

Erläuterungen

I. Allgemeiner Teil

Hauptgesichtspunkte des Entwurfes:

Die Österreichische Bundesregierung hat für die XXV. Gesetzgebungsperiode von 2013 bis 2018 das Arbeitsprogramm „Erfolgreich. Österreich.“ vereinbart. In diesem Regierungsprogramm sind als Ziele unter anderem die Herstellung solider Staatsfinanzen, das Erreichen eines ausgeglichenen Staatshaushalts, eines strukturellen Nulldefizits ab 2016 und eine Reduzierung des Schuldenstandes festgeschrieben.

Zur Erreichung dieser Ziele soll das Abgabenänderungsgesetz 2014 beitragen, indem unerwünschte Steuergestaltungen hintangehalten, Lenkungseffekte genutzt und Steuerlücken konsequent geschlossen werden.

Kompetenz:

Die Zuständigkeit des Bundes zur Erlassung dieses Bundesgesetzes ergibt sich aus

- Art. 10 Abs. 1 Z 1 B-VG (Verwaltungsgerichtsbarkeit);
- Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG (Bundesfinanzen und Monopolwesen) sowie § 7 Abs. 1 und 2 F-VG;
- Art. 10 Abs. 1 Z 5 B-VG (Geld-, Kredit-, Börse- und Bankwesen);
- Art. 10 Abs. 1 Z 6 B-VG (Zivilrechtswesen);
- Art. 10 Abs. 1 Z 11 B-VG (Vertragsversicherungswesen).

II. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988)

Zu Z 1 lit. a und Z 12 lit. c (§ 2 Abs. 2b und § 124b Z 248 EStG 1988):

Zur Vereinfachung und steuerlichen Entlastung soll die Begrenzung für die Verrechnung und den Abzug von Verlusten aus Vorjahren (Verrechnungs- und Vortragsgrenze) bei der Ermittlung des Einkommens entfallen. Sie ist letztmalig bei der Veranlagung 2013 anzuwenden.

Zu Z 1 lit. b und lit. c Z 12 lit. c (§ 2 Abs. 8 Z 3 und Z 4 und § 124b Z 249 EStG 1988):

Im Rahmen der Gruppenbesteuerung sollen ausländische Gruppenmitglieder nur mehr in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können, wenn mit dem Staat, in dem sie ansässig sind, eine umfassende Amtshilfe besteht. Durch die Voraussetzung einer umfassenden Amtshilfe sollen die Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten der österreichischen Finanzverwaltung erhöht werden. Diesem Gesichtspunkt entsprechend soll auch die Nachversteuerung von ausländischen, im Inland angesetzten Verlusten im Einkommensteuergesetz ab der Veranlagung 2015 wie folgt neu geregelt werden:

- Aus systematischen Gründen soll die bisher in § 2 Abs. 8 Z 3 verankerte Bestimmung über die Nachversteuerung in eine eigene Z 4 aufgenommen werden. Es soll klargestellt werden, dass die Nachversteuerung von ausländischen, im Inland angesetzten Verlusten, nur dann zur Anwendung kommt, wenn die ausländischen Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen werden (Befreiungsmethode). Die Anwendung der Befreiungsmethode kann sich dabei nicht nur aus einem mit dem ausländischen Staat abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben, sondern auch aufgrund einer Maßnahme gemäß § 48 der Bundesabgabenordnung oder einer Verordnung, wie z.B. der Verordnung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, BGBl II Nr. 474/2002.
- Es soll nach spätestens drei Jahren eine zwingende Nachversteuerung von ausländischen, im Inland angesetzten Verlusten vorgesehen werden, wenn die ausländischen Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen werden (Befreiungsmethode) und mit dem Staat, aus dem die angesetzten Verluste stammen, keine umfassende Amtshilfe besteht. Wurden Verluste aus einem solchen Staat bis zur Veranlagung 2012 angesetzt, sollen diese jedoch nicht zur Gänze bei der Veranlagung 2015 nachversteuert werden, sondern in den Veranlagungsjahren 2015 bis 2017 den Gesamtbetrag der Einkünfte lediglich zu mindestens einem Drittel erhöhen. Der Drittelung unterliegen jedoch nur jene Beträge, die nicht bereits auf Grund des § 2 Abs. 8 Z 4 erster Satz im Veranlagungsjahr 2015 nachzuversteuern sind. Von der zwingenden Nachversteuerungsverpflichtung sollen jene Verluste nicht erfasst sein, die aus Betrieben oder Betriebsstätten stammen, die bis zum 28. Februar 2014

veräußert oder aufgegeben wurden und im Ausland auch zukünftig nicht mehr verwertet werden können.

Zu Z 2 und Z 12 lit. c (§ 4a Abs. 4 und § 124b Z 250 EStG 1988):

Die Änderungen in § 4a Abs. 4 dienen der Ausweitung der Spendenbegünstigung auf Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie den in Abs. 4 bisher genannten vergleichbar sind. Durch das vom Sitz der jeweiligen Einrichtung losgelöste Abstellen auf die von den in Abs. 4 genannten Einrichtungen verfolgten Ziele soll die Spendenbegünstigung im Lichte der Rechtsprechung des EuGH (Rs Stauffer, C-386/04, Rs Persche, C-318/07 und zuletzt Rs Kommission/Österreich, C-10/10) unionsrechtskonform ausgestaltet werden. Dementsprechend tritt diese Änderung auch mit dem Tag der Kundmachung dieses Gesetzes im Bundesgesetzblatt in Kraft und ist auf alle offenen Veranlagungsfälle anzuwenden.

Allerdings soll für die in Abs. 4 genannten Einrichtungen grundsätzlich ein Österreichbezug für das Vorliegen der Spendenbegünstigung erforderlich sein.

Eine Ausnahme soll nur für die (österreichische) Diplomatische Akademie bestehen. Hier sollen – ohne Österreichbezug – Spenden an vergleichbare Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, abzugsfähig sein.

In- und ausländische Dachverbände des Behindertensportes sollen in der steuerlichen Behandlung gleichgestellt werden. Voraussetzung ist jeweils, dass sie ausschließlich den Behindertensport fördern und eine tatsächliche Förderung des österreichischen Behindertensportes erfolgt. Dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn österreichische Behindertensportler durch einen ausländischen Dachverband materiell unterstützt werden oder Kooperationsvereinbarungen mit österreichischen Behindertensportverbänden bestehen.

Auch Spenden an Museen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, können abzugsfähig sein. Voraussetzung dafür ist, dass diese Museen den nach inländischem Recht begünstigten Museen vergleichbar sind. Dies ist dann der Fall, wenn es sich

- um Museen von Körperschaften öffentlichen Rechts oder
- um Museen anderer Rechtsträger handelt, wenn diese einen den öffentlich-rechtlichen Museen vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und die zur Schau gestellten Sammlungsgegenstände in geschichtlicher, künstlerischer oder kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung sind.

Um eine Gleichstellung in- und ausländischer Privatmuseen herzustellen, sollen derartige Einrichtungen generell dann begünstigt sein, wenn sie von überregionaler Bedeutung sind. Damit soll im Interesse der Gleichbehandlung das bisherige Erfordernis der „gesamtösterreichischen Bedeutung“ zu Gunsten eines nicht territorial bestimmten allgemein anwendbaren Kriteriums ersetzt werden.

Ein ausländisches Museum, das einem österreichischen Museum im Sinne des Abs. 4 vergleichbar ist, soll dann spendenbegünstigt sein, wenn es der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dient. Dies wird der Fall sein, wenn es – wie ein inländisches Museum – Kunst und Kultur in Österreich vermittelt, was insbesondere durch die Leihgabe von Gegenständen aus seiner Sammlung an ein österreichisches Museum zur Präsentation im Rahmen einer Ausstellung in Österreich erfolgen kann. Auch der Abschluss von Kooperationsverträgen mit österreichischen Museen hinsichtlich der Durchführung von Ausstellungen aber auch hinsichtlich der Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation der Sammlungsgegenstände (z.B. die Überlassung von Know-how bezüglich der Konservierung von Sammlungsgegenständen) wird einen ausreichenden Österreichbezug darstellen.

Diese Grundsätze sollen uneingeschränkt auch für jene Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat gelten, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, die der Österreichischen Nationalbibliothek, dem Österreichischen Archäologischen Institut, dem Institut für Österreichische Geschichtsforschung, dem Bundesdenkmalamt und dem Denkmalfonds vergleichbar sind. Auch hier soll es erforderlich sein, dass die Tätigkeit der ausländischen Einrichtungen auch der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dient.

Dabei wird die Tätigkeit einer ausländischen Einrichtung auch dann der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dienen, wenn eigenständig Projekte in Österreich umgesetzt werden (z.B. die Durchführung einer archäologischen Ausgrabung in Österreich durch eine ausländische archäologische Einrichtung). Allerdings kann der erforderliche Österreichbezug – wie bei Museen – insbesondere auch durch Kooperationsvereinbarungen mit österreichischen

Institutionen (z.B. hinsichtlich der Nutzung von Know-how im Bereich der Denkmalpflege) hergestellt werden.

Zu Z 3 und Z 12 lit. c (§ 9 Abs. 5 und § 124b Z 251 EStG 1988):

Die bisher pauschal geregelte Abzinsung von langfristigen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen in Höhe von 20% ihres Teilwertes soll durch eine Abzinsung unter Berücksichtigung der tatsächlichen Laufzeit der Rückstellung sowie eines Zinssatzes von 3,5% ersetzt werden. Die bisherige Regelung führte nämlich zu Verwerfungen, weil Rückstellungen mit sehr kurzer Laufzeit (z.B. Prozesskostenrückstellungen mit 2 Jahren) und Rückstellungen mit sehr langer Laufzeit (z.B. Altlastensanierungsrückstellungen mit 20 Jahren) gleich behandelt wurden. Rückstellungen sollen nunmehr mit ihrem über die Laufzeit abgezinsten Teilwert angesetzt werden. Diese Neuregelung ist mit den Grundsätzen der Rückstellungsbewertung im Unternehmensrecht vereinbar. So sieht beispielsweise auch das deutsche Handelsrecht eine Abzinsung langfristiger Rückstellungen über die Laufzeit mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz vor. Aus Vereinfachungsgründen soll auf eine jährliche Anpassung des Zinssatzes verzichtet und ein fixer Zinssatz in Höhe von 3,5% zur Abzinsung herangezogen werden. Das entspricht der Regelung des deutschen Einkommensteuergesetzes, das die Abzinsung langfristiger Rückstellungen ebenfalls mit einem fixen Zinssatz (aber mit 5,5%) vorsieht.

Absehbare Kostensteigerungen während der Laufzeit der Rückstellung können bei der Abzinsung berücksichtigt werden.

Beispiel 1:

Im Wirtschaftsjahr 2014 wird durch das Unternehmen eine Bodenkontamination verursacht, deren Beseitigung erst in 10 Jahren zu erfolgen hat. Zum Bilanzstichtag 31.12.2014 wird dafür erstmals eine Rückstellung gebildet. Die Kosten zur Beseitigung der Bodenkontamination werden voraussichtlich 100 000 Euro betragen; über die Laufzeit der Rückstellung ergibt sich kein Anpassungsbedarf des Erfüllungsbetrages.

Der Erfüllungsbetrag von 100 000 Euro ist mit 3,5% über die Laufzeit von 10 Jahren abzuzinsen. Der Ansatz der Rückstellung erfolgt somit mit dem Barwert in Höhe von 70 892 Euro ($100\,000/1,035^{10}$). In den Folgejahren entwickelt sich die Rückstellung wie folgt:

Restlaufzeit	10	9	8	7	6
Bilanzstichtag	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
Dotierung	-70.892	-2.481	-2.568	-2.658	-2.751
RSt-Ansatz	70.892	73.373	75.941	78.599	81.350

Restlaufzeit	5	4	3	2	1	0
Bilanzstichtag	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024
Dotierung	-2.847	-2.947	-3.050	-3.157	-6.649	0
RSt-Ansatz	84.197	87.144	90.194	93.351	100.000	0

Wie schon bisher sind Verpflichtungen, für deren Entstehen wirtschaftlich der laufende Betrieb ursächlich ist, zeitanteilig und gleichmäßig über die Laufzeit anzusammeln (z.B. Abbruch- und Entsorgungsrückstellungen).

Die Abzinsung nach Maßgabe von § 9 Abs. 5 idF des Abgabenänderungsgesetzes 2014 ist für Rückstellungen anzuwenden, deren Anlass für die erstmalige Bildung in Wirtschaftsjahren liegt, die nach dem 30. Juni 2014 enden.

Rückstellungen, die bereits in Wirtschaftsjahren gebildet worden sind, die vor dem 1. Juli 2014 enden, sollen insoweit aufgelöst werden, als sich aufgrund der erstmaligen Abzinsung nach Maßgabe von § 9 Abs. 5 idF des Abgabenänderungsgesetzes 2014 ein niedrigerer als der bereits rückgestellte Betrag ergibt. Um die ertragsteuerlichen Belastungen aus der Auflösung des Unterschiedsbetrages abzumildern, ist dieser linear auf drei Jahre zu verteilen. Abweichend davon kann im Falle einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe der Unterschiedsbetrag sofort – im Wirtschaftsjahr der Betriebsveräußerung oder -aufgabe – berücksichtigt werden. Der bilanzielle Ansatz der Rückstellung mindert sich jedoch sofort um den gesamten Unterschiedsbetrag. In den Folgejahren ist auf den verminderten Rückstellungsbetrag § 9 Abs. 5 idF des Abgabenänderungsgesetzes 2014 anzuwenden, sodass bestehende und neu zu bildende Rückstellungen diesbezüglich gleich behandelt werden.

Beispiel 2:

Zum Bilanzstichtag 31.12.2013 wurde eine Rückstellung für die Beseitigung einer Bodenkontamination gebildet, die im Wirtschaftsjahr 2013 eingetreten ist und deren Beseitigung erst in 10 Jahren zu erfolgen hat. Es wurden Kosten in Höhe von 100 000 Euro erwartet. Die Rückstellung wurde mit 80% ihres Teilwertes, somit in Höhe von 80 000 Euro gebildet, über die Laufzeit der Rückstellung ergibt sich kein Anpassungsbedarf des Erfüllungsbetrages.

Zum Bilanzstichtag 31.12.2014 ergibt die erstmalige Abzinsung für die bestehende Rückstellung nach Maßgabe von § 9 Abs. 5 idF des Abgabenänderungsgesetzes 2014 einen geringeren Rückstellungsansatz in Höhe von 73 373 Euro (100 000/1,035⁹, Abzinsung über die Restlaufzeit von 9 Jahren). Die bestehende Rückstellung ist daher um den Unterschiedsbetrag in Höhe von 6 627 Euro (80 000 – 73 373 Euro) zu vermindern; dieser Unterschiedsbetrag ist in diesem sowie in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren zu je einem Drittel zu berücksichtigen (somit zu je 2 209 Euro). Die Rückstellung entwickelt sich in den Folgejahren wie folgt:

Restlaufzeit	9	8	7	6	5
Bilanzstichtag	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
Verminderung RSt um UB	6.627				
Dotierung		-2.568	-2.658	-2.751	-2.847
RSt-Ansatz	73.373	75.941	78.599	81.350	84.144
Ertrag aus Verteilung des UB	+2.209	+2.209	+2.209		

Restlaufzeit	4	3	2	1	0
Bilanzstichtag	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023
Verminderung RSt um UB					
Dotierung	-2.947	-3.050	-3.157	-6.649	0
RSt-Ansatz	87.144	90.194	93.351	100.000	0
Ertrag aus Verteilung des UB					

Ergibt sich im Rahmen der erstmaligen Abzinsung ein höherer als der bisher rückgestellte Betrag, ist die Rückstellung weiterhin mit 80% des Teilwertes anzusetzen, soweit deren Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt.

Zu Z 4 und Z 12 lit. c (§ 10 und § 124b Z 252 EStG 1988):

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag stellt eine Investitionsbegünstigung dar. Als solche verfolgt er die Zielsetzung, die Nachfrage nach Investitionsgütern anzuregen und damit die Wirtschaft zu stimulieren. Bislang wurden im Rahmen des § 10 nicht nur Realinvestitionen, sondern auch Wertpapieranschaffungen gefördert. Letztere führen zu einer Erhöhung der Eigenkapitalbasis von Unternehmen, das eigentlich angestrebte Förderziel wird damit aber nur mittelbar erreicht.

In Zukunft soll die Begünstigung des § 10 ausschließlich auf den Erwerb körperlicher Wirtschaftsgüter ausgerichtet werden. Wertpapieranschaffungen sollen daher aus dem Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter für den Gewinnfreibetrag ausgenommen werden.

Dies soll für alle Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 30. Juni 2014 enden. Damit wird einerseits sichergestellt, dass Steuerpflichtige, die für die Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages Wertpapiere anzuschaffen beabsichtigten, noch ausreichend Zeit haben, um Alternativinvestitionen zu tätigen. Andererseits wird sichergestellt, dass bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das vor dem 1. Juli 2014 endet, bereits erfolgte Wertpapierinvestitionen noch für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag im Veranlagungszeitraum 2014 berücksichtigt werden können.

Ungeachtet der Neuregelung sollen in früheren Wirtschaftsjahren zur Deckung des Gewinnfreibetrages dieser Jahre angeschaffte Wertpapiere weiterhin nachversteuerungshängig bleiben. Im Falle des vorzeitigen Ausscheidens solcher Wertpapiere soll auch weiterhin die Möglichkeit bestehen, durch Ersatzbeschaffung von begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern eine Nachversteuerung zu vermeiden.

Die Möglichkeit, im Falle der vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren die Nachversteuerung durch Anschaffung anderer Wertpapiere zu vermeiden, bleibt bestehen.

Durch das Ausscheiden von Wertpapieren als begünstigte Wirtschaftsgüter kann die Bestimmung über den nach körperlichen Wirtschaftsgütern und Wertpapieren getrennten Ausweis des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in Abs. 7 entfallen.

Dies gilt auch für das Erfordernis eines eigenen Verzeichnisses für die zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter. Diese sollen im Anlageverzeichnis bzw. in der Anlagekartei nach § 7 Abs. 3 auszuweisen sein. Dabei soll – wie bisher – auch der Umfang der zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages verwendeten Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben sein. Verzeichnisse nach § 10 Abs. 7 Z 2 in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2014 sind weiterhin aufzubewahren und auf Verlangen der Abgabenbehörde vorzulegen.

Korrespondierend zur Besteuerung sonstiger Bezüge im Rahmen des Jahressechstels (§ 67 Abs. 1 und 2, Solidarabgabe) soll die für die Jahre 2013 bis 2016 beim Gewinnfreibetrag eingeführte Staffelung auch über das Jahr 2016 hinaus weiter gelten. Die bisher in § 124b Z 214 vorgesehene Befristung entfällt daher. Die Einschränkung des Umfangs der begünstigten Wirtschaftsgüter soll aber zum Zwecke der Evaluierung bis 2016 befristet werden. Daher soll die Rechtslage vor diesem Bundesgesetz für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen, wieder anzuwenden sein.

Da Wertpapierinvestitionen nicht mehr zur Deckung des Gewinnfreibetrages zur Verfügung stehen, soll in pauschaler Weise vorgesehen werden, dass nur die Hälfte des vor Inkrafttreten der Neuregelung berücksichtigten Volumens eines wertpapiergedeckten Gewinnfreibetrages für die Festsetzung von Vorauszahlungen für 2014 und die Folgejahre berücksichtigt werden soll. Davon sollen alle Vorauszahlungen für Jahre ab 2014 betroffen sein, bei denen das für die Festsetzung maßgebende Einkommen einen Gewinn umfasst, der einem vor dem 1. Jänner 2014 endenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen ist, sofern bei der Ermittlung des Gewinnes ein wertpapiergedeckter Gewinnfreibetrag berücksichtigt worden ist. Durch die Berücksichtigung der Hälfte des Volumens dieses Gewinnfreibetrages soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Wertpapierinvestitionen in gewissem Umfang durch Realinvestitionen substituiert werden. Von dieser Pauschalregelung bleibt die in § 45 Abs. 4 vorgesehene Möglichkeit unberührt, die Vorauszahlungen individuell nach den Verhältnissen des betroffenen Jahres festzusetzen.

Zu Z 5 und Z 12 lit. c (§ 20 Abs. 1 Z 7 und § 124b Z 253 EStG 1988):

Gehälter, die 500 000 Euro pro Person im Wirtschaftsjahr übersteigen, sollen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen werden. Damit wird in die Vertragsfreiheit des Unternehmers nicht eingegriffen, dem es weiterhin frei steht, Gehälter bzw. vergleichbare Aufwendungen über 500 000 Euro zu bezahlen bzw. zu tätigen.

Im österreichischen Steuerrecht ist das objektive Nettoprinzip nicht vollständig verwirklicht. § 20 und § 12 KStG sehen verfassungsrechtlich unbedenkliche Abzugsverbote vor. So darf der Gesetzgeber in verfassungskonformer Weise den Betriebsausgabenabzug von Aufsichtsratsvergütungen beschränken (dazu VfGH vom 10.10.1978, B-139, 140/77; VfGH vom 28.11.1988, B-1453/87, B-1305/88). Angesichts der zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge ist es ein gesamtgesellschaftliches Anliegen, dem entgegenzusteuern. Dies rechtfertigt den dadurch bewirkten Eingriff in das objektive Nettoprinzip; die Regelung bewegt sich daher innerhalb des rechtspolitisch zulässigen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers.

Vom Anwendungsbereich der Bestimmung sollen echte Dienstnehmer und vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen (inklusive überlassene Personen) erfasst sein, unabhängig davon ob sie aktiv tätig sind oder in der Vergangenheit Arbeits- oder Werkleistungen erbracht haben. Eine „vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person“ erbringt ihre vereinbarte Arbeits- oder Werkleistung außerhalb eines Dienstvertrages und befindet sich somit nicht in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2. Sie ist aber in die Organisation des Unternehmens oder der Betätigung in einer einem Dienstnehmer vergleichbaren Weise eingegliedert (z.B. Vorstand einer AG, Geschäftsführer einer GmbH, die nicht im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses tätig sind). Ist das der Fall, ist die Regelung unabhängig von der arbeits-, sozialversicherungs- oder steuerrechtlichen Qualifikation des Beschäftigungsverhältnisses anzuwenden (siehe die folgenden Beispiele 1 bis 3). Ist die Person, die Arbeits- oder Werkleistungen erbringt, hingegen nicht in vergleichbarer Weise in die Organisation des Unternehmens eingegliedert, kommt das Abzugsverbot nicht zur Anwendung (siehe die folgenden Beispiele 4 und 5).

Beispiele:

1. Ein Dienstnehmer eines Unternehmens bezieht für seine Tätigkeit als leitender Angestellter ein Gehalt von 600 000 Euro (brutto inklusive Sachbezüge) pro Jahr. Dieses Entgelt unterliegt der Kürzung des Betriebsausgabenabzuges, sodass der Lohnaufwand als Betriebsausgabe lediglich in Höhe von

500 000 Euro abgezogen werden kann. Von der Kürzung unberührt bleiben allerdings die in Zusammenhang mit diesem Dienstverhältnis vom Arbeitgeber abzuführenden Lohnnebenkosten.

2. Ein Geschäftsführer einer GmbH bezieht aufgrund eines Dienstvertrages mit der GmbH ein Jahresgehalt von 700 000 Euro. Dieses Entgelt unterliegt der Kürzung des Betriebsausgabenabzuges, sodass der Lohnaufwand als Betriebsausgabe lediglich in Höhe von 500 000 Euro abgezogen werden kann. Dies gilt auch für Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer wesentlichen Beteiligung, die selbständige Einkünfte erzielen.

3. Ein Rechtsanwalt wird für zwei Jahre als Vorstand einer Aktiengesellschaft bestellt und hat die Aufgabe, die Gesellschaft zu sanieren. Er ist zwar im Rahmen eines Werkvertrages tätig, aber durch seine Tätigkeit (Werkleistung) einem echten Dienstnehmer vergleichbar in die Organisation des Unternehmens eingegliedert. Das Abzugsverbot kommt zur Anwendung.

4. Ein Einzelunternehmer erbringt eine Vermittlungstätigkeit für ein Unternehmen. Der Einzelunternehmer ist damit nicht in die Organisation des Auftraggebers eingegliedert und es kommt somit zu keiner Kürzung der Gegenleistung für die erbrachte Dienstleistung.

5. Ein Berater erbringt laufende Beratungsleistungen für ein Unternehmen. Für die erbrachten Beratungsleistungen fallen Honorare in Höhe von mehr als 500 000 Euro jährlich an. Da der Berater selbständig tätig und nicht in die Organisation des Unternehmens eingegliedert ist, kommt es zu keiner Kürzung des Betriebsausgabenabzuges.

Maßstab für die Beurteilung, ob die Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges (oder Werbungskostenabzuges bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften) greift, ist das Entgelt, das für die von einer Person aktuell oder zu einem früheren Zeitpunkt erbrachten Arbeits- oder Werkleistungen geleistet wird. Entgelt im Sinne dieser Bestimmung sind nur Geld- oder Sachleistungen, die an einen Dienstnehmer oder einen ehemaligen Dienstnehmer oder eine einem Dienstnehmer vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Umfasst sind somit Entgelte, die während des aktiven Beschäftigungsverhältnisses ausbezahlt werden und auch solche, die nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses ausbezahlt werden (wie z.B. Firmenpensionen).

Vom Entgeltbegriff nicht erfasst – und somit keiner Kürzung nach § 20 Abs. 1 Z 7 unterliegend – sind Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 und sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 (z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von noch ausstehenden Entgeltansprüchen). Vom Entgeltbegriff ausgenommen sind auch Aufwändersätze (z.B. Ersatz von Reiseaufwendungen).

Dem Abzugsverbot unterliegen auch Entgelte, die nach der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses ausbezahlt werden (z.B. Firmenpensionen). Für Pensionsabfindungen und Pensionsrückstellungen gilt dabei Folgendes:

- Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen der Kürzung, wenn der abgefundene jährliche Pensionsanspruch 500 000 Euro übersteigt. Da die Abfindung auf Basis der Summe der jährlichen Pensionsansprüche zu ermitteln ist, ergibt sich der Kürzungsbetrag aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zum gesamten jährlichen Pensionsanspruch. Diese Kürzungsregelung ist losgelöst von der für laufende Entgeltzahlungen anzuwenden (siehe das folgende Beispiel 6).
- Wird für zukünftige Pensionsansprüche anlässlich oder nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses eine Rückstellung gebildet, ist zu berücksichtigen, dass eine Rückstellung mit steuerlicher Wirkung nur insoweit gebildet werden kann, als die zukünftigen Pensionsansprüche steuerlich abzugsfähig sind. Die Bildung der Rückstellung ist somit insoweit nicht zulässig, als der Rückstellungsbildung Pensionsansprüche von mehr als 500 000 Euro zu Grunde gelegt werden (siehe das folgende Beispiel 7). Für bestehende Pensionsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, gilt:
 - Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen.
 - Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen kann aber erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Pensionsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 7 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

Beispiele:

6. Ein ehemaliger Vorstand einer AG bezieht eine Firmenpension von 600 000 Euro. Er einigt sich nunmehr mit seinem früheren Dienstgeber, dass die Pensionsansprüche durch eine Einmalzahlung von 3,9 Mio. Euro abgefunden werden. Da die laufende Pensionszahlung nur in Höhe von 500 000 Euro als

Betriebsausgabe abzugsfähig ist, somit der Aufwand im Ausmaß von 1/6 zu kürzen ist, ist daher auch die Abfindung der Pensionsansprüche im Ausmaß von 1/6 nicht abzugsfähig. Der Aufwand für die Abfindung ist daher um 650 000 Euro zu kürzen; abzugsfähig sind somit nur 3,25 Mio. Euro.

7. Ein Geschäftsführer einer GmbH bezieht aufgrund eines Dienstvertrages mit der GmbH ein Jahresgehalt von 900 000 Euro; zusätzlich wird ihm eine Firmenpension in Höhe von 600 000 Euro pro Jahr zugesagt.

Das laufende Entgelt unterliegt der Kürzung des Betriebsausgabenabzuges, sodass der Lohnaufwand als Betriebsausgabe lediglich in Höhe von 500 000 Euro abgezogen werden kann.

Daneben kann die Rückstellung nur für eine angemessene jährliche Firmenpension in Höhe von 500 000 Euro gebildet werden, weil auch nur eine künftige jährliche Pension in Höhe von 500 000 Euro als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.

Nicht unter den dieser Bestimmung zu Grunde liegenden Entgeltbegriff fallen auch Geld- oder Sachleistungen, für die die Arbeits- oder Werkleistung kausal ist, die aber nicht mittelbar oder unmittelbar an den Erbringer dieser Leistung, sondern an einen Dritten geleistet werden (ausgenommen Vergütungen für die Überlassung einer Person), wie etwa Lohnnebenkosten. Anders als die Sozialabgaben, die der Unternehmer für seinen Dienstnehmer abführt (etwa Arbeitnehmerbetrag zur Sozialversicherung, Lohnsteuer usw.), stellen die Lohnnebenkosten bzw. Dienstgeberbeiträge unmittelbare Abgaben des Unternehmers selbst dar. Sie werden somit nicht an den Dienstnehmer erbracht und bleiben bei Anwendung der Bestimmung unberücksichtigt. Vergütungen an Dritte für die Überlassung einer Person, die Arbeits- oder Werkleistungen erbringt und einem Dienstnehmer vergleichbar organisatorisch eingegliedert ist, sind ebenfalls vom Entgeltbegriff umfasst und unterliegen daher dem Abzugsverbot. Um eine mehrfache Nichtabzugsfähigkeit zu vermeiden, sind hingegen Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt, das von einem Unternehmen an eine überlassene Person für deren (an Dritte erbrachten) Arbeits- oder Werkleistung geleistet werden, vom Abzugsverbot nicht erfasst.

Beispiel:

8. Ein Arbeitskräftegesteller überlässt Arbeitskräfte an ein Unternehmen, das dafür eine Vergütung leistet. Die gestellten Arbeitskräfte sind zwar in das Unternehmen organisatorisch eingegliedert, nicht aber der Arbeitskräftegesteller selbst. Es kommt zu einer Kürzung des Betriebsausgabenabzuges hinsichtlich der an den Arbeitskräftegesteller zu entrichtenden Vergütung, weil auch derartige Vergütungen vom Anwendungsbereich erfasst sind. Dies gilt grundsätzlich für jede Form der Überlassung von Arbeitskräften unabhängig davon, ob die Überlassung in den Anwendungsbereich des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes fällt. Das Gehalt, das der Arbeitskräftegesteller an die überlassene Arbeitskraft bezahlt, unterliegt nicht der Betriebsausgabenkürzung.

Wird die Arbeits- oder Werkleistung nicht für ein volles Kalenderjahr erbracht, ist der Höchstbetrag für die abzugsfähigen Entgelte monatsweise zu aliquotieren.

Eine Aliquotierung erfolgt auch dann, wenn eine Arbeits- oder Werkleistung von derselben Person für mehrere Betriebe desselben Steuerpflichtigen erbracht wird.

Beispiel:

9. Ein Einzelunternehmer betreibt eine Unternehmensberatung (Betrieb A) und eine davon unabhängige Geschäftsvermittlung (Betrieb B). Als Geschäftsführer beschäftigt er in beiden Betrieben dieselbe Person als Dienstnehmer. Das an den Geschäftsführer im Betrieb A geleistete Entgelt beträgt 360 000 Euro, das an dieselbe Person im Betrieb B geleistete Entgelt beträgt 240 000 Euro. Da durch die Person des Betriebsinhabers verbundene Betriebe vorliegen und das an dieselbe Person geleistete Entgelt insgesamt 600 000 Euro beträgt, ist die Betriebsausgabenkürzung anzuwenden. Das Gesamtentgelt entfällt zu 60% auf den Betrieb A und zu 40% auf den Betrieb B. In diesem Verhältnis ist der Betrag von 500 000 aufzuteilen. Im Betrieb A sind daher 60% von 500 000 Euro, das sind 300 000 Euro abzugsfähig; im Betrieb B sind 40% von 500 000 Euro, das sind 200 000 Euro abzugsfähig.

Entsprechendes gilt, wenn von derselben Person Arbeits- oder Werkleistungen gegenüber mehreren Personengesellschaften (unabhängig davon, ob diese vermögensverwaltend oder betriebsführend sind) erbracht werden, an denen derselbe Steuerpflichtige beteiligt ist. In diesem Fall ist die Gesamtsumme aller dafür geleisteten Entgelte der Kürzung zu unterwerfen, wenn die Grenze von 500 000 Euro insgesamt überschritten wird. Der Höchstbetrag ist aliquot auf alle Personengesellschaften nach Maßgabe des tatsächlich getragenen Aufwandes aufzuteilen. Dabei ist auf den von den einzelnen Gesellschaften tatsächlich getragenen Aufwand abzustellen.

Das Abzugsverbot soll alle Aufwendungen betreffen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Aufwendungen für Entgelte, die vor diesem Zeitpunkt angefallen sind, unterliegen daher nicht dem Abzugsverbot. Fallen im selben Wirtschaftsjahr sowohl vor dem 1. März 2014 als auch nach dem 28. Februar 2014 Aufwendungen für Entgelte an, ist das Ausmaß des abzugsfähigen Betrages in sinngemäßer Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. b zu ermitteln (monatsweise Aliquotierung).

Die Abzugsbegrenzung soll in pauschaler Weise bei der Festsetzung von Vorauszahlungen für 2014 und die Folgejahre berücksichtigt werden. Davon sind alle Vorauszahlungen für Jahre ab 2014 betroffen, bei denen das für die Festsetzung maßgebende Einkommen ein Ergebnis umfasst, das einem vor 2014 beginnenden Regelwirtschaftsjahr (Bilanz- bzw. Abschlussstichtag 31. Dezember) zuzurechnen ist, sofern bei der Ermittlung dieses Ergebnisses Bruttobezüge gemäß § 25 (ohne Bezüge gemäß § 26 und ohne Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b, Kennzahl 210 des Lohnzettels) von mehr als 500 000 Euro aus einem oder mehreren Lohnzetteln derselben beim betreffenden Steuerpflichtigen aktuell oder ehemals beschäftigten Person aufwandswirksam berücksichtigt worden sind. In diesen Fällen soll für die Ermittlung der Vorauszahlungen das steuerliche Ergebnis um den 500 000 Euro übersteigenden Betrag erhöht werden. Von dieser Pauschalregelung bleibt die in § 45 Abs. 4 vorgesehene Möglichkeit unberührt, die Vorauszahlungen individuell nach den Verhältnissen des betroffenen Jahres festzusetzen. Eine pauschale Erhöhung der Vorauszahlungen für 2014 soll hingegen nicht vorgenommen werden, wenn die betroffenen Aufwendungen im Rahmen eines Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO berücksichtigt wurden.

Zu Z 5 und Z 12 lit. c (§ 20 Abs. 1 Z 8 und § 124b Z 254 EStG 1988):

Einem Abzugsverbot sollen Auszahlungen unterliegen, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen (z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von ausstehenden Entgeltansprüchen). Dieses Abzugsverbot soll aber nur insoweit greifen, als diese Auszahlungen beim Empfänger nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen und korrespondiert somit mit der Einschränkung der Begünstigung in § 67 Abs. 6.

Das Abzugsverbot soll alle Auszahlungen betreffen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Dies gilt nicht für Auszahlungen auf Grund von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden.

Wird für zukünftige Abfertigungsansprüche eine Rückstellung gebildet, ist zu berücksichtigen, dass eine Rückstellung mit steuerlicher Wirkung nur insoweit gebildet werden kann, als die zukünftigen Abfertigungsansprüche steuerlich abzugsfähig sind. Die Bildung der Rückstellung ist somit insoweit nicht zulässig, als der Rückstellungsbildung Abfertigungsansprüche zu Grunde liegen, die beim Empfänger nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind. Für bestehende Abfertigungsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, gilt:

- Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 8 ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen.
- Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen kann aber erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Abfertigungsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 8 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

Zu Z 6 und Z 12 lit. c (§ 27 Abs. 5 Z 3 und § 124b Z 255 EStG 1988):

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde als Begleitmaßnahme für die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalmaßnahmen die Mindestlaufzeit für Einmalersparversicherungen, die Voraussetzung für die KEST-Freiheit sowie die ermäßigte Versicherungssteuer ist, generell von 10 auf 15 Jahre angehoben. Um das Produkt künftig für ältere Anleger zu attraktivieren, soll nunmehr im Einkommensteuer- und Versicherungssteuergesetz eine nach dem Lebensalter des Versicherungsnehmers und der versicherten Person differenzierte Regelung erfolgen: Haben diese zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 50. Lebensjahr vollendet, soll die Mindestlaufzeit – wie vor der Änderung im Budgetbegleitgesetz 2011 – 10 Jahre betragen; in allen anderen Fällen bleibt es bei der 15-jährigen Mindestlaufzeit. Ist der Versicherungsnehmer keine natürliche Person, kommt die 10-jährige Mindestlaufzeit zum Tragen, wenn die versicherte Person zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 50. Lebensjahr vollendet hat. Dies soll für Verträge gelten, die nach dem 28. Februar 2014 erstmalig abgeschlossen werden.

Zu Z 7 und Z 12 lit. c (§ 67 Abs. 6 und 8 sowie § 124b Z 256 EStG 1988):

Das Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung für die Jahre 2013 bis 2018 sieht vor, die steuerliche Begünstigung für „Golden Handshakes“ abzuschaffen, um vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten. Dementsprechend sollen die Regelungen betreffend freiwilliger Abfertigungen (§ 67 Abs. 6), Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit. a)

und Kündigungsentschädigungen und andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (§ 67 Abs. 8 lit. b) geändert werden.

Zu den freiwilligen Abfertigungen (§ 67 Abs. 6):

Die bisherige Rechtslage stellt für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 6% auf die laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses ab. Diese Anknüpfung soll einer Deckelung unterworfen werden, die an die dreifache monatliche Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG anknüpft. Dementsprechend ist die Anwendung des 6%-igen Steuersatzes im Rahmen der bisher im ersten Satz erfassten Bestimmung (ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate) nunmehr in Z 1 mit dem Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage gedeckelt.

Die Begrenzung mit der dreifachen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage findet auch bei der darüber hinausgehenden und nunmehr in Z 2 erfassten dienstzeitabhängigen Staffelung Anwendung. Auch hier wird der maßgebende Monatsbezug mit dem Dreifachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage begrenzt.

In Fällen, in denen die maßgeblichen laufenden Bezüge die dreifache ASVG-Höchstbeitragsgrundlage nicht überschreiten, tritt durch die Deckelung keine Änderung ein. Werden der Berechnung höhere Bezüge zu Grunde gelegt, bewirkt die Deckelung eine Begrenzung der Anwendung des begünstigten Steuersatzes auf das Dreifache der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage als Bezugsgröße.

Die übrigen Bestimmungen des § 67 Abs. 6 bleiben inhaltlich unverändert; sie werden zur leichteren Lesbarkeit in einzelnen Ziffern erfasst.

Zu Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit. a):

Nach bisheriger Rechtslage sind Vergleichssummen in der Weise begünstigt, dass nach Abzug der Arbeitnehmerbeiträge 20% des verglichenen Betrages steuerfrei bleiben. Die Begünstigung soll in einer dem § 67 Abs. 6 Z 1 entsprechenden Weise gedeckelt werden: Der für die Berechnung des steuerfreien Fünftels maßgebliche Betrag ist dementsprechend mit dem Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage begrenzt, sodass höchstens ein Fünftel des Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage steuerfrei bleiben. Im Übrigen bleibt die Bestimmung unverändert.

Zu Kündigungsentschädigungen (§ 67 Abs. 8 lit. b):

Die Begünstigung soll auf Kündigungsentschädigungen zurückgeführt werden. Dementsprechend sollen Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume nicht mehr erfasst werden. Darüber hinaus soll die Begünstigung gedeckelt werden. Nach bisheriger Rechtslage sind Kündigungsentschädigungen in der Weise begünstigt, dass nach Abzug der Arbeitnehmerbeiträge 20% des erfassten Betrages steuerfrei bleiben. Die Begünstigung soll in einer dem § 67 Abs. 6 Z 1 entsprechenden Weise dahingehend gedeckelt werden, dass höchstens ein Fünftel des Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage steuerfrei bleiben. Für die überwiegende Zahl der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer wird sich daraus keine Änderung in der steuerlichen Begünstigung ergeben. Es ist allerdings damit sichergestellt, dass die Regelung nicht auf Fälle Anwendung findet, in denen ein befristetes Arbeitsverhältnis mit sofortiger Wirkung aufgelöst wird und dem Arbeitnehmer die bis zum Zeitablauf zustehenden Bezüge in einem Betrag als „Kündigungsentschädigung“ gewährt werden. Im Hinblick darauf, dass bei Vergleichssummen nunmehr eine Deckelung des steuerfrei bleibenden Betrages vorgesehen ist, soll dies auch für Kündigungsentschädigungen vorgesehen werden, um steueroptimierende Gestaltungen im Zusammenhang mit vorzeitigen Beendigungen eines Dienstverhältnisses zu verhindern.

Die Änderungen sollen auf Auszahlungen anzuwenden sein, die nach dem 28. Februar 2014 erfolgen. Davon abweichend soll für freiwillige Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6, die im Rahmen eines vor dem 1. März 2014 abgeschlossenen Sozialplans gemäß § 67 Abs. 8 lit. f ausbezahlt werden, noch die Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2014 anzuwenden sein.

Zu Z 8 und Z 12 lit. c (§ 89 Abs. 6 und § 124b Z 257 EStG 1988):

Zur effektiven Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuervermeidung soll der Austausch von Informationen zwischen der Finanzverwaltung und der Sozialversicherung ausgeweitet werden. Es sollen Name, Anschrift und SV-Nummer aller an- und abgemeldeten Dienstnehmer an die Finanzverwaltung übermittelt werden und ebenso die monatlichen Beitragsgrundlagen aller Dienstnehmer.

Zu Z 10 (§ 95 Abs. 2 EStG 1988):

Die Verweise auf die EU-Richtlinien sollen an die aktuelle EU-Rechtslage angepasst werden.

Zu Z 9, Z 11 und Z 12 lit. c (§ 94, § 98 und § 124b Z 258 EStG 1988):

Nach der bisher geltenden Rechtslage unterliegen nicht sämtliche Arten von Einkünften aus Kapitalvermögen der beschränkten Steuerpflicht. Insbesondere Zinsen aus Einlagen bei Kreditinstituten und Zinsen aus Forderungswertpapieren sind nicht erfasst. Bei Fehlen der beschränkten Steuerpflicht wird auch kein KEST-Abzug vorgenommen, womit Steuerpflichtige, die in Österreich nicht ansässig sind und daher nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, diese Einkünfte steuerfrei vereinnahmen können.

Für Steuerpflichtige, die in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind, sieht das EU-Quellensteuergesetz hingegen abweichende Bestimmungen vor. Diese Steuerpflichtigen haben die Möglichkeit, am Quellensteuerabzugsverfahren teilzunehmen (diesfalls ziehen die Zahlstellen auf Zinszahlungen die EU-Quellensteuer in Höhe von 35% ab) oder alternativ durch Vorlage einer von der zuständigen Finanzbehörde seines Ansässigkeitsstaates ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung den Quellensteuerabzug zu vermeiden.

Die unterschiedliche Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger aus anderen EU-Mitgliedstaaten im Vergleich zu jenen aus Drittstaaten erscheint nicht sachgerecht und soll daher durch eine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht weitgehend beseitigt werden. Dazu sollen zukünftig auch Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 der beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden, wenn und soweit es sich dabei um „Zinsen“ im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes handelt. Die Anknüpfung an den Zinsbegriff des EU-Quellensteuergesetzes stellt dabei sicher, dass die umfassten Kapitaleinkünfte unabhängig von der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen, die sie erzielt, oder davon, ob es sich um eine natürliche Person oder eine Körperschaft handelt, grundsätzlich einem Quellensteuerabzug unterliegen. Ob die Einkünfte aus Kapitalvermögen im konkreten Fall unter § 27 in der geltenden Fassung, oder unter § 27 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 fallen, ist dabei nicht von Belang. Wie schon derzeit bei inländischen Beteiligungserträgen und Zuwendungen von Privatstiftungen soll die beschränkte Steuerpflicht nur dann bestehen, wenn für die Zinsen Kapitalertragsteuer einzubehalten war. Voraussetzung dafür ist somit die grundsätzliche Verpflichtung, bei Auszahlung der Zinsen Kapitalertragsteuer einzubehalten. Als Abzugsverpflichtete kommen sowohl auszahlende Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b als auch depotführende Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 in Betracht. Um sicherzustellen, dass der KEST-Abzug vom Umfang her nur jene der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Zinsen umfasst, soll die KEST-Befreiungsbestimmung des § 94 Z 13 entsprechend ergänzt werden. Zugleich soll klargestellt werden, dass die Anknüpfung an den Zinsbegriff des EU-Quellensteuergesetzes nicht zur Erteilung von Gutschriften führt.

Von der erweiterten beschränkten Steuerpflicht sollen lediglich zwei Ausnahmen vorgesehen werden: Zum einen soll für natürliche Personen, die vom Anwendungsbereich des EU-Quellenbesteuerungsgesetzes erfasst sind, somit für Steuerpflichtige aus EU-Mitgliedstaaten, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nicht zur Anwendung kommen und zwar unabhängig davon, ob im konkreten Fall das Quellensteuerabzugsverfahren zur Anwendung kommt, oder der Zahlstelle eine Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt wird. Für diese Steuerpflichtigen kommen daher weiterhin die Bestimmungen des EU-Quellenbesteuerungsgesetzes zur Anwendung.

Zum anderen sollen Zinsen, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, noch eine inländische Zweigstelle eines inländischen Kreditinstitutes ist, nicht von der beschränkten Steuerpflicht umfasst sein. Damit soll die beschränkte Steuerpflicht der bisherigen Systematik entsprechen und nur bei Vorliegen eines Bezuges zum Inland bestehen.

Die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht auf Zinsen ist mit der KEST-Abzugsverpflichtung nach § 93 verbunden. Um ausreichend Zeit für die technische Umsetzung zur Verfügung zu stellen und eine entsprechende Anpassung der DBA-Entlastungsverordnung für die DBA-konforme Entlastung an der Quelle vornehmen zu können, soll die erweiterte beschränkte Steuerpflicht erst für Zinsen, die nach dem 31. Dezember 2014 angefallen sind, in Kraft treten. Wird ab dem 1. Jänner 2015 auch für Zinsen, die vor dem 1. Jänner 2015 angefallen sind, KEST abgezogen, kann dieser Teil angerechnet oder rückerstattet werden.

Zu Z 12 lit. a und b (§ 124b Z 214 und 219 EStG 1988):

Die bis 2016 vorgesehene Befristung bei der Verschleifung der Sechstelbegünstigung und des Gewinnfreibetrages (Solidarabgabe) soll im Hinblick auf budgetäre Erfordernisse entfallen.

Zu Z 13 (Anlage 2 zu § 94 Z 2 EStG 1988):

Die Änderungen der Anlage 2 (zu § 94 Z 2 EStG) tragen der jüngsten Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 345 vom 29.12.2011 S. 8, durch die Richtlinie 2013/13/EU zur Anpassung

bestimmter Richtlinien im Bereich Steuern anlässlich des Beitritts der Republik Kroatien, ABl. Nr. L 141 vom 28.5.2013 S. 30, Rechnung.

Zu Artikel 2 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988)

Zu Z 1 (§ 6b Abs. 3 KStG 1988):

Ab dem 1. Jänner 2014 ersetzen die „Amtliche Veröffentlichungen“ in der Findok das bisher durch die Wiener Zeitung kostenpflichtig veröffentlichte „Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung“ (AÖF). Da die gedruckte Version des Amtsblattes mit Dezember 2013 eingestellt wurde, ist der Verweis darauf aus dem KStG 1988 zu entfernen.

Die Findok ist das Rechts- und Fachinformationssystem des Bundesministeriums für Finanzen, das Auslegungsbehelfe des Bundesministeriums für Finanzen sowie Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes zum Steuer- und Zollrecht beinhaltet. Verpflichtende Kundmachungen oder mit besonderem Vertrauensschutz auszustattende Erlässe des BMF erhalten innerhalb der Findok eine besondere Kennzeichnung als „Amtliche Veröffentlichungen“ und werden mit einer speziellen, an die bisherige AÖF-Nummer angelehnten Kundmachungsnummer („BMF AV-Nr.“) versehen.

Zu Z 2, Z 3 und Z 8 (§ 7 Abs. 2, § 8 Abs. 4 und § 26c Z 43 und 44 KStG 1988):

Die bislang in § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 geregelte Vortragsgrenze soll im Bereich der Körperschaftsteuer inhaltlich unverändert erhalten bleiben. Die diesbezügliche Regelung wird in § 8 Abs. 4 übernommen. Der Katalog der Ausnahmen von der 75%-Begrenzung soll ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2015 um Nachversteuerungsbeträge von ausländischen Verlusten erweitert werden.

Zu Z 4 lit. a und Z 8 (§ 9 Abs. 2 und § 26c Z 45 KStG 1988):

Der räumliche Anwendungsbereich der österreichischen Unternehmensgruppe soll entsprechend dem Regierungsprogramm reduziert werden. Daher sollen ausländische Körperschaften nur mehr dann einer österreichischen Unternehmensgruppe angehören können, wenn mit dem ausländischen Staat eine umfassende Amtshilfe besteht. In Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können daher nur mehr dann Gruppenmitglieder sein, wenn sie in einem Staat ansässig sind, der der Europäischen Union angehört oder in einem Drittstaat, der Österreich eine umfassende Amtshilfe gewährt. Durch die Voraussetzung einer umfassenden Amtshilfe sollen die Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten der österreichischen Finanzverwaltung erhöht werden.

Die Neufassung des § 9 Abs. 2 soll mit 1. März 2014 in Kraft treten. Ab diesem Zeitpunkt können keine Körperschaften mehr neu in die österreichische Unternehmensgruppe aufgenommen werden, die die geänderten Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 nicht erfüllen. Die am 28. Februar 2014 bestehenden österreichischen Unternehmensgruppen sollen sich jedoch bis zum 31. Dezember 2014 nicht ändern:

- Ausländische Körperschaften, die am 28. Februar 2014 Gruppenmitglieder sind, aber die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 in der neuen Fassung nicht erfüllen, bleiben bis zum 31. Dezember 2014 Gruppenmitglieder. Auch finanzielle Verbindungen, die diese ausländischen Gruppenmitglieder vermitteln, bleiben bis zum 31. Dezember 2014 aufrecht.
- Diese ausländischen Gruppenmitglieder können ihre Verluste aus dem Wirtschaftsjahr, das im Kalenderjahr 2014 endet, dem Gruppenergebnis letztmalig zurechnen.
- Sofern diese ausländischen Gruppenmitglieder in einem Wirtschaftsjahr, das im Kalenderjahr 2014 endet, einen ausländischen Gewinn erzielen oder aus der Unternehmensgruppe ausscheiden, sind die der Unternehmensgruppe zugerechneten Verluste nach den allgemeinen Regeln des § 9 Abs. 6 Z 6 in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2014 oder § 9 Abs. 6 Z 7 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2014 nachzuversteuern.

Am 1. Jänner 2015 scheiden ausländische Körperschaften, die am 28. Februar 2014 Gruppenmitglieder sind, aber die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 in der neuen Fassung nicht erfüllen, ex lege aus der österreichischen Unternehmensgruppe aus. Sollten sie aufgrund dieses gesetzlich erzwungenen Austritts die Mindestdauer der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe nicht erfüllen können, kommt es dennoch zu keiner Rückabwicklung.

Das ex lege-Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe führt grundsätzlich zur selben Nachversteuerungspflicht wie bei einem Ausscheiden z.B. aufgrund des Verlusts der ausreichenden finanziellen Verbindung. Allerdings ist der nach den allgemeinen Regeln ermittelte nachzuversteuernde Betrag dem unmittelbar beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger im Jahr des Ausscheidens nicht in vollem Umfang zuzurechnen, sondern bloß zu einem Drittel. In den folgenden zwei

Veranlagungsperioden hat dieses Gruppenmitglied bzw. der Gruppenträger jeweils ein weiteres Drittel des Nachversteuerungsbetrages anzusetzen.

Zu Z 4 lit. b (§ 9 Abs. 3 KStG 1988):

Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften sind im ersten Teilstrich enthalten, obwohl sie auch im zweiten Teilstrich erwähnt werden. Mit der Beseitigung der Doppelnennung wird ein Redaktionsversehen beseitigt.

Zu Z 4 lit. c, lit. d und Z 8 (§ 9 Abs. 6 Z 6 und 7 und § 26c Z 46 KStG 1988):

Derzeit können die gemäß Z 6 zuzurechnenden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder von den positiven inländischen Einkünften des Gruppenträgers sowie der inländischen Gruppenmitglieder bereits im laufenden Jahr zur Gänze abgezogen werden. Dadurch kann im Extremfall das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe trotz inländischer Gewinne sogar negativ werden. Daher soll nunmehr in Z 6 eine Beschränkung der sofortigen Berücksichtigung von zuzurechnenden Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder eingeführt werden. Die Neuregelung sieht vor, dass sämtliche Verluste ausländischer Gruppenmitglieder im Jahr der Verlustzurechnung höchstens im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder (gemäß Z 1) sowie des eigenen Einkommens des Gruppenträgers (gemäß Z 2 zweiter Satz) berücksichtigt werden können. Jene Verluste, die aufgrund dieser Beschränkung im laufenden Jahr das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe nicht mindern können, gehen in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein. Diese vortragsfähigen Verluste können in Folgejahren als Sonderausgaben des Gruppenträgers nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 Z 2 idF des Abgabenänderungsgesetzes 2014 vom zusammengefassten Ergebnis der Unternehmensgruppe abgezogen werden. Darüber hinaus sollen die bisher ebenfalls in Z 6 enthaltenen Bestimmungen über die Nachversteuerung zugerechneter Verluste ausländischer Gruppenmitglieder aus systematischen Gründen in eine eigene Z 7 aufgenommen werden. Die Einschränkung der Verlustberücksichtigung von ausländischen Gruppenmitgliedern soll erstmalig bei der Veranlagung des Gruppeneinkommens für das Kalenderjahr 2015 zur Anwendung kommen.

Beispiel:

Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem inländischen Gruppenträger, einem inländischen sowie einem ausländischen Gruppenmitglied. Das eigene Einkommen des Gruppenträgers beträgt 100 000 Euro; das eigene Einkommen des inländischen Gruppenmitglieds beträgt 50 000 Euro; der zuzurechnende Verlust des ausländischen Gruppenmitglieds beträgt -200 000 Euro. Die Summe der eigenen Einkommen des Gruppenträgers und des inländischen Gruppenmitglieds beträgt somit 150 000 Euro. Die zuzurechnenden ausländischen Verluste können nur im Ausmaß von 75% dieser Summe, somit in Höhe von 112 500 Euro, im laufenden Jahr berücksichtigt werden. Das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe beträgt somit 37 500 Euro. Die im laufenden Jahr nicht berücksichtigten Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds in Höhe von 87 500 Euro gehen zur Gänze in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein.

Zu Z 4 lit. e und Z 8 (§ 9 Abs. 7 und § 26c Z 47 KStG 1988):

Die Firmenwertabschreibung soll für Beteiligungen, die nach dem 28. Februar 2014 angeschafft werden, nicht mehr zustehen. Für vor dem 1. März 2014 angeschaffte Beteiligungen sollen aus Gründen des Vertrauensschutzes noch offene Fünftel aus der Firmenwertabschreibung auch künftig geltend gemacht werden können, sofern die Einbeziehung dieser Körperschaft in die Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet. Nachdem der VfGH in mehreren Erkenntnissen (ua G 114/93, G 172/99, B 945/11) unter anderem ausgesprochen hat, dass ein Vertrauensschutztatbestand dann vorliegt, wenn man davon ausgehen kann, dass sich der steuerliche Vorteil im Kaufpreis auswirken konnte, wird in § 26c vorgesehen, dass für Beteiligungen, bei denen der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung den Kaufpreis beeinflussen konnte, die noch offenen Fünftel weiterhin berücksichtigt werden müssen. Der Kaufpreis konnte durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann beeinflusst werden, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht. Nur dann wird eine Beeinflussung des Kaufpreises überhaupt abstrakt möglich und damit ein Vertrauenstatbestand geschaffen sein, weil der Erwerber nur in jenen Fällen den steuerlichen Vorteil in seine Kaufpreiskalkulation einbeziehen wird, wenn er (zweifelsfrei) mit einer Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung rechnet. Beim Erwerb von inländischen Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen wurden, wird dies jedenfalls der Fall sein.

Zu Z 8 (§ 26c Z 48 KStG 1988):

Da die bei der Gruppenbesteuerung eintretenden Änderungen jedenfalls bei der Veranlagung 2015 wirksam werden, sollen die gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 in Verbindung mit § 45 Abs. 1 EStG 1988 für eine Unternehmensgruppe ab 2015 zu leistenden Vorauszahlungen pauschal um 3,5% erhöht werden. Davon sind Gruppenträger betroffen, bei denen die Körperschaftsteuerschuld, die der Bemessung von Vorauszahlungen ab 2015 zu Grunde zu legen ist, ein Jahr bis einschließlich 2014 betrifft. Von dieser Pauschalregelung bleibt die gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 iVm § 45 Abs. 4 EStG 1988 bestehende Möglichkeit unberührt, die Vorauszahlungen individuell nach den Verhältnissen des betroffenen Jahres festzusetzen.

Zu Z 5, Z 6 und Z 8 (§ 11 Abs. 1 Z 4, § 12 Abs. 1 Z 9 und 10 sowie § 26c Z 49 KStG 1988):

Die Regelung des § 12 Abs. 1 Z 10 soll die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen aus Zinsen- und Lizenzgebühren gegenüber konzernzugehörigen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 und vergleichbaren ausländischen Körperschaften unter bestimmten Voraussetzungen einschränken. In sachlicher Hinsicht sind von der Bestimmung Zinsen- und Lizenzgebühren iSd in § 99a Abs. 1 zweiter und dritter Satz EStG 1988 enthaltenen Begriffsdefinition erfasst.

Die Regelung soll Steuervorteile im Konzern eindämmen, die sich gezielt durch die Ausnutzung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Aufwendungen und damit korrespondierenden Einnahmen ergeben. Sie ist somit gleichermaßen auf innerstaatliche wie auf zwischenstaatliche Sachverhalte ausgerichtet und zielt – im Lichte aktueller internationaler Entwicklungen (BEPS-Aktionsplan der OECD, Empfehlungen der Code of Conduct-Gruppe der EU) – auch auf die Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerungen mittels Zins- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer oder in besondere Steuerregime ab. Aufgrund dieses weiten Anwendungsbereiches steht die Regelung im Einklang mit zwischenstaatlichen (Art. 24 der Doppelbesteuerungsabkommen, dem OECD-MA folgend) und unionsrechtlichen Regelungen (Unionsfreiheiten, Richtlinie des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG); zu letzterer EuGH vom 21.7.2011, Rs Scheuten Solar Technology GmbH, Rs C-397/09).

Das Abzugsverbot greift lediglich dann, wenn die Zins- oder Lizenzzahlungen an eine Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 oder eine vergleichbare ausländische Körperschaft geleistet werden. Somit sind lediglich juristische Personen des privaten Rechts, die als solche Körperschaftsteuersubjekte sind, erfasst. Zahlungen an Körperschaften öffentlichen Rechts sind von der Regelung des § 12 Abs. 1 Z 10 hingegen nicht betroffen. Ist die empfangende Körperschaft nicht Nutzungsberechtigter, soll auf den Nutzungsberechtigten abgestellt werden. Die Bestimmung enthält keine eigene Begriffsdefinition des Nutzungsberechtigten, orientiert sich jedoch inhaltlich an der in § 99a Abs. 3 EStG enthaltenen Definition. In der Regel wird davon auszugehen sein, dass die zins- und lizenzempfangende Körperschaft auch der Nutzungsberechtigte sein wird. Durch die Bezugnahme auf den Nutzungsberechtigten soll eine Anwendung der Bestimmung in jenen Fällen sichergestellt werden, in denen es zu einem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem Empfänger und wirtschaftlichem Nutzungsberechtigten der Zins- und Lizenzzahlungen kommt. Damit sind z.B. auch „back-to-back“-Finanzierungen von der Regelung erfasst.

Das Abzugsverbot soll in drei Fallgruppen zur Anwendung kommen:

- Der erste Teilstrich der lit. c erfasst jene Fälle, in denen die empfangende Körperschaft aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiung mit den Zins- oder Lizenzeinkünften keiner Besteuerung unterliegt. Die Bestimmung kommt hingegen nicht zur Anwendung, wenn die Zins- oder Lizenzeinkünfte – etwa aufgrund einer Gruppenbesteuerungsregelung – nicht bei dieser sondern bei einer anderen Körperschaft besteuert werden.
- Der zweite Teilstrich der lit. c erfasst jene Fälle, bei denen die Zins- oder Lizenzeinkünfte bei der empfangenden Körperschaft entweder einem nominellen Normalsteuersatz oder einem spezifisch für Zins- oder Lizenzeinkünfte vorgesehenen reduzierten nominellen Steuersatz von weniger als 10% unterliegen.
- Der dritte Teilstrich in lit. c erfasst – unabhängig vom nominellen Steuersatz – jene Fälle, in denen bei der empfangenden Körperschaft besondere Steuerermäßigungen zur Anwendung kommen (z.B. teilweise sachliche Steuerbefreiungen oder fiktive Betriebsausgaben). Das Abzugsverbot kommt dann zur Anwendung, wenn der effektive Steuersatz für die Zins- oder Lizenzeinkünfte aufgrund einer solchen Steuerermäßigung weniger als 10% beträgt. Die Bestimmung kommt hingegen nicht zur Anwendung, wenn der effektive Steuersatz von 10% auf die Zinsen oder Lizenzgebühren lediglich deshalb unterschritten wird, weil die empfangende Körperschaft etwa Verluste erzielt oder ihr aufgrund eines Gruppenbesteuerungsregimes Verluste zugerechnet werden.

Beispiel 1:

Die österreichische A-GmbH zahlt Lizenzgebühren an ihre Schwestergesellschaft, die im Staat X ansässig ist. Der nominelle Steuersatz im Staat X beträgt 30%. Für Lizenzgebühren sieht die ausländische Steuerrechtsordnung vor, dass 80% der Einnahmen als fiktive Betriebsausgabe abgezogen werden können. Aufgrund dieses speziellen Steuerregimes unterliegen die Lizenzgebühren bei der Schwestergesellschaft einem effektiven Steuersatz von 6%. Das Abzugsverbot kommt aufgrund von lit. c Teilstrich 3 zur Anwendung.

Beispiel 2:

Die österreichische A-GmbH zahlt Zinsen an ihre Muttergesellschaft, die im Staat Y ansässig ist. Der nominelle Steuersatz im Staat Y beträgt 35%. Die Zinseinnahmen sind aufgrund eines in der ausländischen Steuerrechtsordnung vorgesehenen besonderen Steuerregimes zu 55% von der Steuer befreit. Der effektive Steuersatz beträgt daher 15,75%. Das Abzugsverbot kommt nicht zur Anwendung.

Von der Regelung des § 12 Abs. 1 Z 10 sollen Zahlungen an Körperschaften ausgenommen werden, die im Private Equity/Venture Capital-Bereich tätig sind und die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllen (derzeit die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikokapitalinvestitionen in kleine und mittlerer Unternehmen vom 18.8.2006, 2006/C-194/02).

Das neue Abzugsverbot soll auf sämtliche Zinsen und Lizenzgebühren anzuwenden sein, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen, unabhängig davon, wann die zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarungen geschlossen wurden. Dies erscheint aufgrund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 29.2.2012, B 945/11, verfassungsrechtlich unbedenklich.

Im Zuge der Neuregelung soll auch das Zusammenspiel von § 11 Abs. 1 Z 4 und § 12 neu geordnet und das bislang direkt in § 11 Abs. 1 Z 4 geregelte Zinsabzugsverbot bei konzerninternen Beteiligungserwerben direkt in § 12 verankert werden. Dadurch sollen zudem derzeit bestehende Umgehungsmöglichkeiten des Abzugsverbotes durch Umgründungsmaßnahmen beseitigt werden.

Zu Z 6 und Z 8 (§ 12 Abs. 1 Z 8 und § 26c Z 50 KStG 1988):

Die im EStG 1988 vorgesehenen Abzugsverbote des § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 sollen auch im KStG 1988 verankert werden.

Daher sind auch Aufwendungen von Körperschaften für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt (§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988), nicht abzugsfähig. Die umfassten Entgelte betreffen dieselbe Personengruppe, somit eigene Dienstnehmer der Körperschaft und vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen, inklusive jener, die für die Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen an eine Körperschaft überlassen werden.

Die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. b EStG 1988 über die zeitliche Aliquotierung kommen ebenfalls zur Anwendung, jene über die Aliquotierung bei Arbeits- oder Werkleistungen, die für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden, sollen hingegen durch eine spezifische Konzernklausel ersetzt werden.

Erhält daher eine Person Entgelte von mehreren Unternehmen desselben Konzerns, unterliegen die dafür geleisteten Aufwendungen dem entsprechend aliquotierten Abzugsverbot ab einem Gesamtaufwand, der zu einem Entgelt von mehr als 500 000 Euro führt. Werden im Konzernverbund die Aufwendungen für die Entgelte durch Umlagen aufgeteilt, findet das Abzugsverbot auf allen Ebenen Anwendung, wobei nur die um empfangene Umlagen gekürzten Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Sowohl die Aliquotierung als auch das Abzugsverbot kommen daher auf die um empfangene Umlagen gekürzten Aufwendungen zur Anwendung. Die Ausnahmebestimmung des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988 für die Überlassung von Personen kommt in diesen Fällen nicht zur Anwendung.

Beispiel 1:

Der Vorstand der X-AG erhält von dieser ein Entgelt in Höhe von 400 000, gleichzeitig erhält er von der Y-GmbH, der Tochtergesellschaft der X-AG, ein Entgelt von 300 000. Die X-AG leistet in diesem Zusammenhang an die Y-GmbH eine Umlage in Höhe von 150 000.

Tatsächlich trägt die X-AG einen Aufwand in Höhe von 550 000 und die Y-GmbH einen Aufwand in Höhe von 150 000. Die Betragsgrenze ist daher in diesem Verhältnis aliquot auf die beiden Gesellschaften anzuwenden. Daraus ergibt sich eine Begrenzung in Höhe von 393 000 bei der X-AG und in Höhe von 107 000 bei der Y-GmbH.

Die X-AG kann daher einen Aufwand in Höhe von 393 000 steuerlich geltend machen. Bei der Y-GmbH kürzt die empfangene Umlage den steuerlichen Aufwand auf 150 000 (Entgelt in Höhe von 300 000

abzüglich empfangene Umlage in Höhe von 150 000); davon können 107 000 steuerlich geltend gemacht werden.

Beispiel 2:

Der Vorstand der inländischen Y-GmbH ist zu 50% für diese Gesellschaft und zu 50% für die ausländische Schwestergesellschaft Z-AG tätig. Er erhält von der Y GmbH ein Entgelt in Höhe von 700 000 Euro. Die Z-AG leistet dafür eine Umlage in Höhe von 350 000 Euro. Da der Aufwand für die Entgelte zu 50% von der Z-AG getragen wird, hat eine Aliquotierung des höchstzulässigen Betrages von 500 000 Euro zu erfolgen. Durch die Umlage der Z-AG beträgt der tatsächlich geleistete Aufwand der Y GmbH 350 000. Demnach sind nur 250 000 Euro des von der Y GmbH tatsächlich getragenen Aufwandes abzugsfähig; somit 100 000 Euro nicht abzugsfähig.

Hinsichtlich der Abzugsbeschränkung für freiwillige Abfertigungen (§ 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988) besteht für Körperschaften die gleiche Rechtslage wie für dem EStG 1988 unterliegende Steuerpflichtige.

Zu Z 7 lit. b und Z 8 (§ 24 Abs. 4 Z 3 und § 26c Z 51 KStG 1988):

Für nach dem 30. Juni 2013 gegründete Gesellschaften mit beschränkter Haftung soll in § 24 Abs. 4 Z 3 für die ersten fünf Kalenderjahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht eine reduzierte Mindestbesteuerung in Höhe von 125 Euro pro Kalendervierteljahr und für die folgenden fünf Kalenderjahre in Höhe von 250 Euro pro Kalendervierteljahr eingeführt werden. Damit wird eine generelle steuerliche Gründungsprivilegierung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung geschaffen.

Die gesetzliche Anknüpfung an die Mindesthöhe des Stammkapitals einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung bewirkt jedoch ab dem zweiten Quartal 2014 unmittelbar eine Änderung der Mindeststeuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 für alle anderen – vor dem 1. Juli 2013 gegründete – Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Die Mindeststeuer beträgt somit für diese Gesellschaften mit beschränkter Haftung ab dem zweiten Quartal 2014 wiederum 437,50 Euro pro Quartal. Hinsichtlich der für diese Gesellschaften mit beschränkter Haftung bereits in Höhe der Mindeststeuer (125 Euro pro Quartal) festgesetzten Vorauszahlungsbescheide für 2014 soll daher eine Neufestsetzung der Vorauszahlung unter Berücksichtigung des § 6 Abs. 1 GmbHG in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2014 erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen soll aber für diese Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Jahr 2014 eine erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen in Höhe der bisherigen Mindeststeuer von 125 Euro pro Kalendervierteljahr noch möglich sein.

Zu Artikel 3 (Änderung des Stabilitätsabgabegesetzes)

Zu Z 1, Z 2, Z 5 und Z 6 (§ 3 Z 1 und 2, § 4 und § 7b sowie § 9 Abs. 3 StabAbgG):

Die Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe soll ab dem Jahr 2014 umgestellt werden. Da das Derivategeschäft der Banken innerhalb eines Konzerns leicht ins Ausland verlegt werden und damit das Aufkommen aus der Stabilitätsabgabe stärkeren Schwankungen unterliegen kann, soll das Derivatevolumen in Zukunft nicht mehr der Stabilitätsabgabe unterliegen. Im Gegenzug dazu wird die Stabilitätsabgabe auf die Bilanzsumme erhöht, um das Aufkommen aus der Stabilitätsabgabe nicht zu verringern. Mit dieser Abgabe wird ein wichtiger Beitrag für das Budget geleistet, aus dem Maßnahmen zur Finanzmarktstabilisierung finanziert werden.

Um keine rückwirkende Gesetzesänderung zu bewirken, sieht § 7b vor, dass für das erste Quartal 2014 noch die alte Rechtslage anwendbar ist. Daher unterliegt ein Viertel der Bemessungsgrundlage für die Stabilitätsabgabe aus der Bilanzsumme noch den Steuersätzen vor der Gesetzesänderung. Auf die Quartale zwei bis vier sind schon die neue Bemessungsgrundlage und der neue Steuersatz anwendbar. Zudem unterliegen im ersten Quartal 2014 noch die Derivate mit einem Viertel der Bemessungsgrundlage der Stabilitätsabgabe. Da aufgrund der Anwendbarkeit der alten Rechtslage für das 1. Quartal das prognostizierte Aufkommen aus der Stabilitätsabgabe nicht erreicht werden kann, muss der Sonderbeitrag auf 48,75% angehoben werden, um das angestrebte Mehraufkommen von 90 Mio Euro zu erzielen. Ab 2015 bis 2017 beträgt der Sonderbeitrag einheitlich 45% pro Jahr.

Bei Kreditinstituten, die einen Kreditinstitute-Verbund gemäß § 30a BWG bilden, sind für die Bemessung der Abgabe die Bilanzsumme und die relevanten Bilanzpositionen jedes einzelnen am Verbund teilnehmenden Kreditinstituts maßgeblich.

Zu Z 3 und Z 6 (§ 5 und § 9 Abs. 3 StabAbgG):

Da § 5 nur auf die Geschäftsjahre 2011-2013 anwendbar ist, kann er mit 2014 entfallen.

Zu Z 4 und Z 6 (§ 7a und § 9 Abs. 3 StabAbgG):

Der Sonderbeitrag für die Stabilitätsabgabe soll von 25% auf 45% erhöht werden. Um keine rückwirkende Gesetzesänderung zu bewirken, ist auch hier vorgesehen, dass das erste Quartal noch einem Sonderbeitrag von 25% unterliegt. Die anderen Quartalsbeiträge werden dementsprechend erhöht. Ab 2015 beträgt der Sonderbeitrag für jede Quartalszahlung einheitlich 45%.

Zu Artikel 4 (Änderung des Umgründungssteuergesetzes)

Die Änderungen der Anlage (zu Art. I, II, III und VI) tragen der jüngsten Änderung der Richtlinie 2009/133/EG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. Nr. 310 vom 25.11.2009 S. 34, durch die Richtlinie 2013/13/EU zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Steuern anlässlich des Beitritts der Republik Kroatien, ABl. Nr. L 141 vom 28.5.2013 S. 30, Rechnung.

Zu Artikel 5 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994)

Durch die Erhöhung der Grenze für Kleinbetragsrechnungen in § 11 Abs. 6 von 150 Euro auf 400 Euro wird die Rechnungslegung vereinfacht und damit ein wesentlicher Beitrag zur Senkung der Verwaltungskosten der Unternehmer geleistet.

Zu Artikel 6 (Änderung des Gebührengesetzes 1957)**Zu Z 1 und Z 3 (§ 14 Tarifpost 2 Abs. 1 Z 3 und § 37 Abs. 33 GebG 1957):**

Im § 14 Tarifpost 2 Abs. 1 Z 3 werden in den lit. a bis c für konkret angeführte Paragraphen des Staatsbürgerschaftsgesetzes, aufgrund derer die Verleihung der Staatsbürgerschaft erfolgt, verschieden hohe Gebühren festgelegt. Erfolgt eine Verleihung außerhalb dieser konkret angeführten Paragraphen, gilt ein Auffangtatbestand (lit. d), für den die Gebühr 759,70 Euro beträgt.

Mit BGBl. I Nr. 136/2013 wurde das Staatsbürgerschaftsgesetz 1985 mit Wirksamkeit ab 1. August 2013 geändert; dabei kam es auch zu einer Verschiebung von Tatbeständen in andere Paragraphen. Da die im Gebührengesetz angeführten Paragraphen versehentlich nicht mitgeändert wurden, kommt seit diesem Zeitpunkt der Auffangtatbestand mit 759,70 Euro in Fällen zur Anwendung, die bisher der geringeren Gebühr gemäß lit. b oder lit. c unterlegen sind. Die Anpassung soll nunmehr rückwirkend nachgeholt werden, indem die Anführung der (neuen) Paragraphen des Staatsbürgerschaftsgesetzes in das Gebührengesetz aufgenommen wird und die Gebühr wieder auf die ursprünglich bestehende Gebührenhöhe von 217,10 Euro rückgeführt wird.

Hinsichtlich jener Fälle, in denen die Gebühr von 759,70 Euro entrichtet wurde, kann im Hinblick auf die rückwirkende Absenkung der Gebühr ein Rückerstattungsantrag beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gestellt werden.

Zu Z 2 (§ 14 Tarifpost 8 GebG 1957):

Es handelt sich um redaktionelle Anpassungen aufgrund zwischenzeitlicher Novellierungen des Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetzes.

Zu Artikel 7 und 8 (Änderung des Kapitalverkehrsteuergesetzes und des Abschnittes VIII des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 325/1986)

Entsprechend der Vereinbarung im Regierungsprogramm 2013 bis 2018 wird die Gesellschaftsteuer ab 1. Jänner 2016 abgeschafft. In diesem Zusammenhang können auch die kapitalverkehrsteuerlichen Bestimmungen in Abschnitt VIII des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 325/1986 entfallen.

Zu Artikel 9 (Änderung des Versicherungssteuergesetzes 1953)**Zu Z 1 lit. a (§ 4 Abs. 3 Z 1 VersStG 1953):**

Da die Zollwache mit 1. Mai 2004 aufgelassen wurde, ist die Befreiungsbestimmung obsolet.

Zu Z 1 lit. b (§ 4 Abs. 3 Z 9 VersStG 1953):

Die Regelung zum Nachweis der Körperbehinderung, um die Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer in Anspruch nehmen zu können, soll aktualisiert werden. Die Feststellung im Sinne

des § 36 Abs. 2 Z 3 des Bundesbehindertengesetzes 1990 wurde bereits mit 1. Jänner 2005 durch das Budgetbegleitgesetz 2005 BGBl. I Nr. 136/2004 gestrichen, weshalb der bisherige zweite Teilstrich entfallen kann. Vor diesem Datum ausgestellte Feststellungen können jedoch weiterhin als Nachweis der Körperbehinderung iSd VersStG herangezogen werden. Beim bisherigen dritten und nunmehrigen zweiten Teilstrich soll eine Anpassung an die Regelungen im Bundesbehindertengesetz erfolgen.

Durch die allgemeine Formulierung „einen Eintrag der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel“ soll sichergestellt werden, dass sowohl der aktuelle Eintrag „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ als auch der frühere Eintrag „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder Blindheit“ sowie allfällige zukünftige Formulierungen, die die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel umfassen, für den Nachweis der Befreiungsvoraussetzungen herangezogen werden können.

Zu Z 2 lit. a und lit. b sowie Z 5 (§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 1a sowie § 12 Abs. 3 Z 23 VersStG 1953):

Um Er- sowie Er- und Ablebensversicherungen künftig für ältere Anleger attraktiver zu machen, soll nunmehr im Versicherungssteuergesetz – parallel zum Einkommensteuergesetz 1988 – eine differenzierte Regelung erfolgen: Haben sowohl der Versicherungsnehmer als auch die versicherten Personen beim Vertragsabschluss das 50. Lebensjahr vollendet, soll die Mindestlaufzeit – wie vor der Änderung im Budgetbegleitgesetz 2011 – 10 Jahre betragen; in allen anderen Fällen bleibt es bei der 15-jährigen Mindestlaufzeit. Die Neuregelung soll auch für die Beurteilung, ob ein Nachversteuerungstatbestand erfüllt wird, gelten.

Zu Z 2 lit. c und d und Z 5 (§ 6 Abs. 3 Z 1 lit. a und b und § 12 Abs. 3 Z 24 VersStG 1953):

Die Beträge der motorbezogenen Versicherungssteuer für Krafträder und andere Kraftfahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht unter 3,5 Tonnen wurden zuletzt im Jahr 2000 erhöht. Diese Beträge sollen inflationsbedingt angepasst werden. Durch die – ausgenommen bei Krafträdern – leistungsabhängige Staffelung des Betrages sollen leistungsschwächere Kraftfahrzeuge weniger stark von der Anpassung erfasst sein und ein Lenkungseffekt hin zu leistungsschwächeren und somit in der Regel verbrauchsärmeren Kraftfahrzeugen erreicht werden. Die Erhöhung soll ab 1. März 2014 auf Versicherungsverhältnisse anzuwenden sein. Wurde die Prämie bereits im Vorhinein entrichtet, soll das Versicherungsunternehmen die zusätzlichen Abgaben nacherheben und abführen.

Zu Z 3 (§ 7 VersStG 1953):

Die verpflichtende Bestellung eines Fiskalvertreters für Versicherer im EU/EWR-Raum soll auf Grund unionsrechtlicher Vorgaben in die Möglichkeit zur freiwilligen Bestellung abgewandelt werden. Die Abs. 2 und 3 sollen vom Wortlaut her an den Abs. 1 angepasst werden.

Zu Z 4 (§ 8 Abs. 3 VersStG 1953):

Es soll eine Anpassung des Fälligkeitstages an die sonst im Steuerrecht üblichen Fälligkeitstage erfolgen.

Zu Artikel 10 (Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992)

Zu Z 1 (§ 1 KfzStG 1992):

Die bisherige Formulierung der Befreiungsbestimmung für „überzählige“ Anhänger soll durch die neue Textierung leichter lesbar werden. Inhaltlich bleibt die Aussage der Regelung – abgesehen von der Vereinfachung hinsichtlich des zu beobachtenden Zeitraums – unverändert. Statt wie bisher den Bestand an Anhängern dem Bestand an jeweils ziehenden Kraftfahrzeugen täglich gegenüberstellen zu müssen, ist aus verwaltungsökonomischen Überlegungen der Bestand am 1. eines Kalendermonats für die Bestimmung der überzähligen Anhänger als maßgeblich heranzuziehen.

Zu Z 2 lit. a (§ 2 Abs. 1 Z 1 KfzStG 1992):

Da die Zollwache mit 1. Mai 2004 aufgelassen wurde, ist die Befreiungsbestimmung obsolet.

Zu Z 2 lit. b (§ 2 Abs. 1 Z 12 KfzStG 1992):

Die Regelung zum Nachweis der Körperbehinderung, um die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer in Anspruch nehmen zu können, soll aktualisiert werden. Die Feststellung im Sinne des § 36 Abs. 2 Z 3 des Bundesbehindertengesetzes 1990 wurde bereits mit 1. Jänner 2005 durch das Budgetbegleitgesetz 2005 BGBl. I Nr. 136/2004 gestrichen, weshalb der bisherige zweite Teilstrich entfallen kann. Vor diesem Datum ausgestellte Feststellungen können jedoch weiterhin als Nachweis der Körperbehinderung iSd KfzStG herangezogen werden. Beim bisherigen dritten und nunmehrigen zweiten Teilstrich soll eine Anpassung an die Regelungen im Bundesbehindertengesetz erfolgen. Durch die allgemeine Formulierung

„einen Eintrag der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel“ soll sichergestellt werden, dass sowohl der aktuelle Eintrag „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ als auch der frühere Eintrag „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder Blindheit“ sowie allfällige zukünftige Formulierungen, die die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel umfassen, für den Nachweis der Befreiungsvoraussetzungen herangezogen werden können.

Zu Z 3 und Z 5 (§ 5 und § 11 Abs. 1 Z 8 KfzStG 1992):

Die Beträge der Kraftfahrzeugsteuer für Krafträder und andere Kraftfahrzeuge mit einem höchsten zulässigen Gesamtgewicht unter 3,5 Tonnen wurden zuletzt im Jahr 2000 erhöht. Diese Beträge sollen inflationsbedingt angepasst werden. Durch die – ausgenommen bei Krafträdern – leistungsabhängige Staffelung des Betrages sollen leistungsschwächere Kraftfahrzeuge weniger stark von der Anpassung erfasst und ein Lenkungseffekt hin zu leistungsschwächeren und somit in der Regel verbrauchsärmeren Kraftfahrzeugen erreicht werden. Die Erhöhung soll ab 1. März 2014 anzuwenden sein. Die Lesbarkeit der Bestimmung soll dadurch verbessert werden, dass die früher geltenden Steuerbeträge nicht mehr angeführt werden. Die Übergangsbestimmung für die Euro-Umstellung in Abs. 6 ist obsolet, die Rundungsbestimmung soll auf Grund der allgemeinen Rundungsbestimmung in § 204 BAO entfallen.

Zu Z 4 (§ 7 Abs. 2 KfzStG 1992):

Mit dem AbgÄG 2012 wurde in § 7 Abs. 2 eine Sonderzuständigkeit des Finanzamtes Wien 8/16/17 geschaffen, damit für die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer bei widerrechtlicher Verwendung eines Kfz im Fall der erstmaligen Kenntniserlangung durch ein Wiener Finanzamt zweckmäßigerweise jenes Finanzamt zuständig ist, das auch für die Erhebung der Normverbrauchsabgabe (§ 15 Abs. 4 AVOG 2010) zuständig ist. Mit der neuerlichen Änderung soll lediglich eine – dem § 15 Abs. 4 AVOG 2010 entsprechende – Klarstellung hinsichtlich der Zuständigkeit für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Kraftfahrzeugsteuer vorgenommen werden.

Zu Artikel 11 (Änderung des Flugabgabegesetzes)

Die verpflichtende Bestellung eines Fiskalvertreters für Luftfahrzeughalter im EU-Raum soll auf Grund unionsrechtlicher Vorgaben in die Möglichkeit zur freiwilligen Bestellung abgewandelt werden. § 8 soll daher entsprechend angepasst werden.

Zu Artikel 12 (Änderung des Normverbrauchsabgabegesetzes 1991)

Zu Z 1 (§ 6 NoVAG 1991):

Zu § 6 Abs. 1:

Derzeit gibt es noch keine standardisierte CO₂-Ausstoßmessung bei Motorrädern, sodass der bisherige Tarif beibehalten wird. Tendenziell verbrauchen hubraumstärkere Motorräder mehr Treibstoff und emittieren daher auch mehr CO₂, sodass es zweckmäßig ist, den Höchststeuersatz anzuheben. Auf Grund des gänzlich unterschiedlichen Tarifs zwischen anderen Kraftfahrzeugen gemäß Abs. 2 (PKWs) und Motorrädern ist für Motorräder eine Anhebung des Höchststeuersatzes auf 20% gerechtfertigt.

Zu § 6 Abs. 2 und 3:

Als Maßstab für die Besteuerung werden nunmehr anstatt des Treibstoffverbrauches die CO₂-Emissionen herangezogen. Anstatt des bisherigen Systems, das in Abhängigkeit vom Kraftstoffverbrauch aus einer tarifmäßigen NoVA, einem Bonus/Malus-System und einem Zuschlag bestand, wird nunmehr ein einfaches Tarifmodell angewendet, das aus einer Bemessungsgrundlage und einem linear progressivem Tarif besteht. Fahrzeuge unter 90 Gramm CO₂-Ausstoß je Kilometer haben einen Steuersatz von null Prozent. Ab 90 Gramm CO₂-Ausstoß je Kilometer steigt der Steuersatz progressiv im Verhältnis zum CO₂-Ausstoß an, sodass Fahrzeuge mit einem hohen CO₂-Ausstoß tatsächlich eine hohe Steuerbelastung zu tragen haben, was dem Zweck der Lenkungsabgabe vollkommen entspricht.

Da Dieselmotoren an sich umweltschädlicher sind, z.B. durch den erhöhten NO_x-Ausstoß, wird der Abzugsposten differenziert: Vom errechneten Steuerbetrag wird deshalb bei Dieselmotoren ein um 100 Euro verminderter Abzugsbetrag angewendet. 2014 und 2015 wird daher bei Dieselmotoren ein Abzugsbetrag von 300 Euro anstatt der 400 Euro bei Benzinmotoren und Motoren mit anderen Kraftstoffarten angewendet. Ab 2016 wird der Abzugsbetrag bei Dieselmotoren auf 200 Euro gesenkt, bei Benzinmotoren und Motoren mit anderen Kraftstoffarten auf 300 Euro. Wird der Umweltbonus gemäß § 6 Abs. 5 in Anspruch genommen, dann gilt dieser an Stelle des allgemeinen Abzugsbetrages gemäß Abs. 3.

Zu § 6 Abs. 4:

Die bisher in § 6 Abs. 4 letzter Satz und § 6a Abs. 3 normierten Ersatztatbestände werden in § 6 Abs. 4 zusammengefasst: Liegt kein Wert für die CO₂-Emissionen vor, sondern nur ein Verbrauchswert, ist dieser pauschal auf einen CO₂-Emissionswert umzurechnen. Liegt weder ein CO₂-Emissionswert noch ein Kraftstoffverbrauchswert vor, dann wird der CO₂-Emissionswert pauschal in Abhängigkeit von der Leistung ermittelt.

Wenn der Antragsteller die CO₂-Emissionswerte oder die Verbrauchswert nachweist, sind diese statt der pauschal ermittelten Werte heranzuziehen.

Zu § 6 Abs. 5:

Die bisherige Begünstigung für Fahrzeuge mit umweltfreundlichem Antriebsmotor wird um 100 Euro erhöht, ansonsten mit unverändertem Wortlaut von § 6a Abs. 1 Z 4 in § 6 Abs. 5 verschoben.

Zu § 6 Abs. 6:

Auf Grund der europarechtlichen Vorgabe, dass ein Gebrauchtfahrzeug aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nicht höher besteuert werden darf als ein zur gleichen Zeit im Inland zugelassenes Fahrzeug, wird nunmehr für diese Fahrzeuge gesetzlich geregelt, dass die Besteuerung in der gleichen Höhe zu erfolgen hat wie die eines gleich alten im Inland erstmals zugelassenen Fahrzeuges, wobei ursprünglich anzusetzende Bonus/Malus im Verhältnis zur Wertentwicklung des Fahrzeuges zu berücksichtigen ist.

Zu Z 2 (§ 6a NoVAG 1991):

Das gesamte Bonus/Malus-System entfällt. Wesentliche Inhalte des § 6a werden in den § 6 übernommen: Die pauschale Ersatzermittlung des CO₂-Ausstoßes, wenn dieser nicht vorliegt und der Bonus für alternative Antriebsarten.

Zu Z 3 und Z 4 (§ 8 Abs. 1 und 4 NoVAG 1991):

§ 8 Abs. 1 wird auf Grund der geänderten Ermittlung des Steuersatzes geändert, § 8 Abs. 4 hat keinen Anwendungsbereich mehr und ist daher zu streichen.

Zu Z 5 (§ 15 Abs. 15 NoVAG 1991):

Die Gesetzesänderungen treten mit Ablauf des 28. Februar 2014 in Kraft. Auf Grund der vielfach längeren Lieferfristen ist das Inkrafttreten der neuen Regelung für Fahrzeugkäufe vor dem 16. Februar 2014 aufgeschoben.

Zu Artikel 13 (Änderung des Alkoholsteuergesetzes)**Zu Z 1 und 2 (§ 2 Abs. 1 und § 116h AlkStG):**

Im Interesse der Budgetkonsolidierung und aus gesundheitspolitischen Erwägungen soll die Alkoholsteuer angehoben werden. Die Steuersätze sind seit dem Jahr 2000 unverändert. Um diese Zielsetzungen zu erreichen, ist die Anhebung des Regelsatzes für Alkohol auf 1 200 Euro je hl A erforderlich. Die ermäßigten Steuersätze in § 2 Abs. 2 und 3 werden automatisch angepasst, da sie in Hundertsätzen des Regelsatzes (54 bzw. 90 v.H.) festgelegt wurden.

Zu Artikel 14 (Änderung des Schaumweinsteuergesetzes 1995)**Zu Z 1 (§ 3 SchwStG 1995):**

Im Interesse der Budgetkonsolidierung soll der Steuersatz für Schaumweine in Abs. 1 auf 100 Euro je hl angehoben werden. Die im Hinblick auf den Nullsteuersatz obsolet gewordene Bestimmung des Abs. 2 soll wieder eingefügt werden.

Zu Z 2, 3 und 6 (§ 12 Abs. 2, § 40 Abs. 3 und § 48g Abs. 5 SchwStG 1995):

Wegen des geltenden Nullsteuersatzes durften gemäß § 12 Abs. 2 Beförderungen von Schaumwein unter Steueraussetzung innerhalb des Steuergebiets bislang ohne elektronisches Verwaltungsdokument erfolgen. Weiters war das Mitführen einer Freistellungsbescheinigung nicht erforderlich. Diese Sonderregelungen sollen wegen des nunmehr vorgesehenen positiven Steuersatzes für Beförderungen zu Steuerlagern (§ 12 Abs. 1 Z 1) oder zu den in § 12 Abs. 1 Z 3 genannten privilegierten Empfängern entfallen, während sie in den Fällen des § 12 Abs. 1 Z 2 für Beförderungen zu Verwendungsbetrieben (§ 4 Abs. 1) aufrecht bleiben. Diese Regelung gilt gemäß § 40 Abs. 3 sinngemäß auch für Zwischenerzeugnisse.

Zu Z 4 (§ 41 SchwStG 1995):

Die Anhebung des Steuersatzes nach Abs. 1 wird wegen der Anhebung der Alkoholsteuersätze erforderlich. Bestimmte Zwischenerzeugnisse erreichen beinahe den Alkoholgehalt einer vergleichbaren Spirituose. Zur Hintanhaltung von Missbräuchen durch Markteinführung spirituosenähnlicher Zwischenerzeugnisse soll eine allzu hohe Differenz der Steuersätze vermieden werden. Zudem ist der Steuersatz seit dem Jahr 2000 unverändert.

Der Steuersatz für Zwischenerzeugnisse nach Abs. 2, die Eigenschaften (Überdruck oder Aufmachung) wie Schaumweine aufweisen, soll dem Steuersatz für Schaumweine entsprechen.

Zu Z 5 und 6 (§ 48d Abs. 2 und § 48g SchwStG 1995):

Die Änderungen der Steuersätze auf Schaumwein (§ 3) und Zwischenerzeugnisse (§ 41) sollen gemäß § 48g Abs. 1 mit 1. März 2014 anwendbar werden.

§ 48g Abs. 3 und 4 legen fest, dass die Bestimmungen über Steuerschuld und Steuerschuldner in § 6 sowie Anmeldung, Selbstberechnung und Fälligkeit der Steuer in § 7 ab diesem Datum auch auf Schaumwein wieder anzuwenden sind. Die gegenteilige Anordnung in § 48d Abs. 2 hätte zu entfallen.

Abs. 5 soll klarstellen, welche Beförderungen von Schaumwein unter Steueraussetzung innerhalb des Steuergebiets im Rahmen des EDV-gestützten Systems EMCS mit einem elektronischen Verwaltungsdokument (e-VD) erfolgen müssen. Die Bestimmungen sind auf Beförderungen unter Steueraussetzung anzuwenden, die nach Ablauf des 28. Februar 2014 eröffnet werden.

Zu Artikel 15 (Änderung des Tabaksteuergesetzes 1995)**Zu Z 1 bis 3 und Z 5 (§ 4 Abs. 1 Z 1 und 3, § 4 Abs. 3 und § 44m Abs. 1 und 2 TabStG 1995):**

Für Zigaretten soll in § 4 Abs. 1 Z 1 das mengenbezogene Steuerelement in vier Stufen von 35 Euro auf 53 Euro je 1 000 Stück angehoben und das wertabhängige Steuerelement in drei Stufen von 42% auf 39% des Kleinverkaufspreises gesenkt werden. Die Anpassung und Umstrukturierung des Steuersatzes erfolgt im Interesse der Budgetkonsolidierung und zur Förderung gesundheitspolitischer Zielsetzungen. Gemeinsam mit der Mindestverbrauchsteuer nach § 4 Abs. 3 soll diese Maßnahme im Interesse des Jugend- und Gesundheitsschutzes, insbesondere im Hinblick auf preissensible jugendliche Raucherinnen und Raucher, mehr Gewicht auf die Besteuerung von niedrigpreisigen Fabrikaten legen.

Der Steuersatz für Feinschnitttabak für selbst gedrehte Zigaretten in § 4 Abs. 1 Z 3 soll in zwei Stufen angehoben werden. Zugleich soll die mengenabhängige Mindestverbrauchsteuer, durch welche niedrigpreisige Fabrikate verhältnismäßig stärker steuerlich belastet werden, in vier Stufen angehoben werden. Beide Maßnahmen folgen den Zielsetzungen der Tabaksteuerrichtlinie 2011/64/EU, die eine höhere Besteuerung von Feinschnitt vorsieht. Feinschnitttabak ist mindestens genauso gesundheitsschädlich wie industriell gefertigte Zigaretten, oftmals – auf Grund fehlender Filter – sogar schädlicher. Eine zunehmende Substitution von Zigaretten durch Feinschnitttabake soll aus gesundheitspolitischen und fiskalischen Gründen verhindert werden.

Der absolute Betrag der Mindestverbrauchsteuer für Zigaretten gemäß § 4 Abs. 3 soll angehoben und damit an die Tabaksteuerbelastung von Zigaretten des im Jahr 2014 geltenden gewichteten Durchschnittspreises angepasst werden.

Die Bestimmungen über die Steuersätze nach § 4 Abs. 1 Z 1 sollen für die Jahre 2015 bis 2017 jeweils ab dem 1. April anwendbar werden. Ab diesem Stichtag gilt gemäß § 4 Abs. 6 ein neu ermittelter gewichteter Durchschnittspreis, welcher auch für die Berechnung der Mindestverbrauchsteuer nach § 4 Abs. 3 relevant ist. Werden Änderungen der Steuersätze nicht zum 1. Jänner eines Jahres, sondern erst gleichzeitig mit dem neu ermittelten gewichteten Durchschnittspreis anwendbar, wird eine Besserstellung von niedrigpreisigen Fabrikaten, die lediglich der Mindestverbrauchsteuer unterliegen, vermieden. Analog dazu soll auch die Änderung der Steuersätze nach § 4 Abs. 1 Z 3 für die Jahre 2015 bis 2017 jeweils ab dem 1. April anwendbar werden. Für das Jahr 2014 sollen die Steuersätze für Zigaretten und Feinschnitttabake und die Bestimmungen über die Mindestverbrauchsteuer aus budgetären Gründen bereits ab 1. März anwendbar sein.

Zu Z 4 und Z 5 (§ 29a und § 44m Abs. 3 TabStG 1995):

In Art. 10 Abs. 2 der Tabaksteuerrichtlinie 2011/64/EU wird mehreren Mitgliedstaaten ein Übergangszeitraum bis zum 31. Dezember 2017 zugestanden, um die in der Richtlinie vorgegebene globale Mindestverbrauchsteuer auf Zigaretten (60% des gewichteten durchschnittlichen Kleinverkaufspreises der in den steuerrechtlich freien Verkehr überführten Zigaretten, mindestens aber 90 Euro je 1 000 Zigaretten) zu erreichen. Zum 1. März 2014 haben die in § 29a genannten

Mitgliedstaaten die EU-Mindeststeuersätze noch nicht erreicht. Österreich wird durch Art. 46 Abs. 3 der Systemrichtlinie 2008/118/EG ermächtigt, aus diesem Grund für aus diesen Mitgliedstaaten im privaten Reiseverkehr eingebrachte Zigaretten eine Mengenbeschränkung von (mindestens) 300 Stück zu verhängen. In den §§ 29a und 44m Abs. 3 soll von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht werden.

Wird die Freimenge überschritten, entsteht die Steuerschuld mit dem Verbringen der Zigaretten in das Steuergebiet. Grundsätzlich soll für die Erhebung der Tabaksteuer jenes Zollamt zuständig sein, in dessen Bereich die Steuerschuld entstanden ist. In Fällen, in denen ein solcher Ort nicht ermittelt werden kann, wird jenes Zollamt zuständig, welches als erstes mit der Angelegenheit befasst wird.

Die in § 29a geregelte Mengenbeschränkung soll gegenüber den einzelnen betroffenen Mitgliedstaaten jeweils aufrecht bleiben, bis diese die EU-Mindesttabaksteuer anwenden.

Zu Artikel 16 (Änderung des Glücksspielgesetzes)

Zu Z 1 und 2 (§ 1 Abs. 2 und § 22 GSpG):

Die Änderungen erfolgen aufgrund der höchstgerichtlichen Judikatur zu § 1 Abs. 2 in der Fassung BGBl. I Nr. 54/2010 und § 22 in der Fassung BGBl. I Nr. 73/2010 sowie zu § 60 Abs. 24 in der Fassung BGBl. I Nr. 69/2012 (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012).

Der VfGH sprach aus, dass es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum liegt, wenn das Pokerspiel vor dem Hintergrund eines kontroversen Meinungsstandes zu dessen Glücksspieleigenschaft in der Literatur dem Glücksspiel zugeordnet und damit dem Regime des Glücksspielgesetzes unterworfen wird. Der VfGH hegte angesichts des Suchtpotentials nicht nur von Glücksspielen im engeren Sinn, sondern auch von Spielen mit Glücksspiel- und Geschicklichkeitskomponenten keine Bedenken das Pokerspiel generell dem Regime des Glücksspielgesetzes zu unterwerfen. Es wurde als grundsätzlich mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar angesehen, das Pokerspiel allgemein in den Katalog der Glücksspiele in § 1 Abs. 2 aufzunehmen und hegte der VfGH auch keine Bedenken im Hinblick auf eine Verletzung im Grundrecht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung (Recht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung gemäß Art. 6 StGG).

Im Lichte dessen sind hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitsgrundsatz die nachteiligen Folgen der Überführung ins Regime des Glücksspielgesetzes besonders abzuwägen, weil die auf Grund der Gewerbeordnung ausgeübten Tätigkeiten mit Auslaufen der Übergangsfrist unzulässig werden und sodann Pokern (mit Ausnahme des § 4 Abs. 6) nur mehr im Rahmen einer Konzession zulässig ist.

Die schwer wiegenden Nachteile der Verringerung der Spielmöglichkeiten stehen den gewichtigen Interessen gegenüber, die zur Rechtfertigung der Regelung in Betracht kommen, nämlich die Schaffung von Rechtssicherheit, die Ermöglichung effektiver Aufsicht sowie die Hintanhaltung von mit dem Glücksspiel verbundenen nachteiligen Folgen und Erscheinungen, denen der VfGH in der jüngeren Rechtsprechung zum insoweit vergleichbaren Glücksspiel der Lotterien erhebliches Gewicht beigemessen hat (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012 mit Hinweis auf VfGH 6.12.2012, B 1337/11 ua.).

Mit der Neuregelung wird das Wort „Poker“ wieder in die beispielhafte Aufzählung von Glücksspielen aufgenommen und die Anzahl der zu vergebenden Konzessionen für Pokersalons erhöht. Dadurch soll die Rechtssicherheit erhöht und gerichtliche Auseinandersetzungen um die Glücksspieleigenschaft im Interesse der Verfahrensökonomie und einer effektiven Umsetzung des Glücksspielgesetzes vermieden werden. Die Nachteile aus dieser Neuregelung sollen durch die vorgesehene Übergangsbestimmung und die rechtzeitige unionsrechtskonforme europaweite Ausschreibung der Konzessionen nach § 22 vor Ablauf der Übergangsfrist möglichst abgemildert werden.

Die Ausgestaltung der Anzahl an möglichen Konzessionen soll dem verfassungsmäßig gebotenen erforderlichen Interessenausgleich Rechnung tragen, gleichzeitig aber einen ordnungspolitisch nachteiligen, insbesondere aus Gründen des Spielerschutzes bedenklichen Verdrängungswettbewerb, hintanhalten. Ferner soll eine kohärente Ausgestaltung des Glücksspiels in Österreich sichergestellt werden, weil das Glücksspiel „Poker“ zusätzlich auch in den 15 gemäß § 21 konzessionierten Spielbanken sowie im Rahmen der elektronischen Lotterien gemäß § 12a und im Rahmen des § 4 Abs. 6 angeboten werden darf. Eine Verringerung der Spielmöglichkeiten für Poker bietet darüber hinaus auch Vorteile im Hinblick auf den Spielerschutz und die Spielsuchtverbeugung.

Zu Z 3 (§ 25 Abs. 3 GSpG):

Mit dieser Änderung wird der höchstgerichtlichen Rechtsprechung Rechnung getragen. Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 27.9.2011, G 34/10, die zu entfallende Wortfolge als verfassungswidrig aufgehoben. Die bestehende Rechtslage beruht auf einer „Überschneidung“ von Novellen des Glücksspielgesetzes, wodurch die Regelung inhaltsgleich wieder in den Rechtsbestand gelangte.

Der VfGH teilte die Bedenken des OGH, dass die Einschränkung der Haftung betragsmäßig auf das Existenzminimum den Konzessionsnehmer nach dem Glücksspielgesetz gegenüber allen übrigen Schädigern, die Schutzgesetze verletzen, bevorzugt. Die Haftung der Spielbankleitung richtet sich nunmehr nach dem allgemeinen Schadenersatzrecht.

Zu Z 4 lit. a, b und c (§ 52 GSpG):

Die Änderung erfolgt aufgrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, die verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf eine Doppelbestrafungssituation durch § 168 StGB und § 52 Abs. 1 und 2 konstatierte (VfGH 13.6.2013, B 422/2013 und VwGH 23.7.2013, 2012/17/0249). Durch die Neufassung des § 52 Abs. 3 soll die Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden klar geregelt und die Gefahr einer Doppelbestrafung (-ssituation) im Sinne des Art. 4 Abs. 1 7. ZPEMRK hintangehalten werden.

Die Abgrenzung der Zuständigkeit der Verwaltungsstrafbehörden nach dem Glücksspielgesetz und der Strafgerichte nach § 168 StGB soll im Sinne einer in § 22 VStG bestimmten grundsätzlichen Zulässigkeit einer Subsidiarität des Strafrechts gegenüber dem Verwaltungsstrafrecht erfolgen.

Dies steht auch in Einklang mit den Schlussanträgen in der Rs. Pfleger (SA Sharpston vom 14.11.2013, Rs. C-390/12, Rn. 83), in denen es als unbeachtlich angesehen wurde, ob ein Verwaltungs- oder ein Strafgericht tätig wird und keine Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit mit Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union erkannt wurden. Die zuständigen Verwaltungsgerichte der Länder verfügen über volle Kognitionsbefugnis, sodass dies im Einklang mit Art. 6 EMRK steht.

Künftig sollen zahlreiche Ermittlungs- und Feststellungserfordernisse betreffend die Zuständigkeit von Verwaltungsbehörden wie z.B. hinsichtlich möglicher oder tatsächlich geleisteter Einsätze, hinsichtlich der maximal möglichen Einsatzhöhen und hinsichtlich der allfällig gebotenen Zusammenrechnung geringer einzelner Einsatzhöhen (sog. Serienspiele mit allf. Automatikstarttaste) sowie hinsichtlich des Spielens zum Zeitvertreib oder zu bloßen gemeinnützigen Zwecken nicht mehr erforderlich sein, wodurch eine Entlastung und Beschleunigung der Verfahren der Verwaltungsbehörden erreicht wird.

Durch eine gänzliche Konzentration der Zuständigkeiten bei den Verwaltungsbehörden für alle Glücksspielstraftatbestände verbleibt kein Anwendungsbereich für § 168 StGB; auch der Versuch des gerichtlichen Tatbestandes tritt aufgrund dieser Subsidiaritätsbestimmung hinter § 52 zurück, weil es sich auch bei der Verwirklichung des Tatbestandes des § 15 in Verbindung mit § 168 StGB um dasselbe Delikt handelt, wenngleich diese nicht in der Verwirklichung des verpönten Erfolges des § 168 StGB mündete.

Dadurch sollen Reibungsverluste bei der Zuständigkeitsabgrenzung vermieden und Doppelgleisigkeiten im Rahmen der Vollziehung bereinigt werden. Es wird durch die Vollzugskonzentration in der Verwaltung auch eine sachnähere, spezialisierte Verfolgung mit spezifischen Sanktionierungsmöglichkeiten wie der Beschlagnahme nach § 53, der Einziehung nach § 54 und der Betriebsschließung nach § 56a ermöglicht, wodurch ein schnelles und wirksames Reagieren auf bewilligungsloses Angebot sichergestellt wird.

Die Erfahrungen aus dem bisherigen Vollzug der zuständigen Verwaltungsbehörden zeigen die Wirksamkeit und Effektivität des gewählten Modells. In den Jahren 2010 bis 2012 kam es erstinstanzlich zu 638 Verurteilungen, 1 195 Beschlagnahmen und 164 Einziehungen, die rechtskräftig in zweiter Instanz zu 478 Verurteilungen, 1 125 Beschlagnahmen und 58 Einziehungen führten. Im Jahr 2012 gab es demgegenüber nur zwei gerichtliche Verurteilungen nach § 168 StGB, in beiden Fällen wurde jeweils eine Geldstrafe verhängt, im Jahr 2011 gab es elf gerichtliche Verurteilungen nach § 168, die zu insgesamt sieben Geldstrafen, jeweils einer bedingten und teilbedingten Freiheitsstrafe sowie zu zwei anderen Sanktionen führten (Statistik Austria, Gerichtliche Kriminalstatistik 2011 und 2012). Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass die Umkehr der bisherigen Subsidiaritätsregel zu keiner „Entkriminalisierung“ führt.

Zur Sicherstellung einer wirksamen Vollziehung sind aus Gründen der General- und Spezialprävention empfindliche Strafen erforderlich. Diese sollen dem durch die Tat erzielbaren wirtschaftlichen Nutzen begegnen und so das illegale Angebot zunehmend unattraktiv machen und weiter zurückdrängen. Aus diesem Grund wird eine Staffelung der zu verhängenden Strafen je nach Schwere des Eingriffes (Anzahl der Glücksspielautomaten oder anderen Eingriffsgegenstände) bzw. Häufigkeit der Eingriffe (Wiederholungsfall) und eine Mindeststrafenregelung sowie die Erhöhung des Maximalstrafbetrages normiert.

Die Strafdrohung ist nach der Schädlichkeit dadurch differenziert, dass bei Übertretung mit mehr als drei Glücksspielautomaten oder anderen Eingriffsgegenständen die dreifache Mindeststrafe vorgesehen ist. Dadurch wird einerseits die typischerweise damit einhergehende organisierte (und mit qualifizierter

Strafhöhe im Wiederholungsfall auch wiederholte) Übertretung des Gesetzes erfasst und andererseits dem typischerweise damit einhergehenden wirtschaftlichen Nutzen aus dem strafbaren Verhalten begegnet.

Was die Strafsätze betrifft, orientiert sich die Staffelung der Mindest- und Höchststrafen an § 28 Abs. 1 AuslBG, der keine verfassungsrechtlichen Bedenken hervorgerufen hat (VfGH 27.9.2007, G 24/07 ua.).

Es besteht die Möglichkeit unter bestimmten Voraussetzungen trotz Mindeststrafe eine geringere als diese oder gar keine Strafe im Sinne der §§ 20 und 21 VStG zu verhängen.

Zu Z 5 (§ 60 Abs. 33 GSpG):

Aufgrund der höchstgerichtlichen Judikatur besteht für bestimmte Pokerangebote auf Grundlage einer Gewerbeberechtigung ein gewisser Vertrauensschutz (VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012). Dem soll durch Einführung einer Übergangsfrist Rechnung getragen werden. Der Betrieb von Poker-Casinos auf Grund einer gewerberechtiglichen Bewilligung soll sohin mit 1. Jänner 2017 nicht mehr zulässig sein und sodann ausschließlich im Rahmen einer streng beaufsichtigten konzessionierten Spielbank gemäß § 22 ausgeübt werden.

Zu Artikel 17 (Änderung der Bundesabgabenordnung)

Zu Z 1 (§ 81 Abs. 10 BAO):

Durch § 81 Abs. 10 wird sichergestellt, dass die Namhaftmachung und die Bestellung eines Vertreters für eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auch als gegenüber dem Verwaltungsgericht erfolgt gelten.

Zu Z 2 (§ 86a BAO):

Die Ergänzungen im letzten Satz des § 86a Abs. 1 und im Abs. 2 lit. a des § 86a dienen der Klarstellung, dass die Verordnungsermächtigung des Bundesministers für Finanzen auch das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren mitumfasst.

Zu Z 3 (§ 87 Abs. 6a BAO):

Der Wegfall der Verpflichtung, jede Schallträgeraufnahme in Vollschrift zu übertragen, dient dem Grundsatz der Sparsamkeit und Vermeidung von Verwaltungsaufwand.

Zu Z 4 (§ 185 BAO):

Die Zitierungsänderung in § 185 trägt dem Umstand Rechnung, dass die §§ 187 und 189 durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 – FVwGG 2012 (BGBl. I Nr. 14/2013) formal aufgehoben wurden.

Zu Z 5 (§ 207 Abs. 2 BAO):

Die Gebühr für Eingaben an den VwGH ist nunmehr (zufolge des Verwaltungsgerichtsbarkeits-Ausführungsgesetzes, BGBl. I Nr. 33/2013) nicht mehr in § 24 VwGG, sondern in § 24a VwGG geregelt. Daher ist in dem die dreijährige Verjährungsfrist für solche Eingabengebühren regelnden zweiten Satz des § 207 Abs. 2 die Zitierung anzupassen.

Zu Z 6 (§ 212b Z 2 BAO):

Das FVwGG 2012 hat die Antragsgebundenheit für die rückwirkende Berücksichtigung nachträglicher Herabsetzung von Abgabenschuldigkeiten für die Berechnung der Stundungszinsen beseitigt. Daher ist § 212b Z 2 entbehrlich geworden.

Zu Z 7 (§ 261 Abs. 2 BAO):

Die Fälle einer Gegenstandsloserklärung von Bescheidbeschwerden, wenn ihnen im Ergebnis durch Wegfall des angefochtenen Bescheides als Folge einer Aufhebung des aufhebenden Bescheides Rechnung getragen wird, wird neben der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides und des auf § 299 Abs. 1 gestützten Bescheides auch auf Aufhebungen von gemäß § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheiden erweitert. Daher ist eine gegen den Sachbescheid (§ 300 Abs. 3) gerichtete Beschwerde im Falle der Aufhebung des den angefochtenen Bescheid aufhebenden Bescheides als gegenstandslos zu erklären (und nicht als unzulässig geworden zurückzuweisen).

Zu Z 8 (§ 264 Abs. 5 BAO):

Der neue Abs. 5 des § 264 stellt klar, dass die sinngemäße Anwendung des § 260 Abs. 1 für Vorlageanträge sich nur auf die dort genannten Zurückweisungsgründe, nicht jedoch auf die Worte „mit Beschwerdevorentscheidung“ bezieht. Dies dient der Beseitigung von Rechtsunsicherheit über die Frage, ob die Zurückweisung eines Vorlageantrages nur dem Verwaltungsgericht oder auch der Abgabenbehörde obliegt.

Zu Z 9 (§ 272 Abs. 2 und 4 BAO):

Die BAO verwendet den Begriff des Berichterstatters grundsätzlich nur im Zusammenhang mit Senaten. Daher steht das Verlangen auf Entscheidung durch den Senat nach § 272 Abs. 2 Z 2 dem Einzelrichter zu (der erst durch dieses Verlangen zum Berichterstatter wird).

Nach (bisher) herrschender Ansicht und Verwaltungspraxis wurde der Erörterungstermin (§ 279 Abs. 3; nunmehr § 269 Abs. 3) in Fällen der Senatszuständigkeit nicht vor dem gesamten Senat abgehalten. Die gegenteilige Rechtsansicht (zur Rechtslage nach dem FVwGG 2012) stützt sich darauf, dass § 272 Abs. 4 nur die Befugnisse des § 269 Abs. 2 und 3, nicht jedoch jene nach dessen Abs. 3 auf den Berichterstatter überträgt. Die Erweiterung der Zitierung (nunmehr auch Abs. 3 des § 269 mitumfassend) soll sicherstellen, dass die Abhaltung von Erörterungsterminen nicht die Anwesenheit aller vier Senatsmitglieder erfordert.

Zu Z 10 (§ 274 Abs. 1 BAO):

Nach § 274 Abs. 1 Z 4 hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es der Berichterstatter für erforderlich hält. Dies soll nunmehr ausdrücklich auch dann gelten, wenn der Einzelrichter eine solche mündliche Verhandlung für erforderlich hält.

Zu Z 11 (§ 280 BAO):

Die Pflicht zu Hinweisen auf die Möglichkeit einer Revision an den VwGH und einer Beschwerde an den VfGH besteht nach § 280 Abs. 4 vom Wortlaut her nur für Erkenntnisse der Verwaltungsgerichte. Vergleichbare Rechtsbelehrungen sollen aber auch in Beschlüssen der Verwaltungsgerichte enthalten sein.

Zu Z 12 (§ 288 BAO):

In der Literatur zum FVwGG 2012 wird die Frage, ob im Berufungsverfahren eine Berufungsvorentscheidung zulässig ist, unterschiedlich beantwortet. Der Zweifel an der Nichtzulässigkeit von Berufungsvorentscheidungen stützt sich auf die Nichterwähnung des Berufungsverfahrens in § 288 Abs. 3. Die ausdrückliche Erwähnung auch des Berufungsverfahrens in dieser Bestimmung soll klarstellen, dass im Berufungsverfahren die Erlassung von Berufungsvorentscheidungen nicht in Betracht kommt. Dies dient vor allem der Beschleunigung der Rechtsmittelverfahren.

Der Normzweck des § 300 (keine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Verwaltungsgerichts) erfordert, dass diese Bestimmung auch für den Fall eines zweistufigen Instanzenzuges bei Gemeinden gilt.

Zu Z 13 (§ 323 Abs. 42 BAO):

Abs. 42 dient der Klarstellung und soll Verzögerungen im Rechtsmittelverfahren hintanhalten.

Zu Artikel 18 (Änderung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010)

Die Änderungen im § 4 beseitigen ein Redaktionsversehen.

Zu Artikel 19 (Änderung des Finanzstrafgesetzes)**Zu Z 2 und 3 (§§ 31 und 32 FinStrG):**

Da bei Erhebung einer Revision gegen Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts ein umfangreiches Vorverfahren des Verwaltungsgerichts erster Instanz durchzuführen ist, bevor diese beim VwGH anhängig wird, soll die verjährungshemmende Wirkung auch die Zeit dieses Vorverfahrens umfassen.

Zu Z 4 und 5 (§§ 157 und 160 FinStrG):

Durch die Änderungen des § 160 soll dem gemäß Art. 47 Abs. 2 GRCh und Art. 6 Abs. 1 EMRK gewährleisteten Recht auf öffentliche mündliche Verhandlung Rechnung getragen werden. Wie auch in § 44 VwGVG vorgesehen, soll von einer solchen mündlichen Verhandlung nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen abgesehen werden können. Durch die vorgesehene umfassende Regelung in § 160 wird § 157 dritter Satz entbehrlich und soll daher entfallen.

Zu Z 1, 6, 7, 8, 9, 10 und 11 (§§ 29 Abs. 6, 161 Abs. 4, 162 Abs. 3, 170 Abs. 2 und 3, 175 Abs. 6 und 178 FinStrG):

Korrektur von Redaktionsversehen.

Zu Z 12 (§ 186 Abs. 1 FinStrG):

Durch die vorgeschlagene Änderung soll klar zum Ausdruck kommen, dass die Tilgungsbestimmungen für Bestrafungen wegen finanzstrafbehördlich zu ahndender Finanzvergehen auch dann zum Tragen kommen, wenn die Strafe durch das Bundesfinanzgericht oder den Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen worden ist.

Zu Z 13 (§ 194d Abs. 1 FinStrG):

Um die erforderliche Zusammenarbeit der Finanzstrafbehörden in überregional bedeutsamen Fällen auf ökonomische Weise zu verbessern, soll diesen ein uneingeschränkter Zugang zum Finanzstrafregister ermöglicht werden. Dadurch können zeit- und kostenaufwändige Amtshilfeersuchen vermieden werden.

Zu Z 14 (§ 194e Abs. 2 FinStrG):

Mit der Ergänzung soll auch die gesetzliche Grundlage für eine Vorstrafenabfragemöglichkeit durch das Bundesfinanzgericht geschaffen werden.

Zu Z 15 (§ 254 Abs. 1 FinStrG):

Durch die Änderung des § 254 Abs. 1 durch das Verwaltungsgerichts-Ausführungsgesetz 2013 (BGBl. I Nr. 33/2013) entfiel das Wort „sinngemäß“ betreffend die Anwendung der Bestimmungen des § 29 für den Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts. Durch die Wiedereinfügung des Wortes „sinngemäß“ soll insbesondere klargestellt werden, dass Selbstanzeigen betreffend landesabgabenrechtliche Verfehlungen bei den sachlich zuständigen Landesabgabenbehörden einzubringen sind.

Zu Artikel 20 (Änderung des Bundesfinanzgerichtsgesetzes)**Zu Z 1 (§ 23 Abs. 3 BFGG):**

Durch die gemäß Art. 131 Abs. 5 B-VG erfolgte Übertragung der Rechtsmittel betreffend Landesabgabenrecht samt dem landesabgabenrechtlichen Verwaltungsstrafrecht des Landes Wien an das Bundesfinanzgericht, ist eine beträchtliche Ausweitung der Entscheidungszahlen in rechtlich nicht bedeutenden Massenverfahren zu erwarten. Um die Entscheidungsevidenz von rechtlich nicht bedeutsamen Fällen zu entlasten, wird vorgeschlagen, Entscheidungen insbesondere aus den übertragenen Rechtsbereichen ohne besondere Bedeutung für die Rechtsauslegung nicht veröffentlichen zu müssen.

Zu Z 2 (§ 24 Abs. 1 und 5 BFGG):

Mit dem Wiener Verwaltungsgerichtsbarkeits-Anpassungsgesetz Abgaben (LGBl. Nr. 45/2013) wurde die Zuständigkeit für das Rechtsmittelverfahren betreffend das Abgabenrecht und des abgabenrechtlichen Verwaltungsstrafrechts des Landes Wien gemäß Art. 131 Abs. 5 B-VG auf das Bundesfinanzgericht übertragen. Das Bundesfinanzgerichtsgesetz sieht in § 24 Abs. 1 als Verfahrensordnung für Rechtsmittel im Strafbereich nur das Finanzstrafgesetz vor, welches für die zu erwartenden Bagatell- und Massenverfahren nicht geeignet ist. Es soll daher für die gemäß Art. 131 Abs. 5 B-VG übertragenen Rechtsmittel betreffend Verwaltungsübertretungen das Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz (VwGVG) gelten. Allerdings ist die Verjährungsfrist des § 43 Abs. 1 VwGVG von bloß 15 Monaten in Anbetracht der gegebenen zusätzlichen Belastung des Bundesfinanzgerichtes mit einer völlig fremden Rechtsmaterie, die überdies in Anwendung eines abweichenden Verfahrensrechtes zu judizieren ist, zu kurz bemessen. Berücksichtigt man auch, dass diese Frist durch die Möglichkeit einer Beschwerdevorentscheidung der Verwaltungsbehörde noch weiter verkürzt wird, erscheint eine Verlängerung auf 24 Monate für Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht als gerechtfertigt. Für die Vollstreckung der diesbezüglichen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes sollen die Bestimmungen des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes 1991 zur Anwendung kommen.

§ 24 Abs. 5 BFGG ermöglicht die elektronische Zustellung von Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes an Finanzämter und Zollämter, sobald die diesbezüglichen technischen und organisatorischen Voraussetzungen gegeben sind. Dies dient nicht zuletzt dem Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit der Vollziehung.

Zu Artikel 21 (Änderung des Bankwesengesetzes)**Zu Z 1 (§ 3 Abs. 1 Z 6 BWG):**

Diese Änderung ermöglicht es Unternehmen gemäß § 3 Abs. 1 Z 6, sich durch Antrag freiwillig der Beaufsichtigung durch die FMA gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 zu unterwerfen.

Zu Z 2 (§ 3 Abs. 1 Z 11 BWG):

Die Anpassung in § 3 Abs. 1 Z 11 stellt klar, dass es sich bei Instituten nach dieser Ziffer um Kreditinstitute handelt (im Gegensatz zu den gemäß Z 6 von der Aufsicht nicht erfassten Unternehmen). Die Zuständigkeit der FMA nach § 69 Abs. 1 wird daher nicht auf Unternehmen erweitert, die in § 69 Abs. 1 nicht ausdrücklich genannt sind.

Zu Z 3 und 6 (§ 41 Abs. 6 und § 107 Abs. 82 BWG):

Das für Finanzvergehen, ausgenommen die bandenmäßige oder bewaffnete Begehung eines Finanzdelikts oder den Abgabebetrag geltende Verwertungsverbot führt in der Praxis dazu, dass bisher nahezu keine an die Finanzverwaltung übermittelte Geldwäscheverdachtsmeldung zu steuerlichen oder finanzstrafrechtlichen Konsequenzen führte, weil die Tatbestandsmerkmale dieser beiden Deliktformen nicht vorlagen. Im Jahr 2013 wurden von der Geldwäschemeldestelle im Bundeskriminalamt 16 Verdachtsmeldungen übermittelt, von denen 15 unter das Verwertungsverbot fielen; im Jahr 2012 waren es 22 von 24.

Zu Z 4 (§ 97 Abs. 1 BWG):

In dieser Bestimmung werden Verweisanpassungen vorgenommen. Weiters erfolgt eine Bereinigung der bereits mit BGBl. I Nr. 33/2000 gestrichenen Ziffer 4 sowie der mit BGBl. I Nr. 141/2006 gegenstandslos gewordenen Ziffer 5.

Zu Z 5 (§ 103r BWG):

Abs. 1 regelt die Pflicht zum gesonderten Ersatz der externen Kosten, die der FMA dadurch entstehen, dass sie die umfassende Bewertung, einschließlich einer Bilanzbewertung („Balance Sheet Assessment“) im Rahmen der Übernahme der Aufsicht über bedeutende Kreditinstitute im Sinne der Verordnung (EU) Nr. 1024/2013 zur Übertragung besonderer Aufgaben im Zusammenhang mit der Aufsicht über Kreditinstitute auf die Europäische Zentralbank, ABl. Nr. L 287 vom 29.10.2013 S. 63 (im Folgenden: SSM-V), durch die Europäische Zentralbank (EZB) vorzubereiten hat. Zu den gesondert zu ersetzenden externen Kosten zählen einerseits diejenigen, die aufgrund eines Prüfauftrages an einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft je Kreditinstitut anfallen, diesem unmittelbar zuordenbar sind und von diesem einzeln zu ersetzen sind (vgl. als Vorbild § 70 Abs. 7 BWG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. 532/1993); andererseits zählen dazu diejenigen Kosten, die durch die von der EZB angeregte Begleitung des Balance Sheet Assessments durch eine Beratungsgesellschaft anfallen, die von der FMA beauftragt wird und die ihren abgerechneten Aufwand auf die geprüften, ersatzpflichtigen Kreditinstitute aufschlüsselt, so dass jedem einzelnen Kreditinstitut der von ihm zu ersetzende Aufwand unmittelbar zuordenbar ist. Die Regelung trägt dem Verursacherprinzip, das der Kostenabrechnung der FMA allgemein zugrunde liegt, Rechnung. Auf Grund der Einmaligkeit der damit einhergehenden Prüfung von bedeutenden Kreditinstituten im zuvor genannten Sinne soll § 69a Abs. 6 nicht anwendbar sein.

Abs. 2 stellt klar, dass die Konzession von Unternehmen, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 vollständig von bankaufsichtsrechtlichen Bestimmungen ausgenommen sind mit Ablauf des 30. Juni 2014 ex lege erlischt, wenn nicht bis zu diesem Zeitpunkt ein Antrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 Schlussteil gestellt wurde. Diese Bestimmung dient der Rechtssicherheit und soll verhindern, dass gemäß BWG konzessionierte Unternehmen außerhalb des Aufsichtsfokus der FMA agieren.

Zu Artikel 22 (Änderung des Börsegesetzes 1989)**Zu Z 1 (§ 25 Abs. 9 BörseG):**

Das für Finanzvergehen, ausgenommen die bandenmäßige oder bewaffnete Begehung eines Finanzdelikts oder den Abgabebetrag geltende Verwertungsverbot führt in der Praxis dazu, dass bisher nahezu keine an die Finanzverwaltung übermittelte Geldwäscheverdachtsmeldung zu steuerlichen oder finanzstrafrechtlichen Konsequenzen führte, weil die Tatbestandsmerkmale dieser beiden Deliktformen nicht vorlagen. Im Jahr 2013 wurden von der Geldwäschemeldestelle im Bundeskriminalamt 16 Verdachtsmeldungen übermittelt, von denen 15 unter das Verwertungsverbot fielen; im Jahr 2012 waren es 22 von 24.

Zu Z 2 (§ 66 Abs. 2 BörseG):

In dieser Bestimmung wird ein Verweisfehler ausgebessert.

Zu Artikel 23 (Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes)

Das für Finanzvergehen, ausgenommen die bandenmäßige oder bewaffnete Begehung eines Finanzdelikts oder den Abgabebetrag geltende Verwertungsverbot führt in der Praxis dazu, dass bisher nahezu keine an die Finanzverwaltung übermittelte Geldwäscheverdachtsmeldung zu steuerlichen oder finanzstrafrechtlichen Konsequenzen führte, weil die Tatbestandsmerkmale dieser beiden Deliktformen nicht vorlagen. Im Jahr 2013 wurden von der Geldwäschemeldestelle im Bundeskriminalamt 16 Verdachtsmeldungen übermittelt, von denen 15 unter das Verwertungsverbot fielen; im Jahr 2012 waren es 22 von 24.

Zu Artikel 24 (Änderungen des GmbH-Gesetzes)

Zu Z 1 und 2 (§ 6 und § 10 GmbHG):

Aus steuerrechtlichen Erwägungen (siehe S. 105 des Regierungsprogramms für die XXV. Gesetzgebungsperiode) erscheint es geboten, das Mindeststammkapital der GmbH wieder auf den bis Mitte 2013 geltenden Betrag von 35 000 Euro zu erhöhen. Auch der gemäß § 10 Abs. 1 auf die Bareinlagen mindestens einzuzahlende Betrag soll – sofern die Gesellschaft nicht die Gründungsprivilegierung nach dem vorgeschlagenen § 10b in Anspruch nimmt – wieder 17 500 Euro betragen.

Durch diese Maßnahmen kann der in der Regierungsvorlage zum GesRÄG 2013 (RV 2356 XXIV. GP) prognostizierte Steuerausfall (Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer) vermieden und gleichzeitig eine günstige Gründungsmöglichkeit aufrechterhalten werden.

Zu Z 3 (§ 10b GmbHG):

Damit die Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung auch für Unternehmer mit geringen finanziellen Möglichkeiten attraktiv bleibt, soll es in der – auf maximal zehn Jahre befristeten (vgl. Abs. 7) – Anfangsphase der unternehmerischen Tätigkeit möglich sein, durch entsprechende Regelungen im Gesellschaftsvertrag Erleichterungen hinsichtlich des einzuzahlenden Betrags und der Verpflichtung zur Einzahlung weiterer Stammeinlagen in Anspruch zu nehmen. Dazu muss für jeden Gesellschafter einerseits die Höhe der sogenannten „gründungsprivilegierten Stammeinlage“ (vgl. Abs. 2) und andererseits die Höhe des darauf einzuzahlenden Betrag (vgl. Abs. 3) festgelegt werden, deren Summen zumindest 10 000 Euro bzw. 5 000 Euro betragen müssen. Es ist somit weiterhin möglich, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einem tatsächlichen Kapitaleinsatz von nur 5 000 Euro zu gründen und die Verpflichtung der Gesellschafter, weitere Einzahlungen auf die Stammeinlagen zu erbringen, für zehn Jahre auf weitere 5 000 Euro zu beschränken. Diese Beschränkung wirkt auch gegenüber Gläubigern der Gesellschaft sowie gegenüber dem Insolvenzverwalter.

Damit für den geschäftlichen Verkehr ohne weiteres erkennbar ist, dass die betreffende Gesellschaft von der Gründungsprivilegierung Gebrauch macht und daher nur über einen geringeren Haftungsfonds verfügt als eine reguläre Gesellschaft mit beschränkter Haftung, soll die Verpflichtung bestehen, in den Geschäftspapieren auf die Gründungsprivilegierung hinzuweisen (vgl. Abs. 6). Außerdem sind gründungsprivilegierte Gesellschaften verpflichtet, ein Viertel ihres Jahresgewinns in eine besondere gesetzliche Rücklage – die Gründungsrücklage – einzustellen (vgl. Abs. 5). Diese Rücklage kann erst dann aufgelöst werden, wenn zuvor der oder durch die Verrechnung der Rücklage die gesetzliche Mindesteinzahlung für nicht gründungsprivilegierte Gesellschaften mit beschränkter Haftung geleistet wurde bzw. wird.

Abs. 1:

Dass eine Gesellschaft die Gründungsprivilegierung in Anspruch nimmt, muss im Gesellschaftsvertrag festgelegt werden. Da es sich dabei um Erleichterungen für die Startphase handelt, müssen die betreffenden Regelungen schon in der ursprünglichen Fassung dieses Vertrages enthalten sein, können also nicht nachträglich durch eine Abänderung des Gesellschaftsvertrags im Sinne des § 49 eingefügt werden. Änderungen des Gesellschaftsvertrags im Gründungsstadium, also noch vor der Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch, sind von diesem Verbot allerdings nicht umfasst, weil auf solche Änderungen nach herrschender Auffassung die §§ 49 ff. nicht anzuwenden sind (vgl. Rauter/Milchrahm in Straube, Wiener Kommentar zum GmbH-Gesetz, § 49 Rz 47).

Da sich die Dauer der Rechtsfolgen einer Gründungsprivilegierung aus dem Gesetz ergibt, ist – sofern die Gründungsprivilegierung nicht schon vorzeitig beendet werden soll (vgl. Abs. 7 Satz 1) – eine Beseitigung der Klauseln über die Gründungsprivilegierung durch eine Änderung des Gesellschaftsvertrags nicht erforderlich. Damit die entsprechenden Eintragungen im Firmenbuch (vgl. die

vorgeschlagenen Ergänzungen des § 5 FBG) entfallen können, ist freilich die vorherige Erfüllung der Mindesteinzahlungspflicht nach § 10 Abs. 1 erforderlich.

Abs. 2:

Der Gesellschaftsvertrag einer gründungsprivilegierten GmbH muss – neben dem Betrag der von jedem Gesellschafter übernommenen Stammeinlage (vgl. § 4 Abs. 1 Z 4) – auch die (meist wohl geringere) Höhe der gründungsprivilegierten Stammeinlagen festlegen. Dabei handelt es sich um jenen Kapitalbetrag, auf den die Leistungspflicht der Gesellschafter für die ersten zehn Jahre des Bestehens der Gesellschaft beschränkt ist, sofern die Gründungsprivilegierung nicht schon vorher freiwillig beendet wird (vgl. dazu Abs. 7 Satz 1). Die Summe der gründungsprivilegierten Stammeinlagen muss zumindest 10 000 Euro betragen.

Abs. 3:

Um weiterhin eine Gründungsmöglichkeit mit nur 5 000 Euro beizubehalten, müssen die gründungsprivilegierten Stammeinlagen – die insgesamt zumindest 10 000 Euro betragen müssen – nicht sofort in voller Höhe geleistet werden. Es reicht vielmehr aus, wenn im Gesellschaftsvertrag bare Einzahlungen von (zumindest) 5 000 Euro vorgesehen werden. Sacheinlagen sind – wie auch bei der deutschen Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), vgl. § 5a Abs. 2 dGmbHG – bei der gründungsprivilegierten Gesellschaft mit beschränkter Haftung ausgeschlossen.

Abs. 4:

Während der Dauer der Gründungsprivilegierung soll es möglich sein, das wirtschaftliche Risiko der Gesellschafter auf insgesamt 10 000 Euro zu begrenzen. Daher normiert Abs. 4 (abweichend von § 63 Abs. 1), dass die Gesellschafter in dieser Phase nur insoweit zu weiteren Einzahlungen auf die von ihnen übernommenen Stammeinlagen verpflichtet sind, als die schon erfolgten Einzahlungen hinter den gründungsprivilegierten Stammeinlagen zurückbleiben. Betragen die gründungsprivilegierten Stammeinlagen also in Summe 10 000 Euro und haben die Gesellschafter darauf bereits 5 000 Euro geleistet, besteht nur eine Verpflichtung zur Einzahlung weiterer 5 000 Euro; wurden bereits 10 000 Euro eingezahlt, kann von den Gesellschaftern nichts mehr gefordert werden.

Der zweite Satz des Abs. 4 stellt klar, dass diese Begrenzung des wirtschaftlichen Risikos auch im Fall einer Insolvenz der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gilt: Während der Insolvenzverwaltung normalerweise sämtliche noch ausstehenden Einzahlungen auf die übernommenen GmbH-Stammeinlagen einfordern kann, weil diese im Insolvenzverfahren als fällig gelten (vgl. § 14 Abs. 2 IO), ist eine solche Einforderung in einer gründungsprivilegierten Gesellschaft nur hinsichtlich der Differenz zwischen den bereits eingezahlten Beträgen und den gründungsprivilegierten Stammeinlagen möglich, weil eine darüber hinausgehende Forderung der Gesellschaft noch gar nicht entstanden ist. Entscheidend ist dabei der Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens: War damals die Gründungsprivilegierung noch aufrecht, bleibt es auch dann bei einer auf die Höhe der gründungsprivilegierten Stammeinlagen begrenzten Einzahlungspflicht der Gesellschafter, wenn das Insolvenzverfahren bei Ablauf der Zehnjahresfrist nach Abs. 7 Satz 2 noch nicht abgeschlossen sein sollte.

Abs. 5:

Da die Privilegierung der Gesellschafter hinsichtlich der zu leistenden Stammeinlagen nach spätestens zehn Jahren wegfällt, liegt es im eigenen Interesse der Gesellschafter, innerhalb dieses Zeitraums die von ihnen geleisteten Einlagen (zumindest) auf das gesetzliche Mindestausmaß des § 10 Abs. 1 zu erhöhen. Um das wirtschaftlich zu erleichtern, sind gründungsprivilegierte Gesellschaften nach Abs. 5 verpflichtet, ein Viertel ihres Jahresgewinns in eine besondere gesetzliche Rücklage – die Gründungsrücklage – einzustellen, die hinsichtlich ihres Ausweises wie die gesetzliche Rücklage nach § 229 Abs. 6 UGB zu behandeln ist (vgl. den Verweis auf § 224 Abs. 3 UGB).

Die Gründungsrücklage kann erst dann aufgelöst werden, wenn durch vorangehende Einzahlungen der Gesellschafter auf die von ihnen übernommenen Stammeinlagen oder durch die Verrechnung der Gründungsrücklage im Zuge ihrer Auflösung der gesetzliche Mindesteinzahlungsgrad für nicht gründungsprivilegierte GmbHs (vgl. § 10 Abs. 1) erreicht wurde bzw. wird. Ist diese Voraussetzung erfüllt, können die Gesellschafter die Auflösung der Gründungsrücklage beschließen, wobei der Beschluss im Fall einer (zumindest teilweisen) Verrechnung der Gründungsrücklage auf die geleisteten Stammeinlagen auch spezifizieren muss, in welchem Ausmaß die Rücklage auf die Einzahlungen der einzelnen Gesellschafter verrechnet werden soll. Sobald eine Verrechnung der Gründungsrücklage erfolgt ist, hat der Geschäftsführer diesen Umstand wie eine sonstige Einzahlung auf die Stammeinlage(n) zum Firmenbuch anzumelden (vgl. § 5 Z 6 FBG: „darauf geleisteten Einzahlungen“).

Abs. 6:

Aus Gründen des Verkehrsschutzes ist es notwendig, dass die Inanspruchnahme der Gründungsprivilegierung auch für Dritte erkennbar ist. Da eine Unterscheidbarkeit über die Firma der Gesellschaft – etwa in Form eines verpflichtenden Zusatzes (vgl. auch § 5 Abs 1 dGmbHG über die Firma der „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ – seitens der Wirtschaft als zu drastisch empfunden wurde, soll es ausreichen, dass die Gesellschaften auf ihren Geschäftspapieren, Bestellscheinen und Webseiten auf die Gründungsprivilegierung hinweisen, wobei auch die entsprechende Bestimmung anzuführen ist (also z.B. „Gründungsprivilegierung gemäß § 10b“). Dieser Hinweis kann erst unterbleiben, wenn auf die übernommenen Stammeinlagen Leistungen im gesetzlichen Mindestausmaß für reguläre GmbHs nach § 10 Abs. 1 erfolgt sind (vgl. Abs. 7 Satz 2).

Abs. 7:

Die mit einer Gründungsprivilegierung verbundenen Vorteile können höchstens zehn Jahre ab dem Entstehen der Gesellschaft durch Eintragung im Firmenbuch in Anspruch genommen werden; durch eine Änderung des Gesellschaftsvertrags kann die Gründungsprivilegierung aber auch schon vorzeitig beendet werden, wenn zuvor die Mindesteinzahlungserfordernisse des § 10 Abs. 1 erfüllt wurden.

Das Ende der Gründungsprivilegierung bedeutet vor allem, dass die Beschränkung der Verpflichtung der Gesellschafter zur Leistung des noch ausstehenden Teils ihrer Stammeinlagen nach Abs. 4 nicht mehr gilt, was vor allem im Insolvenzfall relevant sein kann. Die Gründungsrücklage nach Abs. 5 darf allerdings trotz Ablaufs der Zehnjahresfrist nicht aufgelöst werden, solange die reguläre Mindesteinzahlung nicht tatsächlich erfolgt ist bzw. durch die Verrechnung der Rücklage erfolgen kann. Außerdem ist der Hinweis auf die Gründungsprivilegierung in den Geschäftspapieren nach Abs. 6 solange erforderlich, bis es zu dieser Mindesteinzahlung gekommen ist.

Zu Z 4 (§ 11 GmbHG):

Der Umstand, dass eine Gesellschaft die Gründungsprivilegierung nach § 10b in Anspruch nimmt, sowie die Höhe der von den einzelnen Gesellschaftern übernommenen gründungsprivilegierten Stammeinlagen im Sinn des § 10b Abs. 2 stellen zentrale Informationen über die betreffende Gesellschaft dar, weshalb diese Tatsachen nicht nur aus dem Gesellschaftsvertrag, sondern auch aus dem Hauptbuch des Firmenbuchs ersichtlich sein sollen.

Zu Z 5 (§ 54 GmbHG):

Da das gesetzliche Mindeststammkapital der Gesellschaft mit beschränkter Haftung wieder 35 000 Euro betragen soll, muss dieser Betrag auch die Untergrenze für Kapitalherabsetzungen darstellen.

Zu Z 6 (§ 127 GmbHG):

Abs. 13:

Die neuen Bestimmungen sollen mit 1. März 2014 in Kraft treten.

Abs. 14 und 15:

Aus Gründen des Vertrauensschutzes sollen Eintragungen neuer Gesellschaften im Firmenbuch und bereits laufende Kapitalherabsetzungen noch nach der Rechtslage des GesRÄG 2013 zu beurteilen sein, wenn die Anmeldung der Gesellschaft bzw. der beabsichtigten Kapitalherabsetzung vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes erfolgt. Unter dieser Voraussetzung ist daher auch nach dem 1. März 2014 die Eintragung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einem Stammkapital von 10 000 Euro bzw. einer Kapitalherabsetzung auf diesen Betrag möglich.

Abs. 16:

Nach dem GesRÄG 2013 mit einem Stammkapital von weniger als 35 000 Euro gegründete Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie Gesellschaften, die ihr Kapital auf einen solchen Betrag herabgesetzt haben, dürfen ihr geringeres Stammkapital für maximal zehn Jahre beibehalten; spätestens dann müssen sie eine Kapitalerhöhung durchführen. Um die dafür erforderlichen Mittel aufzubringen, müssen sie einen Teil ihres jährlichen Bilanzgewinns in eine der Gründungsrücklage nach § 10b Abs. 5 ähnliche gesetzliche Rücklage einstellen, die im Hinblick auf ihre besondere Funktion als Kapitalaufstockungsrücklage bezeichnet wird.

Abs. 17:

Gesellschaften, deren Stammkapital weniger als 35 000 Euro beträgt, sollen bei der Anmeldung der obligatorisch durchzuführenden Kapitalerhöhung zum Firmenbuch von der Eintragungsgebühr befreit sein.

Abs. 18:

Der Umstand, dass das Stammkapital einer GmbH geringer als 35 000 Euro ist, soll nicht nur aus dem Firmenbuch, sondern auch aus den Geschäftspapieren ersichtlich sein. Aus Vereinfachungsgründen soll auch diese Tatsache als „Gründungsprivilegierung“ bezeichnet werden; zur Vermeidung von Verwechslungen mit nach § 10b gründungsprivilegierten Gesellschaften mit beschränkter Haftung muss hier aber auf das GesRÄG 2013 Bezug genommen werden. Die genannte Verpflichtung soll bei diesen (bereits bestehenden) Gesellschaften aber erst ein Jahr nach Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes schlagend werden, um ihnen ausreichend Zeit für die notwendigen Vorkehrungen zu geben.

Zu Artikel 25 (Änderung des Firmenbuchgesetzes)

Wie bereits in den Erläuterungen zu § 11 GmbHG ausgeführt sollen die Inanspruchnahme der Gründungsprivilegierung nach § 10b GmbHG sowie die Höhe der von den einzelnen Gesellschaftern übernommenen gründungsprivilegierten Stammeinlagen aus dem Firmenbuch ersichtlich sein. (Zu den Voraussetzungen für die Löschung dieser Eintragungen vgl. die Erläuterungen zu § 10b Abs. 1 GmbHG.)

Zu Artikel 26 (Änderung des Notariatstarifgesetzes)

Da es in Hinkunft keine (neu gegründeten) Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit einem Stammkapital von weniger als 35 000 Euro mehr geben soll, muss diese – praktisch ohnehin wenig bedeutsame – Einschränkung für die Anwendbarkeit eines begünstigten Tarifs entfallen. Außerdem soll die Aufnahme einer Klausel über Gründungsprivilegierung gemäß § 10b GmbHG nicht schädlich für diese Tarifbegünstigung sein.

Zu Artikel 27 (Änderung des Rechtsanwaltsstarifgesetzes)

Da das gesetzliche Mindeststammkapital der Gesellschaft mit beschränkter Haftung in Hinkunft wieder 35 000 Euro betragen soll, ist auch die Bemessungsgrundlage auf diesen Betrag zu erhöhen.

Zu Artikel 28 (Änderung des Zahlungsdienstegesetzes)

Zu Z 1 (§ 69 ZaDiG):

Redaktionelle Anpassung der Verweise bedingt durch die im Zuge der Begleitmaßnahmen zur Verordnung (EU) Nr. 260/2012 eingefügte Strafnorm (§ 68a).

Zu Z 2 (§ 76 ZaDiG):

Die Europäische Kommission hat am 9. Jänner 2014 vorgeschlagen, für die Migration auf unionsweite Zahlverfahren eine Nachfrist von sechs Monaten zu dem in der Verordnung (EU) Nr. 260/2013 vorgesehenen Enddatum einzuräumen. Durch die eingefügte Ausnahmeregelung soll der reibungslose Übergang auf die neuen, unionsweiten Zahlverfahren gewährleistet werden. Es wird sichergestellt, dass es aufgrund der noch nicht vollständig abgeschlossenen Migration zu keinen Unterbrechungen im Zahlungsverkehr kommt, weil Zahlungsdienstleistern ermöglicht wird, die Zahlungsabwicklung – für den begrenzten Zeitraum – mit den Altsystemen vorzunehmen, sofern dies erforderlich ist. Dies ist nach Ansicht der Kommission nötig, weil die Migrationsraten in einigen Mitgliedstaaten hinter den Erwartungen zurück blieben.

Durch die Anpassung des Verweises wird klargestellt, dass die mit der Verordnung korrespondierenden Strafen in § 68a von der FMA erst nach Ablauf der Nachfrist – und damit ab 2. August 2014 – zu verhängen sind. Eine Anpassung des § 68a war nicht erforderlich, weil sich das jeweils einschlägige Enddatum direkt aus der Verordnung (EU) Nr. 260/2013 in der noch im Amtsblatt kundzumachenden Fassung ergibt; diese Kundmachung sollte planmäßig noch im Lauf des parlamentarischen Prozesses erfolgen.

Zu Artikel 29 (Schluss- und Übergangsbestimmung)

Hier findet sich die Regelung für das Inkrafttreten der Änderung des Notariatstarifgesetzes.