



KAMMER
DER **STEUERBERATER**
UND **WIRTSCHAFTSPRÜFER**

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
Abteilung IV/11
z.H. Herrn AL Dr. Martin Walter Vock, LL.M.
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 19 KG
Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM
Telefon +43-1-811 73-250
E-Mail goldhahn@ksw.or.at
Datum 06. März 2019

Stellungnahmen zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Bundesgesetz über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union erlassen wird und die Bundesabgabenordnung und das Bundesfinanzgerichtsgesetz geändert werden

Sehr geehrter Herr Dr. Vock,

die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Bundesgesetzes über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der EU (**EU-Besteuerungstreitbeilegungsgesetz** – EU-BStbG), mit dem die korrespondierende Richtlinie 2017/1852/EU v. 10.10.2017, ABl. L 265/1 v. 14.10.2017 bis 30.6.2019 in österreichisches Recht übernommen werden soll. Zweck des EU-BStbG ist es, Streitigkeiten zwischen EU-MS, die durch die **Anwendung oder Auslegung von DBA** oder des **EU-Schiedsübereinkommens** (90/436/EWG, ABl. Nr. L 225 v. 20.8.1990) bedingt sind, beizulegen. Wir begrüßen diesen Gesetzesvorschlag nicht zuletzt deshalb, weil im Zuge der BEPS-bedingten Anpassungen des DBA-Rechts den Finanzverwaltungen **noch mehr Interpretationsspielräume** geöffnet worden sind, die unterschiedliche Auslegungsergebnisse und Rechtsunsicherheit zur Folge haben werden. Die Gefahr der Doppel- bzw. Mehrfachbesteuerung im Bereich der ESt, KESt und KöSt wird damit ansteigen, sodass effektive bilaterale Streitbeilegungsmechanismen eine noch größere Bedeutung erlangen werden.

Insofern ist der zweistufige Ansatz des EU-BStbG sehr zu begrüßen, indem (vor allem DBA-rechtliche) Besteuerungstreitigkeiten zwischen EU-Mitgliedstaaten auf Grundlage einer Streitbeilegungsbeschwerde des betroffenen Steuerpflichtigen (Stpfl.) in einem **ersten Schritt** im Rahmen eines **Verständigungsverfahren** abgehandelt werden und bei Nichteinigung vom Steuerpflichtigen (Stpfl.) in einem **zweiten Schritt** die Einleitung eines **schiedsgerichtlichen Verfahrens** beantragt werden kann, das vor einem „**Beratenden Ausschuss**“ oder einem „**Ausschuss für alternative Streitbeilegung**“ abzuhandeln ist.

Angesichts des Umstandes, dass der Entwurf des EU-BStbG größtenteils dem Richtlinienentwurf folgt, nehmen wir nur zu jenen Aspekten Stellung, bei denen sich für Österreich ein **Umsetzungsspielraum** ergibt.

Zu Artikel 1 - EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz (EU-BStbG)

Zu § 2 – Anwendungsbereich:

Nach den Beispielen in den Erläuterungen zum EU-BStbG (EB) soll der Anwendungsbereich des EU-BStbG Sachverhalte zwischen verbundenen Unternehmen erfassen, die ihren **Sitz** in einem EU-Mitgliedstaat haben. Dies sollte erweitert werden auf:

- Verbundene Unternehmen, die ihren **Sitz oder Ort der Geschäftsleitung** in einem EU-Mitgliedstaat haben;
- Verbundene Unternehmen, die zwar ihren **Sitz und/oder Ort der Geschäftsleitung in einem Drittstaat** haben aber über eine **Betriebstätte** in einem EU-Mitgliedstaat verfügen und sich die Auslegungsfragen auf diese Betriebstätte beziehen.

Zu § 4 – Sprachregelung:

Es ist zu begrüßen, dass in Österreich die Streitbeilegungsbeschwerde und jegliche in diesem Zusammenhang notwendige Kommunikation auch in **Englischer Sprache** erfolgen können. Es bleibt nur zu hoffen, dass auch andere EU-MS Englisch als Korrespondenzsprache akzeptieren werden (siehe dazu auch § 12 EU-BStbG).

Zu § 5 - Liste der unabhängigen Personen:

Es sollte der Begriff „fachlich kompetent“ definiert werden bspw. ein abgeschlossenes facheinschlägiges Studium, eine zumindest fünfjährige facheinschlägige Tätigkeit, etc.

Zu § 8 - EU-BStbG – Einbringung der Streitbeilegungsbeschwerde:

- Es ist nicht sachgerecht, dass bei der Einbringung von Streitbeilegungsbeschwerden durch natürliche Personen und „kleinere Unternehmen“ iSd § 3 Abs. 1 Z 5 EU-BStbG die Prüfungsfrist nicht mit dem Zeitpunkt der Einbringung, sondern erst mit dem Zeitpunkt der Mitteilung des BMF an die zuständigen Behörden aller anderen betroffenen Mitgliedstaaten beginnt und sich damit die Frist auf bis zu zwei Monate verlängert (§ 8 Abs. 4 EU-BStbG). Gleiches gilt im umgekehrten Fall (§ 8 Abs. 6 EU-BStbG).
- Es ist erfreulich, dass Erleichterungen bei der Einbringung der Beschwerde vorgesehen sind. Die korrekte Behörde im Ausland zu finden, etwaigen Sprachenanforderungen im Ausland zu entsprechen und verfahrensrechtliche Besonderheiten im Ausland zu berücksichtigen kann allzu leicht zu einer Versagung des Rechtszugangs führen. Umso unverständlicher ist, dass die Möglichkeit der zentralen Einbringung beim Bundesminister für Finanzen (BMF) nur für einen eingeschränkten Personenkreis gilt. Vielmehr soll diese vereinfachte Möglichkeit der Einbringung allen betroffenen Personen (§ 3 Abs. 1 Z 2 EU-BStbG) zugänglich sein. Dies entspricht nicht nur einer Ermöglichung des vereinfachten Rechtszugangs für alle, sondern zudem einer Ausgestaltung der Streitbeschwerde im

Sinne eines „One-Stop-Shop“, wie dies bereits in anderen Bereichen, etwa bei der Vorsteuer-Rück-erstattung erfolgreich im Einsatz ist. Auch entspricht dies dem bisherigen Zugang der Bundesregie-rung, u.a. auch im Sinne der Digitalisierungsstrategie, Behördenwege, im vorliegenden Fall sogar mit internationaler Wirksamkeit, massiv zu vereinfachen. Die entsprechenden Kanäle müssten oh-nehin vorbereitet werden. Es mutet als selbstverständlich an, die Nutzung dieser Kanäle im Sinne eines leichten Rechtszugangs und Bürokratieabbaus allen betroffenen Personen ohne Einschrän-kungen zu öffnen. Eine Erleichterung des Rechtszugangs für einen erweiterten Personenkreis steht in keinem Widerspruch zur gegenständlichen RL (Art 17).

- Wir treten daher dafür ein, die Möglichkeit des Einbringens (nur) beim BMF wirksam für alle betroffe-nen Mitgliedsstaaten (§ 3 Abs. 2 Z 3 EU-BStbG) zu ermöglichen und schlagen daher folgende Tex-tierung des Abs. 4 vor:

*„Abweichend von Abs. 1 ist eine in Österreich ansässige natürliche **betroffene** Person (§ 3 Abs. 1 Z 2) ~~oder ein in Österreich ansässiges kleineres Unternehmen (§ 3 Abs. 1 Z 5)~~ berechtigt, die Streit-beilegungsbeschwerde ausschließlich beim Bundesminister für Finanzen einzubringen. Der Bun-desminister für Finanzen hat den zuständigen Behörden aller anderen betroffenen Mitgliedstaaten innerhalb von zwei Monaten nach der Einbringung der Streitbeilegungsbeschwerde gleichzeitig mit-zuteilen, dass bei ihm eine Streitbeilegungsbeschwerde eingebracht worden ist. Sobald diese Mit-teilung erfolgt ist, gilt die Streitbeilegungsbeschwerde der betroffenen Person zum Zeitpunkt dieser Mitteilung als bei den zuständigen Behörden aller betroffenen Mitgliedstaaten eingebracht.“*

- Eine entsprechende Änderung ist auch bei der Übermittlung von zusätzlichen Informationen iVm einer Streitbeilegungsbeschwerde nötig (§ 14 Abs. 4 und 5 EU-BStbG), dem Antrag auf Zulassung der Streitbeilegungsbeschwerde durch den Beratenden Ausschuss (§17 Abs. 3 EU-BStbG), Antrag auf Einsetzung eines Schiedsgerichts (§ 32 Abs. 6,8 EU-BStbG), Zurücknahme der Streitbeile-gungsbeschwerde (§ 68 Abs. 2 EU-BStbG).
- § 8 Abs. 3 und § 32 Abs. 5 EU-BStbG sehen jeweils vor, dass für die gesamte weitere Kommunika-tion zwischen der betroffenen Person und dem Bundesminister für Finanzen stets verpflichtend **der-selbe Kommunikationsweg** wie bei der Einbringung der Streitbeilegungsbeschwerde zu verwen-den ist. Im Ergebnis ist somit die gesamte Kommunikation verpflichtend immer über FinanzOnline zu führen, wenn auch die Streitbeilegungsbeschwerde über FinanzOnline eingebracht worden ist. Grundsätzlich ist der Ausbau der elektronischen Kommunikation zu befürworten. Es ist allerdings möglich, dass – insbesondere bei der Beantwortung eines Ersuchens um zusätzliche Informationen auf Grund von technischen Problemen oder der Größe der zu übermittelnden Datensätze eine Über-mittlung über FinanzOnline scheitert. Für derartige Fälle sollte eine alternative Übermittlung möglich sein. Wir schlagen somit vor § 8 Abs. 3 sowie § 32 Abs. 5 EU-BStbG die Verpflichtung durch die Aufnahme des Wortes „*tunlichst [zu verwenden]*“.
- Es ist unklar, wie vorzugehen ist, wenn sich im Laufe des Verfahrens die Verhältnisse für die Kom-munikation seitens des Antragstellers ändern (technische Voraussetzungen z.B. FinanzOnline-Zu-gang steht nicht mehr zur Verfügung, weil der Antragsteller z.B. weggezogen ist?). Wir empfehlen dies noch entsprechend zu ergänzen und für den Fall, dass die gewählte Kommunikationsform (z.B.

via FinanzOnline) nicht mehr möglich ist es zuzulassen, den ursprünglich verwendeten Kommunikationsweg während des Verfahrens entsprechend zu ändern.

Zu § 9 – Inhalt der Einbringung der Streitbelegungsbeschwerde:

Wir möchten die Gelegenheit nutzen, und die in Abs. 1 genannte **Übermittlung von Bilddateien im Wege von FON** (§ 8 Abs. 2 EU-BStbG) ansprechen, um die grundsätzliche Erweiterung der Unterlageeinbringung, etwa im Format pdf, auf elektronischem Weg via FON erneut anzuregen. Es zeigt sich in der Praxis, dass die **Kommunikation über E-Mail** auch von der Behörde stark genutzt wird. Offenbar ist die technische Abwicklung seitens der Behörde über E-Mail-Verkehr jedoch (noch) nicht ausgereift, da ansonsten kein Grund ersichtlich ist, warum E-Mail-Verkehr weiterhin und fortgesetzt keine Gültigkeit im abgabenrechtlichen Verfahren besitzt, wohl aber etwa im verwaltungsrechtlichen Verfahren.

- In einem ersten Schritt wäre es deshalb für alle Seiten sinnvoll, FON auch für weitere Formate zu öffnen. Technisch dürfte dies aufgrund der Möglichkeit des Mitsendens einer Bilddatei kein großes Problem darstellen.
- Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass eine mangelhafte Streitbelegungsbeschwerde nicht sofort zu einer Zurückweisung führen kann (§15 Abs. 2 Z 2 EU-BStbG). Vielmehr hat die Behörde einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen.
- Da es sich beim EU-BStbG um ein eigenes Gesetz handelt, das formell nicht in die BAO integriert ist, wohl aber die Verfahrensregeln der BAO anzuwenden hat, schlagen wir zur Klarstellung eine Erweiterung eine entsprechende Ergänzung in den EB vor: „Für die Streitbelegungsbeschwerde gelten die Verfahrensregeln der BAO, wie etwa auch jene der Mängelbehebung gem. §85 Abs. 2 BAO.“ Ein derartiger Verweis wird auch in § 53 Abs. 4 bereits vorgenommen.

Zu § 10 - Frist für die Einbringung der Streitbelegungsbeschwerde:

Gemäß § 10 Abs. 1 EU-BStbG beginnt die Frist für die Einbringung einer Streitbelegungsbeschwerde innerhalb von drei Jahren nach Einlangen der ersten Mitteilung der Maßnahme, die im Ergebnis zu einer Streitfrage führt oder führen wird. Eine derartige Maßnahme soll gemäß Abs. 2 aus österreichischer Sicht ein „Bescheid“ oder **einer „sonstige Erledigung“** oder **„Äußerung“** sein können. Während es sich bei „Bescheiden“ und „sonstigen Erledigungen“ um eindeutige Rechtsbegriffe handelt, die in der Bundesabgabenordnung ihre Verwendung finden, ist es nicht eindeutig, worum es sich bei einer „Äußerung“ der zuständigen österreichischen Abgabenbehörde handeln soll. Es sollte in den EB jedenfalls klargestellt werden, dass die angesprochene „sonstige Erledigung“ nur eine Einzelerledigung oder Äußerung der zuständigen Behörde und nicht etwa eine Aussage im Rahmen des EAS-Verfahrens sein kann.

Gem. § 10 Abs. 1 EU-BStbG ist die Streitbelegungsbeschwerde innerhalb von drei Jahren nach Einlangen der ersten **„Mittlung der Maßnahme“**, die im Ergebnis zu einer Streitfrage führt oder führen wird, einzubringen. Was als „Maßnahme“ gilt, ist in § 10 Abs. 1 EU-BStbG sehr weit gefasst, wonach **auch „Äußerungen“ fristauslösend** sein können. Im Sinne erhöhter Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen, sollten nur Bescheide fristauslösend sein. Der Begriff „Äußerung“ wird weder in der Bundesabgabenordnung noch in der Rechtsprechung eindeutig verwendet. Durch die Verwendung des undefinierten bzw. dem Verfahrensrecht unbekanntem Begriffs „Äußerung“ könnte es zu Unklarheiten

und hoher Rechtsunsicherheit kommen, wann die Frist für die Einbringung von Streitbelegungsbeschwerden zu laufen begonnen hat. Wir schlagen deswegen vor in § 10 Abs. 2 EU-BStbG die Wörter „**oder Äußerungen**“ zu streichen.

Neben der Frage welche Handlungen der Abgabenbehörde den Fristenlauf in Gang setzen sollen, ergibt sich aus den Zusammenspiel von § 2 und § 10 EU-BStbG nicht eindeutig, ab wann eine Antragstellung im Falle von Grundlagenbescheiden möglich ist, wie dies insbesondere bei Personengesellschaften und deren Gesellschaftern der Fall ist. Wir ersuchen deshalb klarzustellen bzw. in den Gesetzesmaterialien zu erläutern, ob eine Antragstellung bereits beim Ergehen des Grundlagenbescheides (u.a. Feststellungsbescheides einer Personengesellschaft iSd § 188 BAO) oder erst beim abgeleiteten, die Besteuerung bewirkenden, Bescheid (u.a. Einkommensteuerbescheid der natürlichen Person als Gesellschafter einer Personengesellschaft) möglich sein soll.

Auch wenn, wie in den EB angemerkt, der Text für den Abs. 1 aus der Richtlinie unverändert übernommen wurde, löst dies nicht das Problem unbestimmter Rechtsbegriffe (wie bereits oben ausgeführt). Auch nach dem RL-Text erscheint es nicht klar, wann eine in Rede stehende Mitteilung zu einer Streitfrage führen *wird*. Diese Frage ist deshalb wichtig, weil die genannte Frist zur Stellung einer Streitbelegungsbeschwerde u.a. davon abhängig ist, wann die *erste* Mitteilung eine Streitfrage auslösen *wird* (vgl. Zurückweisung der Streitbelegungsbeschwerde gem. §15 Abs. 2 Z 1 EU-BStbG). Zumindest in den EB sollte hier klärend dargestellt werden, wann die Frist hier tatsächlich zum Laufen beginnt. Die EB sind dazu noch zu unpräzise. Dort heißt es: „[...] dass aus österreichischer Sicht eine Streitbelegungsbeschwerde jedenfalls dann nicht als verspätet anzusehen sein wird, wenn sie innerhalb von drei Jahren ab Bekanntgabe (§ 97) des für die Doppelbesteuerung maßgeblichen Bescheides eingebracht worden ist.“

Ob ein Bescheid maßgeblich für eine Doppelbesteuerung ist, kann oftmals sich erst nach vielen Jahren herausstellen; dies ist u.a. abhängig von den Veranlagungsdauern in anderen Ländern. Um hier verfahrensrechtliche Fragen hintanzuhalten, welcher Bescheid (nämlich der in- oder ausländische) nun maßgeblich ist, schlagen wir folgende Textierung in den EB vor:

„[...] dass aus österreichischer Sicht eine Streitbelegungsbeschwerde jedenfalls dann nicht als verspätet anzusehen sein wird, wenn sie innerhalb von drei Jahren ab **Eintritt der Bekanntgabe** (~~§ 97~~) des Doppelbesteuerung **gegen den** maßgeblichen Bescheides eingebracht worden ist.“

Zu § 13 - Wirkung der Streitbelegungsbeschwerde:

Die Zulassung der Streitbelegungsbeschwerde sollte explizit **aufschiebenden Charakter** hinsichtlich der Abgabenerhebung haben.

§ 13 Abs. 4 EU-BStbG regelt, dass der BMF der eine Streitbelegungsbeschwerde einbringenden Person die bis zum Ende der einzustellenden Verständigungs- oder Schiedsverfahren anfallenden Kosten vorschreiben kann. Nachdem die Einleitung solcher Verfahren gem. DBA oder der EU-Schiedsverfahrenskonvention bislang für den Stpfl. mit keinen Kosten verbunden war, ist diese („Kann-Bestimmung“) unklar. Deshalb sollten die genannten **Verfahrenskosten** konkretisiert bzw. **gedeckt** werden. Es sollte auch in Erwägung gezogen werden, diesen Kostenersatz nur bei Böswilligkeit vorzuschreiben.

Ob eine solche vorliegt, könnte dem Ermessen des BMF obliegen. Andernfalls könnte diese Bestimmung als dem EU-Recht widersprechendes Hindernis zur Ergreifung einer Streitbeilegungsbeschwerde gewertet werden. Der Rechtszugang darf jedenfalls nicht unverhältnismäßig erschwert werden. Weiters scheint der **unbestimmte Kostenbegriff** ebenfalls problematisch zu sein. Der Steuerpflichtige weiß nicht, worauf er sich potenziell einlässt. Wir weisen auch darauf hin, dass bei unveränderter Textierung der, im Streitfall belegmäßige, Nachweis seitens des BMF für die entstandenen und zu ersetzenden Kosten geführt werden muss. Eine Lösung kann darin bestehen, einen Pauschalbetrag zu normieren, wobei es etwa auch möglich ist, zwischen Verständigungs- und Streitbeilegungsverfahren zu unterscheiden. Wir schlagen daher folgende Textierung vor:

*„Der Bundesminister für Finanzen kann der betroffenen Person, die die Streitbeilegungsbeschwerde **mutwillig** eingebracht hat, die bis zum Ende der betroffenen Verfahren entstandenen Kosten, **jedoch maximal [XXXX] Euro**, vorschreiben.“*

Oder alternativ:

*„Der Bundesminister für Finanzen kann der betroffenen Person, die die Streitbeilegungsbeschwerde **mutwillig** eingebracht hat, ~~die bis zum Ende der~~ **für die bisher geführten** betroffenen Verfahren **einen pauschalen Kostenersatz von [XXXX] Euro** vorschreiben“*

Fraglich erscheint darüber hinaus ob eine derartige Kostenvorschreibung überhaupt notwendig ist, schließlich sieht bereits § 112a BAO die Möglichkeit eine Strafe für die mutwillige Inanspruchnahme der Abgabenbehörde vor. Alternativ könnte statt der Kostenvorschreibung eine sinngemäße Anwendung von § 112a BAO vorgesehen werden.

Parallel zu dem Streitbeilegungsverfahren können auch nationale Beschwerdeverfahren in derselben Streitsache (bzw. mit vergleichbarem Sachverhalt für einen anderen Besteuerungszeitraum) geführt werden. In der Praxis ist das regelmäßig sogar zwingend erforderlich, um allfällige Verjährungen von Ansprüchen zu verhindern sowie eine etwaige Nachsicht später in Anspruch nehmen zu können. Der Entwurf sieht eine **Aussetzung der nationalen Verfahren** für die Dauer des Streitbeilegungsverfahrens vor, jedoch nur **auf Antrag des Steuerpflichtigen**. Parallele Verfahren bedeuten zusätzlichen Aufwand für die Finanzverwaltung, da während des Streitbeilegungsverfahrens laufend geprüft werden muss, ob ein nationales Verfahren im Gange ist und ob bei diesem ggf. eine Entscheidung getroffen wurde. Eine Möglichkeit, dieses Problem zu lösen, wäre die **Aussetzung** allfälliger laufender nationaler Verfahren während eines Streitbeilegungsverfahrens **zwingend vorzusehen**, um so eine Verfahrensbeschleunigung zu erreichen – selbstverständlich unter Wahrung sämtlicher Rechtsmittelmöglichkeiten.

Zu § 14 – Ersuchen um zusätzliche Information:

Die in § 14 Abs. 2 EU-BStbG vorgesehene Einschränkung auf österreichisches Recht scheint uE deutlich zu eng, da jegliche angeführte Rechtsverletzung unabhängig von inländischem als auch ausländischem Recht die Verweigerung der Übermittlung der zusätzlichen Information begründen können sollte. Wir regen daher an die Einschränkung auf österreichisches Recht aufzuheben.

Zu § 15 – Prüfung der Streitbeilegungsbeschwerde:

Redaktionelle Anmerkung zu § 15 Abs. 2 Z 4 EU-BStbG: „keine Streitfrage vorliegt.“

Zu § 17 – Antrag auf Zulassung der Streitbeilegungsbeschwerde durch den Beratenden Ausschuss:

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass eine betroffene Person nur eine Erklärung darüber abgeben kann, ob sie selbst einen Schritt gesetzt hat, der die Zulassung verunmöglicht. Sollten mehrere betroffene Personen involviert sein, können diese nicht für andere sprechen.

Zu § 24 – Frist für die Einbringung des Verständigungsverfahrens:

Der Terminus „anstreben“ ist aus Sicht der betroffenen Personen unbefriedigend. Hier wäre eine verlässliche Zusage wünschenswert.

Zu § 25– Ersuchen um zusätzliche Informationen:

Ebenso wie im DBA-rechtlichen Verständigungsverfahren hat die „betroffene Person“ auch im Verständigungsverfahren nach dem BStbG, weil es sich dabei um ein zwischenstaatliches Verfahren zwischen EU-MS handelt, **keine Parteienstellung** (§ 70 EU-BStbG). Selbst wenn der betroffenen Person teilweise parteienähnliche Stellung zukommt, sollten die Mitwirkungsrechte der betroffenen Person stärker ausformuliert werden. Insbesondere sollte der betroffenen Person das Recht zukommen auch nach der Einleitung der jeweiligen Verfahren zusätzliche möglicherweise erst später hervorgekommene Informationen, Beweismittel etc. vorzubringen. Die betroffene Person sollte ein Recht auf Anhörung erhalten!

Gem. § 25 Abs. 2 EU-BStbG „...kann die betroffene Person anregen, gehört zu werden.“ Das BMF ist nicht verpflichtet, die von einer Streitfrage betroffene Person, tatsächlich zu hören. Zweckmäßig wäre es, in § 25 Abs. 2 EU-BStbG zu regeln, dass die betroffene Person gehört werden **muss**, wenn deren Aussagen für die Entscheidungsfindung von besonderer Bedeutung sind.

Zu § 33 - Prüfung des Antrags:

Nach den EB ist die Aufzählung in Abs. 2 **demonstrativ**. Diese sollte jedoch abschließend sein. Einerseits können durch eine demonstrative Aufzählung im Auslegungsweg weitere Ablehnungsgründe entwickelt werden, die der ursprünglichen Konzeption von § 33 EU-BStbG zuwiderlaufen, was zu Rechtsunsicherheit führt, andererseits ist die Aufzählung umfangreich und erfasst sämtliche aktuell denkbare Ablehnungsgründe.

§ 33 Abs. 2 Z 2 EU-BStbG sieht vor, dass ein Antrag auf Einsetzung eines Schiedsgerichtes nicht zulässig ist, wenn gegen die betroffene Person eine **Strafe oder Verbandsgeldbuße** wegen eines Finanzvergehens verhängt worden ist. Diese Bestimmung wirkt als sehr weitgehend, da

1. keine Einschränkung auf besonders schwerwiegende Delikte vorgenommen wird,
2. keine Eingrenzung vorgenommen wird, wie lange die Verwirklichung der Delikte in der Vergangenheit liegen muss, um nicht mehr von Relevanz zu sein,
3. keine betragsmäßige Beschränkung vorgenommen wird (Stichwort: De Minimis-Grenze hinsichtlich des strafbestimmenden Wertbetrages)

Die Punkte 1. und 2. sind wohl gewährleistet, wenn man den Verweis auf § 35 EU-BStbG der Klammerausdruck am Ende des § 33 Abs. 2 Z 2 EU-BStbG berücksichtigt. § 35 EU-BStbG sieht nämlich vor, dass Finanzordnungswidrigkeiten ausgenommen sind und, dass das Finanzvergehen auf Einkommen oder Vermögen gerichtet sein muss, welches von der Streitfrage betroffen ist.

Auch wenn die oa Bestimmungen (insb. § 35 EU-BStbG) eine Umsetzung des Art 16 Abs. 6 der Richtlinie (RL 2017/1852/EU vom 14.10.2017) darstellen, ist unseres Erachtens eine Einbeziehung von Finanzvergehen mit relativ niedrigem Verschuldensgrad (Grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG) und ohne Differenzierung hinsichtlich der Höhe des verkürzten Betrages (Stichwort: De Minimis-Grenze) zu weitgehend. Ferner hat der Ausschluss vom schiedsgerichtlichen Verfahren in jenen Fällen in denen eine Doppelbesteuerung mangels verfahrensrechtlicher Möglichkeiten nicht vermieden werden kann – wirtschaftlich betrachtet – den Charakter einer Doppelbestrafung. Der in § 33 Abs. 2 Abs. 2 Z 2 EU-BStbG normierte Ablehnungsgrund (Strafe oder Verbandsstrafe wegen Finanzvergehen) sollte dahingehend konkretisiert werden, dass er sich nur auf vorsätzlich bzw. grob fahrlässig begangene Finanzvergehen bezieht.

Wurde ein Antrag zwar fristgerecht eingebracht, liegt aber eine der nach österreichischem Recht erforderlichen Voraussetzungen für das Anbringen nicht vor (z.B. § 4 EU-BStbG - Sprache bzw. § 9 EU-BStbG - Inhalt), sollte automatisch ein Mängelbehebungsauftrag zu ergehen haben.

Zu § 35 – Strafe oder Verbandsgeldbuße wegen eines Finanzvergehens

Wie nach bisheriger Rechtsauslegung soll lediglich ein Finanzvergehen (nicht Ordnungswidrigkeit) einem Verständigungs- oder Streitbeilegungsverfahren entgegenstehen. Die Formulierung in § 35 Abs. 1 EU-BStbG (und 69 Abs. 1 EU-BStbG) ist jedoch zu weit, da nur ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem von der Streitbeilegungsverfahren betroffenen Einkommen oder Vermögen die Verweigerung der Zulassung eines Antrages ermöglichen soll.

In Art. 6 Abs. 6 der EU RL wird dazu folgendes angeführt:

„Abweichend von Artikel 6 kann ein betroffener Mitgliedstaat den Zugang zu dem Streitbeilegungsverfahren nach demselben Artikel verweigern, wenn in diesem Mitgliedstaat wegen Steuerbetrug, vorsätzlicher Nichterfüllung und grober Fahrlässigkeit Strafen im Zusammenhang mit den berechtigten Einkommen oder Vermögen verhängt wurden. Wurden Gerichts- oder Verwaltungsverfahren eingeleitet, die möglicherweise zu entsprechenden Strafen führen können, und werden diese Verfahren gleichzeitig mit einem der Verfahren gemäß dieser Richtlinie durchgeführt, so kann die zuständige Behörde die Verfahren gemäß dieser Richtlinie ab dem Zeitpunkt der Zulassung der Beschwerde bis zum Zeitpunkt der Beendigung jener Verfahren aussetzen.“

Auch aus der Formulierung der EU RL ist uE ein **unmittelbarer Zusammenhang** mit dem vom Streitbeilegungsverfahren betroffenen Einkommen oder Vermögen notwendig. Dementsprechend regen wir an die derzeitige Formulierung entsprechend anzupassen. Um hier auch eine verfassungsrechtliche Konformität herzustellen, schlagen wir folgende Textierung vor:

„(1) Der Antrag ist aus österreichischer Sicht nicht zulässig, wenn gegen die betroffene Person wegen eines Finanzvergehens, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, eine Strafe oder Verbandsgeldbuße **in Verbindung mit der konkret vorliegenden Streitfrage und dem betreffenden Einkommen oder Vermögen** verhängt worden ist und dieses Finanzvergehen in einem Zusammenhang mit dem von der Streitfrage betroffenen Einkommen oder Vermögen steht.“

Zu § 36 – Fehlende Doppelbesteuerung:

In den Erläuterungen zu § 36 EU-BStbG heißt es, dass ein Antrag auf ein schiedsgerichtliches Verfahren u.a. dann ausgeschlossen ist, wenn „...die Erhebung von Steuern nicht dieselbe betroffene Person betrifft.“ Das ist aber z.B. bei Verrechnungspreiskorrekturen, die derzeit ein Hauptanwendungsfall von Verständigungsverfahren sind, stets der Fall.

Zu § 40 – Einsetzung des Beratenden Ausschusses:

Fraglich erscheint die Weite des Ablehnungsrechts gem. Abs. 4. Dem BMF werden hier Ablehnungsrechte für benannte unabhängige Personen von der zuständigen Behörde eines betroffenen MS eingeräumt. Fraglich ist dieses Recht jedoch bei Benennung etwa durch ein Gericht eines betroffenen MS (vgl. § 42 EU-BStbG). Hier bedarf es einer Klärung, da argumentiert werden kann, dass auch das Gericht sich an die Liste der unabhängigen Personen halten muss, die ihrerseits von der zuständigen Behörde erstellt wurde und daher Ablehnungsrechte bestünden. Unseres Erachtens sollte dies im gegenständlichen Fall nicht möglich sein, da dies die Richtlinie ausschließt (vgl. Art 8 Abs. 4 EU-BStb-RL).

Zu § 42 – Benennung der unabhängigen Person durch Gericht:

Die Benennung der unabhängigen Person durch ein Gericht soll verhindern, dass durch eine fehlende zu benennende unabhängige Person das Schiedsverfahren verzögert oder verhindert wird. Dies kann jedoch auch dadurch geschehen, indem benannte Personen durch andere MS abgelehnt werden. In der Textierung des § 42 EU-BStbG wird jedoch nur darauf abgestellt, ob der BMF eine unabhängige Person benannt hat oder nicht. Die Benennung ist jedoch im Wortsinn auch dann erfolgt, wenn diese Person abgelehnt wurde. Wir schlagen daher eine deutlichere Textierung vor:

„(1) Wird eine vom Bundesminister für Finanzen zu benennende unabhängige Person und ihre Stellvertreterin bzw. ihr Stellvertreter nicht innerhalb der Frist gemäß § 39 benannt **und eingesetzt**, kann die betroffene Person beim Bundesfinanzgericht deren Benennung innerhalb von dreißig Tagen nach Ablauf der Frist beantragen. [...] **Die Benennung durch das Bundesfinanzgericht ersetzt eine allfällige erfolgte Benennung durch den Bundesminister für Finanzen.**“

Grundsätzlich ist anzumerken, dass mit den Vetorechten der betroffenen MS ein Mechanismus genutzt werden kann, der die **Einsetzung eines Beratenden Ausschusses verhindern kann**. Für die Nicht-Einigung der Mitglieder des Beratenden Ausschusses ist für die betroffene Person kein Rechtsschutz vorgesehen. Dies widerspricht uE dem Geist der zugrundeliegenden Richtlinie.

Zu § 53 - Pflichten der betroffenen Person:

Aus der Bestimmung ist die **Qualität der Rechtsstellung der betroffenen Person** nicht zu erkennen. Da die betroffene Person keine Parteistellung hat ist unklar, welche Stellung dieser in dem Verfahren zukommt. Dies hat Bedeutung für die Frage der Vorladung und der Aussage vor dem Schiedsgericht,

insbesondere für die Konsequenzen der unrichtigen Aussage. Ist die Person parteiähnlich wird ihr wohl auch ein Entschlagungsrecht zukommen. Bei Zeugenstellung oder Stellung als sonstige Auskunftsperson (iSd § 143 BAO) möglicherweise nicht. Kann die Person vereidigt werden? Dies sollte konkretisiert werden.

Zu § 55 - Rechte der betroffenen Person:

Einer effektiven Lösungsfindung scheint es nicht zuträglich zu sein, Zugang zu Unterlagen von der Freigabe der Abgabenbehörden zu machen. Dies erscheint umso unverständlicher, als die Schiedsrichter ohnehin der abgaberechtlichen Geheimhaltungspflicht unterliegen. Da es sich bei diesen Unterlagen ohnehin nur um jene im Gewahr der betroffenen Person handeln kann, erscheint eine zusätzliche Zustimmung weder angebracht noch notwendig. Es obliegt vielmehr dem Ermessen der betroffenen Person, welche Unterlagen dem Schiedsgericht vorgelegt werden, die Relevanz für die Streitfrage besitzen könnten. Es erscheint zudem rechtsstaatlich fraglich, ob Beweise, wenn auch nicht vor einem ordentlichen Gericht, derart eingeschränkt werden können. Dies erscheint umso bedenklicher, als es sich beim Schiedsgerichtspruch um eine abschließende Entscheidung handelt

Im Übrigen könnte in Bezug auf § 55 Abs. 1 EU-BStbG die Frage auftreten, welche (zuständigen) Behörde(n) hier gemeint ist (sind). Wir würden anregen dies im Gesetz bereits zu präzisieren um Missverständnissen vorzubeugen.

Zu § 61 – Keine Umsetzung der abschließenden Entscheidung:

Die Formulierung lässt offen, ob die abschließende Entscheidung verbindlich umzusetzen ist, wenn z.B. die Zustimmung der betroffenen Person erst nach 60 Tagen einlangt. Dementsprechend sollte hier ergänzt werden, dass sobald alle Voraussetzungen erfüllt sind - auch wenn dies nach der 60 Tages Frist erfolgt - die Entscheidung umzusetzen ist und nicht im Ermessen der Behörden liegt.

Zu § 69 – Unterbrechung:

Wie bereits zu § 35 EU-BStbG angemerkt, erscheint die Unterbrechung des schiedsgerichtlichen Verfahrens bei jeder Art von Finanzstrafverfahren, ausg. Finanzordnungswidrigkeiten, als überzogen. Zu den weiteren Ausführungen s.o. § 35. EU-BStbG.

Zu Artikel 2 – Änderung der Bundesabgabenordnung

Zur Ziffer 1 (§ 48 BAO):

Infolge der Umsetzung der EU-RL 2017/1852/EU durch Das EU-BStbG wurde § 48 BAO, der das Verhältnis zum Ausland regelt und vom BMF bislang zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sehr flexible eingesetzt werden konnte, in ein sehr enges Korsett gegossen. § 48 Abs. 5 BAO soll nur mehr dann anwendbar sein, wenn der **Antrag auf bescheidmäßige Feststellung des strittigen Steuerbetrages**, der Gegenstand einer Streitbeilegungsbeschwerde iSd § 8 EU-BStbG oder eines auf anderer Rechtsgrundlage (z.B. DBA) geführten Verständigungsverfahrens ist, nicht möglich ist. Damit soll nach den Erläuterungen § 48 Abs. 5 BAO letztlich nur noch auf **Doppelbesteuerungsfälle iVz Nicht-DBA-Staaten** anwendbar sein, obgleich § 48 BAO in aktueller Fassung z.B. auch als Grundlage für Gegenberichtigungen „auf kurzem Wege“ herangezogen worden ist (siehe Pkt. 3.).

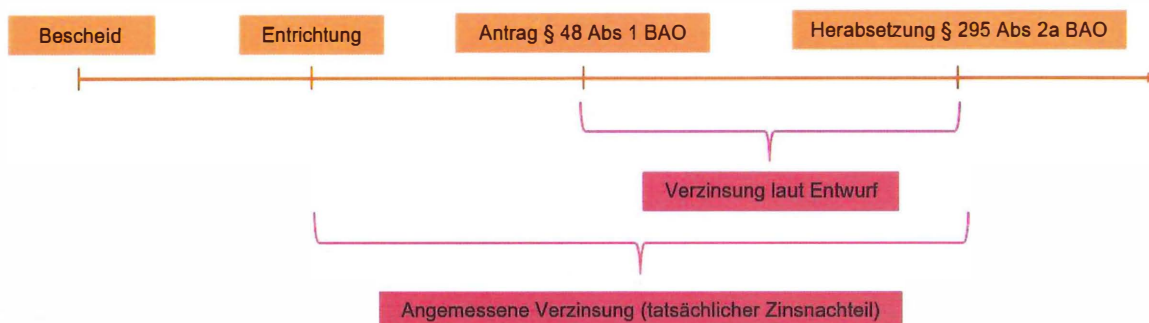
Im Übrigen sind Fälle denkmöglich, bei denen trotz eines Streitbeilegungsverfahrens Doppelbesteuerungen verbleiben. Gegensätzliche Gerichtsentscheide der beteiligten Staaten, mit einerseits verfahrensbeendender (arg § 62 Streitbeilegungs-Entwurf), andererseits das Problem perpetuierender Wirkung sind dafür nur ein Beispiel. Ein unilaterales Instrument sollte sodann als Auffangmöglichkeit weiterhin zur Verfügung stehen. Dies könnte etwa in einem sechsten Absatz derart zum Ausdruck gebracht werden, dass Absatz 5 auch dann gilt, soweit eine Verständigung, Streitbeilegung oder auch ein sonstiges Schiedsverfahren endgültig erfolglos geblieben sind.

§ 48 Abs. 4 Z 2 Entwurf-BAO muss insofern überschießend erscheinen, als die amtswegige sowie vollständige Kassation eines nach § 48 Abs. 2 Entwurf-BAO ergangenen Bescheides angeordnet wird, nur weil der Partnerstaat sein Besteuerungsrecht „*nicht endgültig in jenem Umfang ausgeübt hat*“, das bestimmend für die Erlassung des vorangegangenen Bescheides gewesen ist. Eine teilweise Anpassung müsste hier ebenso in Betracht kommen, und wäre daher vorzusehen.

Zu den Ziffern 3 und 4 (§§ 205a, 212a BAO):

In den jeweils letzten Sätzen hätte das Wort „*sinngemäß*“ zu entfallen; beabsichtigt ist vielmehr die schlichte Anwendbarkeit der fraglichen Bestimmungen, sodass diese denklogisch an sich einschränkende Begrifflichkeit nicht am Platz sein kann und nur unnötige Unsicherheiten in der Auslegung provoziert.

Die Berechnung der Zinsen iZm Herabsetzungen gemäß § 295 Abs. 2a BAO ist ohne erkennbaren Grund **ungünstiger als bei Bescheidbeschwerden** gemäß § 243 BAO. § 205a Abs. 1 BAO sieht als verzinste Periode den Zeitraum von Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw. Erkenntnisses vor. Demgegenüber sieht § 205a Abs. 2a BAO eine kürzere Verzinsungsperiode vor. Hier soll die Verzinsung erst nach Antragstellung gemäß § 48 Abs. 1 BAO erfolgen. UE ist zwar die Feststellung des Gegenstands der Streitbeilegungsbeschwerde bzw. des Verständigungsverfahrens für die Berechnung der Zinsen erforderlich. Eine Begrenzung des verzinnten Zeitraums ist uE jedoch nicht tunlich, da der wirtschaftliche Nachteil bzw. die Opportunitätskosten der Entrichtung (Zinsnachteil) über die längere Periode (Entrichtung bis Herabsetzung) bestehen.



Zu Ziffer 6 (§ 271a Abs. 1 und 2 BAO iVm 27 EU-BStbG:

In den EB zu 271a Abs. 1 und 2 BAO wird wie folgt angeführt:

„Nach Beendigung des Verständigungsverfahrens oder eines Schiedsverfahrens zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung, das Anlass zur Aussetzung gemäß Abs. 1 gegeben hat, ist das ausgesetzte Bescheidbeschwerdeverfahren von Amts wegen fortzusetzen (Abs. 2). Maßgeblich für den Zeitpunkt der amtswegigen Fortführung des Bescheidbeschwerdeverfahrens ist die Rechtskraft des Bescheides gemäß § 48 Abs. 2 oder 3.“

Diese Ausführungen stehen im Widerspruch zu den folgenden Aussagen in § 27 EU-BStbG.

„ Spätestens sechzig Tage nach dem Zeitpunkt, zu dem die Einigung der betroffenen Person mit-geteilt worden ist, muss dem Bundesminister für Finanzen und den zuständigen Behörden der anderen betroffenen Mitgliedstaaten Folgendes übermittelt worden sein:

- 1. die Zustimmung zur Einigung,*
- 2. der Nachweis über den Verzicht auf die Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid gemäß § 48 Abs. 2 BAO, mit dem die Einigung (§ 26) festgestellt werden soll,*
- 3. Nachweise über den Verzicht auf sämtliche Rechtsmittel, die nach dem Recht eines anderen betroffenen Mitgliedstaates in einem Verfahren, das dieselbe Streitfrage betrifft, eingelegt werden könnten und*
- 4. gegebenenfalls Nachweise über Maßnahmen, die getroffen wurden, um Verfahren nach österreichischem Recht oder nach dem Recht eines anderen betroffenen Mitglied-staates, die dieselbe Streitfrage betreffen, einzustellen.“*

Aus unserer Sicht ist es nicht verständlich, warum ein Bescheidbeschwerdeverfahren im Fall des Streitbeilegungsverfahrens lediglich auf Antrag des Steuerpflichtigen ausgesetzt wird. Kenntnis davon habe alle Parteien. Es ist viel mehr zielführender, **von Amts wegen die Aussetzung des Verfahrens zu verfügen**. Auch eine Aussetzung der Einhebung kann im Streitbeilegungsverfahren beantragt werden, sodass auch dafür keine Weiterführung der ursprünglichen Bescheidbeschwerde nötig erscheint.

Zu Ziffer 7 (§ 295 Abs. 2a):

Rechtssicherheit ist ein hohes Gut unserer Rechtsordnung. Da aber die Verfahren aufgrund internationaler Einbindung über die nationalen Verjährungsfristen andauern können, ist die Aufweichung der Verjährung für diese Fälle angebracht. Allerdings sollte diese Ausnahmesituation auch entsprechend, zumindest in den EB, festgehalten werden.

Gegenberichtigungen „auf kurzem Wege“ – Regelungsbedarf in der BAO:

Werden durch ausländische Finanzverwaltungen Verrechnungspreise im Verhältnis zu in Österreich ansässigen verbundenen Unternehmen korrigiert oder wird die Betriebsstätten-Ergebniszuordnung geändert, bedarf diese Änderung einer **korrespondierenden (primären) Gegenberichtigung** in Österreich. Besteht zwischen den am Steuerfall Beteiligten **Einvernehmen** über die sachliche Richtigkeit der Verrechnungspreiskorrektur bzw. kann das österreichische Finanzamt davon überzeugt werden, dass die Vorgangsweise des ausländischen Fiskus (wegen Fremdverhaltenskonformität) DBA-rechtlichen Grundsätzen der Gewinnabgrenzung entspricht, bedarf es **keiner Verständigungsvereinbarung** und **keiner Streitbeilegungsbeschwerde**. In solchen Fällen kann nach bisheriger Verwaltungspraxis eine

„**Gegenberichtigung auf kurzem Wege**“ vorgenommen werden. So heißt es in den VPR 2010 in Rz 323, dass „...eine von der österreichischen Abgabenbehörde als fremdverhaltenskonform beurteilte ausländische Primärberichtigung...von Amts wegen als Grundlage für eine österreichische Gegenberichtigung herangezogen werden [kann]; eines Verständigungsverfahrens bedarf es hierzu nicht.“

Bislang herrscht jedoch Unklarheit darüber, auf welcher **verfahrensrechtlichen Grundlage rechtskräftige** österreichische **EST- bzw. KöSt-Bescheide** wegen notwendiger korrespondierender Gegenberichtigung berichtigt werden können. Bislang gibt es weder eine ausdrückliche gesetzliche Regelung noch eine Klarstellung durch das BMF. In Frage kommen § 299 BAO (Jahresfrist!), **§ 48 BAO** (aktueller Fassung) iVm § 295 Abs. 3 BAO, § 303 BAO, § 293b BAO, § 295a BAO, § 236 BAO oder **die DBA selbst** (Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA, im Bereich der Besteuerung von Betriebsstätten Art. 7 iVm Art. 23A und Art. 23B OECD-MA).

Die infolge des EU-BStbG geplante Änderung einzelner Paragraphen der BAO würde die Möglichkeit bieten, auch eine **klare Rechtsgrundlage** für die nachträgliche Änderung von Bescheiden infolge erforderlicher Gegenberichtigungen zu schaffen. Bis 31.12.2002 ließ es § 302 Abs. 2 lit. c BAO idF vor dem AbgRmRefG (BGBl I 97/2002) zu, Aufhebungen gem. § 299 BAO, auch bei rechtskräftig gewordene Bescheide **wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union** innerhalb einer Verjährungsfrist von wenigstens fünf Jahren aufheben zu können.

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

Mit freundlichen Grüßen

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


Dr. Gerald Klement
(Kammerdirektor)

Referenten:

Mag. Sabine Bernegger
Prof. Dr. Stefan Bendlinger
Mag. Iris Burgstaller
Dr. Martin Jann
Mag. Werner Rosar
Mag. Stefan Schuster, PMBA MSc
Univ. Prof. Dr. Michael Tanzer