

KAMMER DER  
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
BMF – VI/1  
Hintere Zollamtsstraße 2b  
1030 Wien

Unser Zeichen 3944/07/KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/PM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 8. Oktober 2007

**Stellungnahme zum Entwurf des Abgabensicherungsgesetzes 2007**  
(GZ.: BMF-010000/0059-VI/1/2007)

Sehr geehrte Damen und Herren!

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Abgabensicherungsgesetzes 2007 und teilt wie folgt mit:

**Artikel 1**  
**Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988**

**Zu Z 3 (§ 6 Z 6 lit b EStG)**

**Allgemeines**

Dass für nicht entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eine Festsetzung nur insoweit unterbleibt, als für die Wirtschaftsgüter nach der Überführung oder Verlegung im Ausland kein Aktivposten angesetzt werden kann, ist aus verfassungsrechtlicher und EU-rechtlicher Sicht bedenklich.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht erscheint es unzulässig eine Rechtsfolge im Inland (Festsetzung) von ausländischen Gesetzesbestimmungen abhängig zu machen. Dem ausländischen

---

Schönbrunner Straße 222–228 (U4-Center) · A-1120 Wien  
Telefon +43 | 1 | 811 73 · Fax +43 | 1 | 811 73-100 · eMail office@kwt.or.at · www.kwt.or.at

Bankverbindungen: BA-CA 0049-46000/00 · Erste Bank AG 012-03304 · Postsparkasse 1838.848  
DVR 459402

Dieses Dokument wurde mittels e-Mail vom Verfasser zu Verfügung gestellt. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Inhaltes wird von der Parlamentsdirektion keine Haftung übernommen.

Gesetzgeber wird dadurch die Möglichkeit eingeräumt, direkt Einfluss auf die Steuerfolgen in Österreich auszuüben. Der österreichische Steuerpflichtige muss daher nicht nur die im österreichischen Bundesgesetzblatt veröffentlichten Gesetze, sondern auch ausländische Gesetze kennen, um die Rechtsfolgen in Österreich abschätzen zu können. Es kommt außerdem zu einer Ungleichbehandlung von österreichischen Steuerpflichtigen, die Wirtschaftsgüter in verschiedene Länder überführen, ohne dass dafür ein ausreichender sachlicher Rechtfertigungsgrund im Inland besteht.

Diese Bestimmung verstößt außerdem gegen EU-Recht, da sie inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte innerhalb der EU unterschiedlich behandelt und damit gegen die Grundfreiheiten der EU verstößt. In der Tatsache, dass im Ausland ein Aktivposten angesetzt wird, kann keine ausreichende Rechtfertigung erblickt werden, da dieser Aktivposten jedenfalls nicht im selben Wirtschaftsjahr die Steuerbemessungsgrundlage vermindern wird (die Realisierung erfolgt sofort und die allfällige nachfolgenden Abschreibung erst zeitverzögert). Auch durch unterschiedliche Gewinnsituationen (Gewinn im Inland, Verlust im Ausland) oder unterschiedliche Steuersätze kann diese EU-widrige unterschiedliche Behandlung von Inlands- und Auslandssachverhalten innerhalb der EU weiter verschärft werden. Aus der in den erläuternden Bemerkungen erwähnten Rechtsprechung des EUGH kann eine derartige Rechtfertigung uE nicht entnommen werden.

### **Spezielles**

Die Bestimmung zielt auf den Transfer "nicht entgeltlich erworbener unkörperlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens" ab. Wichtigster Fall eines solchen unkörperlichen selbst erstellten Wertes ist der originäre Firmenwert. Zu diesem wird aber vertreten, dass es sich hierbei um kein Wirtschaftsgut, sondern um bloße Ertragserwartungen handelt (so *Mayr* in *Bertl* ua, Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz 210; wohl ebenso *Wiesner* in *Bertl* ua, Immaterielle Vermögenswerte 224; unklar Rz 625 EStR). Hier sollte klargestellt werden, dass der originäre Firmenwert – mangels Wirtschaftsgut-Eigenschaft – nicht von der Neuregelung in § 6 Z 6 lit b EStG erfasst sein soll.

Andernfalls (somit wenn auch ein originärer Firmenwert erfasst wäre) würde dies von der Zielsetzung der Bestimmung, Doppelverwertungen von Aufwandspotential zu vermeiden, nicht gedeckt sein. Denn die Schaffung des originären Firmenwertes muss nicht notwendigerweise zu entsprechendem Aufwand im Inland geführt haben. Insoweit droht daher bei Aktivierung (und nachfolgender Abschreibung) des Firmenwertes im Ausland keine Doppelverwertung.

Im Übrigen sollte die Neuregelung in § 6 Z 6 lit b EStG nicht auf das bloße Ansetzen eines Aktivpostens im Ausland abstellen, sondern – wie im Ansatz die Gesetzesbegründung – auf eine steuerwirksame Abschreibung. Denn eine Doppelverwertung würde dann nicht drohen, wenn im Ausland zwar eine Aktivierung vorzunehmen ist, Abschreibungen aber nicht vorgenommen werden können bzw steuerunwirksam sind. Eine EU-konforme Nacherfassung von stillen Reserven aus selbst erstellten unkörperlichen Wirtschaftsgütern sollte daher uE frühestens bei tatsächlicher steuerwirksamer Aufwandsverrechnung im Ausland erwogen werden (zB in Anlehnung an § 2 Abs 8 Z 3 EStG).

### **Inkrafttreten**

Es sollte durch eine eindeutige Inkrafttretensbestimmung klargestellt werden, dass diese Bestimmung frühestens auf Transaktionen, die nach der Veröffentlichung dieser Bestimmung im Bundesgesetzblatt durchgeführt werden, Anwendung findet. Zu begrüßen wäre es, wenn diese Bestimmung erst für Wirtschaftsjahre Anwendung findet, die nach der Veröffentlichung dieser Bestimmung im Bundesgesetzblatt beginnen.

### **Zu Z 6 (§ 33 Abs 10 EStG)**

Die vorgeschlagene **Regelung** könnte auch viel **einfacher** gestaltet werden. Nämlich in der Form, dass der **Durchschnittssteuersatz vor Abzug der Absetzbeträge ermittelt** wird und dann die gesamten Absetzbeträge vom Steuerbetrag abgesetzt werden. Bei dieser Vorgangsweise ergibt sich (zB anhand des Beispiels in den Erläuterungen) ein nahezu identer Steuerbetrag; die Berechnung wäre aber wesentlich einfacher.

### **Zu Z 8 und Z 9 (§ 77 Abs 5 und § 79 Abs 2 EStG)**

Die vorgesehene Änderung geht nach unseren Informationen ausschließlich auf einen Wunsch der Bundesrechenzentrum GmbH zurück, nicht aber auf einen Wunsch der Wirtschaft oder der Wirtschaftstreuhand. Diese Änderung sollte uE aber aus folgendem Grund nicht erfolgen:

Es dürfte – entgegen den Erläuterungen – keineswegs so sein, dass die beschriebene Vorgangsweise bereits jetzt den praktischen Gepflogenheiten entspricht. Vielmehr entspricht es den praktischen Gepflogenheiten, dass Überstunden, Zulagen, Reisekosten uÄ immer um einen Monat versetzt ausbezahlt und abgerechnet werden. Es würde nun zu einem Durchbrechen des Zuflussprinzips führen, wenn man die bis zum 15.2. des Folgejahres erfolgenden Zahlungen dem Vorjahr zuordnet. Das wurde bisher größtenteils nicht so gemacht.

Es ist besonders darauf hinzuweisen, dass von 1.-15.2. des Folgejahres ausbezahlte Beträge steuerlich bisher wohl fast nie dem Vorjahr zugeordnet wurden. In Zukunft würde es daher nicht möglich sein, vor dem 16.2. des Folgejahres die Lohnzettel für das Vorjahr abzugeben. Im Falle der Papierübermittlung (Abgabetermin: 31.1.) ist dieser Termin aber nicht einzuhalten.

Insgesamt ist die Änderung auch deswegen abzulehnen, weil wir im Zuge der Überlegungen zur „Vereinfachung der Lohnverrechnung“ immer darauf hingewiesen haben, dass eine Angleichung der Sozialversicherung (Anspruchsprinzip) an die Lohnsteuer (Zuflussprinzip) erfolgen soll, aber nicht umgekehrt.

Die vorgesehene Gesetzesänderung sollte daher entfallen.

### Zu Z 11 (§ 84 Abs 3 EStG)

Es wäre wünschenswert, wenn gesetzlich **klargestellt** wird, **ab wann** konkret die **2 Wochenfrist** zu laufen **beginnt**.

### Zu Z 15a (§ 124b Z 140 EStG)

So lobenswert die Klarstellung ist, wonach bei Bau- und Montagetätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen eine Pendlerpauschale zusteht, so **greift** uE die **vorgeschlagene gesetzliche Änderung zu kurz**.

Es ist in der Praxis auch in jenen Fällen, bei denen die **Kalendermonatsregelung** zur Anwendung kommt, möglich, dass für die betreffenden „**Kilometergeld-Kalendermonate**“ **keine Fahrkostensätze** durch den Arbeitgeber gewährt werden. Es wäre uE daher erforderlich, **auch in diesen Fällen die Möglichkeit vorzusehen**, dass vom Arbeitnehmer ein **Pendlerpauschale in Anspruch** genommen werden kann.

### Zu Z 15b (§ 124b Z 141 EStG)

Unklar ist die neue Inkrafttretensbestimmung für § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG, da diesbezüglich keine Änderung eintritt.

## Artikel 2

### Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

### Zu Z 1a (§ 9 Abs 7 letzter Teilstrich KStG)

Die neue Bestimmung ist mit dem Grundsatz der Steuerneutralität von Umgründungsvorgängen nicht vereinbar. Betriebswirtschaftlich sinnvolle Konzernumstrukturierungen werden im Ergebnis mit einer rückwirkenden Aberkennung der Vorteile aus der Firmenwertabschreibung sanktioniert, was zu einer weiteren Versteinerung von Konzernstrukturen und einer langfristigen Aufrechterhaltung von uU wirtschaftlich überholten Holdingsstrukturen (auch über die 15 Jahre hinaus) führen wird. Die Bestimmung (und die Ausführungen in den EB über die Nacherfassung der Firmenwertabschreibung) stehen uE auch im Widerspruch zur ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers, die Diskriminierung des Share Deals gegenüber dem Asset Deal zu beseitigen, da die Firmenwertabschreibung beim Asset Deal eine endgültige Begünstigung darstellt.

Die geplante Bestimmung negiert das allgemeine umgründungssteuerliche Grundprinzip, dass einerseits durch (Mutter-Tochter-)Verschmelzungen (einschließlich verschmelzender

Umwandlungen) bisherige Besteuerungsebenen (= bisher steuerhängige stille Reserven) beseitigt werden und andererseits – als Kehrseite der Medaille – durch Einbringungen und Spaltungen (gewissermaßen als Gegenstück zur Verschmelzung) Besteuerungsebenen (mit dem Ergebnis einer Verdopplung bzw Vervielfachung von stillen Reserven) neu geschaffen werden.

Es ist daher richtig, dass nach der Verschmelzung eine Nachholung der Firmenwertabschreibung im Wege einer Anteilsveräußerung (Share Deal) nicht mehr möglich ist (weil die betreffende Besteuerungsebene durch die Verschmelzung beseitigt wurde), jedoch erübrigt sich eine solche Nachversteuerung insofern, als die stillen Reserven ja weiterhin im übertragenen Betrieb der Tochtergesellschaft steuerhängig bleiben. Würde nach der Verschmelzung ein Asset Deal erfolgen, würde aufgrund der Neuregelung eine doppelte Besteuerung derselben stillen Reserven (einmal anlässlich der Verschmelzung und einmal anlässlich des Asset Deals) erfolgen.

Besonders problematisch erscheint die Bestimmung in jenen Fällen, in denen die (aufgrund § 9 KStG zwingend vorzunehmende!) Firmenwertabschreibung (mangels ausreichender Gruppeneinkünfte) nicht steuerwirksam geworden ist. Als Mindestfordernis sollte die Nachversteuerung daher auf jene Fälle eingeschränkt werden, in denen die Firmenwertabschreibung tatsächlich steuerwirksam geworden ist bzw sollte die zwingende Vornahme einer Firmenwertabschreibung überdacht und der derzeit bestehende Zwang durch ein Wahlrecht ersetzt werden.

Entsprechend dem Gesetzeswortlaut sind uE nur Upstream Mergers (Untergang der Beteiligung) von der Nachversteuerung betroffen, während Downstream Mergers (Übergang der Beteiligung auf den bisher indirekten Gesellschafter) nicht betroffen sind. Die EB sind insofern irreführend und sollten angepasst werden.

### **Zu Z 2 (§ 13 Abs 4 Z 1 KStG)**

In § 13 Abs. 4 Z 1 soll folgender Satz angefügt werden:

„Davon ausgenommen sind Anschaffungen von einer Körperschaft, die unter beherrschendem Einfluss der Privatstiftung steht.“

Der Anwendungsbereich dieser Bestimmung ist unklar (siehe unten). Grundsätzlich ist dazu Folgendes festzuhalten:

Im Rahmen der Einführung der Zwischenkörperschaftsteuer von 12,5 % für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen (iSd § 31 EStG) ab 1. Jänner 2001 wurde im volkswirtschaftlichen Interesse für den Fall der Übertragung der realisierten stillen Reserven auf Investitionen in andere Beteiligungen ausdrücklich eine Steuerbefreiung (besser: Steuerstundung durch Übertragung der stillen Reserven auf die neu angeschaffte Beteiligung) vorgesehen. Damit sollte erreicht werden, dass der Entfall der ursprünglich im Stiftungssteuerrecht enthaltenen Steuerbefreiung für Beteiligungsveräußerungen durch Einführung der Zwischenkörperschaftsteuer nicht dazu führt,

dass die Reinvestition von Veräußerungsgewinnen in den Unternehmensbereich behindert wird. Eine solche Reinvestition wird **vorrangig** in solche erfolgreiche Unternehmen zweckmäßig sein, an welchen die Stiftung bereits beteiligt ist. Es ist völlig unverständlich, weshalb gerade dieser wesentliche Zweck der Befreiungsbestimmung offensichtlich durch die im Gesetzesentwurf vorgesehene Ausnahme beseitigt werden soll.

Es ist darüber hinaus auch völlig unklar, welche in den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf erwähnten Steuergestaltungen damit ausgeschlossen werden sollen. Denkbar sind (auch nach bisherigen Meinungsäußerungen aus dem BMF) in diesem Zusammenhang insbesondere folgende Vorgänge:

- Kapitalerhöhung bei einer bestehenden Tochtergesellschaft der Stiftung
- Erwerb einer Beteiligung von mehr als 50 % an einer fremden Gesellschaft durch Kauf oder durch Kapitalerhöhung
- Neugründung einer Tochtergesellschaft der Stiftung
- Kauf einer Beteiligung aus einer Konzerngesellschaft der Stiftung

In all diesen Fällen fließt Geld in Unternehmen, die entweder bereits vorher unter beherrschendem Einfluss der Stiftung standen oder durch die getroffene Maßnahme unter beherrschenden Einfluss der Stiftung kommen (zB Erweiterung der Beteiligung durch Kapitalerhöhung).

Abgesehen davon, dass – wie bereits erwähnt – die Formulierung des Gesetzesentwurfes so unklar ist, dass kaum erkennbar ist, was wirklich gemeint ist, fließen die Mittel in allen angeführten Fällen wieder in die Sphäre von Kapitalgesellschaften, sodass die Erträge der vollen Körperschaftsteuer unterliegen. Damit werden Mittel aus der Sphäre der Zwischenkörperschaftsteuer, die ja – im Hinblick auf die spätere Anrechnung auf die Zuwendungs-KEST – nur ein zinsenloses Darlehen an den Fiskus darstellt, wieder in den Bereich der vollen Körperschaftsteuerpflicht transferiert.

Die im Entwurf enthaltene Einschränkung konterkariert– wenn ihr der oben angeführten Inhalt zukommt - jedenfalls den Sinn der Übertragung stiller Reserven iSd § 13 Abs 4 KStG. Es würden dadurch nur Investitionen in fremde oder sogar ausländische Gesellschaften gegenüber Investitionen in die eigenen Unternehmen der Stiftung steuerlich begünstigt werden. Abgesehen davon, dass einer solchen Einschränkung eine ausreichend sachliche Begründung fehlt, ist zu berücksichtigen, dass dadurch ein wesentlicher Eingriff in das Stiftungssteuerrecht vorgenommen wird, der zu einem erheblichen **Vertrauensverlust** führt und damit einen wesentlich größeren volkswirtschaftlichen Schaden verursacht, als der aus einem allfälligen höheren Steueraufkommen jemals zu erwartende Nutzen sein kann.

Es wird daher dringend empfohlen, die im Entwurf vorgesehene Bestimmung ersatzlos zu streichen. Stattdessen wird vorgeschlagen, die in § 13 Abs 4 Z 4 enthaltene Frist von 12 Monaten für die Übertragung stiller Reserven auf 24 Monate zu erstrecken, damit ein wirtschaftlich unzumutbarer Zeitdruck für Entscheidungen im Interesse sinnvoller Reinvestitionen vermieden wird.

Im Übrigen ist für die geplante Ergänzung des § 13 Abs 4 Z 1 KStG keine gesonderte Inkrafttretensregel vorgesehen. Damit würde die geplante Verböserung für die Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerungen nach der allgemeinen Regel des Art 49 B-VG (Tag nach Veröffentlichung im BGBl) in Kraft treten, womit noch im Kalenderjahr 2007 zu rechnen sein wird. Dadurch käme es zur Anwendung der verschärften Rechtslage auf sämtliche Reinvestitionen des Veranlagungszeitraums 2007, was zu einer Rückwirkung auf bereits verwirklichte Anschaffungs- und Übertragungsvorgänge führen würde.

Eine solche Rückwirkung ist jedoch – wie der VfGH bereits zum gleich gelagerten Fall des Ausschlusses der § 12 EStG-Übertragung auf Ausleihungen durch das AbgÄG 1996 ausgesprochen hat (VfGH 13.3.2003, G 334/02) – verfassungswidrig.

Zur Vermeidung verfassungswidriger Ergebnisse ist daher die geplante Ergänzung des § 13 Abs 4 Z 1 KStG – sollte sie entgegen den vorstehenden Ausführungen doch realisiert werden – mit einer klaren Inkrafttretensregel zu versehen, welche sicher stellt, dass die verschärfte Rechtslage erstmalig für die Veranlagung 2008 anzuwenden ist (zB anzuwenden auf Beteiligungsanschaffungen nach dem 31.12.2007 bzw noch besser auf stille Reserven aus Veräußerungsvorgängen nach dem 31.12.2007).

### **Zu Z 3 (§ 23 KStG)**

Die im Entwurf des § 23 Abs 2 KStG vorgesehene Neuregelung des Vortrags von Freibeträgen sieht lediglich den 10-jährigen Vortrag vollständig „unverbraucher“ Freibeträge vor. In Jahren, in welchen die § 5 Abs 6 KStG-Körperschaft auch nur beispielsweise EUR 1,00 an steuerpflichtigem Einkommen erzielt, wäre der betreffende Freibetrag demnach für Zwecke des Vortrag bereits vollständig „verbraucht“ und stünde für den Vortrag innerhalb des 10-jährigen Zeitraums nicht mehr zur Verfügung.

Der Entwurf der Regelung lässt damit erkennen, dass das in den Materialien genannte Ziel der Beseitigung der Benachteiligung der § 5 Abs 6 KStG-Körperschaften durch Freistellung des in der Regel höheren Gewinns „bei in längeren Zeitabständen durchgeführten Veranstaltungen“ nicht erreicht werden kann. Dies deshalb, da alljährlich *digitale Voraussetzungen* (kein Gewinn oder Gewinn, wenn auch noch so gering) über die Vortragfähigkeit des Freibetrages entscheiden und damit eine Ungleichbehandlung von Körperschaften ohne Gewinn und solchen mit äußerst geringem Gewinn das Ergebnis wäre.

Auch die in den Materialien als Begründung der Neuregelung genannte „Logik des Freibetrages“ kann nicht nachvollzogen werden, da beispielsweise auch ein im Jahr der Geltendmachung nicht vollständig mit dem laufenden Gewinn verrechenbarer Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG) in Folgejahren zur Verrechnung mit laufenden Gewinnen zur Verfügung stand und – sofern noch vorhanden – auch heute noch steht.

**Vorschlag einer Neuregelung:**

Eine Neuregelung des Freibetrags nach § 23 KStG in Verfolgung der in den Materialien genannten Zielsetzung der Entlastung der § 5 Abs 6 KStG-Körperschaften bei Vorliegen zusammengeballter Gewinne sollte (unverändert) einen jährlichen Freibetrag von EUR 7.300 vorsehen. Dieser jährliche Freibetrag sollte jedoch im Ausmaß des nicht durch Gewinne verbrauchten Teiles über einen Zeitraum von 10 Jahren vortrags- und abzugsfähig sein.

**Artikel 3****Änderung des Umgründungssteuergesetzes****Zu Z 2 und Z 4 (§ 5 Abs 1 Z 4 und § 36 Abs 3 Z 1 UmgrStG)**

Zu der in § 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG getroffenen "Klarstellung", dass es bei der Bestimmung um die Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft gehen soll (somit dass durch die Bestimmung der Downstream Merger mit ausländischen Anteilseignern getroffen wird), bleibt die Kritik von *Zöchling/Haslinger*, RdW 2007, 371 ff aufrecht. Diese Bestimmung sollte daher – aus den von *Zöchling/Haslinger* angeführten Gründen – ersatzlos beseitigt werden.

Daneben bestehen gegen das nunmehr "klargestellte" Verständnis von § 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG auch gemeinschaftsrechtliche Bedenken. Da der Downstream Merger zweier inländischer Kapitalgesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern der übertragenden Muttergesellschaft im Ergebnis zur Steuerpflicht führen kann (allenfalls unter Steueraufschub), werden Downstream Mergers mit ausländischen Anteilseignern gegenüber jedenfalls steuerneutralen Downstream Mergers mit inländischen Anteilseignern schlechter gestellt. Dies ist gemeinschaftsrechtlich bedenklich, insbesondere im Lichte der beim EuGH anhängigen Rs C-194/06 *Orange European Small Cap Fund NV* (dazu *Hohenwarter*, RdW 2007, 574).

**Zu Z 2a (§ 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG)**

§ 5 Abs. 1 erfasst in der derzeitigen und geplanten Fassung der Z 4 und 5 nur Verschmelzungen, bei denen Besteuerungsrechte Österreichs verloren gehen. Ergänzend wäre für jene der Z 4 und 5 vergleichbaren Auslandsverschmelzungen, bei denen ein Besteuerungsrecht Österreichs an den erhaltenen Anteilen entsteht, eine Aufwertung im Rahmen einer Zuzugsentsteuerung vorzusehen, da es andernfalls zu einer Doppelbesteuerung kommt, wenn der ausländische Staat ähnlich wie Österreich den Wegzug als Besteuerungsanlass wertet.

**Zu Z 3 (§ 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG)**

In §18 Abs 2 Z 1 soll folgender letzter Teilstrich angefügt werden



„- nach Zuwendung der Beteiligung an eine Privatstiftung“

Für vorbehaltene Entnahmen im Zuge einer Einbringung gemäß Artikel III UmgrStG ist unter bestimmten Voraussetzungen eine Verpflichtung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer in jenem Zeitpunkt vorgesehen, in welchem der betreffende Gesellschafter (Einbringende) seine Forderung tatsächlich vereinnahmt. § 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG enthält einige Ausnahmen von diesem Grundsatz: Danach wird auch durch bestimmte Umgründungsmaßnahmen (zB Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung) die Verpflichtung zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer ausgelöst. Als solche Maßnahme soll nach dem Gesetzesentwurf nunmehr auch die Zuwendung der Beteiligung an eine Privatstiftung gelten. Eine sachliche Begründung dafür fehlt allerdings.

Nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder dürfte der Formulierung der geplanten Ergänzung ein Missverständnis zugrunde liegen. Die Zuwendung der Beteiligung an eine Privatstiftung ändert nämlich an der Forderung des Einbringenden gegenüber der Kapitalgesellschaft aus der vorbehaltenen Entnahme nichts! Der Einbringende bleibt weiterhin Gläubiger, gleichgültig, ob die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in der Zwischenzeit an eine Privatstiftung zugewendet wird oder ob die Kapitalgesellschaft verschmolzen, umgewandelt oder aufgespalten wird. Die Forderung geht nicht auf die Privatstiftung über und sollte daher in all diesen Fällen erst dann der Kapitalertragsteuer unterliegen, wenn sie tatsächlich beglichen wird. Zudem muss der Zuwendende an die Privatstiftung mit dem Forderungsgläubiger nicht mehr ident sein (weil zB der ehemalige Einbringer nach der Einbringung die Anteile bereits entgeltlich oder unentgeltlich übertragen hat).

Aus diesem Grunde wird dringend angeregt, die im Gesetzesentwurf enthaltene Bestimmung ersatzlos zu streichen. Darüber hinaus sollten auch die bereits bisher im UmgrStG vorgesehenen zusätzlichen „Ausschüttungsfiktionen“ bei Umwandlungen, Verschmelzungen und Aufspaltungen ersatzlos gestrichen werden, weil sie zu sachlich nicht gerechtfertigten Kapitalertragsteuerbelastungen führen, ohne dass Zuflüsse an Gesellschafter erfolgen (siehe zB *Kauba*, taxlex 2006, 305).

#### **Zu Z 4 (§ 36 Abs 3 und 4 UmgrStG)**

Wie in § 5 Abs 1 müsste auch in § 36 Abs 3 Z 1 und 2 UmgrStG im Falle einer Auslandsspaltung eine steuerneutrale Aufwertung im Rahmen einer Zuzugsentsteuerung vorgesehen werden, da es andernfalls zu einer Doppelbesteuerung kommt, wenn der ausländische Staat ähnlich wie Österreich den Wegzug als Besteuerungsanlass wertet.

#### **Zu Z 5 (3. Teil UmgrStG)**

In der Z 14 sollte auf einen Umgründungs-Stichtag nach dem 31.12.2007 abgestellt werden.

## **Artikel 4** **Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994**

### **Zu Z 1 bis 3 (§§ 11 und 12 UStG)**

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder unterstützt grundsätzlich alle sinnvollen Maßnahmen zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug. Allerdings sind sämtliche in § 11 Abs 1 und § 12 Abs 1 Z 1 UStG vorgeschlagenen Regelungen nicht geeignet, Umsatzsteuerbetrug (Schwarzarbeit und Karussellbetrug) zu verhindern. Die derzeit bereits zur Verfügung stehenden Instrumente (Schätzung, Sicherheitszuschlag, Finanzstrafverfahren) sind ausreichend, wenn sie entsprechend vollzogen werden. Die vorgeschlagenen Maßnahmen zielen vielmehr darauf ab, den Ausfall des Steuergläubigers, welcher systematischen Problemen der Umsatzsteuer entspringt, einseitig zu Lasten von ehrlichen Unternehmern zu verringern. Eine weitere Verschlechterung der Risikoverteilung zwischen Steuergläubiger und Steuerpflichtigen zu Lasten des Letzteren erscheint aus steuerpolitischer Sicht nicht mehr vertretbar und steht überdies im Widerspruch zur EuGH Rechtsprechung (vgl Urteil vom 27.9.2007 C-409/04 *Teleos ua*, Rn 58), wonach die Risikoverteilung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen muss.

### **ad Rechnungsausstellungspflicht**

Mit § 11 Abs 1 UStG idF Entwurf eines Abgabensicherungsgesetzes 2007 soll einerseits eine Belegerteilungspflicht für Werklieferungen und –leistungen an Private begründet werden, andererseits sollen Gefährdungszuschläge für die verspätete oder unvollständige Ausstellung von formgerechten Rechnungen vorgesehen werden.

Im Hinblick auf die vorgesehene systematische Stellung im Einleitungsunterabsatz in § 11 Abs 1 UStG und die allgemeine Anknüpfung an den Begriff des Unternehmers ist davon auszugehen, dass die vorgesehenen Gefährdungszuschläge für alle Belegerteilungspflichten des § 11 Abs 1 erster Unterabsatz gelten sollen. Dies ergibt sich auch aus den Gesetzesmaterialien, die ausdrücklich auf die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach § 11 Abs 1 erster Unterabsatz zweiter und dritter Satz UStG Bezug nehmen.

Die vorsätzliche Verletzung von Belegerteilungspflichten begründet bereits nach geltendem Recht eine Finanzordnungswidrigkeit iS des § 51 Abs 1 lit d FinStrG (vgl *Leitner*, Finanzstrafrecht<sup>2</sup>, 288). Finanzordnungswidrigkeiten iS des § 51 Abs 1 FinStrG werden aktuell mit Geldstrafen bis EUR 3.625 geahndet (§ 51 Abs 2 FinStrG).

Eine abgabenrechtliche Belegerteilungspflicht wurde in § 11 Abs 1 UStG erst mit BGBl I 2003/134 vorgesehen, wobei in der Literatur die Erfüllung des Tatbestands de § 51 Abs 1 lit d FinStrG aufgrund des Fehlens einer Frist für die Rechnungsausstellung für die geltende Rechtslage mit guten Argumenten in Zweifel gezogen wurde (*Rattinger*, FJ 2003, 413; zur Rechtslage vor BGBl I 2003/134 *Kempf/Schuchter*, RdW 2003, 350, ebenso *Scheiner*, ÖStZ 2003, 240 und *Reger*/

Hacker/Kneidinger, FinStrG § 51 Tz 19; aA Stoll, Rechnungsausstellung und Vorsteuerabzug, Wien 2004, 13).

Wenngleich es daher verständlich ist, eine Sanktionierung von Verstößen gegen die Belegerteilungspflichten des § 11 UStG durch Fristsetzung für die Belegerteilung zu ermöglichen, soll nunmehr neben den Straftatbestand des § 51 Abs 1 lit d FinStrG der Gefährdungszuschlag nach § 11 Abs 1 erster Unterabsatz vorletzter und letzter Satz UStG treten.

Die vorgesehene Neuregelung verletzt Art 6 MRK, weil derartige Zuschläge, die die bisherige Höchststrafe für die Verletzung von Belegerteilungspflichten deutlich übersteigen, verschuldensunabhängig ohne ein Art 6 MRK entsprechendes Verfahren verhängt werden können. Wenngleich die Neuregelung formell nicht dem Strafrecht zugeordnet sein soll, so entfaltet Art 6 MRK auch dann Wirkung, wenn es sich nach der Natur der Zuwiderhandlung oder der Art und Schwere der angedrohten Sanktion um eine Strafrechtsnorm handelt; dies ist vor allem dann der Fall, wenn die Sanktion Prävention und Repression bezweckt (Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup>, Wien 2007, Rz 1529 mwN).

Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Neufassung des § 11 Abs 1 UStG soll der Gefährdungszuschlag eine entsprechende Präventivwirkung erreichen („*Da eine Präventivwirkung regelmäßig nur bei einer entsprechenden Sanktionierung erreicht werden kann...*“). Eine andere Rechtfertigung der Norm wie zB Abgeltung von Mehrkosten oder eine Zinskomponente wie bei anderen Zuschlägen (vgl dazu VfGH 29.6.1985, G 42/85; VfGH 11.3.1987, G 257ff/86 zu Säumnis und Verspätungszuschlägen vor § 205 BAO) ist der Natur nach bei Sanktionierung einer abstrakten Gefährdung nicht denkbar. Von einem Beugemittel oder dem Charakter einer prozessualen Ordnung oder Mutwillensstrafe, die vom EGMR nicht unter den Anwendungsbereich des Art 6 MRK subsumiert werden, kann wohl ebenfalls nicht die Rede sein.

Aus den dargelegten Gründen sollte mit einer Anhebung des Strafmaßes in § 51 Abs 2 FinStrG auf EUR 5.000 sowie mit der Einführung einer abgabenrechtlichen Frist für die Belegerteilung iSd § 11 UStG von 6 Monaten das Auslangen gefunden werden.

**Der Gefährdungszuschlag wegen Nichtausstellung einer Rechnung an einen Nichtunternehmer ist daher aus verfassungsrechtlichen Gründen und aus den nachfolgenden Überlegungen insgesamt abzulehnen.**

Wir gehen überdies davon aus, dass diese Regelung im Wesentlichen jene Unternehmer treffen wird, die ihre Umsätze ordnungsgemäß versteuern, aber keine (ordnungsgemäße) Rechnung ausstellen. In tatsächlichen Betrugsfällen dürfte dem Gefährdungszuschlag hingegen kaum die notwendige Abschreckungswirkung zukommen. Der Steuerpflichtige nimmt ja bereits eine Schätzung und ein Finanzstrafverfahren mit den damit verbundenen Strafen in Kauf. Die Einführung wäre daher nicht effektiv und würde nur ehrliche Unternehmer einem zusätzlichen Risiko aussetzen.

Sollte ein solcher allerdings eingeführt werden, sind die Gründe, die zu seiner Verhängung führen, im Gesetz näher zu präzisieren. Nach dem Gesetzeswortlaut könnte ein Gefährdungszuschlag

auch verhängt werden, wenn keine Rechnung ausgestellt wurde (bei Lieferung an einen Nichtunternehmer), der Umsatz aber ordnungsgemäß versteuert wurde. Die Einräumung eines so weiten Ermessens für die Behörde (Abhängigkeit bloß von einer sechsmonatigen Frist für die Rechnungsausstellung) ist unverhältnismäßig.

Offen gelassen ist im Gesetzesentwurf, ob der Gefährdungszuschlag eine einmalige Sanktion für einen gesamten Prüfungszeitraum ist, für einen Voranmeldungszeitraum gilt oder sogar für jede nicht ausgestellte Rechnung erhoben werden kann. Das sollte im Gesetz jedenfalls konkretisiert werden. Weiters sollte klargestellt werden, dass mit Rechnung nicht notwendigerweise eine Rechnung iSd § 11 oder Art 11 UStG gemeint ist und dass, wenn einzelne Rechnungsmerkmale fehlen, dies nicht zur Verhängung des Gefährdungszuschlags führen kann. Jedes andere Dokument, mit dem über die Leistung abgerechnet wird, aber auch ein Vertrag, eine Quittung usw sollten hier als Rechnung iSd Vorschrift anerkannt werden.

#### ad Vorsteuerabzug

Diese Bestimmung ist unklar und zu weit gefasst und dürfte unserer Ansicht nach zu einer nicht unerheblichen Rechtsunsicherheit für ehrliche Unternehmer führen. Die Phrase "wissen musste" umfasst wohl auch den Fall, dass der Abnehmer den Gegenstand zu (unangemessen) günstigen Konditionen geliefert erhält. Nun ist es aber gerade eine der Obliegenheiten eines sorgfältigen Kaufmannes, den Einsatz zu minimieren. Daher sollte das Gesetz für ehrliche Unternehmer die Möglichkeit vorsehen, sich in Zweifelsfällen vor den Sanktionen zu schützen, zB dadurch, dass die Umsatzsteuer für den leistenden Unternehmer an dessen Finanzamt mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden kann (nach dem Vorbild des § 27 Abs 4 UStG).

Im Sinne der EuGH-Rechtsprechung (Urteil vom 27.9.2007 C-409/04 *Teleos ua.*, Rn 66) müsste jedenfalls klargestellt werden, dass dann, wenn der Unternehmer gutgläubig war und er alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, es nicht zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug kommt oder er nachträglich zur Mehrwertsteuer herangezogen werden kann.

Wenn die Neuregelung auf die Rechtsprechung des EuGH gestützt werden soll, wozu allerdings keine ausdrückliche gesetzliche Verankerung notwendig wäre, so sollte die vom EuGH im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug verwendete Formulierung korrekt verwendet werden. Nach dem Urteil in der Rs *Optigen ua.* (12.1.2006 Rs C-354/03, C-355/03, C-484/03) kann es zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs nicht kommen, wenn der Steuerpflichtige die Absicht anderer am Steuerbetrag teilnehmender Unternehmer *weder kannte noch kennen konnte*, sein Umsatz Teil dieser Kette ist und sein Umsatz dem mit Steuerbetrug behafteten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt. Damit wird aber auch zum Ausdruck gebracht, dass dem Abnehmer keine investigativen Nachforschungen aufgetragen werden dürfen. Die Formulierung „*wissen oder wissen konnte*“ bezieht sich dagegen auf eine Haftungsregelung in der Rs *Kittel*.

Die Bestimmung sollte auf Fälle der Abgabenhinterziehung beschränkt werden, dh andere die Umsatzsteuer betreffende Finanzvergehen sollten ausgenommen werden. Und schlussendlich ist

eine Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn zwar der unmittelbar leistende Unternehmer seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nachkommt, aber irgendein Unternehmer in der Kette "ein Finanzvergehen" begeht, für den (ehrlichen) Unternehmer unzumutbar und sowohl gemeinschaftsrechtlich als auch verfassungsrechtlich höchst bedenklich.

Offenbar wird § 27 Abs 9 UStG nicht ersatzlos gestrichen, sodass § 12 Abs 1 (Verlust des Vorsteuerabzuges) und § 27 Abs 9 (Haftung für die Umsatzsteuerschuld des Unternehmers) in den meisten Fällen kumuliert anwendbar wären. Beide Sanktionen gemeinsam sind jedenfalls überschießend und führen zu einer die Neutralität der Mehrwertsteuer gefährdenden Doppelbesteuerung.

Es zeigt sich dadurch aber auch, dass die Neuregelung nicht notwendig ist, weil durch den entsprechenden Vollzug des § 27 Abs 9 UStG durch die Finanzverwaltung ein ebensolches Ergebnis erreicht werden könnte. Wenn aber die Finanzverwaltung bereits über eine vergleichbare Möglichkeit verfügt, um in Fällen, in denen eine Involvierung in Steuerbetrug vermutet wird, den Unternehmer zur Haftung heranzuziehen, diese aber nicht nutzt, besteht offensichtlich keine Notwendigkeit, ein zusätzliches Instrument zu schaffen.

Im Falle der Realisierung der geplanten Neuregelung müsste vom Gesetzgeber jedenfalls auch klargestellt werden, dass immer dann, wenn die objektiven Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind, ein Verstoß gegen rein formale Anforderungen an die Rechnung beim Leistungsempfänger nicht zum Verlust des Vorsteuerabzugs führen können. Vor allem das Fehlen einzelner Rechnungsmerkmale - was von der Finanzverwaltung wegen der leichten Nachweisbarkeit oftmals aufgegriffen wird und vom VwGH bisher unterstützt wurde - sollte im Hinblick auf die notwendige Verhältnismäßigkeit keine Bedeutung mehr haben. Eine Verschärfung des Vorsteuerverlusttrisikos für die Unternehmen ohne eine gleichzeitige Verwaltungsvereinfachung erscheint nicht sinnvoll und ist daher abzulehnen.

### **Zu Z 3 (§ 12 Abs 16 und 17 UStG)**

Der Entfall des § 12 Abs 16 und 17 ist sicherlich eine Verschlechterung dahingehend, dass nunmehr kein fiktiver Vorsteuerabzug mehr beim Gebrauchtwagenverkauf in Drittländer zusteht. Die Regelung sollte daher beibehalten werden.

### **Zu Z 4 (Art 28 Abs 1 zweiter Unterabsatz UStG)**

Die in Art 28 Abs 1 UStG eingefügte Verpflichtung, die Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit dem Finanzamt binnen 1 Kalendermonats anzuzeigen, ist nichts Neues, da ohnedies diese Verpflichtung dem Grunde nach bereits in § 120 BAO besteht. Sie braucht daher an dieser Stelle nicht nochmals verankert werden.

## Artikel 5 Änderung der Bundesabgabenordnung

### I. Allgemeiner Teil

Der vorliegende Gesetzesentwurf soll dem im Regierungsprogramm proklamierten Ziel der Betrugsbekämpfung Rechnung tragen. Die Stärkung der so genannten „Tax Compliance“ ist hierfür Motivation und Handlungsmaxime. Wenngleich dies durchaus nachvollziehbar erscheint, so ist es dennoch erforderlich, bei allen präventiven Missbrauchs- und Betrugsbekämpfungsmaßnahmen immer auch die Verhältnismäßigkeit der eingesetzten Mittel gegenüber dem dadurch erzielbaren Erfolg im Auge zu behalten. In diesem Sinne kann auch die Aussage der parlamentarischen Materialien im Bereich „allgemeine Zielsetzungen“, nämlich: **„Nicht alle gesetzten Maßnahmen haben eine unmittelbar messbare Auswirkung auf den Abgabenerfolg“**, als verklausuliertes Eingeständnis einer diesbezüglichen „Hyperaktivität“ aufgefasst werden.

Wenn überdies als allgemeine Zielsetzung genannt wird: „Im Interesse der Rechtssicherheit und im Sinne von Better Regulation sollen jedoch auch solche Maßnahmen gesetzt werden, die auf Grund gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften erforderlich sind“, so kann darin ein Missverständnis zu erblicken sein: Denn gerade die entsprechenden Schritte der EU-Kommission stehen ihrerseits unter dem bezeichnenden Titel **„Less and better regulation“**. So ist unter anderem vorgesehen, die Verbesserung der Verhältnismäßigkeit insofern zu sichern, als **„bestimmte Vorschriften, gemessen an den verfolgten Zielen übermäßig restriktiv, nicht verhältnismäßig und zu kostenaufwendig sind“** (vgl KOM(2005) 535 vom 25.10.2005). **„Less and better Regulation“** sollte daher die Messlatte und kritisches Überprüfungskriterium für die nationale und europäische Rechtssetzung sein, nicht jedoch deren unbesehene Rechtfertigung, zu verstehen als Nichtbeachtung der Ziele, die mit dem Ausdruck „less“ umschrieben werden.

### II. Besonderer Teil

Abgesehen von den vorstehenden allgemeinen Bemerkungen darf zu ausgewählten Punkten des Entwurfes wie folgt Stellung genommen werden:

#### Zu den beabsichtigten Änderungen der Bundesabgabenordnung

##### Zu Z 1 bis Z 3 (§§ 111, 112, 112a)

Das in den Materialien offenbarte Ziel der betragsmäßigen Anpassung der Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen an das AVG ist durchaus nachvollziehbar. Um jedoch unverhältnismäßige Härten zu vermeiden, wird im Gegenzug zu den nicht unerheblichen Verschärfungen der

vorgenannten Sanktionen die Verankerung einer wesentlich geringeren Höchstgrenze für **erstmalige** Maßnahmen dieser Art angeregt.

Hinsichtlich der Anhebung des Betrages von 2.200 Euro auf 5.000 Euro in § 111 BAO wird dieser in den Materialien mit der Bestimmung des § 329 deutsche AO verglichen, und die dortige Grenze von 25.000 Euro hervorgehoben. Hiezu ist festzuhalten, dass dieser Vergleich „hinkt“, weil § 328 dAO als rechtliche Grundlage für Zwangsgeld, Ersatzvornahme und unmittelbarem Zwang im Gegensatz zu § 111 BAO eine viel besser geführte Ermessensnorm darstellt. Denn sowohl § 329 dAO als auch § 111 Abs 3 BAO normieren zwar ein Auswahlermessen hinsichtlich der betraglichen Höhe des konkreten „Zwangsgeldes/Zwangsstrafe“. Ohne entsprechendes österreichisches Pendant verfügt jedoch § 328 Abs 1 dAO zusätzlich zu dem grundsätzlichen Handlungsermessen hinsichtlich des prinzipiellen Einsatzes eines „Zwangsmittels“ ein weiteres Auswahlermessen hinsichtlich der Entscheidung, welches der drei oben genannten Zwangsmittel zum Einsatz kommen soll. Da § 5 dAO sinngleich mit § 20 BAO jedwede Ermessensübung unter Einhaltung der Grenzen des Gesetzes vorsieht, ist in Bezug auf dieses zweite Auswahlermessen § 328 Abs 2 dAO zu beachten, wonach dasjenige Zwangsmittel zu bestimmen ist, „durch das der Pflichtige und die Allgemeinheit am wenigsten beeinträchtigt werden. Das Zwangsmittel muss [zudem] in einem „angemessenen Verhältnis zu seinem Zweck stehen.“

An einer solchen „schützenden“ Konkretisierung des Ermessensrahmens fehlt es aber im Zwangsmittelrecht der österreichischen BAO, weshalb die Festsetzung eines Zwangsgeldes in der maximal rechtmöglichen Höhe von 25.000 Euro in Deutschland wohl eine krasse Ausnahme darstellen dürfte.

#### **Zu Z 4 (§ 158 Abs 4 BAO)**

Die Erweiterung der bereits bestehenden Amtshilfeverpflichtungen gegenüber der Finanzverwaltung um die automationsunterstützte Einsicht in das Kfz-Genehmigungs- und Informationsregister der Landesregierungen oder der von den Landesregierungen beauftragten Stellen erscheint zwar im Sinne der Verbesserung der Betrugsbekämpfung sachlich nahe liegend, jedoch sei bereits hinsichtlich dieser „regulären“ Informationsbeschaffung festgehalten, dass es entgegen der vertretenen Meinung in den parlamentarischen Materialien keiner „ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage“ hierfür bräuchte, sondern es den Abgabenbehörden bereits bisher nach § 158 Abs 1 BAO frei stand, auf dem Wege von Ersuchsschreiben unmittelbares Einvernehmen mit den entsprechenden Stellen der Landesregierungen herzustellen. Ungeachtet dessen würde die vorgeschlagene Änderung lediglich eine rechtliche Gleichstellung gegenüber anderen öffentlichen Registern bewirken.

Der letzte Satz der beabsichtigten Fassung von § 158 Abs 4 BAO, wonach „die Einsichtnahme in die Kfz-Genehmigungs- und Informationsregister der Landesregierungen oder der von ihnen beauftragten Stellen [...] auch einen Gesamtdatenexport umfassen soll, lässt dagegen schwerwiegende Bedenken aufkommen. Zum Ersten ist aus datenschutzverfassungsrechtlicher Sicht festzuhalten, dass jedwede behördenübergreifende Amtshilfe unter Bedachtnahme auf § 1

Abs 2 DSG und Art 22 B-VG derart bestimmt ausgestaltet sein muss, dass die ersuchte Behörde (hier: LReg) feststellen kann, welche Maßnahme im Einzelnen gemeint ist und auch imstande ist, zu erkennen, auf welchem Rechtsgrund das Ersuchen basiert und welchem Zweck es dient, damit sie als Verantwortliche für die Vertraulichkeit der weiterzugebenden Informationen die Rechtmäßigkeit einer solchen Weitergabe beurteilen kann (vgl DSK 19.5.1993, 120.402). Dieses Bestimmtheitsgebot ist durch das alleinige Wort „Gesamtdatenabfrage“ ohne näher erläuternde Bemerkungen in den Materialien, geschweige denn legislativen Konkretisierungen in § 158 Abs 4 BAO, mit Sicherheit nicht erfüllt. Hinzu tritt, dass § 158 Abs 4 BAO bereits in der geltenden Fassung einen datenschutz- und verfassungsrechtlichen Grenzbereich auf tut. Das Spannungsverhältnis gegenüber der Intention, dass Amtshilfe stets Hilfe im Einzelfall bedeutet, und somit eine regelmäßige Zusammenarbeit zwischen Behörden auf ihrer Grundlage nicht institutionalisiert werden darf, ist nämlich schon gegenwärtig überaus spürbar. Dabei wird vor allem im Hinblick auf „automatische“ Datentransfers entscheidend sein, dass eine Einrichtung von Datenverbänden mit direkten Abfragemöglichkeiten auf der Grundlage des Art 22 B-VG ausgeschlossen sein muss (vgl *Wiederin in Korinek/Holoubek*, B-VG, Art 22 Tz14 mwN).

In diesem Sinne stellen die prinzipiellen Dauer-Abfrufmöglichkeiten des § 158 Abs 4 BAO idGF ohnedies die rechtlich intensivste Form einer „Amtshilfe“ gegenüber den vorangehenden Absätzen dieses Paragraphen dar. Innerhalb von § 158 Abs 4 BAO machen wiederum die letzten drei Sätze die am bedenklichsten erscheinende Vergrößerung (Schärfung) der Eingriffsspitze dieses Absatzes aus. Demnach wird die „Einsicht“ in das Grundbuch auf das Personenverzeichnis des Grundbuchs ausgedehnt; die „Einsicht“ in das Firmenbuch auf die bundesweite Suche nach im Zusammenhang mit den Rechtsträgern gespeicherten Personen und schließlich die „Einsicht“ in das Zentrale Melderegister auch auf weit reichende Verknüpfungsabfragen bezogen. Liest man nun den vorgeschlagenen Text des so zu erweiternden § 158 Abs 4 BAO, wonach im Zusammenhang mit den gegenständlichen Kfz-Daten gar auch ein noch dazu bedingungsloser Gesamtexport rechtlich zulässig sein soll, so könnte dieser letzte Satz im Gesamtgefüge des § 158 BAO das Fass in verfassungsdatenschutzrechtlicher Hinsicht endgültig zum Überlaufen bringen.

Zum Zweiten würde eine derartige Maßnahme auch eine klare Überschreitung der bereits an früheren Stellen erwähnten Grenze der Verhältnismäßigkeit darstellen. Denn wenngleich im Steuerrecht mitunter Besonderheiten gelten mögen, so sei grundsätzlich doch an Art 8 Abs 2 MRK erinnert, wonach ein Eingriff einer öffentlichen Behörde – und dieser liegt hier unstrittig vor, da die gegenständlichen Daten nicht „allgemein zugänglich sind“ (vgl 1613 BlgNR XX. GP, 34) – unter anderem nur dann statthaft ist, wenn er eine Maßnahme darstellt „die in einer demokratischen Gesellschaft für die nationale Sicherheit, die öffentliche Ruhe und Ordnung, das wirtschaftliche Wohl des Landes, zum Schutz der Gesundheit und Moral oder zum Schutz der Rechte und Freiheiten anderer notwendig ist“. Eine Rechtfertigung des Gesamtdatenexports läge damit selbst dann nicht vor, wenn die Steuerausfälle aus der Nicht-Erfassung einzelgenehmigter Kraftfahrzeuge die Schwelle von 25% der jährlichen Steuereinnahmen erreichen würden, da selbst dann noch die anderen Kriterien (mit-)zubeachten wären. Eine derart beträchtliche Verschärfung des ohnedies bereits „grenzwertigen“ letzten Absatzes von § 158 BAO muss daher entschieden abgelehnt werden.



## Artikel 7 Änderung der Abgabenexekutionsordnung


### Zu Z 1 (§ 26 Abs 1 AbgEO)

Die Erhöhung der Mindestgebühr für Amtshandlungen im Vollstreckungsverfahren ist nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder unangemessen. Diese Gebühr wurde zuletzt vor sechs Jahren valorisiert, sodass ihre nunmehrige Verdoppelung angesichts der mäßigen Inflation in dem betreffenden Zeitraum sachlich nicht zu rechtfertigen ist. Überdies gehört die Abgabenexekution – so wie sonstige Vollstreckungsverfahren auch – ohnedies zu den vergleichsweise „teuren“, weil vielfach gar nicht mehr bedeckbaren Behördenschritten, sodass auch aus diesem Blickwinkel nur sachlich angepasste Kostenerhöhungen realistisch, das heißt überhaupt allgemein einbringlich, erscheinen können.

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

mit freundlichen Grüßen

Prof. Mag. Dr. Karl Bruckner e.h.  
(Vizepräsident und Vorsitzender  
des Fachsenats für Steuerrecht)

  
Dr. Gerald Klement  
(Kammerdirektor)

#### Referenten:

Prof.Dr. Karl Bruckner  
Dr. Günther Cerha  
Hofrat Dr. Karl-Werner Fellner  
MMag.Dr Oliver Ginthör  
Mag.Dr. Stefan Haslinger  
Univ.-Prof.MMag.Dr. Klaus Hirschler  
Mag.Dr. Wolfgang Höfle  
Univ.-Prof.Mag.Dr. Sabine Kanduth-Kristen  
Mag.Dr. Andreas Leone Kauba  
Mag.Dr. Oliver Kempf  
Hon.-Prof.Dr. Roman Leitner  
Mag.Dr. Harald Manessinger  
Dkfm.Dr. Heinz Manfreda  
Ing.Mag. Ernst Patka  
Mag. Barbara Polster-Grüll  
Mag.Dr. Roland Rief

Prof.Mag.Dr. Walter Schwarzinger  
Mag. Christine Sonnleitner  
Univ.-Prof.Dr. Claus Staringer  
Mag. Andreas Stefaner  
Mag.Dr. Eugen Strimitzer  
Dr. Wolfgang Seitz  
Dr. Johann Stockinger  
Mag. Gottfried Maria Sulz  
Univ.Prof.Dr. Michael Tanzer  
Mag. Rudolf Theinschnack  
Mag.Dr. Verena Trenkwaldner  
Univ.-Prof.Mag.Dr. Michael Tumpel  
Mag.Dr. Peter Unger  
Mag. Margit Widinski  
Mag. Walter Zenkl  
Mag.DDr. Hans Zöchling