierung und ein hoher steuerlichen Einlagenstand vorhanden sein. Nach dem vorliegenden Entwurf sind daher Dividenden an den Erwerber (im Regelfall eine Körperschaft) nach einer erfolgreichen Sanierung zwingend Einlagenrückzahlungen. Sobald die Dividenden die (in einem Sanierungsfall typischerweise geringen) Anschaffungskosten der Erwerbsgesellschaft übersteigen, besteht damit (anders als nach geltender Rechtslage) Körperschaftsteuerpflicht für diese Dividenden. Beteiligungserwerbe zum Zwecke der Sanierung eines Unternehmens werden daher nach dem vorliegenden Entwurf körperschaftsteuerlich belastet.

Dies dürfte auch für Sanierungen der Vergangenheit gelten (obwohl die Übergangsvorschrift nicht zwingend anzuwenden sein soll: „kann“; „vereinfachend“ lt Materialien). Der Entwurf lässt aber offen, wie alternativ vorzugehen ist (die Anwendung der Neuregelung auch für die Vergangenheit würde – abgesehen von den damit verbunden praktischen Schwierigkeiten – die Problematik nicht beseitigen).

Besonders krass sind die (nicht sachgerechten) Auswirkungen in jenen Fällen, in denen eine Verlustgesellschaft nach Leistung von Verlustabdeckungszuschüssen verkauft und vom Käufer der Anteile erfolgreich in die Gewinnzone gebracht wurde. Aufgrund der negativen Innenfinanzierung (bei gleichzeitig hohem Einlagenstand) wären zukünftige Ausschüttungen steuerlich als Einlagenrückzahlung zu behandeln (eventuell für einen langen Zeitraum, je nach Höhe der Verluste der Vergangenheit).

Die geplante Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG würde damit die **Sanierung von Körperschaften** massiv betreffen und die **Fortführung** von Körperschaften, die noch von früheren Anteilsinhabern Gesellschafterzuschüsse zur Abdeckung von Jahresfehlbeträgen erhalten haben, durch **neue Anteilsinhaber** in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft **praktisch unmöglich** machen¹:

¹ Vgl. Zöchling, Verlustabdeckung durch Gesellschafter und spätere Gewinnausschüttung: Einlagenrückzahlung oder Beteiligungsertrag, RdW 2008, 425 (427) sowie Blasina/Zöchling, Gewinnausschüttung bei noch negativer Innenfinanzierung, in Achatz et al (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, 2011, 216 ff. Nach Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG¹⁹ § 4 Abs 12 Anm 15 hat die Verrechnung eines Verlustes sogar vorrangig mit Einlagen zu erfolgen.

Beispiel:

Die A-GmbH (Stammkapital: € 100.000; Bilanzverlust 2014: € 50.000) weist im Geschäftsjahr 1.1. 2015 – 31.12. 2015 einen Jahresverlust von € 300.000 aus. Die bisherigen Gesellschafter leisten Zuschüsse in Höhe von € 350.000, um die erlittenen Verluste abzudecken und verkaufen anschließend um € 1.000 die Anteile an einen neuen Gesellschafter (B-GmbH).

In 2016 erzielt die A-GmbH einen Gewinn von € 20.000, der an den Gesellschafter ausgeschüttet werden soll. Da die Innenfinanzierung noch negativ ist (€ -330.000) und der Stand der Einlagen € 350.000 beträgt, ist die unternehmensrechtliche Gewinnausschüttung nach dem vorliegenden Entwurf steuerlich zwingend eine Einlagenrückzahlung und führt dazu, dass die B-GmbH die Anschaffungskosten der Beteiligung an der A-GmbH auf Null abzustocken hat und einen (fiktiven) Veräußerungsgewinn von € 19.000 zu versteuern hat.

Gleichbehandlung von offenen und verdeckten Ausschüttungen wird aufgegeben

Nach § 4 Abs 12 Z 1 lit a letzter Satz EStG-Entwurf gilt „eine verdeckte Ausschüttung ... stets als Einkommensverwendung“. Nach geltender Rechtslage werden offene und verdeckte Ausschüttungen hingegen weitgehend gleich behandelt.² Der laut Rechtsprechung bestehende Unterschied hinsichtlich des Abzugs von Fremdfinanzierungskosten wird vielfach kritisch gesehen.³ Das Wahlrecht zwischen steuerlicher Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung bestand bislang auch für verdeckte Ausschüttungen (siehe Einlagenrückzahlungserlass, GZ 06 0257/1-IV/6/98, Punkt 1.3). Der bestehende Entwurf führt daher zu einer Ungleichbehandlung von offenen und verdeckten Ausschüttungen, die nicht der Systematik des Gesetzes entspricht.

Die Regelung, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung jedenfalls als Einkommensverwendung zu qualifizieren ist, erscheint überschießend. Nehme man als Beispiel eine Gesellschaft, die im Wege von Eigenkapitalzufuhr/Zuschüssen finanziert wurde und bislang lediglich Anlaufverluste erzielt hatte; es hat damit in der Historie der Gesellschaft noch keinerlei positive Innenfinanzierung gegeben. Sollte nun diese Gesellschaft zB ihrem Gesellschafter ein Darlehen gewähren und würde diese Finanzierung als verdeckte Ausschüttung qualifiziert werden (da es beispielsweise unüblich ausgestaltet ist), dann käme es wirtschaftlich betrachtet zu einer Kostenbelastung von 27.5% auf die bisher geleisteten Einlagen. Dies erscheint einerseits unsachlich, da die Gesellschaft noch nie Gewinne erzielt hat und daher auch begrifflich keine positive Innenfinanzierung haben kann. Weiters ist fraglich, ob eine derartige Pönalisierung der Vornahme von verdeckten Gewinnausschüttungen, die zivilrechtlich ja erst nach Auflösung der Kapitalrücklagen zum nächsten Jahresabschluss und Vornahme einer unternehmensrechtlichen Gewinnausschüttung zulässig wären, verfassungskonform ist.

² Vgl zB *Achatz*, Fremdfinanzierte Gewinnausschüttungen, in *Bertl et al* (Hrsg), Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung (2004) 133 (145).

³ Vgl zB *Brugger/Dziurdz*, Fremdfinanzierte Ausschüttungen und Einlagenrückzahlungen, in *Lang/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung (2013) 107 ff.

Zu § 4 Abs 12 Z 2 EStG**(Fehlende) Definition der Innenfinanzierung**

Die Körperschaft hat gem Satz 1 den Stand der Innenfinanzierung, Einlagen oder umgründungsbedingte Differenzbeträge zu erfassen, fortzuführen und der jährlichen Steuererklärung beizuschließen.

Allerdings wird der „Stand“ dieser drei Eigenkapital-Komponenten – insbesondere der „Stand der Innenfinanzierung“ – in § 4 Abs 12 EStG nicht definiert. Nach der Übergangsvorschrift (§ 129b Z 279 EStG idF SteRefG 2015) „kann“ als erstmaliger Stand der Innenfinanzierung der Unterschiedsbetrag zwischen dem UGB-Eigenkapital (§ 224 Abs 3 UGB) und den Einlagen iS § 4 Abs 12 EStG idF vor SteRefG 2015 angesetzt werden. Der Begutachtungsentwurf lässt aber offen, wie grundsätzlich (abseits der aus Vereinfachungsgründen pauschalierten Übergangsregelung) vorzugehen ist. Da der (gesetzlich nicht näher definierte) Stand der Innenfinanzierung in der Folge um Jahresüberschüsse (und nicht um steuerliche Gewinne) zu erhöhen und um Jahresfehlbeträge (und nicht um steuerliche Verluste) zu vermindern ist, dürfte die Innenfinanzierung aus einer Gegenüberstellung von unternehmensrechtlichen (Bestand- und Fluss-) Größen und steuerlichen Werten („Einlagen“) zu ermitteln sei. Dies ist überraschend, da der Gesetzgeber im AbgÄG 2012 bewusst den entgegengesetzten Weg eingeschlagen hat und das Gewinnkapital gem § 9 Abs 6 UmgrStG als Differenz zwischen steuerlichem Umwandlungskapital und steuerlichen Einlagen definiert und damit steuerlichen Folgen nicht mehr an unternehmensrechtliche Werte knüpft (vor dem AbgÄG 2012 war Ausgangsgröße für die Ausschüttungsfiktion das unternehmensrechtliche Eigenkapital mit Zu- und Abschlägen).

Fehlende Verknüpfung mit den unternehmensrechtlichen Eigenkapitalkomponenten

Die Höhe der „Innenfinanzierung“ und „Einlagen“ sind lt dem Begutachtungsentwurf auf das gesamte Eigenkapital der Körperschaft bezogen. Eine Differenzierung nach Eigenkapitalkomponenten ist aus dem Begutachtungsentwurf nicht entnehmbar, was angesichts von der Ausschüttung nicht zugänglichen Eigenkapitalkomponenten beispielsweise folgende Fragen aufwirft:

- Kann bei einer negativen Innenfinanzierung tatsächlich der gesamte Einlagenstand (inkl der im Stammkapital und gebundenen Rücklagen enthaltenen Einlagen) im Wege einer Ausschüttung rückgezahlt werden?
- Kann eine in einer (nicht aufgelösten, uU auch gebundenen) Gewinnrücklage enthaltene Innenfinanzierung bei der Prüfung, ob eine Ausschüttung Einkommensverwendung oder Einlagenrückzahlung ist, tatsächlich – wie der Wortlaut des § 4 Abs 12 Z 1 EStG nahelegt – berücksichtigt werden?
- Ist sichergestellt, dass eine Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung von Einlagen auch steuerlich als Einlagenrückzahlung anzusehen ist (arg: keine „Ausschüttung von Körperschaften“ im Sinne von § 4 Abs 12 Z 1 Satz 1)?
- Besonders eklatant ist auch die Abschichtung eines Genussrechtsinhabers (natürliche Person), der nicht Gesellschafter und fremder (eigenkapitalähnlicher) Geldgeber der Gesellschaft ist. Eine Abschichtung wäre nach der Neuregelung – selbst bei einem dadurch entstehenden Verlust (!) – in voller Höhe als Gewinnausschüttung zu 27,5 % steuerpflichtig.

Nach Ansicht des Fachsenates für Steuerrecht wird die geplante Neuregelung die bisherige Subkonten-Thematik nicht beseitigen (siehe auch nachfolgend zur Behandlung des „verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals“) und – wegen der Evidenzierung auch der Innenfinanzierung und umgründungsbedingten Differenzbeträge – die Komplexität der Evidenzierung weiter erhöhen.

Behandlung des „verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals“

Das verdeckte Eigenkapital zählt zu den Einlagen im Sinne des § 8 Abs 1 KStG. Auch nach dem vorliegenden Entwurf erhöht verdecktes Eigenkapital den „Stand der Einlagen“ (Z 2 lit b TS 1).

Zinszahlungen auf verdecktes Eigenkapital sind nach den Grundsätzen für verdeckte Ausschüttungen zu behandeln (KStR Rz 727) und wären daher nach dem vorliegenden Entwurf zwingend als steuerliche Gewinnausschüttung zu behandeln.

Die Behandlung der Rückzahlung des verdeckten Eigenkapitals erscheint jedoch unklar:

- Nach § 4 Abs 12 Z 2 lit b TS 2 EStG-Entwurf wird der „Stand der Einlagen“ nur durch *„Einlagenrückzahlungen gemäß Z 1 lit. b“* gemindert. Z 1 lit b gilt *„für Ausschüttungen von Körperschaften“*. Sieht man in der Rückzahlung von verdecktem Eigenkapital keine „Ausschüttung einer Körperschaft“ (die Materialien beziehen sich auf die *„steuerliche Behandlung unternehmensrechtlicher Ausschüttungen“*), bleibt die Rückzahlung des verdeckten Eigenkapitals nunmehr ungeregelt. Auch erweist sich der Verweis auf sämtliche Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG in Z 2 lit b TS 1 des Entwurfs dann als zu weit (§ 4 Abs 12 EStG würde dann nicht sämtliche Fälle einer Einlagenrückzahlung regeln).
- Sollte hingegen auch die Rückzahlung von „verdecktem Eigenkapital“ als „Ausschüttung einer Körperschaft“ von Z 1 erfasst sein, könnte dies (je nach Stand der Evidenzkonten) eine Qualifikation als steuerliche Gewinnausschüttung zur Folge haben, was nicht sachgerecht erscheint (bislang lag eine Einlagenrückzahlung vor, siehe Einlagenrückzahlungserlass, Punkt 2.3.1; es erscheint daher auch aus diesem Grund fraglich, ob tatsächlich eine Lösung ohne Subkonten möglich ist).

Beispiel:

Die Gewährung von Fremdkapital wird im Rahmen von Betriebsprüfung) als verdeckte Einlage umqualifiziert (steuerliches Eigenkapital). Die hätte wohl zur Folge, dass die verdeckte Einlage im Einlagenevidenzkonto gem § 4 Abs 12 Z 2 lit b EStG zu erfassen ist. Die Rückzahlung des umqualifizierten Fremdkapitals (steuerliches Eigenkapital) wäre in der Folge als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren. Letztlich wird damit die Tilgung von Fremdkapital mit 27,5 % als Dividende steuerpflichtig.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass die Übergangsvorschrift zur Ermittlung des „Standes der Innenfinanzierung“ nicht berücksichtigt, dass steuerliches verdecktes Eigenkapital in der Regel bilanziell nicht als Eigenkapital ausgewiesen wird: Der „Stand der Innenfinanzierung“ soll nach der Übergangsvorschrift (§ 124b Z 279 lit a EStG-Entwurf) wie folgt ermittelt werden: *„[A]ls erstmaliger Stand der Innenfinanzierung [kann] der Unterschiedsbetrag zwischen dem als Eigenkapital ausgewiesenen Betrag gemäß § 224 Abs. 3 des Unternehmensgesetzbuches und den vorhandenen*

Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 in der Fassung vor BGBl. I Nr. XX/2015 ... angesetzt werden“. Verdecktes Eigenkapital zählt zu den „vorhandenen Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 [EStG]“, nicht jedoch zum bilanziellen Eigenkapital (siehe auch § 4 Abs 12 Z 1 EStG in der geltenden Fassung: „... sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt“). Die Anwendung der Übergangsvorschrift führt daher insoweit zu einer negativen Innenfinanzierung, die tatsächlich nicht besteht (dieses Problem ergibt sich auch bei Genussrechtskapital, das steuerlich als Eigenkapital qualifiziert wird, bilanziell jedoch nicht als Eigenkapital iSd § 224 Abs 3 UGB ausgewiesen wird).

Zu § 4 Abs 12 Z 3 EStG

Die Sonderregelung zum umgründungsbedingten Differenzbetrag dürfte darauf abzielen, die Anwendung von § 4 Abs 12 Z 1 letzter Satz EStG-Entwurf (die zur Behandlung als steuerliche Gewinnausschüttung führt) zugunsten der Behandlung von unternehmensrechtlichen Ausschüttungen als Einlagenrückzahlung zu verdrängen.

Die Regelung, wonach der umgründungsbedingte Differenzbetrag und der Stand der Innenfinanzierung (erst) „anzupassen“ sind „soweit das aufgewertete Vermögen veräußert wird oder auf andere Weise ausscheidet“, erscheint nicht sachgerecht, da bereits die Abschreibung (zB eines aufgrund der Aufwertung angesetzten Firmenwertes) den Jahresüberschuss und damit die Innenfinanzierung mindert. Daher müsste eine Anpassung des Standes der Innenfinanzierung (Erhöhung) und des Standes der umgründungsbedingten Differenzbeträge (Verminderung) bereits dann erfolgen, wenn sich die aufgewerteten Beträge in der Gewinn- und Verlustrechnung und damit im Jahresüberschuss (=Innenfinanzierung) niederschlagen, auch wenn das (aufgewertete) Vermögen noch nicht veräußert wurde oder sonst ausgeschieden ist.⁴

Auch ist es aus systematischer Sicht (Gleichbehandlung in der Totalbetrachtung mit einer unternehmensrechtlichen Buchwertumgründung) geboten, letztlich den gesamten umgründungsbedingten Differenzbetrag auf den Stand der Innenfinanzierung umzubuchen. Dies müsste unabhängig davon gelten, ob Ausschüttungen getätigt werden, die laut § 4 Abs. 12 Z 3 TS 3 EStG-Entwurf mit dem umgründungsbedingten Differenzbetrag verrechnet werden. Sonst ergibt sich (abhängig von der unternehmensrechtlichen Bilanzierung der Umgründung) in der Totalbetrachtung ein unterschiedliches Gesamtpotential für steuerliche Gewinnausschüttungen (bei einer unternehmensrechtlichen Aufwertung wird die Innenfinanzierung durch die nachfolgenden Abschreibungen der aufgewerteten Beträge belastet; dies müsste letztlich immer durch Umbuchung des umgründungsbedingten Differenzbetrags ausgeglichen werden, um ein systemkonformes Ergebnis zu erreichen).

Für den Fachsenat für Steuerrecht stellen sich bei einer ersten Analyse folgende weitere Fragen:

- Aus systematischer Sicht darf sich uE kein umgründungsbedingter Differenzbetrag ergeben (und damit kein umgründungsbedingtes Evidenzkonto), wenn ein in Österreich nicht steuerhängiges Vermögen (steuerneutrale Schachtelbeteiligungen, ausländische Betriebsstätten

⁴ Vgl zu § 235 Z 3 UGB *Ludwig/Strimitzer in Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss § 235 Rz 26 mit weiteren Nachweisen.

mit Befreiungsmethode im jeweiligen DBA) unternehmensrechtlich umgründungsbedingt aufgewertet wird.

- Unklar ist weiters, ob steuerlich tatsächlich der Differenzbetrag zwischen den unternehmensrechtlichen Buchwerten und dem beizulegenden Wert (=Teilwert) erfasst – oder ob nicht noch der steuerliche Buchwert und der Teilwert (also die steuerlichen stillen Reserven) evident zu halten sind.
- Unklar ist, ob bei Umgründungen, die sich unternehmensrechtlich in der GuV vor dem Jahresüberschuss auswirken, das Innenfinanzierungsevidenzkonto, das umgründungsbedingte Evidenzkonto oder gar beide Evidenzkonten berührt.
- Der Stand der Innenfinanzierung nach UGB wird wohl berührt, wenn der Aufwertungsgewinn im Sonderposten vor dem Jahresüberschuss ausgewiesen wird. Fraglich ist nun, ob der Aufwertungsgewinn gem § 202 (1) UGB für die steuerliche Evidenzhaltung vom umgründungsbedingten Buchgewinn/Buchverlust zu trennen ist – der unternehmensrechtliche Jahresüberschuss muss daher um die umgründungsbedingte GuV wirksame Aufwertung korrigiert werden.
- Offen ist nicht nur, welche stillen Reserven (steuerlicher oder unternehmensrechtlicher Buchwert) konkret im umgründungsbedingten Evidenzkonto zu erfassen ist, sondern auch, ob nur die Aufwertung des übertragenden Vermögen oder auch mögliche Aufwertungen nach UGB bei den Anteilseignern der „Gegenleistungsanteile“ im jeweiligen Umgründungsevidenzkonto zu erfassen sind.
- Sofern die vorgeschlagene Bestimmung auch die upstream-Verschmelzung erfassen soll, ist die Formulierung („Differenzbetrag zu den Buchwerten“) wohl nicht richtig - hier kann es sich nicht um den Differenzbetrag zwischen Buchwerten und Verkehrswerten der übernommenen Vermögensgegenstände handeln (Verkehrswert des übernommenen Vermögens abzüglich des unternehmensrechtlichen Buchwerts des übernommenen Vermögens). Von diesen stillen Reserven ist sodann der Buchwert der wegfallenden Beteiligung (in der übernehmenden Gesellschaft) abzuziehen. Andernfalls würde umgründungsbedingt ein Differenzbetrag entstehen und in das Umgründungsevidenzkonto einzustellen sein, ohne dass überhaupt ein unternehmensrechtlicher umgründungsbedingter Gewinn (oder nur in einem geringerem Ausmaß) vorliegt.
- Ist ein Evidenzkonto für einlagenbedingte Umgründungen (Ausweis als Kapitalrücklage im Falle von Mutter-Tochter und Schwesternumgründungen bei der übernehmenden Gesellschaft) zwingend erforderlich, wenn dort ohnedies insoweit die Ausschüttungssperre des § 235 UGB greift?
- Vom umgründungsbedingten Evidenzkonto nicht erfasst sind umgründungsbedingte Buchgewinne/Buchverluste, die unabhängig von der Aufwertungsmöglichkeit gem § 202 (1) UGB entstehen. Diese gehen je nach Art der Umgründung die Kapitalrücklage bzw in die GuV, und zwar als Sonderposten vor oder nach (!) dem Jahresüberschuss ein (Fachgutachten KFS/RL 25). Derartige Buchgewinne/Buchverluste gehen uE nicht in das umgründungsbedingte Evidenzkonto ein. Dies sollte klargestellt werden.
- UE erscheint es nicht sachgerecht, dass die Innenfinanzierungsevidenz (die gem § 4 Abs 12 Z 2 lit a EStG bloß an den Stand des Jahresüberschuss des UGB abstellt) vom buchmäßigen Ausweis von Umgründungen in der GuV abhängig gemacht wird (nämlich Ausweis als Sonderposten vor oder (!) nach dem Jahresüberschuss, KFS/RL 25).

- Bei Folgeumgründungen ist das Fortführen/Untergang/Teilung der Evidenzkonten (insbesondere der Innenfinanzierung und bereits bestehender umgründungsbedingten Differenzevidenzkonten) völlig offen. Soll zB bei Mutter-Tochter-Umgründungen wiederum nur die Evidenzkontenstände der Muttergesellschaft erhalten bleiben?

Zusammenfassend wirft die vorgesehene Regelung eine Vielzahl von Auslegungsfragen auf; aus der Sicht der KWT ist diese gesetzliche Regelung nicht notwendig, wenn der verfolgte Zweck durch eine Ausdehnung der Ausschüttungssperre gem § 235 Z 3 UGB (und nicht durch eine systematisch problematische Einlagenrückzahlungsfiktion) angestrebt wird.

Zu Inkrafttretensvorschrift (§ 129b Z 279 EStG idF SteRefG 2015)

§ 124b Z 279 EStG-Entwurf sieht vor:

„§ 4 Abs. 12 in Fassung BGBl. I Nr. XX/2015 ist *erstmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Juli 2015 beginnen*. Dabei gilt:

- a) Der Stand der Innenfinanzierung und der Stand der Einlagen sind *erstmalig bereits zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. August 2015 zu ermitteln*. Dabei kann**
...
- b) Abweichend von lit. a sind für nach dem 31. Mai 2015 beschlossene Umgründungen die umgründungsbedingten Differenzbeträge bereits nach Maßgabe von § 4 Abs. 12 Z 3 idF BGBl. I Nr. XX/2015 gesondert im Evidenzkonto zu erfassen.**
- c) Erstmalig erstellte Evidenzkontenstände im Sinne der lit. a und lit. b sind nach Maßgabe von § 4 Abs. 12 idF BGBl. I Nr. XX/2015 fortzuführen.“**

Für welche Ausschüttungen die Neuregelung erstmals anzuwenden ist, erscheint unklar. Es wird angeregt, klarzustellen, dass die Neuregelung erstmals für Ausschüttungen anzuwenden ist, die aus dem Bilanzgewinn eines nach dem 31. Juli 2015 beginnenden Wirtschaftsjahres getätigt werden (zB: bei Bilanzstichtag 31.12. würde daher die Altregelung letztmalig für Ausschüttungen aus dem Bilanzgewinn 2015 im Jahr 2016 gelten).

Hinsichtlich der erstmaligen Ermittlung der Evidenzkontenstände ist auf folgenden Umstand hinzuweisen: Ist der Bilanzstichtag zB der 31.12., ist der erstmalige Stand der Evidenzkonten „Innenfinanzierung“ und „Einlagen“ nach dieser Übergangsvorschrift zum 31.12.**2014** zu ermitteln (lit a). Diese Evidenzkonten sind sodann bereits nach Maßgabe der Neuregelung im Wirtschaftsjahr 2015 fortzuführen (lit c). Die Materialien enthalten in diesem Zusammenhang folgende Aussage: *„Die erstmals ermittelten Stände sind nach Maßgabe von § 4 Abs. 12 in der Fassung vor BGBl. I Nr. XX/2015 – auch wenn die Verwendungsreihenfolge gemäß Z 1 noch nicht anzuwenden ist – weiterzuentwickeln; wird beispielsweise eine unternehmensrechtliche Ausschüttung für steuerliche Zwecke als Gewinnausschüttung behandelt, ist der Stand der Innenfinanzierung entsprechend zu vermindern“*. Ausschüttungen der Körperschaft im Jahr 2015 aus dem Bilanzgewinn 2014 sind jedoch noch nach der Altregelung zu beurteilen. Ob eine im Jahr 2015 aus dem Bilanzgewinn 2014 ausgeschüttete Dividende KEST auslöst, beim Empfänger der Beteiligungsertragsbefreiung unterliegt, mit der Dividende zusammenhängende Fremdfinanzierungskosten abzugsfähig sind usw ist daher noch nach der Altregelung zu beurteilen. Im gewählten Beispiel könnte daher auch bei positiver Innenfinanzierung zum 31.12.2014 die Ausschüttung des Bilanzgewinns 2014 im Jahr 2015 nach der

Altregelung (bei ausreichendem Einlagenstand) als Einlagenrückzahlung behandelt werden. Aufgrund der Übergangsregelung wären jedoch die „neuen“ Evidenzkonten zum 31.12.2014 bereits nach den „neuen“ Regeln im Jahr 2015 fortzuführen (*„Erstmalig erstellte Evidenzkontenstände im Sinne der lit. a und lit. b sind nach Maßgabe von § 4 Abs. 12 idF BGBl. I Nr. XX/2015 fortzuführen“*). Nimmt man dies wörtlich, würde sich die im zuvor erwähnten Beispiel im Jahr 2015 erfolgende Einlagenrückzahlung (Qualifikation als Einlagenrückzahlung laut Altregelung) auf den Evidenzkonten als steuerliche Gewinnausschüttung niederschlagen.

Es wird daher angeregt, die erstmalige Anwendung der Neufassung insgesamt klarer zu regeln.

Vorschlag der KWT

Die **KWT** regt daher an,

- von der geplanten Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG abzusehen,
- die Systematik des § 4 Abs 12 EStG (Dispositionsmöglichkeit der Körperschaft) dann zu belassen, wenn die ausschüttende Gesellschaft sowohl eine positive Innenfinanzierung als auch Einlagen aufweist,
- allenfalls iS der Judikatur zu normieren, dass bei einer negativen Innenfinanzierung und Einlagen verpflichtend eine Einlagenrückzahlung vorzusehen ist, wobei für Verlustabdeckungszuschüsse eine Sonderregelung einzuführen wäre,
- eine möglichst einfache Evidenzierung der Innenfinanzierung im Wege einer Verordnung vorzusehen, wenn keine Jahres-, sondern eine Totalgewinnbetrachtung vorzunehmen ist,
- die Sonderregelung zum umgründungsbedingten Differenzbetrag zu streichen und zu überlegen, ob mit Mißbrauchsvermutungen bzw unternehmensrechtliche Maßnahmen (zB Novellierung des § 235 Z 3 UGB) der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck einfacher und effizienter zu erreichen ist.

Zu Z 4 - § 4 a Abs. 8

Im § 4a Abs. 8 ist vorgesehen, dass spendenbegünstigte Organisationen die Verpflichtung haben, Informationen über Spenden an die Finanzverwaltung weiter zu leiten.

Diese Bestimmung ist aus folgenden Gründen zu streichen:

- Sehr hohe Kosten für die begünstigten Vereine;
- Der Aufwand und die Kosten für Information und Beratung der Spender werden erheblich sein und sind schwer zu quantifizieren;
- Die kleinen spendensammelnden Vereine verfügen zumeist über keine EDV-technische Ausstattung (Rechnungswesen wird häufig händisch geführt), sodass die Anschaffung einer entsprechenden Datenverarbeitungsanlage sowie die Aufbereitung der dem Finanzamt zu übermittelnden Daten für diese Vereine eine unzumutbare finanzielle Belastung darstellen würde. Bei spendensammelnden Vereinen wird für die laufende Erfassung insgesamt mit Kosten in Millionenhöhe zu rechnen sein. Dadurch wird der positive Effekt der Spendenbegünstigung wieder konterkariert.

Zu Z 4 lit b (§ 4a Abs 8 Z 1 lit b EStG 1988)

Der Klammerausdruck der Umschreibung der Rechtsgrundlage (Vereinsstatut, Satzung, Gesellschaftsvertrag), der den Eindruck einer taxativen Aufzählung erweckt, greift zu eng, zumal etwa auch Körperschaften öffentlichen Rechts oder Stiftungen vom Regelungsbereich des § 4a EStG 1988 umfasst sind, deren Rechtsgrundlagen aber anderslautende Bezeichnungen aufweisen. Es sollte daher eine demonstrative Aufzählung vorgenommen werden, mit der Einfügung des Wortes „beispielsweise“ in den Klammerausdruck.

Zu Z 5 - §§ 6 Z 2c und 20 Abs 2 EStG

Wenn der pauschale Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen von 25 % auf 27,5 % erhöht wird, sollte parallel eine Anhebung der Verlustverrechnung auf 55 % in § 6 Z 2c EStG vorgenommen werden.

Während für die nach erfolgter Saldierung in der betrieblichen Grundstücksschedule verbleibenden Verluste angesichts der auf 30 % erhöhten Besteuerung eine Anhebung der Verluste auf 60 % vorgeschlagen wird (§ 6 Z 2d EStG nF), können die Verluste aus Kapitalvermögen iSd § 6 Z 2c EStG nach derzeitigem Entwurf weiterhin nur zu 50 % mit den restlichen betrieblichen Einkünften ausgeglichen werden.

Ergänzend wird für § 20 Abs 2 EStG angeregt, dass auch iZm den Einkünften aus Kapitalvermögen das Abzugsverbot nur dann greifen sollte, wenn die pauschale Besteuerung tatsächlich angewendet wird, andernfalls sich unverändert die grundsätzliche Frage stellt, ob der eingeschränkte Betriebsausgabenabzug verfassungsrechtlich wirklich unbedenklich ist.

Zu Z 5 - §§ 6 Z 2d EStG

Die Verrechnung (betrieblicher) Verluste aus Grundstücksveräußerungen oder Teilwertabschreibungen mit progressiv besteuerten Einkünften (Tarifeinkünfte) soll künftig zu 60 % (bisher 50 %) möglich sein (§ 6 Z 2 lit d EStG). Die Anpassung ist angesichts der beabsichtigten Erhöhung des besonderen Steuersatzes für Grundstücksveräußerungen von 25 % auf 30 % systematisch, vernachlässigt aber – wie bereits in der geltenden Fassung des § 6 Z 2 lit d EStG – die Tatsache, dass es zB bei Privatstiftungen, Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts (somit alle nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften), deren Einkünfte linear mit 25 % Körperschaftsteuer besteuert werden, kein Progressionsgefälle zwischen Tarif- und Sondersteuersatz zu überwinden gilt; daher wäre bei genannten Rechtsträgern ein 100 %-iger Verlustausgleich systemgerecht und dieser auch vorzusehen.

Es wird daher angeregt, die vorgeschlagene Fassung des § 6 Z 2 lit d EStG zu ändern, sodass dieser lautet:

„Ein verbleibender negativer Überhang kann von einkommensteuerpflichtigen Personen nur 60%, im Übrigen zur Gänze ausgeglichen werden.“

Im Zuge der Steuerreform 2015/2016 sollte zudem die Einführung eines übergreifenden Verlustausgleichs zwischen betrieblichen Einkünften aus Kapitalvermögen und Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 27 EStG geprüft werden. Gleiches gilt für positive und negative Einkünfte

aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

Zu Z 6 - § 8 Abs 1 EStG

Die Vereinheitlichung des Abschreibungssatzes wird wohl zu einer verstärkten und kostenintensiven Beauftragung von Sachverständigen führen, insbesondere auch hinsichtlich bereits genutzter Gebäude infolge Verlängerung der AfA-Dauer. Die Reduktion des AfA-Satzes von 3 % auf 2,5 % für Gebäude, die unmittelbar der Betriebsausübung dienen, läuft bei einer zu erwartenden geringeren unternehmensrechtlichen Abschreibungsdauer der im Zuge des RÄG 2014 intendierten verstärkten Anbindung der Steuerbilanz an die Unternehmensbilanz zuwider und wird wohl zu einem vermehrten Einsatz der Mehr-Weniger-Rechnung führen.

Wenn es tatsächlich zu einer **Vereinheitlichung der AfA-Sätze für alle Betriebsliegenschaften** kommt, so müsste der neue Einheitssatz von **2,5 % pa auch für Wohngebäude** und gemischt genutzte Gebäude im Betriebsvermögen zu Anwendung kommen, um neben der Vereinfachung auch den oftmals unterschiedlichen **Verhältnissen** gegenüber dem außerbetrieblichen Bereich (dort Abschreibungssatz von 1,5 % pa) Rechnung zu tragen. Insbesondere ist die Begründung für die abweichende AfA bei Wohngebäuden nicht überzeugend.

Während im Betriebsvermögen auf den Verwendungszweck („Wohnzwecke“) abgestellt und dabei auf den AfA-Satz bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwiesen wird, kommt es bei letzterem gerade nicht auf den Verwendungszweck des Gebäudes an. Hier liegt die Begründung für den niedrigeren AfA-Satz von 1,5 % darin, dass es sich um außerbetriebliche Einkünfte handelt.

Nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht sollte daher im Betriebsvermögen – dem Gedanken der Vereinheitlichung der AfA-Sätze folgend – auch auf sämtliche Vermietungen (unabhängig vom Verwendungszweck) der neue 2,5%ige AfA-Satz Anwendung finden. Sollte hingegen auf den Verwendungszweck abgestellt werden, müsste konsequenter Weise im außerbetrieblichen Bereich – bei Verwendung außerhalb von Wohnzwecken – der AfA-Satz auf 2,5 % erhöht werden.

Im Hinblick auf Kosten der Umstellung und zu erwartenden Sachverständigenkosten der Schätzung der Nutzungsdauer samt abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren und im Vertrauen in getätigte Investitionsentscheidungen sollten die geänderten, idR verlängerten Abschreibungsdauern erst für Anschaffungs- bzw Herstellungskosten von Zugängen in Wirtschaftsjahren beginnend **nach 31.12.2015** zur Anwendung kommen (ad § 124b Z 283 EStG).

Die Verlängerung der Nutzungsdauer bei Gebäuden bewirkt angesichts der zunehmend „kurzlebigen“ Notwendigkeiten, sich auf Trends, infrastrukturelle Kundenerwartungen aber auch gesetzliche Auflagen (vgl gesonderter baulicher Raucherbereich in der Gastronomie) einzustellen eine weitere Verschärfung und in vielen Fällen die wohl nicht mehr zu bewerkstelligende Herausforderung, betriebliche Gebäudeinvestitionen zu finanzieren.

Die vorgeschlagene Regelung ist daher unter Beibehaltung der geltenden gesetzlichen Nutzungsdauern des § 8 EStG betreffend Gebäude abzulehnen.

Sofern an der vorgeschlagenen Regelung des Entwurfs hingegen festgehalten wird, wäre gleichzeitig die sachgerechte Möglichkeit der steuerneutralen Entnahme von Gebäuden des Betriebsvermögens in das Privatvermögen (wie bereits für Grund und Boden zutreffend!) gesetzlich vorzusehen, da es letztlich unverständlich ist, bei identer Nutzungsdauer und Besteuerung in *einer* Schedule (hier: Grundstücksbesteuerung) an dem Besteuerungserfordernis der Entnahmebesteuerung bei Übergang von Betriebsvermögen (allg Reinvermögenszugangstheorie) zu Privatvermögen (allg Quellentheorie) festzuhalten.

Zu Z 7 - § 10 Abs. 1 Z 1 EStG

Es darf angeregt werden, für die Berücksichtigung des Gewinnfreibetrags aus besonders besteuerten Gewinnen aus Kapitalvermögen und Grundstücken, die einem besonderen Steuersatz unterliegen, eine gesetzliche Regelung hinsichtlich der Geltendmachung des GFB und auch der Nachversteuerung eines investitionsbedingten GFB vorzusehen (siehe dazu die Beiträge von *Atzmüller*, Verlust durch Gewinnfreibetrag? RdW 2013, 696 ff; *Atzmüller*, Nochmals: Gewinnfreibetrag und Verlustentstehung, SWK 2014, 345 ff; *Kanduth-Kristen/Komarek*, Gewinnfreibetrag und Verlustentstehung, SWK 2014, 83 ff; *Kanduth-Kristen/Komarek*, Verlustentstehung oder –erhöhung durch den Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG – ab Veranlagung 2012 möglich!, taxlex 2013, 413 ff). In Zukunft wird bei der Nachversteuerung – so die Meinung des BMF - nicht nur zwischen tarifbesteuerten und sonderbesteuerten Gewinnen als Basis für den GFB, sondern zwischen tarifbesteuerten, mit 27,5% sonderbesteuerten und mit 30% sonderbesteuerten Gewinnen zu differenzieren sein. Die Komplexität der Regelung wird damit nochmals erhöht.

Hingewiesen darf auch darauf, dass die Einbeziehung sonderbeststeuerter Gewinne aus Kapitalvermögen i.S.d. § 27 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG im Falle der Regelbesteuerung bei Mitunternehmerschaften zu unlösbaren Konstellationen führen kann (siehe dazu *Kanduth-Kristen/Komarek*, Der Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG bei Mitunternehmerschaften mit Gewinnen aus der Überlassung von Kapital, taxlex 2015, 152 ff). Es wird daher angeregt, die Einführung einer rein steuersubjektbezogenen Deckelung im Rahmen eines so wichtigen Gesetzes wie des Steuerreformgesetzes 2015/2016 zu prüfen.

Zu Z 8 - § 15 Abs 2 EStG

Die Verordnungsermächtigung nach § 15 Abs 2 EStG erscheint vor dem Hintergrund von Art 18 Abs 2 B-VG verfassungsrechtlich nicht hinreichend determiniert.

Zu Z 8 - § 15 Abs. 2 Z 3

Der lit a ist nicht zu entnehmen, dass der Endpreis jener Preis ist, von dem übliche Kundenrabatte bereits in Abzug gebracht wurden. Im Gesetzesentwurf ist lediglich davon die Rede, dass der geldwerte Vorteil von dem Endpreis zu bemessen ist, zu dem der Arbeitgeber Waren und Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Bei einer derartigen Definition wären Mitarbeiterrabatte nicht zu berücksichtigen.

Dies wäre gesetzlich jedenfalls klarzustellen.

Zu Z 9 - § 16 Abs. 1 Z 8 lit d

Unklar ist, ob dieses Aufteilungsverhältnis nur für angeschaffte bebaute Grundstücke des Privatvermögens gelten soll. Entgegen den Erläuterungen sind nicht nur Preisanstiege bei Grund und Boden in jüngerer Vergangenheit zu verzeichnen, sondern auch bei den Baukosten. Wenn die Aufteilung vielleicht bei Ein- und Zweifamilienhäusern richtig erscheint, ist sie sicherlich bei größeren Mietwohngebäuden und bei Eigentumswohnungen unrichtig.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass die starken Anstiege der Grundstückspreise in den Jahren ab 2005, insbesondere aber ab 2012 nur Wien betreffen (Anstieg in diesem Zeitraum um 100 %, während im Rest von Österreich im selben Zeitraum nur eine Steigerung von rd. 40 % zu verzeichnen war (vgl. Wohnimmobilienpreisindex der ÖNB). Der bisher (im Richtlinienweg) verwendete Satz von 20 % erscheint in den allermeisten Lagen als realistisch. Ein Überschreiten der 20% ist wohl nur dann gegeben, wenn (i) preislich hochwertiger Grund bebaut wird und (ii) ein relativ kleines und daher billigeres Gebäude errichtet wird. Im Ergebnis drängt man daher die Steuerpflichtigen in die Verpflichtung oder Notwendigkeit, ständig Gutachten einholen zu müssen, was zu einer entsprechenden Kostenbelastung führt. Auch bisher war es so, dass in Einzelfällen die Finanzverwaltung einen höheren Wert des Grund und Bodens feststellen konnte. Nunmehr wird durch die Normierung von 40 % (auf gesetzlicher Grundlage), die Beweislast ausschließlich auf den Steuerpflichtigen verlagert. Wir regen an, die prozentuelle Regelung nicht im Gesetz vorzunehmen, sondern beispielsweise in einer Verordnung und dabei differenziert je nach Gebäudegröße (Anzahl der Einheiten) und Lage vorzugehen.

Außerdem beinhaltet der Umstand, dass bei offenkundigen und erheblichen Abweichungen von den tatsächlichen Verhältnissen auch das Finanzamt eine Abweichung ihres Aufteilungsverhältnisses feststellen kann, wieder rechtliche Unsicherheiten, wann ein derartig offenkundiges und erhebliches Abweichen von den tatsächlichen Verhältnissen vorliegt.

Verfassungsrechtlich bedenklich und völlig unsystematisch ist die über § 124 b Z 284 vorgesehene materielle Rückwirkung. Zum einen hat der Steuerpflichtige wiederum bei Erwerb des offensichtlich bebauten Grundstückes (sonst gibt es ja kein Aufteilungsproblem) auf ein bestimmtes Wertverhältnis vertraut, wurde die Verwaltungspraxis in der Regel angewendet und wurden die sich ergebenden Auswirkungen (nämlich die Abschreibung im Rahmen der Vermietungseinkünfte) wohl auch über mehrere oder lange Jahre entsprechend veranlagt und war dem Finanzamt das gewählte Aufteilungsverhältnis daher auch bekannt. Zum anderen widerspricht es auch sämtlichen Grundprinzipien, so etwa dem imparitätischen Realisationsprinzip, zu irgendeinem Zeitpunkt, noch dazu auf einer rein pauschalierenden Annahme, einfach bestimmte Wirtschaftsgüter aufzuwerten. Dies gilt umso mehr, als ja jedenfalls für Neuvermögen im Sinne des § 30 EStG die Einheitstheorie aufgegeben ist. Hier müsste eindeutig ein Korrekturzeitraum festgesetzt werden, zumal auch die Erläuterungen sich auf die Preisentwicklung in jüngerer Vergangenheit berufen. Für länger zurückliegende Anschaffungen, bei denen die Aufteilung anhand des vom Finanzamt festgelegten Verhältnisses 20/80 vorgenommen und von der Finanzverwaltung akzeptiert wurde, muss auf die damaligen Verhältnisse Rücksicht genommen werden und es kann nicht der aktuelle Preisanstieg ab 2016 „rückwirkend“ zur Anwendung kommen. Die vorgesehene Aufstockung und Übertragung auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden würde einer nicht erlaubten Aufwertung über die Anschaffungskosten gleichkommen. In Zusammenhang mit der in der Übergangsbestimmungen

festgelegten alternativen Aufteilung aufgrund eines Nachweises durch den Steuerpflichtigen stellt sich zudem das Problem, dass sich dieser Nachweis wohl auf die Wertverhältnisse im Anschaffungszeitpunkt des Grundstücks bzw. bei Beginn der Vermietung beziehen müsste. Ein derartiger, die Vergangenheit betreffender Nachweis erscheint aber unzumutbar. Wir regen daher an, dass die nunmehr gesetzlich vorgesehene pauschale Aufteilung für ab dem Kalenderjahr 2016 erstmals angeschaffte Gebäude gelten soll, alternativ zumindest bei Gebäuden, die bereits seit mehr als fünf Jahren im Vermögen des Steuerpflichtigen sind, keinesfalls eine Neuaufteilung vorzusehen.

Mit Blick auf eine Gleichstellung zwischen dem betrieblichen und dem außerbetrieblichen Bereich wird für den Fall des Beibehaltens unterschiedlicher AfA-Sätze für Wohnzwecke angeregt, die Differenzierung nach der Nutzung (durch den Mieter) auch im außerbetrieblichen Bereich in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG zu verankern:

„Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich bis zu 2,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Davon abweichend beträgt bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 1,5%“.

Anmerkung zu den EB:

Das Beispiel zur Anpassung der fortgeschriebenen Anschaffungskosten enthält eine Ungenauigkeit hinsichtlich der bis 2016 geltend gemachten Absetzung für Abnutzung. Diese beträgt nämlich bei Anschaffung im Jahr 2005 mit Ende 2015 13,2 (1,2 x 11 Jahre). Vereinfachend schlagen wir vor, das Anschaffungsjahr auf 2006 zu ändern.

Zu Z 10 - § 18 Abs 1 Z 3

Bei Wohnraumsanierung sollte eine steuerliche Geltendmachung im gesamten Auslaufzeitraum möglich sein, da es sich dabei meist um thermisch und ökologisch sinnvolle Investitionen handelt, welche ohnehin nur auf 1 oder 2 Jahre abgesetzt werden. Ein Abstellen auf den Spatenstich scheint hier nicht zweckdienlich.

Zu Z 10 lit f (§ 18 Abs 7 EStG 1988)

Der Wegfall der zeitlichen Verlustvortragsbegrenzung bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern wird von der KWT begrüßt.

Ergänzend wird angeregt, die 75%ige Begrenzung der Verlustverrechnung auch bei Kapitalgesellschaften abzuschaffen bzw. den Katalog der berechtigten Ausnahmen entsprechend dem Memorandum der KWT zu erweitern, und auch bei den außerbetrieblichen Einkünften, insbesondere im Bereich der Vermietung und Verpachtung eine Verlustvortragsregelung einzuführen.

Da für die Zuerkennung des Verlustabzugs die Anwendungsvoraussetzungen für die Verlustermittlung durch ordnungsmäßige Buchführung iSd § 4 Abs 1 bzw § 5 EStG 1988 bzw durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG 1988 nunmehr ident sind, könnte eine

Anführung dieser Sonderausgabe in einem gemeinsamen Absatz erfolgen, der folgendermaßen lauten könnte:

„Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug), sofern die Verluste

- durch ordnungsmäßige Buchführung oder Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 ermittelt und*
- nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.“*

Bei Umsetzung des Vorschlags ergäbe sich folgender weiterer legislatischer Adaptionsbedarf (Verweisänderungen):

- § 2 Abs 2a erster Satzteil des EStG 1988 hat zu lauten: *„Weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 vortragsfähig ...“* (vgl Z 1 lit b des Entwurfs zum StRefG 2015/16).
- Der Verweis im Einleitungssatz des § 4a Abs 8 EStG 1988 hätte § 18 Abs 7 zu lauten.
- Der vorgesehene § 18 Abs 8 EStG 1988 wäre als Abs 7 zu bezeichnen.
- Die Verweise in § 124b Z 275 und Z 288 hätten sich auf § 18 Abs 7 zu beziehen.
- Eine entsprechende Adaptierung wäre auch in § 8 Abs 4 Z 2 erster Halbsatz KStG 1988 vorzunehmen.

Zu Z 10 - § 18 Abs. 8

Die Regelung ist insgesamt abzulehnen, zumal hier erhebliche Schwachstellen bestehen.

Zuwendungen an Institutionen im Ausland sind insofern begünstigt, als diese Organisationen offensichtlich keinerlei Daten bekannt geben müssen. In diesen Fällen ist insofern jedenfalls keine automatische Aufnahme in allfällige Steuererklärungen möglich.

Die vollautomatische Berücksichtigung von Sonderausgaben im Veranlagungsjahr ist abzulehnen. Es kommt zu keinerlei Entlastungen des Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. Der Steuerpflichtige wird jedenfalls zu kontrollieren haben, inwieweit die Übermittlung der Daten durch die spendenbegünstigten Organisationen richtig ist. In diesem Fall wird es zu einem Beschwerdeverfahren kommen, das wiederum Ressourcen der Finanzverwaltung bindet. Die Finanzverwaltung übernimmt die Sonderausgabendaten auch aus der Erklärung automatisiert. Auch hier wird wiederum eine Aufgabe der Finanzverwaltung an verschiedene Institutionen ausgelagert.

Es kommt zu keinerlei Bürokratieabbau, da die jeweiligen Organisationen dadurch übermäßig belastet sind. Dies betrifft auch die Beiträge zu Kirchen und Religionsgemeinschaften, die bei Ehepartnern für beide Personen gemeinsam bezahlt werden. Wie hier eine Aufteilung der bezahlten Beiträge erfolgen soll, ist dem Entwurf nicht zu entnehmen.

Außerdem ist es dem Leistungsempfänger nicht zumutbar, entsprechende Identifikationsdaten zu erheben. Vor- und Zuname sowie das Geburtsdatum stellen keine ausreichenden Identifikationsdaten dar, da es hier durchaus zu Parallelitäten kommen kann. Außerdem ist (insbesondere für kleine spendensammelnde Organisationen) das Verfahren nach dem E-Government-Gesetz nicht zumutbar,

zumal hier die technischen Voraussetzungen nicht gegeben sind und die Anschaffung entsprechender Hard- und Software das Budget dieser Organisationen übermäßig belasten würde.

Außerdem ist die Übermittlungsfrist bis 31. Jänner jedenfalls zu kurz, zumal für die Übermittlung von Lohnzetteln eine Frist bis 28. Februar vorgesehen ist.

Die im Entwurf eingeräumten Korrekturmöglichkeiten gem. Bundesabgabenordnung (Beschwerde, Bescheidaufhebung, etc) lassen darauf schließen, dass es für die Finanzverwaltung zu keinerlei Ressourceneinsparung kommen wird.

Auch die vorgesehene Fehlerkorrektur an der Wurzel führt zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand bei den begünstigten Körperschaften, der abzulehnen ist.

- Die in Abs. 8 Z 4 lit b angeführte „Strafe“ in Höhe von 30 % der zugewendeten Beträge ist abzulehnen, da es sich hier um eine Strafe handelt, die keine Rechtfertigung im Einkommensteuergesetz hat. Die Formulierung “wenn der übermittlungspflichtige Empfänger seinen Verpflichtungen **„gänzlich“ nicht nachkommt**“ sollte dahin gehend konkretisiert werden, dass dies nur der Fall ist, wenn die betroffene Körperschaft insgesamt überhaupt keine Daten übermittelt. Es sollte gesetzlich klargestellt werden, dass diese Formulierung nicht auf die Übermittlungspflicht bezogen auf einen einzelnen Steuerpflichtigen abstellt.

Ob der Zeitraum bis 2017 für die technische Umsetzung durch die in dieser Bestimmung angeführten Empfänger ausreichend ist, erscheint fraglich; eine ähnliche Bestimmung bei iSd § 4a EStG 1988 begünstigten Spendenempfängern (vgl § 18 Abs 1 Z 8 lit a EStG 1988 idF BGBl I 105/2010) wurde aus eben diesem Grund nie umgesetzt.

Die abgekürzte Gesetzesbezeichnung „E-GovG“ wäre mit dem vollen Wortlaut „E- Government-Gesetz“ anzuführen. Dies gilt im Übrigen grundsätzlich für alle übrigen im EStG 1988 zur Anwendung gelangten Abkürzungen anderer Gesetze

Gerade bei Spenden erscheint es darüber hinaus fraglich, ob durch den Zwang zur Offenlegung der Identität nicht die Spendenbereitschaft deutlich sinkt.

Zu Z 11 lit b - § 20 Abs 1 Z 9 Abzugsverbot bestimmter Barzahlungen

Auch wenn der Hintergrund dieses neuen Abzugsverbotes verständlich ist, erscheint die Grenze in Höhe von € 500,- zu niedrig zu sein.

Zu Z 11 lit. b - § 20 Werbungskostenabzugsverbot

Wir treten dafür ein, dass im Fall der Regelbesteuerung Werbungskosten abzugsfähig sind. Dies entspricht der grundsätzlichen Systematik des Nettoprinzip. Der 2. TS soll demnach lauten:

„[...] – Einkünften, auf die besonderer Steuersatz gemäß §27a Abs. 1 angewendet wird oder [...]“

Zu § 20 Abs 2 EStG

Es ist zu begrüßen, dass das Werbungskosten- und Betriebsausgaben-Abzugsverbot bei der Regelbesteuerung im Rahmen der Immobilienertragssteuer aufgehoben wird. Umso weniger verständlich ist es, dass dieses Werbungskostenabzugsverbot im Rahmen der Regelbesteuerung bei den Kapitaleinkünften aufrecht bleibt. Daher sollte die Bestimmung dahingehend geändert werden, dass das Abzugsverbot nur bei Einkünften zur Anwendung kommt, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27 a Abs 1 **angewendet wird** (und nicht bloß anwendbar ist). Die EB sprechen zu (§ 20 Abs 2 nur von Werbungskosten. Es wäre sinnvoll klarzustellen, dass auch der betriebliche Bereich ebenso behandelt wird.

Der Abzug von Werbungskosten bei der Regelbesteuerungsoption sollte zumindest ab Verlautbarung des Gesetzblattes (also schon bei der Veranlagung 2015) möglich sein, da die bisherige Regelung nach Ansicht des Fachsenats nicht verfassungskonform war und insbesondere bei Härtefällen (Fremdfinanzierung) eine ImmoESt-Belastung bei einem wirtschaftlichen Veräußerungsverlust im Vergleich zur ursprünglichen VfGH-Judikatur bei Spekulation entstehen konnte.

Zu 11- § 20 Abs 1 Z 9 EStG : Neues Abzugsverbot für Bauleistungen

De facto führt das Abzugsverbot dazu, dass die Einkünfte beim zahlenden/belasteten Unternehmer besteuert werden, nicht aber beim Einkünfte genierenden Steuersubjekt.

Zur Definition der Bauleistung verweist § 82a EStG auf § 19 Abs 1a UStG. Dieser sieht aber eine weite Definierung der „einen“ Bauleistung vor: *„Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung und Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.“* Die Reverse-Charge Rechnung ist also Indiz für das mögliche Vorliegen für eine drohende Nichtabzugsfähigkeit dieser Kosten, dies sollte sich auch in der Auffassung der Finanzverwaltung spiegeln. Ein relativer Freibetrag – wie bei den Repräsentations- oder Aufsichtsratsvergütungen – kombiniert mit einer absoluten Freigrenze (zB 1.000 Euro abzugsfähig, darüber hinaus Halbierung der Abzugsfähigkeit) sollte angedacht werden. Da die Barauslage in den Büchern zu erfassen ist, gibt es mit der Empfängerbenennung ohnedies eine Regelung, die der Schattenwirtschaft vorbeugt. Dem Grunde nach gibt es bereits ein Mittel zur Vorbeugung.

Bei der Abgrenzung einzelner Leistungen wird es erhebliche Schwierigkeiten geben; auch im Bereich der Umsatzsteuer ist es in der Praxis häufig schwierig festzustellen, welche Leistungen als einheitlich zu betrachten sind und welche nicht. Sollte das Abzugsverbot in der derzeitigen Ausgestaltung kommen (müssen), ist diesbezüglich dringend im Rahmen der Einkommensteuerrichtlinien für Rechtssicherheit zu sorgen. Ist es politisch erwünscht Bauleistungen verstärkt zu kontrollieren, könnten auch Prüfungen der Reverse-Charge Leistung ergehen. Die Abgrenzung einzelner Leistungen wird erwartungsgemäß zu erheblichen Diskussionen bei Betriebsprüfungen führen.

Bei einem so strengen, in Abhängigkeit von der Zahlungsweise bestehenden Abzugsverbot (Freigrenze von 500 Euro) ist fraglich, ob die Benachteiligung einer einzigen Branche in Österreich vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes verfassungskonform ist.

Zu Z 12 - § 23a EStG - Verlustverrechnungsbremse

§ 23a idF EStG 1972 wurde seinerzeit aus guten Gründen fallen gelassen. Eine „Auferstehung“ in der vorgesehenen Form ist abzulehnen. **Der unbestimmte Gesetzesbegriff** „ausgeprägte Mitunternehmerinitiative“ birgt in der Praxis große Rechtsunsicherheiten, sodass zahlreiche langwierige Rechtsmittelverfahren absehbar erscheinen. Alleine die erläuternden Bemerkungen nehmen fast 3 Seiten in Anspruch!

Die Abgrenzung von GSVG-versicherungspflichtigen und nicht versicherungspflichtigen Kommanditisten ist ähnlich ausgestaltet und liefert seit Jahren umfangreichen Diskussionsstoff. Wenn man schon Verluste kapitalistischer Mitunternehmer in bestimmter Weise behandeln möchte, sollte wenigstens ein Gleichklang mit dem GSVG gesucht werden, zB dass man gleich an die GSVG-Versicherung anknüpft.

Weiters sind die diffizilen Regelungen in § 23a Abs 3 betreffend das **steuerliche Kapitalkonto** abzulehnen, auch wenn sie vielleicht theoretisch plausible Hintergründe haben mögen. Im Einzelnen erscheinen diese kompliziert und in der Praxis auch für die Finanzverwaltung aufwändig zu handhaben.

Der unbestimmte Gesetzesbegriff „keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative“ wird naturgemäß zu Abgrenzungsproblemen führen.

Insbesondere sollte nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht klargestellt werden, dass es nicht isoliert auf die Stellung des insb. Kommanditisten, sondern auf eine Gesamtbetrachtung des Mitunternehmers ankommt:

Beispiel:

A ist 100 %-Gesellschafter der A-GmbH. Diese ist Komplementär und Arbeitsgesellschafter der A GmbH & Co KG, deren alleiniger Kommanditist A ist. Da aber als Geschäftsführer und Vertreter zunächst die GmbH anzusehen ist, und die Tätigkeit des A als Geschäftsführer der GmbH wiederum nicht unmittelbar mit seinem Gesellschaftsverhältnis als Kommanditist zusammenhängt, könnte man der Auffassung sein, dass A kapitalistischer Mitunternehmer ist, was aber seiner Rolle im Gesamtverhältnis der GmbH & Co KG keinesfalls entspricht.

Wer als Geschäftsführer einer GmbH & Co KG mittelbar über die Komplementär-GmbH tätig und unmittelbar als Kommanditist beteiligt ist, übt jedenfalls mittelbar „Mitunternehmerinitiative“ aus. Dabei sollten eine Beteiligung von mindestens 10 % an der Komplementär-GmbH und die Geschäftsführung in der GmbH jedenfalls ausreichend sein, um einen Kommanditisten als nicht-kapitalistischen Mitunternehmer einzustufen.

Hinsichtlich der „ausgeprägten Mitunternehmerinitiative“ wäre zusätzlich klarzustellen, dass eine aktive Mitarbeit in der Personengesellschaft, unabhängig davon, ob diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder im Rahmen der Gesellschafterstellung durch die Gewinnbeteiligung erfolgt, eine kapitalistische Beteiligung jedenfalls ausschließt.

Die Ausführungen in den Erläuterungen könnten nämlich auch so verstanden werden, dass zur Vermeidung einer kapitalistischen Beteiligung eine regelmäßige Teilnahme an der Geschäftsführung erforderlich wäre, was jedoch für einen Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschafter regelmäßig ausgeschlossen ist. Ausreichend sollte daher eine Erwerbstätigkeit im Sinne des GSVG sein.

Demgegenüber erwähnen die EB mit keinem Wort die Stellung des oder der **Kommanditisten**, die im Konzern idR ebenfalls **Kapitalgesellschaften** sind (§ 7/3- Körperschaften, häufig alleinig substanzbeteiligt). Ungeachtet der Einflussmöglichkeiten im Konzerngefüge kann eine Kommanditistin in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft die für eine hinreichende Mitunternehmerinitiative verlangte „aktive unternehmerische Mitarbeit“ in der Kommanditgesellschaft nicht unmittelbar leisten, wohl aber „eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Partizipation an der Unternehmensführung“ (EB) im Wege der Einflussnahme auf die mit der **Geschäftsführung** betraute Komplementär-GmbH gewährleisten.

Es sollte durch textliche Klarstellungen bzw Präzisierungen im Gesetz (allenfalls in den EB) sichergestellt werden, dass die neue **Wartetastenverlustregelung nur für natürliche Personen** als Kommanditisten greift (insb. Publikumsgesellschaften, deren Gesellschafter dem progressiven ESt-Tarif unterliegen und ein Verlustausgleich mit anderen Einkünften entsprechende Steuervorteile zeitigen kann), hingegen **nicht für als Kommanditisten beteiligte Kapitalgesellschaften** (§ 7/3-Körperschaften, die dem linearen KöSt-Tarif von 25 % unterliegen).

Eine Wartetastenverlustregelung für an GmbH & Co KG (transparente Gebilde) im Konzernverbund beteiligte Kapitalgesellschaften kann wohl auch deshalb nicht beabsichtigt sein, wenn andererseits in anderen Konstellationen **zwischen Kapitalgesellschaften ein vollständiger Gewinn- und Verlustausgleich** möglich wird, nämlich im Rahmen der **Gruppenbesteuerung** gemäß § 9 KStG.

Zusammenfassend sollte also durch entsprechende Präzisierungen in Gesetzestext (oder in den EB) klargestellt werden, dass dem Besteuerungsregime des KStG unterliegende Kommanditisten (**Kapitalgesellschaften bzw § 7/3-Körperschaften**) **grundsätzlich nicht** als „kapitalistische Mitunternehmer“ iS des neuen § 23a EStG anzusehen sind.

Aus systematischen Gründen erscheint es daher zusammenfassend nicht sachgerecht, die Einschränkung der Verlustverwertung auch auf „normale“ GmbH & Co KGs oder „KG-Konzerne“ zu erstrecken. Daher sollte

- diese Bestimmung auf natürliche Personen eingeschränkt werden;
- klargestellt werden, dass die Gesamtposition einer Person bei der Beurteilung der Mitunternehmerinitiative, aber auch der Risikobeschränkung zu berücksichtigen ist (zB sollte die Geschäftsführerstellung in der Komplementär-GmbH eine ausreichende Mitunternehmerinitiative sicherstellen).

§ 23a EStG sieht im derzeitigen Entwurf vor, dass die Verluste insoweit auf Wartetaste gelegt werden müssen, als ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Dies erfordert eine Präzisierung hinsichtlich etwaiger noch nicht geleisteter/ausstehender Einlagen. Werden Einlagen nachträglich vereinbart oder sind solche ausstehend, soll ihre Berücksichtigung für die

Verlustverrechnung nach den Erl an den Zahlungsfluss anknüpfen. Leistet ein Kommanditist seine Einlage vereinbarungsgemäß nicht vollständig, kürzt nämlich nach Ansicht des Entwurfs der ausstehende Betrag die Einlagenhöhe.

Für die Verlustverwertung sollte nach Ansicht des Fachsenats jedoch von einem ungekürzten Einlagenstand ausgegangen werden, insbesondere dann, wenn die ausstehende eingeforderte Einlage in der Unternehmensbilanz als Forderung auszuweisen ist, da die Intention der Neuregelung mit der Haftungsbeschränkung eines kapitalistischen Mitunternehmers begründet wird und diese durch eine erst nachträglich/später geleistete Einlage nicht tangiert wird.

Die Erl führen aus, dass durch den Wechsel zu einem „nicht kapitalistischen“ Mitunternehmer keine sofortige Nachverrechnung der auf Wartetaste gelegten Verluste vorgenommen wird. Dies ist nach Ansicht des Fachsenats nicht nachvollziehbar, da sich die Haftung nicht in derselben Form beschränken lässt und mit dem Wechsel bspw. in die Komplementärstellung die Führung des Kapitalkontos für Verlustverrechnungszwecke wegfallen sollte.

- Soweit eine Inanspruchnahme aus einer Haftung erfolgt, müssten in diesem Jahr alte Verluste aus der Wartetaste ‚befreit‘ werden und damit als laufender Verlust mit laufenden Einkünften ausgeglichen werden. Die Ausführungen in den EB sind in diesem Zusammenhang nicht klar genug, man könnte sie so verstehen, dass auch nur die neuen (laufenden/zukünftigen) Verluste ausgleichsfähig werden.
- Derzeit führt § 23a/3 2.TS nach Lesart des Fachsenats dazu, dass Vergütungen nach § 23 Z 2 den Gesellschaftern zugerechnet werden und gleichzeitig Verluste in die Wartetaste laufen/dort verbleiben (also „fiktive“ steuerliche Erträge zu versteuern sind, obwohl die Einkünfte aus der Beteiligung insgesamt negativ sind) Dies könnte nach Ansicht des Fachsenats dem Gleichheitssatz und dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen – wir bitten daher um Klarstellung bzw. Änderung, dass die Wartetastenregelung nur greift, wenn die Einkunftsquelle (MU-Anteil) in Summe zu einem Verlust führt.
- Vorrangverhältnis § 2 Abs 2a zu § 23a: Nach den EB soll § 2 Abs 2a als lex specialis vorgehen. Nach Ansicht des Fachsenats ist keine der beiden Regelungen als lex specialis zu betrachten: § 23a gilt nur kapitalistische Mitunternehmer, § 2 Abs 2a nur für bestimmte Einkünfte; es liegt also generell keine Teilmenge vor, sondern die Regelungen haben unterschiedliche Anwendungsbereiche, die sich jedoch zT überlappen.

Nach derzeitigem Entwurf des § 23a Abs. 4 sind Wartetastenverluste zu verrechnen mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre (....) oder werden zu ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten in Höhe der in einem späteren Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen, soweit sie die Entnahmen übersteigen. ... Der Fachsenat regt aus systematischen Gründen an, einen 3. Teilstrich einzuführen, da das Betriebsvermögen nicht nur Einlagen, sondern auch durch sonstige Maßnahmen erhöht werden kann, die weder Gewinne noch Einlagen darstellen.

Dabei ist beispielsweise an die (neue) Forschungsprämie (oder an steuerfreie Zuschüsse oder steuerfreie Einkünfte, zB aus einer Auslandsbetriebsstätte) zu denken: So stellt die Forschungsprämie nach dem derzeitigen Entwurf des § 108c Abs. 1 keine (dh steuerfreie) Betriebseinnahme dar, erhöht also nicht den Gewinn der Gesellschaft, wohl aber das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, sodass auch insoweit die Wartetaste mobilisiert werden muss bzw. eine Ausgleichsfähigkeit des laufenden Verlustes gegeben sein muss.

Die gem. § 23a Abs 6 in der Feststellungserklärung darzustellenden Wartetastenverluste sollten auch auf den Feststellungsbescheiden zur Dokumentation mit angeführt werden.

Zu Z 14 - § 27 a EStG

Künftig sollen nur noch Einkünfte aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten dem besonderen Steuersatz von 25 % (KESt) unterliegen, alle anderen Einkünfte aus Kapitalvermögen (zB Dividenden, Veräußerungsgewinne aus Aktien, Derivate) hingegen ab 1.1.2016 einem Steuersatz von 27,5 %. Eine **sachliche Rechtfertigung** für diese Differenzierung ist nicht zu erkennen.

§ 27a Abs 1 Z 1 EStG sieht vor, dass Geldeinlagen und sonstige Forderungen bei Kreditinstituten einem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen. Als sonstige Forderungen bei Kreditinstituten gelten Fälle, in denen ein Anleger einer Bank ein verzinsliches Darlehen gewährt. Ebenfalls als sonstige Forderungen gegenüber Kreditinstituten gelten Wertpapierleihgeschäfte und Wertpapierpensionsgeschäfte, die als Bankgeschäfte geschlossen werden (siehe *Kirchmayr/Mayr/Schlager*, Besteuerung von Kapitalvermögen, 86). Die Weiterleitung der Kapitalerträge führt beim Pensionsgeber/Verleiher wirtschaftlich betrachtet weiterhin zu Erträgen aus der jeweiligen Kapitalanlage (siehe EStR Rz 6140c). Die weitergeleiteten Kapitalerträge würden aufgrund des Vorliegens einer sonstigen Forderung bei Kreditinstituten im Falle eines Pensions- oder Leihgeschäfts einer 25%igen Kapitalertragsteuer unterliegen, obwohl der originäre Kapitalertrag ab 1.1.2016 einer Kapitalertragsteuer von 27,5 % unterliegt.

Zu § 28 Instandsetzungsaufwendungen

Der generelle Verteilungszeitraum von 15 Jahren sollte aufgrund der damit hervorgerufenen Wirtschaftshemmung nochmals überdacht werden.

Falls es nicht zu einer Streichung dieser Bestimmung kommt, sollte man jedenfalls vorsehen, dass bei den besonders kostenintensiven Sanierungs- und Erhaltungsmaßnahmen im Bereich von österreichischen Kulturgütern ein kürzerer Verteilungszeitraum, nämlich 10 Jahre, vorgesehen wird.

Dies ist im bisherigen Absatz 2 zu regeln:

„.... bei Gebäuden, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse als österreichische Kulturgüter liegt, sind über Antrag auf 10 Jahre zu verteilen.“

Sollte die Umstellung der Zehntelabsetzung auf Fünfzehntelabsetzung tatsächlich erfolgen, sollte dies aus Gründen des Vertrauensschutzes und der vielfach auf 10 Jahre laufenden Finanzierungen nur für zukünftige Maßnahmen gelten. Wenn dies trotz der vorgebrachten Bedenken nicht erst für ab 2016 getätigte Investitionen gelten soll, wäre es jedenfalls sachgerechter und rechnerisch einfacher,

jährlich ein Fünfzehntel der ursprünglichen Ausgaben zum Abzug zuzulassen und dadurch eine Mischabsetzungsdauer zu erreichen.

Zu Z 16 lit.a - §30 Abs. 3 EStG

Dieser Abschlag wurde im Zuge der Einführung der Grundstücksbesteuerung mit guten Gründen eingeführt, damit nicht aktuelle Veräußerungserlöse mit sehr alten Anschaffungskosten verglichen werden, mit dem Inflationsabschlag wird eine Scheingewinnbesteuerung vermieden.

Wiewohl der Inflationsabschlag eine komplexe Regelung ist, ist seine Abschaffung abzulehnen. Der Gesetzgeber hat mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 bewusst ein im Ertragsteuerrecht bis dahin weitgehend neues Instrument zur Inflationsabgeltung geschaffen. In den Erläuterungen zum Stabilitätsgesetz 2012 ist festgehalten, dass zwar auch der besondere Steuersatz implizit eine Inflationsabgeltung enthält, der Gesetzgeber hat allerdings eine zusätzliche Abgeltung bei Grundstücken, die sich mehr als 10 Jahre im Besitz des Steuerpflichtigen befinden, für notwendig gehalten. Diese Inflationsabgeltung nunmehr abzuschaffen, erscheint insbesondere vor dem Hintergrund der geplanten Anhebung des besonderen Steuersatzes auf 30% kontraproduktiv und widersprüchlich. Die Bestimmung sollte daher einerseits aufgrund der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit, andererseits auch steuerlich im Sinne einer Nichtbesteuerung von Scheingewinnen und unter dem Aspekt des Leistungsfähigkeitsprinzips beibehalten werden.

Dieser Effekt wird dadurch verstärkt, dass Instandhaltungsaufwendungen nicht vom Veräußerungserlös abzugsfähig sind und auch die Belegaufbewahrung im privaten Bereich aufgrund der langen Zeiträume oftmals mangelhaft ist. Dem Normalbürger wird damit eine unangemessene Last aufgelegt, die Belege über Jahrzehnte aufzubewahren.

Gem § 30 Abs 3 gelten als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und „Instandsetzungsaufwendungen“ (nicht jedoch „Instandhaltungsaufwand“) zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Ein Beispiel mag die Auswirkungen der geplanten Änderungen verdeutlichen:

Anschaffung (2005)	Nominalwert		wertgesicherter Wert (2 % Inflationsrate, 2045)
Anschaffungskosten samt Anschaffungsnebenkosten (AK)	650.000	aktivierbar	1.177.385
laufender Aufwand (Instandhaltung von 2006 bis 2045)	275.000	nicht absetzbar	n.a.
Dacherneuerung (2016)	100.000	§ 30 Abs 3	177.584
Erneuerung Heizung (2019)	35.000	§ 30 Abs 3	58.570
Versetzung von Wänden, Neuschaffung Zimmer (2025)	67.000	Herstellaufwand	99.558
Erneuerung Elektroinstallationen (2025)	20.000	§ 30 Abs 3	29.719
Erneuerung Wärmeschutzfassade 2029)	190.000	§ 30 Abs 3	260.829
Herstellung einer Erdwärmanlage (2039)	55.000	Herstellaufwand	61.939
Gesamtaufwand	<u>742.000</u>		<u>688.200</u>
davon aktivierbar	467.000		688.200
gesamte Anschaffungs/Herstellungskosten inkl Instandsetzung	1.117.000		
Marktwert 2045	2.300.000		
Inflation 2005-2045 (2 % p.a.)	220%		
rein inflationsbedingter Wert der AK (2045)	1.430.000		
rein inflationsbed. AK + Instandsetzung/Herstellung	2.118.200		
nicht inflationsbedingte Wertsteigerung	181.800		
inflationsbedingte Wertsteigerung	1.001.200		
Wertsteigerung gesamt	<u>1.183.000</u>		
Veräußerungserlös	2.300.000		
gesamte Anschaffungs/Herstellungskosten inkl Instandsetzung	1.117.000		
Veräußerungsgewinn	1.183.000		
Steuer	30%	354.900	
davon Steuer auf Scheingewinn		300.360	
Steuer mit Inflationsabschlag lt aktueller Rechtslage			
Veräußerungsgewinn	1.183.000		
Inflationsabschlag (50%)	-591.500		
steuerpflichtige Einkünfte	<u>591.500</u>		
Steuer	147.875		
Erhöhung im Beispiel	207.025		
in %	140%		

Zu 16 lit c - § 30 Abs 7 EStG

Die Möglichkeit der Verteilung des Verlustes aus der Grundstücksveräußerung ist zu begrüßen. Wir regen an, für den Fall, dass im Veräußerungsjahr weder Gewinne aus Immobilienveräußerungen noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (von mehr als 1/15 des Verlustes) zur Verfügung stehen, eine automatische Verteilung auf fünfzehn Jahre vorzusehen.

Der Wortlaut des neuen § 30 Abs 7 EStG ist insofern **missverständlich**, als davon gesprochen wird, dass „im Verlustentstehungsjahr kein Antrag gestellt wird“. Nach den EB ist auf den Antrag abzustellen, der in der Steuererklärung für das Jahr der Veräußerung erfolgen kann. Eine Änderung im Gesetzestext wäre wünschenswert. Die Regelung wird nach den EB damit begründet, allfällige Härten abzufedern, die durch die Erzielung eines einmaligen hohen Veräußerungsverlustes verursacht werden. Es mutet wenig verständlich an, dass die nachträgliche Geltendmachung der nicht verbrauchten 15-tel nur in den folgenden 7 Jahren zulässig ist. Die EB begründen diese Einschränkung mit der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht. Dies ist aber zumindest dann nicht überzeugend, wenn längere Aufbewahrungsfristen (zB § 18 Abs 10 UStG, der eine Aufbewahrungspflicht von 22 Jahren vorsieht) bestehen.

Zu Z 17 - § 30a – Immo-ESt

Die Erhöhung des besonderen Steuersatzes für private Grundstücksveräußerungen von 25 auf 30 % ist aus Sicht des Fachsenats für Steuerrecht nicht gerechtfertigt. Die Erhöhung des Steuersatzes und die Abschaffung des Inflationsabschlages **nur 3 Jahre nach Einführung der ImmoESt erschüttern das Vertrauen in eine beständige Rechtslage.**

Diese Rechtsfolge trifft naturgemäß nicht nur das neue Vermögen, sondern das – verfassungsrechtlich ohnedies problematisierte – Altvermögen. Hier wurde ja immer argumentiert, dass durchgerechnet eine Steuerbelastung von 3,5 % aufträte, was dem GrESt- Satz entspräche. Es sollte daher zumindest für Altvermögen die Steuerbelastung bei 3,5% bzw bei Umwidmungen bei 15% verbleiben.

§ 124b Z 276 EStG; Übergangsbestimmung:

Gem § 124b Z 276 EStG treten die Änderungen mit 1.1.2016 in Kraft und sind erstmals für Veräußerungen nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Bei Stpfl mit einem abweichenden WJ ist bei Veräußerungen vor dem 1. 1.2016 noch der Steuersatz von 25 % anzuwenden.

Die EB⁵ halten fest, dass bei den außerbetrieblichen Einkünften und bei der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG die Änderungen für „Zuflüsse“ ab dem 1.1.2016 anzuwenden seien (auch wenn der Kaufvertrag vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wird). Dies ist aus dem Wortlaut der Übergangsbestimmung nicht abzuleiten, da ausdrücklich von „Veräußerung“ und nicht von „Zufluss“ gesprochen wird. UE ist die Realisierung des steuerpflichtigen Tatbestandes und nicht der Zufluss für die Übergangsbestimmung relevant.

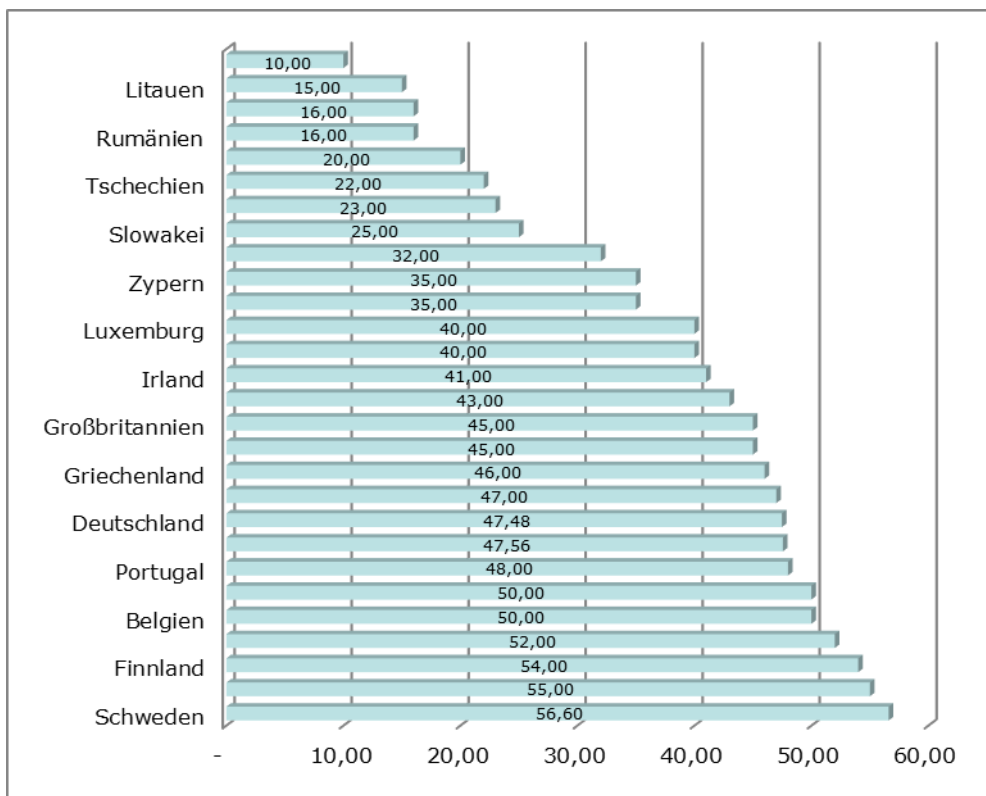
In Summe ist es unbefriedigend, dass Capital Gains nicht generell zu einem einheitlichen Steuersatz versteuert werden. Zu begrüßen ist, dass für Körperschaften die Möglichkeit besteht, die Besteuerung von vornherein auf 25 % zu reduzieren.

Zu Z 18 - § 30b EStG

Durch die Änderungen des Steuersatzes und den Verweis auf § 30b Abs 1 erhöht sich der Steuersatz für die Selbstberechnung nach § 30c EStG für natürliche Personen ab 1.1.2016 auf 30 %. Für Körperschaften (sofern eine Selbstberechnung zu erfolgen hat) bleibt der Satz bei 25 %. Eine textliche Änderung des § 30c ist aufgrund der Verweise auf den geänderten § 30b EStG nicht erforderlich. Da § 30b Abs 1a eine „**Kannbestimmung**“ darstellt („*Abweichend von Abs. 1 kann eine Steuer in Höhe von 25% entrichtet werden, wenn der Steuerpflichtige eine Körperschaft iSd § 1 Abs. 1 KStG ist.*“), obliegt es dem Parteienvertreter, ob er 25 % oder 30 % abführt. Dies führt zu einem erheblichen Verwaltungsmehraufwand. Es wäre wünschenswert, eine eindeutige „**Sollbestimmung**“ anstatt einer „Kannbestimmung“ einzuführen. Andernfalls könnte sich der Parteienvertreter einer Haftung aussetzen, wenn er aus Gründen der Sicherheit oder ohne nachzudenken 30 % einbehält.

⁵ EB zu Z 17 ff.

Vergleich der Spitzensteuersätze in der EU (Stand 1.1.2015)



Zu Z 19 - § 33 Abs 5, Abs 9 und Abs 9a EStG

Die Vereinfachungen sind zu begrüßen.

Zu Z 21 - § 48 EStG

Der Gesetzesentwurf lässt offen, zu welchen konkreten steuerlichen Rechtsfolgen (abgesehen vom Abzugsverbot des § 20 Abs 9 EStG 1988 sowie des Eintritts finanzstrafrechtlicher Rechtsfolgen gem § 51 Abs 1 lit g FinStrG) das „*Barzahlungsverbot von Arbeitslohn in der Bauwirtschaft*“ führt. Ein „*Verbot*“ im zivilrechtlichen Sinn kann jedenfalls im EStG 1988 nicht ausgesprochen werden. Es stellt sich die Frage, ob das Barzahlungsverbot von Arbeitslohn in der Bauwirtschaft sachlich gerechtfertigt ist. Es erscheint bedenklich, in einer einzigen Branche die Verpflichtung zu unbaren Arbeitslöhnen zu normieren.

Zu Z 19 - § 33 Abs 1 EStG

Die Senkung des Eingangssteuersatzes von 36,5 % auf 25 % und die sich durch die Einführung von sechs Tarifstufen ergebende Abflachung der Progression mit einem Spitzensteuersatz von 50 % ist ausdrücklich zu begrüßen. Die darüber hinaus gehende Einführung eines (zunächst für die Jahre 2016 bis 2020 zeitlich befristeten) Spitzensteuersatzes von **55 % (!)** bewirkt jedoch, dass sich Österreich im internationalen Vergleich von einem Hochsteuerland zu einem Höchststeuerland entwickelt hat. In einem Vergleich der im Jahr 2015 in den 28 EU-Mitgliedstaaten geltenden

Spitzensteuersätze, den wir auf Grundlage der „IBFD Tax Research Platform“ vorgenommen haben, landet Österreich mit einem Spitzensteuersatz von 55 % an vorletzter Stelle vor Schweden (siehe Schaubild unten). Da es schwierig ist, Steuerbemessungsgrundlagen zu vergleichen, orientieren sich internationale Standortvergleiche stets an den Steuersätzen, sodass der neue Spitzensteuersatz eine entsprechend „abschreckende“ Wirkung für den Investitionsstandort Österreich zeitigen wird.

Zu Z 27 - § 93 Abs 6 Z 2 EStG

Letzter Satz der EB ist unvollständig.

Zu Z 28 - § 95 Abs 4 Z 1 EStG

Die Neuregelung ist die Folge der BFG-Rsp (Erk vom 3.10.2014, RV/5100083/2013), ändert aber letztlich die Inanspruchnahmevoraussetzungen gegenüber dem bisherigen Gesetzeswortlaut erheblich.

Die iZm der Vorschreibung von KESt aufgrund der BFG-Rsp (Erk vom 3.10.2014, RV/5100083/2013) vorgesehene Anfügung der Wortfolge *„und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre“*

- führt zu einer Systematik, die bei Ausschüttungen als Regel eine Haftung der ausschüttenden Körperschaft, als Ausnahme hievon die Direktvorschreibung an den Empfänger (etwa bei verdeckten Ausschüttungen) und als *„Ausnahme von der Ausnahme“* wiederum die Haftung (de facto somit wieder den Regelfall) vorsieht,
- ist weiters in höchstem Maße unbestimmt (es erscheint unklar, was unter einer Haftung verstanden werden soll, die *„nur erschwert durchsetzbar wäre“*) und erfordert überdies ein hohes Maß an Verwaltungsaufwand, muss doch erst die Möglichkeit der Haftung bei der Körperschaft geprüft werden, um dann doch ggf zur Direktvorschreibung an den Empfänger zu gelangen.

§ 95 Abs 4 könnte daher auch lauten:

„(4) In Fällen, in denen

- 1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder*
- 2. der Empfänger weiß, dass*

- der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und*
- er dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt,*

steht es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie

- dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer vorzuschreibt oder*
- den Abzugsverpflichteten (Abs 2) zur Haftung heranzieht.“*

Mit dieser Formulierung kommt deutlich zum Ausdruck, dass insoweit eine Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO vorliegt und entfielen auch das für eine Gesetzesbestimmung derzeit in § 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 enthaltene, plump wirkende Wort *„ausnahmsweise“*. Anzumerken ist, dass sich bei der vorgeschlagenen Änderung die Ermessensentscheidung auf beide Fälle des § 95 Abs 4 bezieht, während dies nach dem Entwurf des StRefG 2015/16 offensichtlich nur bei der Z 1 der Fall sein soll.

Zu Z 30 - § 100 EStG Direktvorschreibung KESt

Siehe Z 28

Zu Z 30 - § 103 EStG

Die Zuzugsbegünstigung sollte auch auf Personen erweitert werden, deren Zuzug aus dem Ausland der **Förderung der Kultur** dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist.

Nachdem es zum § 103 keine In-Kraft-Tretens-Bestimmung gibt, sollte uE noch klar gestellt werden, wie mit Personen umzugehen ist, deren Zuzug bereits erfolgt ist, aber bei denen die 60-Monate-Grenze ab dem Zuzugszeitpunkt noch nicht abgelaufen ist.

Die Erhöhung der Attraktivität des Standortes Österreich für hochqualifizierte Personen aus dem Ausland durch Schaffung eines einkommensteuerlichen Freibetrages wird begrüßt.

Im April 2012 wurde die Wegzugsbesteuerung auf Finanzvermögen auch für nur vorübergehend in Österreich tätige Personen eingeführt. Diese ist gerade im Hinblick auf die neue Zuzugsbegünstigung kontraproduktiv und kann eine abschreckende Wirkung haben. Bei einem Wegzug in ein Land außerhalb der EU ist auch kein Antrag auf Steueraufschub möglich. Diesbezüglich sollte für eine effektive Förderung hier eine Befreiung oder sonstige Begünstigung von der Wegzugsbesteuerung geschaffen werden, da anderenfalls die Wissenschaftler und Forscher fiktive Veräußerungsgewinne versteuert müssen, die ihnen noch gar nicht zugeflossen sind.

Eine solche Befreiung oder zumindest die Möglichkeit eines Steueraufschubs sollte nicht nur für Forscher und Wissenschaftler, sondern gesetzlich für alle Expatriates eingeführt werden.

- Der Freibetrag greift nur für wissenschaftliche Einkünfte. Kommen Wissenschaftler nach Österreich, können dadurch auch andere Einkünfte steuerpflichtig werden. Sind diese hoch besteuert, kann auch das den Wissenschaftler vom Zuzug abhalten.
- Im Entwurf gibt es Unklarheiten in EB: Zuerst wird ausgeführt, dass eine überwiegende Lehrtätigkeit nicht begünstigt ist, anschließend wird Lehre als begünstigte Tätigkeit genannt. Der Fachsenat ersucht um Klarstellung.
- Laut EB kann auch auf ausländische Tätigkeiten der Freibetrag angewendet werden. Fraglich ist, ob dieser auch dann abgesetzt werden kann, wenn der Abgabepflichtige nur mit inl Teil stpfl ist (DBA, Zuzugsbegünstigung). Der Fachsenat ersucht um Klarstellung.

Zu Z 33 - § 106 EStG

Die vorgesehene Erhöhung des Kinderabsetzbetrages bevorzugt Konstellationen, in denen beide Elternteile infolge ihrer Berufstätigkeit den Kinderabsetzbetrag geltend machen können, unverhältnismäßig und unsachlich gegenüber solchen, in denen dieser nur von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht werden kann. Eine derartige Konstellation kann aber auch Situationen umfassen, in denen ein Elternteil etwa wegen der Betreuung von Kleinkindern oder der Pflege eines behinderten Kindes keine Einkünfte erzielt und somit den gesplitteten Absetzbetrag gezwungenermaßen nicht geltend machen kann. In derartigen Situationen sollte daher ein Zuschlag zum Kinderabsetzbetrag, etwa iHv 50 % (insgesamt somit 660 €) zum Tragen kommen, der etwa an

das Lebensalter des Kindes (wie bspw bei Kinderbetreuungskosten iSd § 34 Abs 9 EStG 1988) oder den Bezug erhöhter Familienbeihilfe gekoppelt werden könnte.

Zu Z 34 - § 108c

Es ist unverständlich, warum bei Beantragung eines Bescheids eine verspätete Gutschrift erfolgen soll.

Der Vergleich zum Verfahren ohne Bescheid zeigt, dass rechtspolitisch keine Bedenken bestehen, die Prämie auszuzahlen und nach einer (mit mehrjährigen Verspätung durchgeführten) BP mögliche Korrekturen rückzufordern. Dieses System sollte auch auf den Fall der Beantragung eines Feststellungsbescheids übertragen werden. Insbesondere der Vergleich des Verfahren mit Feststellungsbescheid (das zuvor eine Bestätigung eines WP erfordert und auch zeitnah abgewickelt werden sollte) mit jenem, in dem erst im Rahmen der späteren BP eine Überprüfung erfolgt, macht es systematisch unverständlich, warum eine Auszahlung vor Bescheiderlassung nicht durchgeführt werden soll und der Steuerpflichtige daher von der Verarbeitungsgeschwindigkeit der Finanzverwaltung abhängig ist.

Die oben beschriebenen Folgen sollen offenbar dadurch abgemildert werden, dass die Gutschrift auf den Tag der Antragstellung zurückwirkt. Dieser Versuch scheitert jedoch aus zwei Gründen:

- Guthaben aus der Forschungsprämie sind nicht verzinst. Eine spätere rückwirkende Gutschrift bringt daher keine Zinsgutschrift.
- Auf die Höhe der schlussendlich gutgeschriebenen Forschungsprämie kann nicht mit 100%iger Sicherheit vertraut werden, insbesondere dann, wenn sich die Praxis der Finanzverwaltung vor Gutschrift noch eine BP/Nachschau zu starten, durchsetzt. Aufgrund dieser verbleibenden (Rest-)Unsicherheit kann der Steuerpflichtigen nicht auf die rückwirkende Gutschrift vertrauen und sie für die Abdeckung von Abgabenschulden verwenden (und bei niedrigerer Gutschrift Säumnisfolgen riskieren).

Die vorgeschlagenen Änderungen machen das System der Beantragung eines Bescheids über die Höhe der Forschungsprämie weiter unattraktiv. In vollem Verständnis, dass auch die Finanzverwaltung an einem Punkt die Möglichkeit der Überprüfung einfordert, ist nicht nachvollziehbar, warum eine Überprüfung (so wie auch im Fall der Beantragung der Forschungsprämie ohne Feststellungsbescheid) nicht (auch im Sinne eines fair play, dass der Steuerpflichtige ja gerade in diesem System anstrebt) nachgelagert zur Auszahlung erfolgt.

Die Erhöhung der Forschungsprämie von 10 % auf 12 % gilt für Wirtschaftsjahre, die im Jahr 2016 beginnen.

In Anbetracht der Tatsache, dass die Forschungstätigkeit angekurbelt werden soll, wird vom Fachsenat für Steuerrecht angeregt, dass diese Inkrafttretensbestimmung mit Stichtag 1.1.2016 für sämtliche Abgabepflichtige gelten sollte. Ein Abstecken auf die Wirtschaftsjahre verzögert die diesbezüglichen Investitionen. In Anbetracht des Umstandes, dass die Abgrenzungsprobleme in beiden Fällen gleich sind, wäre es durchaus vertretbar, auch bei abweichenden Wirtschaftsjahren bereits mit 1.1.2016 die höhere Forschungsprämie zu gewähren.

Zu Z 36: § 124b Z 294 – Anschaffung Registrierkasse

Wirtschaftlich schwer verständlich ist, warum die vorzeitige Abschreibung bzw. Prämie nur für Anschaffungen, nicht aber für Umrüstaufwendungen vorgesehen ist.

Ebenso scheint es wegen der betragslichen Deckelung nicht sachgerecht, dass **pro Wirtschaftsgut** die vorzeitige Abschreibung oder die Anschaffungsprämie in Anspruch genommen werden kann, gleichgültig, ob es sich um eine einzelne Registrierkasse oder aber um eine (wesentlich teurere) zentrale Einheit handelt, die dann nur als ein Wirtschaftsgut angesehen wird.

Insbesondere wäre noch zu klären, dass nicht durch die Registrierkassenpflicht ab 2016 und die Einführung der Sicherheitslösung ab 2017 Nachrüstungen erforderlich sind, die dann gerade nicht der vz AfA/Prämie zugänglich sind.

Zu lit.a)

Die vorzeitige Abschreibung und Prämie scheinen derzeit nur zuzustehen, wenn die Registrierkasse etc. (nur) im eigenen Betrieb eingesetzt wird.

Um unnötige Diskussionen und zahlreiche Verfahren zu vermeiden, sollte vorgesehen werden, dass ein überwiegender Einsatz im eigenen Betrieb bzw. in der Unternehmensgruppe ausreichend ist.

Weitere Anregungen:**Zu § 6 Z 4 und § 24 Abs. 6 EStG:**

Im Hinblick auf die Gleichschaltung bei der Besteuerung von betrieblichen und außerbetrieblichen Grundstücksveräußerungen und die geplante Annäherung der AfA-Sätze sollte in § 6 Z 4 EStG verankert werden, dass die Überführung von Gebäuden, deren Veräußerung dem besonderen Steuersatz gem. § 30a EStG unterliegen würde, in das Privatvermögen unabhängig von weiteren Voraussetzungen mit dem Buchwert erfolgen kann (bei gleichzeitiger Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage um die nicht versteuerte stille Reserve). Im Falle einer späteren Veräußerung soll der (fortgeschriebene) Entnahmewert für die Berechnung des Veräußerungsgewinnes maßgeblich sein. Damit könnten die komplexen und teilweise unbefriedigenden Regelungen des derzeitigen § 24 Abs. 6 EStG entfallen. Eine „Nachversteuerung“ im Veräußerungsfall wäre jedenfalls sichergestellt.

Zu § 35 Abs 2 Z 2 Teilstrich 3 bzw Abs 8 EStG 1988

Das „Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen“ hat seit 1. Juni 2014 die Bezeichnung „Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice)“ (vgl 3 1 Bundessozialamtsgesetz – BSAG idF BGBl I Nr 66/2014). Die entsprechenden Hinweise in § 35 Abs 2 Z 2 Teilstrich 3 bzw Abs 8 EStG 1988 wäre daher entsprechend zu ändern.

Zu § 37 Abs. 5 EStG:

Die in § 37 Abs. 5 Z 3 EStG angeführten Beträge von € 22.000 Umsatz und € 730 Einkünfte sollten deutlich angehoben werden.

Artikel 2 - Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

In § 13 Abs 1 Z 1 KStG fehlt für Stiftungszuwendungen die Anpassung von 1.460 € auf 3.000 € analog § 3 Abs 1 Z 15 lit b EStG.

Artikel 3 - Änderung des Umgründungssteuergesetzes

§§ 6 Abs 6, 11 Abs 5, 22 Abs 5, 26 Abs 4, 31 Abs 3, § 38 Abs 6 UmgrStG idf BegE etc.: Grunderwerbsteuer

Grundsätzliche Überlegungen

Verkehrssteuern sollen genauso wie Ertragsteuern Umgründungen von Unternehmen nicht behindern. Dazu war das Abstellen auf den (zweifachen) Einheitswert als Bemessungsgrundlage ein bewährtes Mittel, dessen Beibehaltung sinnvoll wäre. Sollte dennoch eine Änderung erfolgen, regen wir zur einfacheren Handhabbarkeit und der Vermeidung von Unklarheiten über die Höhe der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage an, statt des Verweises auf § 4 Abs 1 GrEStG einen Wert zu definieren, auf den § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG in der vorgeschlagenen Fassung angewendet wird. Hier bietet sich der Grundstückswert an, auch um aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Umsetzungsart entgeltliche und unentgeltliche Umgründungen grunderwerbsteuerlich gleichzustellen.

Die neuerliche Reform des GrEStG und die Übernahme anderer deutscher Regelungen in das GrEStG legen es nahe, auch eine Konzernklausel nach Vorbild des deutschen § 6a GrEStG aufzunehmen. Insbesondere standortpolitische Überlegungen sprechen für eine Einführung einer derartigen Steuerbefreiung, da dadurch verhindert wird, dass Umstrukturierungen im Konzern aufgrund einer oftmals sehr hohen GrESt-Belastung nicht oder nur unzureichend umgesetzt werden. Dies wäre auch im Einklang mit dem Grundsatz des UmgrStG, rein konzerninterne Umstrukturierungsmaßnahmen ohne realisierenden Vorgang an einen Dritten ertragsteuerlich und verkehrssteuerlich (bislang mit Ausnahme der GrESt) neutral zu stellen.

Generell stellt sich die Frage wozu im UmgrStG überhaupt noch ein Verweis auf das GrEStG notwendig ist. Das Grunderwerbsteuergesetz regelt die Bemessungsgrundlage und den Tarif im Rahmen von Umgründungen eigenständig. Im Sinne einer Gesetzesvereinfachung könnten alle diesbezüglichen Verweise im UmgrStG gestrichen und die Umgründungen ausschließlich im GrEStG geregelt werden.

- L&F Grundstücke
 - Bemessungsgrundlage gem § 4 Abs 2: Einheitswert
 - Tarif gem § 7 Abs 1 Z 3: 3,5%
- Sonstige Grundstücke
 - Bemessungsgrundlage gem § 4 Abs 1: gemeiner Wert
 - Tarif gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c: 0,5%

Spezielle Anmerkungen

Die Verweisteknik auf das GrEStG ist uE noch etwas verwirrend:

- Landwirtschaftliche Grundstücke: **§ 4 Abs 2 iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c:**
 - Bemessungsgrundlage gem § 4 Abs 2 **Z 4: Einheitswert**
 - Tarif gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c: *„oder bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, wenn die Steuer nicht (!) vom Einheitswert zu berechnen ist,...0,5%“*
 - Welcher Tarif ist daher anwendbar, 3,5% gem § 7 Abs 1 **Z 3**? Es fehlt aus Sicht der KWT im UmgrStG ein Verweis auf § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG hinsichtlich land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke.
- Sonstige Grundstücke: **§ 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit c:**
 - Bemessungsgrundlage gem § 4 Abs 1: gemeiner Wert
 - Tarif gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c: 0,5%
- **§ 31 Abs 3 UmgrStG:** Es erscheint grundsätzlich – wie schon bisher - rechtspolitisch unverständlich, warum bei Realteilungen Vorumgründungen (zB Umwandlung gem Art II oder Zusammenschluss Art IV) mit Übertragung von Liegenschaften innerhalb der letzten 3 Jahre zum Verlust der Begünstigungen im Grunderwerbsteuerbereich führen sollen.

Der Unterschied zur aktuellen Regelung ist zusätzlich aber auch, dass die Begünstigung von Umgründungen nunmehr nicht mehr im UmgrStG (bisher 2 facher Einheitswert) sondern ausschließlich im Grunderwerbsteuergesetz direkt geregelt werden sollen. Es stellt sich daher die Frage, ob die Formulierung *„eines nach diesem Bundesgesetz (Anm: UmgrStG) begünstigten Erwerbsvorganges waren“* überhaupt noch korrekt ist, da die Begünstigungen durch das Grunderwerbsteuergesetz gesondert geregelt werden.

Artikel 3, UmgrStG, 3. Teil Z 29

Der Verweis sollte auf § 11 Abs 5 und nicht § 11 Abs 1 erfolgen.

Artikel 4 – Umsatzsteuergesetz 1994

Zu Z 2 § 4 Abs 9 UStG – Normalwert

Die Erweiterung der Normalwertregelung auf die Umsätze mit Grundstücken sieht keine Übergangsregelung für bereits bestehende Mietverhältnisse vor. Diese Mietverhältnisse wurden - insbesondere auch im öffentlich-rechtlichen Bereich - im guten Glauben auf Basis der bisherigen Gesetzes- und Erlasslage abgeschlossen. Der Vermieter hat zivil- und mietrechtlich häufig gar nicht die Möglichkeit, die vertraglich vereinbarte Gesamtmiete anzupassen und so die zusätzlichen Belastungen durch die Erhöhung der Umsatzsteuer an den Mieter weiter zu belasten. Selbst dort, wo eine solche Weiterbelastung rechtlich möglich wäre, handelt es sich bei den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mietern häufig um Einrichtungen im Gesundheits- und Sozialbereich (zB Pflegeheime), welche ihrerseits diese wirtschaftliche Mehrbelastung nicht an ihre Leistungsempfänger weiterbelasten können. Im Sinne der Rechtsicherheit und der Wahrung des Vertrauensschutzes ersuchen wir daher um Aufnahme einer Bestimmung, wonach die Normalwertregelung erst für Miet- und Pachtverträge anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.

Nach dem Wortlaut des § 4 Absatz 9 UStG würde auch schon eine minimale Einschränkung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger (Mieter) zur Anwendung der Normalwertregelung führen. In der Praxis wird es aber gerade bei Gebäuden häufig auch zu kleineren unecht befreiten Umsätzen kommen. Der Wortlaut "nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist" entspricht zwar dem Text des Artikel 80 Absatz 1 lit. a EU-MwSt-RL, die Anwendung und Ausgestaltung dieser Regelung obliegt jedoch den einzelnen Mitgliedstaaten, sodass sie unseres Erachtens einer Toleranzregelung, die eine geringe Einschränkung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger (Mieter) zulässt, nicht entgegensteht. Im Sinne der Rechtsicherheit und der wirtschaftlichen Praktikabilität der Regelung schlagen wir daher die Aufnahme einer solchen Toleranzregelung (wie zB bei § 6 Abs 2 UStG von 5%) vor.

Durch die Anwendung der Normalwertregelung sind künftig auch Mietverhältnisse zwischen nahen Angehörigen vollinhaltlich anzuerkennen und der Vorsteuerabzug zuzugestehen; ausgenommen sollen nur Fälle sein, in welchen ein Mietverhältnis überhaupt nicht vorliegt. Daher werden künftig Mietverhältnisse z.B. zwischen GmbH und Gesellschafter praktisch immer anzuerkennen sein und der Vorsteuerabzug in der GmbH (oder Privatstiftung) zustehen. Eine entsprechende Klarstellung (zB in den ErlRV) wäre wünschenswert.

Wir regen weiters an, um nicht in den bestehenden Finanzausgleich einzugreifen, zu überdenken, ob nicht die Lieferung von Grundstücken sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts, insbesondere Gebietskörperschaften, von der Neuregelung ausgenommen werden sollten.

Zu Z 4 lit a (§ 10 Abs 2 Z 4 UStG 1994)

Für Umsätze betreffend Leistungen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 BAO), soweit diese Leistungen nicht unter § 6 Abs. 1 fallen, kommt weiterhin der ermäßigte

Steuersatz von **10 %** zur Anwendung. Darunter fallen auch Umsätze, die zwar grundsätzlich unecht steuerbefreit sind, für die aber die Körperschaft gemäß Art XIV BGBl 1995/21 zur Steuerpflicht optiert hat.

Es stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis diese Bestimmung zB zu § 10 Abs 3 Z 4, 6, 7 und 10 UStG 1994, also von Leistungen steht, die häufig von begünstigten Körperschaften iSd § 10 Abs 2 Z 4 UStG 1994 erbracht werden und für die nunmehr der erhöhte ermäßigte Steuersatz von **13 %** zum Tragen kommen soll. Wir regen eine Klarstellung an, welche der beiden Normen die lex specialis ist.

Zu Z 4 lit b (§ 10 Abs 3 Z 6 und § 28 Abs 42 Z 3 UStG 1994)

Für Beherbergung, Kultur, Museen und Filmvorführungen ist eine Übergangsregelung geplant, wonach der 10%ige Umsatzsteuersatz gelten soll, wenn die Umsätze nach dem 1.4. 2016 ausgeführt werden und bis 1.9.2015 vollständig vereinnahmt sind.

Für Theater, Konzertveranstalter, Opernhäuser und alle größeren Veranstalter, die zur Zeit mit der Aussendung der Abonnements 2016 beschäftigt sind, ist diese Regelung nicht administrierbar.

Bei Abonnements, die jetzt verkauft werden, kann nicht zu 100% sichergestellt werden, dass die Käufer der Abonnements auch bis spätestens 1.9. eingezahlt haben.

Die Budgetierung und Planung größerer Konzert, Opern, Theaterveranstalter erfolgt bis zu zwei Jahre im Voraus, der Druck der Abonnementsfolder für die Frühjahrssaison ist zum Großteil abgeschlossen, Preise für die Abonnenten wurden noch mit dem 10%igen Steuersatz kalkuliert, die Verträge mit den Künstlern und Agenturen sind alle abgeschlossen, dem Publikum wurden die Abonnementpreise mit den kalkulierten 10% Umsatzsteuern versendet, bzw werden in den Sommermonaten versendet. Es kann aber von den Veranstaltern auf das tatsächliche Einlagen des Geldes der Abonnenten nicht Einfluss genommen werden ("vollständige Vereinnahmung").

Es wird ersucht, eine Übergangsregelung zu schaffen, die die Kalkulation, Aussendung, Inrechnungstellung und "Vereinnahmung" im Jahr 2015 ohne willkürlich gezogene Grenze des 1.9.2015 berücksichtigt.

Die Umsatzsteuererhöhung kann von den wenigsten Kulturveranstaltern aus Eigenem getragen werden, muss also in Hinkunft auf die Abonnenten und Konsumenten überwält werden. Eine Regelung, die dies auch in administrierbarer Weise für die Zeit des Übergangs ermöglicht, ist daher unabdingbar.

Zu Z 4 lit b (§ 10 Abs 3 Z 10 UStG 1994)

Die Anhebung des Umsatzsteuersatzes von 10 % auf 13 % insbesondere für Leistungen der Jugendarbeit (§ 10 Abs 3 Z 10 UStG idF E-StR 2015) sollte aus familienpolitischen Gründen nicht erfolgen.

Zu Z 4 lit b (§ 10 Abs 3 Z 12 UStG 1994)

Für „*Eintrittsberechtigungen für sportliche Veranstaltungen*“ ist künftighin in § 10 Abs 3 Z 12 UStG 1994 ein ermäßigter Steuersatz von 13 % vorgesehen.

Auch diesbezüglich stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis diese Bestimmung zu § 6 Abs 1 Z 14 UStG 1994 steht, der für die Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen (iSd §§ 35 und 36 BAO), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, eine unechte Umsatzsteuerbefreiung vorsieht, aus welcher auch nicht „herausoptiert“ werden kann. Derartige Körperschaften erbringen üblicherweise sportliche Veranstaltungen im Rahmen entbehrlicher und unentbehrlicher Hilfsbetriebe (sieht man von bestimmten „*Großveranstaltungen*“ ab; vgl dazu *Renner*, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ 2015/240, 185 [186]).

Wir regen auch hier eine Klarstellung an, welche der beiden Normen die *lex specialis* ist.

Zu Z 5 lit a (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG)

Die KWT begrüßt grundsätzlich die neugeschaffene Möglichkeit, dass auch bei Ist-Besteuerung nunmehr eine vollständige Überrechnung erfolgen kann. Jedoch werden durch den **zweiten Satz** des § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG Fragen aufgeworfen, die weder im Gesetz selbst noch in den ErlRV hinreichend beantwortet werden.

Sofern ein Unternehmer nach vereinnahmten Entgelten (§ 17 UStG) besteuert, hätte er künftig die Möglichkeit, einen **Vorsteuerabzug noch vor der Zahlung geltend zu machen**, wenn eine **Überrechnung** gemäß § 215 Abs. 4 BAO in Höhe der gesamten auf die Lieferung oder sonstigen Leistung entfallenden Umsatzsteuer auf das Abgabenkonto des Leistungserbringers erfolgt. Dem Wortlaut folgend wäre somit bei einer Istbesteuerung ein Vorsteuerabzug nach Soll möglich, wenn die USt überrechnet wird. Wenn aber überhaupt keine Zahlung geleistet wird, entsteht **beim Leistungserbringer**, wenn dieser ebenfalls der **Istbesteuerung** unterliegt, **zu diesem Zeitpunkt noch keine Umsatzsteuerschuld**, da in § 19 Abs. 2 Nr. 1 lit. b UStG nach wie vor auf die **Vereinnahmung** abgestellt wird. Eine Überrechnung kann daher ohne Zahlung in diesem Fall nicht auf die auf Lieferungen oder sonstige Leistungen entfallende Umsatzsteuer des Leistungserbringers erfolgen. Diese wäre nur im Falle der Sollbesteuerung des Leistungserbringers der Fall.

In dem dazu angeführten **Beispiel** in den Erläuterungen des BMF wird ohnehin davon ausgegangen, dass zumindest der **Nettobetrag zu zahlen** ist und die damit zusammenhängende **Vorsteuer im Wege der Überrechnung** geltend gemacht werden kann. Wenn dies die Intention des Gesetzgebers sein sollte, dass zumindest der Nettobetrag bezahlt werden soll, dann wäre der **Gesetzeswortlaut** entsprechend anzupassen.

Sollte ein **Überrechnungsantrag** gestellt werden, und das **vorhandene Guthaben** reicht – etwa aufgrund überschneidender Buchungen am Abgabenkonto zum Wertdatum - nicht aus, so stünde nach dem Gesetzeswortlaut **kein Vorsteuerabzug** zu. In den Erläuterungen wird zwar angedeutet, dass bei nicht vollständigen Überrechnungen die UVA entsprechend zu berichtigen ist, da der Vorsteuerabzug nicht in voller Höhe entstanden ist, der **Gesetzeswortlaut** ist jedoch restriktiver und eröffnet keinen Spielraum für einen anteiligen Vorsteuerabzug. In diesen Fällen müsste für eine Vorsteuerabzugsberechtigung die Zahlung geleistet werden, wobei nicht klar ist ob diese netto, brutto oder anteilig erfolgen müsste, um in der UVA eine Vorsteuer auch nur anteilig geltend machen zu können.

Das **eigentliche Problem** dieser neuen Regelung sehen wir aber **beim leistenden Unternehmer**. Sobald dieser eine Zahlung erhält, ist er im Rahmen der **Istversteuerung** verpflichtet, die Umsatzsteuer abzuführen. Sofern ein **Kunde nur den Nettobetrag bezahlt**, stellt sich für diesen leistenden Unternehmer die Frage nach der tatsächlichen **Höhe der Umsatzsteuer**. Ist diese anteilig im bezahlten Betrag enthalten (Annahme einer Bruttozahlung), oder hat er aufgrund der Neuregelung bei einer Nettzahlung die gesamte Umsatzsteuer zu erklären. Sollte der leistende Unternehmer, wie im angeführten **Beispiel** in den ErlRV, eine Rechnung über 1000 Euro zuzüglich 200 Euro USt ausstellen, und der Kunde würde nur 1000 Euro bezahlen und die USt überrechnen lassen, stellt sich somit die Frage, ob der leistende Unternehmer vice versa 200 USt erklären muss und wenn ja, auf welcher **Rechtsgrundlage**, wenn nicht die Sollbesteuerung anzuwenden ist.

Wenn der **Umsatzsteuerbetrag in voller Höhe vom Leistungserbringer erklärt** wird, dann ist dieser sowohl bei der Ist- als auch bei der Sollbesteuerung darauf angewiesen, dass **bei der Überrechnung kein Fehler** passiert, zumal anderenfalls ein Rückstand auf dem Abgabenkonto entstünde, welcher **Säumnisfolgen** zur Konsequenz hat. Es wurde weder im Gesetz noch in den Erläuterungen dazu Stellung genommen, ob die **Korrektur in der UVA** auch beim leistenden Unternehmer im Falle einer unvollständigen Überrechnung ohne weiteres möglich ist und in diesem Zusammenhang auch zu keinen Säumnisfolgen führt.

Die Überrechnung hat zur Folge, dass nicht der Abgabenschuldner die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführt, sondern an dessen Stelle der Leistungsempfänger sein Guthaben überrechnet. Das birgt ein Haftungsrisiko für den Leistungserbringer aufgrund seiner Steuerschuldnerschaft in jenem Fall, in dem der Leistungsempfänger seiner Zahlungspflicht nicht nachkommt. Nach derzeitiger Rechtslage kann der Leistungserbringer seinen Anspruch nur auf dem Zivilrechtsweg geltend machen. Wir regen daher an, zu obiger Regelung einen Übergang der Haftung auf den Leistungsempfänger vorzusehen.

Zu Z 5 lit b (§ 12 Abs 2 Z 2a)

Laut dem letzten Satz des geplanten § 12 Abs 2 Z 2a UStG idF Steuerreformgesetz 2015/2016 bleibt § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG unberührt. Das bedeutet, dass ein Vorsteuerabzug für die Anschaffung, die Miete oder den Betrieb von Personenkraftwagen nur dann zusteht, wenn die Entgelte dafür überwiegend abzugsfähige Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 bzw. iSd §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG darstellen. In der zu § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG ergangenen VO BGBl II 2004/466 werden Aufwendungen und Ausgaben iZm der Anschaffung von Personen- und Kombinationskraftwagen insoweit als angemessen angesehen, als die Anschaffungskosten **inkl. USt** und NoVA EUR 40.000 nicht übersteigen. Vorsteuerabzugsberechtigte Kleinbusse, für die schon derzeit keine Angemessenheitsgrenze gilt, sind von dieser VO nicht umfasst.

Zur Vermeidung von Unklarheiten sollte daher in der VO klargestellt werden, dass für Personen- und Kombinationskraftwagen mit einem CO₂ Wert von 0g pro km als Angemessenheitsgrenze aufgrund des Vorsteuerabzugs 40.000 Euro **exklusive Umsatzsteuer** gelten.

Weiters sollte vielleicht in den ErlRV deutlicher gemacht werden, wie im Hinblick auf den Vorsteuerabzug beim Übersteigen der 40.000 Euro-Grenze vorzugehen ist. Der Vorsteuerabzug wird

erst ab mehr als 80.000 Euro ausgeschlossen. Zwischen mehr als 40.000 € und 80.000 € wird wohl von einem Eigenverbrauch gem § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG auszugehen sein. Es sollte aus Vereinfachungsgründen schon zwischen 40.000 € und 80.000 € zugelassen werden, dass der Vorsteuerabzug anteilmäßig zusteht und bei einer solchen Vorgangsweise der Eigenverbrauch ausgeschlossen wäre.

Zudem regen wir an, die Angemessenheitsgrenze auf 48.000 € zu erhöhen. Aus ökologischer Sicht sollte der Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung der Angemessenheitsgrenze zudem ungeachtet der Anschaffungskosten immer zustehen.

Zu Z 6 (§ 13 UStG)

Die Möglichkeit, einen **pauschalen Vorsteuerabzug** aus Reisekosten geltend zu machen, wurde bereits vom VwGH thematisiert (26.02.2015, 2012/15/0067) und für ausländische Unternehmer jedenfalls ausgeschlossen. Da auch das **Unionsrecht** (EuGH 8.11.2001, C-338/98, Kommission/Niederlande) dieser Regelung entgegensteht, wäre es für den Anwender der Rechtsnorm wünschenswert, hinsichtlich der uneingeschränkten künftigen Geltung dieser Bestimmung **Klarheit** zu erlangen.

Zu Z 9 (§ 21 Abs. 4 UStG)

Ziel dieser Bestimmung sollte gemäß den Erläuterungen des BMF sein, dass ausländische Unternehmer, die keine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte im Inland haben und nur Reverse Charge-Umsätze ausführen, **keiner Pflichtveranlagung** unterliegen (grundsätzlich keine Registrierungsnotwendigkeit). Unverständlich ist hingegen, dass bei ausländischen Unternehmern eingangsseitig nur Reverse Charge-Umsätze vorliegen dürfen, bei denen die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 und 1a UStG auf diese übergeht. Angesichts der **neuen Reverse Charge-Tatbestände** im Zuge von Betrugsbekämpfungsmaßnahmen, zu denen ursprünglich auch die Bauleistungen im § 19 Abs. 1a UStG zählten, wurde offensichtlich übersehen, beispielsweise auch Umsätze iS § 19 Abs. 1d UStG **miteinzubeziehen**.

Wir regen daher eine Ausdehnung der Bestimmung auf alle Reverse Charge-Umsätze an.

Artikel 6 Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987

Zu § 1 Abs. 2a GrEStG

Die Ausdehnung der Grunderwerbsteuerpflicht auf die „Anteilsbewegung“ bei Personengesellschaften wird damit begründet, dass ein Gleichklang zu den Regelungen des § 1 Abs 3 GrEStG für Kapitalgesellschaften geschaffen werden soll § 1 Abs 2a GrEStG geht aber über diese Zielsetzung hinaus und führt zu zufälligen Besteuerungsergebnissen: Nach dem Gesetzeswortlaut lösen alle Erwerbe von Gesellschaftsanteilen, auch durch verschiedene Erwerber, die Grunderwerbsteuerpflicht aus, wenn der jeweils letzte Erwerb gemeinsam mit Erwerbsvorgängen in den letzten fünf Jahren das Ausmaß von 95% erreicht. Auf die Konzentration der Anteile in einer Hand kommt es nicht an. Die Grunderwerbsteuerpflicht einer Anteilsübertragung hängt vom früheren Verhalten der anderen Gesellschafter ab. Da Personengesellschaften ohnedies von § 1 Abs 3 GrEStG erfasst sind („Gesellschaft“) und sich durch die Absenkung des Beteiligungserfordernisses auf 95% auch ein breiterer Anwendungsbereich für Personengesellschaften ergibt (zB Erwerb eines 100%igen Kommanditanteiles an einer GmbH & Co KG), sind allfällige Gestaltungsmöglichkeiten durch diese Bestimmung ausreichend abgedeckt.

Generell ist für uns unverständlich, warum die Anteilsvereinigung bei der Personengesellschaft speziell und noch um einiges schärfer als bei der GmbH geregelt werden muss. Da die Übertragung des Grundstücks in die KG nicht steuerfrei möglich ist, besteht keinerlei Notwendigkeit, dass der Verkäufer für mindestens fünf Jahre mit mehr als 5% beteiligt bleiben muss. Eine Analogie zur deutschen Regelung ist daher insofern verfehlt, als man in Deutschland ein Grundstück in eine Personengesellschaft einbringen kann, ohne dass GrESt anfällt (§ 5 dGrEStG), so wie auch nach der in Österreich bis 1986 geltenden Rechtslage. Daraus erklärt sich uE der § 1 Abs. 2a dGrESt. Diese Bestimmung sollte aber, wegen unterschiedlicher Ausgangslagen, nicht in das österreichische Recht übernommen werden.

Wir regen daher an § 1 Abs 2a GrEStG ersatzlos zu streichen und gegebenenfalls die Anwendung des § 1 Abs 3 GrEStG auf Personengesellschaften klarzustellen.

Weiters ist die Anknüpfung an die Vorerwerbe im fünfjährigen Beobachtungszeitraum fehleranfällig und bewirkt einen hohen Verwaltungsaufwand: Anteile an Personengesellschaften haben keinen Nennwert. Das Ausmaß der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen ergibt sich nicht einfach aus dem Firmenbuch (in dem ausschließlich die Haftenlage des Kommanditisten eingetragen wird). Der selbstberechnende Parteienvertreter oder die Abgabenbehörde muss daher die Vermögensbeteiligung aus den jeweiligen Fassungen des Gesellschaftsvertrages, den (historischen) Ständen der Kapitalkonten etc, ermitteln.

Beispiel: A und B sind zu jeweils 50% Gesellschafter einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft. A verkauft seinen 50%-Anteil an C. Innerhalb der Fünfjahresfrist verkauft B seinen 50%-Anteil an D. C und D sind verschiedene Personen und gehören nicht demselben Organkreis oder derselben Unternehmensgruppe an. Eine Konzentration der Gesellschaftsanteile findet nicht statt. Kein Gesellschafter hat die Mehrheit und kann – wie ein Grundstückseigentümer –

über das Grundstück der Personengesellschaft verfügen. Eine Besteuerung des zweiten Vorganges ist mit dem System des § 1 GrEStG nicht vereinbar.

Sollte § 1 Abs 2a GrEStG beibehalten werden, regen wir an, unentgeltliche oder teilentgeltliche Vorgänge sowohl aus dem Anwendungsbereich als auch von den schädlichen Vorerwerben auszunehmen. Unentgeltliche Vorgänge werden typischerweise nicht als planvolle Gestaltung zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer eingesetzt. Insbesondere bei Erwerben von Todes wegen von nur wenige Prozente umfassenden Gesellschaftsanteilen erscheint uns eine Besteuerung (die durch größere Vorerwerbe anderer Gesellschafter ausgelöst wird) unangebracht. Weiters sollten auch originäre Anteilserwerbe (Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen Einlage oder im Wege des Zusammenschlusses) ausgenommen werden.

Wenn einmal 95% erworben wurden und der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG erfüllt ist, sollte eine weitere Anteilsübertragung der restlichen 5% die Steuerpflicht nicht noch einmal auslösen. Das deutsche GrEStG, an den § 1 Abs 2a GrEStG offensichtlich angelehnt ist, sieht dazu eine Anrechnung der bereits entrichteten Grunderwerbsteuer vor. Alternativ wäre denkbar, die weiteren Anteilsübertragungen nach Erreichen der 95%-Grenze von der Grunderwerbsteuer zu befreien.

Das Konkurrenzverhältnis von § 1 Abs 2a GrEStG und § 1 Abs 3 GrEStG wäre noch zu regeln. Da Personengesellschaften ebenfalls Gesellschaften sind (so auch bisher der VwGH zu § 1 Abs 3 GrEStG), würde der Erwerb eines 95%-Anteiles gleichzeitig den Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG als auch des § 1 Abs 3 (Z 1) GrEStG verwirklichen. Wir gehen aber davon aus, dass es in diesem Fall nicht zu einer Kumulierung der Grunderwerbsteuer kommen soll. Es müsste daher noch die Anwendungsreihenfolge geregelt werden. Ebenso müsste die Anrechnungsbestimmung des § 1 Abs 4 GrEStG um § 1 Abs 2a GrEStG erweitert werden: Erwerb von 95 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft und anschließender Übergang der Grundstücke im Wege der Anwachsung auf den verbleibenden Hauptgesellschafter.

Zu § 1 Abs 3 GrEStG

Die Absenkung des für die Anteilsvereinigung erforderlichen Beteiligungsausmaßes auf 95% ist ebenso gestaltungsanfällig wie die bisherige Regelung und wird zu wirtschaftlich nicht sinnvollen Gesellschaftsstrukturen führen. Wir regen daher an, die bisherige Rechtslage beizubehalten.

Auch im Rahmen des § 1 Abs 3 GrEStG wirft das Absenken des Beteiligungsausmaßes auf 95% die Frage auf, wie weitere Anteilserwerbe durch denselben Erwerber nach dem erstmaligen Überschreiten des 95%-Ausmaßes behandelt werden. Durch den Zuerwerb einer weiteren Beteiligung von 1%, würde nämlich nach dem Gesetzeswortlaut der Tatbestand erneut verwirklicht werden. Daher regen wir an, das Wort „erstmal“ in den Tatbestand aufzunehmen (betrifft § 1 Abs 3 Z 1 und 2).

Das Konzept der Gruppenbesteuerung hat nach unserer Meinung im Bereich einer Verkehrsteuer keinen Platz. Der Verweis des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG auf die Unternehmensgruppe (sowie die Steuerschuldregel in § 9 Z 3 lit c GrEStG) sollten ersatzlos gestrichen werden. Die Einbeziehung der Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG in den Anteilsvereinigungstatbestand führt vor allem bei

Beteiligungsgemeinschaften mit Minderheitsbeteiligten zu Ergebnissen, die auch vom Gesetzgeber nicht intendiert sein können. Weiters ist für uns fraglich, ob die Unternehmensgruppe im Zeitpunkt des Anteilserwerbes schon festgestellt sein muss oder etwa bei unterjährigem Anteilserwerb und einem nachträglichen, auf den Beginn des Wirtschaftsjahres bezogenen Gruppenantrag rückwirkend Steuerpflicht entsteht. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre klarzustellen, dass nur eine im Zeitpunkt des Anteilserwerbes bereits rechtskräftig festgestellte Unternehmensgruppe relevant ist. Eine spätere Antragstellung muss jedenfalls unschädlich sein. Es ist für uns auch unklar, welche Rechtsfolge bei rückwirkendem Wegfall der Unternehmensgruppe wegen Nichterreichen der Mindestbestandsfrist eintreten würde. Konsequenterweise sollte dann auch die Grunderwerbsteuerpflicht rückwirkend entfallen.

Weites wäre wünschenswert, Anteilsverschiebungen innerhalb des Organkreises oder der Unternehmensgruppe nach Eintritt der Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 3 GrEStG (gegebenenfalls innerhalb einer bestimmten Zeitraumes) von einer weiteren Grunderwerbsteuerpflicht zu befreien.

Zu § 1 Abs 2a und § 1 Abs 3 GrEStG (treuhändig gehaltene Anteile)

Mit der Zurechnung von treuhändig gehaltenen Anteilen an den Treugeber geht der Entwurf von der bisherigen Rechtsansicht und Rechtsprechung ab und bereichert das sonst formal anknüpfende Grunderwerbsteuergesetz um Elemente einer wirtschaftlichen Zurechnung. Damit wird der Anwendungsbereich der Auffangtatbestände des § 1 Abs 2a und § 1 Abs 3 GrEStG verbreitert.

In diesem Zusammenhang erscheint uns fraglich, warum die Zurechnung zum Treugeber nur bei den Auffangtatbeständen vorgesehen ist. Erwirbt ein Treuhänder das zivilrechtliche Eigentum an einem Grundstück, so tritt Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs 1 GrEStG ein. Gleichzeitig erwirbt der Treugeber gemäß § 1 Abs 2 GrEStG die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis, sodass derselbe rechtsgeschäftliche Vorgang zweimal Grunderwerbsteuerpflicht auslöst. Die Treuhandschaft sollte im GrEStG für alle Tatbestände gleich behandelt werden, sodass auch der direkte Grundstückserwerb durch den Treuhänder dem Treugeber zugerechnet wird und nur einmal Grunderwerbsteuerpflicht auslöst.

Zu § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG

Die Begünstigung für Betriebsübergaben ist nur für unentgeltliche oder teilentgeltliche Erwerbe anzuwenden. Dies scheint uns im Zusammenhang mit der Übernahme von Betriebsschulden problematisch. Sollte die Fremdkapitalquote im lebenden Unternehmen über 70% liegen, läge nach der Definition des § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG ein entgeltlicher Erwerb vor, sodass die Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG wie auch die ermäßigten Steuersätze des § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG verloren gingen. Wir ersuchen daher Vorsorge zu treffen, dass die Übernahme von Betriebsverbindlichkeiten durch den Erben oder Geschenknehmer die Anwendung der Befreiung nicht behindert.

Weiters ersuchen wir die Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG auch auf die Erwerbsvorgänge gemäß § 1 Abs 2a und § 1 Abs 3 GrEStG zu erweitern. Derzeit sind nur Grundstücke eines Betriebes oder im Sonderbetriebsvermögen begünstigt. Durch die wesentliche Ausweitung der Steuerpflicht, insbesondere in § 1 Abs 2a GrEStG, der Anteilserwerbe an Personengesellschaften dem unmittelbaren Grundstückserwerb gleichhält und auch für unentgeltliche und teilentgeltliche

Erwerbsvorgänge gilt, scheint eine Anwendung der Begünstigung auf solche Erwerbsvorgänge gerechtfertigt. Weiters sollte in solchen Fällen die Aliquotierung des Freibetrages überdacht werden, weil auch die Grunderwerbsteuer vom gesamten Wert der Grundstücke und nicht nur von dem anteiligen Grundstückswert bemessen wird.

Wir regen an, das Erfordernis der Übertragung von mindestens einem Viertel des Betriebes in § 3 Abs 1 Z 2 lit d TS 1 GrEStG bzw des Mitunternehmeranteiles zu streichen, da es insbesondere bei sukzessiven Übertragungen zu Härten kommen kann und Mitunternehmer mit geringerem Beteiligungsausmaß unter Umständen benachteiligt werden, obwohl auch die Übertragung solcher Anteile, insbesondere durch § 1 Abs 2a GrEStG Grunderwerbsteuer auslösen kann.

Die Kürzung des Freibetrages bei teilentgeltlicher Übertragung in § 3 Abs 1 Z 2 lit c Satz 2 GrEStG ist uE sachlich nicht gerechtfertigt. Es kann keinen Unterschied machen, ob ein Betrieb mit geringerem Wert oder ein wertvollerer Betrieb mit Schulden geschenkt wird. Auch dieses Argument spricht dafür, mitübernommene Betriebsverbindlichkeiten für die Einstufung als unentgeltlich, teilentgeltlich oder entgeltlich nicht als Gegenleistung anzusehen.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 3 Abs 1 Z 2 lit e TS 3 GrEStG) und der Ansicht der Finanzverwaltung ist das Ausmaß für den aliquoten Freibetrag nur nach dem Ausmaß des Mitunternehmeranteils ohne Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens zu ermitteln. Dies scheint uns nicht sachgerecht. Für Grundstücke des Sonderbetriebsvermögens sollte bei Ermittlung des Anteils das Sonderbetriebsvermögen einbezogen werden.

Zu § 3 Abs.1 Z 7 und Z 7a GrEStG

Die Ausgestaltung der Befreiung als „Freibetrag“ sowie die Ausweitung auf Übertragungen auf den Todesfall sind zu begrüßen.

Zu § 4 GrEStG

Die GrESt für unentgeltliche bzw teilunentgeltliche Vorgänge soll – mangels Gegenleistung - vom von einem vom gemeinen Wert abgeleiteten Grundstückswert bemessen werden. Unklar ist für uns in diesem Zusammenhang, ob bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen (Umgründungen) die Gegenleistung in Form von Gesellschaftsanteilen heranzuziehen ist. Es wäre gesetzlich klarzustellen, dass im Falle von Umgründungen ausschließlich der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist (vgl. dazu die Stellungnahme zu Art 3)

Es ist für uns unklar, ob das Finanzamt in Abweichung zur Verordnung gemäß § 7 Abs 1 GrEStG den Grundstückswert auch aus anderen Liegenschaftstransaktionen ableiten kann, wodurch die tatsächliche Steuerbelastung unvorhersehbar würde. Da insbesondere Umgründungen von der Höhe der Kosten und damit der Grunderwerbsteuer abhängigen, wäre eine verbindliche Festlegung des Grundstückswertes vor Verwirklichung des Sachverhaltes nach Art eines Auskunftsbeseides wünschenswert, sofern nicht ohnehin der Grundstückswert eindeutig ermittelbar und auch heranzuziehen ist.

Da der vom gemeinen Wert abgeleitete Grundstückswert nach der Verordnung vereinfachend ermittelt werden wird, besteht die Gefahr, dass wertmindernde Umstände des konkreten Grundstückes nicht berücksichtigt werden. Es gibt Gemeinden, in denen trotz geringerer räumlicher Entfernung erhebliche Preisunterschiede bestehen. Es muss dem Steuerpflichtigen (wie schon bisher) daher offenstehen, einen niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen. Diese Möglichkeit, zB durch ein Sachverständigengutachten, sollte in § 4 Abs 1 GrEStG gesetzlich verankert werden.

Zu § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG

§ 7 Abs 1 Z 1 GrEStG enthält eine Abgrenzung von entgeltlichen, unentgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerben anhand des Verhältnisses von Grundstückswert und Gegenleistung. Die Notwendigkeit dieser Definition wird mit dem Stufentarif für unentgeltliche Erwerbe begründet. Da die Abgrenzung zwischen entgeltlichen, unentgeltlichen (und teilentgeltlichen) Erwerben abweichend von den ertragsteuerlichen Grundsätzen erfolgt, werden künftig aufwendige Vorerhebungen betreffend den Wert der Gegenleistung und die Ermittlung des Grundstückswerts notwendig sein.

Es sollte klargestellt werden, dass bei Betriebsübergaben übernommene Betriebsverbindlichkeiten und – analog zur Grundstücksveräußerung in der Einkommensteuer – vorbehaltene Fruchtgenussrechte oder ein bereits bestehendes Wohnrecht eine Minderung des übernommenen Grundstückswertes darstellt und nicht als Gegenleistung zu behandeln ist.

Die Differenzierung zwischen „entgeltlichen“ und „unentgeltlichen“ Erwerben hinsichtlich des Steuersatzes erscheint vor dem Hintergrund der Judikatur des VfGH problematisch: Der VfGH brachte sowohl im Erkenntnis vom 27.11.2012 (G 77/12), mit dem § 6 GrEStG (3facher Einheitswert als GrESt-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Erwerben) als verfassungswidrig aufgehoben wurde, als auch im Erkenntnis vom 21.9.2011 (G 34/11), mit dem Abs 1 und 1a des § 26 GGG (Bemessung der Grundbuch-Eintragungsgebühr vom 3fachen Einheitswert bei unentgeltlichen Erwerben) als verfassungswidrig aufgehoben wurden, zum Ausdruck, dass die Differenzierung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben sachlich nicht gerechtfertigt sei. Auch wenn der VfGH Kritik am Bewertungsverfahren (Bewertung mit dem Einheitswert) geübt hat, ergab sich die Gleichheitswidrigkeit aus der unterschiedlichen Behandlung von entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerbsvorgängen (ausführlich hierzu siehe *Lang*, Die Neuregelung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage im Lichte der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs, SWK 2014, 641 (657 ff)).

Die in § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG aufgestellte Vermutung, wonach ein Erwerbsvorgang als teilentgeltlich (50 %) gilt, wenn eine Gegenleistung nicht zu ermitteln ist, steht im krassen Widerspruch zu § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG, wonach eine nicht ermittelbare Gegenleistung nicht zu bewerten ist.

Zu § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG

§ 7 Abs 1 Z 1 GrEStG führt eine Definition des entgeltlichen, unentgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerbs anhand der Gegenleistung ein. Die Notwendigkeit dieser expliziten Definition wird in den Erläuterungen (zu Art 6, 32) damit begründet, dass künftig unentgeltliche Erwerbe durch einen Stufentarif begünstigt werden sollen. Gleichzeitig entfällt die Begünstigung des Familienverbandes beim Steuersatz (§ 7 Abs 1 GrEStG) und bei der Bemessungsgrundlage (§ 4 Abs 2 GrEStG). Durch

diese Maßnahmen kommt es zu einer Verkomplizierung der Rechtslage. Es werden künftig aufwändige Vorerhebungen betreffend den Wert der Gegenleistung und die Ermittlung des noch nicht näher erläuterten Grundstückswerts notwendig sein. Auch die konkrete Berechnung der Grunderwerbsteuer mit der eventuell notwendigen Aufteilung der Bemessungsgrundlage samt Anwendung unterschiedlicher Steuersätze wird verkompliziert.

Bei der Definition, ob ein Vorgang als entgeltlich, teil- oder unentgeltlich gilt, wird auf die Relation zum Grundstückswert abgestellt. Es wird dadurch eine vom EStG abweichende Definition des Begriffes der Unentgeltlichkeit eingeführt, was zu erhöhter Komplexität führt. Wir regen an, zumindest bis zu einer Schuldenübernahme von 50% analog den einkommensteuerlichen Bestimmungen Unentgeltlichkeit zu unterstellen.

Kritisch zu sehen ist weiters, dass die Übernahme von Schulden im Rahmen einer Schenkung oder Erbschaft regelmäßig bzw oftmals zumindest zu einer Teilentgeltlichkeit des Vorgangs führt. Die höhere GrESt ergibt dabei eine zusätzliche finanzielle Belastung zur Übernahme der bestehenden Schulden, die steuerpolitisch fragwürdig erscheint; vor allem im Hinblick darauf, dass der Erwerb einer unbelasteten Liegenschaft im Vergleich dazu niedriger besteuert wird.

Der Verweis des § 7 Abs 1 Z 2 lit b letzter Satz GrESt auf die Nacherhebung sollte sich auf § 3 Abs 1 Z 2 lit f GrEStG beziehen (Redaktionsversehen).

Zu § 7 Abs 2 GrEStG

Gemäß § 7 Abs 2 GrEStG soll sich bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerben durch eine privatrechtliche Stiftung oder durch eine damit vergleichbare Vermögensmasse die Steuer um 2,5 % des Unterschiedsbetrags zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung erhöhen. Die Beibehaltung des Stiftungseingangssteueräquivalents stellt unseres Erachtens nach wie vor eine unverhältnismäßige Benachteiligung von privatrechtlichen Stiftungen dar, da die körperschaftsteuerrechtlichen Vorteile für Privatstiftungen („Thesaurierungseffekt“) längst weggefallen sind. Wir regen daher an, diese Bestimmung ersatzlos zu streichen.

Da bei unentgeltlichen Zuwendungen von Grundstücken an eine Privatstiftung ebenfalls der Stufentarif Anwendung findet, sollte auch bei der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der einfache Einheitswert als Bemessungsgrundlage sowie der Steuersatz von 2% festgeschrieben werden (in § 4 Abs 2 GrEStG sowie § 7 Abs 1 lit d GrEStG).

Zu § 9 Z 3 GrEStG

Es erscheint uns, insbesondere bei GmbH & Co KG, die nach der Judikatur dem Kapitalerhaltungsgrundsatz unterliegen, bedenklich, die Gesellschaft für einen Vorgang zu belasten, der durch einen Erwerbsvorgang auf der Gesellschafterebene ausgelöst wird. Auch die Überlappung der Steuerschuld gemäß § 1 Abs 2a GrEStG und § 1 Abs 3 GrEStG (Erwerb von 95% an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft durch einen Erwerber) zeigt, dass Schuldner der Grunderwerbsteuer für Vorgänge gemäß § 1 Abs 2a GrEStG nicht die Personengesellschaft sein sollte.

Wir haben zu § 1 Abs 3 GrEStG angeregt, den Tatbestand der Anteilsvereinigung in einer Unternehmensgruppe zu streichen. Dementsprechend würde auch die Steuerschuldregelung in § 9 Z 3 lit c GrEStG entfallen.

Zu § 11 GrEStG

Wir regen an, auch Wirtschaftstreuhande in den Kreis der zur Selbstberechnung befugten Parteienvertreter aufzunehmen. Durch die Erweiterung der Tatbestände des § 1 GrEStG wird es vermehrt steuerpflichtige Sachverhalte geben, an denen kein Rechtsanwalt oder Notar mitwirkt. Zudem ist diese Öffnung berufspolitisch aufgrund der Verknüpfung der Immobilienertragsteuer und der Grunderwerbsteuerselbstberechnung erwünscht, um Wirtschaftstreuhande auch die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30c EStG zu ermöglichen.

Zu § 18 Abs 2p GrEStG

Zur Klarstellung des Inkrafttretens des § 1 Abs 2a GrEStG regen wir an, dass bisherige Anteilsübertragungen vor dem 1.1.2016 nicht in den Beobachtungszeitraum von fünf Jahren einzurechnen sind. Dasselbe gilt für die Zusammenrechnungsregel des § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG. Es sollte klargestellt werden, dass unentgeltliche und teilentgeltliche Erwerbsvorgänge zwischen denselben Personen vor dem 1.1.2016 nicht für die Bemessung der neuen Steuersätze heranzuziehen sind.

Obwohl die Grunderwerbsteuer eine Verkehrsteuer ist und die Steuerschuld gemäß § 1 Abs 2a GrEStG bzw § 1 Abs 3 GrEStG nur durch einen Anteilserwerb (nach Inkrafttreten des Gesetzes) ausgelöst werden kann, würden wir anregen (in den Materialien) klarzustellen, dass bestehende Treuhandverhältnisse nicht mit Inkrafttreten des Gesetzes eine automatische Grunderwerbsteuerpflicht durch Zurechnung der Treuhandanteile zum Treugeber auslösen. Selbiges wäre auch für Unternehmensgruppen klarzustellen.

Artikel 7 Änderung des Normverbrauchsabgabengesetzes

Es erfolgt die Umsetzung des VfGH-Erkenntnisses. Für Privatpersonen wäre es uE aber einfacher, wenn im § 12a Abs 2 nicht das für die Erhebung der Umsatzsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt zuständig ist, sondern das Finanzamt, in dessen Amtsbereich der Antragsteller seinen bisherigen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hatte.

Artikel 8 - Änderung der Bundesabgabenordnung

Stellungnahme zur Registrierkassenpflicht

Generelle Anmerkungen

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder respektiert den Plan, im Zuge der Steuerreform Maßnahmen zur verstärkten Prävention im Kassenbereich zu setzen. Derartige Vorhaben sind aber sowohl nach ihrer Effektivität, als auch nach ihren Compliance-Kosten zu beurteilen. Zu berücksichtigen ist dabei auch die psychologische Wirkung bei jenen Abgabepflichtigen, welche steuerehrlich sind und für die die ganz erheblich verschärften Ordnungsvorschriften einen ebenso erhöhten Aufwand bedeuten. Wenn man seitens der Bundesregierung meint, im Bargeldbereich Maßnahmen setzen zu müssen, dann ist dafür die Einführung einer Registrierkassenpflicht nachvollziehbar und ebenso die Verpflichtung zur Erteilung von Belegen über Bargeschäfte.

Die im Begutachtungsentwurf enthaltenen Umsetzungsvorschläge jedoch sind in der derzeitigen Form unverhältnismäßig und technologisch unzeitgemäß einengend. Darüber hinaus scheint der Gesetzeswortlaut betreffend die Registrierkassenpflicht auf einen einzigen Anbieter zugeschnitten zu sein, was im Hinblick auf die beabsichtigte Kurzfristigkeit der Einführung eindeutig eine Wettbewerbsbeschränkung darstellt und keinen Betrag zur Erhöhung der Steuermoral ergeben kann. Für viele Unternehmen würde auch eine Verpflichtung zur Verwendung eines Systems durch Verordnung eine wesentliche Einschränkung in der optimalen Anwendbarkeit bedeuten. Dies würde sowohl Kleinstunternehmen als auch Großunternehmen betreffen, bei denen dadurch mit einer wesentlichen Erhöhung der Einführungs- und auch der laufenden Kosten zu rechnen ist. Seitens der WKO wurde bereits dargelegt, dass Marktoffenheit für die technischen Einrichtungen ein Muss ist.

Zur Betrugsbekämpfung im Bereich der Bargeschäfte sind im Zusammenhang mit der „Registrierkassenpflicht“ folgende Maßnahmen erforderlich:

- **Belegerteilungspflicht:** Papierbeleg oder **elektronischer Beleg**. Nur dadurch kann überprüft werden, ob ein Geschäftsvorfall in den Aufzeichnungen erfasst wurde.
- **Manipulationsschutz:** Durch eine technische Sicherheitseinrichtung mit kryptografischer Verschlüsselung soll garantiert werden, dass ein erfasster Geschäftsvorfall eindeutig in den Aufzeichnungen identifizierbar ist. Diese Sicherheitseinrichtung kann entweder mit einer Hardware-Komponente, ebenso aber auch durch eine Softwarelösung erreicht werden. Um individuellen Unternehmens- und Betriebsanforderungen zu entsprechen sollte es hierbei keine Einschränkungen, und faktisch schon gar nicht auf einen Hersteller geben.
- **Aufbewahrung:** Die Sicherung der Daten soll entweder lokal oder durch einen Online- Server vorgenommen werden können. Die Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher

Änderungen ist nur im Bereich der Barumsätze verpflichtend vorzusehen. Durch die Unveränderbarkeit dieser Aufzeichnungen ist die gleichermaßen verpflichtende Zurverfügungstellung von sonstigen zu protokollierenden Daten nicht notwendig.

- **Prüfbarkeit:** Die Überprüfung durch die Behörde, z.B. im Zuge von Kontrollen der Finanzpolizei oder Außenprüfungen, soll möglichst einfach und rasch möglich sein. Da die Abgabepflichtigen an einem möglichst fraktionsfreien Ablauf interessiert sind, soll die compliance ermöglicht werden. Dies würde die einfache Prüfbarkeit im Falle der marktoffenen Zulässigkeit von Sicherheitseinrichtungen durch freiwillige Maßnahmen besonders fördern. Die Steuermoral wird dadurch wesentlich erhöht.
- **Rechtssicherheit:** Für den Abgabepflichtigen ist der wichtigste Aspekt, dass die Akzeptanz des verwendeten Systems bereits ex ante garantiert ist. Dies kann im Wesentlichen auf zwei Wegen erreicht werden:
 - o Entweder durch einen Bescheid über die Verwendbarkeit individueller Applikationen beim Abgabepflichtigen durch das zuständige Finanzamt. Dies könnte beispielsweise für Fälle gelten, in denen das Unternehmen einer gesetzlichen Abschlussprüfungspflicht unterliegt, und zwar durch zusätzliche Prüfungshandlungen und Bestätigungen.
 - o Oder mittels verordnungsmäßiger Festlegung von konkreten Mindeststandards einer Sicherheitseinrichtung (z.B. Signatur entsprechend dem SigG). Dadurch kann ein Anbieter einer Sicherheitseinrichtung die Kassenhersteller selbst zertifizieren und diese vermögen ihrerseits die bei der Anwendung durch einen Abgabepflichtigen unbedingt erforderliche Rechtssicherheit für diesen zu gewährleisten.

Die Mindestanforderung aus unserer Sicht wäre die Möglichkeit einer bescheidmäßigen Zertifizierung der Sicherheitseinrichtungen entweder durch den Softwarehersteller oder durch den Anwender. Damit wäre eine entsprechende Rechtsicherheit gewährleistet.

Zur Auswahl zugelassener Verfahren: Die Auswahl der zugelassenen Verfahren muss transparent sein und sowohl abgabenrechtliche als auch technische Aspekte berücksichtigen. Da derzeit im BMF eine Evaluierung der Systeme im Gange ist, wird um transparente Darlegung dieses Vorgangs in Bezug auf die Kriterien, Methodik, die involvierten Personen und Einrichtungen und der diesbezüglichen Schlussfolgerungen ersucht.

Zu den Regelungen im Einzelnen

Zu § 131 BAO

Zur Begrifflichkeit der beabsichtigten Neufassung der §§ 124 ff BAO ist anzumerken, dass vielfach der Ausdruck „sollen“ gewählt wird, wogegen anderorts von einem (imperativen) „haben“ oder „müssen“ die Rede ist (so im zweiten Absatz von § 131 Abs 1 BAO sowie im neuen § 131 b Abs 1 leg cit betreffend die Registrierkassenpflicht). Daraus kann uE zu Recht gefolgert werden, dass Sollvorschriften durch absolut gleichwertige Methoden ebenfalls entsprochen werden kann.

Zu § 131 Abs. 1 Z 2 lit. b BAO

Es ist näher zu konkretisieren, weshalb buchführende Abgabepflichtige die Bareingänge und Barausgänge „täglich“ einzeln erfassen sollen bzw. was unter „erfasst“ zu verstehen ist. Die

Verpflichtung zur täglichen Erfassung der Bareinnahmen sollte in den Verordnungen zu § 131 geregelt werden.

In der späteren Erfassung der Barausgänge bzw. Barausgaben kann entsprechend dem „Durchführungserlaß zu den §§ 126 ff der Bundesabgabenordnung“ (BMF 22. 5. 1990, 02 2261/4-IV/2/90) bzw. dem KFS/DV1 keine Gefährdung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gesehen werden.

Die Einzelaufzeichnungspflicht bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie bei sonstigen Einkünften erscheint insoweit überschießend, als es sich nur um einige wenige Geschäftsvorfälle handelt. Insbesondere gilt dies für die Vorschrift, der zu Folge die Erfassung und nachträgliche Änderungen entsprechend zu protokollieren sind. Derartige Einkünfte werden in praxi wohl nur über Bankeingänge bzw. händisch geführte Aufzeichnungen erfasst, was auch angesichts ihrer mangelnden Geschäftsmäßigkeit ausreichen muss und hinreichende Sicherheit gewährleistet.

Es ist daher zu empfehlen, im § 131 Abs. 1 Z 2 lit. b BAO das Wort „täglich“ zu streichen.

Zu § 131 Abs. 1 Z 6 lit. b BAO

Es soll darauf hingewiesen werden, dass die bisherige Formulierung *„Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist...“*, praktisch nicht umsetzbar ist. Dies deswegen, weil in IT-Systemen üblicherweise Datenträger verwendet werden, die dies alleine technisch nicht garantiert können. Der Umstand, dass die Ordnungsmäßigkeit ausschließlich durch das Zusammenwirken von technischen und organisatorischen Maßnahmen zu gewährleisten ist, wird im KFS/DV1 behandelt.

Um diesem Umstand zu entsprechen sollte das Wort „können“ gestrichen werden. Dies betrifft nicht die gesetzlich und verordnungsmäßig gesondert geregelte Verpflichtung zur Aufzeichnung der Bareingänge bzw. Bareinnahmen.

In § 131 Abs. 1 Z 6 lit. b BAO wurde der letzte Satz dahingehend geändert, dass das Wort „beispielsweise“ entfallen ist und der Satz nunmehr lautet: *„Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen möglich sein.“*

Diese Verpflichtung, als Sicherungsmaßnahme eine Protokollierung einzusetzen, betrifft in dieser Formulierung die EDV-Systeme allumfassend und nicht nur die Bargeschäfte, verursacht daher in dieser Form unnötige und unverhältnismäßige Kosten der Anpassung. Dies geht weit über die im Vortrag vor dem Ministerrat angekündigten und beabsichtigten Präventionsmaßnahmen hinaus. Bereits bisher gibt es bei Außenprüfungen mit der Finanzverwaltung umfangreiche Diskussionen, wie sogenannte vor- und nachgelagerte Systeme und sonstige Aufzeichnungen in der IT zu organisieren

sind. Diesbezüglich sind die praktischen Lösungsansätze vielfältig und erschöpfen sich keinesfalls in der Protokollierung und es kann hierzu auf das Gutachten des Fachsenats für Datenverarbeitung KFS/DV1, „Ordnungsgemäße IT-Buchführung“ verwiesen werden.

Wie bereits oben angeführt, ist es sinnvoll, dass die Protokollierung von Datenerfassung und nachträglichen Änderungen bei Bargeschäften vorgeschrieben ist. Dies kann jedoch in der Verordnung zur Sicherheitseinrichtung – und damit entsprechend flexibel - erfolgen. Es wird daher dringend angeraten, von dieser beabsichtigten Änderung Abstand zu nehmen.

Zu § 131 Abs 4 BAO

Grundsätzlich begrüßt der Fachsenat die angeführte Erleichterungsmöglichkeit für die betroffenen Berufe.

Sieht man die beabsichtigte Regelung bezogen auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von gemäß den §§ 34 ff BAO abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften iSd § 45 Abs 1 und Abs 2 (entbehrliche bzw unentbehrliche Hilfsbetriebe), so normiert diese Bestimmung einerseits eine offenkundige gesetzliche Vermutung der Unzumutbarkeit, den Verpflichtungen zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen, der Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 131b und der Belegerteilungsverpflichtung nach § 132a nachkommen zu können, und geht andererseits davon aus, dass die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung bei derartigen Betrieben nicht gefährdet wird. Zu derartigen Betrieben zählen nach den Erläuterungen zur geplanten Barbewegungs- VO 2015 auch sog „kleine Vereinsfeste“, die – ausdrücklich allerdings nur nach der Verwaltungspraxis (VereinsR 2001 Rz 306) – entbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs 1 darstellen. Hierzu ist festzuhalten:

Eine Auslegung einer gesetzlichen Bestimmung bzw einer Verordnung durch einen im Ergebnis unverbindlichen Erlass, hinsichtlich dessen eine Bestätigung durch die Judikatur äußerst fragwürdig ist und der in der Literatur überdies kritisch gesehen wird (vgl Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/ Stöger/Vock* (Hrsg), KStG25 § 5 Tz 432/1 mwN), erscheint bedenklich (Vermengung von Legislative und Exekutive). Somit sollte gewährleistet sein, dass durch die Verordnung konzessionierte Gastwirte, sowie uU vom selben Rechtsträger veranstaltete „große Vereinsfeste“, die sich nach der Verwaltungspraxis ua nur wegen der längeren Dauer („48-Stunden-Regelung“; vgl Rz 306, letzter Absatz, VereinsR 2001) von kleinen Vereinsfesten unterscheiden, gleichgestellt werden.

§ 131 Abs 4 BAO iVm der ebenfalls Entwurf vorliegenden Barbewegungs-VO 2015 beinhaltet, dass bei Umsätzen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben iSd § 45 Abs 1 und 2 BAO von abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften weiterhin die vereinfachte Losungsermittlung (Kassasturz) in Anspruch genommen werden kann, soweit über die Bareingänge keine Einzelaufzeichnungen geführt werden, die eine Losungsermittlung ermöglichen. Nach dem Ministerialentwurf kommt es somit auch zu einer ungerechtfertigten Differenzierung zwischen begünstigten Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts, die zu einer Benachteiligung letzterer führen. Aus diesem Grund wird weiters eine allgemeine Befreiung von Betrieben gewerblicher Art von der Registrierkassenpflicht gefordert, indem § 131 Abs 4 letzter Satz

BAO idF des Ministerialentwurfs um die Wortfolge „sowie für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts.“ ergänzt wird und die Barbewegungs-VO entsprechend erweitert wird.

Es sollte noch beispielhaft angeführt werden, dass unter die „kalte Händeregelung“ auch im Wald stattfindende Brennholz-Lizitationen, Fischverkauf ab Teich oder der Christbaumverkauf vor Ort fallen.

Zu § 131b BAO Abs 1 Z 1

Hinsichtlich des einleitenden Satzteils *„Betriebe, die in überwiegender Anzahl Barumsätze tätigen, haben alle Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung mittels elektronischer Registrierkasse, Kassensystem oder sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystem ...“* ist anzumerken, dass die verwendete Präposition *„mittels“* bei einem Substantiv im Singular, auf welches sich diese bezieht, den Genetiv erfordert (vgl. www.duden.de/rechtschreibung/mittels). Offenkundig gelangte jedoch bei „Kassensystem“ bzw. „sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystem“ der Dativ zur Anwendung.

Zur Frage des Überwiegens der Barumsätze sollte klargestellt werden, dass hier ebenso wie beim Umsatzbegriff in Abs. 1 Z 3 auf ein Überwiegen im Wirtschaftsjahr abgestellt wird und die Überwiegensprüfung nicht für jeden Kalendermonat anzustellen ist. Da die Umsetzung der Verpflichtung mit erheblichen Investitionen und organisatorischen Maßnahmen verbunden ist, ist festzuhalten, dass die vorgeschlagene Anwendungsverpflichtung im § 131b Abs. 3 in der Praxis unzumutbar kurz ist und häufig gar nicht eingehalten werden kann. Unterstellt man, dass der Jahresumsatz häufig erst im Zuge der Erstellung der UVA für das 4. Quartal am 15.2. errechnet wird, so verbleiben für die Umsetzung nur 2 Wochen. Geht man davon aus, dass ein Kleinbetrieb mit einem bisherigen Umsatz unter 15.000,00 Kleinunternehmer ist und daher gar keine UVA erstellt, so wird der Unternehmer erst bei der Abgabe der ESt- Erklärung für das Vorjahr (Frist 30.6.) das Überschreiten der Grenze erkennen. (Einer USt-Erklärung bedarf es ja beim unecht befreiten Kleinunternehmer nicht). Es wird daher vorgeschlagen, die Verpflichtung erst mit Beginn des übernächsten Kalenderjahres vorzusehen und überdies in Analogie zur Kleinunternehmerregelung ein einmaliges, geringfügiges Überschreiten von 15% zuzulassen.

Während §132a lediglich von „Belegen“ spricht und daher auch manuell erstellte Belege zulässt, sollen nach § 131b nur mehr elektronische Kassensysteme zulässig sein, was den Papierbeleg daher indirekt für unzulässig erklären würde. Vor allem im Lichte der äußerst geringen Anwendungsschwelle von € 15.000 wäre daher auch der Kleinbetrieb mit einer äußerst geringen Anzahl von Umsätzen gezwungen, sich eine elektronische Registrierkasse nur für Zwecke der Abgabenerhebung anzuschaffen, obwohl in der Praxis gerade in solchen Betrieben Einzelrechnungen je Kunde vorhanden sind. Gerade bei Kleinbetrieben mit nur wenigen Dutzend Umsätzen im Jahr erscheint die zusätzliche Erfassung in einem elektronischen Kassensystem unangemessen.

Die Verpflichtung des § 131b sollte daher für solche Betriebe zur Gänze entfallen, die für jeden Umsatz einen Beleg erstellen, der eine Überprüfbarkeit der Vollständigkeit der Umsätze auf andere Weise ermöglicht, beispielsweise indem der ohnedies nach § 132a auszustellende Beleg zusätzlich den Namen des Kunden enthält. Allenfalls kann auch überlegt werden, ob für solche Unternehmer

alternativ zur elektronischen Kasse auch die Verwendung von vornummerierten Rechnungsvordrucken, die von der Abgabenbehörde zur Verfügung gestellt werden, zugelassen wird.

Während in den erläuternden Bemerkungen auf die Betroffenheit der Bereiche Gastronomie, Dienstleistung und Handel hingewiesen ist, enthält § 131b Abs. 1 tatsächlich keinerlei Einschränkung, sodass die Anwendbarkeit für sämtliche Branchen gegeben ist. Als Kriterium wird die Anzahl der Barumsätze normiert; diese kann ganz wesentlich von der Gesamtsumme der Barumsätze abweichen, nämlich dann, wenn viele kleine Beträge kassiert werden, welche jedoch insgesamt geringe Bedeutung haben, zum Beispiel bei Ärzten oder Frachtführern und vielen anderen Berufsgruppen. Außerdem erfordert die Feststellung des Überwiegens eine laufende Überwachung der Anzahl von Umsätzen, um zu wissen, ob überwiegend Barumsätze getätigt werden.

Das Abstellen auf die überwiegende Anzahl der Belege und nicht der Umsätze folgt in Z 1 nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes, sondern nur aus den erläuternden Bemerkungen und ist außerdem abzulehnen, da die Ermittlung der einzelnen Umsätze und die Feststellung des Überwiegens vom Buchen her einfacher ist, wogegen das Ausgehen von der Beleganzahl kompliziert und problematisch ist. Aus Vereinfachungsgründen sollte man wohl bei den, so wie der Wortlaut sagt, Barumsätzen bleiben, und nicht in die Worte „überwiegende Anzahl“ die Anzahl der Belege hineinlesen, sondern an die Umsätze lt. UStG anknüpfen.

Darüber hinaus ergibt sich die folgende (beabsichtigte?) Unstimmigkeit: Einerseits werden in § 131 b Abs 1 Z 2 BAO auch Zahlungen mittels Kredit- oder Bankomatkarte etc(?) als Barumsätze fingiert, andererseits wird bei der „überwiegenden Anzahl“ an Barumsätzen auf die Anzahl der Geschäftsvorfälle abgestellt. Dies könnte zumal tausende niedergelassene Ärzte mit Kassenverträgen treffen: Wenn die Kassenabrechnungen jeweils nur einen Geschäftsvorfall darstellen(?) und Bankomatzahlungen als Barumsätze gelten, können auch Kassenärzte die gerade einmal einige Impfungen, Mundhygiene, Ultraschalluntersuchungen und ähnliche Leistungen bar vereinnahmen, schnell „überwiegend Barumsätze“ erzielen und müssten demnach eine Registrierkassa führen.

Auch ein anderes Beispiel möge diese, so gewiss nicht dem Gesetzeszweck entsprechende, Ungereimtheit verdeutlichen: A ist für 2 große Unternehmen im Werkvertrag tätig und erhält jeweils ein unbar bezahltes Entgelt p.m. von durchschnittlich € 5.000,-. In Summe beträgt daher sein Jahresumsatz € 120.000,-. Zusätzlich erzielt er aus 10 bis 20 Kleinumsätzen einen Umsatz von € 500 bis € 1.000,- p.m., insgesamt daher € 6.000,- bis € 12.000,-. Stellt der Umsatz auf den Gesamtbetrieb ab, ist natürlich ein Kassensystem zu verwenden. Hätte A jedoch die beiden großen und ohnedies unbaren Umsatzträger nicht, läge er unter der Umsatzgrenze und müsste nicht extra ein Kassensystem anschaffen. Daher wäre die Gesetzesregelung so zu adaptieren, dass nach deren Zweck derartige Konstellationen nicht hineinfallen.

Verkauft beispielsweise ein Weinbauer sowohl an Händler als auch Ab-Hof, so kann die Anzahl der Barverkäufe sehr leicht überwiegen, da auch Kredit- + Bankomatkarten als „Barumsätze“ gewertet werden, obwohl diese ja über ein schlüssiges Verrechnungssystem abgerechnet werden, wäre in diesen Fällen auch eine Registrierkasse notwendig, weil die Betriebsgrenze von € 15.000,-

überschritten wird. Der Umsatz im Bereich der „Barverkäufe“ liegt aber in der Regel weit unter dieser Grenze.

Insgesamt wäre es wohl besser, für eine Registrierkassenpflicht andere Kriterien zu Grunde zu legen. Die Heranziehung der Anzahl der einzelnen Geschäftsvorfälle anstatt des Umsatzes ist ebenso willkürlich und praxisfremd. Es wird angeregt, für die Registrierkassenpflicht statt dessen eine jährliche Barumsatzgrenze pro Inkasso-Ort von zB € 30.000,- oder € 50.000,- vorzusehen. Es sollte – wie in anderen Bestimmungen auch – auf das Überwiegen der Umsätze (betragsmäßig) abgestellt werden.

Zu § 131b Abs. 1 Z 2 BAO

Gänzlich unverständlich ist die Einbeziehung von Umsätzen, welche mit Bankomat- oder Kreditkarte getätigt werden oder vergleichbaren elektronischen Zahlungsformen erfolgen. Ist dabei auch die Zahlung mittels Handy – Internet gemeint, welche in einer Überweisung resultiert? Warum müssen Bankomat- und Kreditkartenumsätze als Barumsätze behandelt werden, wo doch gar kein Bargeld fließt und daher die Präventionsnotwendigkeit nicht gegeben ist? Umsätze über derartige Karten werden ja entweder sofort (Bankomatzahlung) oder über die monatliche Kreditkartenabrechnung einmal pro Monat über ein Girokonto des Steuerpflichtigen verrechnet. Über die Einsicht in das Konto und die entsprechenden Hilfsbelege sind die Zahlungen daher ohnedies für die Finanz ohne jedes Problem einsehbar und gleichen daher jenen Umsätzen, die durch Zahlung auf das Girokonto getätigt werden. Daher müsste es nach dem Gesetzeszweck ausreichen, unter Barzahlung jene Umsätze zu verstehen, bei denen tatsächlich Bargeld übergeben wird.

Die im Gesetzesvorschlag erwähnten Barschecks sind überdies bereits gänzlich verschwunden.

Ebenso sollen die Online-Umsätze eines „Webshops“ von der Verpflichtung zur Verwendung einer „Registrierkasse“ ausgenommen sein. Keinesfalls darf aber für österreichische Webshops eine strengere Regelung als für ausländische gelten, da durch den unmittelbaren Wettbewerb ein unvertretbarer Standortnachteil entstünde. Zu erwähnen ist, dass bei Webshops die Übergabe eines Papierbelegs nicht möglich ist. Hierbei können diverse Details durch Verordnung geregelt werden.

Zu § 131b Abs. 2 BAO

Vor dem Hintergrund der Erfahrungen mit der Kassenrichtlinie ist die Erforderlichkeit des Einsatzes einer technischen Sicherheitseinrichtung verständlich. Völlig unverständlich und unnötig ist jedoch die gesetzliche Beschränkung auf ein technisches Verfahren, nämlich die **kryptografische Signatur mittels einer Signaturerstellungseinheit**. Insbesondere dann, wenn es sich um eines von mehreren möglichen Verfahren handelt. Wie dem BMF durch die Anfrage an die Wirtschaft bekannt ist, ist das im Bericht der Steuerreformkommission erwähnte System INSIKA nicht das Einzige. Vielmehr werden bereits entsprechende Systeme in der Praxis seit längerem freiwillig verwendet. Insbesondere sind Systeme, die einen Hardwareeinsatz vor Ort benötigen, was zu zusätzlichen technischen Unsicherheiten und Kosten für die Unternehmen führt, zwar für Typ 2-Kassen ein probates Mittel, für Typ 3-Kassen aber nicht zielführend. Außerdem bedingt ein derartiges lokales Verfahren im Unterschied zu serverbasierenden Verfahren für jede Kontrolle unmittelbar den Einsatz von Personal durch die Abgabenbehörde und stellt daher eine unwirtschaftliche Maßnahme seitens der Abgabenbehörde dar. Auf die unnötige Aufregung im Zuge der örtlichen Kontrollen bei lokalen

Verfahren ist an dieser Stelle hinzuweisen. Nicht definiert sind auch der Begriff „Signaturerstellungseinheit“ und die Art der Zuordnung zum Steuerpflichtigen.

Hierbei sei auf die Regelungen des SigG hingewiesen, dessen Gesetzesbegriffe und Rechtsfolgen auch in der BAO verwendet werden sollten.

Abschließend ist somit festzustellen, dass im Gesetz die Verwendung einer geeigneten Sicherheitseinrichtung festgeschrieben sein sollte, aber nicht die Beschränkung auf EIN Verfahren EINES Anbieters bzw. auch nicht die Pflicht zur Verwendung eines Behördensystems wie z.B. BRZ-Verfahren, FinanzOnline.

Der Ausdruck einer vollständigen Signatur auf dem Beleg ist meist mehrzeilig und führt damit zu einer schweren Lesbarkeit, mangels maschineller Lesbarkeit auch zu erhöhten Aufwendungen bei der Überprüfung. Anstatt des Ausdruckes der gesamten Signatur soll auch ein Verweis auf dem Beleg, mit dem man dessen Authentizität via Internet prüfen kann, möglich sein. § 131b Abs. 2 sollte daher lauten:

„(2) Das elektronische Aufzeichnungssystem (Abs. 1 Z 1) ist durch eine dem Steuerpflichtigen zugeordnete technische Sicherheitseinrichtung gegen Manipulation zu schützen. Die Sicherheitseinrichtung muss geeignet sein, die Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen zu gewährleisten und die Nachprüfbarkeit durch Erfassung von Sicherungsmerkmalen auf den einzelnen Belegen sicherzustellen.“

Ebenso ist der Ausdruck eines QR-Codes mit vielen Druckerlösungen (aufgrund der niedrigen Übertragungsrate von 9600 baud) nicht in angemessener Zeit durchführbar und daher eine diesbezügliche Verpflichtung nicht umsetzbar.

Dies ist z.B. dadurch begründet, dass die Belegdrucker nicht auf die Übertragung der Grafik ausgelegt sind.

Bei Verwendung einer mobilen Lösung (z.B: Orderman) mit einem „Gürteldrucker“ ist die Übertragungsrate (9600 baud) so gering, dass dadurch auch eine lange Übertragungsdauer ausgelöst wird. Die Wartezeit ist in der betrieblichen Umsetzung nicht akzeptabel.

Zu § 131b Abs. 3 BAO

Der normale Ablauf wäre die Feststellung des Überwiegens bei Erstellung der Buchhaltung und daher am 15. des zweitfolgenden Monats. Unter diesem Gesichtspunkt ist die dreimonatige Frist zur Anschaffung einer Registrierkasse als zu kurz anzusehen.

Zu § 131b Abs. 4 BAO

Dementsprechend wäre auch § 131b Abs. 4 wie folgt anzupassen:

„(4) Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung festlegen: Einzelheiten zur technischen Sicherheitseinrichtung, zu den Sicherungsmerkmalen, sowie zu anderen, der Datensicherheit dienenden Maßnahmen.“

Letztendlich sei auf das Fehlen von Bestimmungen hingewiesen, ab welchem Zeitpunkt die Registrierkassenpflicht entfällt. Die Materialien sind nicht der Ort, um derartige Überlegungen rechtssicher zu verankern.

Zu § 132a BAO allgemein

Verständlich ist die Einführung einer Belegerteilungsverpflichtung, um sicherzustellen, dass Geschäftsfälle mit Barzahlung auch tatsächlich erfasst werden. In Zeiten eines aufgehobenen Bankgeheimnisses ist die Belegerteilung für Bankomat- und Kreditkartenumsätze nicht erforderlich, weil hier die Aufzeichnung bereits in Echtzeit durch eine externe Einrichtung (Bank, Kreditkartenunternehmen) erfolgt und somit nicht mehr veränderbar ist. Unbedingt gesetzlich vorzusehen ist die Möglichkeit, **Belege elektronisch** zu erteilen. In Hinblick auf die Betrugsverhinderung geht es nicht um die Aufbewahrung der Belegdurchschriften, sondern um die Ausfolgung (elektronischer) Belege an die KundInnen.

Ebenso können elektronische Belege zur Echtzeit-Kontrolle über ein Online-System auf freiwilliger Basis die Kontrollierbarkeit sowohl für die Abgabepflichtigen als auch für die Finanz(polizei) optimieren. Diesbezügliche Rahmenbedingungen können im Verordnungsweg geregelt werden.

Dies ist sowohl aus ökologischen Gründen als auch Gründen der wirtschaftlichen Effizienz notwendig, zumal sich die gesamte Zahlungslandschaft Richtung bargeldlos und somit papierlos verändert. Der elektronische Beleg stellt sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung eine deutliche Verbesserung im operativen Ablauf dar. Für die Unternehmen sind die elektronischen Eingangsbelege leichter aufzubewahren, sicherer zu verarbeiten und für die Finanzverwaltung ist die Kontrolle ökonomischer möglich. Aus dem Aspekt einer sparsamen Verwaltung sollte aufgrund der Berücksichtigung der compliance- costs auf BEIDEN Seiten der elektronische Beleg nicht weiter verhindert werden.

Beispielsweise wurde aktuell in Italien der Beschluss gefasst, dass künftig elektronische Rechnungen und ein online-System verwendet werden sollen, da das aktuell verpflichtend zu verwendende Fiskalsystem mit Papierbeleg („scontrino fiscale“) den Betrug nicht wirksam hintanhält.

Dementsprechend sollte § 132a Abs. 1 lauten:

„§ 132a. (1) Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG 1994) haben unbeschadet anderer gesetzlicher Vorschriften dem die Barzahlung Leistenden einen Beleg über empfangene Barzahlungen für Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) zu erteilen. Zulässig ist auch ein formal entsprechender elektronischer Beleg, welcher unmittelbar nach erfolgter Zahlung für den Zugriff durch den die Barzahlung Leistenden verfügbar ist.“. ~~Erfolgt die Gegenleistung mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen, so gilt dies als Barzahlung. Als Barzahlung gilt weiters die Hingabe von Barschecks sowie vom Unternehmer ausgegebener und von ihm an Geldes statt angenommener Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen.“~~

Die hier geforderten Inhalte des Beleges sind überschießend und können auf durchschnittlichen Kassenbelegen nicht erfasst werden. Hierfür sind umfassende und komplexe Kassensysteme

erforderlich, die bei den meisten betroffenen Unternehmen die finanziellen Grenzen sprengen werden. So ist zumal vorgesehen, dass der Beleg jedenfalls auch Menge und Bezeichnung der gelieferten Gegenstände enthält. Dies führt in der Praxis dazu, dass einfache Registrierkassen ohne umfangreiche Programmiermöglichkeiten nicht mehr zur Erfassung herangezogen werden können. Die Verpflichtung zur Angabe sollte daher zumindest in jenen Fällen entfallen, in denen eine Leistung unmittelbar bar bezahlt wird, deren Natur sich ohnedies aus dem Geschäftsgegenstand ergibt, wie etwa eine Restaurantrechnung oder eine bar bezahlte Dienstleistung, z.B. beim Frisör.

Die Verpflichtung zur Erstellung eines Belegausdruckes auf Papier und dessen Mitnahmeverpflichtung bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten ist in all jenen Fällen, wo die Bezahlung über ein automatisches Zahlssystem läuft, nicht sinnvoll. So müsste nach der vorgeschlagenen Bestimmung in Zukunft jeder Tankautomat und jeder Zigarettenautomat zwingend einen Beleg ausgeben. Es wird daher angeregt, die Verpflichtung zur Ausstellung des Beleges für jene Fälle auszunehmen, für die eine Vollständigkeit der Erfassung durch andere Maßnahmen sichergestellt ist (z.B. Automatenumsätze) oder eine eindeutige Zuordnung der Leistung zum Kunden ohnedies aus der (gespeicherten) Zweitschrift nachvollziehbar ist.

Begriff der Barzahlung:

Für die Definition des Begriffs „Barzahlung“ würde ein Hinweis auf § 131b Abs 1 Z 2 BAO, wo dieser Begriff bereits enthalten ist, ausreichen.

Belegaufbewahrungspflicht:

Gemäß § 132a Abs 6 Z 1 erster Satz BAO ist vom erstellten Beleg eine Durchschrift oder sonstige Zweitschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren. Gemäß Satz drei dieser Bestimmung beginnt die Aufbewahrungspflicht mit der Belegerstellung und beträgt sieben Jahre ab Schluss des Kalenderjahres, in dem der Beleg ausgestellt wurde.

Die Anführung der Sieben-Jahres-Frist in Satz 1 könnte entfallen, zumal sie sich eindeutig ohnehin aus Satz 3 ergibt.

Zu § 132 a Abs 5

Es ist nicht ersichtlich, wo die Geschäftsräumlichkeiten enden. Enden diese unmittelbar nach dem Eingang, enden diese auf dem Gehsteig? Die Bestimmung des Abs. 5 ist daher als unpräzise abzulehnen.

Zu § 211 Abs 5

Beauftragung mittels Electronic-Banking: Diese Bestimmung wird grundsätzlich befürwortet, indem dadurch moderne Zahlungsformen den ebenso zeitgemäßen rechtlichen Rahmen erhalten.

Zu § 323 Abs. 45 BAO

Das Inkrafttreten ist aus Sicht der Betriebe sehr unwirtschaftlich geregelt, da die Registrierkassenpflicht ab 1.1.2016 besteht, die Pflicht zur Anwendung einer Sicherheitseinrichtung erst ab 1.1.2017. Möglicherweise geht der Gesetzgeber davon aus, dass erst ab 2017 entsprechende Sicherheitseinrichtungen zur Verfügung stehen und bringt damit jene, die derzeit keine Registrierkasse haben, in die unangenehme Situation, eine Registrierkasse erwerben zu müssen,

ohne die für 1.1.2017 verfügbare Sicherheitseinrichtung zu kennen. Diese Situation ist für die Abgabepflichtigen unzumutbar.

Bei den Inkrafttretensbestimmungen sollte durch gleichmäßige Anwendung unbedingt vermieden werden, dass Unternehmen gegenüber anderen benachteiligt werden. Es kann auch vermutet werden, dass den größten Beitrag zur Erhöhung der Steuereinnahmen die Erhöhung der Steuermoral erbringen würde. Diese wiederum ist ganz wesentlich durch die Gewährleistung der Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen (und dessen Berater) zu fördern.

Daher wird eine Vereinheitlichung des Termins frühestens per 1.1.2017 empfohlen.

Zu § 124b Z 294 a) EStG

Die Begünstigung wird befürwortet. Selbstverständlich muss auch die Umrüstung begünstigt sein, gerade größere Kassensysteme können wohl nicht ausgetauscht werden, müssen aber ebenfalls mit hohen Kosten adaptiert werden.

Zu § 124b Z 294 b) EStG

Prämienbegünstigt und vorzeitig abschreibbar müssten dementsprechend Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut sein, dem **die Sicherheitseinrichtung** zugeordnet wird. Daher sollte § 124b Z 294 b) EStG lauten:

„§ 124b Z. 294. b) Die vorzeitige Abschreibung und die Anschaffungsprämie beziehen sich auf das Wirtschaftsgut, dem die Sicherheitseinrichtung im Sinne des § 131b Abs. 2 BAO zugeordnet wird.“

Nochmals sei der Wichtigkeit halber darauf hingewiesen: Wenn man die Registrierkassenpflicht einführt und damit verbunden die Belegerteilungsverpflichtung, dann kann dies nicht auf einen, noch dazu hardwaregebundenen, Systemanbieter, nämlich „INSIKA“ maßgeschneidert sein, sondern müssen taugliche technische Sicherheitseinrichtungen offen zugelassen werden. Im KWT-Infoabend wurde vermittelt, dass „INSIKA“ in Hamburg ein großer Erfolg sei. Dabei ist zu berücksichtigen, dass unter dem Namen „INSIKA“ in Hamburg ein Online-System in Anwendung ist, welches den Taxameter mittels GPRS-Modul mit der Finanzverwaltung verbindet. Dieses System hat mit der vorgeschlagenen kryptografischen Signatur nur den äußeren Anschein gemeinsam. Es muss geprüft werden, ob nicht bestehende Registrierkassen-Systeme wesentlich kostengünstiger und sinnvoller mit alternativen, bereits in der Praxis verwendeten Software- oder Online-Lösungen adaptiert werden können.

Zusammenfassung

Mit den obengenannten Vorschlägen könnte die Regelung unter Steigerung der Effektivität besser verträglich gemacht werden, wenn man die nachstehenden Grundprinzipien, wie oben dargestellt, umsetzt:

1. **Garantie zur Rechtssicherheit** in der Anwendung für Steuerpflichtige, Kassenhersteller, Anbieter einer Sicherheitseinrichtung und Finanzverwaltung.
2. **Marktoffenheit** für taugliche Sicherheitseinrichtungen, in dem der Gesetzeswortlaut nicht auf einen Anbieter faktisch zugeschnitten wird mit Transparenz der Auswahl und Zulassungsverfahren und
3. Zulässigkeit der **elektronischen Belegerteilung** unter bestimmten Kriterien.

Artikel 9 – Änderung des Finanzstrafgesetzes

Zu § 8 FinStrG

Die Einführung der groben Fahrlässigkeit als Strafbarkeitsschwelle in §§ 34, 36 FinStrG und § 7 AEG wird begrüßt. Sicherzustellen wäre, dass diese Strafbarkeitsschwelle für alle fahrlässigen Finanzvergehen Anwendung findet. Dementsprechend sollte § 8 Abs 2 FinStrG wie folgt ergänzt werden: „*Fahrlässige Finanzvergehen sind nur bei grober Fahrlässigkeit strafbar.*“ § 8 Abs 3 FinStrG bleibt unverändert.

Damit wäre auch eine Ergänzung der einzelnen Fahrlässigkeitstatbestände entbehrlich.

Zu § 9 FinStrG

Bei der Adaption der Irrtumsbestimmung ist darauf zu achten, dass im Fall eines unentschuldbaren Irrtums Strafbarkeit nur dann gegeben ist, wenn der Irrtum auf grober Fahrlässigkeit beruht.

Nach § 9 erster Satz FinStrG sollte ein Punkt gesetzt werden und der nachfolgende Halbsatz wie folgt ersetzt werden: „*Beruht der Irrtum auf grober Fahrlässigkeit, ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen*“.

Zu § 39 Abs 1 FinStrG

Der Gesetzgeber hat in § 39 Abs 1 lit a FinStrG Ausnahmen vom Urkunden-, Daten- und Beweismittelbegriff vorgesehen, um nicht eine generelle Anwendung des Betrugstatbestandes bei allen gerichtlich zu ahndenden Abgabenverkürzungen herbeizuführen. Wurden aber abgabenrechtlich zu führende Aufzeichnungen und Abgabenerklärungen bewusst ausgenommen, um nur den besonders verwerflichen Tatbestand als Betrug zu ahnden, so kann für die Manipulation einer elektronischen Datenverarbeitung nichts anderes gelten. Es kann für die Qualifikation als Betrug keine Rolle spielen, ob manuell oder elektronisch geführte Aufzeichnungen systematisch manipuliert werden. In beiden Fällen werden der Abgabenerklärung vorsätzlich systematisch unrichtige Aufzeichnungen zugrunde gelegt.

Weiters ist diese Bestimmung im hohen Maße unbestimmt und damit verfassungsrechtlich bedenklich.

Allenfalls wäre eine Strafbarkeit einschlägiger Software-Hersteller ähnlich § 126c StGB vorzusehen.

Zu § 51a FinStrG

§ 51a FinStrG sollte in § 51 FinStrG integriert werden. Eine strengere Strafbarkeit erscheint nicht geboten. Der Unwertgehalt entspricht den Begehungsvarianten des § 51 Abs 1 FinStrG. Des Weiteren ist der Anwendungsbereich dieses Vorbereitungsdeliktes sehr eng, insbesondere im Rahmen der USt-VZ-Delikte tritt sehr früh Strafbarkeit nach § 33 Abs 2 lit a bzw § 49 FinStrG ein. Der vorgesehene Strafraum erscheint unverhältnismäßig.

Zu 74b FinStrG

In § 74b FinStrG sollten die Finanzstraßenbehörden nicht nur verpflichtet werden, den Rechtsschutzbeauftragten über Auskunftsverlangen und die Information Betroffener darüber zu

informieren, sondern auch dazu, den Rechtsschutzbeauftragten über die für das Auskunftsverlangen wesentlichen Gründe in Kenntnis zu setzen. Nur so kann die Prüfung der erstatteten Meldungen durch den Rechtsschutzbeauftragten gewährleistet werden.

Zu § 83 Abs 2 und § 89 Abs 4 FinStrG

An der bisherigen Rechtslage sollte festgehalten werden. Siehe Ausführungen oben zu § 38 Abs 2 Z 1 BWG.

Zu § 99 FinStrG

Der Anwendungsbereich des § 99 Abs 3a FinStrG wäre einzuschränken auf gravierende Finanzvergehen, somit auf Fälle obligatorischer Spruchsenatszuständigkeit (vgl Abs 5).

Die Abnahme der Papillarlinienabdrücke eines Verdächtigen, von dem „auf Grund bestimmter Tatsachen“ angenommen wird, dass er Spuren (gemeint: Papillarlinienabdrücke) einer Finanzstraftat hinterlassen hat, deren Ahndung in die originäre Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde fällt, soweit dies zur Aufklärung dieser Finanzstraftat „zweckdienlich“ ist, sollte alleine wegen der Unbestimmtheit der letztgenannten Voraussetzung und wegen Unverhältnismäßigkeit der Maßnahme unterbleiben: Erkennungsdienstliche Behandlungen wie diese sollten dem gerichtlichen Finanzstrafrecht vorbehalten bleiben. Zumindest darf nicht die Zweckdienlichkeit die Leitlinie für die Berechtigung zur Abnahme von Fingerabdrücken sein, sondern die Erforderlichkeit für die Aufklärung und/oder Identitätsfeststellung.

§ 99 Abs 6 FinStrG sollte unverändert beibehalten werden (siehe oben zu § 38 Abs 2 Z 1 BWG).

Zu § 120 Abs 3 FinStrG

Der Zweck der Abfrage ist sehr allgemein gehalten, indem nur davon gesprochen wird, dass die Abfrage für die Durchführung eines Finanzstrafverfahrens erforderlich ist. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz erfordert es, dass präzise definiert wird, zu welchem Zweck die Einsichtnahme durch die Finanzstrafbehörden erforderlich ist. Aus dem Gesetz ist nicht ersichtlich, zu welchem Zweck im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens die Daten erforderlich sind. Die „Durchführung eines Finanzstrafverfahrens“ erscheint zu wenig konkret, um damit einen Eingriff in das Recht auf Datenschutz zu rechtfertigen. Die vorgeschlagene Bestimmung begegnet daher erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Zu § 265 Abs 1x FinStrG

Im Hinblick auf die Einführung der neuen Strafbarkeitsschwelle grobe Fahrlässigkeit sollte keinesfalls ein Inkrafttreten erst zum 1.1.2016 vorgesehen werden. Vielmehr sollte diese Bestimmung bestmöglich rückwirkend bereits zB mit 30.6.2015 in Kraft treten. Es wäre äußerst unerfreulich, wenn zB im zweiten Halbjahr 2015 jene Täter noch wegen leichter Fahrlässigkeit verurteilt werden würden, denen es nicht gelingt, ihre Verhandlungen bis 2016 hinauszuzögern.

Artikel 14 – Änderung des ASVG

Allgemeine Anmerkungen

Erfreulicherweise lässt sich feststellen, dass vereinzelt und in Ansätzen Ideen des Steuermemorandums in die Steuerreform eingeflossen sind. Auf weiten Strecken wäre jedoch ein stärkerer Reformwille zu wünschen gewesen.

Weiters regen wir für eine einfachere Lesbarkeit an, dass in allen Artikeln eine *kursive Schreibweise* bei Stellen angewendet wird, die einer Änderung/Streichung/Ergänzung unterliegen, wie dies bereits in vielen Artikeln dargestellt wird.

Spezielle Anmerkungen

Wir begrüßen ausdrücklich das Streben, das ASVG durch Zusammenfassungen im Beitragswesen übersichtlicher zu gestalten.

Teil 1, Z 12-13 - §51 – KV-Beitrag

Eine Angleichung der KV-Beiträge bei Arbeitern und Angestellten sehen wir positiv und entspricht der Umsetzung laut Regierungsprogramm.

Teil 2, Z 1 – 6 - §49 Harmonisierung mit EStG

Bemerkenswert ist, dass mit dem vorliegenden Entwurf die Vereinfachung und Harmonisierung der Lohnverrechnung durch Gleichstellung der Behandlung gleicher Sachverhalte im EStG und ASVG lediglich eine Richtung kennt: Jene der Verteuerung und der Abgabepflicht.

Mit den Änderungen in §49 ASVG erfolgt daher eine Verteuerung des Faktors Arbeit unter dem allzu durchschaubarem Deckmantel der Harmonisierung, wobei auch zugestanden werden muss, dass einige Punkte der SV-Freiheit, die nunmehr gestrichen werden sollen, tatsächlich anachronistisch anmuten.

In §49 Abs. 3 Z 11 wäre es zu wünschen, dass mit der Reform die Gelegenheit genutzt wird, freiwillige soziale Zuwendungen weiterhin sv- und auch steuerfrei zu behandeln, ohne auf taxative Aufzählungen einzugehen. Gerade im Bereich der Dienstgeberfürsorge halten wir eine Abgabepflicht grundsätzlich und im Speziellen im sozialversicherungsrechtlichen Bereich für zweifelhaft und kontraproduktiv. Mit der vorliegenden Einschränkung würde der Gesetzgeber einen bedenklichen Weg einschlagen und somit soziale Fürsorge faktisch bestrafen.

Diesen Weg halten wir für nicht zielführend und lehnen daher die Einengung der SV-Freiheit sozialer Zuwendungen ab. Vielmehr sollte aufgrund des Ziels der sozialen Förderung der Gesetzgeber nach einer gänzlichen Abgabefreiheit (SV und LSt) sozialer Zuwendungen trachten und damit ein wichtiges Signal, etwa auch bei der Kinderbetreuung, setzen. Dabei ist hervorzuheben, dass soziale Zuwendungen nicht mit Prämien verwechselt werden dürfen, die ein individuelles, abgabepflichtiges Entgelt darstellen.

Zu den nunmehr fixen Beträgen in den Einzelschriften und speziell zu den Sachbezugswerten verweisen und erneuern wir unsere gleichlautende Kritik zu den vorgeschlagenen Fassungen in §3 Abs. 1 Z 14, 20, 21 EStG (Geldwerte Vorteile; Artikel 1 – Z 2):

Grundsätzlich sprechen wir uns gegen die Festlegung von fixen Beträgen im Gesetz in diesem Zusammenhang aus, da diese die nötigen Anpassungen verhindert oder zumindest massiv erschwert.

Flexibler und bei weitem anpassungsfähiger wäre die Ausgestaltung mittels VO-Ermächtigung, so wie dies grundsätzlich von Sachbezügen auch bisher der Fall war. Wir sprechen uns daher dafür aus, diese Beträge weiterhin über VO-Wege festzusetzen und diese Ermächtigung auszuweiten, etwa bei Zuwendungen bei und im Zuge von Betriebsveranstaltungen.

Die in Aussicht gestellten und teilweise bereits im Rechtsbestand gegenwärtigen befindlichen Beträge sind, die Zeit als diese Regelung lediglich in Erlassform vorhanden war miteingerechnet, seit über einem Jahrzehnt unverändert. Die Aktualisierung bietet sich an, um auch die Beträge anzupassen. Wir schlagen vor, diese auf € 450 / € 225 anzupassen.

Ebenso regen wir eine Anpassung des Basisbetrags in Z 20 bei Arbeitgeberdarlehen auf € 10.000 an. Die € 7.300 (ehem. ATS 100.000) sind seit Jahrzehnten unverändert.

In Z 21 (Mitarbeiterabzüge) regen wir die Ergänzung in den EBs an, dass sich bei der Beurteilung des geldwerten Vorteils um vergleichbare Produkte handeln muss. Sind diese bei Mitbewerberunternehmen billiger oder mit mehr Nutzen zu einem gleichen Preis erhältlich, so liegt kein geldwerter Vorteil vor. Diese ohnehin durch Lehre und Rechtsprechung herausgebildeten Grundsätze sollten in den EBs zur Klarstellung Eingang finden. Diese Klarstellung steht auch im Einklang zu § 15 Abs. 2 Neu.

Weitere Änderungen im ASVG

Wie bereits in früheren Stellungnahmen angeführt, möchten wir auf das Problem von rückwirkenden Umqualifizierungen (Umwandlung Werkvertrag in Dienstvertrag) aufgrund unterschiedlicher Bewertung der Sozialversicherungsverhältnisse hinweisen. Diese verursachen Rechtsunsicherheit und gefährden durch hohe Nachzahlungen die Existenz von Unternehmen. Deshalb haben wir einen Gesetzesentwurf erarbeitet, in dem näher definiert wird, wann eine rückwirkende Umqualifizierung von Pflichtversichertenverhältnissen jedenfalls nicht vorgenommen werden darf. Die entsprechenden Bestimmungen sollten daher lauten wie folgt:

Zu § 10 (1a) ASVG

Abweichend von Abs.1 beginnt die Pflichtversicherung der im §4 Abs.2 und Abs. 4 bezeichneten Personen im Fall der Erlassung eines Bescheides gemäß § 410 Abs. 1 Z 8 mit dem Tag der Erlassung dieses Bescheides, es sei denn, es liegt ein Anwendungsfall des § 539a Abs 2 bis 5 ASVG vor. Ein solcher liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn der Auftragnehmer hinsichtlich der Tätigkeit – soweit vorgesehen – eine facheinschlägige Gewerbe- bzw. Berufsberechtigung aufweist, die

Meldepflichten gemäß §§ 119ff BAO oder § 18 GSVG oder § 16 BSVG erfüllt hat und die ausbezahlten Honorare zumindest den kollektivvertraglichen Mindestlohn samt DG-Anteilen zur Sozialversicherung erreicht haben oder der selbe Sachverhalt bereits in vorhergehenden Prüfungszeiträumen (§ 41a ASVG) gegeben war oder der Sachverhalt einer gem. § 43a ASVG eingeholten Auskunft entspricht.

Zu § 410 (1) 8 ASVG

... wenn er entgegen einer bereits bestehenden Pflichtversicherung gemäß GSVG/FSVG/BSVG auf Grund ein und derselben Tätigkeit die Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs. 2 oder Abs. 4 als gegeben erachtet,

Die Bestimmung tritt mit xx.xx.xxxx in Kraft und gilt auch für zu diesem Stichtag bereits bestehende Vertragsverhältnisse.

Unter Berücksichtigung des steuerrechtlichen Aspekts ist in diesem Zusammenhang noch anzumerken, dass bei rückwirkenden Umqualifizierungen die Umsatzsteuer nicht als Entgelt gem. § 49 Abs 3 ASVG zu gelten hat, wenn sie bereits verrechnet und abgeführt wurde. Die Umsatzsteuer als durchlaufender Posten ist daher nicht zur Beitragsgrundlage zu berücksichtigen. Rechnungen sind zu berichtigen, die Umsatzsteuer und Vorsteuer sind rückabzuwickeln.

§ 49 Abs 3 Z. 29 ASVG sollte daher lauten wie folgt:

(3) Als Entgelt im Sinne des Abs 1 und 2 gelten nicht:

Z. 29: im Fall einer Umqualifizierung eines Pflichtversichertenverhältnisses die bereits verrechnete und abgeführte Umsatzsteuer

Z.30: im Fall der Rückabwicklung anlässlich der Umqualifizierung eines Pflichtversichertenverhältnisses die Umsatzsteuer aufgrund entsprechender Rechnungsberichtigungen gem. § 11 UStG

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

MMag.Dr.iur. Verena Trenkwalder, LL.M. e.h.
(Vorsitzende des
Fachsenats für Steuerrecht)

Mag. Gregor Benesch e.h.
(Stellv. Kammerdirektor)

