

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
 BMF – IV/1
 z.H. Herrn SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr
 Johannesgasse 5
 1010 Wien

Unser Zeichen 2373/19 KG
 Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM
 Telefon +43-1-811 73-250
 E-Mail goldhahn@ksw.or.at
 Datum 03. Juni 2019

Stellungnahme zum Entwurf des Steuerreformgesetzes I 2019/20 – StRefG 2019/20

GZ: BMF-010000/0023-IV/1/2019

Sehr geehrter Herr Sektionschef Prof. DDr. Mayr,

die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Steuerreformgesetzes I 2019/20 – StRefG 2019/20.

Zu Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu Artikel I Z 4 (§ 6 Z 13):

Allgemeines:

Nach den Erläuterungen soll eine gezielte Verhinderung von Zuschreibungen durch Umgründungen künftig nicht mehr möglich sein. Im Hinblick auf die Neufassung des § 22 BAO sollte eine derartige Regelung überflüssig sein und kann mit dem bestehenden Instrumentarium gezielten Verhinderungs-Umgründungen ausreichend begegnet werden.

Es besteht nach Ansicht des Fachsenats derzeit keine (bspw. budgetäre) Notwendigkeit, weitere Komplexität in das Bilanzsteuerrecht aufzunehmen. Anstelle einer Anlassfallgesetzgebung mit schwer abschätzbarer Eingriffen sollte derzeit auf diese Regelung verzichtet werden und im Rahmen der angekündigten Vereinheitlichung der steuerrechtlichen Gewinnermittlung das Verhältnis von unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften und Bilanzsteuerrecht auch für Umgründungen generell überarbeitet werden.

Im Detail:

Der Gesetzeswortlaut scheint die unternehmens- und die steuerrechtlichen Anschaffungskosten zu vermischen. Aus einer Umgründung mit steuerlicher Buchwertfortführung kann sich keine Änderung der steuerrechtlichen Anschaffungskosten ergeben. Gemeint sein dürfte, dass wenn die sich aus der Umgründung ergebenden **unternehmensrechtlichen** Anschaffungskosten von Anlagegütern niedriger als die ursprünglichen **steuerrechtlichen** Anschaffungskosten vor der Umgründung sind, im Falle einer späteren Werterholung steuerlich auf die ursprünglichen **steuerrechtlichen** Anschaffungskosten vor der Umgründung abzustellen und bis zu diesen zuzuschreiben ist.

Klargestellt werden müsste auch, dass auf die ursprünglichen **fortgeschriebenen** Anschaffungskosten vor der Umgründung abzustellen ...ist. Weiters müssten auch die **Herstellungskosten** erwähnt werden.

Die Formulierung "bis zu diesen zuzuschreiben" wäre wohl zu ersetzen durch "**höchstens** bis zu diesen zuzuschreiben", andernfalls könnte der Eindruck entstehen, dass bei einer Werterholung immer bis auf die ursprünglichen Werte zuzuschreiben ist, auch wenn nur eine teilweise Werterholung gegeben ist.

Wohl sind auch zwischenzeitige Einlagenrückzahlungen mit Anschaffungskostenkürzung, allfällige Zuschüsse, andere nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten-Auf- oder -Abstockungen infolge zwischenzeitiger Umgründungen ... zu berücksichtigen.

Im Ergebnis könnten daher Umgründungen schlechter gestellt sein als der Verkauf im Konzern (bei dem später unternehmensrechtlich und steuerlich keinerlei Zuschreibung möglich ist), wenn man keine Bezugnahme auf das UGB nimmt, da andernfalls steuerlich eine Werterholung sofort steuerpflichtig werden könnte, ohne dass unternehmensrechtlich eine Zuschreibung erfolgt, also unternehmensrechtlich kein Gewinn ausgewiesen wird. Damit wird das Ziel der Einheitsbilanz nicht gefördert.

Weiters wäre nach einer rein steuerlichen Zuschreibung ein künftiger steuerlicher Wertverlust steuerlich uU gar nicht abschreibbar, soweit unternehmensrechtlich eine Abschreibung infolge geringerer unternehmensrechtlicher Buchwerte gar nicht möglich ist; eine Scheingewinnbesteuerung wäre die Folge.

Außerdem sollten generell Umgründungen im Rahmen des UmgrStG nicht schlechter gestellt sein als solche Transaktionen außerhalb des UmgrStG.

Weiters müsste wohl eindeutig auf Umgründungen nach dem UmgrStG abgestellt werden und eine Zuschreibung höchstens in Höhe der Werterholung erfolgen.

Der Fachsenat regt daher – falls ungeachtet aller Vorbringen dennoch eine eigene steuerliche Regelung geschaffen werden soll - folgenden Formulierungsvorschlag an:

„Sind infolge einer Umgründung nach dem UmgrStG, BGBl. 699/1991, mit steuerlicher Buchwertfortführung die sich aus einer Umgründung ergebenden (fortgeschriebenen) Anschaffungs- und Herstellungskosten von Anlagegütern niedriger als die (fortgeschriebenen) ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten vor der Umgründung, ist im Falle einer späteren Werterholung steuerlich auf die (fortgeschriebenen) Anschaffungs- und Herstellungskosten vor der Umgründung abzustellen und nach Maßgabe des § 208 UGB in Höhe der Werterholung, höchstens jedoch bis zu den (fortgeschriebenen)

Anschaffungs- und Herstellungskosten vor der Umgründung zuzuschreiben; dabei sind insbesondere zwischenzeitige nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Anschaffungskostenkürzungen infolge von Einlagenrückzahlungen und Änderungen infolge Umgründungen zu berücksichtigen.“

Die **Übergangsvorschrift zu § 6 Z 13 EStG**, nach der die Bestimmung erstmals für Zuschreibungen nach Umgründungen, die nach dem 30. April 2019 beschlossen oder vertraglich unterfertigt wurden, scheint nach Ansicht des Fachsenats überschießend und unpraktisch, da zu diesem Zeitpunkt § 6 Z 13 EStG schon in Kraft getreten ist. Darüber hinaus wurde das Steuerreformgesetz 2019/2020 erst am 7. Mai in Begutachtung versendet. Wir regen daher an, die Übergangsvorschrift zu § 6 Z 13 EStG in der Fassung BGBl. I Nr. xx/2019 erstmals für Zuschreibungen nach Umgründungen anzuwenden, die *nach dem 31. Dezember 2019* beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden.

Zu Artikel I Z 5 (§ 13):

Die Anhebung der betraglichen Grenze für die Sofortabschreibung von EUR 400 auf EUR 800 und später EUR 1.000 wird begrüßt. Dies stellt nicht nur eine Verwaltungsvereinfachung für Betriebe, sondern besonders auch für Unselbständige, die Werbungskosten (aus der Anschaffung von Laptops etc.) geltend machen, dar.

Eventuell könnte man im letzten Halbsatz des § 13 eine Klarstellung im Sinne der vor dem VwGH laufenden Verfahren machen:

„die nahezu ausschließlich zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind.“

Zu § 124b Z 341 EStG:

Es wird angeregt, die Erhöhung des Betrags für geringwertige Wirtschaftsgüter generell für Anschaffungen ab dem 1.1.2020 vorzusehen um Ungleichbehandlungen zu vermeiden.

Zu Artikel I Z 8 (§ 17):

Allgemeines:

Grundsätzlich ist eine Vereinfachung in Form von Pauschalierungsmöglichkeiten zu begrüßen. Die Schaffung einer weiteren (vereinfachten) Pauschalierungsmöglichkeit für Kleinunternehmer erweitert die bereits bislang möglichen Unterformen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung: Neben der grundsätzlichen Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG stehen dem angesprochenen Adressatenkreis (bei Erfüllen der im Detail doch sehr unterschiedlich ausgestalteten Anwendungsvoraussetzungen) somit zwei gesetzliche Pauschalierungsvarianten und ggf. weitere Branchenpauschalierungsmöglichkeiten zu.

Im Detail:

Aus dem Gesetz oder den EB geht nicht hervor, wie bei Mehrfachversicherten (z.B. ASVG und GSVG) vorzugehen ist. Wir ersuchen um Klarstellung dahingehend, dass im Falle einer Mehrfachversicherung (mit Differenzvorschreibung) eine „vollständige Leistung von Beiträgen zur Pflichtversicherung in der Krankenversicherung und Pensionsversicherung“ vorliegt.

Zu Z 1 – Ausgenommene Personen:

Der geplante Wortlaut nimmt derzeit, neben Aufsichtsratmitgliedern und Stiftungsvorständen explizit Gesellschafter-Geschäftsführer von der pauschalen Gewinnermittlung aus und umfasst demnach wesentlich beteiligte AG-Vorstände und an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligte ohne Geschäftsführerfunktion nicht, obwohl sie sich im Hinblick auf den Betriebsausgabenabzug in einer vergleichbaren Situation befinden. Im Sinne der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung wäre zu prüfen, ob nicht ein Gleichklang mit dem von § 22 Z 2 EStG erfassten Personenkreis zweckmäßig wäre.

Grammatikalisch sollte weiters im letzten Satzteil eine „und“-Verknüpfung gewählt werden (statt „oder“).

Zu Z 3 EStG:

Durch das Anknüpfen an Umsätze iSd § 1 Abs. 1 UStG bleiben neben den in den Erläuterungen angeführten Umsätzen (Versicherungsentschädigungen, Schadenersatz, durchlaufende Posten) nach Ansicht der KSW auch Auslandsumsätze außer Betracht. Dies betrifft u.a. sonstige Leistungen, deren Empfänger ein Unternehmer ist, der sein Unternehmen im Ausland betreibt (wie z.B. auch Vortagsleistungen an einen ausländischen Unternehmer). Damit stellt sich die Folgefrage, wie diese nicht von der Pauschalierung erfassten Umsätze einkommensteuerlich zu behandeln sind.

Z 3 stellt auf die Betriebseinnahmen **ohne** Umsatzsteuer ab. Nach Rz 4129 EStR 2000 können Einnahmen-Ausgaben-Rechner im Falle einer Vorsteuerpauschalierung gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG generell nur nach dem Bruttosystem vorgehen. Dies gilt auch im Falle der Inanspruchnahme der Basispauschalierung, weil diese wesensmäßig eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung darstellt. Aus der Fassung der Z 3 ist nach Ansicht des Fachsenats zu schließen, dass dies für den Fall der neuen „Kleinunternehmerpauschalierung“ nicht gelten soll, wodurch eine neue Differenzierung erfolgt.

Zu Z 4 und 5 EStG:

Mit der kategorischen Einbeziehung von *vollständig* geleisteten SV-Beiträgen orten wir stark verzerrende Wirkungen. Faktisch ist es der Fall, dass oftmals Zahlungsvereinbarungen mit dem SV-Träger geschlossen werden. Dabei kommt es dann in Folgejahren oft zu kumulierten Zahlen an SV-Beiträgen. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, was unter „vollständig“ zu verstehen ist. Denn eine vollständige Zahlung liegt auch dann vor, wenn eine Zahlungsvereinbarung vollständig bedient wurde. Es wäre auch unsachlich, geleistete Zahlungen bei Zahlungsvereinbarungen bei einem E/A-Rechner nicht für die Pauschalierungsanwendung zu beachten. Eine diesbezügliche Klarstellung in den EB wäre hilfreich.

Die Wortfolge „Beiträge zur Pflichtversicherung in der Kranken- und Pensionsversicherung“ schließt Kammer-Freiberufler, die dem „Opting-out“ des § 5 GSVG unterliegen, von der Anwendung dieser Bestimmung aus. Die KSW regt daher folgende Textänderung an: **„Beiträge im Rahmen der Versicherungspflicht in der Kranken- und Pensionsversicherung“**.

Weiters geben wir zu bedenken, dass die Formulierungen „zu leistenden“ bzw. „vollständig“ auslegungsbedürftig sind. Im GSVG gibt es in bestimmten Fällen die Möglichkeit, Beiträge im Rahmen der vorläufigen Beitragsvorschreibung herab (bzw. auch hinauf) setzen zu lassen. Es handelt sich dabei um keine Stundung der Beiträge, sodass wir davon ausgehen, dass die nach Bewilligung der Herabsetzung „zu leistenden“ Beiträge die Pauschalierungsmöglichkeit weiterhin in voller Höhe zulassen.

Auch bei geringfügigen Differenzen könnte es zu Härten kommen (z.B. fehlerhafte Überweisung statt 3.382 EUR nur 3.328 EUR)

Grundsätzlich ist nach Ansicht des Fachsenats zu überlegen, ob es zu einem sachgerechteren Ergebnis führen würde, wenn – so wie bei der gesetzlichen Basispauschalierung – die Sozialversicherungsbeiträge immer separat abzugsfähig sind; denn im GSVG kann es dazu kommen, dass durch das Nachbemessungsmodell in manchen Jahren die Beiträge von mehreren Jahren zusammengeballt vorgeschrieben werden.

Zu Z 7:

Da der letzte Satz des § 6 Z 4 EStG wohl nur klarstellender Natur ist (er ist erst auf Anregung der KSW aufgenommen worden), ist es nach Ansicht des Fachsenats nicht gesichert, dass die intendierten Steuerfolgen – Fortführung der Buchwerte mangels effektiver Entnahmesteuierung – eintreten, es müsste wohl die gesamte Z 4 angeführt werden.

Zur Vereinfachung der Gewinnermittlung regt der Fachsenat an zu überprüfen, ob nicht für Grundstücke und Gebäude sowie für betriebliches Kapitalvermögen generell eine Entnahme zum Buchwert verankert werden könnte.

Zu Z 8:

Die Anwendungsvoraussetzungen der Pauschalierung sollen auf Ebene der Mitunternehmerschaft zur Prüfung gelangen. Die in Z 2 festgehaltene Bezugnahme auf die gesamten Umsätze, die zu Einkünften gem. §§ 22 und 23 EStG führen, wird dahingehend modifiziert, dass die Anwendungsvoraussetzungen bei Mitunternehmerschaften auf der Ebene des Betriebs der Mitunternehmerschaft zur Prüfung gelangen. Die individuellen Einzelumsätze der Mitunternehmer werden ausgeblendet.

Eine Fortsetzung findet die betriebsübergreifende Betrachtung nach Z 2 allerdings dadurch, dass die Inanspruchnahme der Pauschalierung auf Ebene eines Mitunternehmers dazu führt, dass diese Form der Gewinnermittlung für die Mitunternehmerschaft nicht mehr gewählt werden darf.

Derartige Abhängigkeiten zwischen den Gewinnermittlungsarten einzelner Betriebe (auf Ebene der einzelnen Mitunternehmer und auf Ebene der Mitunternehmerschaft) führen zu praktisch schwer vollziehbaren Konstellationen.

Daher sollte die Anwendung der Pauschalierung durch einen Mitunternehmer keine Auswirkungen auf die Pauschalierungsmöglichkeit auf Ebene der Mitunternehmerschaft haben.

Darüber hinaus sind Ungleichbehandlungen zwischen einem Einzelunternehmer und Mitunternehmer mit mehreren Betrieben denkbar, zumal für letzteren unabhängig von der Gesamthöhe seiner Umsätze infolge der Inanspruchnahme der vereinfachten Pauschalierung auf individueller Ebene eine Anwendung auf Ebene der Mitunternehmerschaft ausgeschlossen werden soll. Für Einzelunternehmer besteht eine solche Einschränkung unter der Voraussetzung eines Gesamtumsatzes von nicht mehr als 35.000 Euro nicht.

Der in lit. b enthaltenen Vorgabe, dass der auf Ebene der Mitunternehmerschaft pauschal ermittelte Gewinn auf die Beteiligten aufzuteilen sei, kann in dieser vereinfachten Form nicht gefolgt werden: Die vereinfachte Form der Pauschalierung stellt eine Teilpauschalierung dar, indem nur Teile des Gewinns – die Betriebsausgaben – pauschal ermittelt werden. Etwaige Leistungsvergütungen iSd § 23 Z 2 EStG oder § 22 Z 3 EStG müssen bei der Gewinnverteilung somit gesondert erfasst und bei den Gesellschaftern als Sonderbetriebseinnahme angesetzt werden. Siehe dazu auch Rz 4112a EStR 2000 betreffend Basispauschalierung. Zu beachten ist dabei aber, dass zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sehr wohl Umsätze im Sinne des UStG (z.B. bei Vermietung einer Liegenschaft) vorliegen können.

Die Sozialversicherungsbeiträge sind nach der geplanten Regelung vom Betriebsausgabenpauschale erfasst (was unabhängig von der Anzahl der Mitunternehmer gelten muss). Die insofern in den Erläuterungen angeführte Begründung eines bei Mitunternehmerschaften geltenden verminderten Pauschalierungssatzes (Z 8 lit. d verweist lediglich auf die pauschalen Betriebsausgaben gem. Z 5) ist uE daher nicht verständlich und führt zu einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu pauschalierten Einzelunternehmern.

Problematisch ist, dass Z 8 in lit. d lediglich die pauschalen Betriebsausgaben gem. Z 5 erlaubt und zur Absetzung der Sozialversicherungszahlung überhaupt keine Aussage trifft.

Dies entspricht der Vorgangsweise, dass als pauschale Betriebsausgaben 45 % bei Handels- und Produktionsbetrieben und nur 20 % bei Dienstleistungsbetrieben anzusetzen sind, aber für bezahlte Sozialversicherung des Mitunternehmers (OG-Gesellschafter, Komplementär oder mitarbeitende Kommanditisten) keinerlei Regelung getroffen wird. Mitunternehmer könnten dann eventuell zusätzlich Sonderbetriebsausgaben geltend machen.

Darüber wird im Gesetz oder den erläuternden Bemerkungen keine Erwähnung gemacht, ob Sonderbetriebsausgaben zusätzlich zum Pauschale abzugsfähig sind bzw. ob solche möglich sind.

Zu Z 10 – Rückkehr:

Entsprechend den übrigen Pauschalierungen sollte (zumindest in den EB) klargestellt werden, dass die Rückkehrspause von 3 Wirtschaftsjahren nur bei freiwilligem Abgehen von der Pauschalierung gilt.

Zu Z 11:

Die Einschränkung auf Steuerpflichtige, welche die Steuererklärung elektronisch einreichen, sollte nochmals überdacht werden: Gem. § 42 Abs. 1 EStG hat die Übermittlung der Steuererklärungen elektronisch zu erfolgen, außer dem Steuerpflichtigen ist dies mangels technischer Voraussetzungen nicht zumutbar. In einem solchen Falle sollte der Steuerpflichtige aber nicht von der Inanspruchnahme der vereinfachten Pauschalierung ausgeschlossen werden.

Die amtswegige Ermittlung des zu berücksichtigenden Gewinnes durch das Finanzamt klingt nach einer Verwaltungsvereinfachung. Tatsächlich beschränkt sich die Vereinfachung aber auf die Anwendung der – auf Basis der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu bestimmenden – Prozentsätze auf die Umsätze, die vom Steuerpflichtigen je Betrieb anzugeben sind.

Bei Mitunternehmerschaften werden zudem die Sonderbetriebseinnahmen zu berücksichtigen sein.

Sollte sich auf Basis der vereinfachten Pauschalierung ein Einkommen von weniger als 11.000 Euro ergeben, wäre aufgrund der Z 11 dennoch zwingend eine elektronische Steuererklärung einzureichen, auch wenn nach § 42 Abs. 1 EStG keine Steuererklärungspflicht besteht (§ 42 EStG wird in dem vorliegenden Entwurf nicht angepasst). Von der Steuererklärungspflicht sollte aber in dem angesprochenen Fall Abstand genommen werden, um den Vereinfachungszweck nicht zu konterkarieren.

Abschließende Anmerkung:

Wir gehen entsprechend den Darstellungen in verschiedenen Vorträgen davon aus, dass vom pauschal ermittelten Gewinn zusätzlich noch der Grundfreibetrag gem. § 10 EStG abgezogen werden kann (siehe § 10 Abs. 1 letzter Satz EStG).

Zu § 27 Abs. 7 EStG:

Wir ersuchen um Klarstellung des Wortlautes hinsichtlich der Wertobergrenze. Aus dem Wortlaut ist nicht eindeutig ersichtlich, ob die €15.000-Wertobergrenze 75 % oder 100 % entspricht. Unklar bleibt damit, ob schlussendlich € 15.000 oder € 11.250 steuerfrei gestellt werden.

Zu Z 14:

§ 30: Es ist nicht nachvollziehbar, warum die Steuerbefreiung bei Tauschvorgängen im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens zukünftig nur mehr für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zur Anwendung gelangen soll. Meines Erachtens sollte diese Einschränkung gestrichen werden.

Zu Artikel I Z 15 (§ 33 Abs. 3a Z 4):

In dem zu ergänzenden Satz sollte die Wortfolge „nicht die Familienbeihilfe beziehenden“ gestrichen werden. Z 4 definiert den (Ehe-) Partner des Familienbeihilfenberechtigten. Daher ist bereits aufgrund des ersten Satzes in Z 4 klar, dass der „Partner“ immer derjenige ist, der die Familienbeihilfe nicht bezieht. Die Wortfolge „dieses Kind“ sollte durch „das Kind“ ersetzt werden (im Kontext der Z 4 ist unklar, worauf sich das Demonstrativpronomen „dieses“ bezieht). Der Satz sollte daher lauten: „Die Frist von sechs Monaten im Kalenderjahr gilt nicht, wenn dem Partner in den restlichen Monaten des Kalenderjahres, in denen die Lebensgemeinschaft nicht besteht, der Unterhaltsabsetzbetrag für das Kind zusteht.“

Zu § 33 Abs. 11, letzter Satz:

§ 33 Abs. 11 letzter Satz: Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.

[ist dieser Einschub notwendig ? Abs. 3 ist vor Abs. 3a – man würde Kinderabsetzbeträge auch ohne Klammererläuterung nicht abziehen]

Zu § 67 (2) EStG:

Grundsätzliche Bemerkungen:

Es ist verständlich, wenn das BMF Regelungen vorsehen möchte, um zu vermeiden, dass letztlich mehr als 1/7 des Jahresbezuges in die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs. 1 und 2 EStG fallen. Aus

unserer Sicht handelt es sich beim Anlassfall (VwGH-Entscheidung betreffend einer Steuerberatungskanzlei) aber um einen seltenen Ausnahmefall. Um die gewünschten steuerlichen Wirkungen zu erzielen, ist es nämlich erforderlich, dass ein Großteil des Jahresbezuges (inkl. Weihnachtsremuneration) im 1. Halbjahr ausbezahlt wird und ein wesentlicher Teil der Vergütung erfolgsabhängig gestaltet ist. Diese Prämissen treffen in der Praxis relativ selten zu, sodass u.E. zu überlegen wäre, die befürchteten missbräuchlichen Gestaltungen lediglich in den Lohnsteuerrichtlinien auszuschließen, ohne gleich in das Gesetz einzutreten – mit Nebeneffekten, die möglicherweise nicht gewünscht sind (siehe dazu weiter unten).

Wir weisen darauf hin, dass die Steuerbegünstigung mit 6 % der Höhe nach ohnedies gedeckelt ist, ab einem Betrag von 12.500,00 Euro pro Monat schon höhere Steuersätze zur Anwendung kommen und damit bereits eine u.E. ausreichende Beschränkung für die 6%ige Besteuerung vorliegt. Eine zusätzliche Beschränkung stellt eine weitere Verkomplizierung der Lohnverrechnung dar, die den ohnehin schon enorm hohen administrativen Aufwand der Unternehmen weiter erhöht. Wenn der BMF-Vorschlag umgesetzt werden soll, wäre es u.E. sachgerecht, die verschiedenen Steuersätze im § 67 Abs. 1 EStG 1988 aufzuheben und (wieder) generell die 6 % unabhängig von der Bezugshöhe vorzusehen.

Wir weisen weiters auf das Abzugsverbot in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 hin, das Einkommen über 500.000,00 Euro ohnedies steuerlich pönalisiert. Es ist daher auch aus diesem Grund kaum zu befürchten, dass durch (vermeintlich) missbräuchliche Konstruktionen hohe Steuerersparnisse erzielt werden können.

Wenn schon in das Gesetz selbst eingegriffen wird, **wäre u.E. eine „große“ Lösung anzustreben, also die Begünstigung nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG völlig abzuschaffen und im Gegenzug den Tarif (deutlich) zu senken. Dies würde mehr Transparenz hinsichtlich der wahren Steuerbelastung eines in Österreich steuerpflichtigen Arbeitnehmers bringen, da die Außenwahrnehmung der österreichischen Besteuerung in Folge der hohen Grenzsteuersätze ein sehr verzerrtes Bild widergibt. Außerdem wäre es ein wesentlicher Beitrag zur Vereinfachung der Lohnverrechnung.** Es wäre wünschenswert, wenn die Politik den Mut hat, diese Maßnahme umzusetzen und der Bevölkerung zu erklären, dass den Arbeitnehmern selbstverständlich nichts weggenommen wird, weil das 13./14. Gehalt im Kollektivvertrag geregelt wird.

Ein vorübergehender Mittelweg würde auch darin bestehen, jegliche Lohnzahlung zu splitten und zu 6/7 der Tarifbesteuerung und zu 1/7 der Besteuerung gemäß § 67 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 zuzuführen.

Bemerkungen im Detail:

Unterjährige Austritte bzw. Bezugsreduktionen:

Eine Schlechterstellung gegenüber der bisherigen Rechtslage würde bei unterjähriger Beendigung eines Dienstverhältnisses eintreten. Hier ergibt sich nach der bisherigen Rechtslage bei der Jahressechstelermittlung nach § 67 Abs. 2 erster Satz EStG durch die dort geregelte Umrechnung der laufenden Bezüge auf das Kalenderjahr ein „überproportionales“ Sechstel, das beispielsweise zur begünstigten Besteuerung von Sonderzahlungen genutzt werden kann. In manchen Fällen sind Sonderzahlungen im Austrittsfall nicht zu aliquotieren und wären künftig voll zu versteuern. Der Gesetzesvorschlag

würde daher nicht nur dazu dienen, (vermeintliche) Missbräuche abzustellen, sondern zu einer echten Verschlechterung gegenüber der bisherigen Abrechnungssituation führen.

Es sollte daher überlegt werden, die Aufrollungsverpflichtung „nur“ in jenen Fällen festzuschreiben, in denen der Mitarbeiter im Dezember noch laufende Bezüge erhält bzw. in einem steuerlichen Dienstverhältnis steht. Die Wortfolge in § 77 Abs. 4a EStG („bei Auszahlung des letzten laufenden Bezuges im Kalenderjahr“) müsste dann abgeändert werden, z.B. in „bei Auszahlung eines Bezuges im Dezember“.

Als weiteres Problem erachten wir, dass bei Umsetzung ohne Differenzierung diese überschießend und familienfeindlich wirkt: So wird etwa daraus eine Nachzahlung für Personen entstehen, die in Teilzeitbeschäftigungen wechseln oder in Karenz gehen. Es erscheint nicht im Einklang mit den anderen Umsetzungen (inkl. Familienbonus Plus), dass diese Personengruppen durch die Maßnahmen einen Nachteil erleiden sollen.

Zusätzliche Belastungen durch Aufrollungsverpflichtung:

Wieder einmal soll der Arbeitgeber in die Pflicht genommen werden – er muss bei Auszahlung des letzten laufenden Bezuges im Kalenderjahr die übersteigenden Beträge durch Aufrollen nach § 67 Abs. 10 EStG versteuern. Es geht also wieder einmal darum, in der Lohnsoftware die richtigen Einstellungen zu treffen. Das Risiko einer Fehlberechnung trifft den Arbeitgeber insofern, als er gegenüber dem Finanzamt für die richtige Abfuhr der Lohnsteuer haftet.

Aber auch aus Arbeitnehmersicht ist die Aufrollung nicht erfreulich:

Durch die Aufrollung wird der Dezembergehalt stark reduziert und kann sogar negativ werden. Eine Gehaltsreduktion oder sogar Rückforderung im Dezember kommt jedenfalls zur Unzeit und konterkariert den Impulseffekt für die Wirtschaft, den der Gesetzgeber mit der steuerlichen Begünstigung von 13. und 14. Gehalt beabsichtigt hat.

Die Rückforderungsbestimmung in § 77 Abs. 4a letzter Satz EStG greift in das zivilrechtliche Verhältnis zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer ein und ist – abgesehen von der fehlenden Vollzugsbestimmung in § 126 EStG - in einem Abgabengesetz deplatziert. Schließlich bleiben die Rechtsfolgen unklar, wenn der Arbeitnehmer den erforderlichen Betrag nicht bzw. nicht rechtzeitig zur Verfügung stellt.

Die Aufrollungsverpflichtung ist im Entwurf nur zu Lasten, nicht aber auch zu Gunsten des Arbeitnehmers gestaltet, z.B. wenn im Falle von Bezugserhöhungen oder Überstundenauszahlungen nach Auszahlung des letzten sonstigen Bezuges das Jahressechstel noch steigt. Eine Aufrollungsmöglichkeit auch zu Gunsten des Arbeitnehmers hätte den Vorteil, dass es einfacher wäre, in der Veranlagung den Teil der sonstigen Bezüge zu ermitteln, der mit den festen Steuersätzen nach § 67 Abs. 1 besteuert werden kann. Es wäre dann in der Veranlagung eine Jahresbetrachtung für die Ermittlung des Jahressechstels möglich, und es wäre nicht mehr notwendig, es für den Zeitpunkt des Zuflusses des jeweiligen sonstigen Bezuges gesondert zu ermitteln. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge würde dadurch auch planbarer und leichter nachvollziehbar.

Gesetzestechisch merken wir noch wie folgt an: Aufrollung bedeutet, dass man die feste Lohnsteuer nach § 67 Abs. 1, 2 EStG des Monats, in welchem das durchschnittliche Jahressechstel überschritten

wurde, (teilweise) rückgängig macht und (teilweise) durch den Monatstarif nach § 67 Abs. 10 EStG ersetzt. Dies spießt sich aber mit den Fällen des § 77 Abs. 3 letzter Satz EStG, wonach in Fällen des Bezuges von Krankengeld keine Lohnsteuerrollung mehr möglich ist. Allenfalls könnte man diesbezüglich eine Ergänzung in § 77 Abs. 3 letzter Satz EStG vornehmen:

„Eine Neuberechnung der Lohnsteuer ist, abgesehen von den Fällen des § 67 Abs. 2 letzter Satz iVm § 77 Abs. 4a EStG, nicht mehr zulässig, wenn im laufenden Kalenderjahr an den Arbeitnehmer Krankengeld aus der gesetzlichen Krankenversicherung ausbezahlt wird.“

Zu Artikel I Z 35 lit. c (§ 124b Z 326 lit. b):

Die Wortfolge „30. September 2022“ sollte wohl durch die Wortfolge „31. Dezember 2023“ (und nicht 31. Dezember 2013) ersetzt werden.

Zu Artikel 2 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

Zu § 6b/1/6 KStG:

Die Ausschüttungsverpflichtung sollte mit den ausschüttbaren Gewinnen und Gewinnrücklagen begrenzt werden. Eine Abhängigmachung der Steuerbefreiung von der allgemeinen wirtschaftlichen Situation (und daher dem Vorliegen ausschüttbarer Gewinne) ist systematisch genauso problematisch, wie die andernfalls resultierende Notwendigkeit Einlagen rückzuzahlen.

Zu § 6b/2/2 KStG:

Der Begriff kommerzieller Verkauf ist uE ein unbestimmter Rechtsbegriff, der Unklarheit schafft und entweder im Gesetz oder in den Erläuternden Bemerkungen zu definieren ist.

Zu § 10a (9) Z 1 „oder mittelbar näher“:

Die Klarstellung ist zu begrüßen. Es wird angeregt, in die Erläuternden Bemerkungen ein Beispiel der Mittelbarkeit aufzunehmen. Auch wenn zwischen den beiden österreichischen Gesellschaften ausländische Gesellschaften bestehen (z.B. AT-->DE-->AT2-->DE-->Malta als CFC), soll die Zurechnung von CFC-Einkünften der CFC Gesellschaft nur bei der nächsten österreichischen Gesellschaft (hier der AT 2) erfolgen. Aufgrund der Hinzurechnung bei AT 2 ist aus österreichischer Sicht eine ausreichende Besteuerung der Passiveinkünfte bereits sichergestellt, weitere Zwischengesellschaften (hier DE) sollen unschädlich sein.

Redaktioneller Hinweis: In der Textgegenüberstellung fehlt diese Neuerung.

Zu § 12 Abs. 1 Z 10:

Wir begrüßen, dass die klare Anwendungsreihenfolge dem System des Gesetzes folgt (Vorrang von CFC). Es sollte überlegt werden, ob das Wort „nachweislich“ entfallen kann. Die Aufwendungen hinsichtlich Zinsen und Lizenzgebühren sollten jedenfalls abzugsfähig sein, wenn diese aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung bei der Gesellschaft selbst oder bei einem anderen inländischen Gesellschafter der empfangenden Körperschaft der Besteuerung unterlagen. Dies sollte ohne große Schwierigkeiten von Amts wegen geprüft werden können; ein Nachweis durch den Steuerpflichtigen ist in der Praxis aus rechtlichen Gründen nicht immer führbar.

Zu § 14:

Die KSW begrüßt grundsätzlich, dass die in der Praxis kaum relevanten Sondervorschriften für hybride Gestaltungen in § 14 gesondert geregelt werden, ohne dass in den systematischen Kernbereich des KStG eingegriffen wird.

Dem Fachsenat für Steuerrecht sind einige Aspekte dieses Gesetzesvorschlages noch nicht klar. Insbesondere gilt dies für das Zusammenspiel mit korrespondierenden/vergleichbaren ausländischen Bestimmungen, da ansonsten die Gefahr von „Zirkelbezügen“ vorliegt (siehe dazu unten zu § 14 Abs. 6). Auch verfahrensrechtliche Begleitmaßnahmen (Anwendbarkeit des § 295a BAO) sollten überlegt werden.

Die KSW bietet an, diese offenen Punkte in einem Expertengespräch im BMF näher zu diskutieren.

In Vorbereitung einer solchen Besprechung wollen wir auf folgende Themen hinweisen:

Zu § 14 Abs. 2 / 2:

Die Wortfolge in Z 2 „dieselben Aufwendungen in mehreren Staaten abzugsfähig sind (doppelter Abzug)“ ist undeutlich. Insbesondere Fälle, in welchen in mehreren Staaten (mehr als zwei) ein mehrfacher Abzug erfolgt, könnten nicht erfasst sein. Es sollte daher der Klammerausdruck erweitert werden auf „doppelter oder mehrfacher Abzug“.

Zu § 14 Abs. 3 :

Zu Z 1 lit. a:

Der Begriff „Finanzinstrument“ ist nicht definiert. Dies kann zu komplizierten Abgrenzungsfragen führen:

- Sind davon auch Lizenzgebühren und Operating Leasing erfasst?
- Wie ist mit Fällen umzugehen, in denen ein Finanzgeschäft mit einem „realen“ Geschäft verbunden wird. Beispielsweise der Zinsanteil eines Ratenkaufs, wobei der Verkauf etwa durch eine Exportförderung im Ausland nicht zu steuerpflichtigen Erträgen führt. Ist dann der Zinsanteil von der Regelung des § 14 KStG erfasst?
- etc.

Die EBs führen an, dass die Regelung nicht zur Anwendung gelangen soll, wenn ein Finanzinstrument im Staat des Zahlers wie auch im Staat des Zahlungsempfängers als Fremdkapital eingestuft wird. Dies kann bei Fremdkapitalinstrumenten, die eine gewinnabhängige Verzinsung aufweisen, zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Es wäre daher wünschenswert, dass der Begriff „Finanzinstrument“ definiert wird.

Unberücksichtigte Betriebsstätte: In den Erläuternden Bemerkungen sollte zur Rechtsklarheit erläutert werden, dass Fälle, in denen zwar über das Bestehen einer Betriebsstätte Unterschiede bestehen, aber im Ergebnis eine aus Sicht beider Staaten eine DBA-konforme effektive Besteuerung erfolgt, nicht unter § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a letzter Teilstrich zu erfassen sind (Beispiel Geschäftsführerbezüge auf Basis von Service Agreements: Es erfolgt im Tätigkeitsstaat nur eine Besteuerung unter Abzugsbesteuerung (ohne Betriebsstättenregistrierung). Aus Sicht des Ansässigkeitsstaats liegt eine Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat vor.)

Zu Z 1 lit. b

Eine Klarstellung wäre wünschenswert, welche steuerlichen Sondervorschriften davon erfasst sind. Das Beispiel in den EBs bezieht sich auf Gruppenbesteuerungsregime. Sollten davon aber auch wirtschaftsfördernde Maßnahmen wie bspw. Investitionsbegünstigungen, Exportförderungen, F+E-Begünstigungen erfasst sein, erscheint die Regelung überschießend. Es sollte daher deutlicher definiert werden, welche steuerlichen Sondervorschriften erfasst sind.

Außerdem ist fraglich, welcher Maßstab herangezogen wird, um eine Regelung als „Sondervorschrift“ zu definieren. Ist jede Regelung des ausländischen Steuerrechts, die vom österreichischen Ertragsteuerrecht abweicht, eine Sonderregel? Oder erfordert das Vorliegen einer Sonderregel ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen? Eine Klarstellung, die über das Beispiel in den EBs hinausgeht, sollte vorgenommen werden.

Zu § 14 Abs. 3 Z 2:

Der Begriff "Hauptsitz" wird - soweit ersichtlich - erstmalig in dieser Steuergesetzgebung verwendet. Bislang finden sich normative Begriff wie "Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet" bzw. "Stammhaus". Es stellt sich somit die Frage, inwieweit sich ein "Hauptsitz" von einem Ort der Geschäftsleitung bzw. einem Stammhaus unterscheidet, zumal selbst die Erläuternden Bemerkungen den Begriff "Stammhaus" und nicht "Hauptsitz" verwenden. Die Verwendung unterschiedlicher Begrifflichkeiten bei vergleichbarem Wortinhalt sollte jedoch tunlichst vermieden werden. Es wird daher die Anpassung der Begrifflichkeit an bereits bekannte Rechtstermini (bspw. "Stammhaus") angeregt.

Zu § 14 Abs. 4:

Spiegelstrich 3 enthält den Begriff „Unternehmensleitung“ und Spiegelstrich 4 enthält den Begriff „Leitung der Körperschaft“. Ein Unterschied zwischen beiden Begriffen ist nicht ersichtlich. Um Abgrenzungsfragen zu verhindern, sollte derselbe Begriff verwendet werden.

Da hybride Rechtsformen insbesondere auch Personengesellschaftsstrukturen umfassen, ist nicht nachvollziehbar, warum die von Art. 2 Abs. 4 letzter Satz ATAD abweichend definierte Beteiligungshöhe bei hybriden Rechtsformen von 25 % (statt 50 % laut ATAD) eine Vereinfachung darstellen soll.

Zu § 14 Abs. 5:

Der letzte Satz des Absatzes („Dies gilt nicht, wenn die Körperschaft oder ein verbundenes Unternehmen von der hybriden Gestaltung nichts wusste und nicht an dem Steuervorteil aus der hybriden Gestaltung beteiligt war.“) sollte auf Grund einer Reihe offener Fragen (Zurechenbarkeit des Wissens, Beteiligung am Steuervorteil) im Expertengespräch näher diskutiert (und ggfs. in den KStR näher präzisiert) werden.

Zu § 14 Abs. 6:

Die EBs sagen aus, dass die Bestimmung des § 14 KStG nicht zur Anwendung gelangen soll, wenn ein D/NI-Ergebnis bereits durch eine andere Bestimmung des KStG (insb. § 12 Abs. 1 Z 10 KStG) neutralisiert wird. Diese Aussage sollte in den Gesetzestext eingearbeitet werden.

Es fehlt auch eine Regelung für Fälle, in welchen die Neutralisierung der hybriden Gestaltung auch im Ausland aufgrund einer vergleichbaren Bestimmung (was zumindest in EU-Mitgliedstaaten zu erwarten

ist) erfolgt. Dies führt regelmäßig zu einer doppelten Besteuerung und ist somit hinsichtlich des Ziels der Sicherstellung der Einmalbesteuerung überschießend.

Ebenso fehlt eine Regelung für jene Fälle, in welchen im Ausland in einem Folgejahr der Abzug versagt wird (etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung). Es sollte daher flankierend auch eine Bestimmung zur Vermeidung einer (späteren) Doppelbesteuerung eingefügt werden.

Zu § 14 Abs. 8 und Abs. 9:

Der Begriff „Drittstaat“ ist im Gesetzestext nicht definiert; insb. ist nicht eindeutig, ob es sich dabei um einen EU-Drittstaat oder um einen DBA-Drittstaat handelt. Dies wird ausschließlich durch das Beispiel in den EBs deutlicher. Der Gesetzestext sollte jedoch eine entsprechende Klarstellung enthalten.

Die Aussage in den EBs, wonach eine Anwendung des Abzugsverbots gem. Abs. 9 unterbleiben soll, wenn bereits ein anderer Staat eine Maßnahme vorsieht, mit der die Steuerdiskrepanz im Rahmen der importierten hybriden Gestaltung neutralisiert wurde, sollte in den Gesetzestext eingearbeitet werden.

Darüber hinaus ist unklar, welche rechtliche Qualität diese „Maßnahme“ (Gesetz, Verordnung, Erlass, Einzelerledigung, etc.) des anderen Staates haben muss. Reicht aus, dass im anderen Staat eine entsprechende Regelung existiert oder muss die Neutralisierung faktisch bzw. effektiv, also bereits beseidmäßig erfolgt sein? Dies kann zu komplexen Fragen hinsichtlich der zeitlichen Wirkung des Abzugsverbots und zu – mglw. nicht mehr möglichen – späteren Wiederaufnahmen des Verfahrens in Österreich führen.

Zu Abs. 10:

Absatz 10 sieht die Körperschaftsbesteuerung einer Personengesellschaft mit ausländischen verbundenen Unternehmen als Gesellschafter vor. Eine solche Einzelbestimmung führt im Verhältnis zu anderen Steuernormen zu einer Reihe offener Fragen:

- Das Wort "insoweit" im Einleitungssatz impliziert, dass sonstige Einkünfte bzw. andere (nicht verbundene) Anteilseigner von § 14 nicht erfasst wären. Hierdurch würde sich jedoch die Rechtsfolge ergeben, dass zwei Steuerveranlagungen für die Personengesellschaft vorzunehmen wären, nämlich eine Körperschaftsteuerveranlagung für die anteiligen von § 14 betroffenen Einkünfte sowie eine Gewinnfeststellung nach § 188 BAO für die sonstigen Einkünfte bzw. Anteilseigner.
- Hierdurch ergeben sich weitere Folgefragen:
 - Welche Aufwendungen sind diesen betroffenen Einnahmen gegenzurechnen ?
 - Wie ist dies formulartechnisch umzusetzen - über Finanz-Online können für eine Gesellschaft nicht parallel eine K1 und eine E6 Erklärung eingereicht werden ?
 - Wenn die Personengesellschaft als Körperschaft anzusehen ist, käme es zu anteiligen Dividendenausschüttungen anstelle von Entnahmen. Dies wirkt sich auch auf einen allfällig hierdurch erforderlichen KESt-Einbehalt aus?

Gerne würden wir (auch) diesen Themenkomplex im oben angeregten Expertengespräch im BMF diskutieren.

Zu Artikel 3 – Änderung des Umgründungssteuergesetzes

Zu Z 3 a) § 16 Abs. 1 zweiter Satz:

Die Einfügung des Satzteils „ganz oder teilweise eingeschränkt“ ändert uE nichts an der Tatsache, dass Abs. 1 sich (nur) auf das umzegründende Vermögen bezieht und nichts mit der Gegenleistung zu tun hat.

Zu Z 3 d) § 16 Abs. 1a letzter (neuer) Teilstrich:

Die geplante Neuregelung des § 16 Abs. 1a sieht nunmehr auch die steuerneutrale grenzüberschreitende Einbringung betrieblicher Kapitalanteile durch insbes. natürliche Personen vor. Für diese Einbringung ist nach dem ersten Teilstrich entsprechend der Fusionsrichtlinie IMMER die Buchwerteinbringung vorgesehen. Damit steht der neue letzte Teilstrich in einem Widerspruch, wenn dieser § 17 Abs. 1 und 1a für sinngemäß anwendbar erklärt, da dann gemäß § 17 Abs. 1 letzter Satz auch andere Bewertungsmaßstäbe zur Anwendung kommen und gerade nicht die zwingende Buchwertfortführung, was wiederum im Widerspruch zur Fusionsrichtlinie steht.

Wird § 16 Abs. 1a novelliert, sollte nach Ansicht des Fachsenats für Steuerecht aus dem Wortlaut des Gesetzes die Notwendigkeit der Ausgabe neuer Anteile gestrichen werden. Aufgrund des derzeitigen Wortlauts besteht Rechtsunsicherheit, ob immer neue Anteile ausgegeben werden müssen, oder ob auch mit alten Anteilen abgefunden werden kann oder systematisch nicht auch die Werterhöhung der bestehenden Anteile ausreicht (hierfür spricht der Wortlaut von §16 Abs. 1a 2. TS).

Zu Z 3 e) § 16 Abs. 2 Z 1:

Die Einfügung des letzten Satzes scheint entbehrlich, da sich der gesamte Abs. 2 uE weiterhin nur auf die steuerlichen Folgen der Gegenleistung bezieht.

Wenn man den gewollten Effekt der teilweisen Steuerabhängigkeit verknüpft mit dem besonderen Steuersatz legistisch klar geregelt haben möchte, sollte der Aufbau des § 16 insgesamt neu erfolgen, bzw. sollte zumindest in Abs. 2 die Rechtsfolge der teilweisen Einschränkung unmittelbar – und getrennt von Abs. 1 – dargestellt werden. Sollte dieser Satz tatsächlich wie vorgesehen ergänzt werden, wäre in den Klammerausdruck auch der „Teilbetrieb“ aufzunehmen.

Zu Z 4 § 17 Abs. 1a:

Zur Festsetzung der Steuer kommt es u.a. bei steuerneutraler Untergang der Gegenleistung. Da vielfach an die Stelle der untergehenden ursprünglichen Gegenleistung ein anderer Kapitalanteil als „Erstzabeteiligung“ tritt, ist die zwingende Nachversteuerung in einem solchen Fall nicht verständlich.

Beispiel:

Einbringung Anteil an A-GmbH in ausländische B-GmbH durch X nach § 17 Abs. 1 und 1a mit Nichtfestsetzung der Steuer. Wenn die Gegenleistung, d.h. der Anteil an der B-GmbH durch steuerneutrale Verschmelzung auf die C-GmbH untergeht, hält X nunmehr Anteile an der C-GmbH, auf die das Nichtfestsetzungskonzept „übergeht“.

Zu Z 9:

Nach dem Wort „Gebührengesetz“ wird die Zahl „1957“ eingefügt; das Gebührengesetz erhält mit dem Steuerreformgesetz 2019/2020 den gesetzlichen Titel „Gebührengesetz 1957“.

Zusätzliche Bereinigungen:

In § 4 sollten entsprechend der hA bei den Verlustquellen neben den Betrieben und Teilbetrieben auch die Mitunternehmeranteile aufgenommen werden.

§ 11 Abs. 4 sollte betreffend Kapitalverkehrsteuern entfallen und der bisherige Abs. 5 zu Abs. 4 werden.

§ 15 2. Satz steht bei internationalen Umgründungen in einem gewissen Widerspruch zu § 13 Abs. 1, der 2. Satz sollte daher lauten: „Die Einbringungsbilanz ist dem gemäß § 13 Abs. 1 für die übernehmende Körperschaft bzw. den Einbringenden zuständigen Finanzamt vorzulegen.“

In § 20 Abs. 4 Z 1 besteht im letzten Satz ein Verweisfehler, es müsste auf **Abs. 2 Z 4 und Z 5** und nicht (!) auf Abs. 2 dritter und vierter Satz verwiesen werden.

In § 31 Abs. 2 sollte die Wortfolge „von den Kapitalverkehrsteuern und“ entfallen.

In § 38 Abs. 4 ist auch die Spaltung zur Aufnahme zu berücksichtigen, es müsste daher heißen: „Erfolgen die spaltungsplanmäßigen **bzw. spaltungs- und übernahmsvertragsmäßigen** Anteilstauschvorgänge ...“

In § 42 sollte im 1. Satz die Wortfolge „gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigten“ durch das Wort „**gebührenbegünstigten**“ ersetzt werden.

Weiters sollte in § 42 infolge Wegfalls der Gebührenpflicht für Darlehens- und Kreditverträge vor einigen Jahren der gesamte 2. Satz betreffend Prolongation entfallen.

Zu Artikel 4 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994 / Erläuterungen

Wir ersuchen, dass die Beispiele und Anmerkungen aus den EB (z.B. zum Vorgehen, wenn bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung die UID-Nummer noch nicht erteilt wurde), jedenfalls auch in die UStR aufgenommen werden. Jedenfalls ersuchen wir, in die UStR auch konkrete Beispiele aufzunehmen, wie vorzugehen ist, wenn die UID bei Lieferung noch nicht vorliegt, aber nachgereicht wird (Berechtigung).

Zu Art. 7, Abgabe der ZM:

Wir gehen davon aus, dass gemeint ist, dass der Steuerpflichtige aktiv sein Versäumnis begründen muss. Wir ersuchen, in den EBs (zumindest in den UStR) um Klarstellung, wie sich die Finanzverwaltung hier die konkrete Kommunikation vorstellt.

Zu Art. 21, ZM bei Konsignationslager:

- Bei Verbringung wird die Erklärung in der ZM im Gesetz erwähnt, ist die spätere ig Lieferung auch in der ZM zu erklären?
- Wird bei der Verbringung ins Konsignationslager eine eigene Spalte in der ZM kommen (wie bei den Dreiecksgeschäften?)

Auch entsprechende Änderungen bei Formularen sollten zeitgerecht kommuniziert werden, damit die Steuerpflichtigen ihre IT-System entsprechend richtig einstellen können.

Zu Artikel 6 – Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987**Zu § 3 Abs. 1 Z 4:**

Es ist – analog zur vorgesehenen Änderung in § 30 Abs. 2 EStG – nicht nachvollziehbar, weshalb zukünftig nur mehr der Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes im Rahmen eines Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahrens steuerfrei sein sollte. Es sollten so wie bisher, alle Grundstücke umfasst sein.

Zu GrEStG:

Um den Wirtschaftsstandort Österreich zu stärken, regen wir folgende Änderungen im Bereich der Grunderwerbsteuer an:

- Erhöhung des Freibetrages
- Erweiterung des Freibetrages auf (konzerninterne) Umgründungen
- Ausdehnung der Differenzbesteuerung:
 - Anwendung nicht nur auf Rechtsvorgänge innerhalb einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG, sondern auch auf Rechtsvorgänge innerhalb eines Konzerns
 - Anwendung der Differenzbesteuerung auch, wenn ein in Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang vorangegangen ist

Zu Artikel 14 - Änderung der Bundesabgabenordnung**Zu § 90a Abs. 1 BAO:**

Warum die bezogenen Vorschriften der BAO und der DSGVO nur "unter sinngemäßer Anwendung" zu beachten sein sollen, ist so nicht erfindlich. Diese Wortfolge erscheint entbehrlich bis fragwürdig, und sollte daher ersatzlos entfallen.

Zu § 90a Abs. 2 BAO:

Die Initiative zur Abfrage von personenbezogenen Daten sollte - so wie bisher - immer von der Partei, nicht aber bereits an der Wurzel und damit am Mandanten vorbei vom Vertreter ausgehen dürfen.

Zu Z 10 - § 153b Abs. 4 Z 4 BAO:

Die Änderung des § 153b Abs. 4 Z 4 BAO wird ausdrücklich begrüßt. Wie in den EB zu Recht angeführt, war der bisherige Wortlaut, wonach „für den Kontrollverbund insgesamt ein Steuerkontrollsyste einzurichten war“, zu eng und hat insbesondere bei spartenmäßig organisierten Konzernen zu Problemen bei der Einrichtung des Steuerkontrollsysteins geführt. Die neue Bestimmung ist praxisgerecht und wird die Einführung von an konkrete betriebliche Erfordernisse angepassten Steuerkontrollsysteinen ermöglichen.

In diesem Zusammenhang regt die KSW an, das Redaktionsversehen in § 153b Abs. 3 Satz 1 BAO zu streichen und nach dem Wort „Privatstiftung“ die Wortfolge „ gem. § 22 Abs.1 Z 2 PSG“ zu streichen. Die Tatbestandsvoraussetzung für antragstellende Privatstiftungen sind in § 153b Abs. 1 BAO abschließend definiert. Auf eine Aufsichtsratspflicht der Privatstiftung kommt es nicht an.

Anmerkung zu den EBs:

In sämtlichen Beispielen der EBs sollte bezeichnet werden, welcher Staat des Beispiels Österreich ist.

Darüber hinaus wäre es wünschenswert, in den EBs eine Klarstellung aufzunehmen, dass Fragen zu § 14 KStG explizit in den Anwendungsbereich des § 118 Abs. 2 Z 3 BAO fallen und damit Auskunftsbescheiden zugänglich sind.

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer an das Präsidium 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.iur. Verena Trenkwalder, LL.M. e.h.
(Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Dr. Florian Brugger
Mag. Iris Burgstaller
Mag. Alexandra Dolezel
Mag. Karin Fuhrmann
Ao. Univ.-Prof. Mag. Dr. Gudrun Fritz-Schmied
Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Dr. Wolfgang Höfle
Dr. Martin Jann
Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.
Dr. Roland Rief
Mag. Stefan Schuster, PMBA MSc
Mag. Gottfried Sulz
Dr. Markus Stefaner
em. Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer
Mag. Christine Weinzierl
Dr. Christian Wilplinger
Mag. Erich Wolf
Mag. Gerhard Writzmann
Mag. DDr. Hans Zöchl