

Bundesministerium für  
Finanzen  
Johannesgasse 5  
1010 Wien

Dampfschiffstraße 2  
A-1031 Wien  
Postfach 240

Tel. + (1) 711 71 - 0  
Fax + (1) 711 94 - 25  
office@rechnungshof.gv.at

Wien, 31. Mai 2016  
GZ 302.765/001-2B1/16

**Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz erlassen, das Einkommensteuergesetz 1988, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalabfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das EU-Amtshilfegesetz und das Zollrechts-Durchführungsgesetz geändert und das EU-Quellensteuergesetz aufgehoben werden (EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 – EU-AbgÄG 2016)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Rechnungshof (RH) dankt für den mit Schreiben vom 9. Mai 2016, GZ. BMF – 010000/0007-I/4/2016, übermittelten, im Betreff genannten Entwurf und nimmt hiezu im Rahmen des Begutachtungsverfahrens aus der Sicht der Rechnungs- und Gebarungskontrolle wie folgt Stellung:

**1. Allgemeines zum vorliegenden Entwurf**

Der RH weist einleitend darauf hin, dass er bereits mehrfach die Frage der Komplexität des Steuerrechts angesprochen und die Durchforstung sämtlicher Steuerbefreiungen mit dem Ziel eines einfacheren Steuerrechts empfohlen hat.

Der RH merkt kritisch an, dass der vorliegende Entwurf mit der Einführung des dem Begriff „Unternehmensgruppe“ in § 9 KStG 1988 wortähnlichen Begriffs „multinationale Unternehmensgruppe“ in § 2 Z 1 VPDG eine weitere Verkomplizierung des Steuerrechts mit sich bringt. Diese wird noch dadurch verstärkt, dass mit § 2 Abs. 1 Z 19 EU-Amtshilfegesetz ein weiterer ähnlicher Begriff, nämlich „verbundenes Unternehmen“, eingeführt werden soll. Weiters sieht der vorliegende Entwurf in § 124b Z 283 Einkommensteuergesetz 1988 eine neue begünstigende Regelung vor.

Wie schon in seiner Stellungnahme zum Entwurf des Steuerreformgesetzes 2015/2016 vom 5. Juni 2015, GZ 300.090/004-2B1/15, weist der RH erneut auf seine kritischen Feststellungen im Bericht Reihe Bund 2013/3, „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“ zu den Begünstigungen im Einkommensteuerrecht (und vergleichbar auch im Bericht Reihe Bund 2013/6,



„Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung“) hin, dass im Jahr 2011

- im Einkommensteuerrecht 558 fast ausschließlich unbefristete Begünstigungsmaßnahmen normiert waren, die zu (vom Bundesministerium für Finanzen für das Jahr 2009 geschätzten) Einnahmehausfällen i.H.v. rd. 9 Mrd. EUR bzw. rd. 35 % der tatsächlichen Einnahmen aus Einkommensteuern führten und deren Vollzug nach Erhebungen des RH einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand von rd. 73 Mio. EUR verursachten,
- im Körperschaftsteuerrecht 110 fast ausschließlich unbefristete Begünstigungsmaßnahmen normiert waren, die (vom Bundesministerium für Finanzen für das Jahr 2010 geschätzte) Einnahmehausfälle i.H.v. rd. 455 Mio. EUR bzw. rd. 10 % der jährlichen Einnahmen aus der Körperschaftsteuer verursachten (wobei der überwiegende Teil dieser Einnahmehausfälle der Kategorie Gruppenbesteuerung (450 Mio. EUR) zuzurechnen war). Der mit dem Vollzug der Begünstigungen verbundene Verwaltungsaufwand wurde vom RH mit rd. 15 Mio. EUR für das Jahr 2011 (davon entfielen rd. 7 Mio. EUR auf den Vollzug der Gruppenbesteuerung) erhoben.

Der RH empfahl daher dem Bundesministerium für Finanzen (in Schlussempfehlung 13 des Berichts Reihe Bund 2013/6 und Schlussempfehlung 6 des Berichts Reihe Bund 2013/3),

- die bestehenden Begünstigungen kritisch zu durchforsten und mit dem Ziel zu evaluieren, auf ein transparentes, einfaches und verständliches Körperschaftsteuerrecht hinzuwirken,
- und auch im Bereich des Einkommensteuerrechts die bestehenden Begünstigungen kritisch zu durchforsten sowie zu evaluieren und auf dieser Grundlage – angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmehausfälle – auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinzuwirken.

Diese Maßnahmen würden den Abgabepflichtigen die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen.

Da mit dem vorliegenden Entwurf die empfohlenen Maßnahmen weiterhin nicht gesetzt werden, weist der RH neuerlich auf folgende generelle Feststellungen und Empfehlungen zu steuerrechtlichen Begünstigungen aus dem Bericht Reihe Bund 2013/3 hin:

Das Bundesministerium für Finanzen sollte

- die Wirkungen jeder einzelnen Begünstigung im Einkommensteuerrecht – im Sinne der zu schaffenden Begriffsdefinition – jährlich nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte erheben und im Sinne von mehr Transparenz dem Nationalrat detailliert berichten (TZ 7),
- für die Steuerbegünstigungen qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festlegen. Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung zu überprüfen, aktiv zu steuern und um gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können (TZ 8),



GZ 302.765/001-2B1/16

Seite 3 / 6

- in einem Gesamtkonzept festlegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. Dabei wäre regelmäßig und umfassend zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden, ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht und wie gegebenenfalls unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können. Über die erzielten Ergebnisse wäre dem Nationalrat umfassend Bericht zu erstatten (TZ 9),
- die bestehenden Begünstigungen kritisch durchforsten sowie evaluieren und auf dieser Grundlage – angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmeherausfälle – auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinwirken, ohne die beabsichtigten Wirkungen aus den Augen zu verlieren (TZ 9),
- auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht hinwirken. Dies würde dem Bürger die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen (TZ 11) und
- darauf hinwirken, dass Gesetzesbestimmungen möglichst klar und eindeutig anwendbar formuliert werden, um aufwändige Verfahren für die Bürger und die Finanzverwaltung zu vermeiden (TZ 12).

Der RH weist zusammengefasst kritisch darauf hin, dass der vorliegende Entwurf in § 124b Z 283 Einkommensteuergesetz 1988 eine weitere – begünstigende – Ausnahmeregelung im Bereich des Einkommensteuerrechts schafft, ohne dass die vom RH empfohlene Durchforstung und Evaluierung der Wirkungen der schon bisher bestehenden begünstigenden Bestimmungen im Bereich des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts vorgenommen wurde.

Weiters soll – anstelle auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht und darauf hinwirken, dass Gesetzesbestimmungen möglichst klar und eindeutig anwendbar formuliert werden, um aufwändige Verfahren für die Bürger und die Finanzverwaltung zu vermeiden – in § 2 Z 1 des Entwurfs des VPDG ein neuer Begriff eingeführt werden, der einem im Steuerrecht bereits bestehenden Begriff wortähnlich ist, und damit eine weitere Verkomplizierung des Steuerrechts geschaffen werden.

Aus Anlass der vorliegenden Begutachtung weist der RH daher neuerlich auf den weiterhin erforderlichen Umsetzungsbedarf seiner generellen Empfehlungen hin.

## 2. Zum Inhalt

### 2.1 Zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG (Art. 1 des Entwurfs)

(1) Die Erläuterungen führen aus, dass das geplante VPDG „*der im Rahmen der OECD/G20 ausgearbeiteten einheitlichen Modellgesetzgebung weitestgehend (folgt)*“. Die Erläuterungen lassen jedoch offen, in welchen Punkten und aus welchen Gründen der gegenständliche Entwurf der Vorlage nicht folgt.



Der RH weist kritisch darauf hin, dass eine Kenntlichmachung und Begründung der Abweichungen von dieser Modellgesetzgebung zwecks effizienter Maßnahmen im Sinne einer rascheren und einfacheren Begutachtung wünschenswert wäre.

(2) § 2 Z 1 des Entwurfs des VPDG definiert den Begriff „multinationale Unternehmensgruppe“. Offenbar handelt es sich dabei um ein von der „Unternehmensgruppe“ im Sinne des § 9 KStG 1988 verschiedenes Rechtsgebilde, weil das KStG 1988 nur Körperschaften als Mitglied einer Unternehmensgruppe zulässt, der vorliegende Entwurf aber auch von Personengesellschaften spricht.

Mit der geplanten Novelle des EU-Amtshilfegesetzes soll zudem in dessen § 2 Abs. 1 Z 19 ein weiterer ähnlicher Begriff, nämlich „verbundenes Unternehmen“, eingeführt werden.

Der RH weist kritisch darauf hin, dass durch wortähnliche (in § 6 Abs. 1 des Entwurfs des VPDG sogar wortidentische), aber rechtlich unterschiedliche Gebilde die Komplexität des Steuerrechts weiter zunehmen wird. Zwecks Vermeidung von Auslegungsproblemen regt er eine gesetzliche Klarstellung über das Verhältnis des Begriffs „multinationale Unternehmensgruppe“ gemäß § 2 Z 1 des Entwurfs des VPDG im Vergleich zu der bereits im österreichischen Rechtsbestand befindlichen „Unternehmensgruppe“ gemäß § 9 KStG 1988 an.

(3) §§ 6 bis 8 des Entwurfs des VPDG ermächtigen den Bundesminister für Finanzen, „den Inhalt der Stammdokumentation“, „den Inhalt der landesspezifischen Dokumentation“ und „das Verfahren der elektronischen Übermittlung“ „mit Verordnung (näher) festzulegen“, ohne den Verordnungsinhalt zu determinieren.

Wie schon in seiner Stellungnahme zum Entwurf des Steuerreformgesetzes 2015/2016 vom 5. Juni 2015, GZ 300.090/004-2B1/15, weist der RH darauf hin, dass es sich auch bei den vorgeschlagenen Regelungen um solche auf dem Gebiet des Abgabenrechts handelt und der Verfassungsgerichtshof (siehe nur etwa die Erkenntnisse VfSlg. Nr. 8708, 15.177 und 15.468) festgehalten hat, dass in diesen Fällen das Erfordernis einer besonders exakten Determinierung besteht. Das betreffende Gesetz muss den Inhalt der Verordnung bereits determinieren; es muss inhaltlich bestimmt sein und darf die Verwaltung nicht lediglich zur Regelung einer Angelegenheit durch Verordnung ermächtigen (verfassungswidrige formalgesetzliche Delegation) (s. hiezu *Mayer/Kucsko Stadlmayer/Stöger*, Bundesverfassungsrecht<sup>11</sup>, Rz 573 und 598). Diesen Erfordernissen scheint die derzeit vorgeschlagene Formulierung des Entwurfs der §§ 6 bis 8 VPDG nicht zu genügen.

## 2.2 Zu § 124b Z 283 Einkommensteuergesetz 1988 (Art. 2 Z 3 lit. a des Entwurfs)

Gemäß dem in § 124b Z 283 Einkommensteuergesetz 1988 verwiesenen § 8 Abs. 1 leg. cit. beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2,5 % (bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden bis zu 1,5 %) von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs steht der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer nur bei Inbetriebnahme des Gebäudes zu.

Durch die geplante Novelle des § 124b Z 283 Einkommensteuergesetz 1988 soll nach den Erläuterungen „ausnahmsweise auch bei bereits laufender AfA“ ein solcher Nachweis für das Wirtschaftsjahr 2016 zugelassen werden.



GZ 302.765/001-2B1/16

Seite 5 / 6

Der RH weist kritisch darauf hin, dass damit – entgegen den in den Berichten Reihe Bund 2013/3 und Reihe Bund 2013/6 ausgesprochenen Empfehlungen – eine weitere Steuerbegünstigung eingeführt werden soll. Er regt an, die geplante Änderung der genannten Bestimmung im Sinne der Empfehlungen des RH zu überdenken.

### 3. Zur Darstellung der finanziellen Auswirkungen

Die dem Entwurf zugrunde liegenden Erläuterungen rechnen in den Jahren 2016 bis 2020 mit aus dem Vorhaben resultierenden Mehrausgaben für den Bund von insgesamt rd. 18,14 Mio. EUR. Auf Länder, Gemeinden und Sozialversicherungsträger hätten die geplanten Maßnahmen keine finanziellen Auswirkungen.

Gemäß § 17 Abs. 2 BHG 2013 ist jedem Entwurf für ein Regelungsvorhaben und jedem sonstigen Vorhaben von dem Mitglied der Bundesregierung oder dem haushaltsleitenden Organ, in dessen Wirkungsbereich der Entwurf ausgearbeitet oder das Vorhaben geplant wurde, eine der WFA-Finanzielle-Auswirkungen-Verordnung (WFA-FinAV, BGBl. II Nr. 490/2012 i.d.g.F.) entsprechende Darstellung der finanziellen Auswirkungen im Rahmen der wirkungsorientierten Folgenabschätzung anzuschließen. Aus dieser hat insbesondere hervorzugehen, wie hoch die finanziellen Auswirkungen auf den Vermögens-, Finanzierungs- und Ergebnishaushalt im laufenden Finanzjahr und mindestens in den nächsten vier Finanzjahren zu beziffern sein werden und wie diese finanziellen Auswirkungen zu bedecken sind.

Gemäß § 3 Abs. 2 der WFA-FinAV sind bei den Angaben zur Abschätzung der finanziellen Auswirkungen die Grundsätze der Relevanz, der inhaltlichen Konsistenz, der Verständlichkeit, der Nachvollziehbarkeit, der Vergleichbarkeit und der Überprüfbarkeit zu beachten.

Die Erläuterungen enthalten keine Angaben über aufgrund des Vorhabens allfällig zu erwartende höhere Einzahlungen/Erträge. Aus der Sicht des RH wären zumindest mit der Umsetzung des in der wirkungsorientierten Folgenabschätzung genannten Ziels 3 „*Verbesserung der Überprüfbarkeit grenzüberschreitender Verrechnungspreisgestaltungen*“ auch höhere Einzahlungen/Erträge zu erwarten. Die Erläuterungen zu Maßnahme 3, die der Umsetzung dieses Ziels dienen soll, halten selbst fest, dass „*die Bereitstellung von Informationen zur Durchführung von Risikoabschätzungen und Prüfungen in Verrechnungspreisfragen wesentlich zur Bewältigung des Problems der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung beitragen kann*“. Gleiches dürfte auf die Umsetzung des Ziels 5 „*Steigerung der Transparenz hinsichtlich der Auskünfte der Steuerbehörden*“ zutreffen. Die korrespondierende Maßnahme 5 „*automatischer Austausch von Informationen über Auskünfte der Steuerbehörden*“ hat nämlich nach den Erläuterungen die „*Bekämpfung grenzüberschreitender Steuerumgehung, aggressiver Steuerplanung und eines schädlichen Steuerwettbewerbs*“ zum Ziel. Eine Darstellung der aufgrund dieser Maßnahmen zu erwartenden höheren Einzahlungen/Erträgen wäre wünschenswert.

Weiters trifft die Annahme in den Erläuterungen, dass sich aus dem Vorhaben für Länder und Gemeinden keine finanziellen Auswirkungen ergäben, insofern zu, als gemäß § 7 Z 3 FAG 2008 die von Änderungen betroffene EU-Quellensteuer als eine ausschließliche Bundesabgabe festgelegt ist. Allerdings wäre aufgrund der Umsetzung des Ziels „*Verbesserung der Überprüfbarkeit grenzüberschreitender Verrechnungspreisgestaltungen*“ – wie oben erwähnt – mit höheren Einzahlungen/Erträgen zu



GZ 302.765/001-2B1/16

Seite 6 / 6

rechnen. Diesfalls wären jedoch „zwischen Bund und Ländern (Gemeinden) geteilte Abgaben“, vor allem die Körperschaftsteuer, betroffen aber in den Erläuterungen nicht dargestellt.

Schließlich enthält die geplante Änderung des § 124b Z 283 EStG 1988 eine Steuerbegünstigung für das Wirtschaftsjahr 2016, deren finanzielle Auswirkungen nicht dargestellt sind. Insbesondere fehlt eine Angabe darüber, mit wie vielen Fällen zu rechnen ist und in welchen Kalenderjahren die finanziellen Wirkungen vermutlich eintreten werden.

Da die Erläuterungen zu den finanziellen Auswirkungen auch keine Ausführungen zu den Auswirkungen auf die tatsächliche Gleichstellung von Frauen und Männern enthalten, entsprechen diese aus den genannten Gründen insofern nicht den Anforderungen des § 17 BHG 2013 und der hiezu ergangenen Verordnung der Bundesministerin für Finanzen – WFA-FinAV.

#### **4. Sonstiges**

Der RH weist auf das redaktionelle Versehen im Zitat der EU-Richtlinie in § 1 des Entwurfs des VPDG hin. Aus den Erläuterungen ist ersichtlich, dass es sich um die Richtlinie (EU) 2015/2376, ABl. Nr. L 332 vom 18. Dezember 2015 handeln dürfte.

#### **5. Zur Begutachtungsfrist**

Der vorliegende Entwurf wurde am 10. Mai 2016 mit einer Begutachtungsfrist bis 31. Mai 2016, und somit einer Frist von lediglich 13 Arbeitstagen, versendet. Gemäß § 9 Abs. 3 der WFA-Grundsatz-Verordnung (WFA-GV, BGBl. II Nr. 489/2012 i.d.g.F.) soll den zur Begutachtung eingeladenen Stellen im Regelfall eine Begutachtungsfrist von mindestens sechs Wochen zur Verfügung stehen. Der RH weist kritisch darauf hin, dass diese Frist im vorliegenden Fall ohne nähere Begründung signifikant unterschritten wurde.

Von dieser Stellungnahme wird eine Ausfertigung dem Präsidium des Nationalrates übermittelt.

Mit freundlichen Grüßen

Der Präsident:  
Dr. Josef Moser

F.d.R.d.A.: