



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
BMF – VI/1  
z.H. Frau Dr. Susanne Baumann-Söllner  
Hintere Zollamtsstraße 2b  
1030 Wien

Unser Zeichen 2124/12/RK

Sachbearbeiter Mag.Kovacs/WS

Telefon +43 | 1 | 811 73-235

eMail kovacs@kwt.or.at

Datum 16. August 2012

**Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das EU-Amtshilfegesetz erlassen wird und das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Gebührengesetz 1957, das Glücksspielgesetz, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Versicherungssteuergesetz 1953, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, das Flugabgabengesetz, das Neugründungs-Förderungsgesetz, das Stiftungseingangssteuergesetz, die Bundesabgabenordnung, das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010, das Normverbrauchsabgabengesetz 1991, das Biersteuergesetz 1995, das Mineralölsteuergesetz 1995, das Alkoholsteuergesetz, das Schaumweinsteuergesetz 1995, das Tabaksteuergesetz 1995, das Tabakmonopolgesetz 1996, das Finanzstrafgesetz und das Ausfuhrerstattungsgesetz geändert werden (Abgabenänderungsgesetz 2012 – AbgÄG 2012)**  
(GZ. BMF-010000/0010-VI/1/2012)

Sehr geehrte Frau Dr. Baumann-Söllner,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum im Betreff angeführten Entwurf.

## Stellungnahme

### Grundsätzliche Anmerkungen

Grundsätzlich sind die Klarstellungen und Reparaturen zum 1. Stabilitätsgesetz – Immobilienbesteuerung ab 01.04.2012 und das Inkrafttreten mit 01.04.2012 zu begrüßen.

---

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

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

## Artikel 2 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

### Zu Z 1 lit c) – § 3 Abs 1 Z 10 lit f:

Das Erfordernis in § 3 Abs 1 Z 10 lit f EStG idF E-AbgÄG, dass die erhöhte Sicherheitsgefährdung für den gesamten Kalendermonat vorliegen muss, ist unseres Erachtens gleichermaßen überschießend und entbehrlich. Eine Gefährdung kommt und geht erstens nicht von Tag zu Tag vorüber. Zweitens ist es de facto unmöglich, den Wegfall oder den Beginn einer Gefährdung einer Region zweifelsfrei auf dem Tag genau festzustellen.

### Zu Z 2 – § 4 Abs 2 EStG:

Nach Ansicht des Fachsenats erfolgt durch die Neuregelung des § 4 Abs 2 EStG eine vollständige Änderung des Verständnisses der Besteuerungssystematik.

Die periodengerechte Gewinnermittlung wird zugunsten einer scheinbaren richtigen Totalgewinnbesteuerung aufgegeben. Eine gänzlich richtige Totalgewinnbesteuerung besteht allerdings auch abseits einer allfälligen Implementierung des vorgeschlagenen § 4 Abs 2 EStG nicht. Man denke nur an die mannigfaltigen Möglichkeiten erlittene Verluste nicht (mehr) geltend machen zu können (zB mangels Verlustvortrags oder infolge einer Umgründung). Demnach erscheint dem Gesetzgeber die Herstellung einer richtigen Totalgewinnbesteuerung nicht wichtig zu sein. Wieso dann gerade bei diesem einzelnen Aspekt der Totalgewinnbesteuerung ein Handlungsbedarf geortet wird, ist rätselhaft. Der Fachsenat ist jederzeit bereit über sämtliche Hemmnisse, die der systematisch gebotenen Totalgewinnbesteuerung entgegen stehen zu diskutieren. Dies kann aber wohl nur gesamthaft in Angriff genommen werden und nicht nur punktuell.

Der Grundsatz der Rechtssicherheit und Rechtskraft von Bescheiden verliert durch die Neuregelung stark an Bedeutung, was vom Fachsenat strikt abgelehnt wird. Der Fachsenat vertritt die Ansicht, dass verfahrensrechtliche Regelungen ausschließlich in der BAO angesiedelt bleiben sollen. Der Rechtssicherheit abträglich ist es jedenfalls, wenn nach etwa einem Jahr des Bestehens § 293c BAO (Inkrafttreten mit 1.9.2011!) nunmehr wieder abgeschafft werden soll. Wenn in der Lehre die eine oder andere Kritik am § 293c BAO vorgebracht wurde, wäre die gebotene Maßnahme wohl auf diese Kritik einzugehen und an einer allfälligen (Neu)-Formulierung des § 293c BAO unter dem Aspekt der Rechtssicherheit zu arbeiten. Insgesamt wird somit die vorgesehene Neuregelung des § 4 Abs 2 EStG abgelehnt.

Sollte das BMF entgegen der Empfehlung des Fachsenats nicht vom Reformvorhaben bezüglich des § 4 Abs 2 EStG abzubringen sein, wird vorgeschlagen, die geplante Änderung zur Totalgewinnbesteuerung auf die Fragen der Abschreibung von abnutzbarem Anlagevermögen sowie Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen und damit verbundenen 10-tel- und 15-tel-Abschreibungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzuschränken.

Weiters sollte – falls doch eine Änderung des § 4 Abs 2 EStG erfolgt - in § 4 Abs 2 Z 2 2. Teilstrich EStG folgende Einfügung erfolgen: „ ... als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen auf die Gewinnermittlung haben kann.“

**Zu Z 2 lit b) – § 4 Abs 3:**

Die KWT regt an, die durch das 1. StabG 2012 erfolgte Neuregelung des § 4 Abs 3 EStG noch einmal zu überdenken.

Insbesondere erscheinen die Wortfolge „Wirtschaftsgüter, die keinen regelmäßigen Wertverzehr unterliegen“ und das sofortige Inkrafttreten als verfassungsmäßig problematisch. Hier konnte auch die Information des BMF keine wesentliche Erleichterung bringen.

Bspw sei an Autohändler, die überwiegend Oldtimer verkaufen, gedacht: Einerseits werden im Jahr 2012 nun die Altbestände beim Verkauf sofort gewinnwirksam (war auch bisher so), andererseits können Neuzugänge nicht sofort abgesetzt werden. Dadurch ergibt sich für das Jahr 2012 idR eine wesentliche Steigerung der Einkünfte, auf die nur geringfügig Einfluss genommen werden kann.

Insbesondere ergibt sich durch die Inkrafttretensregelung auch eine mittelbare Rückwirkung, weil das Ergebnis der ersten 3 Monate 2012 zur Gänze in die Veranlagung aufzunehmen ist, ein Zukauf aber nicht gestaltbar ist.

Zur Veranschaulichung ein weiteres Beispiel:

Man denke auch an einen Antiquitätenhändler, der einige alte Stühle vor Inkrafttreten und einige Stühle nach Inkrafttreten erworben hat und dann überlegen muss, für welche Stühle die Neuregelung dann zur Anwendung kommt.

Die KWT regt an:

- Entfall oder Einschränkung der oben angesprochenen Regelung (in Deutschland ist die Einschränkung nur für Gebäude gültig).
- Es soll eine Einschleifregelung getroffen werden: Neukäufe sind 2012 mit 80%, 2013 mit 60% usf anzusetzen; die Differenz erst bei Verkauf.
- Die Einschränkung des Verlustvortrages (3 Jahre) bei EAR sollte gestrichen werden.
- Der letzte Satz des § 4 Abs 3 EStG „Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs 3 aufzunehmen.“ sollte entfallen. Einerseits ist nicht klar, ob auch Grund und Boden des Umlaufvermögens damit angesprochen ist, andererseits ist systematisch nicht erklärlich, warum nicht auch anderes nicht abnutzbares Anlagevermögen, wie zB Beteiligungen und Wertpapiere, in die Anlagenkartei gemäß § 7 Abs 3 EStG aufzunehmen ist.

**Zu Z 2 lit f) – § 4 Abs 3a Z 6:**

Die KWT regt folgende Umformulierung an: „ § 30 Abs 4 ist für Grundstücke, die ohne Einlage ins Betriebsvermögen am 31.3.2012 nicht steuerverfangen gewesen wären, anzuwenden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt tritt.“

**Zu Z 2 lit g – § 4 Abs 12 Z 3:**

Die KWT schlägt folgende Formulierung vor: „Bei **Umgründungen** sind im Zeitraum zwischen dem Umgründungstichtag und dem Tag des Umgründungsbeschlusses bzw -vertrages **gemäß Umgründungssteuergesetz rückbezogene** – Einlagen in die übertragende ... „

Dem Fachsenat ist aus systematischen Gründen nicht verständlich, warum sich die Rückbeziehung nur auf bestimmte Umgründungstypen beziehen soll, würde damit doch ein Gestaltungsspielraum bei Konzernumgründungen eröffnet.

**Zu Z 3 – § 4a Abs 1 EStG:**

In § 4a Abs 1 EStG sollte der Begriff „Gewinn“ durch die Wortfolge „Gewinn vor Abzug des Gewinnfreibetrages“ konkretisiert werden. Damit wird die Bemessungsgrundlage für die 10%ige Spendenobergrenze klargestellt. In den Erläuterungen sollte auch ausgeführt werden, dass zum steuerlichen Gewinn zB auch die durch Befreiungsmethode freigestellten ausländischen Betriebsstättengewinne gehören.

**Zu Z 4 lit b) – § 6 Z 4 EStG:**

Die KWT schlägt folgende Formulierung vor: „Der Entnahmewert gilt künftig als Anschaffungs- und Herstellungskosten.“ Jedenfalls wäre bei Beibehaltung der vom BMF vorgeschlagenen Formulierung das Wort „steuerrelevante“ durch „steuerrelevante“ zu ersetzen.

**Zu Z 4 lit c) – § 6 Z 5 EStG:**

In den Erläuterungen sollte klargestellt werden, dass offene Instandsetzungszehntel-Abschreibungen bei Einlage des Grundstücks in einen Betrieb im Betriebsvermögen als Betriebsausgaben weiterhin abgezogen werden können.

**Zu Z 5 lit b), 3. Satz:**

In Z 5 lit b), 3. Satz, sollte der Begriff „Anschaffungskosten“ durch „Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten“ ersetzt werden.

Zu lit c):

Der Fachsenat regt an, im Gesetz oder den Erläuterungen klarzustellen, dass Wertpapiere, die den Altbestandsschutz des § 124b Z 181 letzter Satz EStG genießen, zum Teilwert eingelegt werden.

**Ergänzende Anmerkung zur Einlagenbewertung:**

In Zusammenhang mit der bereits durch das StabG 2012 verankerten Regelung zur Einlagenbewertung von Grundstücken, auf der das AbgÄG 2012 aufbaut, ist darauf hinzuweisen, dass es bei Sacheinlagen in das Gesellschaftsvermögen von Mitunternehmerschaften zu einer Verschiebung der stillen Reserven kommen kann, die bis zur Einlage entstanden sind.

Erfolgt (zB anlässlich der Gründung) die Einlage eines Grundstückes des Privatvermögens in das Gesellschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft ist nach § 6 Z 5 EStG idF des 1. StabG 2012 ab 1.4.2012 eine Bewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen, es sei denn, der Teilwert im Einlagezeitpunkt ist niedriger. Die in der Privatsphäre entstandenen stillen Reserven werden daher in den betrieblichen Bereich transferiert. Ohne flankierende Maßnahme würde es hier zu einer Verschiebung der in der Privatsphäre entstandenen stillen Reserven vom einbringenden Gesellschafter auf die übrigen Gesellschafter kommen. Mit dem AbgÄG 2012 soll die Bewertung mit den (adaptierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf Grundstücke des Neuvermögens

beschränkt werden und bei Grund und Boden des Altvermögens eine Bewertung mit den Anschaffungskosten erfolgen. Ist der Teilwert niedriger, ist dieser anzusetzen.

Nach dem Entwurf zum AbgÄG 2012 trifft die obige Aussage daher auf die Einlage von privaten Gebäuden des Neuvermögens und auf die Einlage von Grund und Boden zu.

Es muss in diesen Fällen durch geeignete Maßnahmen (zB Ergänzungsbilanzen) sichergestellt werden, dass die vor der Einbringung entstandenen und aufgrund des Bewertungsmaßstabs der (ggf adaptierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw Buchwertes (bei Grund und Boden) in das Gesellschaftsvermögen transferierten stillen Reserven in weiterer Folge nur dem einbringenden Gesellschafter zugerechnet werden.

Zu prüfen ist, ob dies einer positiv-rechtlichen Regelung bedarf, es könnte uU auch ein Hinweis in den Erläuterungen zum AbgÄG 2012 gegeben werden.

Im Übrigen trifft Gleiches auf die Einlage von Kapitalvermögen in Personengesellschaften zu.

#### **Zu Z 7– § 24 Abs 3 EStG:**

Die KWT regt an, die Erweiterung des § 24 Abs 3 EStG auch für Entnahmen von Grund und Boden im Rahmen der Betriebsveräußerung vorzusehen, und daher in § 24 Abs 2 EStG nach dem 2. Satz einzufügen:

Für nicht veräußerten Grund und Boden ist § 6 Z 4 EStG anzuwenden.

#### **Zu § 30 Abs 6 lit b EStG:**

Dem Fachsenat ist der besondere Anwendungsbereich der Vorschrift etwas unklar, befindet sich doch eine ähnliche Regelung bereits in § 4 Abs 3a EStG.

#### **Sonstige Anregungen:**

1. Die KWT regt an, dass unabhängig vom Ende des Wirtschaftsjahres § 4 Abs 10 Z 3 EStG jedenfalls bis zum 1.4.2012 angewendet werden kann. § 124b Z 212 1. Satz sollte daher lauten: § 4 Abs 10 Z 3 in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I Nr 22/2012, tritt mit 2. April 2012 außer Kraft, § 5 Abs 1 in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl I Nr 22/2012, ist letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. April 2012 enden.

Damit wird sichergestellt, dass bei Einbringungen mit Einbringungsstichtag 31.12.2011 am 1.1.2012 in der übernehmenden GmbH noch der Wechsel der Gewinnermittlung auf Basis von § 4 Abs 10 Z 3 EStG stattfinden kann.

Gleiches sollte für Einbringungsstichtage bis einschließlich 31.3.2012 gelten, bei welchen der Übergang in der GmbH am 1.4.2012 stattfindet, daher das obige, ungewöhnliche Außerkrafttreten mit 2.4.2012.

2. Die KWT regt an, für Kapitalanlagen iSd § 27 Abs 3 und Abs 4 EStG eine Regelung analog § 4 Abs 3a Z 1 EStG zu schaffen, wonach einlagebedingte Verluste im Zeitpunkt der Veräußerung als private Verluste iSd § 27 EStG geltend gemacht werden können.
3. Die KWT regt an, zu § 30a Abs 3 Z 2 klarzustellen, dass die innerhalb eines Betriebes erfolgende „reine“ Vermietung und Verpachtung auf jeden Fall keinen Schwerpunkt mit 50 %iger Tariffolge darstellt.
4. Die KWT regt an, die Behörden anzuweisen, am 1.4.2012 relevante Bemessungsgrundlagen aus Grundstücksbewertungen auf Antrag des Steuerpflichtigen durch eigene Feststellungsbescheide für die Zukunft festzulegen.
5. Die KWT regt an, der unerwarteten und großteils unerwünschten Judikatur des VwGH zu nachträglichen Einkünften nach einer Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe durch eine Gesetzesänderung in § 32 Z 2 EStG zu begegnen. Nach dem 1. Satz leg cit sollte folgende Bestimmung eingefügt werden: „Für nachträgliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe gemäß § 24 gilt § 295a BAO.“

**Zu Z 8 lit a, Z 11 lit b und Z 15 (Anteilskauf und -veräußerung bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften):**

Die vorgeschlagene Änderung könnte systematisch in § 32 EStG verankert und mit der Klarstellung, dass es sich um vermögensverwaltende Personengesellschaften handelt, allgemein gefasst werden:

**Zu § 32 Z 4 neu:**

„Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft, bei der die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte auf Gesellschafterebene den Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 5 bis 7 zuzurechnen sind, stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar.“

**Zu Z 12 – § 30a Abs 4 EStG:**

Bedauerlich ist, dass in Absatz 4 neu die Absätze 1 und 2 dann nicht gelten, wenn der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und die Rentenzahlungen nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 EStG oder § 19 EStG zufließen, die Anwendung des besonderen Steuersatzes durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 verwehrt wird.

Dies ist abzulehnen und mE auch verfassungswidrig. Warum soll im Unterschied zum Ratenverkauf, bei der Rente die Steuerpflicht mit dem besonderen Steuersatz nicht möglich sein, sondern der allgemeine Tarif zur Anwendung kommen. Eine Rechtfertigung für diese Unterscheidung gibt es nicht.

Würde jemand die Option auf die Regelbesteuerung vornehmen wollen, dann hat er diese Möglichkeit ohnehin in der bisherigen Regelung schon gehabt.

Den besonderen Steuersatz zu verwehren, sofern die Liegenschaft in Form einer Rentenveräußerung verkauft wird, ist daher innerhalb der Neuregelung ein Systembruch.

Die Änderung in § 30c Abs 4 4. Teilstrich EStG, die Rentenveräußerung bei der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer heraus zu nehmen und bei der Rentenbesteuerung direkt das Finanzamt zu befragen, halte ich für wirtschaftlich sinnvoll und pragmatisch.

Im Höchstausmaß reparaturnotwendig wäre die Bestimmung des § 30a Abs. 3 Zi 2 EStG. Wenn der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt, führt diese Bestimmung in der Praxis zu erheblichen Zweifelsfragen, die zu Anwendungsschwierigkeiten und Streitigkeiten führen müssen.

Diese Bestimmung ist mE im Zuge des Abgabenänderungsgesetzes legislativ zu verbessern und/oder mittels Beispielen zu erläutern, da ansonsten kasuistische Ergebnisse zu erwarten sind.

## **Artikel 4 – Änderung des Umgründungssteuergesetzes**

### **Zu Z 1 – § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG:**

Zu begrüßen ist, dass in der geplanten Neufassung ein Abzug von Kapitalrücklagen beim fingierten Ausschüttungsbetrag gesetzlich zugelassen werden soll. Darüber hinausgehend sollte berücksichtigt werden, nicht nur das Nennkapital und nachgewiesene Kapitalrücklagen beim fiktiven Ausschüttungsbetrag abzuziehen, sondern allgemein Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG, also insbesondere auch solche, die im Jahresabschluss der übertragenden Körperschaft nicht mehr als Kapitalrücklage, sondern zB als Bilanzgewinn ausgewiesen sind. Der Nachweis der Einlagen könnte über ein für die ausländische übertragende Gesellschaft geführtes und belegtes Einlagenevidenzkonto geführt werden.

Im Zusammenhang mit der Neuregelung bestehen Zweifelsfragen vor allem beim Begriff des „konzernzugehörigen Unternehmens“. Ist damit ein verbundenes Unternehmen iSd § 224 UGB oder ein Konzernunternehmen iSd § 15 AktG gemeint? Die Erläuterungen sprechen nur vom Fall der Schwesternverschmelzung, sodass man die Bestimmung einschränkend auslegen könnte auf Fälle, in denen aufgrund § 224 AktG eine Kapitalerhöhung entweder unterbleiben muss oder kann.

### **Zu Z 2 lit a) und b) – § 5 Abs 2 bis 4 UmgrStG:**

Die geplante Neuregelung wirft Fragen auf, die durch den Gesetzestext nicht beantwortet werden bzw auch aus den Erläuterungen nicht hervorgehen. Die KWT schlägt daher dringend vor, neben der Novellierung des Abs 2 folgende Regelungen in den Gesetzestext bzw die Erläuterungen aufzunehmen:

1. Sollten am Verschmelzungstichtag Anteile unter 1 % iSd § 124b Z 185 lit a, 1. Teilstrich, noch steuerverfangen sein, treten die umtauschveranlassten neuen Anteile an die Stelle der Anteile gem § 124b Z 185 lit a, 1. Teilstrich EStG und setzen deren Fristenlauf fort. Dies gilt nur dann, wenn diese neuen Anteile wiederum nur eine Beteiligung unter 1 % vermitteln.

2. Anteile, die am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren oder nach Ablauf der Wartefrist des § 124b Z 185a, 1. Teilstrich nicht mehr sind, bleiben dies auch nach einem verschmelzungsbedingten Tausch iSd § 5 Abs 1 UmgrStG. Sollte umtauschveranlasst (Verschmelzung nach Ablauf der Wartefrist des § 124b Z 185a 1. Teilstrich oder bei am 31.3.2012 nicht steuerverfangenem Anteil) ein neuer Anteil hingegen zumindest 1 % betragen, ist dieser aufgrund des Herausfallens aus der Übergangsbestimmung des § 124b Z 185a, 1. Teilstrich, mit dem höheren gemeinen Wert zum Verschmelzungstichtag anzusetzen.

#### **Zu Z 3 – § 7 Abs 1 Z 3, Schlussteil, UmgrStG:**

Für das Rechtsinstitut der Umwandlung wird künftighin als Anwendungsvoraussetzung eine (steuerliche) Umwandlungsbilanz gefordert. In den Erläuterungen wird die Umwandlungsbilanz „als Grundlage für die vorgesehene Berechnung der Ausschüttungsfiktion neu“ dienen. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsfiktion soll somit ein Bilanzerfordernis normiert werden, welches in anderen gesellschaftsrechtlich veranlassten Umgründungstypen nicht gefordert wird.

Die KWT ist der Ansicht, dass die Bemessungsgrundlage für die vorgesehene Ausschüttungsfiktion auch ohne diese Formalvoraussetzung leicht ermittelbar ist, so wurde auch die bisherige (komplexere) Ausschüttungsfiktion ohne dieses formale Erfordernis ermittelt.

Zudem stellt die Umwandlungsbilanz ein entbehrliches administratives Erfordernis dar, da die Tatsachen der Umwandlungsbilanz auch bislang im Umwandlungsvertrag ohne Bilanzerstellung verzeichnet werden konnten.

Die KWT gibt auch zu bedenken, dass durch die vorsätzliche Nichterstellung der Umwandlungsbilanz ein neuer Gestaltungsspielraum entstehen würde. Die Liquidationsbesteuerung gem § 20 KStG kann in Einzelfällen günstiger sein, als die Anwendung des Umgründungssteuerrechts. Die Wohltat der Gesamtrechtsnachfolge des Umwandlungsgesetzes käme auch ohne Anwendung des Umgründungssteuergesetzes zum Tragen.

Ferner ist anzumerken, dass diese Bestimmung bei Auslandsu mwandlungen mit inländischen Beteiligten und/oder Vermögen zu erheblichen Problemen führen kann.

Darüber hinaus könnte nach Ansicht des Fachsenats das Erfordernis einer Umwandlungsbilanz als Anwendungsvoraussetzung des Art II UmgrStG einen Verstoß gegen die Fusionsrichtlinie (RI 2009/133/EG) darstellen. In der Fusionsrichtlinie wird unseres Erachtens keine derartige Anwendungsvoraussetzung normiert.

#### **Zu Z 4 lit c) – § 9 Abs 6 UmgrStG:**

Die neuerliche Änderung der Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs 6 UmgrStG nach nicht einmal zwei Jahren (mit 1.1.2011 erfolgte eine durchgreifende Neugestaltung des § 9 Abs 6 UmgrStG!) ist der Rechtssicherheit extrem abträglich! Der Fachsenat weist darauf hin, dass im Vorfeld der Neuregelung per 1.1.2011 von vielen Beratern eine Abwägung der Vorteilhaftigkeit einer Umwandlung noch nach



der bis 31.12.2010 geltenden Ausschüttungsfiktion bei ihren Mandanten vorgenommen wurde. Wenn nun in der damaligen Situation im Vertrauen auf ein längerfristiges Bestehen der ab 1.1.2011 geltenden Rechtslage von einer Umwandlung Abstand genommen wurde, so wird das Vertrauen, welches von vielen Beratern in die Kontinuität der ab 1.1.2011 geltenden Rechtslage gesetzt wurde krass enttäuscht. Schon aus diesem Grund ist die neuerliche Abänderung des § 9 Abs 6 UmgrStG aus Sicht des Fachsenats strikt abzulehnen. Aber auch abseits des enttäuschten Vertrauens findet der Fachsenat gewichtige Argumente, die gegen die vorgeschlagenen neue Rechtslage sprechen.

Die vorgesehene Änderung der Ausschüttungsfiktion steht in einem unionsrechtlichen Spannungsverhältnis zur Ausschüttungsfiktion bei der Verschmelzung ausländischer Körperschaften. Denn in § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG wird nach wie vor auf das unternehmensrechtliche Reinvermögen bei der Bemessung der dortigen Ausschüttungsfiktion abgestellt. Mit welchem Argument die unterschiedliche Bemessung von Ausschüttungsfiktionen aus ausländischen zu inländischen Körperschaften gerechtfertigt wird, ist dem Fachsenat nicht ersichtlich.

Die geplante Neuregelung ist problematisch, da sie im Ergebnis zu einer Überbesteuerung bzw zumindest vorgezogenen Besteuerung der Kapitalgesellschaft auf der zweiten Ebene führt. Da das steuerliche Umwandlungskapital üblicherweise höher sein wird als das unternehmensrechtliche Reinvermögen, werden Gewinne der KEST unterworfen, die an die Gesellschafter noch gar nicht ausgeschüttet werden dürfen.

Durch die Anknüpfung der Ausschüttungsfiktion an das steuerliche Umwandlungskapital kommt es hinsichtlich der temporären Differenzen zwischen Unternehmens- und Steuerrecht zu einer vorgezogenen Belastung mit KEST (gegenüber dem Verbleib in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft). Typische Fälle wären insbesondere Abweichungen im Sozialkapital sowie im Anlagevermögen. Um diesen Effekt abzumildern könnte eine – auf nachgewiesene zeitliche Differenzen zwischen UGB-Buchwerten und steuerlichen Buchwerten beschränkte – mehrjährige Verteilung der Differenzen vorgesehen werden.

Wie die langjährige Erfahrung zeigt, verursacht die sofortige Begleichung der KEST auf die Ausschüttungsfiktion oft erhebliche finanzielle Härten. Es wäre daher aus Gründen des Leistungsfähigkeitsprinzips grundsätzlich zu überlegen, für die neue Gewinnkapitalbesteuerung einen mehrjährigen Verteilungszeitraum vorzusehen.

#### **Zu Z 4 lit d) – § 9 Abs 7 UmgrStG:**

Zum Außerkrafttreten des § 9 Abs 7 UmgrStG weisen wir darauf hin, dass im 3. Teil Z 23, 2. Satz, statt des 31. Oktober 2012 der 1. November 2012 anzuführen ist. Andernfalls gäbe es am 31. Oktober 2012 eine Lücke bei der Kapitalherabsetzungsfiktion.

#### **Zu Z 4 lit e) – § 9 Abs 8:**

Wie die KWT bereits in ihrer Stellungnahme zum Wartungserlass Art II UmgrStR ausgeführt hat, erlaubt der Tenor des Urteils des VfGH vom 30.6.2011, G 15/11, nicht, „*dass die Berücksichtigung von Mindeststeuern einer umgewandelten Kapitalgesellschaft bei den vormaligen Gesellschaftern*

*(natürliche Personen) von zufälligen Umständen abhängt, und dass diese Vorschriften daher unsachliche und somit gleichheitswidrige Ergebnisse zeitigen.“*

Aus diesem Grund ist uE der neue geplante Satz in § 9 Abs 8 zu streichen.

**Zu Z 5 lit b) – § 10 Abs 4 Z 2 UmgrStG:**

§4 Z 2 UmgrStG soll künftig auf Verluste der übertragenden und übernehmenden Körperschaft anzuwenden sein. Die Bestimmung ist insbesondere dann überschießend, wenn an der umzuwandelnden Körperschaft Minderheitsgesellschafter bereits vor der Verlustentstehungsphase beteiligt waren und durch den Wechsel der anderen Gesellschafter für sie ein Mantelkaufatbestand ausgelöst würde.

Daher wären bei der (errichtenden) Umwandlung verbleibende Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft mit bis zu 25%iger Beteiligung, die keinen Mantelkaufatbestand ausgelöst haben, von dieser Bestimmung auszunehmen.

**Zu Z 8 – § 20 Abs 5 und Abs 6 UmgrStG:**

Hier wird auf unsere Ausführungen zu § 5 Abs 2 bis Abs 4 verwiesen.

Darüber hinaus ist in Abs 6 die Wortfolge „nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes 1988“ durch die Wortfolge „nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988“ zu ersetzen.

**Zu Z 10 – § 36 Abs 1 UmgrStG:**

Hier wird auf unsere Ausführungen zu § 5 Abs 2 bis Abs 4 verwiesen.

**Zu Z 11 – § 37 Abs 2 UmgrStG:**

Hier wird auf unsere Ausführungen zu § 5 Abs 2 bis Abs 4 verwiesen.

**Zu Z 12 – § 38d Abs 3 UmgrStG:**

Hier wird auf unsere Ausführungen zu § 5 Abs 2 bis Abs 4 verwiesen.

**Weitere Anmerkungen:**

- Im Sinne unseres Schreibens vom 18. April 2012 ersuchen wir die Steuerspaltung nach §§ 38ff UmgrStG als Dauerrecht zu implementieren.
  
- Durch den Wegfall des § 4 Abs 10 Z 3 EStG über § 124b Z 212 EStG ist § 20 Abs 8 UmgrStG inhaltsleer geworden. Aus systematischen Gründen der doppelten Steuerhängigkeit von stillen Reserven wäre es erforderlich, bei der Miteinbringung von Altgrundstücken die steuerlich hängigen stillen Reserven im Bereich der Anschaffungskosten der Gegenleistungsanteile nur auf die tatsächlichen steuerhängigen stillen Reserven der Altgrundstücke zu beziehen (vgl. Hofmann, SWK 17/2012, 810).

→ Als Maßnahme gegen das UFS-Erkenntnis (RV/1214-W/06) sollte aus Gründen der allgemeinen Rechtssicherheit in § 12 Abs 3 UmgrStG eine Bestimmung im Sinne der Rz 749 und Rz 750 (für Sachgründung) UmgrStR aufgenommen werden.

## **Artikel 5 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994**

### **Zu Z 3 – § 4 Abs 9 UStG:**

Zu § 4 Abs 9 wird angeregt gemäß Art 80 der MwSt SystemRL den Zweck dieser Regelung, nämlich Steuervermeidung bzw -hinterziehung nicht nur in den EB, sondern direkt in die gesetzliche Regelung aufzunehmen.

Die Änderung ist in der vorgeschlagenen Fassung abzulehnen. Die Neufassung entspricht nicht den Vorgaben der MwSt-SystRL, 2006/112/EG. Nach Art 80 der MwSt-SystRL können Mitgliedstaaten zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung in jedem der in lit a) bis c) aufgezählten Fälle für Leistungen an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen bestehen, den Normalwert als Steuerbemessungsgrundlage festlegen. Nach der Rsp des EuGH (26.4.12, C-621/10 „Balkan and Sea Properties ADSITS“ und C-129/11 „Provadinvest OOD“, Rz 45 mwH) ist die in Art 80 Abs 1 festgelegte Ausnahme von der allgemeine Regel des Art 73 als solche eng auszulegen. Die vorgesehene Textierung in Abs 9 erster Satz „...für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer *für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens* liegen...“ erscheint unklar und nicht mit den Vorgaben der MwSt-SystRL vereinbar. Durch die Formulierung „für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen“ werden der Kreis der Leistungsempfänger und das Naheverhältnis dieser zum leistenden Unternehmer nicht präzisiert. Dass zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger ein – in der Art 80 gefordertes – Naheverhältnis bestehen muss, lässt sich aus der vorliegenden Formulierung somit nicht ableiten. Auch die Erläuterungen, wonach der Normalwert als Bemessungsgrundlage herangezogen werden soll, „*wenn das Entgelt aus außerbetrieblichen Motiven (familiäre oder freundschaftliche Nahebeziehungen, Gesellschafterstellung oder gesellschaftliche Verflechtung, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, Arbeitgeber-, Arbeitnehmerverhältnis, usw) vom Normalwert abweicht*“, finden im vorgeschlagenen Gesetzestext keine Deckung.

Die Wortfolge „für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen“ sollte daher durch eine präzisere Fassung (etwa in Anlehnung an § 10 Abs 5 dUStG) ersetzt werden.

Jedenfalls sollte die nur in den Erläuterungen erwähnte Beibehaltung bei den Sachbezügen gesetzlich verankert werden.

Weiters wird zur sprachlichen Verdeutlichung angeregt, in der lit b u c das Wort Unternehmer durch „liefernder Unternehmer“ zu ersetzen.

Zwecks exakter Umsetzung der Vorgabe der Richtlinie möge auch bei der Definition des Normalwerts berücksichtigt werden, dass es sich um jenen Wert handelt, der im Inland zu erzielen ist.

**Zu Z 6 – § 6 Abs 1 Z 19 UStG:**

Die Aufnahme Medizinischer Heilmasseur in die Befreiungsbestimmung ist im Sinne der Herstellung eines unionsrechtskonformen Zustandes zu begrüßen. Allerdings sollten auch Medizinische Masseur gem § 5 des MMHmG in den Anwendungsbereich des § 6 Abs 1 Z 19 aufgenommen werden. Nach § 5 MMHmG umfasst der Beruf des medizinischen Masseurs die Durchführung von klassischer Massage, Packungsanwendungen, Thermo-therapie, Ultraschalltherapie und Spezialmassagen zu Heilzwecken nach ärztlicher Anordnung unter Anleitung und Aufsicht eines Arztes oder eines Angehörigen des physiotherapeutischen Dienstes. Eine Aufnahme in die Befreiungsbestimmung erscheint daher gerechtfertigt.

Es sollte für die Bestimmung eine ausdrückliche Inkrafttretensregelung vorgesehen werden.

**Zu Ziffer 12 – § 11 Abs 1a UStG:**

§ 11 Abs 1 a ist eine Umsetzung des Art 226 MwStSyst-RL aber die explizite einschränkende Vorschreibung eines deutschen Wortlauts auch bei im Ausland steuerbaren Leistungen scheint am Sinn der Information des Rechnungslesers vorbeizugehen. Angeregt wird daher die Wendung der englischen RL mit dem international eher verständlichen Terminus „Reverse Charge“ zu verwenden bzw auch jeden anderen Ausdruck der offiziellen Übersetzungen der RL zuzulassen. Nützlich erschiene auch noch, einen zusätzlichen Hinweis auf die Richtlinienbestimmung selbst z B Art 226 Zi 11a MwStSyst-RL bzw. RL 2006/112/EG aufzunehmen bzw in den Richtlinien anzuregen.

Im dritten Absatz wird angeregt, statt der Regelung “ ...besteht keine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung nach Abs 1“ eine klarere Normierung zu verwenden wie etwa „... unterliegt die Rechnungsausstellung den Vorschriften des betreffenden Mitgliedstaates“.

**Zu Z 13 – § 11 Abs 2 UStG:**

Es wird ersucht, nähere Informationen zu Details der elektronischen Rechnungsstellung wie etwa Anforderungen der innerbetrieblichen Prüfverfahren, Archivierungserfordernissen, etc möglichst rasch nach Verabschiedung des Steueränderungsgesetzes 2012 zu erlassen, da die Einführung von notwendigen neuen innerbetrieblichen Verfahrensabläufen (Prüfprozesse) in der Praxis längere Vorlaufzeiten haben und die Steuerpflichtigen jedenfalls zusätzliche Informationen benötigen, um die nötigen Umstellungen zeitgerecht bis zum 1.1.2013 umzusetzen

**Zu Z 13 und 26 – § 11 Abs 2 und § 28 Abs 39 Z 1 UStG 1994:**

Die Änderungen entsprechen den Vorgaben aus der RL 2010/45/EU vom 13. Juli 2010.

Es ist besonders zu begrüßen, dass das bisherige Erfordernis der Übermittlung einer Sammelrechnung entfällt.

**Zu Z 17 – § 11 Abs 8 Z 3 UStG:**

Das explizite Erfordernis einer Bezeichnung als „Gutschrift“ führt im internationalen Verkehr teilweise leicht zu Missverständnissen (credit note versus self billing). Vorgeschlagen wird sich nicht allein auf den deutschen Ausdruck zu beschränken, sondern zumindest den englischen Ausdruck „self billing“

zuzulassen. (oder jeden anderen Ausdruck aus den offiziellen Übersetzungen der Richtlinie bzw zusätzlich einen Hinweis auf den Art 226 Ziffer 11 a der Richtlinie anzuregen).

#### **Zu Z 18 – § 12 Abs 1 Z 1 UStG:**

Grundsätzlich ist eine Übereinstimmung von Ist-Besteuerung und Ist-Vorsteuerabzug aus Vereinfachungsgründen zu begrüßen. Es wird allerdings angeregt, die Möglichkeit einer Option zum Soll-Vorsteuerabzug gesetzlich vorzusehen.

Nach Artikel 167a der MwSt-SystRL können die Mitgliedstaaten im Rahmen einer *fakultativen Regelung* vorsehen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug eines Steuerpflichtigen, bei dem ausschließlich ein Steueranspruch gem Art 66 Buchstabe b eintritt, erst dann ausgeübt werden darf, wenn der entsprechende Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Mehrwertsteuer auf die dem Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen erhalten hat. Nach den Erwägungsgründen (RL 2010/45/EU Erwägungsgrund 4) sollte *den Mitgliedstaaten zur Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen, denen es Schwierigkeiten bereitet, vor Eingang der Zahlung ihrer Kunden Mehrwertsteuer an die zuständige Behörde zu entrichten, die Möglichkeit eingeräumt werden, diesen Unternehmen zu gestatten, dass sie die Mehrwertsteuer mit Hilfe einer Cash-accounting-Regelung („Kassenbuchführung“) abrechnen, so dass der Lieferer oder Dienstleistungserbringer die Steuer erst dann an die zuständige Behörde entrichtet, wenn er die Zahlung für seine Lieferung oder Dienstleistung erhält, und sein Recht auf Vorsteuerabzug dann entsteht, wenn er eine Lieferung oder Dienstleistung bezahlt. Dies dürfte es den Mitgliedstaaten ermöglichen, ein fakultatives Cash-accounting-System einzuführen, das keine negativen Auswirkungen auf den Cashflow ihrer Mehrwertsteuereinnahmen hat.* Es wird daher ein Zusammenhang zwischen Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten und Vorsteuerabzug nach dem „cash-System“ hergestellt. Es wäre daher zu überlegen, die Umsatzwerte in § 17 für die Anwendung der Istbesteuerung mit dem in § 12 Abs 1 Z 1 vorgesehenen Betrag abzustimmen. Zudem wird angeregt, den Betrag entsprechend Art 167a der MwSt-SystRL mit € 500.000 festzulegen.

Es wird weiters vorgeschlagen, die Formulierung „Besteuert der *Leistungsempfänger* nach vereinnahmten...“ in Anpassung an die in der Norm verwendeten Begrifflichkeiten abzuändern in „Besteuert der *Unternehmer* nach vereinnahmten...“.

In § 11 wäre ergänzend eine Rechnungsangabe entsprechend Art 226 Z 7a der MwStSyst-RL vorzusehen: *7a. die Angabe ‚Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten‘ (Kassenbuchführung), sofern der Steueranspruch gemäß Artikel 66 Buchstabe b zum Zeitpunkt des Eingangs der Zahlung entsteht und das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.*

#### **Zu Z 23 lit c AbgÄG 2012 – § 11 (1) Z 3 lit f iVm § 20 Abs 6 UStG nF:**

Es wird angeregt, die im Entwurf vorgeschlagene Neufassung des § 20 Abs 6 UStG im Sinne einer **praktikableren Anwendungsmöglichkeit zu erweitern**, weil durch die Änderung in § 11 Abs 1 Z 3 lit f UStG die Bestimmung des § 20 Abs 6 UStG in ihrer Bedeutung zunimmt und durch eine

geringfügige Adaptierung des Gesetzestextes hohe administrative Belastungen für Konzerne vermieden werden könnten.

International tätige Konzerne verwenden ein konzernweit einheitliches System zur Umrechnung von Fremdwährungen für die Rechnungslegung. Bei der Wahl des geeigneten Systems werden jedoch Aspekte berücksichtigt, die nicht „steuergetrieben“ sondern ausschließlich finanz- und betriebswirtschaftlich bedeutsam sind. Bei der Wahl des geeigneten Fremdwährungsumrechnungskurses geht es beispielsweise um

- den Zeitpunkt der Veröffentlichung des Umrechnungskurses für die Optimierung von Absicherungsgeschäften (Hedging);
- die Datenbreite einer Quelle, also die Verfügbarkeit von Umrechnungskursen für möglichst viele und auch seltene Devisen;
- die Datenqualität und Verlässlichkeit der Quelle bzw der ermittelnden und veröffentlichenden Institution;
- die Veröffentlichungsfrequenz, Regelmäßigkeit (Werktag/Feiertag), Datenhistorie und Stabilität;
- den Zugang und die Veröffentlichungsmedien.

Diesfalls erfolgt die Umrechnung weder an Hand des vom österreichischen BMF festgesetzten Durchschnittskurses, noch anhand des Umrechnungskurses der EZB, noch anhand des Tageskurses bei Ausführung der Leistung. Vielmehr basiert der Kurs auf einem an einem repräsentativen Devisenmarkt veröffentlichten Stichtagskurs und der Kurs wird typischerweise über einen längeren Zeitraum (zB ein Monat) angewandt (Bsp.: Lieferungen im August erfolgen auf Basis eines Kurses, der an einem gewissen Tag zu einer gewissen Uhrzeit vor Beginn des Augusts von einer Großbank veröffentlicht wird). Dies ist nicht ungewöhnlich, da auch der vom BMF veröffentlichte Kassenwert/Zollwertkurs in der Regel für ein Monat Gültigkeit behält.

Auch in Art 91 Abs 2 MwStSyst-RL ist eine weiter gefasste Möglichkeit der Verwendung eines Umrechnungskurses grundsätzlich vorgesehen, so dies der Mitgliedstaat ermöglicht („ein Kurs, der mit Bezug auf diesen [repräsentativen Devisenmarkt] ... entsprechend den von diesem Mitgliedstaat festgelegten Einzelheiten festgesetzt wurde“).

Vorgeschlagen wird daher, die Erweiterung des § 20 Abs 6 UStG im Sinne des Art 91 Abs 2 MwStSyst-RL um folgenden Wortlaut zu ergänzen:

„Der Unternehmer ist berechtigt, die Umrechnung nach *einem Kurs* vorzunehmen, *welcher zu einem regelmäßig wiederkehrenden Zeitpunkt veröffentlicht wird*, wenn der Kurs durch Bankmitteilungen oder Kurszettel belegt werden kann.“

Zur Veranschaulichung: das Europäische Zentralbank Fixing umfasst lediglich 34 Währungen gegenüber dem EURO, wird nur einmal pro Tag und nicht an sogenannten Target Feiertagen veröffentlicht. Wohingegen die Citibank oder die Royal Bank of Scotland (RBS) Wechselkurse von 91 bzw. 62 Währungen fast stündlich veröffentlichen. Gerade die Kriterien der Datenvollständigkeit und Datenkonsistenz ist hier als höchst relevant einzustufen, da das Europäische Zentralbank Fixing

einige Währungen, die für global tätige Unternehmen von Bedeutung sind, nicht umfasst und folglich ohnedies eine Supplementärquelle notwendig ist.

Durch die Verwendung eines festgelegten Umrechnungskurses anderer repräsentativer Devisenmärkte ist jedenfalls kein Steuerausfall zu befürchten, da durch die Änderung des § 11 Abs 1 Z 3 lit f UStG durch das AbgÄG 2012 gewährleistet wird, dass der zu entrichtende Umsatzsteuerbetrag mit dem abziehbaren Vorsteuerbetrag übereinstimmt.

Eine Überprüfung seitens der Finanzverwaltung wird nicht erschwert, da die Umrechnung entsprechend durch Kurszettel belegt werden muss.

Sollte der Gesetzgeber die vorgenannte Formulierung nicht vornehmen wollen, so regen wir an, dass eine entsprechende Textierung aufgenommen wird, welche die Anwendung abweichender Kurse von repräsentativen Devisenmärkten dennoch auf Einzelfallbasis durch entsprechende Beantragung beim zuständigen Finanzamt gesetzlich ermöglicht.

#### **Zu Z 24 – § 24 Abs 7 UStG:**

Wir regen an, neben den deutschen Ausdrücken dieser Sonderregelung auch die anderssprachlichen offiziellen Termini der RL oder einen zusätzlichen Verweis auf die Richtlinienbestimmung selbst zuzulassen.

### **Artikel 6 – Änderung des Gebührengesetzes 1957**

#### **Zu 1. Eingabengebühren:**

Gemäß § 14 TP 6 Abs 5 Z 19 GebG unterliegen Eingaben in Angelegenheiten des Außenhandelsgesetzes nicht der Eingabengebühr. Das Außenhandelsgesetz 1995 ist am 30.9.2011 außer Kraft getreten. An seine Stelle ist mit Wirkung vom 1.10.2011 das (umfanglich erweiterte) Außenwirtschaftsgesetz 2011, BGBl I 26/2011, getreten. Da die Übergangsbestimmungen des AußWG 2011 keinen diesbezüglichen Hinweis enthalten, ist die Verweisung im § 14 TP 6 Abs 5 Z 19 GebG nicht etwa in einer dynamischen Sichtweise als Verweisung auf das AußWG zu betrachten.

Eingaben in Angelegenheiten des AußWG 2011 sind damit seit 1.10.2011 gebührenpflichtig.

Es wird vorgeschlagen, im Zuge der im AbgÄG 2012 vorgesehenen Änderungen des Gebührengesetzes, § 14 TP 6 Abs 5 Z 19 GebG entsprechend zu ändern, und zwar rückwirkend ab 1.10.2011.

#### **Zu 2. Zeugnisgebühren:**

Mit Art 7 BG BGBl I 17/2012 wurde in § 14 TP 6 Abs 5 Z 28 eine Befreiungsbestimmung betreffend Eingaben um Ausstellung von Strafregisterbescheinigungen für freiwilliges Engagement im Rahmen von Freiwilligenorganisationen gemäß § 3 Abs 1 Freiwilligengesetz eingefügt. Anders als etwa bei Strafregisterbescheinigungen für ehrenamtliche Sanitäter (vgl § 14 TP 14 Abs 2 27 GebG) ist aber keine Befreiung der Strafregisterbescheinigung für „Freiwillige“ von der Zeugnisgebühr vorgesehen.

Es wird vorgeschlagen, eine Befreiung von der Zeugnisgebühr für Strafregisterbescheinigungen für freiwilliges Engagement rückwirkend ab 1.6.2012 in § 14 TP 14 Abs 2 GebG einzufügen.

#### **Artikel 14 – Änderung der Bundesabgabenordnung**

##### **Zu Z 1 – § 9a BAO:**

Die Einführung einer faktischen Geschäftsführerhaftung mittels § 9a BAO-Entwurf wird grundsätzlich begrüßt. Sind es doch manchmal „Scheingeschäftsführer“, die aufgrund persönlicher beziehungsweise wirtschaftlicher Abhängigkeiten nicht in der Lage sind, ihre Funktionen rechtzeitig zurückzulegen, die sodann von der vollen Härte des § 9 BAO getroffen werden (müssen). Allerdings sollte die Textierung exakter und damit rechtssicherer gefasst werden, als in dem vorbildhaften § 6 a Abs 2 KommStG. Die Wortfolge „tatsächlich Einfluss nehmen“ wäre durch „bestimmenden Einfluss nehmen“ zu ersetzen und auch der zweite Absatz auf „bestimmende Einflussnahme“ abzuändern. Ansonsten bestünde die Gefahr eines zumindest zu weit gehenden Wortlautes. „Tatsächlich“ mischen sich auch Gesellschafter einer GmbH in die Geschäftsführung ein, wenn sie von ihrem Weisungsrecht dieser gegenüber Gebrauch machen. Erst wenn dies so weit geht, dass die Geschäftsführung als Organ faktisch nicht mehr existiert, also Rechts- und Sachlage derart auseinanderfallen, dass die Letztere diametral gegen die Erstere zeugt, muss neben die Haftung einer bloßen „Marionette“ jene des (der) eigentlich Verantwortlichen treten.

##### **Zu Z 1 und 8 (§ 9a und § 323 Abs 33 BAO):**

Bedenklich erscheint eben, dass es nach dem Wortlaut der Bestimmung nicht darauf anzukommen scheint, ob der „beeinflusste“ Person hinsichtlich der Wahrnehmung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten – sei es auf Grund ihres eigenen Willensentschlusses, einer Weisung von Gesellschaftern oder auf Grund einer sonstigen Einflussnahme wirtschaftlich die Gesellschaft beherrschender Personen – die eigene Dispositionsfähigkeit entzogen wird. Vielmehr soll offenbar jedwede – und somit auch zwanglose – „tatsächliche Einflussnahme“ auf den Abgabepflichtigen oder seine Vertreter tatbestandsmäßig sein.

In den Anwendungsbereich des neuen § 9a BAO fallen somit offenkundig auch (und vor allem) Wirtschaftstreuhänder, die im Rahmen ihrer beruflichen Funktion auf die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten ihrer Klienten hinzuwirken haben; dies zumal die Haftungen nach § 9 BAO und nach § 9a BAO einander ausweislich der Erläuterungen nicht ausschließen sollen und es – dessen ungeachtet – ja auch Fälle gibt, wo der Wirtschaftstreuhänder nicht (auch) als bevollmächtigter Vertreter iSd § 9 BAO, sondern bloß auf Grund eines ihm erteilten Auftrages (im Innenverhältnis) tätig wird

Trotz vergleichbarem Schutzbedürfnis ist der neuen Regelung des § 9a eine dem § 9 Abs 2 BAO vergleichbare Sonderregelung, also eine Haftungseinschränkung auf Berufsrechtsverletzungen für Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder, nicht enthalten. Diese Ungleichbehandlung ist nicht sachgerecht und stellt zudem ein Rechtsschutzdefizit dar.

Dessen ungeachtet erscheint die Regelung auch in genereller Betrachtung als überschießend und sollte auf Fälle eingeschränkt werden, in denen sich der Abgabepflichtige und die in den §§ 80 ff BAO



bezeichneten Vertreter aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen der Einflussnahme durch eine andere Person nicht entziehen können.

#### **Zu Z 3:**

Auch diese modernisierende Erleichterung im Gesetzesvollzug wird allgemein gutgeheißen. Allerdings bleibt der Entwurf hinter seinen Materialien insofern zurück, als von einer ausdrücklichen Verständigungspflicht vom Abgang des Gutachtens der FFG an die Abgabenbehörde gegenüber dem Steuerpflichtigen weithin keine Rede ist. Eine entsprechende Ergänzung erscheint somit erforderlich.

#### **Zu Z 5:**

Der vorgesehene Entfall des §293c BAO wird in der Stellungnahme zu § 4 Abs 2 EStG-Entwurf kritisch beleuchtet.

### **Artikel 15 – Änderung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010**

Die hier vorgeschlagenen Anpassungen und Flexibilisierungen entsprechen dem Gedanken der Verwaltungsökonomie und begegnen auch sonst keinen nennenswerten Bedenken.

### **Artikel 23 – Änderung des Finanzstrafgesetzes**

Das Finanzstrafgesetz, BGBl Nr 129/1958, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl I Nr 104/2010, wird wie folgt geändert:

1. § 29 wird wie folgt geändert:

a) Abs 2 zweiter Satz lautet:

„Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Erlassung des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden.“

b) Nach dem Abs 6 wird folgender Abs 7 angefügt:

„(7) Wird eine Selbstanzeige betreffend Vorauszahlungen an Umsatzsteuer anlässlich der Umsatzsteuerjahreserklärung erstattet, bedarf es keiner Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen.“

#### **EBME Zu Z 1 (§ 29 Abs 2 und Abs 7 FinStrG):**

Mit der Änderung in Abs 2 soll klargestellt werden, dass die für die Erlangung der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige einzuhaltende Zahlungsfrist bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben mit der Erlassung des betreffenden Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen beginnt.

Durch den vorgeschlagenen neuen Abs 7 soll die bisherige Verwaltungspraxis, Selbstanzeigen anlässlich der Einreichung von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen mit Restschuldausweis ohne Aufgliederung der Verkürzungsbeträge auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume anzuerkennen, gesetzlich abgesichert werden.

1 a):

Der Begriff der „Erlassung“ eines Bescheides findet sich weder in der BAO noch im FinStrG. Erlassung eines Bescheides iS der Herstellung einer rechtlich existenten individuellen Norm bedeutet nach *Stoll* die Schlussfassung iS einer autoritativen Willensbildung und Genehmigung (Approbation) und bei schriftlicher Erledigung Ausfertigung (§ 96 BAO) und bei schriftlichen und mündlichen Erledigungen Bekanntgabe. Von der „Bekanntgabe“ handelt § 97 BAO, wobei die Bekanntgabe schriftlicher Erledigungen durch Zustellung und die Bekanntgabe mündlicher Erledigungen durch Verkündung folgt. Die „Bekanntgabe“ ist das zeitlich letzte Tatbestandsmerkmal der Bescheid-erlassung (*Stoll*, Seite 1004 zu § 97).

Auch im Verwaltungsverfahren versteht man nach herrschender Auffassung unter der „Erlassung“ eines Bescheides die Zustellung an den Bescheidadressaten (*Hauer/Leukauf*, Handbuch des Verwaltungsverfahrens<sup>6</sup>, 771 ff zu § 62).

Falls an dieser Terminologie festgehalten werden sollte, wäre zumindest in den Erläuternden Bemerkungen eine Klarstellung dahingehend wünschenswert, dass so wie bisher die Monatsfrist grundsätzlich mit Bescheidzustellung zu laufen beginnt (siehe dazu *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG<sup>2</sup>, RZ 529ff).

Jedenfalls abzulehnen wäre eine derartige Interpretation des Begriffes „Erlassung“, dass darunter das Bescheiddatum zu verstehen wäre. In diesem Fall könnten Konstellationen eintreten, bei welchen der Bescheid verloren ging und der Fristenlauf trotzdem ausgelöst wird.

Vorgeschlagen wird daher folgender Wortlaut:

„Die Monatsfrist beginnt ..., in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages an einen Anzeiger in einer in den Abgaben- oder Monopolvorschriften vorgesehenen Weise.“

Dadurch ist einerseits der Fristenlauf wie bisher klar geregelt und andererseits sichergestellt, dass dieser auch in jenen Fällen beginnt, in welchen zusätzliche Vorschriften zB im Zuge einer Außenprüfung erfolgen, jedoch in einem gemeinsamen Bescheid zusammengefasst werden (siehe dazu *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach FinStrG<sup>2</sup>, RZ 536). Weiters ist klargestellt, dass die Monatsfrist mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages an einen Anzeiger zu laufen beginnt (siehe dazu *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG<sup>2</sup>, RZ 537).

1. b):

Die Neuregelung wird als Verbesserung der derzeitigen Rechtslage begrüßt.

Eine klare Regelung wonach die Bestimmung auf alle offenen Verfahren anzuwenden ist, wäre begrüßenswert. Obwohl die materiell rechtliche Bestimmung der Selbstanzeige dem Günstigkeitsvergleich zugänglich ist, sollte in diesem Fall auch eine punktuelle, isolierte Anwendung dieses nunmehr günstigeren Rechtes gesichert sein (und nicht im Rahmen des Günstigkeitsvergleichs in dem jeweils eine Gegenüberstellung der Rechtslage alt und neu insgesamt im Hinblick auf die jeweils günstigeren Gesamtauswirkungen zu erfolgen hat).

2. § 31 Abs 5 zweiter Satz lautet:

„Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gemäß § 121a Abs 4 BAO oder der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs 6 EStG 1988 verstrichen ist.“

#### **EBME Zu Z 2 (§ 31 Abs 5 FinStrG):**

Im Zusammenhang mit der Schaffung des Straftatbestands nach § 49a Abs 3 FinStrG durch die FinStrG-Novelle 2010 wurde übersehen, in § 31 Abs 5 FinStrG eine vergleichbare Regelung wie für den Tatbestand des § 49a Abs 1 FinStrG einzufügen. Daraus folgt, dass eine Verjährung der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49a Abs 3 FinStrG überhaupt erst mit Kenntnis der Abgabenbehörde vom Tatbestand nach § 109b EStG 1988 eintreten kann. Mit dem Verweis auf die Mitteilungspflicht nach § 109b Abs 6 EStG 1988 soll dieser Mangel behoben werden.

Die Gleichbehandlung von § 49a Abs 1 und Abs 3 FinStrG im Hinblick auf den Beginn des Fristlaufs der absoluten Verjährung ist sachlich gerechtfertigt.

Satz 2 der EBME ist unklar und sollte gestrichen werden. Warum „daraus folgt, dass eine Verjährung der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49a Abs 3 FinStrG überhaupt erst mit Kenntnis der Abgabenbehörde vom Tatbestand nach § 109b EStG 1988 eintreten kann“, ist nicht nachvollziehbar.

5. § 39 wird wie folgt geändert:

a) Abs 1 lit b lautet:

„b)unter Zugrundelegung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen (§ 23 BAO)“.

b) In Abs 2 wird die Wortfolge „ungerechtfertigte Abgabengutschrift zu erlangen“ durch die Wortfolge „Abgabenverkürzung zu bewirken“ ersetzt.

#### **EBME Zu Z 5 (§ 39 Abs 1 lit b und Abs 2 FinStrG):**

In § 39 Abs 1 lit b wird durch die Wendung „Scheingeschäften und anderen Scheinhandlungen“ im Sinne von „entweder oder“ verwendet. Um jedoch den Eindruck zu vermeiden, dass beide Fälle gleichzeitig vorliegen müssen, soll zur Klarstellung das Wort „und“ durch „oder“ ersetzt werden. Durch die vorgeschlagene Formulierung „unter Zugrundelegung“ soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Scheinhandlungen und Scheingeschäfte wesentlich die Sachverhaltsebene einer abgabenrechtlichen Gestaltung betreffen.

Der Begriff „Abgabengutschrift“ in Abs 2 kann auch so ausgelegt werden, dass es tatsächlich zu einem „Negativsaldo“ der Umsatzsteuer in einem Vorauszahlungszeitraum kommen muss. Gemeint ist hingegen, dass es durch das „Gutschreiben“ von ungerechtfertigten Vorsteuerbeträgen in der Steuererklärung zu einer Verkürzung von Abgaben kommt. Daher soll durch die nunmehr eindeutige Formulierung eine entsprechende Klarstellung erfolgen.

5.a): Die Anpassung des Wortlautes ist der Klarheit des Tatbestandes dienlich und trägt einer berechtigten Kritik des Wortlautes in der Literatur Rechnung.

5.b): Die Neuregelung führt zu einer erheblichen Ausweitung des Anwendungsbereiches des Tatbestandes ist aber sachlich gerechtfertigt.

6. In § 48b Abs 1 tritt an Stelle des Betrages „50 000“ der Betrag „100 000“ und an Stelle des Betrages „5 000“ der Betrag „10 000“.

**EBME Zu Z 6 (§ 48b Abs 1 FinStrG):**

In Deutschland kann ein Verstoß gegen Artikel 3 Abs 1 der Verordnung (EG) Nr 1889/2005 als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße bis zu einer Million Euro geahndet werden (§ 31b Zollverwaltungsgesetz), wobei nach § 17 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten fahrlässiges Handeln im Höchstmaß nur mit der Hälfte des angedrohten Höchstbetrages der Geldbuße geahndet werden kann. Aufgrund dieser außerordentlich hohen Strafdrohung eines unserer wichtigsten Nachbarstaaten, wird Österreich aufgrund des Sanktionsgefälles zunehmend als Ausweichstaat für illegale Bargeldtransaktionen benutzt. Um dem entgegenzutreten wird vorgeschlagen, die Strafdrohung für vorsätzliche Tatbegehung von derzeit 50 000 Euro auf 100 000 Euro und für fahrlässige Tatbegehung von 5 000 Euro auf 10 000 Euro anzuheben.

Im Hinblick auf die erheblich höheren Sanktionen für Bargeldtransfers in Deutschland ist es verständlich, dass Österreich einem Ausweichen über Österreich entgegenwirken will und die Sanktionen für derartige Transfers auch in Österreich erheblich verschärft.

7. § 51 Abs 1 lit e lautet:

„e) Maßnahmen der in den Abgaben- oder Monopolvorschriften vorgesehenen Zollaufsicht oder sonstigen amtlichen oder abgabenbehördlichen Aufsicht und Kontrolle erschwert oder verhindert oder die Pflicht, an solchen Maßnahmen mitzuwirken verletzt,“

**EBME Zu Z 7 (§ 51 Abs 1 lit e FinStrG):**

Durch das Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl I Nr 105/2010, wurden finanzpolizeiliche Aufsichts- und Kontrollbefugnisse der Abgabenbehörden normiert. Durch die Änderung des § 51 Abs 1 lit e FinStrG soll die vorsätzliche Erschwerung oder Verhinderung auch solcher abgabenbehördlicher Amtshandlungen als Finanzordnungswidrigkeit geahndet werden können.

Anordnungen der Abgabenbehörden können durch abgabenverfahrensrechtliche Zwangsstrafen (§ 111 BAO) erzwungen werden.

Diese Möglichkeit Anordnungen durch abgabenverfahrensrechtliche „Sanktionen“ zu erzwingen sollte ausreichen, eine zusätzliche Möglichkeit Strafen nach dem FinStrG zu verhängen, ist entbehrlich. Konflikte drohen insbesondere wenn Anordnungen in Folge Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht berechtigterweise nicht Folge geleistet wird, oder wenn zB die Mitwirkung von einem materiell rechtlich bereits als Beschuldigten anzusehenden Abgabepflichtigen verweigert wird (nemo tenetur Konflikt). Die Verhängung einer abgabenverfahrensrechtlichen Zwangsstrafe wäre in beiden Fällen unzulässig (bei Bestehen der Verschwiegenheitspflicht vgl *Ritz*<sup>3</sup>, § 111 Rz 3. Im zweiten Fall ermessenfehlerhaft wegen Missachtung des nemo tenetur Konfliktes). Die Bestimmung des § 51 Abs 1 lit e sollte daher insgesamt entfallen.

22. § 212 wird wie folgt geändert:

a) In Abs 1 entfällt der letzte Satz.

b) Nach Abs 1 werden folgende Abs 2 bis 5 eingefügt:

„(2) Das Landesgericht hat sich in seinem Beschluss auf die Entscheidung zu beschränken, ob dem Gericht die Ahndung der Tat als Finanzvergehen zukomme. Es hat im Beschluss darzulegen, aus welchen Gründen es die gerichtliche Zuständigkeit annehme oder ablehne.

(3) Der Beschluss des Landesgerichts kann von der Staatsanwaltschaft, der Finanzstrafbehörde und dem Beschuldigten mit Beschwerde an den Gerichtshof zweiter Instanz angefochten werden; für die Beschwerde steht eine Frist von vierzehn Tagen seit der Zustellung des Beschlusses offen.

(4) Ein Beschluss des Landesgerichts oder des Gerichtshofs zweiter Instanz, der die gerichtliche Zuständigkeit ausspricht, bindet das Gericht im weiteren Verfahren nicht.

(5) Nach rechtskräftiger Ablehnung der Zuständigkeit kann ein Strafverfahren nur geführt werden, wenn die Wiederaufnahme nach § 220 bewilligt worden ist.“

c) Der bisherige Abs 2 erhält die Absatzbezeichnung „6“.

### **EBME Zu Z 22 (§ 212 Abs 1 bis 6 FinStrG):**

Mit Änderung des § 202 durch die FinStrG-Novelle 2010 ist der in § 212 Abs 1 letzter Satz enthaltene Verweis auf diese Bestimmung, die die Kompetenz für die Einstellung im Ermittlungsverfahren der StA zuweist, sinnwidrig geworden. Anstelle dieses Verweises soll somit § 212 um den Inhalt des § 202 alte Fassung ergänzt werden.

Durch die FinStrG-Novelle 2010 (§ 202 Abs 1 FinStrG) ist der Staatsanwaltschaft die Einstellung des Ermittlungsverfahrens bei Verneinung der gerichtlichen Zuständigkeit ermöglicht worden, ohne die Entscheidung eines Gerichts einholen zu müssen. Damit wurde die seit langem negativ kritisierte Durchbrechung des Anklagemonopols der Staatsanwaltschaft (Art 90 Abs 2 B-VG, § 4 StPO; siehe *Lambauer*, Anklageprozess und Anklagemonopol nach dem Finanzstrafgesetz, in *Liebscher/Müller* (Hrsg), Hundert Jahre österreichische Strafprozessordnung 1873-1973, 95 ff, insbesondere 97; *Scheil*, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2007, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2007, 153f) im Finanzstrafverfahren wenigstens für das Ermittlungsverfahren beseitigt.

Leider hat der Gesetzgeber der FinStrG-Novelle 2010 keine konsistente Regelung geschaffen, darf doch die Staatsanwaltschaft – inzwischen sogar „unabhängiges Organ der Gerichtsbarkeit“ (Art 90a B-VG) – außerhalb des Ermittlungsverfahrens nach Erhebung der Anklage, wenn sie zur Überzeugung kommt, dass die gerichtliche Zuständigkeit nicht gegeben ist, nicht wie sonst auch immer die Anklage zurückziehen – sie muss den Drei-Richter-Senat des Landesgerichts um Erlaubnis fragen (§ 212 Abs 1 FinStrG) – oder in der Hauptverhandlung von der Anklage zurücktreten, was den Freispruch zur Folge hätte – während der Hauptverhandlung darf sie „der gerichtlichen Zuständigkeitsentscheidung“, also dem Urteil, nicht durch Rücktritt von der Anklage „vorgreifen“ (§ 212 derzeit Abs 2, künftig Abs 6 FinStrG).

Damit besteht die in der österreichischen Strafrechtsordnung einmalige und sachlich nicht begründete Einschränkung des Anklagemonopols im gerichtlichen Finanzstrafverfahren außerhalb des Ermittlungsverfahrens weiter, die sich seit der FinStrG-Novelle 2010 auch noch den Vorwurf gefallen

muss, auch noch widersprüchlich und zusätzlich unsachlich zu sein: Welcher sachliche Umstand kann es rechtfertigen, dass die Staatsanwaltschaft während des Ermittlungsverfahrens ohne gerichtliche Bewilligung von der Verfolgung absehen darf, wenn sie die gerichtliche Zuständigkeit verneint, und außerhalb des Ermittlungsverfahrens diese Entscheidung einem Gericht vorbehalten zu müssen?

Demnach sollte § 212 Abs 1 und Abs 2 (aus dem jetzt Abs 6 werden soll) FinStrG ersatzlos gestrichen werden um damit die Einschränkung des Anklagemonopols der Staatsanwaltschaft endlich umfassend zu beseitigen. Ja, es könnten auch § 202 Abs 1 und Abs 2 und § 211 FinStrG gestrichen werden, weil § 190 Z 1 StPO hinreichende Grundlage für die Einstellung mangels gerichtlicher Zuständigkeit bietet, die keine redundante Norm im FinStrG erfordert, und weil die Finanzstrafbehörde dank ihrer Opfer- und Privatbeteiligtenrechte ohnedies vom Absehen der Verfolgung durch die Staatsanwaltschaft zu verständigen ist. Durch Stellen eines Fortführungsantrags oder Erhebung einer Subsidiaranklage kann die Finanzstrafbehörde überdies dafür sorgen, wenn sie der Meinung ist, dass die Staatsanwaltschaft die Zuständigkeit des Gerichts zu Unrecht verneint, dass sich ein Gericht mit dieser Frage befassen muss.

Die vorgeschlagenen Abs 2 bis 5 könnten als Abs 1 bis 4 in § 212 FinStrG bleiben und machen dort für sich Sinn, wenn ein Gericht seine Zuständigkeit verneint.

*24. In § 254 Abs 1 nach dem Ausdruck „§ 29“ das Wort „sinngemäß“ eingefügt.*

#### **EBME Zu Z 24 (§ 254 Abs 1 FinStrG):**

Mit der FinStrG-Novelle 2010 wurde § 29 Abs 1 FinStrG dahingehend geändert, dass nunmehr Selbstanzeigen bei einem sachlich zuständigen Finanz- oder Zollamt einzubringen sind. Da gem § 254 Abs 1 diese Bestimmung auch für den Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts anzuwenden ist, soll durch die Einfügung des Wortes „sinngemäß“ klargestellt werden, dass Selbstanzeigen betreffend landesabgabenrechtliche Verfehlungen bei den sachlich zuständigen Landesabgabenbehörden einzubringen sind.

Die geplante Änderung ist nicht geeignet die Rechtslage wirklich klar zu stellen bzw die Intention des Gesetzgebers, die schon aus der Novelle 2010 hervorleuchtet, nämlich Stolpersteine bei Erstattung einer Selbstanzeige zu beseitigen, zu verfolgen.

Die FinStrG-Nov 2010 brachte die begrüßenswerte Neuregelung, dass die Selbstanzeige, wenn die Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften den Abgabenbehörden obliegt, gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen hat; ein ins Leere gehen einer Selbstanzeige, weil sie bei der sachlich unzuständigen Behörde eingebracht wurde, war damit ein Riegel vorgeschoben.

Die Erweiterung des Anwendungsbereiches des § 29 in § 254 Abs 1 FinStrG auf das landesgesetzliche Abgabenstrafrecht führte zum Ergebnis, dass eine derartige Selbstanzeige bei der Abgabenbehörde und nicht auch bei den sachlich zuständigen Landesabgabenbehörden einzubringen ist. Dies widerspricht dem grundsätzlichen großzügigen Geist der FinStrG-Nov 2010. Diesem Geist entspricht es auch nicht, nunmehr in der Neuregelung nur mehr eine Einbringung bei

der Landesabgabenbehörde mit strafbefreiender Wirkung vorzusehen und im Fall, dass eine Selbstanzeige zB im Hinblick auf Lohnabgaben und Kommunalsteuer beim Finanzamt eingereicht wird, der Selbstanzeige im Hinblick auf die Kommunalsteuer keine strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen.

Das ist letztlich wiederum eine derartige „Falle“, die die FinStrG-Nov 2010 beseitigen wollte. Vielmehr wäre in § 254 Abs 1 vorzusehen, dass eine derartige Kommunalsteuerselbstanzeige bei der zuständigen Landesabgabenbehörde oder bei einem Finanzamt mit strafbefreiender Wirkung eingebracht werden kann. Weiters wäre die Einfügung des Wortes „sinngemäß“ durchaus vielfältig interpretierbar.

**Die geplanten Änderungen des FinStrG sind im Großen und ganze wohl überlegt und fundiert, sodass nur diese punktuellen Anregungen geboten erscheinen.**

### **Sonstige Anregungen**

#### **Zum Umsatzsteuergesetz:**

Der § 12 Abs 1 Z 2 lit a sollte aufgrund EuGH 24.3.2012, C-414/10, geändert werden und zwar dahingehend, dass der Vorsteuerabzug aus der EUST bereits dann zusteht, wenn die Steuerschuld entstanden ist, und nicht erst dann, wenn die EUST entrichtet wurde.

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder an die Präsidentin des Nationalrats in elektronischer Form an die E-Mailadresse des Parlaments [begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at](mailto:begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at) übermittelt.

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

mit freundlichen Grüßen

Prof. Mag. Dr. Thomas Keppert e.h.  
(Stellv. Vorsitzender des  
Fachsenats für Steuerrecht)

  
Dr. Gerald Klement  
(Kammerdirektor)

#### Referenten:

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz  
Univ.Lektor Mag. Dr. jur. Peter Brauner  
Hofrat Dr. Karl-Werner Fellner

KR Prof. Gerhard Gaedke  
Prof. Dr. Günther Hackl  
Mag. Dr. Stefan Haslinger  
ao.Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler  
Mag. Alexander Hofmann  
Mag. Bernd Hofmann  
Mag. Dr. Martin Jann  
ao.Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen  
Mag. Dr. Andreas Leone Kauba  
Mag. Dr. Oliver Kempf  
Mag. Dr. Axel Kutschera  
Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner  
Dkfm. Dr. jur. Heinz Manfreda  
MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.  
MMag. Michael Petritz LL.M.  
Mag. Dr. Matthias Petutschnig  
Dr. Thomas Pühringer  
Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil  
Mag. Thomas Schmidt  
Mag. Norbert Schrottmeyer  
Mag. Gottfried Maria Sulz  
Mag. Dr. Walter Schwarzinger  
ao.Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer  
Mag. Christine Weinzierl  
Mag. Erich Wolf