



Wiedner Hauptstr. 63 | Postfach A-1045

Wien

T +43 (0) 5 90 900-4460 | F + 43 (0) 5 90 900-259

E Michael.Eberhartinger@wko.at

W <http://wko.at>

Bundesministerium für Finanzen
Herrn Abteilungsleiter
DDr. Gunter Mayr
Abteilung IV/1
Johannesgasse 5
1010 Wien

14. Mai 2018

Begutachtung des Jahressteuergesetzes 2018

Sehr geehrter Herr DDr. Mayr,

die Wirtschaftskammer Österreich (WKÖ) dankt für die Übermittlung des Begutachtungsentwurfes eines Jahressteuergesetzes 2018 und darf wie folgt Stellung nehmen:

Der Ansatz, ein Jahressteuergesetz statt wie bisher mehrere Abgabenänderungsgesetze pro Jahr vorzusehen, wird von der WKÖ ausdrücklich begrüßt. Diese Maßnahme stellt für alle Rechtssubjekte eine deutliche administrative Erleichterung dar und erhöht die Rechtssicherheit und Planbarkeit im Steuerrecht.

Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988)

zu § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG (Mitarbeiterbeteiligung)

Laut Begutachtungsentwurf zum Jahressteuergesetz soll die Möglichkeit der Geltendmachung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG für Mitarbeiterbeteiligungen, die über Mitarbeiterbeteiligungstiftungen gehalten werden, nur mehr dann zustehen, wenn der Arbeitnehmer keine steuerbegünstigten Kapitalanteile gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG erhält. Nach den Gesetzesmaterialien soll mit dieser Neuregelung, für die im Begutachtungsentwurf keine Inkrafttretensbestimmung verankert ist, ein „Redaktionsversehen beseitigt“ werden, „indem die kumulative Inanspruchnahme der Begünstigung nach lit. b und lit. c ausgeschlossen werden soll“.

Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich bei dieser Streichung nicht um die Beseitigung eines Redaktionsversehens im Sinne einer bloßen Klarstellung handelt, weil nicht berücksichtigt wird, dass

- a) aus den Materialien zum Mitarbeiterbeteiligungsgesetz selbst ableitbar ist, dass die Befreiungen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b und c EStG parallel zustehen sollen,

- b) es sich bei den beiden Steuerbegünstigungen um inhaltlich unterschiedliche Instrumente der Beteiligung von Mitarbeitern am Unternehmen handelt, und
- c) die beabsichtigte Ausnahme von der Steuerbegünstigung für Aktien, die über eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung gehalten werden, zu einer sachlich nicht rechtfertigbaren Vorabsteuerbelastung von Mitarbeitern führt.

zu a:

Entsprechend den Materialien zum Mitarbeiterbeteiligungsgesetz (Erläuterungen zum Initiativantrag 2231/A BlgNR 25. GP, 7) orientiert sich die neue Befreiungsbestimmung an § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG, unterscheidet sich aber in einigen wesentlichen Punkten (Begünstigungshöhe, Einschränkung auf Aktien, Beteiligung auf Dienstzeit und Halten über Mitarbeiterbeteiligungsstiftung) von dieser. Der Gesetzgeber hat daher durchaus bewusst die Möglichkeit der kumulativen Inanspruchnahme der beiden Begünstigungen vorgesehen, um es den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern zu ermöglichen, sich in differenzierter Weise bzw. in Form unterschiedlicher Modelle an ihrem Unternehmen zu beteiligen (vgl. z.B. *Hayden/Varro*, SWK 22/2017, 965 [969]).

zu b:

Die Befreiungsbestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG einerseits und des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG andererseits weisen inhaltliche und auch teleologische Unterschiede auf (vgl. dazu z.B. auch *Hayden/Varro*, SWK 22/2017, 965 [968]; *Kiesenhofer*, PV-Info 10/2017, 4 [6]):

Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG zielt darauf ab, dem Arbeitgeber Risikokapital zur Verfügung zu stellen, indem sich Mitarbeiter in Form von Kapitalanteilen am Unternehmen beteiligen. Unter diese Befreiung fällt eine Reihe von Beteiligungsformen, neben Aktien und Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung u.a. auch echte stille Beteiligungen, Partizipationsscheine und Substanzgenussrechte. Abgesehen von dieser umfassenden Einbeziehung unterschiedlichster Beteiligungsformen ergeben sich auch im Hinblick auf die Abwicklung und die Behaltefrist (die für die Begünstigung der lit. b 5 Jahre beträgt) wesentliche Unterschiede zur Steuerbegünstigung für Aktien, die über eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung gehalten werden.

Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG soll einen Anreiz schaffen, Aktien auf Dienstzeit einer Mitarbeiterbeteiligungsstiftung zur Verwahrung, Verwaltung und Bündelung der Stimmrechte zu übertragen, um auf diese Weise zur Bildung eines Kernaktionärs und - damit einhergehend - zur Vermeidung feindlicher Übernahmen sowie zur Sicherung von Arbeitsplätzen und des österreichischen Standorts beizutragen. Diese Regelung gilt ausschließlich für Beteiligungen in Form von Aktien und ist wegen der Übertragung wesentlicher Eigentumsrechte auf die Mitarbeiterbeteiligungsstiftung mit weitreichenden Einschränkungen des wirtschaftlichen Eigentums des Mitarbeiters an den Mitarbeiteraktien verbunden.

zu c:

Wird Arbeitnehmern, die unentgeltlich oder verbilligt Aktien am Arbeitgeberunternehmen im Sinne des Mitarbeiterbeteiligungsgesetzes erhalten, die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG bloß deshalb verwehrt, weil sie anderweitig die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. b EStG in Anspruch nehmen, würde dies zur Besteuerung eines lohnwerten Vorteils füh-

ren, obwohl der Arbeitnehmer - wie oben ausgeführt - weitestgehend von den Eigentümerrechten an diesen durch die in der Mitarbeiterbeteiligungsstiftung gehaltenen Aktien ausgeschlossen ist. De facto käme es daher durch die geplante Ausnahme von der Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. c EStG zu einer Vorabsteuerbelastung, die angesichts dessen, dass der Mitarbeiter frühestens bei Beendigung des Dienstverhältnisses (also unter Umständen erst Jahrzehnte nach der Besteuerung eines de facto nicht bestehenden lohnwerten Vorteils) Zugriff auf die Aktien hat, sachlich ungerechtfertigt erscheint.

Bei entsprechend langer Laufzeit der erforderlichen Behaltdauer der Aktien kann dies ohne Weiteres dazu führen, dass die Steuerbelastung sogar den Barwert aus dem Vorteil der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe der Aktien übersteigt. Das Risiko sinkender Aktienkurse ist hier noch gar nicht berücksichtigt.

Weiters bleibt festzuhalten, dass die beabsichtigte Streichung einerseits die Zielsetzung der Steuerbegünstigungen für Mitarbeiterbeteiligungen unverhältnismäßig konterkariert, während andererseits die Beibehaltung des Status quo geringe budgetäre Auswirkungen haben dürfte.

Die derzeitige Rechtslage sollte daher unverändert bestehen bleiben, um dem sinnvollen und weitsichtigen Modell der Mitarbeiterbeteiligungsstiftung eine Chance auf eine erfolgreiche Umsetzung zu geben.

zu § 6 Z 6 lit. d und § 124 Z 331

Nach der Umsetzung des Ratenzahlungskonzeptes für die Wegzugsbesteuerung ist im Zuge der Anpassung der Regelungen an die EU-RL 2016/1164/EU (Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie - kurz ATAD) eine Verschärfung durch eine sofortige Fälligestellung der gesamten Steuerschuld u.a. im Falle des Versäumens einer Ratenzahlung vorgesehen. Die Fälligestellung tritt nach dem vorliegenden Entwurf ein, wenn die fällige Rate innerhalb von 3 Monaten nicht oder in zu geringer Höhe entrichtet wird (§ 6 Z 6 lit. c letzter Teilstrich).

In der Richtlinie ist demgegenüber ein Zeitraum von bis zu 12 Monaten vorgesehen. Auch wenn es hier um einen feststehenden Steueranspruch des Fiskus geht, könnte die mögliche Frist laut Richtlinie zumindest bei Vorliegen berücksichtigungswürdiger Umstände weiter ausgenützt werden. Unseres Erachtens sollte jedenfalls auch eine vorgelagerte Zahlungsaufforderung des Finanzamtes vorgesehen werden.

zu § 107 und § 124b Z 334

Die Einführung einer Abzugsteuer im Zusammenhang mit Entschädigungszahlungen für Leitungsrechte ist grundsätzlich zu begrüßen. Gerade vor dem Hintergrund der Bedeutung des Wege-rechts für Projekte im öffentlichen Interesse wird die eindeutige Festlegung der steuerlichen Behandlung der daraus resultierenden Einkünfte positiv gesehen. Der vorliegende Entwurf gibt begründeten Anlass zur Zuversicht, dass durch die Anwendung dieser neuen Normen Rechtsicherheit gegeben ist und dadurch in Zukunft die Umsetzung bzw. Abwicklung für alle Stakeholder (u.a. die Grundstückseigentümer, Bewirtschafter und die Infrastrukturunternehmen) vereinheitlicht bzw. beschleunigt werden kann. Vorteilhaft ist auch, dass die Regelung den Betroffenen auch die Möglichkeit offenhält, eine Regelbesteuerungsoption mit pauschaler Bemessungsgrundlage oder wie bisher eine Besteuerung nach tatsächlichen Verhältnissen auf Basis eines Gutachtens zu wählen.

Bei den genannten Vorteilen gilt es allerdings einige Punkte im Entwurf hinsichtlich ihrer Praktikabilität zu beachten. Bezüglich des Inkrafttretens bedeutet die Einführung der Abzugssteuer einen erheblichen zeitlichen Aufwand für die organisatorische und systemtechnische Umsetzung im auszahlenden Unternehmen. Daher sollte für das Inkrafttreten der Bestimmung eine ausreichende Frist für die Umsetzung bzw. das Inkrafttreten eingeräumt werden (frühestens im zweiten Halbjahr 2019). Hier gilt es u.a. zu bedenken, dass sämtliche Verträge mit den Grundstückseigentümern analysiert und an die neuen Regelungen angepasst werden müssen. Weiters sind strukturelle systemtechnische Adaptierungen der Unternehmens-IT vorzunehmen. All dies, um eine ordentliche Abwicklung der Abzugssteuer und einhergehend weiterhin ordnungsgemäße Zahlungen an die zahlreichen Grundstückseigentümer und Bewirtschafter sicherstellen zu können.

Die begleitende Bestimmung der Freistellung derartiger Einkünfte im Gebührengesetz ist ebenfalls zu begrüßen. Die vorgesehene rückwirkende Anwendung der Pauschalregelung auf nicht veranlagte Fälle könnte verfassungsrechtliche Fragen aufwerfen (insbesondere Gleichheitsgrundsatz). Weiters wird festgehalten, dass unserer Ansicht nach dem Rohrleitungsgesetz unterliegende Ölpipelines von der derzeit geplanten Neuregelung zu § 107 EStG nicht umfasst sind.

zu § 124 Z 273

Ein rückwirkendes Inkrafttreten ist auch für die §§ 4a, 4b, 4c, 18 Abs. 1, 18 Abs. 8 Z 3b (Ermittlung abzugsfähiger Höchstbetrag Spenden) vorgesehen. Auch wenn es sich laut Erläuterungen nur um Klarstellungen handelt, werden Anträge auf Bescheidaufhebung und Wiederaufnahme des Verfahrens nicht auszuschließen sein, denen man aus verfassungsrechtlichen Gründen wohl nachkommen muss (VfGH 1. 12. 1966, B 254/66; siehe auch Erlass des BMF GZ 010103/0001-IV/2005 zum AbgÄG 2004). Unter Umständen wäre es daher sinnvoll, die Notwendigkeit eines rückwirkenden Inkrafttretens nochmals zu überprüfen.

Artikel 2 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988)

zu § 10a KStG

Die wesentliche Änderung im Bereich der Körperschaftsteuer betrifft die Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung bei Passiveinkünften im Zusammenhang mit beherrschten ausländischen Körperschaften (Art. 7 und 8 EU 2016/1164, ATAD).

Die Richtlinie sieht in Artikel 7 Abs. 2 zwei Möglichkeiten zur Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung vor.

Gemäß Art. 7 Abs. 2 lit. b werden Gewinne in die Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen, wenn die Erlangung eines steuerlichen Vorteils als wesentlicher Zweck der Gestaltung anzusehen ist. Diese Regelung sieht die Hinzurechnung von nicht ausgeschütteten Gewinnen im Wesentlichen für Missbrauchsfälle vor, während Art. 7 Abs. 2 lit. a, dem der vorliegende Entwurf des § 10a KStG folgt, die Hinzurechnungskategorien dezidiert regelt.

Laut dem vorliegenden Entwurf des § 10a KStG kommt es zu einer Hinzurechnung von Gewinnen der Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte für Einkünfte aus Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden etc., wenn die tatsächliche Steuerlast für diese Passiveinkünfte im Ausland nicht mehr als 12,5 % beträgt und

- die von der ausländischen Körperschaft erzielten niedrigbesteuerten Passiveinkünfte nachhaltig mehr als ein Drittel der gesamten Einkünfte der ausländischen Körperschaft betragen (Ausübung des von der ATAD vorgesehenen „Drittelgrenzen“-Wahlrechts für die Mitgliedstaaten),
- die ausländische Körperschaft von einer inländischen Körperschaft oder von einem mit ihr verbundenen Unternehmen (25 %) beherrscht wird und
- die ausländische beherrschte Körperschaft bezogen auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Dieser „Substanztest“, der letztlich einer Missbrauchsprüfung entspricht, soll nicht nur - wie in der ATAD verpflichtend vorgesehen - im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten umgesetzt werden, sondern auch im Verhältnis zu Drittstaaten (in diesem Zusammenhang sieht die ATAD ein Wahlrecht für die Mitgliedstaaten vor).

Für die Abklärung von Detailfragen, wie insbesondere die mehrfache Anwendbarkeit bzw. Berücksichtigung einer bereits im Ausland vorgenommenen Hinzurechnungsbesteuerung, sieht § 10a Abs. 9 eine Verordnungsermächtigung vor.

Auch wenn die Wahl der lit. a der Richtlinie die Chance einer höheren Rechtssicherheit bietet (taxative Aufzählung der Hinzurechnungspositionen, Ergänzung der Regelung durch eine Umsetzungsverordnung), stellt sich die Frage, ob im Sinne der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes insbesondere für Holdinggesellschaften, die Methode der lit. b nicht zielführender wäre. Aus Sicht der WKÖ sollte diese Fragestellung nochmals geprüft werden.

Besonderes Augenmerk wird jedenfalls auf die Ausführungen der Umsetzungsverordnung zu legen sein.

In den Erläuterungen nicht begründet ist das Inkrafttreten der Neuerungen bereits für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30.9.2018 beginnen. Die Richtlinie sieht grundsätzlich eine Umsetzung mit Wirkung 1.1.2019 vor. Unseres Erachtens besteht kein Grund, die zeitlichen Vorgaben überzuerfüllen, zumal den Unternehmen auch Zeit gegeben werden sollte, sich auf die neuen Regelungen einzustellen bzw. die Vorgaben zu erfüllen (z.B. Erstellung der erforderlichen Nachweise).

zu Abs. 1 Z 2

Statt Erträge sollte wie bisher in § 10 KStG der Begriff „Gewinnanteile“ verwendet werden.

zu Abs. 2

Passiveinkünfte sind Einkünfte im Sinne des § 2 EStG: Hier ist eine Klarstellung, dass es sich bei den Einkünften um Nettoeinkünfte handelt, erforderlich.

Der in § 10a Abs. 2 KStG kodifizierte Katalog der Passiveinkünfte enthält Begriffe, denen einerseits ein eigenständiges Begriffsverständnis der Anti-BEPS-Richtlinie, andererseits aber auch ein davon abweichendes nationales Begriffsverständnis innewohnen könnte (beispielsweise bei den „Einkünften aus Finanzierungsleasing“ gemäß Ziffer 4). Dies könnte dazu führen, dass eine un-

terschiedliche Interpretation in der Anwendung gegenüber Drittstaaten und gegenüber EU-Mitgliedstaaten entsteht. In weiterer Folge könnte dies auch Ungereimtheiten bei der Ermittlung des Zurechnungsbetrages in „Dreieckssachverhalten“ auslösen.

Wir ersuchen um Aufnahme von klarstellenden Erläuterungen in die Gesetzesmaterialien, dass für die Regelung ein einheitliches Begriffsverständnis sowohl im Anwendungsbereich gegenüber EU Mitgliedstaaten als auch gegenüber Drittstaaten besteht.

zu Abs. 2 Z 4

Anstelle Finanzierungsleasing: Leasing, bei dem die steuerliche Zurechnung des Leasingobjektes gemäß Rz 135ff ESt-RL beim Leasingnehmer ist.

zu Abs. 2 Z 6 (Abrechnungsunternehmen)

Die in § 10a Abs. 2 Z 6 KStG festgelegte Definition der Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen ist, auch wenn aus der Anti-BEPS-Richtlinie übernommen, nicht eindeutig. Die Formulierung „von verbundenen Unternehmen erworben und an diese verkauft werden“ könnte durch die Verwendung des Wortes „diese“ auch so interpretiert werden, dass der Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen an dieselben Unternehmen erfolgen muss, von denen sie bezogen wurden.

Wir schlagen deswegen vor, in § 10a Abs. 2 Z 6 KStG „diese“ durch „an verbundene Unternehmen“ zu ersetzen.

Darüber hinaus ist nicht eindeutig ersichtlich, wonach der „wirtschaftliche Mehrwert“ zu ermitteln ist. Dies kann sich nur auf einen Mehrwert innerhalb der Wertschöpfungskette der jeweiligen Unternehmensgruppe beziehen und nicht auf einen allgemeinen volkswirtschaftlichen Wert. Somit kann diese Beurteilung nur individuell anhand des jeweiligen Einzelfalles erfolgen und dabei nicht auf Kennzahlen im Vergleich zu anderen Unternehmen abgestellt werden.

Wir ersuchen um entsprechende klarstellende Erläuterungen in den Gesetzesmaterialien. Weiters sollte klargestellt werden, dass es sich dabei um low value services handelt.

zu Abs. 3

Berechnung der Niedrigbesteuerung

Gemäß § 10a Abs. 3 KStG ist bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung das „Einkommen der ausländischen Körperschaft nach § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dieses Bundesgesetzes zu ermitteln“. Bei einer undifferenzierten Anwendung aller Vorschriften des EStG und des KStG könnten allerdings auch zeitliche Verschiebungen in der Steuerermittlung zwischen dem ausländischen und dem österreichischen System eine Niedrigbesteuerung bewirken.

Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn

- im Ausland eine betragsmäßig vollständige Verwertung von Verlustvorträgen möglich ist. In diesem Fall beträgt die im Ausland tatsächlich entrichtete Steuer null, die umgerechnete

österreichische Bemessungsgrundlage wäre allerdings auf Grund der 75 %-igen Verrechnungsgrenze jedenfalls positiv.

- eine steuerwirksame Beteiligungsabschreibung, die im Ausland keiner Verteilungsregelung unterliegt, im ersten Jahr auf Grund der Siebtelung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG eine deutlich geringere Bemessungsgrundlage und damit eine geringere tatsächlich entrichtete Steuer im Ausland bewirken würde. Die umgerechnete österreichische Bemessungsgrundlage wäre damit im Jahr der Teilwertabschreibung deutlich höher.

In solchen Situationen könnte sich dadurch eine effektive Besteuerung von nicht mehr als 12,5 % ergeben. In weiterer Folge würde damit (bei Erfüllung der sonstigen Kriterien) eine Hinzurechnung ausgelöst werden, auch wenn die beherrschte Gesellschaft in einem Normal- bzw. Hochsteuerland ansässig ist. Die Grundintention einer, im Rahmen der Anti-BEPS-Initiative eingeführten, Hinzurechnungsbesteuerung kann sich allerdings nur auf eine endgültige Reduktion des effektiv gezahlten Steuerbetrages (u.a. durch Sonderabschreibung, Sonderabzugsposten oder begünstigende Regime) und nicht auf eine rein zeitliche Verschiebung bzw. ein rein zeitliches Vorziehen beziehen. Wir schlagen daher vor, auch bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung gemäß Absatz 3 eine „nachhaltige Betrachtungsweise“, wie in den Gesetzesmaterialien in Absatz 4 zur Ermittlung der Drittelgrenze angemerkt, heranzuziehen.

Aus Sicht der WKÖ wäre es zur Vermeidung von Gold-plating grundsätzlich besser, bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung auf weniger als den halben Steuersatz abzustellen.

zu Abs. 4 Z 1

Die Einführung der optionalen Drittelgrenze in § 10a Abs. 4 Z 1 KStG ist aus Sicht der Verwaltungsvereinfachung zu begrüßen. Darüber hinaus ist es ebenfalls aus Stabilitätsgründen zu begrüßen, dass keine reine Jahresbetrachtung, sondern eine „nachhaltige“ Analyse anzustreben ist, womit einzelne Ausreißer nach oben nicht die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung bewirken und einzelne Ausreißer nach unten die Anwendung nicht verhindern sollen. Anzumerken ist jedoch, dass die Deckung der, in den Gesetzesmaterialien angedachten, nachhaltigen Betrachtungsweise im Wortlaut der Regelung nicht eindeutig gegeben ist. Wir empfehlen daher, diese nachhaltige Betrachtungsweise in den Gesetzeswortlaut aufzunehmen: „erzielt nachhaltig niedrigbesteuerte Passiveinkünfte“

zu Abs. 4 Z 2

Es ist nicht festgelegt, zu welchem Zeitpunkt die beherrschte Quote vorliegt. Wir regen eine Stichtagsbetrachtung, d.h. Stichtag Wirtschaftsjahr des beherrschten Unternehmens an. Zudem wird angeregt, hinsichtlich der eintretenden Hinzurechnungsfolgen auf eine Mindestbeteiligungsdauer von 1 Jahr gemäß internationalem Schachtelprivileg abzustellen.

zu Abs. 5

In § 10a Abs. 5 KStG ist geregelt, wie die Hinzurechnung der niedrigbesteuerten Passiveinkünfte bei der beherrschenden Gesellschaft erfolgen soll. In den Erläuterungen ist hierzu ausgeführt, dass die „Beherrschungsquote“ und die „Zurechnungsquote“ zu unterscheiden sind und für die Zurechnung der Passiveinkünfte „der Höhe nach“ primär auf den Gewinnanspruch abzustellen sein wird. Aus dem Gesetzestext geht diese Unterscheidung derzeit nicht hinreichend hervor, da

Abs. 5 auf die unmittelbar und mittelbar gehaltene Beteiligung oder den Gewinnanspruch abstellt und zudem einen Verweis auf § 10a Abs. 4 Z 2 KStG (Definition der Beherrschungsquote) enthält.

Vorgeschlagen wird daher, den letzten Satz des § 10a Abs. 5 KStG wie folgt zu ändern:

„Das Ausmaß des hinzugerechneten Gewinnes bestimmt sich nach der Höhe des Gewinnanspruches der beherrschenden Körperschaft.“

zu Abs. 7

§ 10a Abs. 7 KStG sieht vor, dass der Methodenwechsel zur Anwendung kommt, „wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft in der Erzielung von niedrigbesteuerten Passiveinkünften im Sinne der Abs. 2 und 3 liegt“. Zur Ermittlung des Unternehmensschwerpunktes sind gemäß § 10a Abs. 7 Z 1 KStG „nach § 10 steuerbefreite Dividenden nicht zu berücksichtigen“. In Anwendung des bisherigen Methodenwechsels des § 10 Abs. 4 KStG waren Dividendeneinkünfte demgegenüber im Katalog der Passiveinkünfte nicht aufgezählt und wurden damit in der Verhältnisrechnung als nicht schädliche Aktiveinkünfte berücksichtigt.

Im Ergebnis bewirkt diese Änderung, dass beispielsweise eine ausländische Zwischenholding (bei der z.B. auf Grund der Bona-fide-Klausel die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung unterbleibt), welche einerseits laufend Dividenden erhält und andererseits untergeordnete Zinserträge oder Lizenzgebühren lukriert, als Gesellschaft mit passivem Unternehmensschwerpunkt iSd § 10a Abs. 7 KStG eingestuft wird. Von dieser Zwischenholding an die österreichische Muttergesellschaft ausgeschüttete Dividenden würden dann dem Methodenwechsel unterliegen. Damit würde der Anwendungsbereich des Methodenwechsels im Vergleich zu § 10 Abs. 4 KStG in der jetzigen Fassung deutlich erweitert werden. Diese Betrachtungsweise greift auch unabhängig davon, ob die von der Zwischenholding vereinnahmten Dividenden von Enkelgesellschaften gezahlt werden, die in Normal- oder Hochsteuerländern tätig sind, und ob diese Enkelgesellschaften Aktiv- oder Passiveinkünfte erwirtschaften. Auch wenn es in der Folge weiterhin zu einer Anrechnung der ausländischen Steuerbelastung auf die steuerpflichtigen Gewinnanteile kommt, bewirkt die Ausdehnung des Methodenwechsels für zahlreiche Unternehmen primär einen erhöhten Verwaltungsaufwand.

Um derartige Verwerfungen und eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs zu vermeiden schlagen wir vor, § 10a Abs. 7 Z 1 KStG durch „Bei der Ermittlung des Unternehmensschwerpunktes sind nach § 10 steuerbefreite Dividenden nicht als Passiveinkünfte im Sinne des Abs. 2 zu berücksichtigen“ zu ersetzen.

Eine vergleichbare Problematik ergibt sich, wenn die niedrigbesteuerte Tochtergesellschaft beispielsweise steuerfreie Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen iSd § 10a Abs. 2 Z 3 KStG bezieht. Dies insbesondere dann, wenn dieser Veräußerungsgewinn auch in Österreich gemäß § 10 Abs. 2 iVm 3 KStG steuerbefreit wäre und sich damit kein Hinzurechnungsbetrag gemäß § 10a Abs. 5 KStG ergibt oder Hinzurechnungsbesteuerung u.a. gemäß § 10a Abs. 4 Z 3 KStG (Bona-fide-Klausel) nicht zur Anwendung kommt. Damit würde es bei einer Ausschüttung des Veräußerungsgewinnes auf Ebene der österreichischen Muttergesellschaft zum Methodenwechsel kommen, weil dieser Veräußerungsgewinn nicht im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst wurde. Ein solches Ergebnis ist systematisch abzulehnen, zumal ein unmittelbar von der österrei-

chischen Gesellschaft lukrierter Veräußerungsgewinn steuerfrei wäre und nur durch Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft steuerpflichtig werden würde. Die Anwendung des Methodenwechsels kann in diesem Fall nicht systematisch sein.

Grundsätzlich wird angemerkt, dass die Beibehaltung des Methodenwechsels zusätzlich zur Hinzurechnungsbesteuerung kein Erfordernis der ATAD-RL (und somit Gold-plating, welches zu vermeiden ist) darstellt.

zu Abs. 7 Z 2

Gemäß § 10a Abs. 7 Z 2 KStG soll ein Methodenwechsel unterbleiben, „insoweit Gewinne nachweislich bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst wurden.“

Aus dem Wortlaut geht nicht hervor, ob es ausreicht, wenn Gewinne zwar theoretisch Teil der Hinzurechnungsbesteuerung waren, eine tatsächliche Hinzurechnung allerdings unterblieb (da die Einkünfte auf Grund von Regelungen des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetzes steuerfrei waren), oder auch tatsächlich ein Hinzurechnungsbetrag iSd § 10a Abs. 5 KStG vorliegen muss, welcher das steuerpflichtige Ergebnis der beherrschenden Körperschaft in der Vergangenheit erhöht hat. Letzteres Verständnis würde dazu führen, dass beispielsweise nach § 10 Abs. 2 iVm Abs. 3 KStG steuerbefreite Veräußerungsgewinne zwar nicht der beherrschenden Körperschaft gemäß § 10a Abs. 5 KStG hinzugerechnet würden, allerdings nachgelagert (im Zeitpunkt einer Ausschüttung dieses Veräußerungsgewinnes durch die beherrschte Gesellschaft) diese Einkünfte unter den Methodenwechsel fallen und hier einer Besteuerung unterliegen würden. Im Ergebnis wäre der Veräußerungsgewinn somit bei unmittelbarer Erzielung durch die inländische beherrschende Körperschaft bei dieser steuerfrei, bei Zwischenschaltung einer ausländischen niedrigbesteuerten Passivgesellschaft auf Grund des Methodenwechsels allerdings steuerpflichtig.

§ 10a Abs. 7 Z 2 KStG sollte daher wie folgt ergänzt werden:

„... auch wenn die Einkünfte auf Grund von Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dieses Bundesgesetzes der beherrschenden Gesellschaft tatsächlich nicht hinzugerechnet wurden.“

zu Abs. 8

SPVs (Verbriefungsgesellschaften) als Ausnahmen und Banken als Ausnahme: Die frühere Ausnahme für Kreditinstitute der Verordnung zu § 10 Abs. 4 KStG sollte in Geltung bleiben, zumal die Änderung in der ATAD nicht vorgesehen ist.

zu Abs. 9

§ 10a Abs. 9 Z 2 KStG regelt, dass beim Methodenwechsel „auf Antrag die auf die steuerpflichtigen Gewinnanteile entfallende tatsächliche Steuerbelastung angerechnet“ wird. Dem Wortlaut der Regelung ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob eine Anrechnung nur der unmittelbar bei der Tochtergesellschaft anfallenden Steuer (subjektbezogen) oder auch eine mittelbare Vorbelastung (objektbezogen) berücksichtigt wird. Diesbezüglich empfehlen wir, die bisherige in § 4 iVm § Z 2 der Verordnung zu § 10 Abs. 4 vorgesehene mittelbare Berücksichtigung beizubehalten und in die neue Verordnung zu § 10a KStG zu integrieren.

Es soll weiters klargestellt werden, dass ertragsabhängige Steuerbelastungen im Ausland einzu-beziehen sind.

Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 10a Abs. 5 KStG und Vermeidung einer Doppelbesteuerung gemäß § 10a Abs. 9 KStG

Viele der Mechanismen der Regelung können nicht abschließend analysiert werden ohne zu wissen, wie der Hinzurechnungsbetrag ermittelt wird, die Vermeidung der Doppelbesteuerung berechnet wird oder die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung in Mehrstaatensachverhalten erfolgen soll. Dementsprechend regen wir an, die in § 10a Abs. 10 KStG angesprochene Verordnung bereits ausreichend vor Inkrafttreten der Hinzurechnungsbesteuerung zu veröffentlichen und darüber hinaus eine entsprechende Begutachtungsfrist vorzusehen. Schließlich sind damit weitreichende und essenzielle Fragen und Auswirkungen verbunden.

Neben Fragen der Anrechnung oder dem Unterbleiben der Hinzurechnung bei bereits vorgelagerter Hinzurechnungsbesteuerung sollte die Verordnung auch die folgenden Fragen behandeln.

- Wie ermittelt sich die Zurechnungsquote bei mehrfach beteiligten Konzerngesellschaften?
- Zu welchem Zeitpunkt erfolgt die Hinzurechnung bei unterschiedlichen Bilanzstichtagen der beherrschenden und beherrschten Gesellschaft und bei abweichendem Wirtschaftsjahr der beherrschenden österreichischen Gesellschaft?
- Wie ist eine nachgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung (auf Konzernebene oberhalb der österreichischen Gesellschaft) zu berücksichtigen?
- Ist bei der Ermittlung der Drittelgrenze gemäß § 10a Abs. 4 KStG ein vertikaler Verlustausgleich zwischen den Passiveinkünften möglich?
- Ist bei der Ermittlung der Drittelgrenze gemäß § 10a Abs. 4 KStG ein Verlustausgleich mit anderen nicht von § 10a Abs. 2 KStG erfassten (aktiven) Einkünften möglich?
- Wie ist die Drittelgrenze zu ermitteln, wenn die beherrschte Körperschaft einen Verlust erzielt?
- Wie wirken sich (einmalige) Veräußerungsgewinne auf die „nachhaltige“ Betrachtungsweise der Drittelgrenze gemäß § 10a Abs. 4 Z 1 KStG aus?
- Sind Verlustvorträge bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs. 3 KStG zu berücksichtigen?
- Wie sind rein zeitliche Verschiebungen der Steuerbelastung (durch Unterschiede in der Gewinnermittlung, siehe oben) bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs. 3 KStG zu betrachten?
- Ist eine „nachhaltige“ Betrachtungsweise auch bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs. 3 KStG anzuwenden?
- Ist bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 10a Abs. 5 KStG ein vertikaler Verlustausgleich zwischen den Passiveinkünften möglich?
- Ist bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 10a Abs. 5 KStG ein Verlustausgleich mit anderen nicht von § 10a Abs. 2 KStG erfassten (aktiven) Einkünften möglich?
- Sind bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gemäß § 10a Abs. 5 KStG Verlustvorträge zu berücksichtigen?
- Ist bei der Anrechnung gemäß § 10a Abs. 9 Z 1 und 2 KStG neben der unmittelbaren tatsächlichen Steuerbelastung auch die mittelbare Steuerbelastung zu berücksichtigen?
- Erfolgt auch eine Zurechnung negativer passiver Einkünfte?
- Wie wirken sich (einmalige) Veräußerungsgewinne im Rahmen der Ermittlung des passiven Unternehmensschwerpunktes beim Methodenwechsel (§ 10a Abs. 7 Z 1 KStG) aus?

Verordnungsermächtigung gemäß Abs. 10

Gemäß § 10a Abs. 10 KStG sieht die Verordnungsermächtigung vor, dass die nähere Vorgehensweise für „die Hinzurechnung gemäß Abs. 5, wie insbesondere die Berücksichtigung einer bereits vorgelagerten Hinzurechnungsbesteuerung (Anrechnung oder Unterbleiben), sowie für den Methodenwechsel gemäß Abs. 7“ festgelegt werden kann.

In den Gesetzesmaterialien zu Abs. 3 wird darüber hinaus angemerkt, dass auch die nähere Vorgehensweise der Ermittlung der durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung in der Verordnung festgelegt werden soll. Es ist allerdings fraglich, ob dies tatsächlich von der Verordnungsermächtigung gedeckt ist. So kann gemäß dem Wortlaut der Verordnungsermächtigung die nähere Vorgehensweise für die Hinzurechnung gemäß Abs. 5 festgelegt werden. Absatz 5 behandelt aber nur die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages (Quote, Zeitpunkt), und nicht die Ermittlung der durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung. Wir schlagen daher vor, die Verordnungsermächtigung auch auf „die Ermittlung der durchschnittlichen Gesamtsteuerbelastung gemäß Abs. 3“ zu erweitern.

Sollte darüber hinaus die nachhaltige Betrachtungsweise bei der Ermittlung der Drittelgrenze nicht in den Gesetzeswortlaut aufgenommen werden (siehe unsere Anmerkung zu § 10a Abs. 4 KStG), sondern stattdessen in der Verordnung Niederschlag finden, sollte die Verordnungsermächtigung auch auf Abs. 4 ausgedehnt werden.

Interdependenzen zwischen § 12 Abs. 1 Z 10 KStG und § 10a KStG

Die Hinzurechnungsbesteuerung kann im Zusammenspiel mit dem Zinsen- und Lizenzgebührenabzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG zu einer „doppelten Hinzurechnung“ führen. So könnten beispielsweise die Lizenzgebühreneinzahlungen einer österreichischen Konzerngesellschaft an eine ausländische Schwestern-IP-Gesellschaft oder die Zinszahlungen an eine Schwestern-Treasury-Gesellschaft vom Anwendungsbereich des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG erfasst sein, womit es zur Besteuerung dieser Beträge mit österreichischer Körperschaftsteuer kommt. Haben diese Gesellschaften eine gemeinsame österreichische Muttergesellschaft, würde es darüber hinaus durch die Beteiligung dieser Muttergesellschaft an der ausländischen Gesellschaft auf Ebene der Muttergesellschaft zur Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf diese Zinsen- oder Lizenzgebühreneinzahlungen kommen. Im Ergebnis werden diese Zinsen oder Lizenzgebühren dann aber zweimal mit österreichischer Körperschaftsteuer belastet. Das Ziel der Anti-BEPS-Initiative ist es, das Verschieben von Steuerbemessungsgrundlagen in Niedrigsteuerländer zu verhindern ohne allerdings gleichzeitig eine Sanktionierung durch eine doppelte Hinzurechnung zu bewerkstelligen. Um einen nicht von der Anti-BEPS-Initiative intendierten Strafcharakter zu verhindern, schlagen wir vor, in der zu § 10a KStG ergehenden Verordnung sicherzustellen, dass im Rahmen der Anrechnung gemäß § 9 Abs. 1 Z 1 KStG auch eine derartige mittelbare auf die Passiveinkünfte entfallende tatsächliche Steuerbelastung berücksichtigt wird.

zu § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c

Ohne Zusammenhang mit der Richtlinie sind Verschärfungen im Bereich des Abzugsverbotes für Aufwendungen im Zusammenhang mit niedrigbesteuerten Zinsen und Lizenzgebühren vorgesehen. Durch das 2. AbgÄG 2014 wurde das bestehende Abzugsverbot um jene Fälle erweitert, in denen der Steuervorteil (unter 10 %-igen Steuerbelastung) erst durch eine spätere Steuerrückstattung (auch an die Anteilsinhaber) erzielt wird. Gleichzeitig wurde vorgesehen, dass schon die

Möglichkeit einer späteren Erstattung oder Ermäßigung zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs zum Zeitpunkt des Anfalls der Aufwendungen führt. Wird innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren tatsächlich keine Ermäßigung oder Rückerstattung in Anspruch genommen, kann derzeit der Betriebsausgabenabzug nachgeholt werden.

Dieser fünfjährige Beobachtungszeitraum soll nun auf neun Jahre verlängert werden, laut Erläuterungen um ein gezieltes „Umgehen“ zu vermeiden. Diese Neuregelung führt aus unserer Sicht zu einer Steigerung des administrativen Aufwandes, da entsprechende Ausgaben durch die betroffenen Unternehmen noch länger evident gehalten werden müssen und ist daher abzulehnen.

Artikel 3 (Änderung des UmgrStG)

zu Z 4 lit. b und Z 5 lit. b (§ 16 Abs. 5 und 3. Teil Z 32)

Im Rahmen von Umgründungsvorgängen kommt es mitunter vor, dass die steuerliche Trennung des Gebäudes vom (nackten) Grund und Boden einer Liegenschaft erforderlich wird. Diesen Trennungsvorgang hat die Verwaltungspraxis auch bisher schon gestattet, wobei als zivilrechtliche Grundlage auch bisher stets ein Baurechtsvertrag abgeschlossen werden musste.

Die Verwaltungspraxis gestattet jedoch derzeit im Vergleich zur vorgeschlagenen Fassung eine wesentlich höhere Flexibilität im zeitlichen Ablauf. Gemäß Rz 694a der Umgründungssteuerrichtlinien (UmgrStR) ist es nämlich derzeit zulässig, den Baurechtsvertrag (die Eintragung des Baurechtes im Grundbuch muss daher noch nicht erfolgt sein) im Einbringungsvertrag oder gleichzeitig mit dem Einbringungsvertrag abzuschließen.

Die vorgeschlagene Fassung des § 16 Abs. 5 UmgrStG würde hingegen vorsehen, dass bereits die grundbücherliche Eintragung des Baurechtes im Rückwirkungszeitraum erfolgt sein muss. Diese Verschärfung lehnen wir strikt ab. Unabhängig davon ist jedoch grundsätzlich die Implementierung einer klaren gesetzlichen Regelung zur umgründungsbedingten steuerlichen Trennung des Gebäudes vom Grund und Boden einer Liegenschaft zu begrüßen.

Die beschriebene Verschärfung würde dem im Umgründungssteuerrecht verankerten Rückwirkungskonzept vollkommen zuwiderlaufen. Denn das Umgründungssteuerrecht definiert die rückwirkende steuerliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern grundsätzlich autonom und daher unabhängig vom zu Grunde liegenden Zivilrecht.

So ist es beispielsweise im Rahmen einer Einbringung nach Art, III UmgrStG keinesfalls erforderlich, dass die empfangende Körperschaft im Rückwirkungszeitraum bereits im Firmenbuch eingetragen war. Umso weniger werden der empfangenden Körperschaft (sofern diese gesellschaftsrechtlich überhaupt bereits existiert hat) im Rückwirkungszeitraum das übertragene Vermögen zivilrechtlich faktisch zugerechnet, sondern die Rückwirkungsfiktion wirkt unabhängig für (ertrag-)steuerliche Zwecke.

Die im Begutachtungsentwurf vorgeschlagene Verschärfung würde die praktische Abwicklung vieler Umgründungsvorgänge erheblich erschweren. Es ist auch nicht nachvollziehbar, dass die steuerliche Wirksamkeit eines Umgründungsvorganges von einem für den Steuerpflichtigen nicht beeinflussbaren Parameter wie die tatsächliche Eintragung in das Grundbuch abhängig gemacht

werden soll. So würden nicht kalkulierbare behördliche Verzögerungen zu Lasten der Steuerpflichtigen gehen.

Wir regen dringend an, die derzeit in den UmgrStR vorgesehene Regelung in das UmgrStG zu implementieren. Damit werden auch die sich aus dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 1.7.2017, Ro 2015/15/0034-6) ergebenden Problemstellungen gelöst.

Wir regen daher an, die vorgesehene gesetzliche Regelung im § 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG wie folgt zu ändern:

„Bei einem bebauten Grundstück kann der Grund und Boden gemäß ~~Abs. Z~~ Z 3 oder 4 zurückbehalten werden, indem nur das Gebäude im Wege eines Baurechtes im Sinne des Baurechtsgesetzes auf die übernehmende Körperschaft übertragen wird. Dabei gilt die Übertragung des Gebäudes als im Zuge der Einbringung verwirklicht, wenn ~~die Eintragung des Baurechtes im Rückwirkungszeitraum~~ im Einbringungsvertrag oder gleichzeitig mit dem Abschluss des Einbringungsvertrages mit der übernehmenden Körperschaft ein Baurechtsvertrag abgeschlossen wird erfolgt und im zweitgenannten Fall Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag aufeinander Bezug nehmen.“

Im obigen Formulierungsvorschlag ist auch eine redaktionelle Adaptierung enthalten: So ist wohl „Z 3 oder 4“ (statt Abs. 3 oder 4) gemeint.

Artikel 4 UStG

zu § 27 Abs. 5 UStG (Versandhandelsumsätze)

Begrüßt wird, dass auch dem Finanzamt Graz-Stadt besondere Aufsichtsmaßnahmen eingeräumt werden sollen, um die Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs bei Versandhandelsumsätzen zu optimieren.

zu § 28 Abs. 43 Z 2 und Abs. 46 Z 3 (Margenbesteuerung)

Die Verschiebung des Inkrafttretens des novellierten § 23 UStG (Margenbesteuerung von B2B-Umsätzen) auf den 1. Mai 2020 ist positiv hervorzuheben. Dadurch werden fürs Erste massive Wettbewerbsnachteile der österreichischen Reisebranche gegenüber europäischen Mitbewerbern verhindert. Sollte bis 2020 keine EU-weit einheitliche Lösung der durch die EuGH-Rechtsprechung entstandenen Margensteuerproblematik gefunden werden, sollte es unbedingt zu einer weiteren Verschiebung kommen, um Wettbewerbsnachteile hintanzuhalten.

Für die Reisebürobranche allerdings problematisch ist die mit 1. Mai 2020 in Kraft tretende Streichung der Vereinfachungsregel für die pauschale Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb des Veranlagungszeitraumes erbrachten Leistungen.

Die vom EuGH vorgesehene Einzelermittlung der Marge ist in der Praxis nahezu undurchführbar und führt insbesondere zu folgenden Problemen:

- die nur mit unverhältnismäßig hohem Mehraufwand zu bewerkstellende Zurechnung von pauschal eingekauften Kontingenten von Zimmern oder Transportmitteln,
- die Verteilung von geplanten Leerflügen, die zur Beförderung von Passagieren notwendig ist,
- die Verteilung von volumensabhängigen Bonifikationen, die am Jahresende als zusätzliche Einnahme auf alle Einzelverkäufe aufgeteilt werden müssen,
- die Abwicklung von nachträglichen Aufwendungen aufgrund von Reismängeln.

Reisebüros bzw. Reiseveranstalter beziehen in der Regel verschiedene Einzelleistungen von Dritten, fassen diese zu Leistungspaketen zusammen und verkaufen diese Pakete schließlich an den Kunden. In der Praxis erweist es sich als nahezu unmöglich, die vom Reisebüro auf jede einzelne erbrachte Leistung erzielte Gewinnspanne zu berechnen. So kann beispielsweise beim Einkauf von Leistungen wie z. B. Charterflügen, Bussen, Hotelkontingenten etc. nie von einer Vollausslastung ausgegangen werden, weshalb eine korrekte Zurechnung zu Einzelleistungen kaum zu bewerkstelligen ist.

Zudem sind beim Entstehen der Steuerschuld (Ablauf des Monats, in dem die Leistung ausgeführt wird) die Reisevorleistungen samt den Einzelkosten in der Regel noch nicht bekannt und können etwa steuerfreie Teile der Marge auch noch nicht ausgeschieden werden. Eine Berechnung der Besteuerungsgrundlage ist nicht möglich, da die Abrechnungen der Leistungsträger der Reisevorleistungen (Hotel usw.) noch nicht vorliegen, sondern oft mit erheblichen Verzögerungen eingehen, häufig sogar erst nach Abschluss der Saison.

Darüber hinaus würde die Einzelmargenermittlung zu einer unverhältnismäßigen Steigerung des Verwaltungsaufwandes führen, da ein Abgleich von Ausgangsrechnungen und entsprechend darauf bezogenen Eingangsrechnungen auf Einzelleistungsebene etwa nur durch Führung von Nebenbüchern vorgenommen werden könnte.

Eine Lösung der aufgezeigten Problematik kann nur in Form einer EU-weit geltenden gesetzlichen Korrektur (Mehrwertsteuersystem-RL) der EuGH-Rechtsprechung erfolgen. Bis dahin ist es für die heimische Reisebranche essenziell, dass es zu keinem „Alleingang“ Österreichs kommt und die bisherige Rechtslage aufrechterhalten wird.

Artikel 5 (Änderung des GebG)

zu Z 1 bis 3 (§ 33 TP 7 Abs. 2 Z 3, § 35 und § 37 Abs. 38)

Die Gebührenbefreiungen für Bürgschaftserklärungen, die zur Besicherung des Bestandentgelts für gebührenbefreite Wohnungsmietverträge abgeschlossen werden, sowie die Gebührenbefreiung im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten werden von der WKÖ begrüßt.

In diesem Zusammenhang dürfen wir jedoch festhalten, dass wir ein dringendes Erfordernis in der generellen Abschaffung der Rechtsgeschäftsgebühren (§ 33 GebG) sehen. Insbesondere regen wir auch eine Abschaffung der Bestandvertragsgebühr (§ 33 TP 5 GebG) an, wo aufgrund der derzeitigen Rechtslage eine grobe Benachteiligung des gewerblichen Bereiches festgestellt werden muss.

Rechtsgeschäftsgebühren verursachen als Bagatelsteuern eine hohe administrative Belastung sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen, haben jedoch nur eine geringe Aufkommenswirkung. Eine Abschaffung würde zudem wesentlich zur Systemvereinfachung beitragen.

Artikel 6 (Änderung des GrEStG)

zu Z 1 und Z 2 (§ 1 Abs. 2a, 3 und 5 sowie § 3 Abs. 1 Z 7a)

Die gesetzliche Klarstellung, dass ein Übergang der Zugehörigkeit eines Grundstückes im Sinne des GrEStG nur dann zum Tragen kommt, wenn ein Tatbestand nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG verwirklicht wird, wird von der WKÖ ausdrücklich begrüßt.

Auch die Aufnahme der Schenkung auf den Todesfall in den Katalog der Steuerbefreiungen wird von der WKÖ begrüßt und trägt wie die oben genannte Klarstellung im Zusammenhang mit der Zugehörigkeit von Grundstücken unseren bisherigen Stellungnahmen Rechnung.

Artikel 7 (Änderung des VersStG)

zu Z 1 (§ 4 Abs. 3 Z 9)

Das Befreiungsansuchen gemäß lit. f sollte nur in örtlich zuständigen Zulassungsstellen erfolgen können und nicht wie in den Erläuterungen ausgeführt in jeder Zulassungsstelle in Österreich. Analog dem Zulassungsverfahren (§ 40 KFG) sollten jene Zulassungsstellen örtlich zuständig sein, die auch für die Zulassung des Kfz selbst zuständig sind. Das sind in der Regel jene Zulassungsstellen, die für die Zulassungsbehörde beliehen sind, in deren örtlichem Wirkungsbereich der Mensch mit Behinderung seinen Hauptwohnsitz hat (nur Abmeldungen können derzeit in jeder Zulassungsstelle in ganz Österreich durchgeführt werden).

Wir schlagen daher klarstellend folgende Änderung vor:

„9. mehrspurige Kraftfahrzeuge, die von Menschen mit Behinderungen zur persönlichen Fortbewegung verwendet werden müssen, ab Stellung eines Befreiungsansuchens gemäß lit. f in einer für die Zulassung des Kraftfahrzeuges örtlich zuständigen Zulassungsstelle. Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein: [...]“

„f) Das Ansuchen um Befreiung ist in einer für die Zulassung des Kraftfahrzeuges örtlich zuständigen Zulassungsstelle gemäß § 40a des Kraftfahrzeuggesetzes 1967 zu stellen. In diesem Ansuchen [...]“

zu § 4 Abs. 3 Z 9 lit. f

Zur Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer (MVS) ist gemäß vorliegendem Begutachtungsentwurf zum VersStG ein „Ansuchen“ zu stellen. Gemäß BStMG ist ein „Antrag“ auf eine kostenlose digitale Vignette zu stellen. Der Unterschied der beiden Begriffe ist unklar. Gemäß den Erläuterungen zu lit. f soll durch das Ansuchen sowohl die Befreiung von der MVS als auch die Zurverfügungstellung einer kostenlosen Vignette bewirkt werden. Unseres Erachtens ist

jedoch ein eigener Antrag auf eine kostenlose Vignette zu stellen. Dieser soll aber nur für jenes Kennzeichen gestellt werden können, für dessen Kfz auch die Befreiung von der MVS beantragt wurde (siehe dazu auch unsere Anmerkung zu § 13 Abs. 3 BStMG).

zu Z 2 (§ 6 Abs. 1a)

Wir begrüßen die vorgesehenen Klarstellungen in Bezug auf Prämienfreistellungen.

Um jedoch aufgrund von Zufälligkeiten entstehende unerwünschte Ungerechtigkeiten zu vermeiden, ersuchen wir zusätzlich um Ergänzung einer Ausnahmeregelung für die Durchführungswege der Betrieblichen Altersvorsorge (BAV). Im Rahmen der BAV hat der Arbeitnehmer häufig keinen Einfluss auf unternehmenspolitische Entscheidungen, die Prämienfreistellungen bzw. Rückkäufe bewirken können. Die vorgeschlagene Regelung könnte darüber hinaus in der BAV zu einer arbeitsrechtlichen Diskriminierung aufgrund des Alters von Arbeitnehmern bzw. im Fall von Karenzen führen. Auch wird dadurch die Ausübung der Verfügungsmöglichkeiten gemäß BPG gehemmt (siehe Beispiele unten). Versicherungsverträge im Rahmen der BAV sollten daher von einer Umqualifizierung nach Abs. 1 Z 1 lit. a VersStG gänzlich ausgenommen werden. Wir schlagen daher in diesem Sinne eine Ergänzung in § 6 Abs. 1a VersStG vor.

Darüber hinaus wird die Formulierung „Prämienfreistellung von mehr als 50 % des vereinbarten laufenden Versicherungsentgeltes“ in § 6 Abs. 1a Z 1 und Z 2 VersStG teilweise falsch interpretiert bzw. nur anhand der Erläuterungen verstanden. Dies deshalb, weil unter Prämienfreistellung sprachlich eine 100 %-ige Freistellung verstanden wird, während bei nur teilweisen Freistellungen die Begriffe Prämienreduktion bzw. -herabsetzung verwendet werden. Wir schlagen daher untenstehende Umformulierung vor, die jedoch inhaltlich zu keinen Änderungen führen soll.

Um die administrative Abwicklung zu erleichtern, schlagen wir des Weiteren vor, dass die Nachversteuerung ohne Rückkauf (z.B. bei Nichtbezahlung der Prämie bzw. bei Prämienreduktionen um mehr als 50 % in den ersten drei Jahren bei Verträgen unter 10 bzw. 15 Jahren) erst bei Leistungsauszahlung fällig wird.

Im Sinne der Rechtssicherheit würden wir darüber hinaus eine Klarstellung begrüßen, dass die Nichtbezahlung der Prämie durch den Versicherungsnehmer aufgrund eines versicherten Ereignisses (z.B. TermFix-Versicherungen, Berufsunfähigkeitszusatzversicherungen zu Lebensversicherungen) nicht zu einer Nachversteuerung führt.

Wir schlagen daher wie folgt vor:

„(1a) Bei Lebensversicherungen unterliegt das gezahlte Versicherungsentgelt im Zeitpunkt der Rückkaufs- bzw. einmaligen Leistungsauszahlung nachträglich einer weiteren Steuer von 7 v.H., wenn

- 1. das Versicherungsverhältnis in welcher Weise immer in eine in Abs. 1 Z 1 lit. a bezeichnete Versicherung verändert wird; im Fall einer Prämienfreistellung gilt dies nur dann, wenn sie ~~mehr als 50% des vereinbarten laufenden Versicherungsentgeltes umfasst und~~ innerhalb von drei Jahren ab Vertragsabschluss auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erfolgt;**
- 2. bei einem Versicherungsverhältnis, bei dem bei Vertragsabschluss keine laufende, im Wesentlichen gleichbleibende Prämienzahlung vereinbart war oder bei dem innerhalb**

von drei Jahren ab Vertragsabschluss eine Prämienfreistellung ~~von mehr als 50% des vereinbarten laufenden Versicherungsentgeltes~~ auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erfolgt,

- a) im Fall einer Kapitalversicherung einschließlich fondsgebundener Lebensversicherung oder einer Rentenversicherung vor Ablauf
 - von zehn Jahren ab Vertragsabschluss, wenn der Versicherungsnehmer und die versicherten Personen im Zeitpunkt des Abschlusses des Versicherungsvertrages jeweils das 50. Lebensjahr vollendet haben, beziehungsweise
 - von fünfzehn Jahren ab Vertragsabschluss in allen anderen Fällen ein Rückkauf erfolgt und die Versicherung dem Steuersatz des Abs. 1 Z 1 lit. b unterlegen hat. Ist der Versicherungsnehmer keine natürliche Person, gilt das Erfordernis der Vollendung des 50. Lebensjahres nur für die versicherten Personen.
- b) im Falle einer Rentenversicherung, bei der der Beginn der Rentenzahlungen vor Ablauf
 - von zehn Jahren ab Vertragsabschluss, wenn der Versicherungsnehmer oder eine der versicherten Personen im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages jeweils das 50. Lebensjahr vollendet haben, beziehungsweise
 - von fünfzehn Jahren ab Vertragsabschluss in allen anderen Fällen vereinbart ist, diese mit einer Kapitalzahlung abgefunden wird. Ist der Versicherungsnehmer keine natürliche Person, gilt das Erfordernis der Vollendung des 50. Lebensjahres nur für die versicherten Personen.

Als Prämienfreistellung gilt für die Frage der Versicherungssteuerpflicht gemäß Z 1 und 2 jede Nichtbezahlung der Prämie, unabhängig davon, ob sie auf Gesetz, einer vertraglichen Vereinbarung oder einer faktischen Nichtbezahlung beruht, außer die Nichtbezahlung der Prämie durch den Versicherungsnehmer erfolgt aufgrund eines versicherten Ereignisses. Bei Versicherungsverträgen, bei denen der Arbeitgeber Prämien für seine Arbeitnehmer auf der Grundlage einer Betriebsvereinbarung, eines Kollektivvertrages oder von Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und den einzelnen Arbeitnehmern leistet, führt eine Prämienfreistellung zu keiner Umqualifizierung in eine Versicherung nach Abs. 1 Z 1 lit. a Prämienherabsetzungen sind nur dann wie Prämienfreistellungen zu beurteilen, wenn sie mehr als 50 % des vereinbarten laufenden Versicherungsentgeltes umfassen.

Im Übrigen gilt jede Erhöhung einer Versicherungssumme [...]“

Beispiele zur Illustration der Auswirkung der Nachversteuerung aufgrund von Prämienfreistellungen in der BAV

Arbeitgeberwechsel:

Ein Arbeitgeber gewährt seinen Arbeitnehmern eine Zukunftssicherung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG. Lebensversicherungen im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG werden mit einer Laufzeit von mindestens 15 Jahren bzw. bis zum Pensionsantrittsalter abgeschlossen. Wenn ein Arbeitnehmer innerhalb der ersten drei Jahre ab Einbeziehung in das betriebliche Vorsorgemodell für mehr als ein Jahr in Karenz geht, kommt es dadurch zu einer Prämienfreistellung, da der Arbeitgeber keine Prämienzahlungen während der Karenz tätigt. Die Neuregelung des § 6 VersStG würde damit in diesem Fall die Umqualifizierung in eine Quasi-Einmalersparversicherung verursachen. In weiterer Folge wären dann bei vorzeitiger Auflösung des Versicherungsvertrages vor Ablauf der Mindestfrist (z.B. bei Verfügung iSd § 13 Abs. 1 BPG auf Grund eines Arbeitgeberwechsels) die geleisteten Beiträge mit 7 % nachzuversteuern.

In derartigen Fällen kommt es somit in steuerlicher Hinsicht zu einer Diskriminierung zwischen Mitarbeitern, die innerhalb der ersten drei Jahre in Karenz waren und jenen, bei denen es innerhalb der ersten drei Jahre keine Unterbrechung der Prämienzahlungen gab. Ältere Arbeitnehmer werden zusätzlich diskriminiert, da bereits die Prämienfreistellung innerhalb von drei Jahren eine Nachversteuerung auslöst, wenn die Vertragslaufzeit unter 15 Jahren liegt.

Vollzeit- und Teilzeitmodelle:

Ein Arbeitgeber gewährt seinen Arbeitnehmern eine Zukunftssicherung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG. Für Mitarbeiter mit einer Vollzeitanstellung zahlt der Arbeitgeber Prämien in Höhe von 300 Euro pro Jahr, für Mitarbeiter mit einer Teilzeitanstellung 100 Euro pro Jahr. Wechselt ein Mitarbeiter innerhalb von 3 Jahren ab Einbeziehung in das betriebliche Vorsorgemodell von Vollzeit auf Teilzeit, so führt die Prämienreduktion von mehr als 50 % zu einer Umqualifizierung in eine Quasi-Einmalersversicherungsversicherung.

Oder wenn aufgrund einer wirtschaftlichen Notlage gemäß § 14 BPG der Arbeitgeber die Prämien reduziert, aussetzt oder einstellt, werden die Versicherungsverträge jener Arbeitnehmer, die noch nicht länger als drei Jahre im betrieblichen Vorsorgemodell erfasst sind, in eine Quasi-Einmalersversicherungsversicherung umqualifiziert.

Die Arbeitnehmer, die durch die geringeren Einkünfte aufgrund der Teilzeitbeschäftigung bzw. der wirtschaftlichen Notlage ihres Arbeitgebers ohnehin Einkommenseinbußen hinnehmen müssen, werden nun auch durch eine Nachversteuerung der Prämienzahlungen benachteiligt, wenn es bei einem Vertrag mit mehr als 10 bzw. 15 Jahren innerhalb von 10 bzw. 15 Jahren zu einem Rückkauf kommt (z.B. aufgrund eines Arbeitgeberwechsels). Wenn die Vertragslaufzeit aufgrund des Alters des Arbeitnehmers unter 10 bzw. 15 Jahren liegt, führt die Prämienreduktion von über 50 % selbst bereits zur Nachversteuerung.

Arbeitgeber wechselt System der Betrieblichen Altersvorsorge:

Ein Arbeitgeber gewährt seinen Arbeitnehmern eine Zukunftssicherung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG. Der Arbeitgeber entscheidet sich nach einigen Jahren für einen Wechsel des Systems der Betrieblichen Altersvorsorge. Er bietet nunmehr seinen Arbeitnehmern eine Betriebliche Kollektivversicherung an. Die im Rahmen der Zukunftssicherung gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG erworbenen unverfallbaren Ansprüche können gemäß § 13 Abs. 1 BPG in die Betriebliche Kollektivversicherung übertragen werden. Hierzu ist ein faktischer Rückkauf zu tätigen. Bei Arbeitnehmern, die innerhalb der ersten drei Jahre eine Unterbrechung der Prämienzahlungen von mehr als einem Jahr hatten (z.B. wegen Karenz), fällt eine Nachversteuerung an. Sie werden in diesem Fall im Vergleich zu Arbeitnehmern, die keine Prämienfreistellungen hatten, in steuerlicher Hinsicht benachteiligt. Ebenso die Arbeitnehmer, deren Versicherungsverträge die Mindestlaufzeiten gemäß § 6 VersStG nicht erfüllen (Altersdiskriminierung).

Pensionsrückdeckungsversicherungen:

Beitragsorientierte Pensionszusagen iSd Rz 3380a EStR werden mit Lebensversicherungen in Form einer Rentenversicherung rückgedeckt. Häufig sind die Pensionszusagen an das Gehalt des Begünstigten gekoppelt. Kommt es in den ersten drei Jahren der Zusage zu einer erheblichen Gehaltsreduktion des Begünstigten durch den Arbeitgeber oder geht der Begünstigte in Karenz, würde es gemäß dem Vorschlag zu einer Umqualifizierung in eine Einmalersversicherungsversicherung und zu einer Nachversteuerung kommen. Dies trifft wiederum den Arbeitnehmer, da dieser das um

die Nachversteuerung verringerte Realisat aus der Versicherung für die Rückdeckung der Pensionszusage bekommt.

Artikel 9 Bundesabgabenordnung

zu § 22 (Missbrauch)

Nach § 22 Abs. 2 BAO liegt ein Missbrauch bei „Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“ nicht vor. Nach den Erläuterungen können die angesprochenen „wirtschaftlichen Gründe“ iSd § 22 Abs. 2 BAO nicht nur im betrieblichen, sondern auch im außerbetrieblichen Bereich gegeben sein. Leider bringen weder der vorgeschlagene Gesetzestext, noch die Erläuterungen ausreichend Klarheit, wann nun derartige „triftige wirtschaftliche Gründe“ vorliegen. Es bleibt deshalb zu befürchten, dass Unternehmer genötigt sein werden, in Zweifelsfällen einen - kostenpflichtigen - Auskunftsbescheid zu beantragen.

Die Bestimmung des § 22 Abs. 2 BAO entspricht nach den Erläuterungen inhaltlich Art. 6 Abs. 1 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie. In den Erwägungsgründen der ATAD-RL wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Steuerpflichtige das Recht haben sollte, „die steuereffizienteste Struktur für seine geschäftlichen Angelegenheiten zu wählen“. Darauf sollte auch in den Erläuterungen ausdrücklich hingewiesen werden. Keinesfalls darf die Missbrauchsregel des § 22 BAO dazu führen, dass legale steuerliche Gestaltungen mithilfe der „Missbrauchsregel“ verhindert werden und unsere Mitgliedsbetriebe ihre steuerliche Gestaltungsfreiheit nicht mehr nutzen können.

zu § 118 (Auskunftsbescheid)

Positiv hervorzuheben ist, dass die Möglichkeit des „Advance Rulings“ auf Rechtsfragen im Zusammenhang mit dem internationalen Steuerrecht (ab 1. Jänner 2019), dem Umsatzsteuerrecht (ab 1. Jänner 2020) und dem Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO (ab 1. Jänner 2019) ausgeweitet wird.

Wünschenswert wäre, wenn zusätzlich die Verwaltungskostenbeiträge nach § 118 Abs. 10 BAO gesenkt würden. Die WKÖ begrüßt auch ausdrücklich die mit § 118 Abs. 5a BAO eingeführte Frist für die Bescheiderlassung.

Nicht ausreichend klar ist, was unter „*internationales Steuerrecht*“ iSd § 118 Abs. 2 Z 3 BAO zu verstehen ist: Aus den Erläuterungen ergibt sich dazu nur, dass „*auch die bisher unter den Begriff „Verrechnungspreise“ subsumierten Fragestellungen*“ erfasst sind. Hier wären Klarstellungen in den Erläuterungen wünschenswert.

zu § 153a ff (Begleitende Kontrolle)

Von Juni 2011 bis Juni 2016 wurde das Pilotprojekt Horizontal Monitoring (jetzt: Begleitende Kontrolle) als eine „Fair Play“-Initiative des BMF durchgeführt.

Das Ziel des Projektes war - neben der herkömmlichen Außenprüfung - neue Methoden der (laufenden) Zusammenarbeit zwischen steuerlichen Großbetrieben und der Finanzverwaltung (Finanzämter und Großbetriebsprüfung) zu entwickeln.

Schon damals wurde von den Interessenvertretungen, aber insbesondere auch von der Wissenschaft moniert, dass diesem neuen Modell ein gesteigerter Grad an Rechtssicherheit betreffend die erteilten Rechtsauskünfte innewohnen muss, um die umfassende Offenlegungspflicht auch künftiger Sachverhalte durch die Steuerpflichtigen zu rechtfertigen.

Im Gesetzesentwurf findet sich allerdings noch immer kein gesteigerter Grad an Rechtssicherheit, sondern es soll auch weiterhin mit dem „löchrigen“ Grundsatz von Treu und Glauben bzw. den entgeltlichen und thematisch restriktiven Auskunftsbeseiden gemäß § 118 BAO das Auslangen gefunden werden.

Der Grundsatz von Treu und Glauben, der als allgemeiner Rechtsgrundsatz auch im Abgabenrecht zu befolgen ist, kommt nämlich nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum Tragen. Wegen des Vorrangs des Legalitätsprinzips ist der Grundsatz von Treu und Glauben außerdem nicht jedenfalls von Bedeutung. Im Rahmen der begleitenden Kontrolle erteilte Auskünfte oder Abmachungen, die nicht auf Grundlage von § 118 BAO ergehen, schaffen somit keineswegs Rechtssicherheit.

Ergänzend muss noch darauf hingewiesen werden, dass Gegenstand von Auskunftsbeseiden gemäß § 118 BAO lediglich Rechtsfragen im Zusammenhang mit bestimmten steuerlichen Rechtsgebieten sein dürfen.

Sollen Steuerpflichtige zur Teilnahme an der begleitenden Kontrolle motiviert werden, so müssen sie nach Ansicht der WKÖ einen gesteigerten Grad an Rechtssicherheit erlangen können.

Dies könnte durch eine Einschränkung der Möglichkeiten der Behörde zur Rechtskraftdurchbrechung hinsichtlich jener Punkte erreicht werden, die vom Steuerpflichtigen (vor Einreichung der Steuererklärung) proaktiv offengelegt und mit der Behörde besprochen wurden. Diese Besprechungen samt Rechtsansichten der Behörde (siehe § 153f Abs. 4 BAO) müssen schriftlich dokumentiert werden. Der Erstbescheid würde unter diesen Voraussetzungen in Teilrechtskraft erwachsen. Problematisch an diesem Vorschlag wäre, dass die Rechtssicherheit erst nach Bescheiderlassung eintreten würde. Es sollte daher zusätzlich erwogen werden, der Behörde nur unter sinngemäßer Anwendung der Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 BAO eine von der Erklärung abweichende Veranlagung zu gestatten. Sofern der Bescheid somit nicht durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist oder Tatsachen oder Beweismittel im Zuge der Veranlagung neu hervorkommen, hat die Behörde eine erklärungskonforme Veranlagung gemäß ihren eigenen Rechtsansichten in der Niederschrift vorzunehmen. Der doppelte Nutzen dieser Lösung würde darin bestehen, dass proaktives Verhalten der Steuerpflichtigen belohnt, der Grundsatz der Rechtsrichtigkeit aber den Vorrang vor jenem der Rechtssicherheit beibehalten würde, wenn die Behörden abgabenrechtlich relevante Umstände nicht erkennen.

zu § 153b Abs. 7

Voraussetzung für die begleitende Kontrolle ist unter anderem, dass bereits ein Steuerkontrollsystem eingerichtet sein muss, das von einem Wirtschaftsprüfer testiert ist (§ 153b Abs. 4 Z 4).

Der Bundesminister für Finanzen kann das Steuerkontrollsystem mittels Verordnung präzisieren (§ 153b Abs. 7).

Die Verordnung (die noch nicht vorliegt) sollte rasch erlassen werden, damit eine Vorbereitung auf die begleitende Kontrolle möglich ist. Diese soll aber nicht zu detailliert ausfallen, damit eine flexible Anwendung gewährleistet ist.

zu § 153c Abs. 3

Im derzeitigen Außenprüfungsverfahren von Banken liegt zwischen der tatsächlichen Prüfung und dem geprüften Veranlagungszeitraum eine lange Zeitspanne und die Außenprüfungen dauern annähernd so lange wie die geprüften Veranlagungszeiträume. Um die Teilnahme an der begleitenden Kontrolle überhaupt faktisch zu ermöglichen, ist eine Prüfung der noch nicht geprüften Jahre in einem Schnellverfahren erforderlich. In vielen CEE-Ländern ist der Zeitraum von Außenprüfungen aus Effizienzgründen gesetzlich beschränkt und liegt durchschnittlich deutlich unter den Prüfungsdauern in Österreich.

Es wird daher vorgeschlagen, folgenden Satz nach dem Satz „Liegen die Voraussetzungen vor, ist eine Außenprüfung (§ 147) des Unternehmers durchzuführen.“ in § 153 c Abs. 3 BAO zu ergänzen:

„Die entsprechende Außenprüfung ist 2 Jahre ab Antragstellung gemäß § 153b. BAO abzuschließen.“

zu § 153e Abs. 1

Es wird eine Klarstellung und eine Erweiterung hinsichtlich der Abgabenarten beantragt.

Die begleitende Kontrolle umfasst folgende Abgabenarten:

1. die Einkommensteuer, ausgenommen jene Bereiche, die von der Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 EStG 1988 erfasst sind.

Umfasst sind ausdrücklich die Kapitalertragsteuer gemäß § 93 EStG sowie die Abzugsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 99 EStG.

...

13. die Stabilitätsabgabe von Kreditinstituten

zu § 153f Abs. 1

Für Abgabepflichtige besteht Offenlegungspflicht u.a. von Umständen „hinsichtlich derer ein ernsthaftes Risiko einer abweichenden Beurteilung durch das Finanzamt besteht, wenn sie nicht unwesentliche Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis haben können“ (§ 153f Abs. 1). Diese Formulierung ist zu allgemein und zu umfassend und sollte daher präzisiert werden.

neuer § 153h

Die begleitende Kontrolle soll u.a. bewirken, dass lange zurückreichende Berichtigungserfordernisse vermieden werden und dass zwischen dem geprüften Zeitraum und dem Prüfungszeitpunkt nur eine kurze Zeitspanne liegt.

Für den Unternehmer kann von Rechtssicherheit erst mit Erlassung eines Abgabenbescheides ausgegangen werden. Für Unternehmen im Verfahren der begleitenden Kontrolle wäre es daher essenziell, dass die Bescheiderlassung 3 Monate nach Abgabe der entsprechenden Abgabenerklärung erfolgt, um die Rechtssicherheit ganz im Sinne der begleitenden Kontrolle auch zeitnah auszugestalten. Eine ähnliche Fristsetzung (2 Monate) wird bei Auskunftsbesecheiden gemäß § 118 BAO im Jahressteuergesetz eingeführt.

Artikel 10 Finanzstrafgesetz

zu § 56a Abs. 1 (Ton- und Bildaufnahme)

„Die Zulässigkeit von Bild- und Tonaufnahmen liegt vor, wenn die vernommene Person ausdrücklich darüber informiert worden ist.“

Im Sinne der DSGVO sollte hier auf die ausdrückliche Einwilligung abgestellt werden.

Artikel 13 GMSG

zu § 5 Abs. 3 GMSG

Wir gehen davon aus, dass mit der vorgeschlagenen Gesetzesbestimmung eine datenschutzrechtliche Lösungsverpflichtung hinsichtlich der Meldedatei (xml-Datensatz) bezweckt wird. Wir dürfen höflich um entsprechende Klarstellung in den Erläuterungen ersuchen, etwa: *„Die Lösungsverpflichtung bezieht sich nur auf die auf Grund dieses Bundesgesetzes übermittelte Meldedatei.“*

Darüber hinaus ersuchen wir, die Erläuterungen dahingehend zu konkretisieren, dass mit der Formulierung „Ablauf des Meldezeitraumes“ nicht der Zeitraum bis zum Meldestichtag (vgl. § 4 Abs. 1 GMSG: Juli), sondern jener Zeitraum gemeint ist, auf den sich die Meldung bezieht.

zu § 27 GMSG

Wir begrüßen die Verlängerung des Überprüfungszeitraums für bestehende Konten von natürlichen Personen. Gleichzeitig dürfen wir um eine entsprechende Ergänzung in § 40 GMSG ersuchen, wodurch die Verlängerung des Überprüfungszeitraums auch für bestehende Konten von Rechtsträgern gesetzlich verankert wird.

Darüber hinaus ersuchen wir um Klarstellung, dass für zwischen dem 30. September 2016 und dem 1. Jänner 2018 eröffnete Konten, welche durch die Erweiterung der Liste der teilnehmenden Staaten per 1. Jänner 2018 als meldepflichtige Konten einzustufen sind, die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 GMSG zur Anwendung kommen.

Wertpapierleihe

Im Hinblick auf die unterschiedlichen Interpretationsmöglichkeiten ist die geltende Rechtslage zur Besteuerung von Wertpapierleihegeschäften klärungsbedürftig. Es ist daher wichtig, eine rasche Klarstellung der Rechtslage herzustellen:

Es scheint laut einhelliger Meinung der Banken, der Literatur und unserer Einschätzung nach auch der Finanzverwaltung, dass die Surrogatslogik bei der Wertpapierleihe anzuwenden ist. Bei Anwendbarkeit dieser ist somit klar, unter welche der einzelnen in § 27 Abs. 2 EStG aufgezählten Tatbestände Ausgleichszahlungen gehören bzw. dass Leihgebühren Zinsen iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG für ein Sachdarlehen darstellen. Es sollte daher geklärt werden, dass § 27 Abs. 5 Z 4 EStG nur der Klarstellung insoweit dient, als auch die dort angeführten Tatbestände unter § 27 Abs. 2 EStG fallen, dennoch aber den originären Erträgen typusmäßig zuzuordnen ist. Jedenfalls notwendig ist damit auch eine eigene Abfuhr- und Anmeldebestimmung (insbesondere zeitlicher Natur, siehe dazu weiter unten Details).

Eine Klärung des entsprechenden Einkunftstatbestandes wäre auch im Zusammenhang mit der taxativen Aufzählung beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte in § 98 EStG geboten. Bei Anwendung der Surrogatslogik würden daher Ausgleichszahlungen auf inländische Dividenden der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Wäre § 27 Abs. 5 Z 4 EStG ein eigener Tatbestand, würden inländische Dividenden nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, da in § 98 nicht taxativ angeführt.

Ebenso ist eine Anpassung der Verweise in den §§ 93, 94 und 95 EStG erforderlich:

- Die Befreiungstatbestände des § 94 EStG enthalten teilweise einen expliziten Verweis auf § 27 Abs. 5 Z 4 EStG (§ 94 Z 12 EStG), teilweise jedoch nicht (§ 94 Z 10 EStG): Siehe dazu auch die seinerzeitige Anregung des BMF im Rahmen der Bankenauskunftsstelle im Jahre 2013. Daher sollte in § 94 Z 10 EStG ein Hinweis auf Ausgleichszahlungen gemäß § 27 Abs. 5 Z 4 EStG (ausgenommen inländische Dividenden) aufgenommen werden.
- § 94 Z 3b EStG gehört an § 94 Z 3a angepasst insoweit, als auch auf in- und ausländische Kreditinstitute verwiesen wird.
- Betreffend die KEST-Abzugsverpflichtung verweisen die §§ 93 Abs. 2 Z 1 und 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG auf § 27a Abs. 1 Z 1 EStG. In § 27a Abs. 1 Z 1 EStG sind Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4 EStG jedoch explizit ausgenommen. Weiters wäre auch der Zeitpunkt der Abfuhr gesondert zu regeln (spätestens mit 15. des auf die Ausgleichszahlung folgenden Monats).
- Eine Konkretisierung der Abzugspflicht für Kreditinstitute (Entleiher) wäre auch im Zusammenhang mit der möglichen Entlastung an der Quelle gemäß DBA-Entlastungsverordnung wünschenswert.
- Entsprechend der Surrogatslogik sollte der Inlands- bzw. Auslandsbezug einer Ausgleichszahlung am originären Kapitalertrag anknüpfen. D.h., entsprechend dem Schuldnerprinzip bei Dividenden liegt ein inländischer Kapitalertrag im Falle der Ausgleichszahlung über eine inländische Dividende vor. Die von der inländischen Bank gezahlte Ausgleichszahlung

über eine ausländische Dividende macht aus dieser hingegen keinen inländischen Kapitalertrag. Es bedarf einer Klarstellung in § 98 bzw. § 95 (Schuldner der Kapitalerträge). Dies deshalb, da mit der Wertpapierleihe die beschränkte Steuerpflicht nicht erweitert werden kann.

- § 27a Abs. 2 Z 5 verweist auf die Zweigstelle iSd § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b. Auch hier ist wiederum zu beachten, dass der § 98 nicht auf die Regelungen des § 95 Abs. 2 Z lit. b (hinsichtlich der Zweigstelle des Wertpapierdienstleisters) verweist und damit wiederum die beschränkte Steuerpflicht ins Leere gehen würde.

Unserer Ansicht nach sind Ausgleichszahlungen steuerlich wie der jeweilige originäre Kapitalertrag zu behandeln, Leihgebühren stellen Zinsen iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG für ein Sachdarlehen dar. § 94 Z 3 lit. b EStG erfasst sowohl Zahlungen an inländische als auch an ausländische Kreditinstitute.

Artikel 17 (Änderung des Bundesstraßen-Mautgesetzes)

zu Z 1 (§ 13 Abs. 3)

Anspruchsberechtigte sind in Abs. 2 definiert als Menschen mit Behinderungen, die unter anderem im Besitz eines Behindertenpasses sind, in dem eine dauernde starke Gehbehinderung, die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel oder die Blindheit eingetragen sind. Die Zusatzeinträge „dauernde starke Gehbehinderung“ sowie „Blindheit“ berechtigen jedoch nicht zur Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer (MVS). Insoweit weichen die beiden Systeme voneinander ab. Der Eintrag „dauernde starke Gehbehinderung“ ist aktuell laut Homepage des SMS gar nicht möglich. Blindheit berechtigt auch zum Zusatzeintrag „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel“. Das VersStG wurde diesbezüglich durch BGBl. I 2014/13 an die Regelungen im Bundesbehindertengesetz angepasst.

Es ist uns ein dringendes Anliegen, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Befreiung von der MVS und für die digitale Gratisvignette für Menschen mit Behinderungen vereinheitlicht werden. Ein Abweichen der Regelungen scheint nicht erforderlich und würde einen enormen technischen Mehraufwand bewirken. Auch sind wir in den Besprechungen immer von gleichen Anspruchsvoraussetzungen ausgegangen.

Der Anspruchsberechtigte stellt in der Zulassungsstelle einen Antrag auf eine kostenlose digitale Vignette. Die Antragstellung ist jedoch nur für jenes Kennzeichen möglich, für dessen Kfz auch die Befreiung von der MVS beantragt wurde. Das kommt im vorgeschlagenen Gesetzestext nicht klar zum Ausdruck.

„[...] dass automatisationsunterstützt eine Registrierung *des vom Anspruchsberechtigten angegebenen Kennzeichens* des auf ihn zugelassenen mehrspurigen Kraftfahrzeuges [...]“

Analog zu § 4 Abs. 3 Z 9 lit. f VersStG sollte eine Aufbewahrungspflicht des Antrags auf Registrierung einer Gratisvignette sowie eine Verordnungsermächtigung des BMVIT im Hinblick auf die Form, den Inhalt und das Verfahren betreffend den Antrag auf eine kostenlose digitale Vignette eingefügt werden (zum Antrag siehe auch unsere Anmerkung zu § 4 Abs. 3 Z 9 lit. f VersStG).

Die Formulierungen hinsichtlich der Verpflichtungen der Gemeinschaftseinrichtung sind nicht korrekt. Die Gemeinschaftseinrichtung kann weder eine Registrierung eines bestimmten Kennzeichens, noch dessen Löschung bzw. eine Umregistrierung im Mautsystem der ASFINAG *veranlassen* (die Gemeinschaftseinrichtung selbst stellt dem Anspruchsberechtigten auch keine Vignette zur Verfügung).

Die Zulassungsevidenz kann der ASFINAG lediglich die *Information* über die Zulassung (Anmeldung) eines Fahrzeuges, bei dem der Zulassungsbesitzer Anspruch auf eine digitale Vignette hat, *zur Verfügung stellen* oder Informationen über die Abmeldung eines solchen Fahrzeuges, der Zuweisung eines anderen Kennzeichens usw. (siehe analog dazu die Verpflichtung der Gemeinschaftseinrichtung in § 4 Abs. 3 Z 9 lit. g VersStG).

Die entsprechenden Änderungen im Mautsystem bzw. der Vignettenevidenz muss die ASFINAG selbst vornehmen bzw. *veranlassen* - das gilt auch für die Löschung eines Kennzeichens nach dem jeweils maßgeblichen 31. Jänner.

Wie bereits zum VersStG angemerkt, sollte ein Antrag auf eine digitale kostenlose Vignette nur bei einer örtlich zuständigen Zulassungsstelle gestellt werden können.

zu Z 1 (§ 13 Abs. 4)

Hier sollen die im Rahmen der Initialbefüllung ermittelten Daten der ASFINAG übermittelt werden, um den Übergang in das neue System zu ermöglichen. Es werden - wie in den Erläuterungen ausgeführt - jedoch lediglich jene Kennzeichen gemeldet, für deren Kfz zuvor eine Befreiung von der MVS bestand, und zwar - abweichend von den Erläuterungen - aufgrund eines Nachweises der Behinderung durch Eintrag der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Behindertenpass. Der Anspruchsberechtigte ist in diesen Prozess nicht eingebunden und gibt hier kein Kennzeichen an.

„[...] ohne Antrag die Registrierung des *vom Anspruchsberechtigten angegebenen* Kennzeichens des auf ihn zugelassenen Kraftfahrzeuges, für das vor diesem Tag eine Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer bestand, [...]“

Hinsichtlich der Anspruchsvoraussetzungen „dauernde starke Gehbehinderung“ und „Blindheit“ siehe wie unter Abs. 3 ausgeführt.

Hinsichtlich der „Veranlassung“ einer Registrierung siehe ebenfalls wie unter Abs. 3 ausgeführt.

zu Z 1 (§ 13 Abs. 5)

Die Datenübermittlung für die Überprüfung von Rückerstattungsanträgen wurde in den Vorgesprächen nie vereinbart und ist auch nicht notwendig, weil die ASFINAG ohnehin die Verständigung über die erfolgte Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Behindertenpass des Zulassungsbesitzers zum entsprechenden Kennzeichen bekommt - auch, wenn bei aufrechter Zulassung eine Steuerbefreiung beantragt wird. Es sollte auch die Verjährung eines Rückerstattungsanspruches geregelt werden.

Sonstige Anregungen

Kfz- bzw. VersSt-Befreiung für historische Fahrzeuge und Fahrzeuge im Bereich der Straßenreinigung und des Winterdienstes

Unternehmer, die im Bereich der Straßenreinigung und des Winterdienstes tätig sind, stellen durch ihre Arbeit sicher, dass die Straßen von den Verkehrsteilnehmern in einem sauberen bzw. geräumten Zustand verwendet werden können. Würde es keine Straßenreinigung bzw. keinen Winterdienst geben, so wären, speziell im Winter, die Straßen nicht oder nur mit einem erheblichen Risiko verwendbar. Die Durchführung der Straßenreinigung und des Winterdienstes ist somit im öffentlichen Interesse gelegen.

Ein weiterer zu berücksichtigender Aspekt ist, dass Landwirte derzeit durch eine spezielle Kfz-Steuerbefreiung begünstigt werden. Auch die Landwirte sind im Bereich der Schneeräumung tätig und stehen in Konkurrenz zu unseren Mitgliedsbetrieben. Die gegenständliche Ausnahme für die Landwirte (siehe § 2 Abs. 1 Z 7 KfzStG) sieht vor, dass Zugmaschinen und Motorkarren, die ausschließlich oder vorwiegend in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden und von jenen gezogene Anhänger nicht der Kfz-Steuer unterliegen.

Auch im deutschen Kraftfahrzeugsteuergesetz ist in § 3 eine Ausnahme für das Halten von Fahrzeugen, solange diese ausschließlich zur Reinigung von Straßen verwendet werden, geregelt.

Wir regen daher an, im KfzStG sowie im VersStG im Katalog der Steuerbefreiungen folgende Bestimmung aufzunehmen:

„Kraftfahrzeuge, die von öffentlichen Stellen (z.B. Gemeinden) oder privaten Unternehmern für die Straßenreinigung und den Winterdienst eingesetzt werden.“

Betreffend historische Fahrzeuge ist festzuhalten, dass diese auf Grund kraftfahrrechtlicher Bestimmungen nur sehr beschränkt genutzt werden dürfen und daher die Fahrleistung sehr niedrig ist. Trotzdem unterliegen diese Fahrzeuge einer umfassenden Versicherungsbesteuerung, was sachlich nicht gerechtfertigt ist.

Die wirtschaftliche und kulturelle Bedeutung von historischen Fahrzeugen ist für die Republik Österreich jedoch erheblich. So werden in Österreich Jahr für Jahr mehrere hundert Veranstaltungen mit einem hohen touristischen Stellenwert abgehalten. Weiters ist auf spezialisierte Fahrzeughändler sowie Werkstätten mit einer entsprechenden Wirtschaftsleistung hinzuweisen.

Wir regen daher an, historische Kraftfahrzeuge im KfzStG sowie im VersStG im Katalog der Steuerbefreiungen aufzunehmen.

Aushilfskräfte

Die steuerliche Regelung für Aushilfskräfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 lit. a EStG ist am 1. Jänner 2017 in Kraft getreten und gemäß § 124b Z 310 für 3 Jahre befristet.

Die korrespondierende Bestimmung in § 53a Abs. 3b ASVG ist am 1. Jänner 2018 in Kraft getreten und ebenfalls für 3 Jahre befristet, wobei laut § 700 Abs. 4 ASVG der Hauptverband die Auswirkungen dieser Bestimmung zu evaluieren hat.

Die WKÖ ersucht zwecks einheitlicher Regelung um Verlängerung der steuerlichen Regelung per Gesetz um 1 Jahr sowie um Normierung einer Evaluierungspflicht, damit per Ende 2020 sowohl unter dem steuerlichen als auch sozialversicherungsrechtlichen Gesichtspunkt festgestellt werden kann, ob diese Bestimmung ihr Ziel erreicht hat oder verbessert werden muss.

Elektrofahrzeuge

Elektrofahrzeuge sind bereits derzeit in Teilbereichen steuerlich begünstigt (z.B. § 12 Abs. 2 Z 2a UStG) - diese Begünstigungen sind jedoch völlig unzureichend, um die Elektromobilität zu erhöhen.

Im Interesse einer echten steuerlichen Entlastung von E-Fahrzeugen ersucht die WKÖ darum, dass die gesamten Anschaffungs- und Betriebskosten von Elektrofahrzeugen vorsteuerabzugsfähig und als Betriebsausgaben abzugsfähig sein sollen.

Wir ersuchen um Berücksichtigung unserer Anliegen. Diese Stellungnahme wird auch der Präsidentin des Nationalrates übermittelt.



Freundliche Grüße

Dr. Christoph Leitl
Präsident



Mag. Anna Maria Hochhauser
Generalsekretärin