

Unser Zeichen 2081/18

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
 BMF – IV/1
 z.H. Herrn Sektionschef DDr. Gunter Mayr
 Johannesgasse 5
 1010 Wien

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn
 Dr. Knotek
 Telefon +43 | 1 | 811 73-250
 +43 | 1 | 811 73-252
 eMail goldhahn@ksw.or.at
knotek@ksw.or.at

Datum 16. Mai 2018

Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018)
 (GZ. BMF-010000/0009-IV/1/2018)

Sehr geehrter Herr Sektionschef DDr. Mayr,

die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018).

Stellungnahme

Zu Artikel 1 - Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu Z 2, 3, 4 - §§ 4a, 4b und 4c:

Der Fachsenat regt die Überprüfung an, ob es nicht zweckmäßig wäre, in allen 3 Ziffern immer § 4a, § 4b und § 4c zu zitieren, da ja andernfalls bspw. eine Spende nach § 4a die eigene Bemessungsgrundlage kürzen könnte; Gleiches gilt für § 4b und § 4c.

Zu Z 5 - § 6 Z 6 EStG:

- Die in § 6 Z 6 EStG idF JStG 2018 neu übernommenen Tatbestände entsprechen in den TS 1 bis 3 den Vorgaben der Richtlinie (Art. 5 Abs. 4 lit. a bis d RL EU 2016/1164) und führen zu einer **sofortigen Fälligstellung offener Raten**. Demgegenüber geht der in TS 4 vorgesehene Tatbestand, wonach eine Fälligstellung auch dann erfolgen soll, „...wenn der Steuerpflichtige eine Rate **binnen**

drei Monaten ab Eintritt der Fälligkeit nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet...“, **über die Richtlinienvorgaben hinaus**, zumal Art. 5 Abs. 4 lit. e RL EU 2016/2014 lediglich dann eine umgehende Beendigung des Zahlungsaufschubs fordert, wenn der Steuerpflichtige säumig wird „...und über einen angemessenen Zeitraum, der zwölf Monate nicht überschreiten darf, keine Abhilfe für seine Situation schafft.“ Angesichts des Bekennnisses der Bundesregierung, **keine Übererfüllung von Unionsrecht** mehr anzustreben (sog. „**Gold Plating**“) bzw. aufgrund der entsprechenden Festlegung in § 1 Abs. 4 des Deregulierungsgrundsätzgesetzes (BGBI I 45/2017)¹ wäre es zu begrüßen, wenn der in der RL EU 2016/2014 eingeräumte **Zeitraum von zwölf Monaten** auch für das österreichische Ratenzahlungskonzept ausgeschöpft würde. Jedenfalls sollte Terminverlust erst eintreten, wenn der Abgabepflichtige durch die Abgabenbehörde mit angemessener Fristsetzung erfolglos gemahnt wurde.

- Inwieweit der **zweijährige Ratenzahlungszeitraum bei Umlaufvermögen** im Einklang mit dem Primärrecht steht, wurde vom EuGH noch nicht thematisiert. Wir geben allerdings zu bedenken, dass in Fällen, in denen ein Wirtschaftsgut nach dem Wegzug unmittelbar oder innerhalb kurzer Zeit ins Anlagevermögen übernommen wird, der zweijährige Ratenzahlungszeitraum bedenklich erscheint.
- Weiters regt der Fachsenat an, in den EB eine Klarstellung aufzunehmen, dass die **offenen Raten nicht verzinst** werden.

Zu Z 9:

Es wird begrüßt, dass der Entwurf die in der Literatur geäußerten Bedenken (vgl. *Kanduth-Kristen/Kamitsch*, SWK 2018, 81 [88]), welche die wörtliche Übernahme der Aussagen des VfGH 30.11.2017, G 183/2017, hinsichtlich der (teleologischen) Einschränkung des Verlustausgleiches ausschließlich auf Einkünfte des § 28 Abs. 1 Z 1 EStG vor allem im Hinblick auf den Ausschluss von Einkünften gemäß § 28 Abs. 1 Z 4 EStG mit sich brächten, berücksichtigt.

Der Fachsenat regt an, weiters eine gesetzliche Klarstellung zur **Reihenfolge** des Verlustausgleichs vorzunehmen. Entsprechend der [präsumtiven] gesetzlichen Textierung („ist [...] mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung [gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 und Z 4] auszugleichen“) erfolgt der Verlustausgleich **zuerst** mit den Einkünften gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 und 4 EStG (somit „vertikal“) und **erst dann** innerhalb der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (und somit „horizontal“). Dies stellt eine **Abweichung** von der durch die Rechtsprechung entwickelten Reihenfolge des Verlustausgleichs - innerbetrieblich – horizontal – vertikal dar. Eine entsprechende gesetzliche Klarstellung wäre daher wünschenswert.

Darüber hinaus regt der Fachsenat an, auch andere mit Grundstücken in Zusammenhang stehende Einkünfte, etwa sonstige Einkünfte gem. § 29 EStG zum Verlustausgleich zuzulassen. Der VfGH hat in seinem Erkenntnis die – bislang geltende – teleologisch zu reduzierende Verlustausgleichsbeschrän-

¹ § 1 Abs. 4 Deregulierungsgrundsätzgesetz lautet: „Bei der Vorbereitung der Umsetzung von Rechtsakten der Europäischen Union ist darauf zu achten, dass die vorgegebenen Standards nicht ohne Grund übererfüllt werden.“

kung auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zwar als gerechtfertigt angesehen, seine Bedenken hinsichtlich des Ausschlusses von grundstücksbezogenen sonstigen Einkünften vom Verlustausgleich wurden jedoch lediglich aufgrund der geringen Anzahl an betroffenen Fällen zerstreut (s VfGH 30.11.2017, G 183/2017 Rz 25). Es steht das Erkenntnis des VfGH demnach einer Berücksichtigung **grundstücksbezogener sonstiger Einkünfte** grundsätzlich nicht entgegen.

Zu Z 14 - § 98 Abs. 1 1 Z 5 lit. b:

Der Fachsenat regt an, das Wort „bzw.“ am Ende des lit. b zu ersetzen, da nicht eindeutig ist, ob es ‚oder‘ oder ‚und‘ bedeutet.

Zu Z 16 - § 107 EStG:

Der Fachsenat regt an, zu überprüfen, ob nicht auch jene Unternehmen, die Telekommunikationsinfrastruktur schaffen, wie etwa für Telefon- und Glasfaserkabel, von der neuen Abzugssteuer für Infrastrukturprojekte erfasst sein und als Infrastrukturbetreiber iSd § 107 EStG gelten sollen.

Zu Artikel 2 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

Niedrigbesteuerte Passiveinkünfte (§ 10a KStG):

Allgemeine Bemerkungen:

Durch die Änderung des § 10 KStG und Einführung eines neuen § 10a KStG idF JStG 2018 sollen die in **Art. 7 f der RL EU 2016/1164** vorgesehene Hinzurechnungsbesteuerung in das österreichische Körperschaftsteuerrecht übernommen werden.

Die europarechtlich gebotene Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung führt zu wesentlichen Änderungen in der körperschaftsteuerlichen Behandlung von Einkünften aus ausländischen Körperschaften. Aus der Sicht der KSW ist der vorliegende Gesetzesvorschlag angesichts der oft unklaren Richtlinie gelungen und wird von der KSW aus folgenden Gründen grundsätzlich positiv bewertet:

- Bis auf die Definition der Niedrigbesteuerung sind durchwegs die **Mindeststandards** übernommen und keine strengeren nationalen Regeln eingeführt worden. Es liegt daher bis auf die erwähnte Ausnahme keine Übererfüllung der Richtlinievorgaben (Gold Plating) vor.
- Die Zusammenfassung der **Ausnahmen von der Beteiligungsertragsbefreiung** (dzt in § 10 KStG geregelt) im neuen § 10a KStG idF JStG 2018 ist aus systematischen Gründen zu begrüßen. § 10a Abs. 1 Z 1 KStG idF JStG 2018 regelt die neue **Hinzurechnungsbesteuerung** (ab einem Beherrschungsverhältnis > 50%), § 10a Abs. 1 Z 2 KStG den sog. „**Methodenwechsel**“, der bereits ab einer Beteiligung von mindestens 5% zur Anwendung kommen kann.
- Auch die **einheitliche Regelung des Methodenwechsels** für internationale Schachtelbeteiligungen sowie qualifizierte Portfoliobeteiligungen in einem neuen § 10a Abs. 7 KStG idF JStG 2018 erscheint zweckmäßig, zumal es ohnehin keine sachliche Rechtfertigung für die derzeit in § 10 Abs. 4 KStG und § 10 Abs. 5 KStG geregelten unterschiedlichen **Tatbestandsvoraussetzungen** (insb. betr. Passiveinkünfte) gab.
- Die nunmehr in § 10a Abs. 2 Z 1 bis 6 KStG idF JStG 2018 vorgesehene (**taxative**) **Aufzählung von „Passiveinkünften“** entspricht exakt dem Wortlaut des Art. 7 Abs. 2 lit. a Z i) bis vi) RL EU

2016/1164. Die Aufzählung umfasst jene Einkunftsgebiete, die sowohl für die Hinzurechnungsbesteuerung als auch für den Methodenwechsel relevant sind (sog. „**kategoriebezogener Ansatz**“). Dabei erscheint der KSW insbesondere die – vom Wortlaut der Richtlinie durchaus gefleckte - **Einbeziehung sämtlicher Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen** (§ 10a Abs. 2 Z 3) als **unsystematisch** und im Hinblick auf „Ziel und Zweck der Anti-BEPS-RL) **überschießend**. Solche Einkünfte sollten (entsprechend der bisherigen Praxis zum Methodenwechsel) nicht aufgenommen werden, wenn sie bei Direktbezug durch eine österreichische Körperschaft auch steuerfrei wären (z.B. Dividenden aktiver ausländischer Körperschaften; Gewinne aus dem Verkauf steuerfreier internationaler Schachteilbeteiligungen) und die Zwischenschaltung der ausländischen Körperschaft daher insoweit keinen steuerlichen Vorteil bringt.

- Die „**Escape-Klausel**“ in § 10a Abs. 4 Z 3 KStG ist Art. 7 Abs. 2 lit. a Unterabsatz 2 RL EU 2016/1164 nachgebildet. Demnach ist es eine wesentliche Voraussetzung für die Hinzurechnungsbesteuerung, dass die ausländische beherrschte Gesellschaft „...bezogen auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit [ausübt]....“, wobei aber das „...Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit ... von der beherrschenden Körperschaft nachzuweisen [ist]“. Dieser **Substanznachweis** bedarf wohl im Rahmen der geplanten Verordnung (vgl. VO-Ermächtigung gemäß § 10a Abs. 10 KStG idF JStG 2018) noch einer näheren **Konkretisierung**.
- Gemäß § 10a Abs. 3 KStG soll eine tatbestandsmäßige „**Niedrigbesteuerung**“ dann vorliegen, wenn die tatsächliche Steuerbelastung im Ausland nicht mehr als **12,5%** beträgt. Demgemäß soll die Schwelle der Niedrigbesteuerung von derzeit **15%** (§ 10 Abs. 4 KStG iVm § 3 Z 3 VO BGBI II 2004/295 bzw. § 10 Abs. 5 Z 2 KStG) auf nunmehr 12,5% gesenkt werden.
- Gemäß § 10a Abs. 6 KStG sollen die Vorschriften über die Hinzurechnung von Passiveinkünften „sinngemäß“ auch auf **ausländische Betriebsstätten** anwendbar sein. In den Erläuterungen wird dazu ausgeführt, dass aufgrund der Vorgaben der RL EU 2016/1164 die Hinzurechnungsbesteuerung damit auch auf ausländische niedrigbesteuerte Betriebsstätten Anwendung finden soll, für welche abkommensrechtlich die Befreiungsmethode vorgesehen wäre. Dieser „**Treaty Override**“ dürfte zwar im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten der EU zulässig sein, unseres Erachtens jedoch nicht im Verhältnis zu **Drittstaaten**, denen gegenüber sich Österreich zur **Freistellung** von Betriebsstätteneinkünften verpflichtet hat (sofern sich im jeweiligen DBA nicht eine „**Saving Clause**“ findet, wie etwa in Art. 1 Abs. 4 DBA-USA, BGBI III 1998/6). Dass ein „Treaty Override“ problematisch ist, geht z.B. aus der Begründung des Richtlinienvorschlags der Kommission zur Einführung einer „**digitalen Betriebsstätte**“ (COM[2018] 147 final v. 21.3.2018) hervor, wonach dieser Tatbestand im Verhältnis zu Drittstaaten nur dann wirksam sein soll, wenn dies **auch DBA-rechtlich vorgesehen** ist.
- **Detailregelungen im Verordnungswege** (VO-Ermächtigung gemäß § 10a Abs. 10 KStG idF JStG 2018): Dass die **nähere Vorgehensweise** iZm der im Detail höchst komplexen **Hinzurechnungsbesteuerung**, insbesondere die Berücksichtigung einer bereits vorgelagerten Hinzurechnungsbesteuerung (Anrechnung oder Unterbleiben), sowie auch dem adaptierten **Methodenwechsel** in einer gesonderten Verordnung festgelegt werden soll, ist grundsätzlich zu begrüßen. Aufgrund der Wichtigkeit dieser Detailregelungen für die Praxis sollte der diesbezügliche VO-Entwurf jedoch **ehstmöglich zur Begutachtung** nachgereicht werden, um das neue Besteuerungsregime des § 10a KStG idF JStG 2018 gesamthaft beurteilen zu können.

Zu den einzelnen Absätzen des § 10a merkt die KSW an:

Zu Abs. 1:

In Art. 7 f der RL EU 2016/1164 wird die „Hinzurechnungsbesteuerung ... auf noch nicht ausgeschüttete Gewinne einer ausländischen Körperschaft“ bezogen. Die KSW regt an, diese – in den Erläuterungen genannte - Voraussetzung auch in den Gesetzestext aufzunehmen.

Zu Abs. 2:

- a. Wie einleitend ausgeführt, ist die Einbeziehung sämtlicher Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen (§ 10a Abs. 2 Z 3) unsystematisch. Solche Einkünfte sollten (entsprechend der bisherigen Praxis zum Methodenwechsel) nicht aufgenommen werden, wenn sie bei Direktbezug durch eine österreichische Körperschaft auch steuerfrei wären (z.B. Dividenden aktiver ausländischer Körperschaften; Gewinne aus dem Verkauf steuerfreier internationaler Schachteilbeteiligungen) und die Zwischenschaltung der ausländischen Körperschaft daher insoweit keinen steuerlichen Vorteil bringt. Die Regel sollte daher etwa wie folgt ergänzt werden: „*Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen, soweit diese steuerpflichtig wären, wenn sie eine unter § 1 Abs. 2 fallende Körperschaft bezieht*“.
- b. Es sollte in den Gesetzesmaterialien näher erläutert werden, was unter „Einkünften aus Finanzierungsleasing“ (§ 10a Abs. 2 Z 4) zu verstehen ist. Nach Ansicht des Fachsenats sollten damit nur solche Leasingverträge erfasst werden, bei denen die Zurechnung zum Leasingnehmer erfolgt, so dass steuerlich eine Kreditgewährung (entsprechend § 10a Abs. 2 Z 1) vorliegt und daher vom Leasinggeber auch aus steuerlicher Sicht Zinsen erzielt werden. Gleichzeitig sollte klargestellt werden, dass das Leasinggeschäft nicht unter die „anderen finanziellen Tätigkeiten“ fällt, da damit (die Zurechnung zum Leasinggeber vorausgesetzt) keine Zinsen im steuerlichen Sinn erzielt werden. Andernfalls würde z.B. eine österreichische Muttergesellschaft mit einer ungarischen Immobilienleasing-Tochter der Hinzurechnungsbesteuerung und dem Methodenwechsel unterliegen, was systematisch nicht gerechtfertigt wäre (kein österreichisches Besteuerungsrecht bei Direktbezug der Einkünfte). Da die Ausnahme des § 10a Abs. 8 nicht auf Leasinggesellschaften anwendbar ist, wäre damit eine sachlich nicht begründete (verfassungsrechtlich bedenkliche) Schlechterstellung von Leasing-Töchtern gegenüber anderen Finanzdienstleistern verbunden. Auch würde sich eine Verschlechterung im Vergleich zur bestehenden Rechtslage (wo es in § 2 Z 3 lit. b der VO BGBI II 295/2004 eine ausdrückliche Ausnahme vom Methodenwechsel gibt) ergeben.
- c. Der Begriff der „anderen finanziellen Tätigkeiten“ (§ 10a Abs. 2 Z 5) ist sehr unbestimmt. Dieser (aus der ATAD übernommene) Begriff sollte für den österreichischen Rechtsanwender konkreter definiert werden (und nicht die Unklarheiten der Richtlinie auch in der österreichischen Umsetzung beibehalten werden).
- d. Abrechnungsunternehmen (§ 10a Abs. 2 Z 6 KStG) Diese aus der Anti-BEPS RL übernommene Bestimmung ist für österreichische Rechtsanwender nicht ohne weiteres nachvollziehbar. Beispielsweise könnte die Wendung „von verbundenen Unternehmen erworben und an diese verkauft werden“ durch die Verwendung des Wortes „diese“ auch so interpretiert werden, dass der Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen an die selben Unternehmen erbracht werden muss,

von denen sie bezogen wurden. Wir schlagen deswegen vor, in § 10a Abs. 2 Z 6 KStG „diese“ durch „an verbundene Unternehmen“ zu ersetzen.

Darüber hinaus ist es nicht eindeutig ersichtlich, wonach der „wirtschaftliche Mehrwert“ zu ermitteln ist. Dies kann sich uE nur auf einen Mehrwert innerhalb der Wertschöpfungskette der jeweiligen Unternehmensgruppe beziehen und nicht auf einen allgemeinen volkswirtschaftlichen Wert. Somit kann diese Beurteilung nur individuell an Hand des jeweiligen Einzelfalls erfolgen und dabei nicht auf Kennzahlen im Vergleich zu anderen Unternehmen abgestellt werden.

Wir ersuchen klarstellende Erläuterungen in die Gesetzesmaterialien aufzunehmen.

Die KSW begrüßt abschließend, dass im Begutachtungsentwurf entsprechend der Mehrheit der Sprachversionen das Wort „und“ statt „oder“ verwendet wurde und damit der Anwendungsbereich dieser unklaren Regelungen eingeschränkt und keine strengere Regelung als in vielen anderen EU-Staaten eingeführt wird.

Zu Abs. 3:

Höhe des Steuersatzes:

Gemäß dem Wortlaut von § 10a Abs. 3 KStG liegt eine Niedrigbesteuerung bereits vor, wenn die tatsächliche Steuerbelastung im Ausland 12,5% beträgt („*nicht mehr als 12,5%*“). Als Mindestanforderung der Anti-BEPS Richtlinie (Art 7 Abs. 1 lit. b) ist es allerdings ausreichend die Niedrigbesteuerung erst ab einer Steuerbelastung von weniger als 12,5% als erfüllt anzusehen. In Anwendung der vorgeschlagenen Version des § 10a Abs. 3 KStG könnten Gesellschaften aus anderen EU Mitgliedstaaten von der Hinzurechnungsbesteuerung oder vom Methodenwechsel erfasst werden, die bei der Umsetzung der Mindestanforderung der Anti-BEPS Richtlinie nicht betroffen wären (z.B. Zypern, Irland).

Diese Übererfüllung von EU-Normen wäre ausgeschlossen, wenn anstelle „*nicht mehr als 12,5%*“ die ebenfalls ATAD konforme Formulierung „*weniger als 12,5%*“ verwendet wird.

Berechnung der Niedrigbesteuerung:

Gemäß § 10a Abs. 3 KStG ist bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung das „*Einkommen der ausländischen Körperschaft nach § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dieses Bundesgesetzes zu ermitteln*“. Bei einer undifferenzierten Anwendung aller Vorschriften des EStG und des KStG könnten allerdings auch zeitliche Verschiebungen in der Steuerermittlung zwischen dem ausländischen und dem österreichischen System eine Niedrigbesteuerung bewirken. Dies wäre bspw. der Fall, wenn

- im Ausland eine betragsmäßig vollständige Verwertung von Verlustvorträgen möglich ist. In diesem Fall beträgt die im Ausland tatsächlich entrichtete Steuer null, die umgerechnete österreichische Bmgl wäre allerdings auf Grund der 75 %igen Verrechnungsgrenze jedenfalls positiv.
- eine steuerwirksame Beteiligungsabschreibung, die im Ausland keiner Verteilungsregelung unterliegt, im ersten Jahr auf Grund der Siebtelung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG eine deutlich geringeren Bmgl und damit geringere tatsächlich entrichtete Steuer im Ausland bewirken würde. Die umgerechnete österreichische Bmgl wäre damit im Jahr der Teilwertabschreibung deutlich höher.

In solchen Situationen könnte sich dadurch eine effektive Besteuerung von nicht mehr als 12,5% ergeben. In weiterer Folge würde damit (bei Erfüllung der sonstigen Kriterien) eine Hinzurechnung ausgelöst werden, auch wenn die beherrschte Gesellschaft in einem Normal- bzw. Hochsteuerland ansässig ist. Die Grundintention einer, im Rahmen der Anti-BEPS-Initiative eingeführten, Hinzurechnungsbesteuerung kann sich allerdings nur auf eine endgültige Reduktion des effektiv gezahlten Steuerbetrages (u.a. durch Sonderabschreibung, Sonderabzugsposten oder begünstigende Regime) und nicht auf eine rein zeitliche Verschiebung bzw. ein rein zeitliches Vorziehen beziehen.

Wir schlagen vor, auch bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung gemäß Absatz 3 eine „*nachhaltige Betrachtungsweise*“, wie in den Gesetzesmaterialien in Absatz 4 zur Ermittlung der Drittelpgrenze angemerkt, heranzuziehen und nähere Details in einer Verordnung zu regeln. Um dies ermöglichen sollte die Verordnungsermächtigung gem. § 10 a Abs. 10 KStG auf Abs. 3 ausgedehnt werden.

Gesetzesbegriffe:

Das Abstellen auf das „Einkommen“ (*„Dabei ist das Einkommen der ausländischen Körperschaft nach § 5 Abs. 1 ... zu ermitteln und der im Ausland tatsächlich entrichteten Steuer gegenüberzustellen“*) passt systematisch nicht, da in den sonstigen Regeln des § 10a nicht auf das gesamte Einkommen der ausländischen Körperschaft, sondern auf die Höhe der Besteuerung nur bestimmter (passiver) Einkünfte abgestellt wird. Konsequenterweise sollte Abs. 3 daher auf die Ermittlung von Einkünften und die Höhe der auf diese Einkünfte entfallenden ausländischen Steuer abstellen.

Zu Abs. 4 Z 1:

Die Einführung der optionalen Drittelpgrenze in § 10a Abs. 4 Z 1 KStG ist aus Sicht der Verwaltungsvereinfachung zu begrüßen. Darüber hinaus ist es ebenfalls aus Stabilitätsgründen zu begrüßen, dass keine reine Jahresbetrachtung, sondern eine „*nachhaltige*“ Analyse anzustreben ist, womit einzelne Ausreißer nach oben nicht die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung bewirken und einzelne Ausreißer nach unten die Anwendung nicht verhindern sollen. Anzumerken ist jedoch, dass die Deckung der, in den Gesetzesmaterialien angeführten, nachhaltigen Betrachtungsweise im Wortlaut der Regelung nicht eindeutig gegeben ist. Wir empfehlen deswegen diese nachhaltige Betrachtungsweise in den Gesetzeswortlaut aufzunehmen: „*erzielt nachhaltig niedrigbesteuerte Passiveinkünfte*“.

Die Kombination der Definition der passiven Einkünften in Abs. 2 mit der Drittelpgrenze in Abs. 4 Z 1 lässt die Möglichkeit offen, dass z.B. Zinseinkünfte einer ausländischen Holdinggesellschaft hinzurechnen sind, die im Wesentlichen nur Dividenden aus aktiven Beteiligungen erzielt, jedoch ihre liquiden Mittel auf einem Bankkonto hält und daraus geringfügige Zinseinkünfte erzielt. Das Gesetz kann so zu verstehen sein, dass die Drittelpgrenze in einem solchen Fall überschritten ist, da die Holding ausschließlich (also > 1/3) passive Einkünfte iSd Abs. 2 (nämlich Dividenden und Zinsen) erzielt, womit es zu einer steuerpflichtigen Hinzurechnung geringfügiger Zinsen in Österreich kommen kann (die Dividenden wären befreit). Die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf solche Fälle führt jedoch zu einem unnötigen Verwaltungsaufwand und entspricht nicht dem Gesetzeszweck, in Bagatelfällen keine Hinzurechnung durchzuführen. Nach den Gesetzesmaterialien hat „*die Ermittlung der (Passiv-)Einkünfte ... nach österreichischem Recht zu erfolgen*“. Es wird angeregt, dies in das Gesetz auch für diese Vorschrift zu übernehmen, jedoch eine Formel zu finden, die die Hinzurechnung geringfügiger

Zinseinkünfte in Fällen wie dem zuvor angeführten Beispiel vermeidet. Z.B.: „*Die ausländische Körperschaft erzielt niedrigbesteuerte Passiveinkünfte im Sinne des Abs. 2 und Abs. 3, die mehr als ein Drittel der gesamten Einkünfte der ausländischen Körperschaft betragen. Die niedrigbesteuerten Passiveinkünfte und die gesamten Einkünfte der ausländischen Körperschaft sind nach § 5 Abs. 1 Einkommensteuergesetzes 1988, den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dieses Bundesgesetzes zu ermitteln. Bei Ermittlung der gesamten Einkünfte der ausländischen Körperschaft sind Steuerbefreiungen nicht anzuwenden.*“

Im Übrigen sollte in den Erläuterungen auch angeführt werden, dass Einkünfte, die vor Inkrafttreten der Neuregelung anfallen, keine Relevanz für die Berechnung der Drittelpflicht haben.

Zu Abs. 4 Z 3:

Es ist zu begrüßen, dass der Begutachtungsentwurf den Substanznachweis in § 10a Abs. 4 Z 3 KStG auch bei Beteiligungen an Drittstaatsgesellschaften vorsieht. Zumal eine Einschränkung der „Bona Fide-Klausel“ auf EU-Gesellschaften unionsrechtswidrig wäre, da die Hinzurechnungsbesteuerung auch bei einer reinen Gewinnbeteiligung von mehr als 50% (unabhängig von Kapitalbeteiligung/Stimmrechtsmehrheit) anzuwenden ist (siehe § 10a Abs. 4 Z 2 KStG) und die Regelung damit unter den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt.

Der Begutachtungsentwurf greift den Wortlaut der ATAD auf, wonach der Substanznachweis erbracht ist, wenn die ausländische beherrschte Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung den Rechtfertigungsgrund der Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen jedoch regelmäßig nur dann anerkannt, wenn das Ziel der Maßnahme in der Verhinderung von Verhaltensweisen liegt, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen (siehe u.a. EuGH, 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*; EuGH, 07.09.2017, C-6/16, *Eqiom*). Durch die im Vergleich zur EuGH Rechtsprechung engere Formulierung des Substanznachweises in § 10a KStG (keine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vs. wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit), besteht die Gefahr, dass die Regelung zu eng ausgelegt wird und daher potentiell gegen die Grundfreiheiten verstößt.

Im Lichte dieser Judikatur ist der Wortlaut des Substanznachweises des § 10a Abs. 4 Z 3 KStG dementsprechend weit auszulegen, um die Voraussetzungen des Primärrechts zu erfüllen. Es wird empfohlen im Wege der Verordnungsermächtigung gem. § 10a Abs. 10 KStG zu konkretisieren, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nur solche Strukturen erfassen soll, die lediglich rein künstlich sind und jeglicher betrieblichen Sinnhaftigkeit entbehren. Der Substanznachweis sollte jedenfalls so weit ausgelegt werden, dass auch ein geringes Maß an betrieblicher Substanz ausreicht. Demnach sollte z.B. eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Holdinggesellschaft auch bei wenig betrieblicher Substanz (im Sinne von Personal, Räumlichkeiten, Ausstattung) nicht von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst sein.

Zu Abs. 5:

- a. Die Vorschrift regelt nicht, bei welcher von mehreren inländischen beherrschenden Körperschaften die Hinzurechnung zu erfolgen hat (z.B.: ö Holding 1 hält 100% an ö Holding 2 und diese 100% an

einer ausländischen niedrigbesteuerten CFC). Eine derart zentrale Frage sollte nicht erst im Verordnungsweg geregelt werden.

- b. Die Vorschrift regelt nicht, zu welchem Zeitpunkt die Hinzurechnung erfolgt. Lt. Art 8 Abs. 4 ATAD richtet sich dieser Zeitpunkt danach, wann das Steuerjahr der ausländischen beherrschten Körperschaft endet. Abs. 5 sollte daher auch um eine solche Regel ergänzt werden.
- c. Für die Ermittlung der „Zurechnungsquote“ wäre es – trotz der unklaren Richtlinienvorgabe – sinnvoll, wenn ein einziges Kriterium klar gesetzlich vorgesehen wird. Das Abstellen auf mehrere Kriterien (Höhe der Beteiligung oder Gewinnanspruch) führt dazu, dass es dazu kommen kann, dass der Regel im Einzelfall keine klare Rechtsfolge mehr zu entnehmen ist. Nach den Gesetzesmaterialien „wird primär auf den Gewinnanspruch abzustellen sein“. Selbst die Gesetzesmaterialien lassen somit eine eindeutige Aussage vermissen. Da die Hinzurechnungsbesteuerung Ähnlichkeiten mit der Besteuerung einer fiktiven Gewinnausschüttung hat, stellt sich die Frage, worin überhaupt die Rechtfertigung der Besteuerung zu sehen ist, wenn gar kein Anspruch darauf besteht, die hinzugerechneten Gewinne je ausgeschüttet zu erhalten. Das Gesetz sollte daher die „Zurechnungsquote“ einzig anhand des Gewinnanspruchs festlegen. Auch diese grundsätzliche Festlegung sollte nicht erst in der Verordnung, sondern schon im Gesetz erfolgen.
- d. Die Vorschrift regelt nicht klar, wie mit Verlusten umzugehen ist: Da der Hinzurechnungsbesteuerung u.a. „Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen“ unterliegen, dürfte z.B. auch Fremdwährungsgewinne in Zusammenhang mit einer Kreditforderung zu den Passiveinkünften gehören. Nun kann eine ausländische Körperschaft in einem Jahr z.B. aus einzelnen Kreditforderung Fremdwährungsgewinne und aus anderen Kreditforderungen Fremdwährungsverluste erzielen. Es sollte klargestellt werden, dass in einem solchen Fall nur der positive Saldo aus all jenen Tätigkeiten der Hinzurechnung unterliegt, die in Abs. 2 angeführt sind, innerhalb dieser Einkünfte (auch zwischen den verschiedenen passiven „Einkunftsarten“) also ein voller Verlustausgleich möglich ist. Auch sollte ausdrücklich geregelt werden, wie vorzugehen ist, wenn dieser Saldo insgesamt negativ ist. Die Zurechnung „als Gewinn“ könnte dafür sprechen, dass die Hinzurechnung in diesem Fall unterbleibt (so wie die ATAD das auch vorsieht – Art 8 Abs. 1; eine klarere Regel wäre wünschenswert). Allerdings wäre dann ergänzend ein Verlustvortrag vorzusehen, der die Hinzurechnung späterer passiver Gewinne verhindert (siehe Art 8 Abs. 1 letzter Satz ATAD: „Verluste des Unternehmens oder der Betriebstätte werden nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen, sondern können gemäß nationalem Recht vorgetragen und in den nachfolgenden Steuerzeiträumen berücksichtigt werden“).

Zu Abs. 6 Z 2:

Bei der vom Gesetzgeber offenkundig gewollten sinngemäßen Anwendung auf ausländische Betriebstätten sollte das Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen (der „Treaty Override“) ausdrücklich im Gesetz geregelt werden. Z.B.: „*sinngemäß auf ausländische Betriebstätten, auch wenn die der Betriebstätte zuzurechnenden Einkünfte nach einem Doppelbesteuerungsabkommen von der österreichischen Besteuerung freizustellen sind*“.

Zu Abs. 7:

§ 10a Abs. 7 KStG sieht vor, dass der Methodenwechsel zur Anwendung kommt, „*wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft in der Erzielung von niedrigbesteuerten Passiveinkünften im Sinne der Abs. 2. und 3 liegt*“. Zur Ermittlung des Unternehmensschwerpunktes sind gemäß

§ 10 Abs. 7 Z 1 KStG „nach § 10 steuerbefreite Dividenden nicht zu berücksichtigen“. In Anwendung des bisherigen Methodenwechsel des § 10 Abs. 4 KStG waren Dividendeneinkünfte demgegenüber im Katalog der Passiveinkünfte nicht aufgezählt und wurden damit in der Verhältnisrechnung als nicht schädliche Aktiveinkünfte berücksichtigt.

Im Ergebnis bewirkt diese Änderung, dass bspw. eine ausländische Zwischenholding, welche einerseits laufend Dividenden erhält und andererseits (untergeordnete) Passiveinkünfte (Zinserträge oder Lizenzgebühren) lukriert, als Gesellschaft mit passivem Unternehmensschwerpunkt iSd § 10a Abs. 7 KStG eingestuft wird. Von dieser Zwischenholding an die österreichische Muttergesellschaft ausgeschüttete Dividenden würden dann dem Methodenwechsel unterliegen. Damit würde der Anwendungsbereich des Methodenwechsels im Vergleich zur derzeit gültigen Fassung des § 10 Abs. 4 KStG deutlich erweitert werden. Diese Betrachtungsweise greift auch unabhängig davon, ob die von der Zwischenholding vereinnahmten Dividenden von Enkelgesellschaften gezahlt werden, die in Normal- oder Hochsteuerländern tätig sind, und ob diese Enkelgesellschaften Aktiv- oder Passiveinkünfte erwirtschaften. Auch wenn es in der Folge weiterhin zu einer Anrechnung der unmittelbar und mittelbar auf den steuerpflichtigen Gewinnanteilen entfallenden ausländischen Steuerbelastung kommt, bewirkt die Ausdehnung des Methodenwechsels jedenfalls einen erhöhten Verwaltungsaufwand für zahlreiche Unternehmen.

Um derartige Verwerfungen und eine Ausdehnung des Anwendungsbereich zu vermeiden schlagen wir – soweit nicht unser zu § 10a Abs. 2 gemachter Vorschlag umgesetzt wird –

§ 10a Abs. 7 Z 1 KStG zu präzisieren und *nach § 10 steuerbefreite Dividenden und Veräußerungsgewinne nicht als Passiveinkünfte im Sinne des Abs. 2 zu berücksichtigen*“ zu ersetzen.

Eine vergleichbare Problematik ergibt sich nämlich auch dann, wenn die niedrigbesteuerte Tochtergesellschaft steuerfreie Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen iSd § 10a Abs. 2 Z 3 KStG bezieht. Dies insbesondere dann, wenn dieser Veräußerungsgewinn auch in Österreich gemäß § 10 Abs. 2 iVm 3 KStG steuerbefreit wäre und sich damit kein Hinzurechnungsbetrag gemäß § 10a Abs. 5 KStG ergibt oder die Hinzurechnungsbesteuerung u.a. gemäß § 10a Abs. 4 Z 3 KStG (bona-fide-Klausel) nicht zur Anwendung kommt. Damit würde es bei einer Ausschüttung des Veräußerungsgewinnes auf Ebene der österreichischen Muttergesellschaft zum Methodenwechsel kommen, weil dieser Veräußerungsgewinn nicht iRd Hinzurechnungsbesteuerung erfasst wurde. Ein solches Ergebnis ist systematisch abzulehnen, zumal ein unmittelbar von der österreichischen Gesellschaft lukrierter Veräußerungsgewinn steuerfrei wäre und nur durch Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft steuerpflichtig werden würde. Die Anwendung des Methodenwechsels kann in diesem Fall nicht systematisch sein.

Der Wortlaut von § 10a Abs. 7 Z 2 KStG ergibt außerdem nicht eindeutig, ob der Methodenwechsel nur dann unterbleibt, wenn sich tatsächlich ein Hinzurechnungsbetrag gemäß § 10a Abs. 5 KStG ergibt oder auch dann, wenn die Hinzurechnungsbesteuerung dem Grunde nach anwendbar wäre, aber die betroffenen Einkünfte auch in Österreich steuerbefreit wären.

Zu Abs. 9:

Für den Methodenwechsel sieht § 10a Abs. 9 Z 2 KStG ausdrücklich die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrages vor. Insoweit stellt sich die Frage, ob das Fehlen einer vergleichbaren Formulierung in

§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG idF JStG 2018 für die Hinzurechnungsbesteuerung tatsächlich den Umkehrschluss zulässt, dass hier nach dem vorliegenden Entwurf kein Anrechnungsvortrag erfolgen soll. Dazu ist festzuhalten, dass ein Anrechnungsvortrag zur effektiven Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht nur absolut essentiell wäre, sondern hier - anders als im Abkommensrecht - wohl auch rechtlich unverzichtbar wäre. Es wird daher angeregt, einen Anrechnungsvortrag ausdrücklich auch für die Hinzurechnungsbesteuerung vorzusehen.

Es sollte in den Erläuterungen klargestellt werden, dass auch Quellensteuern und andere, der Körperschaftsteuer vergleichbare Steuern anzurechnen sind (bisher wird nur die ausländische Körperschaftsteuer in den Erläuterungen erwähnt). Auch underlying taxes bei Dividenden sollten berücksichtigt werden.

Zu Abs. 10:

Gemäß § 10a Abs. 10 KStG sieht die Verordnungsermächtigung vor, dass die nähere Vorgehensweise für „*die Hinzurechnung gemäß Abs. 5, wie insbesondere die Berücksichtigung einer bereits vorgelagerten Hinzurechnungsbesteuerung (Anrechnung oder Unterbleiben), sowie für den Methodenwechsel gemäß Abs. 7*“ festgelegt werden kann.

In den Gesetzesmaterialien zu Abs. 3 wird darüber hinaus angemerkt, dass auch die nähere Vorgehensweise der Ermittlung der durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung in der Verordnung festgelegt werden soll. Ue ist es allerdings fraglich, ob dies tatsächlich in der Verordnungsermächtigung gedeckt ist. So kann gemäß dem Wortlaut der Verordnungsermächtigung die nähere Vorgehensweise für die Hinzurechnung gemäß Abs. 5 festgelegt werden. Absatz 5 behandelt aber nur die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages (Quote, Zeitpunkt) und nicht die Ermittlung der durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung. Wir schlagen deswegen vor die Verordnungsermächtigung auch auf „*die Ermittlung der durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung gemäß Abs. 3*“ zu erweitern.

Sollte darüber hinaus die nachhaltige Betrachtungsweise bei der Ermittlung der Drittelpgrenze nicht den Gesetzeswortlaut aufgenommen werden (siehe unsere Anmerkung zu § 10a Abs. 4 KStG), sondern stattdessen in der Verordnung Niederschlag finden, sollte uE die Verordnungsermächtigung auch auf Abs. 4 ausgedehnt werden.

Für die Praxis wäre hilfreich, wenn folgende Fragen in der Verordnung geklärt werden:

- Wie ermittelt sich die Zurechnungsquote bei mehrfach beteiligten Konzerngesellschaften?
- Zu welchem Zeitpunkt erfolgt die Hinzurechnung bei unterschiedlichen Bilanzstichtagen der beherrschenden und beherrschten Gesellschaft und bei abweichendem Wirtschaftsjahr der beherrschenden österreichischen Gesellschaft?
- Wie ist eine nachgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung (auf Konzernebene oberhalb der österreichischen Gesellschaft) zu berücksichtigen?
- Ist bei der Ermittlung der Drittelpgrenze gemäß § 10a Abs. 4 KStG ein vertikaler Verlustausgleich zwischen den Passiveinkünften möglich?
- Ist bei der Ermittlung der Drittelpgrenze gemäß § 10a Abs. 4 KStG ein Verlustausgleich mit anderen nicht von § 10a Abs. 2 KStG erfassten (aktiven) Einkünften möglich?
- Wie ist die Drittelpgrenze zu ermitteln, wenn die beherrschte Körperschaft einen Verlust erzielt?
- Wie wirken sich (einmalige) Veräußerungsgewinne auf die „nachhaltige“ Betrachtungsweise der Drittelpgrenze gemäß § 10a Abs. 4 Z 1 KStG aus?

- Sind Verlustvorträge bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs. 3 KStG zu berücksichtigen?
- Wie sind rein zeitliche Verschiebungen der Steuerbelastung (durch Unterschiede in der Gewinnermittlung, siehe oben) bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs. 3 KStG zu betrachten?
- Ist eine „nachhaltige“ Betrachtungsweise auch bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs. 3 KStG anzuwenden?
- Ist bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 10a Abs. 5 KStG ein vertikaler Verlustausgleich zwischen den Passiveinkünften möglich?
- Ist bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 10a Abs. 5 KStG ein Verlustausgleich mit anderen nicht von § 10a Abs. 2 KStG erfassten (aktiven) Einkünften möglich?
- Sind bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 10a Abs. 5 KStG Verlustvorträge zu berücksichtigen?
- Ist bei der Anrechnung gemäß § 10a Abs. 9 Z 1 und 2 KStG neben der unmittelbaren tatsächlichen Steuerbelastung auch die mittelbare Steuerbelastung zu berücksichtigen?
- Erfolgt auch eine Zurechnung negativer passiver Einkünfte?
- Wie wirken sich (einmalige) Veräußerungsgewinne im Rahmen der Ermittlung des passiven Unternehmensschwerpunktes beim Methodenwechsel (§ 10a Abs. 7 Z 1 KStG) aus?

§ 10a Abs. 9 Z 2 KStG regelt, dass beim Methodenwechsel „auf Antrag die auf die steuerpflichtigen Gewinnanteile entfallende tatsächliche Steuerbelastung angerechnet“ wird. Dem Wortlaut der Regelung ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob eine Anrechnung nur der unmittelbar bei der Tochtergesellschaft anfallenden Steuer (subjektbezogen) oder auch eine mittelbare Vorbelastung (objektbezogen) berücksichtigt wird. Diesbezüglich empfehlen wir die bisherige in § 4 iVm § Z 2 der Verordnung zu § 10 Abs. 4 vorgesehene mittelbare Berücksichtigung beizubehalten und in die neue Verordnung zu § 10a KStG zu integrieren.

Interdependenzen zwischen § 12 Abs. 1 Z 10 KStG und § 10a KStG:

Die Hinzurechnungsbesteuerung kann im Zusammenspiel mit dem Zinsen- und Lizenzgebührenabzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG zur einer „doppelten Hinzurechnung“ führen. So könnten bspw. die Lizenzgebührenzahlungen einer österreichischen Konzerngesellschaft an eine ausländische Schwestern-IP-Gesellschaft oder die Zinszahlungen an eine Schwestern-Treasury-Gesellschaft vom Anwendungsbereich des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG erfasst sein, womit es zur Besteuerung dieser Beträge mit österreichischer Körperschaftsteuer kommt. Haben diese Gesellschaften eine gemeinsame österreichische Muttergesellschaft, würde es darüber hinaus durch die Beteiligung dieser Muttergesellschaft an der ausländischen Gesellschaft auf Ebene der Muttergesellschaft zur Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf diese Zinsen- oder Lizenzgebührenzahlungen kommen. Im Ergebnis werden diese Zinsen oder Lizenzgebühren dann aber zweimal mit österreichischer Körperschaftsteuer belastet. Das Ziel der Anti-BEPS Initiative ist es, das Verschieben von Steuerbemessungsgrundlagen in Niedrigsteuerländer zu verhindern, ohne allerdings gleichzeitig ein Bestrafung durch eine doppelte Hinzurechnung zu bewerkstelligen. Um einen nicht von der Anti-BEPS Initiative intendierten Strafcharakter zu verhindern, schlagen wir vor, in der zu § 10a KStG ergehenden Verordnung sicherzustellen, dass iRd Anrechnung gemäß § 9 Abs. 1 Z 1 KStG auch eine derartige mittelbare auf den Passiveinkünften entfallende tatsächliche Steuerbelastung berücksichtigt wird.

Zu § 13 Abs. 2:

Die KSW schlägt vor, zur Klarstellung das Wort „wenn“ durch das Wort „soweit“ zu ersetzen.

Zu Artikel 2 Z 6 (Übergangsvorschrift):

Nach dem derzeitigen Gesetzesentwurf gelten die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. September 2018 beginnen. Angesichts der tiefgreifenden Änderungen ist aus Sicht der KSW der Zeitpunkt des Inkrafttretens zeitlich sehr knapp bemessen, weshalb ein späterer Inkrafttretenszeitpunkt (z.B. Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen) zu begrüßen wäre.

Abgesehen davon sollte in der Übergangsbestimmung klargestellt werden, dass diese Inkrafttretensregelung auch auf Wirtschaftsjahre der beherrschten Körperschaft anzuwenden ist (wäre nach derzeitigem Gesetzesentwurf daher auch auf beherrschte Körperschaften für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. September 2018 beginnen).

Ergänzende Anmerkung (VO zu § 48 BAO):

Aus systematischen Gründen sollte die 15%-Niedrigbesteuerungsgrenze in § 1 Abs. 1 der Verordnung zu § 48 BAO (BGBI II 474/2002) ebenso auf 12,5% anpassen werden. Momentan lautet diese Bestimmung: „Bei Ermittlung des Einkommens im Sinne von § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie § 7 Abs. 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung folgende positive ausländische Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt: ...“.

Zu Artikel 3 – Änderung des Umgründungssteuergesetzes:

Zu Z 4 b:

Mit der Neuregelung des § 16 Abs. 5 letzter Satz wird das VwGH-Erkenntnis vom 1.6.2017 Ro 2015/15/0034 und die dazu ergangene BMF-Stellungnahme legistisch umgesetzt. Der FS regt in diesem Zusammenhang nochmals an, diese komplexe Regelung dadurch zu vereinfachen, dass es – so wie bisher auch – ausreichend ist, den Baurechtsvertrag gleichzeitig mit dem Einbringungsvertrag (oder im Rahmen des Einbringungsvertrages) abzuschließen und dass das Baurecht in weiterer Folge auch tatsächlich im Grundbuch eingetragen wird.

Sollte dies seitens des BMF nicht umgesetzt werden, wird bezüglich der Neuregelung des § 16 Abs. 5 letzter Satz folgender Text vorgeschlagen, wobei sich die Frage stellt, ob es nicht gesetzestechisch zweckmäßig wäre, die neue ergänzende Regelung in die Z 3 aufnehmen und in der Z 4 auf diese beiden neuen Sätze zu verweisen.

„Bei einem bebauten Grundstück kann der Grund und Boden gemäß Z 3 oder 4 zurückbehalten werden, indem nur das Bauwerk im Wege eines Baurechtes im Sinne des Baurechtsgesetzes oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung auf die übernehmende Körperschaft übertragen wird. Dabei gilt die Übertragung des Bauwerkes abgabenrechtlich als im Zuge der Einbringung verwirklicht, wenn die

Eintragung des Baurechtes innerhalb der Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages (§ 13 Abs. 1 UmgrStG) erfolgt, und Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag aufeinander Bezug nehmen.“

Begründung:

Mit dem neuen Wortlaut wird deutlicher die Verzahnung mit dem Baurechtsgesetz betont, insbesondere durch Verwendung des Begriffs „Bauwerks“. Mit dem Einfügen des Wortes „abgabenrechtlich“ wird verdeutlicht, dass neben ertragsteuerlichen auch die verkehrsteuerlichen Folgen des UmgrStG (nicht umsatzsteuerbar und Begünstigung der GrESt-Bemessungsgrundlage) auf diesen Vorgang anzuwenden sind. Mit dem Abstellen auf die 9-Monatsfrist wird vermieden, dass unter dem Begriff „Rückwirkungsfrist“ nur jene zwischen rückwirkendem Einbringungsstichtag und Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages verstanden wird.

Übergangsregelung:

Die Neuregelung sollte im Lichte der Verlängerung des Planungsprozesses einer Umgründung mit Begründung eines Baurechts nicht bereits mit Vertragsabschlüssen nach dem 31.7.2018 erfolgen, sondern mit einem Umgründungsstichtag nach dem 31.7.2018 bzw., wenn das Inkrafttreten auf Vertragsabschlüsse abgestellt wird, für Verträge, die nach dem 30.9.2018 abgeschlossen werden. Damit werden Unklarheiten für den Hauptumgründungsstichtag 31.12.2017 jedenfalls vermieden, was der Rechtssicherheit dient.

Fraglich ist, ob aufgrund der Verweiskette diese Bestimmung bei Spaltungen iSd Art VI UmgrStG anwendbar ist. Dies sollte noch gesetzlich klargestellt werden.

Zu Spaltung:

Fraglich ist, ob aufgrund der Verweiskette diese Bestimmung bei Spaltungen iSd Art VI UmgrStG anwendbar ist. Dies sollte in § 33 Abs. 4 und Abs. 5 UmgrStG noch gesetzlich klargestellt werden.

Zu Artikel 5 - Änderung des Gebührengesetzes 1957

Zu § 35 Abs. 7 GebG:

Die Befreiung für Infrastrukturprojekte stellt auf das Unterliegen der Abzugsteuer iSd § 107 EStG bzw. § 24 Abs. 7 KStG ab. Um zu vermeiden, dass diese Rechtsgeschäfte einer Gebühr unterliegen, wenn der Einkünfteempfänger steuerbefreit ist (z.B. KÖR oder sonst von unbeschränkter Steuerpflicht befreite Körperschaft), sollte uE eine andere Anknüpfungstechnik gewählt werden. Wir regen daher an, statt der Wortfolge "die die Grundlage für die Erzielung von Einkünften darstellen, die der Abzugsteuer gemäß § 107 des Einkommensteuergesetzes 1988 bzw. des § 24 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 unterliegen" z.B. folgende Anknüpfung "im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten nach § 107 des Einkommensteuergesetzes 1988" zu verwenden. Darüber hinaus scheint es uE systemkonformer die Befreiung von Rechtsgeschäften, die im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten nach § 107 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, nicht in § 35 GebG, sondern in § 20 GebG zu normieren.

§ 35/7 iVm § 37/38: Warum gilt die Befreiung nur für Neuverträge ab 1.1.2019, wenn auch Altverträge (ab jetzt) zukünftig die Abzugssteuer auslösen?

Zu Artikel 6 - Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987

ERGÄNZUNG: Beim Tatbestand der Anwachsung erfolgte mit dem GrEStG 2016 erstmals eine Trennung der Sachverhalte „Umgründung“ und „Anwachsung“, und zwar im Rahmen des Steuersatzes.

Die Tatbestände der Anteilsvereinigung gem. § 7 Abs. 1 Z 2 c) sind – wie Vorgänge nach dem UmgrStG - mit einem Steuersatz von 0,5% versehen; bei der Anwachsung in oben beschriebenem Sinne gilt allerdings ein Steuersatz von 3,5%. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die Anwachsung selbst im Zuge eines „Vorganges nach dem Umgründungssteuergesetz“ ist (z.B.: Einbringung des gesamten MU-Anteils in die Komplementär-GmbH).

Der Tatbestand einer Anwachsung ist eine (einfache) Art der Rechtsformumwandlung, die sehr häufig in der Praxis vorkommt; oft auch ungewollt als Folge des Todes des vorletzten Gesellschafters.

Für den Vorgang der Anwachsung war bis inklusive GrEStG idF 2014 eine – geringere – Bemessungsgrundlage, nämlich der 3fache Einheitswert, bestimmt. Für Umgründungen galt bis 2016 noch die Bemessungsgrundlage mit dem 2fachen Einheitswert.

Die Bemessungsgrundlage mit dem 3fachen Einheitswert findet sich in § 26a GGG seit 2014 sowohl für Umgründungen als auch für den Fall der Anwachsung (= Vereinigung aller Anteile einer Personengesellschaft).

Eine nun bestehende Unterscheidung in der Steuerbelastung zu den Fällen der Umgründung ist nach Ansicht des Fachsenats nicht gerechtfertigt.

Wir regen daher wieder eine Gleichstellung dieser beiden Vorgänge gefordert.

Dies könnte durch eine Aufnahme des Tatbestandes der Anwachsung in § 7 Abs. 1 Z 2 c) GrEStG leicht erfolgen.

Zu § 1 (2a) und (3) GrEStG:

Es ist begrüßenswert, dass das JStG 2018 die Vermögenszugehörigkeit des Grundstücks regelt und damit auf gesetzlicher Grundlage klargestellt wird, dass die Verwirklichung des Anteilsvereinigungstatbestands nach § 1 (3) GrEStG die Vermögenszugehörigkeit des Grundstücks nicht bewirkt.

Zu § 1 Abs. 5 GrEStG:

Die umfassende Anwendung der Differenzbesteuerung ist zu begrüßen.

Zu Artikel 7 - Änderung des Versicherungssteuergesetzes 1953

Zu § 6 Abs. 1a VersStG):

Die vorgesehenen Klarstellungen in Bezug auf Prämienfreistellungen sind zu begrüßen.

a) Berücksichtigung von Produkten der betrieblichen Altersvorsorge:

Um unerwünschte Effekte zu vermeiden, wäre zusätzlich eine Ausnahmeregelung für die Produkte der Betrieblichen Altersvorsorge (BAV) zielführend.

Im Rahmen der BAV hat der Arbeitnehmer häufig keinen Einfluss auf unternehmenspolitische Entscheidungen, die Prämienfreistellungen bzw. Rückkäufe bewirken können. Die vorgeschlagene Regelung könnte darüber hinaus in der BAV zu einer arbeitsrechtlichen Diskriminierung von Arbeitnehmern führen. Weiters könnten Verfügungsmöglichkeiten gemäß BPG eingeschränkt werden. Wir regen daher an, Versicherungsverträge im Rahmen der BAV gänzlich von einer Umqualifizierung nach Abs. 1 Z 1 lit. a VersStG auszunehmen.

b) Änderungen des § 6 Abs. 1a VersStG:

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Nachversteuerung wäre folgender Zusatz empfehlenswert:

(1a) Bei Lebensversicherungen unterliegt das gezahlte Versicherungsentgelt im Zeitpunkt des Rückkaufs bzw. im Auszahlungszeitpunkt nachträglich einer weiteren Steuer von 7 v.H., wenn [...]

Weiters lässt die Formulierung "Prämienfreistellung von mehr als 50% des vereinbarten laufenden Versicherungsentgeltes" in § 6 Abs. 1a Z 1 und Z 2 VersStG Raum für Interpretationen bzw. ist nur anhand der Erläuterungen verständlich. Dies deshalb, weil unter Prämienfreistellung sprachlich eine 100 %ige Freistellung verstanden wird, während bei nur teilweisen Freistellungen die Begriffe Prämienreduktion bzw. -herabsetzung verwendet werden. Wir schlagen daher folgenden Text vor, der inhaltlich jedoch zu keinen Änderungen führen soll:

- „(1a) Bei Lebensversicherungen unterliegt das gezahlte Versicherungsentgelt nachträglich einer weiteren Steuer von 7 v.H., wenn
1. das Versicherungsverhältnis in welcher Weise immer in eine in Abs. 1 Z 1 lit. a bezeichnete Versicherung verändert wird; im Fall einer Prämienfreistellung gilt dies nur dann, wenn sie mehr als 50% des vereinbarten laufenden Versicherungsentgeltes umfasst und innerhalb von drei Jahren ab Vertragsabschluss auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erfolgt;
 2. bei einem Versicherungsverhältnis, bei dem bei Vertragsabschluss keine laufende, im Wesentlichen gleichbleibende Prämienzahlung vereinbart war oder bei dem innerhalb von drei Jahren ab Vertragsabschluss eine Prämienfreistellung von mehr als 50% des vereinbarten laufenden Versicherungsentgeltes auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erfolgt,
 - a) im Fall einer Kapitalversicherung einschließlich fondsgebundener Lebensversicherung oder einer Rentenversicherung vor Ablauf
 - von zehn Jahren ab Vertragsabschluss, wenn der Versicherungsnehmer und die versicherten Personen im Zeitpunkt des Abschlusses des Versicherungsvertrages jeweils das 50. Lebensjahr vollendet haben, beziehungsweise
 - von fünfzehn Jahren ab Vertragsabschluss in allen anderen Fällen ein Rückkauf erfolgt und die Versicherung dem Steuersatz des Abs. 1 Z 1 lit. b unterlegen hat. Ist der Versicherungsnehmer keine natürliche Person, gilt das Erfordernis der Vollendung des 50. Lebensjahres nur für die versicherten Personen.
 - b) im Falle einer Rentenversicherung, bei der der Beginn der Rentenzahlungen vor Ablauf

- von zehn Jahren ab Vertragsabschluss, wenn der Versicherungsnehmer oder eine der versicherten Personen im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages jeweils das 50. Lebensjahr vollendet haben, beziehungsweise
- von fünfzehn Jahren ab Vertragsabschluss in allen anderen Fällen vereinbart ist, diese mit einer Kapitalzahlung abgefunden wird. Ist der Versicherungsnehmer keine natürliche Person, gilt das Erfordernis der Vollendung des 50. Lebensjahres nur für die versicherten Personen.

Als Prämienfreistellung gilt für die Frage der Versicherungssteuerpflicht gemäß Z 1 und 2 jede Nichtbezahlung, unabhängig davon, ob sie auf Gesetz, einer vertraglichen Vereinbarung oder einer faktischen Nichtbezahlung beruht.

Prämienherabsetzungen sind nur dann wie Prämienfreistellungen zu beurteilen, wenn sie mehr als 50% des vereinbarten laufenden Versicherungsentgeltes umfassen.

c) Erläuterungen:

In den Erläuterungen sollten folgende Punkte richtig gestellt bzw. präzisiert werden:

Wird ein Versicherungsverhältnis, auf das der Steuersatz von 4% anzuwenden ist, in eine Einmalerlagsversicherung mit Kapitalauszahlung verändert, kommt es zu einer Nachversteuerung in Höhe von 7% des bisher gezahlten Versicherungsentgeltes (§ 6 Abs. 1 a Z 1 VersStG). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine Person ab-unter 50 Jahren eine Kapitalversicherung mit einer laufenden, im Wesentlichen gleich bleibenden Prämienzahlung auf 12 Jahre abgeschlossen hat und diese Versicherung in eine Einmalerlagsversicherung verändert wird.

Ein weiterer Nachversteuerungstatbestand wird erfüllt, wenn eine Einmalerlags-Kapital- oder Rentenversicherung, deren Prämien mit 4% zu besteuern waren, vor Erreichen der Höchstlaufzeit Mindestbindfrist von 10 bzw. 15 Jahren rückgekauft wird (§ 6 Abs. 1a Z 2 lit. a VersStG).

Zu Artikel 9 - Änderung der Bundesabgabenordnung:

Missbrauchstatbestand (§ 22 BAO):

Grundsätzlich begrüßt der Fachsenat die Intention, den Missbrauch in § 22 BAO umfassend und abschließend gesetzlich zu regeln.

In § 22 Abs. 1 BAO idF JStG 2018 wird der Verweis auf die „*Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes*“ durch „**Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts**“ ersetzt. Durch eine Ergänzung des § 22 BAO in einem neuen Abs. 2 soll im Zuge des JStG 2018 - in Umsetzung des Art. 6 RL EU 2016/1164 - der **Missbrauchstatbestand erstmals gesetzlich definiert** werden. Wenngleich in den Erläuterungen darauf hingewiesen wird, dass die neue Definition des Missbrauchs begriffs die **höchstgerichtliche Judikatur** widerspiegelt und die **bestehende Auslegungstradition** so weit wie möglich beibehalten werden soll, verwendet die neue Legaldefinition in § 22 BAO dennoch eine Wortwahl, die sowohl der herrschenden Rechtsprechung also auch der bisherigen Verwaltungspraxis bei der Auslegung des § 22 BAO widerspricht:

- Gemäß § 22 Abs. 2 BAO erster Satz idF JStG 2018 liege nämlich Missbrauch vor, „...wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist.“ Nach der Rechtsprechung des VwGH erfüllt aber nicht ein einziger Rechtsschritt alleine, sondern stets **nur eine Kette von Rechtshandlungen** den Sachverhalt, mit dem die Rechtsfolgen des § 22 Abs. 2 BAO idgF bzw. Abs. 3 idF JStG 2018 verbunden sind (VwGH 10.12.1997, 93/13/0185, VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220).
- § 22 Abs. 2 Satz 2 BAO idF JStG 2018 sieht eine Gestaltung dann als „**ungewöhnlich und unangemessen**“ an, wenn diese unter Außerachtlassung der damit verbundenen **Steuerersparnis** nicht mehr sinnvoll erscheint, „...weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.“ Künftig soll Missbrauch also bereits dann unterstellt werden können, wenn **nur einer der wesentlichen Zwecke** darin besteht, einen **steuerlichen Vorteil** zu bewirken. Auch das widerspricht der bisherigen höchstgerichtlichen **Rechtsprechung**, wonach unter Rechtsmissbrauch eine rechtliche Gestaltung verstanden wurde, „...die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre **Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet**“ (VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031). Im Übrigen ist auch unklar, was dem „**Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts**“ entspricht bzw. zuwiderläuft (z.B. Umgründungen)?
- **Verhältnis zu anderen Missbrauchsnormen:** Zu klären wäre schließlich auch noch das Verhältnis von § 22 BAO idF JStG 2018 zu anderen mit der Richtlinienumsetzung einhergehenden materiellen Rechtsnormen, insbesondere betreffend **§ 10a KStG** idF JStG 2018 (z.B. kann bei Nichtschlagendwerden der Hinzurechnungsbesteuerung, etwa wegen Unterschreitung der Drittelpflichtgrenze niedrigbesteuerte Passiveinkünfte, dennoch ein Missbrauch iS § 22 BAO vorliegen?).
- Im letzten Satz von § 22 Abs. 2 BAO-Entwurf sollte es abschwächend heißen: "beachtliche" (= VwGH) statt "triftige" (= Art 6 ATAD) wirtschaftliche Gründe. Der neue § 22 BAO stellt ohnedies eine frei geschöpfte Mixtur aus VwGH-Judikatur zu § 22 BAO idgF und der ATAD dar.
- 2.) Dem zweiten Absatz von § 22 BAO-Entwurf könnte noch - eben im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH - ein weiterer Satz angefügt werden: "Kein Missbrauch ist auch anzunehmen, wenn ein gesetzlich vorgesehener Weg beschritten wird."

Für den neu eingefügten § 22 Abs. 2 BAO gibt es keine Inkrafttretensbestimmung. Wir regen an, in einer Inkrafttretensbestimmung klarzustellen, dass der neugefasste § 22 BAO auf Sachverhalte anzuwenden ist, die nach der Kundmachung des Gesetzes verwirklicht werden.

Auskunftsbescheid (§ 118 BAO):

Die **Ausdehnung** der Gegenstände von (wie bereits bisher kostenpflichtigen) Auskunftsbescheiden in § 118 Abs. 2 BAO idF JStG 2018 auf Rechtsfragen iZm dem **internationalen Steuerrecht**, dem **Umsatzsteuerrecht** und dem Vorliegen von **Missbrauch** (§ 22 BAO) ist grds zu begrüßen:

- Nach § 118 Abs. 5a BAO idF JStG 2018 soll der Auskunftsbescheid künftig „**tunlichst innerhalb von zwei Monaten** nach der Antragstellung erlassen werden. Die bisherigen Erfahrungen mit

rechtsverbindlichen, bescheidmäßigen „Advanced Rulings“ iSd § 118 BAO zeigen zwar, dass die nunmehr normierte Zweimonatsfrist durchaus ambitioniert ist, was allerdings durch die Formulierung „tunlichst“ sogleich wieder relativiert wird. In den Erläuterungen heißt es dazu, dass diese Frist z.B. aufgrund besonderer **Komplexität** der Anfrage überschritten werden kann.

Durch das mögliche Überschreiten der Erledigungsfrist – z.B. aufgrund der besonderen Komplexität der Anfrage – läuft die Erledigungsfrist allerdings Gefahr ausgehebelt zu werden, zumal ohnedies rechtsverbindliche, bescheidmäßige sowie kostenpflichtige Auskünfte vor allem bei besonders komplexen Vorhaben eingeholt werden. Außerdem ist unklar, ob es noch weitere Gründe (arg. „z.B.“) für das Überschreiten der Erledigungsfrist gibt. Aus unserer Sicht wäre zu überlegen, anstelle dieser Abschwächung bzw. Unverbindlichkeit eine **Erledigungsfrist mit drei oder vier Monaten** zu normieren und dafür deren Einhaltung bestmöglich zu gewährleisten.

- **Noch nicht verwirklichte Sachverhalte** versus Dauergeschäftsfälle: Eine der Grundvoraussetzungen für das Rulingverfahren iSd § 118 BAO ist, dass nur über bis dato noch nicht verwirklichte Sachverhalte abgesprochen werden kann. Dies könnte insbesondere in Zusammenhang mit den erst jetzt möglichen Anfragegegenständen, zumal im Bereich der **Umsatzsteuer**, auf Abgrenzungsschwierigkeiten stoßen, wenn es sich um die steuerliche Behandlung von **Massengeschäftsfällen** bzw. um Geschäftsvorfälle handelt, welche durch das Geschäftsmodell bedingt und in gleichartiger Weise bereits bisher vorgekommen sind.
- § 118

§ 118 (2) BAO: Für die Besteuerungspraxis und Rechtssicherheit ist es hilfreich, dass verbindliche Rechtsauskünfte zu den bisherigen Bereichen (Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen) künftig auch für die Umsatzsteuer, das internationale Steuerrecht und hinsichtlich der Beurteilung einer beabsichtigten Gestaltung als Missbrauch iSd § 22 BAO eingeholt werden können. Wir regen an klarzustellen, dass vom Bereich Internationales Steuerrecht auch Rechtsfragen hinsichtlich der neuen CFC-Bestimmung sowie auch des originär innerstaatlichen internationalen Steuerrechts generell mitumfasst sind.

Begleitende Kontrolle (§§ 153a bis 153g BAO):

Bei der Änderung in der BAO betreffend begleitende Kontrolle sollte uE wie folgt klargestellt werden:
„Da eine Begleitende Kontrolle keine Außenprüfung nach § 147 BAO ist, erfüllt der Wechsel in die begleitende Kontrolle iSd § 153d BAO nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 29 Abs. 3 lit. c FinStrG.“

Dass nach einem mehrjährigen Pilotprojekt („**Horizontal Monitoring**“) nunmehr eine verfahrensrechtliche Gesetzesgrundlage geschaffen wird, welche die künftige „begleitende Kontrolle“ als freiwillig zu wählende **Alternative zur Außenprüfung** im Nachhinein eröffnet, sofern die optierenden Unternehmen eine bestimmte Größe aufweisen und auch die übrigen Voraussetzungen erfüllen, ist insbesondere im Sinne der damit zeitnah möglichen Planungs- und **Rechtssicherheit** sehr zu begrüßen und wohl auch als positives Signal für den internationalen Wirtschaftsstandort Österreich zu sehen. Dennoch auch dazu einige Anmerkungen:

- **§ 148 (3a) BAO:** Trotz aufrechter begleitender Kontrolle soll in bestimmten Ausnahmefällen eine Außenprüfung möglich sein. Dies erscheint insbesondere im Fall von Gegenberichtigungen nicht

geboten. Nach unserer Auffassung könnten erforderliche Nachprüfungen der relevanten Umstände auch bereits im Rahmen der begleitenden Kontrolle erfolgen, ohne hier eine Außenprüfung erforderlich zu machen. Andernfalls würde der Vorteil der laufenden Kontrolle insoweit konterkariert.

- **Umsatzgrenze** (§ 153b Abs. 4 Z 3 BAO idF JStG 2018): Wenn gleich es grds verständlich ist, dass die neue „Begleitende Kontrolle“ wohl nicht allen bilanzierenden Unternehmen (bzw. Konzernen oder KöSt-Gruppen) zugänglich gemacht werden kann, könnte die dzt geplante Mindestumsatzgrenze von **über 40 Mio EUR** (in Anlehnung an die „mittelgroße“ Kapitalgesellschaft iS § 221 Abs. 2 UGB bzw. Zuständigkeit der **Großbetriebsprüfung**) ev. dennoch verfassungsrechtliche Bedenken zeitigen, sofern diese Differenzierung nicht hinreichend sachlich begründet wird?
- **Steuerkontrollsyste**m: Die Ausgestaltung eines hinreichenden steuerlichen IKS (steuerrelevante Prozesse und Prozessschritte im Rahmen eines gesamthaften Compliance Management Systems iS § 153b Abs. 6 BAO) ist die wohl wesentlichsste **Voraussetzung** und in vielen Fällen auch Knackpunkt für die Optierbarkeit in die begleitende Kontrolle. Zudem wird verlangt, dass die Einrichtung eines tauglichen Steuerkontrollsysteins durch **Bestätigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers** mindestens alle drei Jahre zu belegen ist (§ 153b Abs. 4 Z 4 BAO). Demgemäß haben sowohl die angesprochenen steuerpflichtigen Unternehmen als auch unser Berufsstand größtes Interesse daran, die **näheren Details** zur Erfüllung dieser Voraussetzungen ehestmöglich zu erfahren. Deshalb sollte auch die geplante **Verordnung**, in welcher insbesondere die Systematik zur **Prüfung** des Steuerkontrollsysteins sowie die Mindestinhalte der **Bestätigung** näher geregelt werden sollen, möglichst zeitnah konzipiert und ebenfalls zur Begutachtung versandt werden.
- **Finanzstrafrecht**: Das Bestehen bzw. die Bestätigung eines funktionierenden **Steuerkontrollsyste**ms sollte grds auch eine starke Indizwirkung dahingehend haben, dass es sich im Falle von dennoch auftretenden Fehlern jedenfalls um **keinen Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit** im finanzstrafrechtlichen Sinne handelt. Es wird daher angeregt, dies auch im FinStrG entsprechend zu verankern.²
- **Inkrafttreten**: Der geplante Inkrafttretenstermin bereits am **1.1.2019** erscheint im Hinblick auf die für eine künftige „begleitende Kontrolle“ zu erfüllenden Voraussetzungen und **Vorbereitungshandlungen** (insbesondere **Eingangsbetriebsprüfung** für alle noch ungeprüften Jahre (§ 153c Abs. 3 BAO), Installierung bzw. Adaptierung und Prüfung des **Steuerkontollsyste**ms) eher unrealistisch und könnte daher ev. auf **1.1.2020** verschoben werden.

§ 153a iVm 153f Abs. 4 BAO:

Die begleitende Kontrolle beruht auf einem Vertrauensverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt. So wird auch in den EBs mehrfach von der erforderlichen Vertrauensbasis bzw. dem „besonderen“ Vertrauensverhältnis zwischen dem Finanzamt und den Unternehmern gesprochen (zu § 153a, § 153c zu Abs. 4 und zu § 153g zu Abs. 1). Grundgedanke der begleitenden Kontrolle ist somit der offene und regelmäßige Austausch zwischen dem Unternehmer und dem Finanzamt. Dieser Austausch basiert einerseits auf einer erhöhten Offenlegungspflicht der Unternehmen, andererseits auf

² Hinweis auf einen **Anwendungserlass des deutschen BMF zu § 153 dAO**, der die Abgrenzung der einfachen **Anzeige- und Berichtigungspflicht** gegenüber dem Erfordernis einer Selbstanzeige zum Inhalt hat und darin ebenfalls die **Bedeutung eines innerbetrieblichen Kontrollsyste**ms bzw. dessen Indizwirkung gegen das Vorliegen von Vorsatz und „Leichtfertigkeit“ hervorgehoben wird (Anwendungserlass zu § 153 dAO des dBMF vom 23.5.2016, zitiert bei LINZNER-STRASSER/STEINER, Steuer-IKS „light“ – auch für KMUs ein Thema?, in: TAX-LEX 4/2018, S. 103 ff.).

einer erweiterten Auskunftspflicht der Behörden. Aus Perspektive der Unternehmer ist die Möglichkeit Fragen an das Finanzamt zu stellen und Auskünfte zu erhalten, ein zentrales Element der begleitenden Kontrolle. Eine erweiterte Auskunftspflicht ist einer absoluten Auskunftspflicht ist zu begrüßen, allerdings macht die Teilnahme an der begleitenden Kontrolle für den Unternehmer nur dann Sinn, wenn die Auskünfte des Finanzamtes auch eine Rechtsqualität haben.

Steuerpflichtige können Auskünfte über bereits verwirklichte und geplante künftige Sachverhalte einholen. Auskünfte sind von der Schutzwirkung des Treu- und Glaubensgrundsatzes erfasst. Generell kann ein Auskunftsbegehrungen schriftlich, mündlich oder telefonisch erfolgen. Als Beweismittel über Auskünfte kommen Niederschriften iSd 87 BAO in Betracht (So Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben 6. April 2006 BMF-010103/0023-VI/2006 Pkt 3.1). Diese Rechtsqualität von Aussagen (Treu und Glauben) im Rahmen der begleitenden Kontrolle sollte sich nicht nur auf noch nicht verwirklichte Sachverhalte, sondern im spezifischen Zusammenhang mit der begleitenden Kontrolle auch auf bereits getätigten Sachverhalte erstrecken. Die einschränkende Voraussetzung hinsichtlich der Disposition des Steuerpflichtigen im Vertrauen auf eine getätigten Auskunft widerspricht der Grundkonzeption der begleitenden Kontrolle. Gleiches muss daher für die in der Niederschrift festgehaltenen Auskünfte während der begleitenden Kontrolle gelten, zumal die Niederschrift als Beweismittel für Treu- und Glaubensauskünfte gesehen wird. Die Gesetzesmaterialien zu § 153f Abs. 4 sprechen davon, dass die in der Niederschrift festgehaltenen Auskünfte „allenfalls“ den Schutz von Treu und Glauben genießen. UE kann diese Einschränkung „allenfalls“ missverstanden werden. UE sollte daher klargestellt werden, dass damit lediglich gemeint ist, dass alle Voraussetzungen für Treu und Glauben erfüllt sein müssen.

Zu § 153b BAO:

§ 153b Abs. 4 BAO regelt die Voraussetzungen für einen Antrag auf begleitende Kontrolle. Demnach kann der Antrag unter anderem nur unter der folgenden Voraussetzung gestellt werden: Z 2: Über keinen im Antrag angeführten Unternehmer ist in den letzten 5 Jahren vor der Antragstellung wegen eines vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Finanzvergehens rechtskräftig eine Strafe oder Verbandsgebuße verhängt worden.

Das Zutreffen dieser Voraussetzung ist nach § 153c Abs. 1 BAO nicht vom zuständigen Finanzamt des Kontrollverbundes zu prüfen, sondern nach § 153c Abs. 2 BAO von dem für die Einkommensteuer der Körperschaft zuständigen Finanzamtes des einzelnen Unternehmers (insbesondere nämlich auch diese Voraussetzung der strafrechtlichen Verurteilung in den letzten 5 Jahren).

Liegen die Voraussetzungen vor, die vom zuständigen Finanzamt für den Kontrollverbund und von den zuständigen Finanzämtern für die einzelnen Unternehmer zu prüfen sind, so hat nach § 153c Abs. 3 BAO eine Außenprüfung zu erfolgen.

Über diese Voraussetzungen hinaus muss sich der Unternehmer auch noch als steuerlich zuverlässig erweisen, um in die begleitende Kontrolle aufgenommen zu werden. Dafür sind die Voraussetzungen der Ziffer 1, 2, 3 des § 153c Abs. 4 BAO im Einzelnen zu prüfen. Von besonderer Bedeutung erscheint Abs. 4 Z 3 lit. h (eine deutliche Verbesserung der Selbstkontrolle aus Anlass einer strafrechtlichen Verfolgung).

Grundsätzlich ist dieser Gesichtspunkt zu begrüßen, der offensichtlich als positiver Punkt in der Gesamtwürdigung (steuerliche Zuverlässigkeit) zu berücksichtigen ist (deutliche Verbesserung der Selbstkontrolle (CMS!) aus Anlass einer strafrechtlichen Verfolgung).

Es sollte somit offenbar möglich sein, dass straffällig gewordene Unternehmer bei entsprechender Verbesserung der Selbstkontrolle auch in den Genuss der begleitenden Kontrolle kommen können sollen. Dieser Punkt hat aber einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich, weil ja § 153b Abs. 4 Z 2 vorsieht, dass im Fall einer strafrechtlichen Verurteilung für 5 Jahre lang eine begleitende Kontrolle nicht zulässig ist. Außerdem ist sie nicht zulässig während Strafverfahren anhängig sind (vgl. § 153c Abs. 4 lit. f: anhängige und noch nicht rechtskräftig abgeschlossene Finanzstrafverfahren).

Beispiel:

z.B. Strafverfahren gegen Verband betreffend KÖSt 2013 – 2016, Urteil 2020.

2017 – 2020: § 153c Abs. 4 Z 3f (keine Sperre aber als negativ zu berücksichtigen)

2020 – 2025: Sperre § 153b Abs. 4 Z 2

2025ff: möglich, positiv zu berücksichtigen ist (gegebenenfalls), Verbesserung der Selbstkontrolle

Insgesamt scheinen diese Regelungen noch nicht ausreichend aufeinander abgestimmt: Während nach § 153b Abs. 4 Z 2 keine Verurteilung in den letzten 5 Jahren vor Antragstellung vorliegen soll, soll es nach § 153c Abs. 4 Z 3 im Hinblick auf die steuerliche Zuverlässigkeit darauf ankommen, wie sich das steuerliche Verhalten in den letzten 5 Jahren vor Antragstellung dargestellt hat. Hier gibt es eine erhebliche Kluft, weil das steuerliche Verhalten in den letzten 5 Jahren (Zeitpunkt der Tat!) wohl erheblich (vielfach mehrere Jahre) vor dem Zeitpunkt der strafrechtlichen Verurteilung liegen wird auf die § 153b Abs. 4 Z 2 BAO abstellt.

§ 153b Abs. 4 Z 2 sollte somit konsistenterweise nicht auf Verurteilung in den letzten 5 Jahren, sondern auf Tatbegehung abstellen.

(im Beispiel: letzte Tat 2017, Verurteilung 2020)

Jedenfalls sollte einem Unternehmen, das seine Vertrauenswürdigkeit durch Verbesserung der Selbstkontrolle wiederhergestellt hat, begleitende Kontrolle auch wieder früher offenstehen. Hier scheinen die 5 Jahre nach der Tat im Sinne des § 153c Abs. 4 Z 3 schon eher zu lang.

Weiters sollten zwei verschiedene Gesichtspunkte entsprechend getrennt werden. Zum Einen der Gesichtspunkt, ob und wann wiederum eine begleitende Kontrolle stattfinden kann bei Unternehmen, die finanzstrafrechtlich straffällig geworden sind und zum Zweiten wie man begleitende Kontrolle besonders einsetzen könnte um im Anschuss einer Verurteilung von Verbänden eine Resozialisierung effizient zu beschleunigen (insbesondere im Zusammenhang mit organisatorischen oder personellen Weisungen und bedingter Strafnachsicht). Hier könnte man im Rahmen der Regelung für die begleitende Kontrolle eine begleitende Kontrolle II vorsehen, die geeignetes Monitoring für die straffällig gewordenen Unternehmen ermöglicht. Allerdings wären hier wohl weitere Voraussetzungen und Regelungen aufzunehmen.

§ 153b Abs. 5 BAO:

Wir regen die Konkretisierung der Voraussetzung des verbundenen Unternehmers dahingehend an, dass für das Vorliegen einer direkten oder indirekten Beteiligung von mehr als 50% auf das Nominalkapital abgestellt wird. Damit würde ein Gleichklang mit der 50%-Schwelle bei der finanziellen Verbindung nach § 9 Abs. 4 KStG geschaffen werden.

Zu § 153b Abs. 4 Z 4:

Weder aus dem Gesetzestext noch aus den Erläuternden Bemerkungen geht hervor, welche Art der Bestätigung erteilt werden soll.

Im Hinblick auf die geltenden berufsständischen Standards für die Berufsausübung kommen für die hier geforderte Bestätigung zwei mögliche Leistungskategorien in Betracht:

- Die Bestätigung könnte in Form einer Zusicherung im Sinne des § 3 Abs. 1 WTBG auf Basis einer sonstigen Prüfung nach Maßgabe des Fachgutachtens des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der KSW über die Durchführung von sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) erteilt werden. Sonstige Prüfungen (assurance engagements) sind auftragsgebundene Prüfungen mit dem Ziel, ein Urteil darüber abzugeben, ob ein Ist-Objekt mit einem Soll-Objekt (Referenzmodell) übereinstimmt. Das Ergebnis einer sonstigen Prüfung wird in Form einer Zusicherung bestätigt.
- Sollte eine Zusicherung im Sinne einer sonstigen Prüfung nach KFS/PG 13 als nicht erforderlich erachtet werden, wäre es auch möglich, die Bestätigung in Form einer sachverständigen Leistung (ohne Zusicherung) abzugeben.

Die KSW regt an, im Gesetz klarzustellen, ob die Bestätigung mit einer Zusicherung (sonstige Prüfung nach KFS/PG 13) oder ohne Zusicherung (sachverständige Leistung) erteilt werden soll.

Das geltende Berufsrecht sieht vor, dass die Ausübung jener wirtschaftstreuhänderischen Arbeiten, die eine Zusicherungsleistung eines unabhängigen Prüfers erfordern, den Wirtschaftsprüfern vorbehalten sind (vgl. § 3 Abs. 1 WTBG 2017). Steuerberater sind zur Erteilung von Zusicherungsleistungen berufsrechtlich nicht befugt; erteilt ein Steuerberater dennoch entgegen seiner berufsrechtlichen Befugnis eine Zusicherungsleistung, führt dies dazu, dass insoweit keine Deckung durch die Berufshaftpflichtversicherung des Steuerberaters besteht. Zur Durchführung von Prüfungsaufgaben ohne Zusicherungsleistung eines unabhängigen Prüfers sowie zur Erstattung von Sachverständigengutachten sind auch Steuerberater befugt (vgl. § 2 Abs. 1 Z 5 und 6 WTBG 2017).

Sollte daher eine Bestätigung mit einer Zusicherungsleistung gewünscht sein, wäre im Gesetz in Übereinstimmung mit dem geltenden Berufsrecht vorzusehen, dass diese Bestätigung nur durch Wirtschaftsprüfer erteilt werden darf. Sofern die Bestätigung ohne Zusicherung in Form einer sachverständigen Leistung erbracht werden soll, wären sowohl Steuerberater als auch Wirtschaftsprüfer im Gesetz als zur Erteilung der Bestätigung befugte Berufsgruppen anzuführen.

Wirtschaftsprüfer, die sonstige Prüfungen nach KFS/PG 13 durchführen, unterliegen bei dieser ihrer Tätigkeit neben den allgemeinen berufsrechtlichen Bestimmungen zu Befangenheit, Anschein der Befangenheit und Interessenkollision gemäß §§ 14 bis 16 der Allgemeinen Richtlinie über die Ausübung

der Wirtschaftstreuhandberufe 2017 (WT-AARL 2017-KSW) speziellen Unabhängigkeitsregeln nach §§ 10 und 11 der Verordnung zur Durchführung prüfender Tätigkeiten (KSW-PRL 2017). § 77 Abs. 3 WTBG sieht vor, dass Berufsberechtigte (sowohl Steuerberater als auch Wirtschaftsprüfer), verpflichtet sind, vor der Annahme oder der Fortsetzung eines Sachverständigenauftrags alle Umstände betreffend ihre Unabhängigkeit einschließlich allfälliger Gefährdungen ihrer Unabhängigkeit und allfällig ergriffener Schutzmaßnahmen zur Verminderung dieser Gefährdungen zu prüfen, zu beurteilen und zu dokumentieren. Sofern die Bestätigung in Form einer sachverständigen Leistung auch durch Steuerberater durchgeführt werden können soll, wäre daher zu beachten, dass derjenige Steuerberater, der seinen Klienten bei der Einrichtung des Steuerkontrollsysteams beraten hat, berufsrechtlich die Bestätigung für diesen seinen Klienten wegen mangelnder Unabhängigkeit nicht erteilen dürfte.

Die KSW regt an, eine gesetzliche Regelung über die Begrenzung der Haftung des die Bestätigung erteilenden Steuerberaters bzw. Wirtschaftsprüfers vorzusehen. Entsprechend den geltenden Allgemeinen Auftragsbedingungen sollte eine Haftung nur bei Vorsatz und grober Fahrlässigkeit möglich und darüber hinaus die Ersatzpflicht bei grober Fahrlässigkeit betragsmäßig mit dem Zehnfachen der Mindestversicherungssumme der Berufshaftpflichtversicherung gemäß § 11 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) begrenzt sein.

Sofern sich das Ministerium dazu entschließt, die Bestätigung als sonstige Prüfung ausschließlich durch Wirtschaftsprüfer vorzusehen, wird angeregt, entsprechend § 4a EStG gesetzlich klarzustellen, dass die Bestimmungen des § 275 des Unternehmensgesetzbuches sinngemäß gelten.

Der vorliegende Begutachtungsentwurf enthält uE widersprüchliche Aussagen zum erforderlichen Umfang der Bestätigung:

- Der Entwurf zu § 153b Abs. 4 Z 4 BAO sieht vor, dass die Bestätigung die „Einrichtung“ (folglich: „design“ und „implementation“) des Steuerkontrollsysteins beinhaltet, woraus nach dem fachlichen Begriffsverständnis zu schließen ist, dass die Wirksamkeit des Kontrollsysteins („effectiveness“) davon nicht umfasst ist.
- Die erläuternden Bemerkungen (EB) zu § 153b Abs. 4 Z 5 und Abs. 6 und 7 BAO führen hingegen an, dass die Bestätigung besagt, dass ein den Erfordernissen des Abs. 6 entsprechendes Steuerkontrollsysteim für alle im Antrag angeführten Unternehmer eingerichtet ist und funktioniert. Soll dementsprechend auch die tatsächliche Funktionsfähigkeit („Wirksamkeit des Kontrollsysteins“, „effectiveness“) von der Bestätigung umfasst sein, müsste dies durch Übernahme des entsprechenden Satzteils aus den EB im Gesetzestext noch entsprechend berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der diesbezüglichen Entscheidung, die nur durch eine Wertung des Gesetzgebers getroffen werden kann, weisen wir darauf hin, dass es sich hierbei um zwei unterschiedliche Auftragsumfänge handelt, und die zusätzliche Bestätigung der Wirksamkeit Mehraufwand für die Unternehmen bedeutet.

Zu § 153b Abs. 7 erster Satz:

Die KSW regt an, in die Ausarbeitung einer diesbezüglichen Verordnung zur Festlegung der Systematik, nach der die Prüfung des Steuerkontrollsystems zu erfolgen hat, sowie des Aufbaus und der Mindestinhalte der Bestätigung rechtzeitig eingebunden zu werden. Zumindest sollte der Entwurf der Verordnung der KSW zur Begutachtung übermittelt werden. Gerne stehen wir für diesbezügliche Abstimmungsgespräche zur Verfügung.

§ 153b Abs. 4 Z 4 iVm § 153b Abs. 7 BAO:

Die Prüfung des Antrags auf begleitende Kontrolle nach § 153c BAO kann aufgrund der nach § 153c Abs. 3 BAO angeordneten Außenprüfung entsprechend Zeit in Anspruch nehmen. Zudem findet der Wechsel in die begleitende Kontrolle nach § 153 d Abs. 1 BAO bei zu veranlagenden Abgaben mit Beginn des der Bescheiderlassung folgenden Veranlagungsjahres statt. Wir halten es für überschließend, dass beim konkreten Wechsel in die begleitende Kontrolle unter Umständen (länger andauernder Prüfungsvorgang insbesondere bei komplexeren Konzernprüfungen oder Einbindung anderer Behörden wie z.B. FFG iZm Forschungsprämien) trotz bereits eingangs vorgelegter Bestätigung nochmals eine Bestätigung über das Interne Steuerkontrollsyste (im Folgenden IKs) gefordert wird. Vor diesem Hintergrund schlagen wir vor, dass die Geltungsdauer der Bestätigung erst mit dem tatsächlichen Wechsel in die begleitende Kontrolle zu laufen beginnt.

Wir regen an, den Gültigkeitszeitraum der Bestätigung des IKs generell auf fünf Jahre zu verlängern, zumal bei der begleitenden Kontrolle das Finanzamt ohnedies das Steuer-IKS laufend auf seine Plausibilität und Funktionalität überprüfen kann und das konkrete Verhalten des Steuerpflichtigen regelmäßig kontrolliert wird.

§ 153c Abs. 1 und 3 iVm § 153b Abs. 4 Z 4 BAO:

Wir regen an, den Prozess und die damit verbundenen Voraussetzungen für den Start der begleitenden Kontrolle zu überdenken. Der Unternehmer muss zuerst die Implementierung eines funktionierenden Steuer-IKS gewährleisten und somit beträchtliche Vorleistungen erbringen und Ressourcen binden, bevor überhaupt dessen steuerliche Zuverlässigkeit geprüft wurde. Es wäre wesentlich unternehmerfreundlicher, zuerst die steuerliche Zuverlässigkeit des Unternehmers zu evaluieren und die entsprechenden Außenprüfungen dafür durchzuführen und erst nach der positiven Beurteilung der steuerlichen Zuverlässigkeit das Vorliegen eines funktionierenden Steuer-IKS zu verlangen.

§ 153c Abs. 4 BAO:

Es ist nachvollziehbar, dass die Behörden hinsichtlich der steuerlichen Zuverlässigkeit auf eine Gesamtbetrachtung abstehen und sich dabei auf einen – nicht taxativen – Indizienkatalog beziehen. Wir regen an – zumindest in den Erläuternden Bemerkungen zu § 153c Abs. 4 Z 1 BAO – beispielhaft zu konkretisieren, welches Verhalten des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung als positiv oder negativ gewertet wird. Darüber hinaus wäre es begrüßenswert – zumindest in den Erläuternden Bemerkungen zu § 153c Abs. 4 Z 2 BAO – beispielhaft zu präzisieren, welche Feststellungen der in den vor der Antragstellung durchgeföhrten Außenprüfungen gegen die steuerliche Zuverlässigkeit des Steuerpflichtigen sprechen.

§ 153d Abs. 1 BAO:

Wir regen an, dass bei Antrag und Prüfung der begleitenden Kontrolle eines ganzen Kontrollverbunds, die begleitende Kontrolle bereits für jene Unternehmen möglich sein sollte, die einen rechtskräftigen Feststellungsbescheid über die Erfüllung der Voraussetzungen haben. Es ist in der Praxis durchaus möglich, dass bei einem oder mehreren Unternehmen des Kontrollverbunds die Außenprüfungen aufgrund eines unterschiedlichen Ausmaßes auch unterschiedlich lange dauern. Zudem kann sich der Abschluss der Außenprüfung auch verzögern, wenn bspw. auch andere Behörden eingebunden werden. Dies kann insbesondere bei Fragestellungen in Verbindung mit Forschungsprämien der Fall sein, wenn es zu Rückfragen an die FFG kommt. Vor diesem Hintergrund regen wir an, dass das Finanzamt einen Bescheid über die begleitende Kontrolle für all jene Unternehmen (z.B. auf Antrag des obersten Unternehmens) erlassen kann, für die ein positiver Feststellungsbescheid vorliegt. Um einen zeitnahen und zügigen Start der begleitenden Kontrolle nach Antragstellung zu gewährleisten, wäre es begrüßenswert, einen raschen Beginn und beschleunigten Abschluss der Außenprüfungen vorzusehen. Dies könnte uE, ähnlich wie bei Advance Ruling, durch Festlegung einer Erledigungsfrist erreicht werden.

Es ergibt sich uE nicht aus dem Gesetzestext des § 153b Abs. 2 und 5 BAO und § 153g Abs. 3 BAO, dass bei Versagung der begleitenden Kontrolle auf Ebene einer Zwischengesellschaft auch weitere untergeordnete Unternehmen von der begleitenden Kontrolle ausgeschlossen werden sollen (so EB zu § 153g Abs. 2). Ein solcher Ausschluss erscheint uE dem Sinn und Zweck nach nicht geboten, zumal die relevanten Kontrollpflichten innerhalb des Kontrollverbunds auch von mittelbar beteiligten Konzernunternehmen (oberster Unternehmer) wahrgenommen werden können. In diesem Zusammenhang regen wir an, dass sofern eine Zwischengesellschaft die Voraussetzungen der begleitenden Kontrolle nicht (mehr) erfüllt, die restlichen Unternehmen des Kontrollverbunds, die die Voraussetzungen der begleitenden Kontrolle erfüllen, einen Wechsel in die/einen Verbleib in der begleitende(n) Kontrolle dennoch bewerkstelligen können.

§ 153d Abs. 3 BAO:

Wir regen an klarzustellen, dass die Bestätigung über die Einrichtung eines funktionierenden Steuer-IKS nur für den neu hinzutretenden Unternehmer und nicht für den gesamten bereits der begleitenden Kontrolle unterliegenden Kontrollverbund erforderlich sein soll. Es wäre unverhältnismäßig, wenn z.B. zahlreiche Konzerngesellschaften bereits in die begleitende Kontrolle gewechselt sind und eine gültige, aktuelle Bestätigung für diese Konzerngesellschaften vorliegt, nochmals – nur wegen einer Erweiterung der begleitenden Kontrolle auf eine weitere Konzerngesellschaft – für diese bereits der begleitenden Kontrolle unterliegenden Konzerngesellschaften eine Bestätigung beizubringen ist. Dies umso mehr, als diese Konzerngesellschaften und deren Steuer-IKS ohnedies der regelmäßigen Kontrolle durch das Finanzamt unterliegen.

§ 153 f Abs. 1 BAO:

Die Möglichkeit eine abweichende Beurteilung der Finanzverwaltung abzuschätzen zu können, ist insofern von großem Gewicht, als der Verstoß der erhöhten Offenlegungspflichten nach § 153g BAO zum Ausschluss aus der begleitenden Kontrolle führen kann. Es wäre uE daher hilfreich, wenn zumindest in den EB klargestellt wird, dass ein ernsthaftes Risiko einer abweichenden Beurteilung durch das Finanzamt insbesondere dann besteht, wenn eine steuerliche Beurteilung durch das Unternehmen in

Abweichung von den Richtlinien (als die zentrale Zusammenstellung der Auslegung durch die Finanzbehörden) vorgenommen wird. Dem Steuerpflichtigen ist es nämlich nur möglich anhand veröffentlichter und allgemein zugänglicher Quellen die Position der Finanzverwaltung und eine allfällige Abweichung seiner Beurteilung abzuschätzen und so seinen erhöhten (Offenlegungs-)Pflichten während der begleitenden Kontrolle nachzukommen.

Aus der Zusammenschau von §§ 153d Abs. 1 mit 153f Abs. 1 BAO würden die erweiterten Offenlegungspflichten auch für Perioden gelten, in denen eigentlich noch gar keine begleitende Kontrolle stattfindet. Würde bspw. am 1. Juni 2019 ein Bescheid iSd § 153d BAO erlassen, so würde dieser am 1. Juli 2019 rechtskräftig. Die begleitenden Kontrollen hinsichtlich der ESt und KöSt könnten gemäß § 153d Abs. 1 letzter Satz BAO allerdings erst mit 1. Jänner 2020 beginnen und sich somit auf die Abgaben ab der Veranlagungsperiode 2020 erstrecken. Demgegenüber würde § 153f Abs. 1 BAO für die erweiterten Offenlegungspflichten bereits an den Zeitpunkt des rechtskräftigen Bescheides anknüpfen. Dies würde im obigen Bsp. zu einer erweiterten Offenlegungspflicht ab 1. Juli 2019 führen. Um in diesem Zusammenhang eine einheitliche Anknüpfung zu tätigen, sollte uE der Beginn der erweiterten Offenlegungspflicht an den Beginn der begleitenden Kontrolle nach § 153d Abs. 1 BAO angeknüpft werden.

Rückzahlung von Abzugsteuern beschränkt Steuerpflichtiger (§ 240a BAO):

Gemäß § 240a BAO idF JStG 2018 soll eine Rückzahlung oder Erstattung der von einem Abfuhrpflichtigen einbehaltenden **Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer oder Abzugsteuer** gem. § 99 EStG auf Grundlage von § 240 Abs. 3 BAO, § 94 Z 2 oder Z 10 oder § 98 oder § 99 EStG, § 21 Abs. 1 Z 1a KStG oder einer Bestimmung eines DBA nur nach vorhergehender „**Vorausmeldung**“ bei dem für die Zurückzahlung oder Rückerstattung zuständigen Finanzamt möglich sein. Die elektronisch abzugebende Vorausmeldung soll zudem **erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung** (wie schon bisher für die KEST) zulässig sein. Weiters bedarf der Antrag auf Rückzahlung oder Erstattung der Ergänzung um eine **An-sässigkeitsbescheinigung** der ausländischen Finanzverwaltung sowie der **Übermittlungsbestätigung** der Vorausmeldung. Diese Regelungen sind uE überschießend:

- Das nunmehr geplante **zweistufige Verfahren** ist im internationalen Vergleich unüblich und führt zu einem nicht zu rechtfertigenden zusätzlichen **Verwaltungsaufwand**. Es ist auch zu bezweifeln, dass dadurch die in den Erläuterungen angeführte Beschleunigung und Effizienzverbesserung des Verfahrens tatsächlich bewirkt wird.
- Gemäß § 240a BAO idgF ist die **Jahresfrist auf die KEST beschränkt** (aus nachvollziehbaren Gründen), soll aber nunmehr auch auf die übrigen Abzugssteuern ausgedehnt werden. Dies würde bedeuten, das etwa auch dann, wenn es ein inländischer Vergütungsschuldner verabsäumt hatte, eine DBA-rechtliche **Entlastung an der Quelle** vorzunehmen oder wenn eine der in § 5 Abs. 1 DBA-EVO (BGBI III 2005/92 iVm BGBI III 2006/44) vorgesehenen Entlastungssperren greift, der ausländische Empfänger der Vergütungen **mindestens ein Jahr warten** müsste, bis er die ihm völkerrechtlich zustehende Entlastung erwirken kann. **Temporäre Doppelbesteuerung** mit entsprechenden Liquiditätsnachteilen für den ausländischen Einkünfteempfänger, wären die Folge.
- Der **Antrag auf Rückerstattung** von zu Unrecht einbehaltenen Abzugssteuern sollte daher **jederzeit bzw. zeitnah** möglich sein. Um eine Antragsflut zu vermeiden, könnte allenfalls überlegt werden, Anträge z.B. erst ab einem bestimmten **Mindestbetrag** einer Steuerrückforderung zuzulassen.

Zu § 292 BAO:

§ 292 BAO (Verfahrenshilfe) beinhaltet noch die alten Bezeichnungen "Kammer der Wirtschaftstreuhänder" bzw. "Wirtschaftstreuhänder". Wir regen an, im aktuellen Entwurf des JStG 2018 die Umfirmierung der Kammer zu berücksichtigen.

Zu Artikel 10 - Änderung des Finanzstrafgesetzes

Die geplanten Änderungen des FinStrG im Rahmen des vorliegenden Begutachtungsentwurfs des JStG 2018 zur Umsetzung der Richtlinie 2014/41/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. April 2014 über die Europäische Ermittlungsanordnung in Strafsachen, insbesondere die Schaffung der erforderlichen Regelungen zur Vornahme von Ton- und Bildaufnahmen sowie Einvernahmen im Wege einer Videokonferenz, sowie die Anpassungen an Gesetzesänderungen und Entwicklung der einschlägigen Judikatur und redaktionellen Bereinigungen sind grundsätzlich zu begrüßen.

Im Folgenden werden nur jene Bestimmungen angesprochen, die kritikwürdig sind bzw. bei denen Anregungen angebracht erscheinen.

1

2. In § 31 Abs. 2 wird der Ausdruck „§§ 49 und 49a“ durch den Ausdruck „§§ 49 bis 49b“ ersetzt.

Zu Z 2 (§ 31 Abs. 2):

Die vorgeschlagene Bestimmung soll ein Redaktionsversehen bereinigen und die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49b (Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit der Übermittlung des länderbezogenen Berichtes gemäß § 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation – VPDG) auf drei Jahre festlegen. Dies entspricht der Verjährungsfrist für die Finanzordnungswidrigkeiten gemäß §§ 49 und 49a.

Anmerkung

Die Verlängerung der Verjährungsfrist bei der Finanzordnungswidrigkeit gem. § 49b FinStrG auf 3 Jahre und deren Begründung, ist sachlich nicht zwingend, weil auch die Finanzordnungswidrigkeit gem. § 49a FinStrG nicht zwingend vergleichbar ist mit der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 FinStrG. Ein Jahr Verjährungsfrist bei den Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49a und § 49b FinStrG wie bei anderen Finanzvergehen begangen durch Verletzung einer Anzeigepflicht (§ 51 FinStrG) wären auch vertretbar.

2

4. § 54 wird wie folgt geändert:

a) Abs. 4 lautet:

„(4) Wird ein Strafverfahren wegen eines Finanzvergehens ohne Berichte der Finanzstrafbehörde (§ 100 Abs. 2 StPO) sowohl bei der Staatsanwaltschaft oder bei Gericht als auch bei der Finanzstrafbehörde geführt, so hat die Finanzstrafbehörde, sobald sie davon Kenntnis erlangt, nach den Abs. 1 und 2 vorzugehen.“

b) In Abs. 5 entfällt der letzte Satz.

c) § 54 Abs. 6 lautet:

„(6) Wird das gerichtliche Verfahren anders als durch Unzuständigkeitsentscheidung rechtskräftig beendet, so hat die Finanzstrafbehörde ihr Verfahren endgültig einzustellen.“

Zu Z 4 (§ 54):

Der Judikatur des EGMR zu Art. 4 des 7. ZP zur EMRK folgend, sollen durch die vorgeschlagenen Änderungen alle Regelungen entfallen, die eine unzulässige Doppelbestrafung bzw. Doppelverfolgung vorsehen.

Anmerkung

Diese Änderungen erscheinen unproblematisch, weil die Finanzstrafbehörde ab Kenntnisnahme von staatsanwaltschaftlichen oder gerichtlichen Ermittlungen künftig nach § 54 Abs. 1 FinStrG vorläufig und nach Abs. 6 endgültig einstellen muss und weil die Normen über die Unterbrechung und Fortsetzung des in derselben Sache von der Finanzstrafbehörde angeordneten Strafvollzugs wegen der seit einiger Zeit praktizierten Rechtsprechung zum Grundsatz *ne bis in idem* ohnedies nicht mehr angewandt werden konnten.

3

5. Nach dem § 56 werden folgende §§ 56a und 56b samt Überschriften eingefügt:

„Ton- und Bildaufnahme

§ 56a. (1) Eine Tonaufnahme oder eine Bild- und Tonaufnahme einer Vernehmung ist zulässig, wenn die vernommene Person ausdrücklich darüber informiert worden ist und die Vernehmung zur Gänze aufgenommen wird. Die Aufnahme ist auf einem geeigneten Medium zu speichern und zum Akt zu nehmen.

(2) Im Falle einer Aufnahme nach Abs. 1 kann die Niederschrift vereinfacht in Form einer schriftlichen Zusammenfassung des Inhalts der Vernehmung erstellt werden. Die Zusammenfassung hat zumindest zu enthalten:

1. die Bezeichnung der Behörde und der an der Amtshandlung beteiligten Personen,
2. Ort, Zeit und Gegenstand der Amtshandlung,
3. Zusammenfassung des Inhalts von Aussagen,
4. andere wesentliche Vorgänge während der Amtshandlung,
5. allenfalls gestellte Anträge,
6. die Unterschriften der vernommenen Personen. Wird eine Unterschrift verweigert oder unterbleibt sie aus anderen Gründen, so sind die hiefür maßgebenden Umstände zu vermerken.

(3) Soweit dies für die Beurteilung der Sache und der Ergebnisse der Amtshandlung erforderlich ist oder eine vernommene Person es verlangt, ist ihre Aussage wörtlich wieder zu geben.

Vernehmung mittels technischer Einrichtung zur Ton- und Bildübertragung:

§ 56b. (1) Ist der Aufenthaltsort eines Zeugen oder Beschuldigten außerhalb des örtlichen Zuständigkeitsbereiches der Finanzstrafbehörde gelegen, kann die Vernehmung unter Verwendung technischer Einrichtungen zur Ton- oder Ton- und Bildübertragung erfolgen. Gleches gilt, wenn ein Zeuge wegen

seines Alters, wegen Krankheit oder Gebrechlichkeit oder aus sonstigen erheblichen Gründen nicht in der Lage ist, zu erscheinen.

(2) Hält sich die einzuvernehmende Person im Ausland auf, ist eine Vernehmung im Sinne des Abs. 1 nur zulässig, wenn die zuständige ausländische Behörde Amts- oder Rechtshilfe leistet.

(3) § 56a gilt sinngemäß.“

Zu Z 5, 12, 16, 18 und 19 (§§ 56a, 56b, 102 Abs. 2, 113 Abs. 1, 127 Abs. 9 und 135 Abs. 2):

Aus verfahrensökonomischen Gründen soll nunmehr eine Tonaufnahme bzw. eine Bild- und Tonaufnahme einer Vernehmung zulässig sein, wenn die vernommene Person ausdrücklich darüber informiert worden ist. Die Aufnahme soll auf einem geeigneten Medium gespeichert und zum Akt genommen werden. In Umsetzung der Richtlinie 2014/41/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. April 2014 über die Europäische Ermittlungsanordnung in Strafsachen soll eine Vernehmung auch im Wege einer Telefon- oder Videokonferenz erfolgen können, sofern entsprechende technische Einrichtungen zur Verfügung stehen. Die Regelungen sind den einschlägigen Bestimmungen der StPO (§§ 97, 247a StPO) nachgebildet. Auch soll eine Augenscheinermittlung ton- oder bildmäßig dokumentiert werden können. Dies entspricht der Bestimmung des § 149 Abs. 1 Z 1 StPO.

Anmerkungen zu § 56a Abs. 1 idF ME JStG 2018:

Nach den Erläuterungen soll nunmehr eine Tonaufnahme bzw. eine Bild- und Tonaufnahme einer Vernehmung aus verfahrensökonomischen Gründen zulässig sein, wenn die vernommene Person ausdrücklich darüber informiert worden ist. Die Regelungen seien den einschlägigen Bestimmungen der StPO (§§ 97, 247a StPO) nachgebildet.

Der Begutachtungsentwurf unterscheidet mit seinem Wortlaut nicht zwischen der Vernehmung von Beschuldigten und jener von Zeugen. In beiden Fällen soll offenbar die Information der vernommenen Person genügen. Ein Widerspruchsrecht besteht nicht.

Demgegenüber ist es nach § 97 StPO zwar zulässig, eine Tonaufnahme oder Ton- und Bildaufnahme einer Vernehmung anzufertigen, sofern die Vernehmung zur Gänze aufgenommen wird. Im Falle der Vernehmung eines Zeugen hat dieser allerdings die Möglichkeit, der Aufnahme grundsätzlich zu widersprechen (§ 97 StPO; siehe dazu *Fuchs/Ratz*, StPO 241. Lfg, § 97 Tz 9).

Da der Beschuldigte ohnedies nicht zur Aussage verpflichtet ist, damit auch bei Ton- oder Bild- und Tonaufnahme von seinem Recht zu schweigen Gebrauch machen kann und daher nur der aussageverpflichtete Zeuge strafrechtlich ein Widerspruchsrecht braucht, sollte daher auch ein Zeuge im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren analog der Regelung im allgemeinen Strafverfahren nicht gegen seinen Willen aufgezeichnet werden können (ausg. der Sonderregelung nach § 56b FinStrG des ME)

Anmerkungen zu § 56a Abs. 2 und Abs. 3 idF ME JStG 2018:

Die Regelung entspricht insoweit weitgehend § 96 StPO, der allerdings generell die Protokollierung von Vernehmungen betrifft. Danach sind die Antworten ihrem wesentlichen Inhalt nach erzählungsweise festzuhalten (§ 97 Abs. 2 iVm § 96 Abs. 3 erster Satz StPO). Eine Regelung, um die der vorgeschlagene § 56a FinStrG jedenfalls ergänzt werden sollte.

Zu ergänzen wäre weiters, dass auch Fragen insoweit in der Zusammenfassung angeführt werden sollten, als sie für das Verständnis der Antwort erforderlich sind (§ 96 Abs. 3 StPO). Die Verwaltungsökonomie darf insoweit nicht zu Lasten von Beschuldigten gehen.

Auch sollte der Vernommene bei der Information über die Ton- bzw. Bild- und Tonaufnahme dahingehend belehrt werden, dass er bei der Zusammenfassung teilweise oder zur Gänze eine wörtliche Wiedergabe seiner Aussage verlangen kann und sollte die Belehrung dahingehend auch protokolliert werden.

Abs. 3 könnte daher ein zweiter Satz wie folgt angefügt werden:

„Auf dieses Recht ist der Vernommene ausdrücklich im Rahmen der Information über die Ton- oder Bild und Tonaufnahme ausdrücklich hinzuweisen und ist die durchgeführte Belehrung in der Niederschrift festzuhalten.“

Anmerkungen zu § 56b idF ME JStG 2018

§ 55a Abs. 1 Z 10 EU- JZG und § 8i Abs. 1 FinStrZG, jeweils in der Fassung des ME, sehen demgegenüber ausdrücklich die Zustimmung des Beschuldigten zur Vernehmung mittels technischen Einrichtungen vor (vgl. Art 24 Abs. 2 lit. a RL 2014/41/EU).

Darüber hinaus sollten gerade Kranke oder Gebrechliche nicht ohne deren Zustimmung im Wege einer Bild- und Tonübertragung vernommen werden können.

4

18. Dem § 127 Abs. 9 werden folgende Sätze angefügt:

„Diese sind jedenfalls bis zur Rechtskraft der Entscheidung aufzubewahren. Darüber hinaus sind Vernehmungen von Zeugen mittels technischer Einrichtungen gemäß § 56b über Anordnung des Verhandlungsleiters zulässig.“

Zu Z 5, 12, 16, 18 und 19 (§§ 56a, 56b, 102 Abs. 2, 113 Abs. 1, 127 Abs. 9 und 135 Abs. 2):

Aus verfahrensökonomischen Gründen soll nunmehr eine Tonaufnahme bzw. eine Bild- und Tonaufnahme einer Vernehmung zulässig sein, wenn die vernommene Person ausdrücklich darüber informiert worden ist. Die Aufnahme soll auf einem geeigneten Medium gespeichert und zum Akt genommen werden. In Umsetzung der Richtlinie 2014/41/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. April 2014 über die Europäische Ermittlungsanordnung in Strafsachen soll eine Vernehmung auch im Wege einer Telefon- oder Videokonferenz erfolgen können, sofern entsprechende technische Einrichtungen zur Verfügung stehen. Die Regelungen sind den einschlägigen Bestimmungen der StPO (§§ 97, 247a StPO) nachgebildet. Auch soll eine Augenscheinermittlung ton- oder bildmäßig dokumentiert werden können. Dies entspricht der Bestimmung des § 149 Abs. 1 Z 1 StPO.

Anmerkung

Ton- bzw. Bild- und Tonaufnahmen über Vernehmungen sollten jedenfalls solange aufbewahrt werden, als eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich ist. Eine gesetzliche Klarstellung dazu wäre zweckmäßig.

5

22. In § 199 Abs. 1 und 2 wird jeweils das Wort „Wirtschaftstreuhänder“ durch das Wort „Steuerberater“ ersetzt.

Zu Z 8 und 22 (§§ 77 Abs. 1 und 4 sowie § 199):

Die Neuordnung des Berufsrechtes durch das Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz 2017 (BGBl. I Nr. 137/2017) schränkt die Berechtigung zur Vertretung vor den Abgaben- und Finanzstrafbehörden auf den Wirtschaftstreuhänderberuf des Steuerberaters ein. Entsprechend sollen auch die Bestimmungen über die Berechtigung, als Verteidiger in Finanzstrafverfahren einzuschreiten, angepasst werden.

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer an den Präsidenten des Nationalrats in elektronischer Form an die E-Mailadresse des Parlaments begutachtungsverfahren@parlament.gv.at übermittelt.

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

mit freundlichen Grüßen

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

Mag. Gerhard Marterbauer e.h. Dr. Gerald Klement e.h.
(Vorsitzender des Fachsenats (Kamerdirektor)
für Unternehmensrecht und
Revision)

Referenten:

Prof. Mag. Dr. Stefan Bendlinger
Mag.(FH) Lukas Bernwieser
Univ.Lektor Mag.Dr.iur. Peter Brauner
Mag. Dr. Rainer Brandl
Dr. Florian Brugger
Mag. Dr. Andreas Alexander Damböck
Univ.-Prof. Dr.iur. Tina Ehrke-Rabel
Univ.Doz. Mag. Dr. Friedrich Fraberger, LL.M.
Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Bernd Hofmann
Mag. Dr. Martin Jann
Mag. Dr. Richard Jerabek
MMag.Dr. Rudolf Jirovec
Univ-Prof.Mag.Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.
Mag. Dr. Oliver Kempf
Ing. Mag.Dr. Axel Kutschera
MMag. Dr. Andrea Lahodny-Bauer
Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner
Mag. Karl Mitterlehner
Dr. Thomas Pühringer
Mag. Christoph Plott
Mag. Florian Rosenberger
Univ.-Prof.Dr. Andreas Scheil
Mag. Norbert Schrottmeier
Dr. Markus Stefaner
Mag Thomas Strobach
Mag. Gottfried Sulz
em.Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer
MMag. Dr.iur. Verena Trenkwalder, LL.M.
Mag. Dr. Peter Unger
Mag. Erich Wolf
Mag. DDr. Hans Zöchling