



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF – VI/5
z.H. Prof.DDr. Gunter Mayr

Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 14/PS

Sachbearbeiter Mag.Steger/CS

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail steger@kwt.or.at

Datum 27. Oktober 2014

Stellungnahme zum Entwurf des 2. Abgabenänderungsgesetzes 2014

Sehr geehrter Herr SC Prof. Mayr,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Gebührengesetz 1957, das Glücksspielgesetz, das Versicherungssteuergesetz 1953, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, die Abgabenexekutionsordnung, das Tabaksteuergesetz 1995, das Mineralölsteuergesetz 1995, das Tabakmonopolgesetz 1996 und das Zollrechts-Durchführungsgesetz geändert werden sowie das Bundesgesetz über die Zusammenarbeit in Finanzstrafsachen mit den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-FinStrZG) erlassen wird (2. Abgabenänderungsgesetz 2014 – 2. AbgÄG 2014)

Allgemeine Anmerkungen zum Entwurf des AbgÄG

Vorweg ist festzuhalten, dass der Entwurf in seinen Grundzügen zu begrüßen ist. Er enthält einige Klarstellungen und Erleichterungen im Hinblick auf in der Praxis aufgetretenen Probleme (z.B. betreffend § 4 Abs. 3 EStG, § 10 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG, etc.). Ebenso ist zu begrüßen, dass einige "Klarstellungen", die bisher durch "begünstigende" Erlässe geregelt wurden, in normativen Rang erhoben werden (zB zu § 11a EStG).

Zu Artikel 1 Erlassung des Bundesgesetzes über die Zusammenarbeit in Finanzstrafsachen mit den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-FinStrZG)

Hinsichtlich des Bundesgesetzes über die Zusammenarbeit in Finanzstrafsachen mit den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-FinStrZG) hält sich die RV an die Vorgaben der darin zitierten Rahmenbeschlüsse.

Die Einschränkung der Auskunftserteilung ohne Rechtshilfeersuchen auf vorsätzliche Finanzstraftaten und nur bei originärer Spruchsenatszuständigkeit (§ 5 Abs 1 RV) ist ebenso zu begrüßen wie die Unzulässigkeit der Vollstreckung von Geldstrafen und Geldbußen von weniger als EUR 70,00 (§ 10 Abs 2 Z 10 RV).

Zu Artikel 2 Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu Zi 3 lit. a und Z 17 § 4 Abs 3 und § 124b Z 262 EStG 1988

Die Änderung wird ausdrücklich begrüßt. Die Änderung ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014 anzuwenden. Eine Übergangsregelung fehlt in diesem Zusammenhang und sollte ergänzt werden.

Beispiel: 2013 wurden bei der Gewinnermittlung Betriebsausgaben iS § 4 Abs. 3 EStG iHv 1.000 nicht geltend gemacht (kein regelmäßiger Wertverzehr). Diese Wirtschaftsgüter scheiden a) 2014 und b) bei Betriebsaufgabe 2018 aus dem Betriebsvermögen aus. Wann kann der Betrag von 1.000 abgesetzt werden?

Der Fachsenat für Steuerrecht schlägt aus Vereinfachungsgründen vor, dass die bisher nicht absetzbaren Betriebsausgaben im Jahr 2014 „nachgeholt“ werden können.

Ergänzend zum derzeitigen Entwurf wird angemerkt, dass auch Kleinkunsthandwerk-treibende Edelmetalle verarbeiten. Um eine verwaltungsaufwendige und fehleranfällige Handhabung im Jahr des Einkaufs hintanzuhalten, regen wir an, eine **wertmäßige Freigrenze von TEUR 10 Betriebsausgabe pro Jahr einzuführen.**

Zu Z 4 - § 11a EStG 1988

Die Bezugnahme auf das Jahr der Inanspruchnahme der Begünstigung und die tatsächliche Beschränkung der Bindungsfrist für begünstigt besteuerte Beträge auf sieben Jahre ist zu begrüßen, ebenso die Entnahmemöglichkeit für Eigenkapitalzuwächse, die den Veranlagungszeiträumen 2010 bis 2015 zuzurechnen sind.

Allerdings sollte uE abweichend von der vorgeschlagenen Textierung der **gesamte** abreifende Gewinn ab dem achten nachfolgenden Jahr (auch über den begünstigten Betrag hinaus [Deckelung mit € 100.000] oder für den Fall, dass keine Begünstigung in Anspruch genommen wurde) nach Ablauf der Siebenjahresfrist ohne Nachversteuerung entnehmbar sein, sofern bislang noch keine Entnahme erfolgte. In der vorgeschlagenen gesetzlichen Textierung wird die Entnahmemöglichkeit dagegen auf „begünstigt besteuerte Beträge“ beschränkt. Damit wären aber Steuerpflichtige, die im Jahr der Inanspruchnahme der Begünstigung den übersteigenden Betrag nicht entnommen, sondern eigenkapitalstärkend im Unternehmen belassen haben, auch nach Auslaufen der Siebenjahresfrist für den begünstigten Gewinn zur Vermeidung einer Nachversteuerung der in den Folgejahren begünstigten Beträge dazu angehalten, die übersteigenden Gewinnbeträge bis zum Auslaufen der „letzten“ Nachversteuerungsfrist nachfolgender Jahre nicht zu entnehmen. Damit würde § 11a EStG zwar nicht für die begünstigten, aber für die nicht begünstigten und nicht entnommenen Gewinne die in der Literatur kritisierte, bis zu 13-jährige Kapitalbindung bewirken. Die gesetzliche Textierung in lit.

a sollte daher generell auf (begünstigte und nicht begünstigte) „Eigenkapitalzuwächse“ abstellen, die ab dem achten Folgejahr nachversteuerungsfrei entnommen werden können.

Es wird daher folgende Einfügung einer lit. c) vorgeschlagen:

§ 11a Abs. 3 lautet:

„(3) Sinkt in einem Wirtschaftsjahr innerhalb von sieben Veranlagungsjahren nach Inanspruchnahme der Begünstigung in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung des begünstigten Betrages des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Dabei gilt:

1. Eine Nachversteuerung unterbleibt insoweit, als sie gedeckt ist in

a. begünstigt besteuerten Beträgen ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung,
b. Eigenkapitalzuwächsen, die den Veranlagungszeiträumen 2010 bis 2015 zuzurechnen sind sowie

c. nicht begünstigt besteuerten Eigenkapitalzuwächsen vergangener Wirtschaftsjahre.

Beträge nach lit. a **bis c** können nur einmal zum Unterbleiben der Nachversteuerung führen.

2. Die Nachversteuerung hat mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte.“

Zu Z 5: Anregung für eine weitere Änderung (zu § 27 Abs. 5 Z 8 lit d EStG 1988)

§ 6 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 existiert infolge Einführung der Immobilienbesteuerung nicht mehr, der Fachsenat für Steuerrecht ersucht um Richtigstellung des Verweises auf § 6 Z 5 lit a) bis c)

Zu Z 6.a: Zur Änderung des § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG

Auch die Anpassung des § 30 (2) Z 1 lit a EStG wird begrüßt. Dadurch werden ebenfalls Fälle, die bisher durch Informationsschreiben des BMF gelöst werden konnten, klargestellt. Wenn wir die Erläuternden Bemerkungen recht verstehen, sollen dadurch jene Fälle geregelt werden, bei denen zwischen "Anschaffung" und Einzug eine zu große Zeitspanne vergeht, weil die Errichtung des Gebäudes, sei es durch die selbst beauftragten Handwerker oder durch einen Bauträger, notwendigerweise seine Zeit dauert.

Da in Z 2 desselben Absatzes von "*selbst hergestellten Gebäuden*" gesprochen wird, könnte unseres Erachtens zur Vermeidung von Missverständnissen

- entweder in Kauf genommen werden, dass das im Begutachtungsentwurf verwendete Wort "*Herstellung*" entfällt und nur der Begriff "*Fertigstellung*" verbleibt, oder
- als noch klarere Variante am Ende der Z 1 der letzte Halbsatz der Erläuternden Bemerkungen mit leichter Abwandlung eingefügt wird: "*Im Falle der Anschaffung eines unbebauten oder unfertig bebauten Grundstückes ist die Hauptwohnsitzeigenschaft der lit a nicht vom Zeitpunkt der Anschaffung, sondern erst vom Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes weg zu berechnen.*"

Zu Z 6.b: Zur Änderung des § 30 Abs 4 Z 1 letzter Satz EStG 1988

Mit der Streichung des Wortes "engem" soll der Zusammenhang der Umwidmung mit dem Verkauf erweitert werden. Die Änderung ist verständlich, da auch solche Vorgänge erfasst werden sollen, bei denen die (mögliche) Umwidmung sich im Preis widerspiegelt.

Allerdings besteht nunmehr für den selbstberechnenden Vertragsverfasser eine unklare Situation seiner Pflichten: wie weit reicht seine Prüfpflicht - angesichts des § 30c Abs 3 letzter Satz EStG - um zu überprüfen, ob eine Umwidmung in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Verkauf steht? Es sollte daher zumindest in den Erläuternden Bemerkungen, besser aber gesetzlich, klargestellt werden, dass den Selbstberechner keine Haftung treffen kann, wenn es - ohne dass er im Selbstberechnungszeitpunkt davon **wusste** - später zu einer Umwidmung kommt.

Weiters sollte klargestellt werden, dass es noch kein besseres Wissen ist, wenn zu einem relativ hohen Preis verkauft wird, denn ein höherer Preis als der Grünlandpreis kann viele Ursachen haben und muss nicht unbedingt in einer absehbaren Umwidmung begründet sein.

Zu Z 7.a: - Zur Änderung des § 30b Abs 2 EStG 1988

Der zur Anfügung vorgesehene Satz soll sich wohl auf jene späteren Umwidmungen beziehen, die noch nicht bei der Selbstberechnung berücksichtigt wurden. Der Entfall der Abgeltungswirkung sollte sich daher nur auf solche noch nicht berücksichtigten Umwidmungen beziehen, da sonst jene Steuerpflichtigen, die rechtstreu die absehbare Umwidmung bereits bei der Berechnung und Abfuhr der ImmoEst im Zuge der Selbstberechnung berücksichtigt haben, unberechtigt schlechter gestellt würden.

Zu Z 7 lit c- § 30 b Abs 5 EStG 1988

Die in Abs. 5 vorgeschlagene Abgeltungswirkung für betriebliche Grundstücksveräußerungen ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings erscheint es in diesem Fall erforderlich, dem Steuerpflichtigen eine betriebliche **Veranlagungsoption** nach dem Vorbild des § 30b Abs. 3 EStG zu eröffnen. Anderenfalls könnte die (zwingende) Abgeltungswirkung (z.B. bei Veräußerung mehrerer betrieblicher Grundstücke mit Gewinn und Verlust) auch Nachteile nach sich ziehen. Die Alternative wäre ja lediglich eine Option zur Regelbesteuerung, die tariflich und mit Blick auf ihre Wirkung für sämtliche private und betriebliche Grundstücksveräußerungen nachteilig sein könnte.

Zu Z 12 a - § 78 Abs 1 EStG

Die geplante Änderung ist abzulehnen. Die Annahme, dass der Arbeitgeber über alle Vergütungen informiert ist, die innerhalb eines Konzerns an seinen Arbeitnehmer fließen, geht an der Realität vorbei. Es kommt z.B. immer wieder vor, dass die (eventuell auch im Ausland ansässige) Muttergesellschaft einem Arbeitnehmer der Tochtergesellschaft Geld-/Sachbezüge zuwendet, von denen die Tochtergesellschaft nichts weiß oder auch nichts wissen soll. In solchen Fällen ist es unmöglich, dass der Arbeitgeber einen Lohnsteuerabzug vornimmt, weil er von der Zuwendung keine Kenntnis hat (und auch nicht haben muss). Das Wissen-(Müssen) wird vom Gesetzesentwurf im Bereich von Konzernen aber geradezu unterstellt.

Für Konzernunternehmen können aber nicht andere Maßstäbe gelten als für andere Unternehmen. Es ist üblich, dass

- a) die Gehaltsabrechnung v.a. im internationalen Konzernverbund dezentral organisiert ist und somit in vielen Fällen vorkommt, dass solche Vergütungen nicht bekannt sind und
- b) auch Konzernunternehmen selbständige juristische Personen mit Eigenverantwortung sind und dadurch dem Arbeitgeber des Konzernunternehmens A ein zusätzliches Einkommen aus einer Vereinbarung mit Konzernunternehmen B, da die zusätzlichen Einkünfte aus B nicht mit dem Dienstverhältnis mit A in Zusammenhang stehen müssen und somit auch gar keine Verpflichtung besteht einen Steuerabzug im Rahmen der Gehaltsabrechnung A vorzunehmen.

Der vorgesehene Gesetzestext könnte dazu führen, dass sämtliche Zahlungen im Konzern immer als lohnsteuerpflichtig vom A anzusehen wären und der Gegenbeweis angetreten werden muss. Dies wäre inhaltlich falsch und könnte zu nicht gewollten Rechtsstreitigkeiten führen, die in der Sache selbst keine Änderung hervorrufen würden und lediglich einen Effizienzverlust der Kontrolltätigkeiten der Prüfungsorgane bedeuten.

Die Neuregelung ist aber auch außerhalb von Konzernen problematisch. Es würden schwierige Abgrenzungsprobleme entstehen, inwieweit Entgelte von dritter Seite in diese Neuregelung fallen. Voraussetzung ist, dass diese Zahlungen "*im Rahmen des Dienstverhältnisses*" geleistet werden. Doch was bedeutet das im Einzelfall? Wenn Zahlungen zwar im Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis stehen, aber nicht in dessen Rahmen geleistet werden sondern auf Grund einer anderen (direkten) Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Dritten, kann die Neuregelung wohl nicht zutreffen. Und weiters: Bedeutet die Neuregelung nun, dass Bonusmeilen doch wieder vom Arbeitgeber der Lohnbesteuerung zu unterziehen sein sollen? Das wäre ein immenser und nicht hinzunehmender Rückschritt in der Vereinfachung der Lohnverrechnung.

Bei allen Konstellationen (inner- und außerhalb von Konzernen) kann es zu Konstellationen kommen, bei denen der Arbeitgeber auf Grund der Höhe der Zuwendung von dritter Seite nicht in der Lage ist, die Lohnsteuer vom Arbeitslohn einzubehalten, weil die Lohnsteuer höher ist als der Arbeitslohn. Dieser Fall wird in § 78 Abs. 4 EStG im Gesetzesentwurf nicht berücksichtigt, was nahelegt, dass man die Tragweite der neuen Bestimmung unterschätzt oder nicht ausreichend bedacht hat.

Der Versuch, die Rechtsprechung des VwGH durch diese (verfassungsrechtlich wohl ohnedies nicht haltbare) Gesetzesänderung auszuhebeln, sollte daher unterbleiben. Aus unserer Sicht spräche allerdings nichts dagegen, die VwGH-Rechtsprechung zu kodifizieren.

Die geplante Ergänzung im **§ 78 Abs. 1 EStG 1988** (Lohnsteuerpflicht für bestimmte Entgelte von dritter Seite) bedeutet Lohnsteuer- und volle Gehaltsnebenkostenpflicht (zusätzlicher Kostenfaktor für Unternehmen) für diese Zuwendungen von dritter Seite.

Sollte die Finanzverwaltung entgegen unseren Bedenken an der vorgesehenen Regelung festhalten wollen, sollte diese **Neuregelung in § 25 Abs 1 Z 5 EStG 1988** (anstelle **§ 78 Abs. 1 EStG 1988**) platziert werden. Die angestrebte **Lohnsteuerpflicht** wäre auch in diesem Fall gegeben. Hingegen unterlägen diese **Zuwendungen nicht** den **Lohnnebenkosten**. Es geht ja offenbar um Überlegungen zur (Lohn-)Steuererhebung und nicht darum, dass beim **auszahlenden Arbeitgeber die Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer) erhöht werden**.

Dass für die **Ergänzung in § 78 Abs. 1 EStG 1988** (Lohnsteuerpflicht für bestimmte Entgelte von dritter Seite) **kein separater Termin** für das **Inkrafttreten** vorgesehen ist, kann wohl nur als **Versehen** sein.

Die Neuregelung kann **uE nur für Zahlungen** von dritter Seite gelten, soweit sie **nach dem 31.12.2014** dem Arbeitnehmer **zufließen**.

Letztendlich handelt es sich bei der Neuregelung um einen Paradigmenwechsel im Steuerrecht, und nicht um eine "Klarstellung"!

Zu Z 12 b § 78 Abs 5 EStG

Die Klarstellung wird ausdrücklich begrüßt.

Zu Z 13 § 86 EStG

Grundsätzlich heißen wir Effizienzsteigerungen im Prüfungsablauf immer willkommen. Wogegen wir uns jedoch aussprechen sind potentielle Doppelgleisigkeiten oder Maßnahmen, die das Verfahrensrecht verkomplizieren und unbefugte Doppel-/Mehrfachprüfungen ermöglichen. Durch die Aufnahme der Abzugsteuer gem § 99 in den Prüfungskatalog der Lohnsteuerprüfung steigt dieses Risiko uE.

Wir regen daher an, dass der Gesetzgeber sich für eine klare Zuständigkeit ausspricht. Und regen daher an, dass das gesamte Prüfungsgebiet des § 99 in die Lohnsteuerprüfung exklusiv aufgenommen wird.

Weitere Anregung für Änderung bei Lohnabgaben

Der VwGH entschied (18. September 2013, 2010/13/0133), dass sich aus dem Gesetzeswortlaut des § 41 Abs 3 erster Satz FLAG ergibt, dass eine nachträgliche Rückzahlung von Überbezügen jedenfalls **im Monat der Rückzahlung** ohne Einfluss auf die Höhe des Dienstgeberbeitrags ist und die Bemessungsgrundlage für den Arbeitgeber nicht vermindert. Offen geblieben ist in diesem Verfahren, ob es irgendeine andere Form der „Gegenverrechnung“ geben könnte.

Es wäre für die Praxis sehr **hilfreich und auch sachgerecht**, wenn man das **KommStG** bzw. das **FLAG** aus Anlass dieses Urteiles **adaptiert**. Ansonsten kann es sein, dass u.a. jede - während eines Jahres - rückaufgerollte Bezugsrückerstattung zum DB/DZ/KommSt-Problem wird.

Zu Artikel 3 Körperschaftsteuergesetz 1988

Allgemeine Anmerkungen

Anregung zur Änderung des § 9 KStG

Es wäre wünschenswert, dass im Zuge des 2. AbgÄG 2014 auch § 9 KStG geändert würde. Im Lichte der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur Gruppenbesteuerung ist eine Anpassung der österreichischen Rechtslage dringend geboten. Der EuGH verfolgt hinsichtlich inländischer Einkunftsquellen, welche in das Gruppenergebnis aufzunehmen sind, eine klare Linie, die auch in Österreich umzusetzen ist.

Bereits im Jahr 2012 entschied er in der Rs *Philips Electronics UK Ltd* (6.9.2012, C-18/11, ECLI:EU:C:2012:532), dass inländische Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds in das steuerliche Ergebnis der Unternehmensgruppe miteinzubeziehen sind. Die inländischen Einkünfte wurden in diesem Fall mittels einer inländischen Betriebsstätte durch eine ausländische Gesellschaft generiert. In Österreich dürfen inländische Betriebsergebnisse von ausländischen Gruppenmitgliedern nicht in das Gruppenergebnis miteinbezogen werden. Eine entsprechende Anpassung der österreichischen Rechtslage ist bislang unterblieben.

In der Rs *Papillon* (27.11.2008, C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659) entschied der EuGH, dass es auch zulässig sein muss, inländische Tochtergesellschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern in eine steuerliche Unternehmensgruppe aufzunehmen. Dies wurde bereits durch das BMF als zulässig anerkannt und in die Körperschaftsteuerrichtlinien aufgenommen (KStR 2013 Rz 1014). In seiner jüngsten Entscheidung zur Gruppenbesteuerung geht der EuGH noch einen Schritt weiter als in der Rs *Papillon*. Laut dem Urteil in der Rs *SCA Group Holding ua* (verbundene Rechtssachen C-39/13, C-40/13 und C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1758) ist es aus unionsrechtlicher Sicht auch geboten, dass Urenkelgesellschaften, welche über mehrere ausländische Gesellschaften gehalten werden, in die Gruppe aufgenommen werden können. Ebenso muss die Gruppenbildung im Sinne dieses jüngsten Urteils für inländische Schwestergesellschaften mit ausländischer Muttergesellschaft zulässig sein. Auch dies ist in Österreich nicht zulässig, weshalb der unionsrechtswidrige Zustand aufgehoben werden sollte.

Im Lichte der obigen Ausführungen ist daher festzuhalten, dass die österreichische Ausgestaltung steuerlicher Unternehmensgruppen ebenso wie in den dem EuGH vorgelegten Fällen dem Unionsrecht widerspricht. Entsprechende Änderungen der derzeitigen Rechtslage sind daher geboten. Zumindest sollte die Zurechnung von inländischen Betriebsergebnissen im Gesetz verankert werden.

Der erste Satz des § 9 Abs 6 Z 6 KStG sollte daher folgenden Wortlaut erhalten:

„Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind

- *die inländischen Einkünfte und*
- *die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres,*

dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten zuzurechnen.“

Dementsprechend sollte auch der erste Satz des § 24a Abs 1 Z 1 KStG die folgende Fassung erhalten:

„Das Ergebnis jedes Gruppenmitgliedes (§ 9 Abs. 2) ist mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. B der Bundesabgabenordnung) festzustellen.“

Zu Z 2 § 10 Abs 3 – Optionsmöglichkeit

Auch wenn der Widerruf der Steuer(un)wirksamkeit nunmehr explizit ermöglicht werden soll, was wir begrüßen, stellt sich dennoch die Frage, warum dies nur bis zu einem Monat ab Abgabe der Erklärung möglich sein soll. Vielmehr sollte eine Berichtigung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich sein. Dies würde auch der verfahrensrechtlichen Logik entsprechen, da bis zum Zugang des Bescheides noch gar keine Rechtswirksamkeit entfaltet wurde.

Die Einschränkung auf eine Monat **nach Abgabe** der Erklärung erscheint daher zu kurz und verfahrensrechtlich nicht gedeckt. Dies würde ja im Schluss bedeuten, dass eine bloße Erklärung bereits zu einer (Teil-)Rechtskraft führt, was wohl nicht der Fall sein kann. Erst der Bescheid entfaltet eine Rechtswirksamkeit, zumal der Behörde Gelegenheit eingeräumt werden muss Erklärungen zu prüfen und gegebenenfalls Vorhalte zu stellen.

Auch aus Sicht der Praxis ist die Monatsfrist unverständlich: Erklärungen werden vor der Abgabe und dann in der Regel erst wieder bei Erhalt des Bescheids geprüft. Dass zwischenzeitig Überlegungen angestellt werden, ist in der Praxis unwahrscheinlich. Ein Abstellen auf die Abgabe der Erklärung greift daher viel zu kurz.

Wir schlagen daher Z 2 soweit abzuändern: *„Die Option kann nur innerhalb eines Monats ab Zugang des jeweiligen Körperschaftsteuerbescheides durch Berichtigung nachgeholt oder widerrufen werden.“*

Zu Z 3 § 12 Abs 1 Z 10: Zins- und Lizenzabzugsverbot

Empfänger

Die Definition des Empfängers erscheint präziser als in der Vorfassung des § 12 Abs 1 Z 10 idF AbgÄG 2014. Durch die Anknüpfung des Empfängers an die österreichische Zurechnungstheorie ist aber nicht geklärt, inwieweit der Begriff des Nutzungsberechtigten hier noch Auswirkungen entfalten kann. Auch der Empfänger muss bereits über die Zins-/Lizenzinkünfte verfügen können (Markteinkommenstheorie). Welche Fälle der Gesetzgeber mit dem Begriff des Nutzungsberechtigten darüber hinaus einfangen will, bleibt mangels österreichischen (und auch mangels internationalen) klaren Verständnisses des Begriffs weiterhin unscharf.

Begrüßenswert ist auch der Hinweis in den Erläuterungen, dass die Zurechnung bei Personengesellschaften nach österreichischem Steuerrecht an die dahinterstehenden Gesellschafter im aliquoten Ausmaß erfolgt. Die Nacherfassungs- und Nachweisproblematik wurden dabei aber nicht berücksichtigt. Dies gilt umso mehr, wenn es aufgrund des ausländischen Rechts (so wie in vielen der österreichischen Nachbarstaaten) die Zurechnung zur „kapitalistischen Personengesellschaft“ (als Kapitalgesellschaft) vorgenommen und die Besteuerung daher bereits auf dieser Ebene greift. Ob dabei die ausländische Körperschaftsteuer der kapitalistischen Personengesellschaft (nach ausländischem Recht eine Kapitalgesellschaft) und/oder die Steuer auf Ebene der an dieser kapitalistischen Personengesellschaften beteiligten Anteilseigner für die Beurteilung der Niedrigbesteuerung einzubeziehen ist, führen die EB nicht aus.

Neue TS zur Niedrigbesteuerung (Malta)

Zins- /Lizenzleistungen an eine maltesische Gesellschaft korrelieren nur bedingt mit der Refundierung durch Dividenden. Während in § 10 Abs 4 bis 6 KStG ein unmittelbarer Bezug zu Einkünften von

Dividenden einer österreichischen Gesellschaft vorliegt, stellt § 12 Abs 1 Z 10 KStG auf die Abzugsfähigkeit von Ausgaben für Zinsen und Lizenzen ab. Für den Abzug bei der österreichischen Gesellschaft besteht also kein unmittelbarer kausaler Zusammenhang zwischen der Zins- und Lizenzleistung der österreichischen Gesellschaft und dem möglichen Dividendenempfang. Thesaurierung oder Gewinnausschüttungen an Gesellschaften, die bereits (ähnlich wie Österreich) die Niedrigbesteuerung der Dividenden innerstaatlichen korrigieren, sind sodann im Rahmen der Niedrigbesteuerung zu berücksichtigen. Inwieweit zB bei Thesaurierung hier der Betriebsausgabenabzug in Evidenz zu halten ist, ist nicht ersichtlich. Vereinfacht nur auf das Jahr des Betriebsausgabenabzugs abzustellen, würde den neuen Teilstrich 4 wohl leer laufen lassen. Die konkrete Handhabbarkeit der Vorschrift ist aus dem Gesetz aber nicht ersichtlich.

Der neue Teilstrich zum Tatbestandselement der Niedrigbesteuerung ist aus rechtspolitischen Gründen nachvollziehbar. Unklar und unverständlich ist hingegen, warum bei reinen Bona-Fide-Fällen (dazu bereits die Stellungnahmen zum AbgÄG 2014) das Abzugsverbot ebenso greift. Bspw kommt es häufig ausschließlich aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen zur Gründung von Investitionsvehikel auf einer der „Steuerinseln“ um aufgrund der weniger regulativen Bestimmungen Anleihen am Markt einfacher zu begeben. Zins- und Lizenzzahlungen an diese – isoliert betrachtet niedrigbesteuerte - Gesellschaft unterliegen aber in einer Gesamtbetrachtung oft sehr wohl einer ausreichenden Besteuerung.

Im Beispielfall einer deutschen Muttergesellschaft, kommt es bspw zur Zurechnung dieses ausländischen, niedrigbesteuerten Zins- oder Lizenzgewinns aufgrund des dt AStG. In diesen Fällen sollte aber gerade keine gesetzliche Pönalisierung der Zins- oder Lizenzzahlung der österreichischen Gesellschaft erfolgen, wenn der Nutzungsberechtigte die niedrigbesteuerte Gesellschaft ist. In Summe unter Einbeziehung des Gesellschafters liegt nämlich eine Gesamtsteuerbelastung von über 10% vor.

Wenn nun im neuen Teilstrich 4 zu „Malta-Fällen“ für die Bestimmung einer Niedrigbesteuerung die Ebene des Gesellschafters mitumfasst wird, ist uE geboten, eine solche Betrachtung auch für jene Fälle gesetzlich vorzusehen, wo zwar in dem Land des Empfängers keine ausreichende Besteuerung der Zins-/Lizenzinkünfte erfolgt, aber unter Berücksichtigung der Gesellschafterebene (insbesondere durch Hinzurechnungsbestimmungen) ein Besteuerungsniveau von mindestens 10% erreicht wird.

Zu Artikel 4 Änderung des Umgründungssteuergesetzes

Zu 16 Abs. 6 UmgrStG

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder begrüßt die - der h.L. entsprechende - gesetzliche Klarstellung, dass einem einbringenden Mitunternehmer pro Wirtschaftsgut die Aufwertungsoption gem § 16 Abs 6 bei der Einbringung seines Mitunternehmeranteiles zusteht.

Begrüßt werden auch die Ausführungen in den Erläuterungen des ME, wonach dies sowohl für das Sonderbetriebsvermögen als auch für den Liegenschaftsanteil im gemeinschaftlichen Betriebsvermögen gilt.

Zu § 24 Abs 3 sowie § 25 Abs 5 UmgrStG

Nach der Konzeption des § 25 Abs 5 UmgrStG (entspricht in seiner Wirkungsweise der Regelung des § 18 Abs 5 UmgrStG bei der Einbringung iSv Art III UmgrStG) soll für am 31.3.2012 zur Gänze nicht mehr steuerverfangenen und zum Buchwert übernommenen Grund und Boden bei späterer Veräußerung systemrichtig eine gespaltene Betrachtung erfolgen. Für Wertveränderungen bis zum Zusammenschlussstichtag kann die pauschale Besteuerung gem § 30 Abs 4 EStG für den Übertragenden angewendet werden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert tritt. Für die Wertveränderungen nach dem Zusammenschlussstichtag tritt der Teilwert an die Stelle des Buchwertes und die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften kommen für den Übertragenden anteilig zur Anwendung.

Der Fachsenat für Steuerrecht regt allerdings eine Änderung des Gesetzesentwurfs für den Fall an, wonach bei (nur) teilweiser Anwendbarkeit von § 30 Abs 4 EStG (zB bei früherer Einlage aus dem außerbetrieblichen Bereich in einen § 5 Abs 1 EStG-Gewinnermittler oder Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs 1 zu § 5 EStG) die gespaltene Betrachtungsweise (und somit die pauschale Besteuerung) gänzlich verloren geht, dh § 30 Abs 4 EStG zur Gänze, auch hinsichtlich der stillen Reserven vor dem Zusammenschlussstichtag nicht mehr anwendbar ist.

Zum analogen Fall der Buchwerteinbringung von nicht mehr steuerverfangenen Grund und Boden bei der Einbringung gem § 18 Abs 5 UmgrStG wurde selbst von Vertretern der Finanzverwaltung eine solche restriktive Auslegung abgelehnt (vgl. *Mayr/Petrag/Titz*, Grundstücke im Lichte des Wartungserlasses zu Art III UmgrStG, RdW 2014, 45).

Vielmehr wurde vertreten, dass die Rechtspositionen des Rechtsvorgängers (Übertragenden) aufgrund der Gesamtrechtsnachfolgefiktion (für Einbringungen § 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG) auf die übernehmende Körperschaft übergehen; insofern greift die gespaltene Betrachtungsweise, allerdings auf einer vorgelagerten Zeitebene (zB auf Basis des Teilwertes zum Zeitpunkt der Einlage in das Betriebsvermögen ist § 30 Abs 4 EStG anwendbar; für die Wertsteigerungen nach der Einlage kommen die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zur Anwendung).

Diese Überlegungen gelten in gleicher Weise bzw. im Lichte des beim Zusammenschluss für den Übertragenden geltenden Einlagegedankens des § 6 Z 5 EStG umso mehr. Es ist mit dem Verständnis der Bilanzbündeltheorie nicht vereinbar, für die eigene zukünftige Beteiligungsquote keine weitere Anwendung des § 30 Abs 4 EStG zu haben. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Beschränkung ist nicht ersichtlich, damit würde vielmehr ein „Zwang“ zur „freiwilligen“ Gewinnrealisierung iSd § 24 Abs 3 UmgrStG ausgeübt.

Wie bei der Realteilung zum Entwurf des § 30 Abs 4 UmgrStG ausgeführt, wäre der (teilweise) Verlust der Qualifikation als Altvermögen insbesondere für Betriebe, deren wesentliche Betriebsgrundlage im Grund und Boden liegt, künftig ohne besondere sachliche Rechtfertigung mit weitreichenden negativen steuerlichen Konsequenzen verbunden, was insbesondere diese Betriebe über Gebühr einseitig belasten würde.

Unklar ist auch, wer Übertragender im Falle einer Mitunternehmerschaft ist. Ist dies die Mitunternehmerschaft oder sind dies auch, wie sich aus § 13 UmgrStG ergibt, die einzelnen Mitunternehmer. Nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht kann § 25 Abs 5 auch so verstanden werden, dass bei einem Mitunternehmer bilanzbündeltheoretisch § 30 Abs 4 EStG zur Gänze angewendet werden kann, bei einem anderen Mitunternehmer aber nicht.

Zu Z 7 - § 30 Abs 4 UmgrStG

Das UmgrStG ist vom Gedanken der Buchwertumgründung getragen, soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich nicht im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt wird und es im Zuge der Realteilung gemäß Art V (wie bei Art IV) zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt.

Laut den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der Stammfassung zum Umgründungssteuergesetz (BGBl. Nr. 699/1991) ist es der primäre Zweck des UmgrStG, einen zumindest ertragsteuerneutralen Wechsel zwischen den unterschiedlichen Rechtsformen von Unternehmen zu ermöglichen. Gerade im Bereich des Art V UmgrStG ist dieses Ziel schon bisher stark eingeschränkt, da sich durch die steuerwirksame Abschreibung/Auflösung der gesetzlich erforderlichen Ausgleichsposten über 15 Jahre auf Ebene des einzelnen Gesellschafters durchaus beträchtliche ertragsteuerliche Auswirkungen ergeben können.

Da diese Auflösung / Abschreibung der erforderlichen Ausgleichsposten für die Finanzverwaltung aufgrund der wechselseitigen Aufhebung mit keinen nennenswerten Auswirkungen auf das Steueraufkommen verbunden ist (Auswirkungen können sich grundsätzlich nur aufgrund unterschiedlicher Grenzsteuersätze der einzelnen Gesellschafter ergeben), stellt sich schon nach der aktuellen Gesetzeslage die Frage, ob dem Gesetzeszweck nicht auch durch **eine vorläufige Steuerneutralität der Ausgleichsposten** bis zum erfolgswirksamen Ausscheiden des einzelnen Gesellschafters aus dem Nachfolgeunternehmen bzw. der Veräußerung der im Zuge der Realteilung erhaltenen Wirtschaftsgüter genüge getan werden könnte. Solche vergleichbaren Regelungen bestehen bereits beispielsweise im Rahmen des Artikel IV UmgrStG, wo bei einem Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung oder dem Kapitalkontenzusammenschluss mit Liquidationsvorab eine Versteuerung der vorgesorgten stillen Reserven erst bei Realisierung erfolgt.

Im Rahmen des Art V UmgrStG ist das Fehlen dieser Möglichkeit für den jeweiligen Steuerpflichtigen umso weniger verständlich, als die Steuerpflicht / Abzugsfähigkeit der Ausgleichsposten systemkonform zwar vollkommen unabhängig von den aufgrund der Verkehrswertverschiebung zulässigen / erforderlichen Ausgleichszahlungen zu erfolgen hat, es im gar nicht so seltenen Einzelfall beim einzelnen Steuerpflichtigen aber trotz der Verpflichtung zur Leistung einer Ausgleichszahlung, da er ansonsten vermögensmäßig bereichert werden würde und damit gedanklich „zukauf“, zu einer Steuerpflicht kommen kann, während beim anderen Gesellschafter, der gedanklich „verkauft“, indem er eine Ausgleichszahlung erhält, ein steuerlicher Abzugsposten entsteht.

Durch die im Zuge des 2. Abgabenänderungsgesetzes 2014 geplanten Änderungen im Bereich des Art V UmgrStG würde diese bereits bisher problematische Rechtslage noch massiv verstärkt werden; dies wird vom Fachsenat für Steuerrecht abgelehnt:

Ein großer, wenn nicht sogar der weitaus überwiegende Teil der in der Praxis durchgeführten Realteilungen erfolgt in Unternehmen, für die die Teilbetriebsfiktion des § 27 Abs 3 UmgrStG zur Anwendung kommt. Dabei handelt es sich einerseits um Betriebe, deren wesentliche Betriebsgrundlagen entweder im Klienten- und Kundenstock oder im Forstbereich liegen.

Gerade für diese (land- und) forstwirtschaftlichen Betriebe stellt der Grund und Boden in der Regel zumindest 50% des Verkehrswerts dar. Kommt es daher beispielsweise bei einem Forstbetrieb in der Größenordnung von 500 bis 700 ha und einem angenommenen Verkehrswert von EUR 10 Mio, wovon schätzungsweise rund EUR 5 Mio auf den Grund und Boden entfallen, im Anschluss an eine Verlassenschaft oder aufgrund der Zerrüttung der Gesellschafter zu einer Realteilung des Betriebes, sodass jeder der zwei Gesellschafter einen annähernd gleich großen Betriebsteil künftig im Rahmen eines Einzelunternehmens weiterführt, so würde bei Vorliegen von Altvermögen **Immobilienvermögensteuer in Höhe von EUR 87.500 ausgelöst werden**: $VW\ G\&B\ von\ EUR\ 5\ Mio * 14\ Prozent * 50\% \text{ davon vorgesehene stille Reserven} * 25\% \text{ ImmoEST}$.

Anmerkung: der jährliche Gewinn solcher Betriebe beläuft sich im Regelfall auf EUR 35.000 und EUR 50.000, sodass der Gewinn (vor Einkommensteuern) von zumindest 2 Jahren erforderlich wäre, nur um die Immobilienvermögensteuer zu erwirtschaften.

Eine solche verhältnismäßig einseitige Belastung von Betrieben, deren wesentliche Betriebsgrundlage im Grund und Boden liegt, wäre aus dem Blickwinkel der Sicherung des Abgabenaufkommens nicht nur unnötig, sondern darüber hinaus vermutlich auch verfassungsrechtlich äußerst bedenklich.

Weiters bestand im Rahmen der Einführung der Immobilienvermögensteuer auch Einvernehmen darüber, dass eine Steuerwirksamkeit nur im Veräußerungsfall und nicht im Rahmen von unentgeltlichen Übertragungen von Grundstücken im Familienverband eintritt. Da der Großteil der Realteilungen zumindest im land- und forstwirtschaftlichen Bereich ausschließlich im engeren oder weiteren Familienverband stattfindet und in vielen Fällen nur so eine ordnungsgemäße Fortführung von Betrieben in der Familie ermöglicht wird, würde durch die geplante Regelung eine sofortige Besteuerung „über die Hintertür“ eingeführt werden, wodurch Realteilungen nur mehr über Verkäufe von Liegenschaftsvermögen finanziert werden könnten.

Zusätzlich zu den oben quantifizierten unmittelbaren steuerlichen Auswirkungen wäre mit der Neuregelung der teilweise Verlust der Qualifikation als Altvermögen mit noch viel weitreichenderen steuerlichen Konsequenzen verbunden, da in der realisierten Quote künftig infolge der Qualifikation als Neuvermögen alle Wertsteigerungen der vollen 25%igen ImmoEST unterliegen würden.

Es wird daher angeregt, die bestehende Regelung des Art V UmgrStG dahingehend anzupassen, im Realteilungsvertrag ein Wahlrecht vorzusehen, den Zeitpunkt der Versteuerung / Abzugsfähigkeit der Ausgleichposten auf den Zeitpunkt des endgültigen Ausscheidens des jeweiligen Gesellschafters zu

verschieben. Dem jeweiligen Steuerpflichtigen sollte es auch (am besten gesetzlich oder nur erlassmäßig) freigestellt werden, den passiven Ausgleichsposten freiwillig früher bzw. sofort im ersten Jahr nach Realteilung zu versteuern, um nicht latente Steuern vor sich „herschieben“ zu müssen.

Hinsichtlich der vorzusorgenden stillen Reserven im Grund und Boden bestehen nach Ansicht des Fachsenats keine Bedenken, diese entsprechend der bisherigen - der Finanz bekannten - Praxis mit pauschal 14% des anteiligen Teilwerts in den Ausgleichsposten aufzunehmen.

Wie oben vorgeschlagen sollte der Ausgleichsposten entweder verteilt über 15 Jahre oder wahlweise erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters steuerlich erfasst werden können.

Sollte sich die Finanzverwaltung dieser Vorgehensweise aufgrund des 25%igen Steuersatzes im Bereich des Immobilienvermögens nicht anschließen, so bestünde alternativ auch die Möglichkeit, für die stillen Reserven im Grund und Boden, Gebäude (unabhängig ob Alt- oder Neuvermögen) und Kapitalvermögen einen gesonderten Ausgleichsposten je Wirtschaftsgut vorzusehen. Die Auflösung/Abschreibung des Ausgleichspostens sollte entsprechend der Abnutzbarkeit/Nichtabnutzbarkeit des Wirtschaftsgutes erfolgen.

Hierdurch könnte sowohl der gewünschten Vereinbarkeit mit dem vorgesehenen Sondersteuersatz und als auch der Begünstigung für Altvermögen gemäß § 30 Abs 4 EStG Rechnung getragen werden. Darüber hinaus sollte auch in Anlehnung an § 30 Abs 2 Z 4 EStG 1988 die Altvermögenseigenschaft erhalten bleiben können.

Der Fachsenat für Steuerrecht hält es für sachgerecht und schlägt daher zusammenfassend vor, hinsichtlich der ermäßigt besteuerten Grundstücke (und Kapitalvermögen) die **Bildung von gesonderten Ausgleichsposten im Gesetz vorzusehen**. Hinsichtlich der weiteren Behandlung dieser gesonderten Ausgleichsposten kann überlegt werden, dass diese pauschal passivseitig mit dem besonderen Steuersatz aufgelöst wird, wobei auch in diesem Zusammenhang soweit möglich die Pauschalbesteuerung des § 30 Abs 4 EStG Anwendung finden kann und aktivseitig analog § 6 Z 2 EStG eine Halbierung des Betrages der stillen Reserve erfolgt, die aufwandswirksam abgeschrieben wird. Zusätzlich wird - auch als Anregung zur Verwaltungsvereinfachung – angeregt, eine freiwillige vorzeitige Auflösung eines passiven Ausgleichspostens vorzusehen.

Zu Artikel 9 Änderung der Bundesabgabenordnung

Zu Z 2 § 188 BAO

Die geplante Einführung des Feststellungsverfahrens iSd § 188 BAO für „große“ ARGEn sollte – zur Vermeidung eines weiteren Standortnachteils Österreichs – generell überdacht werden, da sie mit einem unverhältnismäßig hohen, nicht mehr rechtfertigbaren internen Buchführungs-, Erklärungs- und sonstigen Verwaltungsaufwand für die davon betroffenen Unternehmen verbunden wäre, ohne für die österreichische Finanzverwaltung unter dem Strich ein messbares Steuer Mehraufkommen zu bewirken.

Sofern von der geplanten Neuregelung – aus den eingangs angeführten Gründen – nicht insgesamt Abstand genommen wird, regen wir - nach dem Vorbild der deutschen Regelung in § 180 Abs 4

deutsche AO – folgende Änderung an: Zusätzlich zur geplanten Auftragswertgrenze von EUR 700.000 werden auch die ARGEEn, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages besteht, vom verpflichtenden Feststellungsverfahren iSd § 188 BAO ausgenommen.

Zu den geplanten Änderungen im § 2 Abs 4 EStG bzw der Übergangsbestimmung im § 124b Z 260 EStG und im § 188 Abs 4 lit d BAO bzw der Übergangsbestimmung im § 323 Abs 4 BAO:

Die Erfassung bereits bestehender und sich in aufrechter Tätigkeit befindlicher Arbeitsgemeinschaften erachten wir als problematisch. Neben dem damit einhergehenden Verwaltungsaufwand führen die erforderlichen Anpassungen und Umstellungen in den bestehenden Arbeitsabläufen bei den beteiligten Parteien zu Mehrkosten, die – da die Auftragsvereinbarungen in der Vergangenheit abgeschlossen wurden – wohl nur noch schwer auf die Preise aufgeschlagen werden können. Diese Änderung macht folglich einen Eingriff in bestehende Verträge erforderlich und stellt die Planungs- und Rechtssicherheit für den Wirtschaftsstandort Österreich in Frage. Da Arbeitsgemeinschaften - wie auch in den erläuternden Bemerkungen ausgeführt - nicht auf Dauer ausgelegt sind, ist eine Erfassung der (noch) tätigen ARGE, deren Auftrag vor dem 1.1.2015 abgeschlossen wurde, uE jedenfalls auszuschließen.

Zu Z 3 § 240a BAO

Die Regelung, dass ein Antrag auf Rückzahlung der Abfuhr von Kapitalertragsteuer erst nach Ablauf des Jahres der Einhebung zulässig sein soll, lehnen wir, auch aus standortpolitischen Überlegungen, ab.

Insbesondere bei Holdinggesellschaften, bei denen die Finanzverwaltung die ex-ante-Kontrolle nach § 5 zur VO zu § 94a Abs 2 EStG zum Teil verweigert, kann es dadurch bei großen Beträgen von Kapitalertragsteuer zu erheblichen Zeitverzögerungen bei der Rückerstattung kommen. Dies ist nicht nur als weiterer standortschädlicher Steuernachteil Österreichs zu werten, sondern es ist darüber hinaus europarechtlich fraglich, ob das Recht auf Rückerstattung bewusst verzögert werden darf.

Verständlich und nachvollziehbar ist es aus Sicht des Fachsenats, dass die Finanzverwaltung die Verfahrensökonomie erhöhen möchte. Dies sollte und dürfte aber nur Klein- und Kleinstbeträge betreffen. Wenn § 240a BAO daher eingeführt werden sollte, dann sollte eine Betragsgrenze eingezogen werden, bis zu welcher erst im nächsten Kalenderjahr ein Rückerstattungsantrag gestellt werden darf. Für höhere Beträge könnte dann – wie bisher – gleich der Antrag auf Rückerstattung erfolgen.

*„§ 240a. Anträge beschränkt Steuerpflichtiger auf Rückzahlung (Zurückzahlung) oder Erstattung (Rückerstattung) der von Abfuhrpflichtigen einbehaltenen Kapitalertragsteuer **bis zu einem Betrag von EUR 500** sind erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig, wenn ihre Rechtsgrundlage § 240 Abs. 3, § 94 Z 2 EStG 1988, § 6 Abs. 1 KStG 1988, § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 oder eine Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist.“*

Zu Z 4 § 264 Abs 1 und 4 BAO

Wir regen an, auch die praktisch nicht selten auftauchende Frage zu klären, wie vorzugehen ist, wenn eine Abgabenbehörde ein Rechtsmittel vorlegt, ohne ihrer Verpflichtung, eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, nachgekommen zu sein. In der Literatur wird dazu die – uE zutreffende - Auffassung vertreten, dass das Verwaltungsgericht in diesen Fällen einen Zurückweisungsbeschluss zu erlassen hätte. Denkbar, wenngleich wohl ferner liegend, wäre aber auch ein Mängelbehebungsverfahren. Gegen diese Lösung spricht jedenfalls der Umstand, dass der belangten Behörde nur die Nachholung der BVE aufgetragen werden könnte. Deren Erlassung führt aber noch nicht zum Zuständigwerden des Gerichts. Vielmehr bedarf es dazu eines Vorlageantrages einer Partei im Sinne von § 78 BAO. Auf dessen Einbringung hat aber die Abgabenbehörde keinerlei Einfluss, sodass dieser „Mangel“ im Verfahren zwischen dem Gericht und der Amtspartei niemals behebbar sein kann. Daher führt das Unterbleiben einer an sich erforderlichen BVE ein absolutes Prozesshindernis vor dem Verwaltungsgericht herbei, dem nur mittels Zurückweisung der Vorlage entsprochen werden kann. Hier auf Gesetzesebene Klarheit zu schaffen, wäre rechtspolitisch durchaus wünschenswert. Die grundsätzliche Pflicht, zunächst mittels BVE zu entscheiden, sollte nicht undurchsetzbar sein.

Zu Z 5 § 284 Abs 2 BAO

Die Vorschrift ist sehr zu begrüßen, da sie Rechtssicherheit in einen bisher nicht eindeutig bestimmbar Bereich hineinträgt.

Sonstige Anmerkung zu Vorauszahlung ImmoEST gem § 30b Abs 4 EStG und Stundungszinsen:

Wenn ein Unternehmer mit hohen Verlustvorträgen gezwungen ist, seinen Betrieb mit Betriebsliegenschaft zu veräußern, muss er laut Gesetz die besondere Vorauszahlung gem § 30b Abs 4 EStG entrichten, obwohl zu diesem Zeitpunkt schon nachweisbar feststeht, dass er die gesamte Vorauszahlung wieder gutgeschrieben bekommen wird.

Bei dieser Situation kann üblicherweise mit dem Finanzamt eine entsprechend langfristige Stundung der besonderen Vorauszahlung (bis zum Vorliegen des Steuerbescheides für dieses Kalenderjahr) vereinbart werden – die Stundungszinsen fallen aber in voller Höhe an. Wir regen daher an, für derartige Fälle gesetzlich eine Gutschrift der Stundungszinsen vorzusehen.

Zu Artikel 10 Änderung des Finanzstrafgesetzes

Zu Z 2 § 57 Abs 6 FinStrG

Das Recht auf Antrag einer Fristsetzung soll grundsätzlich mit einem Jahr limitiert werden. Dies soll entsprechend den EB der Verfahrensbeschleunigung dienen. Jegliche diesbezügliche Maßnahmen sind jedenfalls begrüßenswert.

Fraglich erscheint jedoch, ob die Limitierung des Antragsrechtes mit einem Jahr sinnvoll erscheint, da sich diese Regelung nach Ablauf dieses Jahres als kontraproduktiv darstellt. Überdies ist zB der Fristsetzungsantrag nach § 91 GOG an keine Frist gebunden. Weiters erscheint die Regelung unklar, insbesondere dahingehend, wann die Frist zu laufen beginnt.

Abs 6 sollte daher **ersatzlos gestrichen** werden.

Zu Z 3 § 30a Abs 5 FinStrG

So sehr die Abschaffung des „gänzlichen Ausschlusses“ der Abgabenerhöhung bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von höchstens EUR 33.000,00 nach § 30a FinStrG bei der Verkürzung von Abgaben zu begrüßen ist, die von Zollämtern zu erheben sind (RV „nicht sachgerecht“), so sehr ist der weiter bestehende Ausschluss der Eingangs- und Ausgangsabgaben von dieser Diversionsmaßnahme, durch die die negativen Folgen der Bestrafung vermieden werden, wegen sachlich nicht zu rechtfertigender Ungleichbehandlung abzulehnen: Die vereinfachte Strafverfügung nach § 146 FinStrG ist überdies beschränkt auf einen strafbestimmenden Wertbetrag von höchstens EUR 1.000,00 und die Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG auf einen strafbestimmenden Wertbetrag von EUR 400,00. Sie stellen entgegen der RV keinen adäquaten Ersatz für § 30a FinStrG bei Eingangs- und Ausgangsabgaben dar, die die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten.¹

Wir regen daher an, Abs 5 **ersatzlos zu streichen**.

Zu Z 4 § 99 Abs 1 FinStrG

Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung nach § 99 Abs 1 FinStrG schließt schon heute die Verbindlichkeit in sich, Urkunden, Daten in allgemein lesbarer Form und andere Unterlagen, die für das Finanzstrafverfahren von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten. Damit sieht bereits die geltende Regelung eine verstärkte Mitwirkungspflicht von Auskunftspersonen und damit für „jedermann“ vor.

Mit dem zusätzlichen Erfordernis, elektronische Daten in einem allgemein gebräuchlichen Dateiformat in strukturierter Form so zu übermitteln, dass die Daten elektronisch weiterverarbeitet werden können (Z 4 lit a des Begutachtungsentwurfs), soll diese Verpflichtung neuerlich ausgedehnt und die Auskunftsperson hinkünftig zur Übermittlung von Daten in einem gängigen Tabellenkalkulations- oder Datenbankprogramm angehalten werden (EB).

Damit wird die Auskunftsperson hinkünftig verpflichtet, die Daten in einem Format zu Verfügung zu stellen, das es bei der Auskunftseinholung uU noch gar nicht gibt.

Damit wird die Zumutbarkeitsgrenze für am Delikt uU völlig unbeteiligte Auskunftspersonen doch deutlich überspannt, da die technischen Möglichkeiten (Programme) und fachlichen Kenntnisse zur Anpassung des Datenformats bei Auskunftspersonen häufig nicht gegeben sein werden.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, die Verpflichtung zur strukturierten Datenübermittlung nur dann vorzusehen, „*soweit dies dem Auskunftspflichteten im Einzelfall zumutbar ist.*“

Vergleichsweise verzichtet § 143 BAO im Abgabungsverfahren bei Auskunftspersonen bis heute auf eine vergleichbare Regelung zur strukturierten Datenübermittlung.

¹ Vgl auch *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, Seite 54.

Zu Z 4 § 99 Abs 5 FinStrG

Bereits bisher erlaubte es § 99 Abs 5 FinStrG den Finanzstrafbehörden, zur Identitätsfeststellung einer Person, die eines Finanzvergehens verdächtig ist oder als Zeuge (Auskunftsperson) in Betracht kommt, deren Namen, Geburtsdatum, Geburtsort und Wohnanschrift zu ermitteln.

Die Finanzstrafbehörde ist auch bereits nach geltendem Recht berechtigt, die Größe festzustellen und die Auskunftsperson oder den Zeugen zu fotografieren (§ 99 Abs 5 FinStrG idF FinanzstrafG-Novelle 2010).

Hinkünftig soll die Finanzstrafbehörde auch befugt sein, Papillarlinienabdrücke von Personen abzunehmen, von denen aufgrund bestimmter Tatsachen angenommen werden kann, dass sie Spuren hinterlassen haben; dies unter der Einschränkung, dass die Abnahme von Fingerabdrücken „für die Aufklärung eines Finanzstrafverfahrens zweckdienlich“ ist. Die EB nennen in diesem Zusammenhang die Spuren an Waren, die Gegenstand eines Finanzvergehens sind.

Die Neuregelung dient offenkundig der Angleichung der Identitätsfeststellung an § 118 StPO, dessen Abs 2 die Möglichkeit zur Abnahme von Fingerabdrücken nur dann gewährt, „*soweit dies zur Identitätsfeststellung erforderlich ist.*“ Demgegenüber sollen Fingerabdrücke im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren bereits immer dann abgenommen werden können, soweit dies „*zur Aufklärung eines Finanzvergehens zweckdienlich*“ ist.

Auch wenn einzuräumen ist, dass die gegenständliche Regelung natürlich vor dem allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu lesen ist (vgl EB), so würde die derzeit gewählte Formulierung sachverhaltsabhängig die erkennungsdienstliche Behandlung von Auskunftspersonen, Zeugen und/oder Beschuldigten unabhängig davon ermöglichen, ob die Abnahme von Fingerabdrücken zur Identitätsfeststellung oder zur Aufklärung des Vergehens überhaupt notwendig ist.

Dies wird den Besonderheiten des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens in keiner Weise gerecht und es sollte als Mindeststandard zumindest die Erforderlichkeit der Identitätsfeststellung vorgesehen werden.

Bloße Auskunftspersonen und Zeugen sollten überhaupt nicht erkennungsdienstlich behandelt werden dürfen.

Zu Z 5 § 120 Abs 1 und 5 FinStrG

Die Ermächtigungsnorm des Abs 5, wonach die Finanzstrafbehörde personenbezogene Daten, die sie im Finanzstrafverfahren ermittelt hat, über ausdrücklich gesetzlich geregelte Fälle hinaus an andere in- oder ausländische Behörden übermitteln darf, so sie für den Empfänger eine wesentliche Voraussetzung zur Wahrnehmung einer ihm gesetzlich übertragenen Aufgabe bilden (§ 120 Abs 5 2. Halbsatz), ist zu unbestimmt und geht zu weit.

Diese Ermächtigungsnorm derogiert der wohlüberlegten und bewährten Bestimmung über die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht nach § 48a Abs 2 lit b iVm Abs 4 lit b BAO, wonach der Inhalt von Akten eines Finanzstrafverfahrens, wozu personenbezogene Daten gehören, „befugt“

offenbart werden darf, nur dann, wenn die Offenbarung – neben den Fällen der gesetzlichen Pflicht dazu – im „zwingenden öffentlichen Interesse gelegen ist.“

Abs 5 2. Halbsatz („oder für den Empfänger eine wesentliche Voraussetzung zur Wahrnehmung einer ihm gesetzlich übertragenen Aufgabe bildet“) sollte **ersatzlos gestrichen** werden.

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

mit freundlichen Grüßen

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

Mag. Gregor Benesch e.h.
(Stv. Kammerdirektor)

Referenten:

KR Prof. Gerhard Gaedke
MMag.Dr. Klaus-Bernhard Gröhs
Mag.Ing. Stefan Gruber
Univ.-Prof. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Dr. Wolfgang Höfle
Mag.Dr.Martin Jann
Univ.-Prof. Sabine Kanduth-Kristen LL.M.
Mag.Dr. Oliver Kempf
Dkfm.Dr.iur. Heinz Manfreda
Mag.Dr. Harald Manessinger
Dr. Johann Mühlechner
Ing.Mag. Ernst Patka
Mag. Christoph Josef Plott
Dr. iur. Jürgen Reiner LL.M
Univ.-Prof.Dr. Andreas Scheil
Mag. Norbert Schrottmeyer
Mag. Stefan Schuster
Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer
Mag. Gottfried Sulz
Mag. Margit Widinski
Mag. DDr. Hans Zöchling