Erläuterungen

I. Allgemeiner Teil

Hauptgesichtspunkte des Entwurfes:

Zum Einkommensteuergesetz 1988:

Die Inflationsanpassung für 2026 soll entsprechend der Inflationsanpassungsverordnung 2026 im Einkommensteuergesetz 1988 verankert werden.

Der Ausschluss vom Freiwilligenpauschale wegen des Bezugs von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen soll präzisiert werden.

Die Steuerbefreiung von Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) soll klargestellt und konsistent geregelt werden.

Im Zusammenhang mit Gebäuden, die erstmalig bzw. nach längerer anderweitiger Nutzung neuerlich vermietet werden, soll es zu einer Vereinfachung kommen. Erstens soll statt dem zwingenden Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten ein Wahlrecht zum Ansatz der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgesehen werden. Zweitens soll angelehnt an die bisherige Verwaltungspraxis auch für bestimmte Fälle der neuerlichen Vermietung ein Ansatz von fiktiven Anschaffungskosten ermöglicht werden. Folglich ist eine korrespondierende Anpassung sowie eine Klarstellung im Zusammenhang mit der Ermittlung von Einkünften bei privaten Grundstücksveräußerungen vorgesehen.

Überförderungen bei der pauschalen Berücksichtigung von Fahrtkosten im Zusammenhang mit Massenbeförderungsmittel sollen künftig vermieden werden.

Künftig soll die Übertragung von Wertpapieren von ausländischen depotführenden Stellen auf Depots bei inländischen depotführenden Stellen erleichtert werden.

Es soll klargestellt werden, dass Renten aus Personen-Risikoversicherungen erst ab jenem Zeitpunkt zur Steuerpflicht führen, ab dem die Summe der Rentenzahlungen den Rentenbarwert überschreitet.

Bei der Berücksichtigung des Kindermehrbetrages und des Kinderzuschlages kam es vereinzelt zu sachlich nicht begründbaren Konstellationen, in denen die Nichtberücksichtigung aufgrund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreier Einkünfte zu unsachgemäßen Ergebnissen geführt hat. Durch eine Ergänzung entsprechend der Regelung bei der SV-Rückerstattung sollen derartige Fälle künftig vermieden werden.

Bei den Pflichtveranlagungstatbeständen sollen formale Vereinheitlichungen und Beseitigungen von Redaktionsversehen erfolgen. Zudem soll ein Pflichtveranlagungstatbestand für beschränkt Steuerpflichtige vorgesehen werden, wenn Absetzbeträge zu Unrecht in der Lohnverrechnung gewährt wurden.

Um eine doppelte Berücksichtigung von Freibeträgen im Zusammenhang mit pensionsauszahlenden Stellen zu vermeiden, soll es zu Änderungen beim Freibetragsbescheid kommen.

Das FM-GwG-Anpassungsgesetz macht Folgeanpassungen bei der Definition von Anbietern von Kryptowerte-Dienstleistungen notwendig.

Die Ausnahme von der 10%-Grenze bei der Übertragung von direkten Leistungszusagen an Pensionskassen und betriebliche Kollektivversicherungen soll ohne zeitliche Begrenzung gelten.

Bei der erweiterten beschleunigten Gebäude-AfA für in den Jahren 2024 bis 2026 fertiggestellte Wohngebäude soll klargestellt werden, dass bei Übertragung des begünstigten Gebäudes der Käufer die Begünstigung nicht in Anspruch nehmen kann, wenn der Veräußerer das Gebäude bereits zur Erzielung von Einkünften genutzt hat.

Zum Körperschaftsteuergesetz 1988:

Aufgrund von Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2023 im Zusammenhang mit der Entnahme von Grundstücken soll es bei der Besteuerung von Privatstiftungen zu Folgeanpassungen kommen. Nach der Neuregelung sollen die bis zur Entnahme entstandenen stillen Reserven des zum Buchwert entnommenen Grundstückes nicht mehr der Zwischensteuer unterliegen, sondern im Einkommen der Privatstiftung erfasst und dem Körperschaftsteuertarif besteuert werden.

Zum Mindestbesteuerungsgesetz:

Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf soll im Mindestbesteuerungsgesetz – MinBestG, BGBl. I Nr. 187/2023, die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2025/872 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2011/16 bezüglich des verpflichtenden automatischen Austausches von Informationen aus dem Mindeststeuerbericht, ABl. Nr. L 39 vom 06.05.2025 S. 1 (DAC9), in österreichisches Recht erfolgen. Des Weiteren soll die Durchführung der Amtshilfe aufgrund der von Österreich am 26. Juni 2025 unterzeichneten mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch von Informationen aus dem Mindeststeuerbericht zwischen Österreich und anderen Staaten, die nicht Mitgliedstaaten sind, geregelt werden.

Der automatische Austausch von Informationen aus Mindeststeuerberichten zwischen den Steuerbehörden ist von entscheidender Bedeutung, um die erforderlichen Daten für die korrekte Besteuerung verfügbar zu machen. Die bei der österreichischen zuständigen Behörde eingelangten Informationen aus Mindeststeuerberichten sollen sowohl mit Mitgliedstaaten als auch mit Drittländern, mit denen eine mehrseitige Vereinbarung besteht, in periodischen Abständen ausgetauscht werden.

Für Zwecke dieses Gesetzes sollen die Kommentare der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zum Muster für eine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden (die im Jänner 2025 von der OECD im Dokument „Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information“ veröffentlicht wurden; im Folgenden GIR MCAA) und zum OECD-Melderahmen als Referenz und zur Auslegung verwendet werden. Dies soll einer einheitlichen Umsetzung und Anwendung in allen Mitgliedstaaten und Drittländern dienen.

Die weiteren vorgeschlagenen Änderungen dienen der Anpassung des MinBestG an die vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS beschlossenen Verwaltungsleitlinien zu den GloBE-Mustervorschriften vom 15. Dezember 2023, 24. Mai 2024 und 13. Januar 2025. Dabei handelt es sich in den meisten Fällen um Klarstellungen oder Vereinfachungen für die betroffenen Unternehmensgruppen und für die Finanzverwaltungen. Im Sinne einer einheitlichen Anwendung der globalen Mindestbesteuerung im Einklang mit den international beschlossenen Verwaltungsleitlinien zu den GloBE-Mustervorschriften, die wiederum die Grundlage für das MinBestG bilden, ist es unerlässlich, diesbezüglich Anpassungen im MinBestG vorzunehmen.

Neben redaktionellen Anpassungen betreffen diese Änderungen schwerpunktmäßig folgende Punkte:

- Klarstellungen zur Definition von volltransparenten, hybriden und umgekehrt hybriden Einheiten und zur Zurechnung von Einkünften und Steuern im Zusammenhang mit solchen Einheiten (§ 2 Z 12 lit. a, b und e, § 36 Abs. 1 und 3 sowie § 44 Abs. 1 Z 2 und 4);
- Klarstellungen zur Ermittlung der angepassten latenten Steuern und Vereinfachungen bei der Nachversteuerung von latenten Steuerschulden aufgrund der Möglichkeit der Zusammenfassung latenter Steuerschulden (§ 42 und § 42a);
- Klarstellungen und Einschränkungen bei der Berücksichtigung von latenten Steueransprüchen für das Übergangsjahr und Folgejahr (§ 80 Abs. 2 und § 80a) verbunden mit Anpassungen beim CbCR-Safe-Harbour (§ 55 Abs. 1 Z 2) und beim NES-Safe-Harbour (§ 53 Abs. 6);
- Klarstellungen und Vereinfachungen bei der vereinfachten Berechnung für unwesentliche Geschäftseinheiten (§ 54);
- Klarstellungen und Ergänzungen bei der Vereinfachungsregelung für die Zurechnung von CFC-Steuern bei sog. gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen (§ 82).

Zum Umsatzsteuergesetz 1994:

Entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben soll Nordirland für Zwecke der Kleinunternehmerbefreiung nicht als Mitgliedstaat gelten.

§ 11 Abs. 12 Umsatzsteuergesetz 1994 soll entsprechend dem EuGH-Urteil vom 1.8.2025, C-794/23, *P-GmbH,* nur bei Rechnungslegung an Unternehmer anwendbar sein.

Aufgrund der Einführung von § 99 der Bundesabgabenordnung erfolgt eine Anpassung.

Zum Grunderwerbsteuergesetz 1987:

Im Zuge der Schaffung eines elektronischen Verfahrens für die Verkehrsteuern und Verbesserung des elektronischen Verfahrens im Zusammenhang mit der Abwicklung der Grunderwerbsteuer sollen die dafür notwendigen rechtlichen Rahmenbedingungen geschaffen werden.

Darüber hinaus sollen Klarstellungen erfolgen und Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zum Gebührengesetz 1957:

Im Interesse einer Verwaltungsvereinfachung und Gebührentransparenz sollen die Verfahren im Zusammenhang mit Pyrotechnikausweisen, Strafregisterbescheinigungen, Strahlenschutz und der Registrierung von Zuchtbetrieben bedrohter Tierarten aufkommensneutral pauschaliert werden. Darüber hinaus soll die zum Teil bereits bestehende Pauschalierung für Einreise- und Aufenthaltstitel vereinfacht und weiter zusammengefasst werden. Außerdem soll die Vergebührung des amtlichen Gebrauchs ausländischer Urkunden im Zusammenhang mit dem Meldewesen abgeschafft werden.

Neben diesen Pauschalierungen sollen diverse Klarstellungen erfolgen und gesetzliche Vorkehrungen zur Umsetzung eines elektronischen Verfahrens zur Abwicklung des Gebührengesetzes vorgenommen werden.

Zum Konsulargebührengesetz 1992:

Analog zu den Änderungen bei der Pauschalierung für Einreise- und Aufenthaltstiteln des § 14 Tarifpost 8 GebG sollen auch die Konsulargebühren im Zusammenhang mit der Beantragung eines Aufenthaltstitels angepasst werden.

Zum Versicherungssteuergesetz 1953:

Zur Umsetzung eines elektronischen Verfahrens zur elektronischen Abwicklung der Versicherungssteuer, sollen die dafür notwendigen gesetzlichen Anpassungen erfolgen. Außerdem soll zur Herstellung einer ausgewogenen und sachgerechten Bemessungsgrundlage in Analogie zur Besteuerung von Personenkraftwagen bei elektrisch betriebenen Krafträdern das Eigengewicht als zusätzlicher Faktor neben der Motorleistung herangezogen werden.

Zum Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992:

Da es sich bei der motorbezogenen Versicherungssteuer im Wesentlichen um eine Einhebungsform der Kraftfahrzeugsteuer handelt und alle Kraftfahrzeuge, die widerrechtlich verwendet werden in der Kraftfahrzeugsteuer erfasst sind, sollen die Änderungen bei der motorbezogenen Versicherungssteuer auch in der Kraftfahrzeugsteuer nachgebildet werden.

Zum Feuerschutzsteuergesetz 1952:

Zur Umsetzung eines elektronischen Verfahrens zur elektronischen Abwicklung der Feuerschutzsteuer, sollen die dafür notwendigen gesetzlichen Änderungen analog zum Versicherungssteuergesetz durchgeführt werden.

Zum Bodenschätzungsgesetz 1970:

Die Anforderungen für Mitglieder der Schätzungsbeiräte sollen angepasst und erleichtert werden. Darüber hinaus sollen Redaktionsversehen angepasst werden.

Zum Bewertungsgesetz 1955:

Die Anforderungen für Mitglieder der Bewertungsbeiräte sollen angepasst und erleichtert werden. Darüber hinaus sollen Redaktionsversehen angepasst werden.

Zur Bundesabgabenordnung:

Die rechtlichen Änderungen in der Bundesabgabenordnung betreffen vor allem folgende drei Themenkreise:

– Die Erhöhung der Umsatz(erlös)grenze für die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe.
– Die Neukonzeption der Bestimmungen betreffend Vollmachten, Einbringung von Anbringen, elektronische Akteneinsicht und Zustellung mit dem Ziel einer klar strukturierten und aktuellen Rechtsgrundlage für digitale Verfahren (vor allem das Verfahren FinanzOnline).
– Die Neukonzeption des Rechts auf Beantragung eines mündlichen Verfahrens vor dem BFG.

Zum EU-Amtshilfegesetz:

Die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2025/872 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2011/16 bezüglich des verpflichtenden automatischen Austausches von Informationen aus dem Mindeststeuerbericht, ABl. Nr. L 39 vom 6.5.2025 S. 1, erfordert entsprechende Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes (EU-AHG), BGBl. Nr. I 112/2012.

Zum Kommunalsteuergesetz 1993:

Im Zusammenhang mit der Verfahrensbeteiligung des Bundesministers für Finanzen soll die Einschränkung auf „Verwaltungsgerichte der Länder“ auf Verwaltungsgerichte ausgeweitet werden.

Dadurch soll auch das Bundesfinanzgericht umfasst sein und eine Verfahrensbeteiligung des Bundesministers für Finanzen auch in Wien ermöglicht werden.

Zum Tabakmonopolgesetz 1996:

Für den Bereich „Wirtschaft und Infrastruktur – Steuern/Finanzen“ sieht das Regierungsprogramm „Jetzt das Richtige tun. Für Österreich.“ neben der Sicherstellung einer nachhaltigen Besteuerung von Tabak und Nikotinprodukten eine Modernisierung des Tabakmonopols vor (siehe S. 32/33). Ziel der Bundesregierung ist dabei eine Förderung der Inklusion von Menschen mit Behinderungen, indem sie ihre Möglichkeit, selbstständig als Unternehmerinnen und Unternehmer im Rahmen des Vertriebsmonopols tätig zu sein, sichert und ausbaut. Durch gezielte Maßnahmen soll die Stabilität des Tabakmonopols erhalten, durch Modernisierung (=Erweiterung des Tabakmonopols um neuartige, nicht medizinische Nikotinprodukte) soll es gesichert werden. Wie auch als konkrete Maßnahmen zur Förderung der Inklusion, der Modernisierung und des Ausbaus des Tabakmonopols im Regierungsprogramm vorgesehen, soll durch die vorgeschlagenen Änderungen die Anwendung der Monopolbestimmungen auf Nikotinbeutel (Nikotinpouches) ausgeweitet und ein Lizenzsystem für Liquids für E-Zigaretten (E-Liquids) eingeführt werden. Diese Maßnahmen dienen darüber hinaus Sicherung und Verbesserung des Gesundheitsschutzes der in Österreich lebenden Menschen, mit besonderem Fokus auf Kinder und Jugendliche. Der gegenständliche Entwurf dient insbesondere auch der Umsetzung des Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 2 WHO-FCTC (WHO Framework Convention on Tobacco Control - Rahmenübereinkommen der WHO zur Eindämmung des Tabakgebrauchs, BGBl. III Nr. 219/2005 idF BGBl. III Nr. 152/2025).

Zum Tabaksteuergesetz 2022:

Für den Bereich „Wirtschaft und Infrastruktur – Steuern/Finanzen“ sieht das Regierungsprogramm „Jetzt das Richtige tun. Für Österreich.“ neben einer Modernisierung des Tabakmonopols die Sicherstellung einer nachhaltigen Besteuerung von Tabak und Nikotinprodukten vor (siehe S. 32/33). Neuartige Alternativprodukte (insbesondere Nikotinpouches bzw. -beutel und elektronische Zigaretten bzw. ihre Liquids) sollen ab 2026 einer risikobasierten Verbrauchsteuer (Tabak- oder Nikotinsteuer) unterliegen. Durch die vorgeschlagenen Änderungen werden dazu Nikotinbeutel und Liquids für elektronische Zigaretten neu in den Steuergegenstand der Tabaksteuer aufgenommen. Die Änderungen sollen mit 1. April 2026 anwendbar werden. Bereits mit 1. Februar 2026 sollen für bereits der Tabaksteuer unterliegende Tabakwaren, nämlich Zigaretten, Zigarren, Feinschnitttabak für selbst gedrehte Zigaretten und Tabak zum Erhitzen, die Steuersätze für weitere Jahre angepasst werden.

Zum Alkoholsteuergesetz 2022:

Die Änderungen und Ergänzungen im Alkoholsteuergesetz 2022 sind im Zusammenhang mit weiterführenden Digitalisierungsmaßnahmen im Bereich der Abfindungsanmeldung erforderlich und sollen eine Verwaltungsvereinfachung im diesem Bereich bewirken. Im Zuge der Neuprogrammierung der technisch veralteten IT-Anwendung EKA (Elektronisches System zur Erfassung, Kontrolle und Auswertung der Alkoholherstellung außerhalb von § 20 Alkoholsteuergesetz) sollen einige bisher papiergestützte Funktionen nunmehr elektronisch zur Verfügung gestellt werden.

Zum Werbeabgabegesetz 2000:

Durch die Änderungen im Werbeabgabegesetz 2000 sollen Klarstellungen zur Anwendung der Werbeabgabe auf Mehrfachübertragungen von Werbeeinschaltungen z. B. in Zusammenhang mit internationalen Großveranstaltungen vorgenommen werden.

Zum COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz:

Da das COVID-19-Förderungsprüfungsgesetz nach dem 31. Dezember 2025 keinen Anwendungsbereich mehr hat, soll es mit Ablauf des 31. Dezember 2025 auch formal außer Kraft gesetzt werden.

Zum Transparenzdatenbankgesetz 2012:

Mit dem COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetzes, BGBl. I Nr. 86/2024, wurde im Jahr 2024 die Aufgaben der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) auf den Bund übertragen. Da es auch in den Jahren 2025 und folgende zu Auszahlungen von COVID-19 Leistungen durch das Bundesministerium für Finanzen kommen wird, soll die Geltungsdauer der Sonderregelungen im Zusammenhang mit der Bewältigung der COVID-19-Krise im Transparenzdatenbankgesetz 2012 – TDBG 2012 verlängert werden.

Kompetenzgrundlage:

Die Zuständigkeit des Bundes zur Erlassung dieses Bundesgesetzes ergibt sich aus Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG (Bundesfinanzen und Monopolwesen) und aus § 7 F-VG 1948.

II. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988)

Zu Z 1, 3, 8, 9, 11, 12, 15, 16 lit. a, 20, 21 lit. b und 24 lit. b (§ 1 Abs. 4, § 4 Abs. 4 Z 8 lit. b, § 33 Abs. 1, Abs. 4, Abs. 5, Abs. 6 und Abs. 8, § 34 Abs. 4, § 35 Abs. 1, § 41 Abs. 4, § 42 Abs. 1 Z 3 und Abs. 2, § 67 Abs. 1, § 77 Abs. 4, § 99 Abs. 2 Z 2, § 102 Abs. 3 sowie § 124b Z 481):

Durch das Budgetbegleitgesetz 2025 (BGBl. I Nr. 25/2025) wurde die Abgeltung der Inflationswirkungen im Rahmen der Abschaffung der kalten Progression auf zwei Drittel begrenzt, indem darüberhinausgehende Maßnahmen (drittes Drittel) gemäß § 33a Abs. 5 EStG 1988 für die Kalenderjahre 2025 bis 2028 ausgesetzt werden. Es wurden daher die Beträge der in § 33 Abs. 1a genannten Bestimmungen um zwei Drittel der Inflation (1,733%) erhöht und mit der Inflationsanpassungsverordnung 2026 kundgemacht. Die für 2026 gültigen Beträge sollen nun im EStG 1988 nachgezogen werden.

Zu Z 2 und Z 24 lit. b (§ 3 Abs. 1 Z 42 und § 124b Z 482):

Die Regelung zum steuerfreien Freiwilligenpauschale für ehrenamtliche Tätigkeiten sieht einen Ausschluss vor, wenn gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer pauschale Reiseaufwandsentschädigungen gezahlt werden. Nun soll vorgesehen werden, dass für diesen Ausschluss eine monatsweise Betrachtung gelten soll. Wird also etwa ein Sportler in der Sommerpause in anderer Funktion für den Verein tätig, soll er dafür das Freiwilligenpauschale geltend machen können. Werden für andere Monate pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezogen, sollen die Jahreshöchstbeträge von 1.000 Euro (kleines Freiwilligenpauschale) bzw. 3.000 Euro (großes Freiwilligenpauschale) entsprechend monatsweise aliquot zu kürzen sein.

Beispiel:

Sportler A bezieht 2026 für neun Monate pauschale Reiseaufwandsentschädigungen von seinem Sportclub. In der Sommerpause im Juli engagiert er sich mit einer Tätigkeit für seinen Verein, für die das kleine Freiwilligenpauschale zusteht. Für die beiden restlichen Monate erhält er keine Zahlungen.

Der Jahreshöchstbetrag beträgt 3/12 von 1.000 Euro, somit 250 Euro.

Die Neuregelung soll erstmalig anzuwenden sein für freiwillige Leistungen, die nach dem 31. Dezember 2025 erbracht werden.

Zu Z 2 lit. c, Z 5 lit. a, Z 18 lit. b und Z 24 lit. b (§ 3 Abs. 1 Z 43, § 27 Abs. 2 Z 1 lit. d, § 94 Z 16 und § 124b Z 483):

Mit der Bestimmung soll die Steuerbefreiung von Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) klargestellt und konsistent geregelt werden.

Die Verankerung der Steuerfreiheit in § 3 anstelle der bisherigen Regelung in § 27 soll sicherstellen, dass davon auch Ausschüttungen erfasst sind, die zu betrieblichen Einkünften führen, weil der Anteil zum Betriebsvermögen etwa eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (§ 21) gehört. Dabei wird durch § 27a Abs. 6 gewährleistet, dass der besondere Steuersatz auch im betrieblichen Bereich anwendbar ist.

Ergänzend zur Steuerbefreiung in § 3 soll für die abzugsverpflichtete Agrargemeinschaft in § 94 Z 16 eine Ausnahme von der KESt-Abzugsverpflichtung vorgesehen werden. Sie stellt eine auf den jeweiligen Anteilsinhaber bezogene Freigrenze dar. Ausschüttungen an ein Mitglied sollen demnach keinem KESt-Abzug unterliegen, wenn sie im Kalenderjahr den Betrag von 4.000 Euro nicht übersteigen. Die Ausnahme soll die jeweilige abzugsverpflichtete Agrargemeinschaft (nur) in Bezug auf die von ihr vorgenommenen Ausschüttungen betreffen. Daher soll die Agrargemeinschaft keine Erhebungen darüber anstellen müssen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe ein Anteilsinhaber auch von einer anderen Agrargemeinschaft Ausschüttungen erhält. Sollte dies der Fall sein und die personenbezogene Einkommensteuerfreigrenze des § 3 Abs. 1 Z 43 von 4.000 Euro überschritten werden, trifft den Empfänger der Ausschüttungen die Verpflichtung, die Einkünfte im Wege einer Einkommensteuererklärung zu erklären (§ 42 Abs. 1 Z 4); bei Vorhandensein von lohnsteuerpflichtigen Einkünften liegt ein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 Z 5 vor.

Die Steuerbefreiung in § 3 soll auf alle offenen Veranlagungen anzuwenden sein.

Zu Z 4 lit. a, Z 7 und Z 24 lit. b (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c, § 30 Abs. 6 und § 124b Z 484)

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b sieht für den Fall der unentgeltlichen Übertragung eines vermieteten Wirtschaftsgutes (insbesondere eines Gebäudes) die Fortsetzung der AfA des Rechtsvorgängers vor. Gemäß lit. c sind die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage dann heranzuziehen, wenn Gebäude des Altvermögens „erstmalig" zur Erzielung von Einkünften verwendet werden. Eine „erstmalige" Einkünfteerzielung liegt nur dann vor, wenn das Gebäude nicht schon zuvor vom Steuerpflichtigen selbst oder seinem Rechtsvorgänger zur Einkünfteerzielung genutzt wurde. In der Praxis lässt sich oftmals nur schwer nachweisen, dass diese Voraussetzung erfüllt ist. Kommt im Fall eines unentgeltlichen Erwerbs die Anwendung der lit. c nicht in Betracht, ist jedoch in vielen Fällen die AfA des Rechtsvorgängers, die dann gemäß lit. b fortzusetzen ist, nicht bekannt.

Vor diesem Hintergrund sah die Verwaltungspraxis bisher eine Vereinfachungsregelung vor: Im Fall der unentgeltlichen Übertragung von Gebäuden des Altvermögens können die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage auch dann herangezogen werden, wenn das Gebäude schon vermietet worden ist, aber zwischen der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger und dem neuerlichen Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c soll nun in zweifacher Hinsicht geändert werden:

Erstens soll auf Anregung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer anstelle des zwingenden Ansatzes der fiktiven Anschaffungskosten ein Wahlrecht treten. So soll sichergestellt sein, dass in Fällen, in denen die tatsächlichen Anschaffungskosten bekannt sind und auf Verlangen nachgewiesen werden können, diese auch angesetzt werden können. Für den Fall der Veräußerung erübrigt sich dadurch auch eine „gespaltene Betrachtungsweise" im Hinblick auf das Vorliegen von Alt- und Neuvermögen gemäß § 30 Abs. 6 lit. a. Dadurch kommt es insgesamt zu einer Vereinfachung der Rechtslage und des Vollzugs, weil die oftmals aufwendige Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten und die Anwendung des § 30 Abs. 6 lit. a entfallen können, wenn die bekannten und nachweisbaren tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten berücksichtigt werden

Zweitens soll die bisherige Verwaltungspraxis in modifizierter Form gesetzlich verankert werden. In § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c soll daher in einem zweiten Satz vorgesehen werden, dass die fiktiven Anschaffungskosten auch dann angesetzt werden können, wenn ein unentgeltlich erworbenes Gebäude vom Rechtsvorgänger vor dem 1. Jänner 2013 letztmalig zur Erzielung von Einkünften genutzt wurde. Die Regelung des ersten Satzes soll dabei „entsprechend" anzuwenden sein, sodass die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der neuerlichen Vermietung maßgebend sind. Zur Vereinfachung der Anwendung soll – abweichend von der bisherigen Verwaltungspraxis – als Anwendungsvoraussetzung nicht auf die Einhaltung einer 10-jährigen Frist der Nichtnutzung vor neuerlicher Vermietung abgestellt werden, sondern darauf, dass der Rechtsvorgänger vor dem 1. Jänner 2013 die Einkünftenutzung beendet hat (Anwendbarkeitsbeginn des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c in der Fassung AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012).

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2025 soll auf Fälle anzuwenden sein, bei denen die erstmalige oder neuerliche Nutzung zur Einkünfteerzielung ab dem Kalenderjahr 2026 erfolgt. Gleichzeitig soll in § 124b Z 484 die Anwendbarkeit der bisherigen Verwaltungspraxis für die Vergangenheit einschließlich der Rechtsfolge für den Veräußerungsfall abgesichert werden.

Die Erweiterung in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c erfordert auch eine korrespondierende Anpassung des § 30 Abs. 6, der bei AfA-Bemessung von den fiktiven Anschaffungskosten besondere Regelungen für die Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen vorsieht. In derartigen Fällen müssen Wertveränderungen vor und ab Beginn der Einkünfteerzielung unterschiedlich ermittelt werden. Da in Fällen des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c zweiter Satz keine „erstmalige", sondern eine „neuerliche" Nutzung zur Einkünfteerzielung erfolgt, soll der Wortlaut des § 30 Abs. 6 lit. a daher diesbezüglich angepasst werden.

Es soll außerdem klargestellt werden, dass die Bestimmung des § 30 Abs. 6 lit. a – nach ihrem Regelungszweck und durch den Verweis auf § 16 Abs. 1 Z 8 – ausschließlich abnutzbare Wirtschaftsgüter, somit nicht Grund und Boden, erfassen kann. Aus diesem Grund soll der Wortlaut ausdrücklich auf Gebäude und (abnutzbare) grundstücksgleiche Rechte eingeschränkt werden.

Zu Z 5 lit. b und Z 24 lit. b (§ 27 Abs. 6 Z 2 und § 124b Z 486):

Die Anpassung in § 27 Abs. 6 Z 2 soll künftig die Rückführung von Wertpapieren auf Depots bei inländischen – einem automatischen Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden – depotführenden Stellen erleichtern. Da ausländische depotführende Stellen nicht zur Evidenthaltung der Anschaffungskosten nach österreichischem Steuerrecht verpflichtet sind und daher eine Übertragung dieser Daten auf die übernehmende inländische depotführende Stelle schon dem Grunde nach ausscheidet, soll künftig eine

steuerneutrale Depotübertragung unter denselben Voraussetzungen möglich sein, wie Übertragungen von ausländischen depotführenden Stellen auf Depots desselben Steuerpflichtigen bei anderen ausländischen depotführenden Stellen. Der bisherige zweite Teilstrich soll auf reine Inlandsübertragungen eingeschränkt werden. Überträgt somit ein Steuerpflichtiger nach dem 30. Juni 2026 seine Wertpapiere von einem Depot bei einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot einer inländischen depotführenden Stelle, soll die Übertragung keine Veräußerungsfiktion auslösen, wenn der Steuerpflichtige dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sowie jene Stelle mitteilt, auf die die Übertragung erfolgt. Die übernehmende inländische depotführende Stelle hat die Wertpapiere mit pauschalen Anschaffungskosten gemäß § 93 Abs. 4 anzusetzen, sofern der Steuerpflichtige die tatsächlichen Anschaffungskosten nicht nachweist. Dabei soll der Nachweis auch durch Vorlage der Finanzamtsmeldung an die übernehmende inländische depotführende Stelle erfolgen können, soweit beim Abzugsverpflichteten keine entgegenstehenden Daten vorhanden sind.

Zu Z 6 (§ 29 Z 1):

Mit dieser Änderung soll im Sinne der Rechtssicherheit die bisherige Verwaltungspraxis gesetzlich ausdrücklich verankert werden. Insbesondere soll daher sichergestellt werden, dass jene Personen, die zusätzlich privat vorsorgen bzw. einen Schicksalsschlag erlitten haben, nicht überproportional steuerlich belastet werden. Es soll daher klargestellt werden, dass Renten aus Personen-Risikoversicherungen erst ab jenem Zeitpunkt zur Steuerpflicht gemäß § 29 Z 1 führen, ab dem die Summe der Rentenzahlungen den Rentenbarwert überschreitet. Das entspricht dem Geldbetrag, der zu Beginn der Rentenzahlungen als Einmalbetrag zum Erwerb des Stammrechtes zu leisten wäre. Dieser Wert ist daher unabhängig davon, wie viele Prämienzahlungen bereits geleistet worden sind. Von der Klarstellung erfasst sind insbesondere Unfall-, Invaliditäts- oder Ablebensversicherungen sowie Berufsunfähigkeitsversicherungen, soweit diese nicht im Rahmen einer anderen Einkunftsart steuerlich zu erfassen sind. Auch Pflegeversicherungen stellen grundsätzlich Renten aus Risikoversicherungen dar, doch sind diese als Mehrbedarfsrenten in der Regel ohnehin steuerfrei (VfGH 1.12.2006, B 242/026; VwGH 18.10.2012, 2009/15/0148).

Beispiel:

Im Rahmen eines Unfallversicherungsvertrages wurden laufende Prämien iHv 10 Euro pro Monat an ein Versicherungsunternehmen geleistet. Es ist vereinbart, dass bei Eintritt eines Unfalls der Versicherungsnehmer eine lebenslange, monatliche Rente in Höhe von 250 Euro erhält. Zum Zeitpunkt des Unfalls wurden vom Versicherungsnehmer erst 20 Prämienzahlungen in Höhe von insgesamt 200 Euro geleistet. Beträgt der Rentenbarwert im Zeitpunkt des Unfalls 100.000 Euro, tritt nach § 29 Z 1 sechster Satz die Steuerpflicht erst ein, wenn die erfolgten Rentenzahlungen den Rentenbarwert von 100.000 Euro übersteigen (somit nach 400 Monaten). Die Steuerpflicht entsteht daher unabhängig davon, wie viele Prämienzahlungen bereits geleistet worden sind.

Zu Z 8 lit. e und Z 24 lit. b (§ 33 Abs. 7 und § 124b Z 487):

Entgegen der ursprünglichen Intention des Gesetzgebers gab es bei der Berücksichtigung des Kindermehrbetrages vereinzelt sachlich nicht begründbare Konstellationen, in denen die Nichtberücksichtigung aufgrund zwischenstaatlicher (bspw. durch Doppelbesteuerungsabkommen) oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreier Einkünfte zu unsachgemäßen Ergebnissen geführt haben, da Steuerpflichtige mit hohen Einkünften, für die Österreich kein Besteuerungsrecht hat, in die Begünstigung gefallen sind. Dies soll durch eine Ergänzung entsprechend der Regelung bei der SV-Rückerstattung gemäß § 33 Abs. 8 Z 4 vermieden werden.

Die Änderung soll ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2025 anzuwenden sein.

Zu Z 10 und Z 12 lit. a (§ 41 Abs. 1 und § 42 Abs. 1 Z 3):

Mit der Umstrukturierung des § 41 Abs. 1 soll eine formale Vereinheitlichung der Veranlagungstatbestände erfolgen. Die inhaltlich gleichlautenden Wendungen werden nicht mehr jeweils einzeln bei den einzelnen Ziffern wiederholt, sondern durch eine Sammelbestimmung in Z 12 ersetzt. Dadurch soll die Lesbarkeit verbessert werden, ohne dass sich inhaltlich etwas an den einzelnen Pflichtveranlagungstatbeständen ändert. Aufgrund der geänderten Ziffern ist auch der Verweis in § 42 Abs. 1 Z 3 anzupassen.

Das Inkrafttreten der Änderungen soll mit dem Tag nach der Kundmachung erfolgen.

Im Zuge der Umstrukturierung sollen auch folgende redaktionelle Versehen beseitigt werden:

In § 41 Abs. 1 Z 7 (bisherige Z 4) soll der Verweis nicht auf § 63 Abs. 1 eingeschränkt sein, da in der Vollzugspraxis jeder Freibetragsbescheid zu einer Pflichtveranlagung führt (sowohl der allgemeine als auch der gesonderte Freibetragsbescheid gemäß Abs. 3 bspw. bei Katastrophenfällen).

Zu Z 13, 14 und 24 lit. b (§ 62 Z 10, § 63 Abs. 1 Z 4 und § 124b Z 488)

Freibeträge gemäß § 35 und § 105 sind gemäß § 62 Z 10 bei Vorliegen einer entsprechenden Bescheinigung von der pensionsauszahlenden Stelle als Arbeitgeber direkt in der Lohnverrechnung vor Anwendung des Lohnsteuertarifs zu berücksichtigen. Gemäß § 63 Abs. 1 Z 4 ist nach der geltenden Rechtslage kein Freibetragsbescheid zu erstellen, wenn Freibeträge gemäß §§ 35 und 105 gemäß § 62 vom Arbeitgeber berücksichtigt werden. Da der Freibetragsbescheid jedoch grundsätzlich für das dem Veranlagungszeitraum zweitfolgende Jahr erstellt wird, kann es unter Umständen zu einer doppelten Berücksichtigung der Freibeträge (sowohl gemäß § 62 Z 10 als auch im Rahmen des Freibetragsbescheids) kommen. Die Systematik soll daher insofern geändert werden, dass Freibeträge gemäß § 35 und § 105 im Freibetragsbescheid jedenfalls berücksichtigt werden sollen, die pensionsauszahlende Stelle hingegen diese nur dann berücksichtigen soll, wenn keine Mitteilung gemäß § 63 vorgelegt wurde. Die Streichung der Einschränkung in § 63 Abs. 1 Z 4 korrespondiert demnach mit dem Einschub in § 62 Z 10 erster Satz. Die Änderung in § 62 Z 10 soll für Lohnzahlungszeiträume ab Jänner 2027 gelten. Die Änderung in § 63 soll erstmals für Freibetragsbescheide anzuwenden sein, die mit einem Veranlagungsbescheid für das Kalenderjahr 2025 erstellt werden.

Zu Z 16 lit. b und Z 24 lit. b (§ 77 Abs. 4a Z 1 lit. I und § 124b Z 490):

Aufgrund der Neuregelung der Teilpension gem. § 4a APG (Inkrafttreten mit 1.1.2026) soll eine entsprechende Verweisanpassung vorgenommen werden. Die Teilpension gem. § 4a APG soll wie auch schon die Teilpension gemäß § 27a AlVG, die bereits mit Ablauf des 31.12.2023 außer Kraft getreten ist, als Ausnahmetatbestand für die Begrenzung des Jahressechstels sowie für die Aufrollungsverpflichtung im Zusammenhang mit dem Kontrollsechstel gelten.

Zu Z 18 lit. a (§ 94 Z 5):

Die Ausweitung der KESt-Befreiung in § 94 Z 5 auf Einkünfte aus Kryptowährungen erfolgte bereits mit dem AbgÄG 2024, BGBl. I Nr. 113/2024, und trat am 1. Juli 2024 in Kraft. Nunmehr soll ein Redaktionsversehen beseitigt und dadurch sichergestellt werden, dass diese Befreiung auch nach Inkrafttreten von § 94 Z 5 in der Fassung AbgÄG 2023, BGBl. I Nr. 110/2023, weiterhin anwendbar ist.

Zu Z 19 (§ 95 Abs. 2 Z 3):

§ 95 Abs. 2 Z 3 legt die potentiell zum KESt-Abzug verpflichteten Anbieter von Dienstleistungen in Zusammenhang mit Einkünften aus Kryptowährungen fest und stellte dabei bisher auf inländische Dienstleister ab, die Dienste zur Sicherung privater kryptografischer Schlüssel anbieten, um Kryptowährungen im Namen eines Kunden zu halten, zu speichern oder zu übertragen und auf inländische Dienstleister, die den Tausch von Kryptowährungen in gesetzlich anerkannte Zahlungsmittel und umgekehrt anbieten, wobei diese Definitionen aus dem Finanzmarkt-Geldwäschegesetz (FM-GwG) entnommen waren. Mit dem FM-GwG-Anpassungsgesetz, BGBl. I Nr. 151/2024, wurde die zugrundeliegende Norm § 2 Z 22 FM-GwG novelliert. Die bisher geltende Definition der Dienstleister in Bezug auf virtuelle Währungen entfiel und wurde inhaltlich durch den in Art. 3 Abs. 1 Z 15 der Verordnung (EU) 2023/1114 legaldefinierten Begriff des Anbieters von Kryptowerte-Dienstleistungen abgelöst. Aus diesem Grund soll auch die in § 95 Abs. 2 Z 3 vorgesehene Anknüpfung an die neuen geldwäscherechtlichen Regelungen angepasst werden und künftig sämtliche von § 2 Z 22 FM-GwG erfassten Anbieter von Kryptowerte-Dienstleistungen grundsätzlich als zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichtete Stellen in Betracht kommen.

Wie bisher ist allerdings für die Verpflichtung zum KESt-Abzug Voraussetzung, dass die Anbieter durch den Zugriff auf den „private key“ oder ein gesetzliches Zahlungsmittel über den für den Kapitalertragsteuerabzug notwendigen Zugriff auf die Erträge verfügen und durch die Abwicklung der Realisierung auch alle zum KESt-Abzug notwendigen Informationen vorliegen. Besteht kein solcher Zugriff auf die Erträge bzw. auf die notwendigen Informationen, ist mangels Abwicklung der Realisierung weiterhin auch kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen.

Zu Z 21 lit. a und Z 24 lit. b (§ 102 Abs. 1 Z 2 lit. b und Abs. 3 letzter Satz und § 124b Z 487):

§ 102 Abs. 1 sieht derzeit keinen Pflichtveranlagungstatbestand für beschränkt Steuerpflichtige vor, wenn Absetzbeträge zu Unrecht in der Lohnverrechnung gewährt wurden. Durch die gesetzliche Verankerung des dritten Teilstrichs soll diesem Umstand Rechnung getragen werden. § 102 Abs. 1 Z 2 regelt bereits jene Fälle der Pflichtveranlagung, bei denen ein Steuerabzug schon vorgenommen wurde, aber dennoch eine Veranlagung erfolgen muss (anderer Einkünftebezug über 730 Euro oder ein zumindest zeitweises Bestehen von mehr als einem Dienstverhältnis im Kalenderjahr). Hier soll die neue Regelung anknüpfen, sodass es – analog wie bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern – zu einer Pflichtveranlagung kommen soll, wenn die (nach § 70 Abs. 2 Z 1 gesetzlich nicht zustehenden) Absetzbeträge in der Lohnverrechnung zu Unrecht berücksichtigt wurden.

Die Änderung in Abs. 3 letzter Satz korreliert mit dem neu hinzugefügten Teilstrich und dient der Klarstellung.

Die Änderungen sollen ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2025 anzuwenden sein.

Zu Z 22 und 24 lit. b (§ 104 Abs. 2 Z 2 und § 124b Z 490):

Bei der Gewährung des Kinderzuschlags gibt es entgegen der ursprünglichen Intention des Gesetzgebers vereinzelt sachlich nicht begründbare Konstellationen, in denen die Nichtberücksichtigung aufgrund zwischenstaatlicher (bspw. durch Doppelbesteuerungsabkommen) oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreier Einkünfte zu unsachgemäßen Ergebnissen geführt haben, da Steuerpflichtige mit hohen Einkünften, für die Österreich kein Besteuerungsrecht hat, in die Begünstigung gefallen sind. Dies soll durch eine Ergänzung entsprechend der Regelung bei der SV-Rückerstattung gemäß § 33 Abs. 8 Z 4 vermieden werden.

Die Änderung soll erstmals für Kinderzuschläge gelten, die basierend auf Veranlagungsbescheiden für das Kalenderjahr 2025 gewährt werden.

Zu Z 23 (§ 124):

Im Rahmen von beitragsorientierten Veranlagungs- und Risikogemeinschaften in Pensionskassen sind Arbeitgeberbeiträge nur im Ausmaß von 10% der Lohn- und Gehaltsumme der Anwartschaftsberechtigten steuerlich abzugsfähig (§ 4 Abs. 4 Z 2 lit. a sublit. cc). Für die Übertragung von direkten Leistungszusagen in Pensionskassen sieht § 124 eine – bis Ende 2025 – befristete Ausnahme von der Anwendung dieser 10%-Grenze vor.

Die 10%-Grenze des § 4 Abs. 4 Z 2 ist auf laufend zu zahlende Arbeitgeberbeträge aus einer Pensionskassenvereinbarung bezogen; der abzugsfähige Aufwand aus derartigen Pensionskassenleistungen ist somit mit 10% des Lohnaufwandes, der im jeweiligen Wirtschaftsjahr auf die Anspruchsberechtigten entfällt, gedeckelt.

§ 124 betrifft im Gegensatz dazu einen anderen Sachverhalt, nämlich die Abgeltung der Übernahme von direkten (Pensions)Leistungsverpflichtungen des Unternehmens durch eine Pensionskasse oder ein Versicherungsunternehmen. Da davon regelmäßig Anwartschaften und Ansprüche aus mehreren Jahren betroffen sind, sind die dabei anfallenden Zahlungen regelmäßig wesentlich höher, als sie für laufende Pensionskassenzahlungen anfallen.

Z 1 sieht daher vor, dass die 10%-Grenze des § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a auf derartige Vorgänge nicht anzuwenden ist. Durch Z 5 wird diese Wirkung in zeitlicher Hinsicht allerdings auf Fälle mit einem Übertragungsstichtag bis 31. Dezember 2025 eingeschränkt.

Die Anwendung der 10%-Grenze auf derartige Vorgänge bewirkt, dass das Unternehmen vom aufzubringenden Übertragungsbetrag regelmäßig nur einen Bruchteil (nämlich den Teil, der der Lohn- und Gehaltssumme der Anwartschaftsberechtigten im jeweiligen Wirtschaftsjahr entspricht) als Betriebsausgabe geltend machen kann. Der Vorgang wird steuerlich somit erheblich benachteiligt. Aus diesem Grund wurde die zeitliche Begrenzung der Z 5 in der Vergangenheit auch mehrfach verlängert (BGBl. 1990/281; BGBl. 1999/106 - StRefG 2006; BGBl. I 2010/111 - BudgetbegleitG 2011; BGBl. I 3/2021 - COVID-19-StMG und zuletzt durch BGBl. I 2024/113 – AbgÄG 2024).

Um die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen nicht ungebührlich zu belasten, soll die Ausnahme von der 10%-Grenze ohne zeitliche Einschränkung wirksam werden und daher die Ausnahme von der 10%-Grenze (Z 5) dauerhaft beseitigt werden.

Zu Z 24 lit. a (§ 124b Z 451):

Die durch BGBl. I Nr. 36/2024 eingeführte erweiterte beschleunigte Gebäude-AfA stellt eine Maßnahme zur Förderung der Bauwirtschaft für in den Jahren 2024 – 2026 fertiggestellte Wohngebäude dar. Dieser zeitlichen Befristung entsprechend ist nach der Verwaltungspraxis die Begünstigung objektbezogen zu verstehen, sodass sie in Bezug auf ein Gebäude insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden kann; sie kann daher bei Übertragung des begünstigten Gebäudes nicht mehrfach von verschiedenen AfA-Berechtigten in Anspruch genommen werden. Dies soll nun im Gesetz klargestellt werden.

Der Ausschluss soll unabhängig davon gelten, ob der Veräußerer die Begünstigung in beiden Jahren (Veräußerung ab dem dritten Jahr nach AfA-Beginn) oder nur in einem Jahr (Veräußerung im zweiten Jahr nach AfA-Beginn) in Anspruch genommen hat. Der entgeltliche Erwerber kann demnach bei Vermietung weder neuerlich mit einer erweiterten beschleunigten Gebäudeabschreibung beginnen, noch kann er die erweiterte beschleunigte Gebäudeabschreibung des Veräußerers fortsetzen, die dieser im dritten Jahr wegen der zuvor erfolgten Übertragung des Gebäudes nicht mehr nutzen konnte.

Zu Artikel 2 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988)

Zu Z 1 und Z 2 (§ 13 Abs. 5 Z 2 und § 26c Z 98):

Bis zur Änderung des § 6 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit dem Abgabenänderungsgesetz 2023 war bei Entnahme von Gebäuden der Teilwert anzusetzen, wodurch eine Abgrenzung und Besteuerung der bis zur Entnahme entstandenen stillen Reserven mit dem Körperschaftsteuertarif gemäß § 22 Abs. 1 sichergestellt wurde. Die durch das Abgabenänderungsgesetz 2023 eingeführte Buchwertentnahme von Grundstücken führt bei Umwandlung einer anteilsverwaltenden Sparkasse in eine Privatstiftung hinsichtlich der bis zur Entnahme entstandenen stillen Reserven zum Verlust einer Besteuerungsebene, weil die aus einer anschließenden Veräußerung dieser Grundstücke resultierenden Einkünfte zur Gänze gemäß § 13 Abs. 3 Z 2 der Zwischensteuer unterliegen.

Mit der Neuregelung in § 13 Abs. 5 Z 2 sollen daher die bis zur Entnahme entstandenen stillen Reserven des zum Buchwert entnommenen Grundstückes nicht mehr gemäß § 13 Abs. 3 Z 2 der Zwischensteuer unterliegen, sondern im Einkommen der Privatstiftung erfasst werden und dem Körperschaftsteuertarif gemäß § 22 Abs. 1 unterliegen. Der Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme des Grundstückes bildet die Bemessungsgrundlage für die AfA. Der Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 Z 2 sollen daher nur jene stillen Reserven unterliegen, die nach der Entnahme des Grundstückes anlässlich der Umwandlung der anteilsverwaltenden Sparkasse bis zu seiner Veräußerung entstanden sind.

Zu Artikel 3 (Änderung des Mindestbesteuerungsgesetzes)

Zu Z 1 (Inhaltsverzeichnis):

Die Änderungen im Inhaltsverzeichnis erfolgen aufgrund der Änderungen des MinBestG.

Zu Z 2 und 3 (§ 1 Abs. 1 und 1a):

In Abs. 1 soll ergänzt werden, dass dieses Bundesgesetz neben der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. Nr. L 328 vom 22.12.2022 S. 1, berichtigt in ABl. L 13 vom 16.01.2023 S. 9, auch der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2025/872, zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung hinsichtlich des automatischen Austausches von Informationen aus dem Mindeststeuerbericht, ABl. Nr. L 39 vom 06.05.2025 S. 1 (DAC9), in nationales Recht dient.

Gemäß Abs. 1a soll dieses Bundesgesetz weiters die Durchführung der Amtshilfe zwischen Österreich und Drittländern im Bereich der Besteuerung bezüglich des Austausches von Informationen aus dem Mindeststeuerbericht aufgrund der mehrseitigen Vereinbarung regeln.

Österreich unterzeichnete am 29. Mai 2013 das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des am 1. Juni 2011 in Kraft getretenen Protokolls, BGBl. III Nr. 193/2014, zuletzt geändert durch BGBl. III Nr. 226/2018, welches für Österreich am 1. Dezember 2014 in Kraft trat. Auf der Grundlage dieses Übereinkommens, welches in seinem Art. 6 einen automatischen Informationsaustausch zwischen den Vertragsparteien vorsieht, unterzeichnete Österreich am 26. Juni 2025 die mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch von Informationen aus den Mindeststeuerberichten idF des GIR MCAA. Diese bildet die rechtliche Grundlage für den automatischen Austausch von Informationen aus den Mindeststeuerberichten im Verhältnis zu Drittstaaten.

Zu Z 4 lit. a, b und c, 5 und 8 (§ 2 Z 12 lit. a, b und e, § 36 Abs. 1 und 3 sowie § 44):

Allgemeines:

Mit den vorgesehenen Anpassungen von § 2 Z 12 lit. a, b und e, § 36 Abs. 1 und 3 sowie § 44 Abs. 1 Z 2 und 4 soll Punkt 5. „Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through Entities" der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden.

Die GloBE-Mustervorschriften enthalten verschiedene Regelungen zur Zurechnung der Mindeststeuer-Gewinne und Verluste sowie erfasster Steuern zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten. Ziel der vorliegenden Anpassungen sind insbesondere Klarstellungen zur Zurechnung von Mindeststeuer-Gewinnen und -Verlusten sowie erfasster Steuern in Fällen, in denen Geschäftseinheiten aus Sicht des Steuerrechts mancher Steuerhoheitsgebiete als transparent, aus Sicht des Steuerrechts anderer Steuerhoheitsgebiete aber nicht als transparent behandelt werden.

Zunächst sollen Rechtsunsicherheiten bezüglich der Definition von volltransparenten und umgekehrt hybriden Einheiten (§ 2 Z 12 lit. a) beseitigt werden. Dies erfolgt insbesondere durch die Einführung des neuen Begriffs der Referenzeinheit (§ 2 Z 12 lit b), aus deren Sicht die Einstufung einer transparenten Einheit als volltransparent oder umgekehrt hybrid erfolgen soll. Darüber hinaus soll klargestellt werden, dass für die Einstufung einer Einheit als hybrid sowohl das Steuerrecht eines unmittelbaren als auch eines mittelbaren Gesellschafters maßgeblich sein kann. Die korrekte Einstufung einer Einheit als volltransparent, umgekehrt hybrid oder hybrid ist wiederum Voraussetzung für die korrekte Anwendung der Zurechnungsregelungen nach den §§ 36 und 44.

Die Anpassungen in § 36 sollen insbesondere klarstellen, welchem gruppenzugehörigen Gesellschafter der auf eine Beteiligung entfallende Betrag des Jahresüberschusses- oder -fehlbetrags einer volltransparenten Einheit zuzurechnen ist.

In § 44 Abs. 1 Z 2 war bisher nicht geregelt, wie mit Beträgen erfasster Steuern umzugehen ist, die einer volltransparenten Einheit zuvor im Zusammenhang mit einer Hinzurechnungsbesteuerung nach Z 3 zugerechnet worden sind. Durch die Änderung soll nun geregelt werden, dass die Zurechnung nach Z 3 zuerst zu erfolgen hat und diese Beträge dann wiederum nach Maßgabe von Z 2 den gruppenzugehörigen Gesellschaftern der volltransparenten Einheit zuzurechnen sind. Außerdem soll der Anwendungsbereich der Zurechnungsregelung gemäß § 44 Abs. 1 Z 4 soll nicht mehr nur hybride Einheiten erfassen, sondern auf umgekehrt hybride Einheiten erweitert werden.

Zu § 2 Z 12 lit. a:

Durch die Änderungen in § 2 Z 12 lit. a soll Punkt 5.2.2 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden.

Eine Einheit soll dann im MinBestG als transparente Einheit bezeichnet werden, wenn sie im Steuerhoheitsgebiet ihrer Belegenheit als steuerlich transparent gilt. Zur besseren Übersichtlichkeit soll die bisher in lit. b enthaltene Definition, wann eine Einheit als steuerlich transparent gilt, direkt an die Definition der transparenten Einheit in lit. a angehängt werden. Eine Einheit kann nur als transparent in einem Steuerhoheitsgebiet gelten, wenn die Rechtsvorschriften dieses Steuerhoheitsgebiets eine Zuordnung der Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste zum Anteilsinhaber für Zwecke erfasster Steuern vornehmen. Verfügt ein Steuerhoheitsgebiet über kein Ertragsteuerrecht, kann die Einheit mangels Beurteilung durch das Recht des Belegenheitsstaats nicht als transparente Einheit gelten, außer es liegen die Voraussetzungen nach § 2 Z 12 lit. d vor.

Transparente Einheiten iSd MinBestG können in zwei verschiedene Kategorien eingeteilt werden: Volltransparente Einheiten und umgekehrt hybride Einheiten. Die Einstufung richtet sich danach, wie eine transparente Einheit nach dem Recht des Belegenheitsstaats ihrer Gesellschafter beurteilt wird. Das Abstellen auf die Gesellschafter im bisherigen Gesetzeswortlaut führt allerdings in jenen Fällen zu Rechtsunsicherheiten, in denen die unmittelbaren Gesellschafter ebenfalls transparente Einheiten sind. Um diese Unsicherheiten zu beseitigen, soll in § 2 Z 12 lit. b der Begriff der Referenzeinheit eingeführt werden (siehe dazu unten zu § 2 Z 12 lit. b). Die Einstufung einer transparenten Einheit als volltransparent oder umgekehrt hybrid soll aus Sicht der jeweiligen Referenzeinheit erfolgen.

Eine transparente Einheit soll als volltransparente Einheit gelten, insoweit sie nach dem Steuerrecht des Belegenheitsstaats der Referenzeinheit als steuerlich transparent gilt. Wird die Beteiligung an der transparenten Einheit mittelbar von der Referenzeinheit gehalten, soll dies nur gelten, wenn auch alle zwischengeschalteten Einheiten im Belegenheitsstaat der Referenzeinheit als steuerlich transparent gelten.

Eine transparente Einheit soll als umgekehrt hybride Einheit gelten, insoweit sie nach dem Steuerrecht des Belegenheitsstaats der jeweiligen Referenzeinheit nicht als steuerlich transparent gilt. Wird die Beteiligung an der transparenten Einheit mittelbar von der Referenzeinheit gehalten, soll die transparente Einheit auch dann als umgekehrt hybride Einheit gelten, wenn zwar sie selbst im Belegenheitsstaat der Referenzeinheit als steuerlich transparent gilt, aber zumindest eine der zwischengeschalteten Einheiten im Belegenheitsstaat der Referenzeinheit nicht als steuerlich transparent gilt.

Die Beurteilung, ob es sich bei einer transparenten Einheit um eine volltransparente Einheit oder um eine umgekehrt hybride Einheit handelt, hat für jede Beteiligung getrennt zu erfolgen. Bei transparenten Einheiten mit mehreren Anteilsinhabern ist es folglich möglich, dass die Einheit hinsichtlich einzelner Beteiligungen als volltransparent und hinsichtlich anderer Beteiligungen als umgekehrt hybrid gilt.

Zu § 2 Z 12 lit. b:

Durch die Änderungen in § 2 Z 12 lit. b soll Punkt 5.2.2 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-

Mustervorschriften umgesetzt werden. § 2 Z 12 lit. b soll den neuen Begriff der Referenzeinheit einführen. Die Referenzeinheit ist jene Geschäftseinheit, die in der jeweiligen Beteiligungskette am nächsten an der transparenten Einheit beteiligt ist und die entweder selbst keine transparente Einheit ist oder, wenn es keine solche in der Beteiligungskette gibt, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe (transparente oberste Muttergesellschaft) ist.

Die Bestimmung der Referenzeinheit ist erforderlich, um zu beurteilen, inwieweit eine transparente Einheit als volltransparent oder als umgekehrt hybrid gilt. Der Begriff der Referenzeinheit soll außerdem von Bedeutung für die Zurechnung nach § 36 Abs. 3 MinBestG sein. Insoweit es sich bei der transparenten Einheit um eine volltransparente Einheit handelt, ist gemäß § 36 Abs. 3 MinBestG der nach der Anwendung von Abs. 1 und 2 verbleibende Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag nämlich ihren Referenzeinheiten zuzuordnen.

Eine Einheit in einem Land ohne Ertragsteuersystem ist keine transparente Einheit, wenn die Voraussetzungen nach § 2 Z 12 lit. d nicht erfüllt sind (siehe bereits zu § 2 Z 12 lit. a). In so einem Fall kann sie also die Referenzeinheit einer transparenten Einheit, an der sie beteiligt ist, sein.

Zu 2 Z 12 lit e:

Durch die Änderung in § 2 Z 12 lit. e soll Punkt 5.5.4 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden. § 2 Z 12 lit. e definiert eine hybride Einheit als eine Einheit, die im Steuerhoheitsgebiet ihrer Belegenheit als ertragsteuerlich eigenständige Person behandelt wird, im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gesellschafter allerdings als transparent gilt. Die bisherige Definition könnte zu unerwünschten Auslegungsergebnissen führen, wenn eine Einheit in einem Steuerhoheitsgebiet ohne Ertragsteuersystem belegen ist. Verfügt ein Steuerhoheitsgebiet über kein Ertragsteuersystem, gilt die Einheit mangels Beurteilung durch das Recht des Belegenheitsstaats weder als eigenständiges Steuersubjekt noch als transparente Einheit (sofern nicht die Voraussetzungen nach § 2 Z 12 lit. d vorliegen). Im Belegenheitsstaat ihrer Gesellschafter kann die Einheit dennoch als steuerlich transparent gelten. Im Ergebnis führt das dazu, dass die Gesellschafter der Einheit möglicherweise einer erfassten Steuer auf deren Mindeststeuer-Gewinne unterliegen. Mangels Erfüllung der Definition einer hybriden Einheit konnte es nach dem derzeitigen Gesetzeswortlaut allerdings zu keiner Zurechnung dieser Beträge zur Einheit nach § 44 Abs. 1 Z 4 kommen.

Folglich soll die Definition der hybriden Einheit ausgeweitet werden. Eine Einheit soll als hybrid gelten, soweit sie keine transparente Einheit iSd § 2 Z 12 lit a ist, im Steuerhoheitsgebiet ihres Gesellschafters aber als steuerlich transparent gilt. Damit ist für diese Fälle sichergestellt, dass die erfassten Steuern nach § 44 Abs. 1 Z 4 korrekt zugerechnet werden. Weiters soll klargestellt werden, dass sich der Begriff „Gesellschafter“ sowohl auf unmittelbare als auch auf mittelbare Gesellschafter bezieht.

Zu § 36 Abs. 1:

§ 36 Abs. 1 vermindert den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag einer transparenten Einheit um den Betrag, der Gesellschaftern zuzurechnen ist, die keine Einheiten der Unternehmensgruppe sind und ihre Beteiligungen entweder unmittelbar oder mittelbar über eine volltransparente Struktur iSd § 2 Z 12 lit c halten. § 36 Abs. 1 Z 1 und 2 regeln zwei Fälle, in denen diese Bestimmung nicht zur Anwendung kommt: Einerseits, wenn die betroffene transparente Einheit die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist (Z 1), oder andererseits, soweit die Beteiligung an der transparenten Einheit unmittelbar oder über eine volltransparente Struktur mittelbar von der transparenten obersten Muttergesellschaft gehalten wird (Z 2).

Durch die – in der bisherigen Fassung nicht enthaltene – Wortfolge „soweit diese“ in Z 2 soll nun klargestellt werden, dass die Nichtanwendbarkeit von § 36 Abs. 1 Satz 1 nur für jenen Anteil am Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der transparenten Einheit gilt, der der Beteiligung zuzurechnen ist, die unmittelbar oder mittelbar von der transparenten obersten Muttergesellschaft gehalten wird. Damit wird Punkt 5.3.2 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt.

Zu § 36 Abs. 3:

§ 36 Abs. 3 MinBestG rechnet den nach Anwendung von Abs. 1 und 2 verbleibenden Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag einer volltransparenten Einheit ihren gruppenzugehörigen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Eigenkapitalbeteiligungen an der transparenten Einheit zu. Der bisherige Gesetzeswortlaut hat zu Rechtsunsicherheit in jenen Fällen geführt, in denen es sich bei Gesellschaftern der transparenten Einheit selbst um transparente Einheiten handelt. Nun soll klargestellt werden, dass der auf eine Beteiligung entfallende Anteil am Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag einer transparenten Einheit der jeweiligen Referenzeinheit iSd § 2 Z 12 lit. b zuzurechnen ist. Damit wird Punkt 5.2.2 der

vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt.

Zu § 44 Abs. 1 erster Satz:

Hinsichtlich der Zurechnung erfasster Steuern im Zusammenhang mit einer Hinzurechnungsbesteuerung und im Zusammenhang mit hybriden Einheiten wurde im bisherigen Gesetzeswortlaut jeweils auf die falschen Ziffern verwiesen. Dieses redaktionelle Versehen soll beseitigt und der Verweis auf die Zurechnungsbestimmung gemäß Z 4 um umgekehrt hybride Einheiten ergänzt werden.

Zu § 44 Abs. 1 Z 2:

§ 44 Abs. 1 Z 2 regelt die Zurechnung von im Abschluss einer volltransparenten Einheit enthaltenen erfassten Steuern zu ihren gruppenzugehörigen Gesellschaftern. Die Zurechnung der erfassten Steuern folgt dabei grundsätzlich der Zurechnung gem. § 36 Abs. 3 der Mindeststeuer-Gewinne und -Verluste, auf die sie sich beziehen (sog. „*matching principle*“). Im Ergebnis werden die erfassten Steuern damit den gruppenzugehörigen Gesellschaftern, die Referenzeinheiten iSd § 2 Z 12 lit. b sind, im Verhältnis ihrer Eigenkapitalbeteiligungen zugerechnet.

Durch eine Anpassung des Gesetzeswortlauts soll Punkt 5.4.2 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden. Es soll geregelt werden, dass § 44 Abs. 1 Z 2 auch auf Beträge erfasster Steuern anzuwenden ist, die der volltransparenten Einheit zuvor gemäß § 44 Abs. 1 Z 3 im Zusammenhang mit einer Hinzurechnungsbesteuerung zugerechnet worden sind. Diese Situation kann insbesondere auftreten, wenn eine unmittelbar oder mittelbar beteiligte Geschäftseinheit, die nicht die Referenzeinheit ist, die volltransparente Einheit als nicht transparent behandelt und deswegen eine Hinzurechnungsbesteuerung anwendet. In diesem Fall sind die Beträge der auf die Mindeststeuer-Gewinne und -Verluste der volltransparenten Einheit angewandten Hinzurechnungsbesteuerung nach § 36 Abs. 3 derselben Geschäftseinheit zuzuordnen, der auch die betroffenen Mindeststeuer-Gewinne und -Verluste zugeordnet worden sind. In zeitlicher Hinsicht erfolgt die Zurechnung der Beträge nach § 44 Abs. 1 Z 3 zur volltransparenten Einheit also vor der weiteren Zurechnung der Beträge nach § 44 Abs. 1 Z 2 zu ihren gruppenzugehörigen Gesellschaftern, die Referenzeinheiten sind.

Eine volltransparente Einheit kann grundsätzlich mehrere Referenzeinheiten haben. In solchen Fällen sollen die der volltransparenten Einheit im Zusammenhang mit einer Hinzurechnungsbesteuerung zugerechneten Beträge nur jenen Referenzeinheiten zugerechnet werden, über die der gruppenzugehörige Gesellschafter, welcher die Hinzurechnungsbesteuerung angewandt hat, seine Beteiligung an der volltransparenten Einheit hält. Hält der Gesellschafter, der die Hinzurechnungsbesteuerung angewandt hat, seine Beteiligung über mehrere Referenzeinheiten, sollen die der volltransparenten Einheit aufgrund von § 44 Abs. 1 Z 3 zugerechneten Beträgen diesen Referenzeinheiten nach dem gleichen Verhältnis zugerechnet werden, nach dem ihnen auch die Mindeststeuer-Gewinne und Verluste der volltransparenten Einheit nach § 36 Abs. 4 zugerechnet werden.

Insoweit die Einheit als umgekehrt hybride Einheit gilt, sollen die ihr nach § 44 Abs. 1 Z 3 zugerechneten Beträge insoweit der umgekehrt hybriden Einheit selbst zugerechnet werden, als ihr auch die Mindeststeuer-Gewinne und Verluste, auf die sich die Hinzurechnungsbesteuerung bezieht, nach § 36 Abs. 3 zugerechnet werden.

Zu § 44 Abs. 1 Z 4 und Abs. 3:

§ 44 Abs. 1 Z 4 rechnet den im Abschluss eines gruppenzugehörigen Gesellschafters enthaltenen Betrag erfasster Steuern, der sich auf die Mindeststeuer-Gewinne einer hybriden Einheit bezieht, dieser Einheit nach Maßgabe von Abs. 2 zu. Durch eine Anpassung soll klargestellt werden, dass die Zurechnung sowohl für Beträge erfasster Steuern im Abschluss von unmittelbaren als auch von mittelbaren gruppenzugehörigen Gesellschaftern gilt. Damit wird Punkt 5.5.2 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt.

Wird innerhalb derselben Beteiligungskette auf Ebene mehrerer unmittelbarer und mittelbarer gruppenzugehöriger Gesellschafter eine erfasste Steuer auf die Mindeststeuer-Gewinne der hybriden Einheit erhoben, hat eine Zurechnung all dieser Beträge zu erfolgen.

Darüber hinaus soll der Anwendungsbereich von § 44 Abs. 1 Z 4 nicht nur die Zurechnung zu hybriden Einheiten umfassen, sondern auch auf umgekehrt hybride Einheiten erweitert werden, wenn diese im Steuerhoheitsgebiet eines unmittelbaren oder mittelbaren gruppenzugehörigen Gesellschafters einer erfassten Steuer unterliegen. Damit wird Punkt 5.6.2 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt. Es sollen nun alle Fälle erfasst werden, in denen ein mittelbarer

Gesellschafter, der in der Beteiligungskette oberhalb der Referenzeinheit gelegen ist, die umgekehrt hybride Einheit als transparent behandelt und auf die Mindeststeuer-Gewinne der Einheit einer erfassten Steuer unterliegt. In diesem Fall soll der Betrag der erfassten Steuern der umgekehrt hybriden Einheit nach § 44 Abs. 1 Z 4 zugerechnet werden.

Da diese Zurechnung zu einer hybriden oder einer umgekehrt hybriden Einheit in Bezug auf passive Einkünfte nach Maßgabe von § 44 Abs. 2 betraglich gedeckelt ist, soll entsprechend Punkt 5.6.2. der Verwaltungsleitlinien korrespondierend zur Erweiterung in § 44 Abs. 1 Z 4 die Definition passiver Einkünfte auch jene Fälle umfassen, in denen ein gruppenzugehöriger Gesellschafter aufgrund einer Eigenkapitalbeteiligung an einer umgekehrt hybriden Einheit besteuert wurde (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 5.6.2, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.3.3. Rz 62).

Zu § 44 Abs. 1 Schlussteil:

Mit dem ergänzten Schlussteil in § 44 Abs. 1 soll Randziffer 43 zu Punkt 4.6.2 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden. Dadurch soll ein für 5 Jahre geltendes Wahlrecht (§ 74 Abs. 1) verankert werden, demnach in Bezug auf sämtliche in einem Steuerhoheitsgebiet gelegene Geschäftseinheiten auf eine grenzüberschreitende Zurechnung aller latenten Steuern im Zusammenhang mit Betriebsstätten (Z 1), einer Hinzurechnungsbesteuerung (Z 3), hybriden und umgekehrten hybriden Einheiten (Z 4) und einer Ausschüttung (Z 5) verzichtet werden kann. Dieses Wahlrecht soll sich somit auf das Steuerhoheitsgebiet der „Muttergesellschaften“, in deren Abschlüssen die latenten Steuern erfasst sind.

Wird das Wahlrecht in Anspruch genommen, bleiben die latenten Steuern, die ansonsten gemäß Z 1, 3, 4 und 5 den ausländischen Betriebsstätten bzw. Tochtergesellschaften innerhalb der Unternehmensgruppe zugerechnet worden wären, gänzlich unberücksichtigt. Die latenten Steuern müssen aus den angepassten erfassten Steuern im Steuerhoheitsgebiet der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses ausgeschieden werden und werden auch nicht im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätten bzw. Tochtergesellschaften in den angepassten erfassten Steuern berücksichtigt (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 4.6.2, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.1. Rz 71.16).

Zu Z 6 lit. a und b (§ 42 Abs. 1 und Abs. 1a):

Mit der Änderung in Abs. 1 sowie die Einfügung des Abs. 1a soll der Punkt 2. „Divergences between GloBE and accounting carrying values” der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden. Hintergrund dieser Verwaltungsleitlinien ist, dass in bestimmten Fällen die Mindeststeuer-Gewinnermittlung nicht auf Basis des unternehmensrechtlichen Buchwerts eines Vermögenswerts oder einer Schuld erfolgt, sondern auf Basis eines davon abweichenden Buchwerts (zB in Fällen der §§ 23, 25, 26, 28, 59 Abs. 2 Z 2). In solchen Fällen wäre es auch nicht sachgerecht, für Zwecke der Ermittlung der angepassten latenten Steuern jene Steuern anzusetzen, die nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard auf Basis der Differenz zwischen dem lokalen steuerlichen Buchwert und dem unternehmensrechtlichen Buchwert ermittelt wurden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 2, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4. Rz 68.3).

Daher soll nunmehr im ersten Satz des neu eingefügten § 42 Abs. 1a ausdrücklich geregelt werden, dass die latenten Steuern einer Geschäftseinheit nur auf Grundlage des für die Mindeststeuer-Gewinnermittlung maßgeblichen Buchwerts berücksichtigt werden können; dieser Buchwert soll in weiterer Folge als sog. Mindeststeuer-Buchwert bezeichnet werden. Bei einer Abweichung zwischen dem der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung für die Berechnung des Jahresüberschusses/Jahresfehlbetrages gemäß § 14 zu Grunde gelegten Buchwert und dem Mindeststeuer-Buchwert hat folglich eine Neuberechnung der unternehmensrechtlich erfassten latenten Steuern auf der Grundlage des Mindeststeuer-Buchwerts zu erfolgen (Neuberechnung gemäß Abs. 1a zweiter Satz). Für diese Neuberechnung der latenten Steuern sollen die einschlägigen Bilanzierungsmethoden des Rechnungslegungsstandards gelten, der gemäß § 14 die Ausgangsbasis für die Mindeststeuer-Gewinnermittlung gebildet hat. Daher sind weiterhin die nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard einschlägigen Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung der latenten Steuern in Bezug auf den Mindeststeuer-Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld zu beachten. Ein Ansatzverbot für latente Steuern (zB die „*Initial Recognition Exemption*“ nach IAS 12) in Bezug auf einen Vermögenswert oder eine Schuld steht folglich auch dem Ansatz von latenten Steuern in Fällen eines abweichenden Mindeststeuer-Buchwerts entgegen (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 2, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4. Rz 68.4). Mit dem letzten Satz des § 42 Abs. 1a soll klargestellt werden, dass im Falle einer Neuberechnung der latenten Steuern auf Basis des

Mindeststeuer-Buchwertes die im Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag der Geschäftseinheit abgegrenzten latenten Steuern demensprechend anzupassen sind.

Da § 42 Abs. 1 bislang für die Ermittlung der angepassten latenten Steuern auf die im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag enthaltenen abgegrenzten latenten Steuern abstellt, soll nunmehr dieser Grundsatz in Fällen der Neuberechnung und Anpassung aufgrund eines abweichenden Mindeststeuer-Buchwertes gemäß Abs. 1a durchbrochen werden. Bei einem abweichenden Mindeststeuer-Buchwert müssen daher die im Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag abgegrenzten latenten Steuern um die neuberechneten latenten Steuern angepasst werden. Für die neu berechneten latenten Steuern sind auch die weiteren Absätze des § 42 anzuwenden; insbesondere etwa die Nachversteuerungsregelung gemäß Abs. 6 (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 2, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4. Rz 90.1).

Zu Z 6 lit. d (§ 42 Abs. 2 Z 5):

Z 5 schließt grundsätzlich latente Steuern im Zusammenhang mit der Entstehung oder der Nutzung von Steuergutschriften aus. Diesbezüglich besteht jedoch eine Ausnahmeregelung für einen sogenannten qualifizierten gebietsfremden Steueranrechnungsbetrag, die sich bislang ausdrücklich auf eine Hinzuberechnungsbesteuerungsregelung bezog. Wurde daher bei einer Geschäftseinheit aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerungsregelung ein inländischer Verlust mit hinzugerechneten ausländischen Einkünften beherrschter Einheiten ausgeglichen, die nicht anrechenbare ausländische Steuer vorgetragen und erst in Folgejahren angerechnet, kann daher im Jahr der Verlustverrechnung ein latenter Steuerertrag für den qualifizierten gebietsfremden Steueranrechnungsbetrag angesetzt und in den Folgejahren der latente Steueraufwand im Zusammenhang mit der Nutzung der Steuergutschrift berücksichtigt werden. Durch die Erweiterung um Regelungen über die Besteuerung ausländischer Betriebsstätten, hybrider Einheiten oder umgekehrt hybride Einheiten sollen im Einklang mit Punkt 4.1. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vergleichbare Fälle ausdrücklich in die Ausnahmeregelung aufgenommen werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 4.1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.1. (e) Rz 82.1.)

Zu Z 6 lit. e und Z 23 lit. a (§ 42 Abs. 2 Z 6 und § 80 Abs. 1 Z 6):

Mit den Ergänzungen der Z 6, jeweils in § 42 Abs. 2 und § 80 Abs. 1, soll die Berücksichtigung von latenten Steuern in Bezug auf ein gemischtes Hinzurechnungsbesteuerungsregime (§ 82) im Einklang mit Punkt 4.2 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften ausgeschlossen werden. Dieser Ausschluss soll sowohl für die laufende Ermittlung der angepassten latenten Steuern ab dem Übergangsjahr als auch für die erstmalige Ermittlung der latenten Steuern im Übergangsjahr gelten (vgl. OECD, GloBE-Commentary, Art. 9.1.1. Rz 5). Der Hintergrund für diesen Ausschluss ist die Komplexität derartiger Regelungen sowie der Umstand, dass die meisten Rechnungslegungsstandard die Berücksichtigung latenter Steuern im Zusammenhang mit gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregime nicht erfordern oder erlauben (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 4.2, Änderung des GloBE-Kommentars, Punkt 4.2.1, Rz 24).

Zu Z 6 lit. f (§ 42 Abs. 6):

Mit der Änderung soll ein Redaktionsversehen hinsichtlich der Berechnung des Nachversteuerungsbetrages für nicht binnen der fünf folgenden Geschäftsjahre aufgelöste latente Steuerschulden beseitigt werden.

Zu Z 6 lit. g (§ 42 Abs. 7):

Durch die Änderung des Einleitungssatzes soll klargestellt werden, dass sich die sog. „Nachversteuerungsausnahme“ zu Abs. 6 auf latente Steuerschulden auf bestimmte „Kategorien“ anstelle von einzelnen „Posten“ bezieht.

Durch die Ergänzung in Z 1 soll die Nachversteuerungsausnahme in Bezug auf die Abschreibung von materiellen Vermögenswerten ausdrücklich auch auf Konstellationen iZm verleasten materiellen Vermögenswerten ausgeweitet werden. Die Ausnahme soll auch auf Seiten des Leasingnehmers für ein aktiviertes Nutzungsrecht in Bezug auf einen materiellen Vermögenswert gelten. Außerdem soll die Ausnahme auch auf Ebene des Leasinggebers gelten, wenn dieser anstelle eines materiellen Vermögenswerts eine Leasingforderung ausweist (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.5. Rz 95.1).

Zu Z 6 lit. h und Z 20 lit. a und b (§ 42 Abs. 9 und § 74 Abs. 1 und 2):

Die Neufassung von § 42 Abs. 9 dient der Umsetzung von Punkt 1. „DTL recapture" der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften. Abs. 9 erster Satz sieht dem Grunde nach wie schon bisher vor, dass auf Antrag Erhöhungen latenter Steuerschulden bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern außer Ansatz bleiben können (nicht beanspruchte Abgrenzung). Da diese nicht beanspruchte Abgrenzung sich nicht erhöhend auf die angepassten latenten Steuern ausgewirkt hat, fällt diesfalls die spätere Nachversteuerungspflicht gemäß Abs. 6 weg und eine spätere ertragswirksame Umkehrung der latenten Steuerschuld ist gemäß § 42 Abs. 3 Z 1 zu neutralisieren.

Entsprechend den Verwaltungsleitlinien soll das schon bisher vorgesehene jährliche Wahlrecht in Z 1 neugefasst und zusätzlich ein für fünf Jahre geltendes Wahlrecht verankert werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.7. Rz 112.1 ff):

Das Wahlrecht gemäß Z 1 setzt wie bisher voraus, dass die nicht beanspruchte Abgrenzung nur in Bezug auf latente Steuerschulden zulässig ist, die voraussichtlich nicht innerhalb von fünf Geschäftsjahren vollständig aufgelöst gemacht werden. Dieses Wahlrecht muss in Übereinstimmung mit dem Ansatz der Geschäftseinheit für die Zusammenfassung latenter Steuerschulden gemäß § 42a Abs. 1 (siehe dazu unten die Erläuterungen zu § 42a Abs. 1) entweder für die einzelnen latenten Steuerschulden oder für die zusammengefassten latenten Steuerschulden (sachkontenbasierte oder kategorienbasierte Zusammenfassung) ausgeübt werden. Wenn daher etwa latente Steuerschulden für Zwecke der Nachversteuerung gemäß § 42 Abs. 6 einzeln nachverfolgt werden, muss dieses Wahlrecht auch für jede einzelne latente Steuerschuld einzeln getroffen werden. Wenn die sachkontenbasierte oder die kategorienbasierte Zusammenfassung der latenten Steuerschulden erfolgt, muss auch das Wahlrecht in Bezug auf die jeweilige Nachverfolgungsgruppe ausgeübt werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.7, Rz 112.2).

Das für fünf Jahre geltende Wahlrecht gemäß Z 2 soll es einer Geschäftseinheit überdies ermöglichen, sämtliche latenten Steuerschulden einer zusammengefassten Gruppe gemäß § 42a Abs. 1 als nicht beanspruchte Abgrenzung zu behandeln. Dieses Wahlrecht bezieht sich daher auf die jeweilige (sachkontenbasiert oder kategorienbasiert) zusammengefasste Gruppe und gilt unabhängig von der Einschätzung des Zeitraumes, innerhalb dessen diese zusammengefassten latenten Steuerschulden wieder aufgelöst werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.7, Rz 112.3).

In § 74 Abs. 1 und 2 sollen aufgrund der Neuregelung des Wahlrechtes entsprechende Verweisanpassungen vorgenommen werden.

Zu Z 7 (§ 42a):

Allgemeines:

Mit der Einführung des § 42a soll der Punkt 1. „DTL recapture" der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden. § 42 Abs. 6 regelt in Umsetzung von Art. 4.4.4 GloBE-Mustervorschriften, dass die Erfassung einer latenten Steuerschuld („*Deferred Tax Liability – DTL*"), die in angepassten erfassten Steuern für das betreffende Geschäftsjahr geltend gemacht wird, einer Nachversteuerungspflicht unterliegt, sofern sie nicht innerhalb der darauffolgenden fünf Geschäftsjahre aufgelöst oder beglichen wird (Nachversteuerungsregelung; sog „*DTL Recapture-Regel*"). Zweck dieser Regelung ist es, die Integrität der GloBE-Vorschriften zu gewährleisten und zu verhindern, dass die angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit durch die Berücksichtigung latenter Steuerschulden erhöht werden, deren Realisation sich auf einen langfristigen oder gar unbestimmten Zeitraum hinauszögert. Das Hauptziel der Verwaltungsleitlinien zur sog. „*DTL Recapture-Rule*" besteht darin, eine vereinfachte Vorgehensweise dahingehend vorzugeben, wie die Anwendung der Nachversteuerungsregelung so zu handhaben ist, dass sie sowohl dem Regelungszweck entspricht als auch die administrativen Belastungen für die Steuerverwaltungen und die Unternehmensgruppen möglichst geringhält. Hierbei sollen auch die bestehenden Rechnungslegungs- und Bilanzierungsprozesse der Unternehmensgruppe im Hinblick auf latente Steuerschulden (berücksichtigt werden.

Zu Abs. 1:

Abs. 1 erster Satz soll zunächst klarstellen, dass im Grundsatz nach der Nachversteuerungsregelung gemäß § 42 Abs. 6 jede einzelne latente Steuerschuld (für jeden einzelnen Vermögenswert bzw. jede Verbindlichkeit) gesondert hinsichtlich der Nachversteuerungspflicht zu überprüfen ist (sog. „*item-by-item-Tracking*"). Entsprechend den Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2025 sollen im Sinne einer

Vereinfachung abweichend von dieser Einzelbetrachtung jeder latenten Steuerschuld latente Steuerschulden für die Beurteilung der Nachversteuerungspflicht in Gruppen zusammengefasst werden können. Dabei soll eine sachkontenbasierte- als auch eine kategorienbasierte Zusammenfassung ermöglicht werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90).

Bei der sachkontenbasierten Zusammenfassung gemäß Z1 müssen sämtliche latente Steuerschulden in Bezug auf Vermögenswerte oder Schulden gemeinsam betrachtet werden, die im selben Sachkonto erfasst sind. Die Sachkonten (sog. „*General Ledger Accounts – GL-Konten*“) bilden das zentrale Instrument zur ordnungsmäßigen Erfassung, Verbuchung und Verwaltung der finanziellen Informationen eines Unternehmens. Sie sind in Übereinstimmung mit der im Kontenplan vorgegebenen Systematik gegliedert. Im Sinne einer vereinfachten Erfassung sollen Geschäftseinheiten die Beurteilung der Nachversteuerungspflicht im Sinne des § 42 Abs. 6 auf Ebene des Sachkontos vornehmen können.

Beispiel (vgl. OECD, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1. „DTL recapture", Rz 12):

Die Geschäftseinheit A hat zwei Vermögensgegenstände bilanziell unter demselben Sachkonto (GL-Konto) erfasst, deren handelsrechtliche Nutzungsdauer jeweils zehn Jahre beträgt. Steuerlich hingegen weist der eine Vermögensgegenstand eine Abschreibungsdauer von fünf Jahren auf, während der andere im Anschaffungsjahr in voller Höhe abzugsfähig ist. In einem derartigen Fall ist die Geschäftseinheit nicht verpflichtet, die in diesem Sachkonto erfassten Vermögensgegenstände ausschließlich zum Zwecke der Anwendung der Nachversteuerungsregel in gesonderte Unterkonten (Sub-GL-Konten) aufzuteilen.

Z 2 erlaubt jedoch auch eine kategorienbasierte Zusammenfassung. Eine solche Zusammenfassung muss sachkontenübergreifend erfolgen, dabei Sachkonten desselben Bilanzpostens betreffen und erfordert zusätzliche Voraussetzungen (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.6).

Gemäß lit. a dürfen hierbei keine Sachkonten miteinbezogen werden, die insgesamt stets zu einem latenten Steueranspruch führen. Die Einbeziehung eines Sachkontos, das isoliert betrachtet einen latenten Steueranspruch (sog. „*Deferred Tax Asset – DTA*“) generiert, in eine kategorienbasierte Zusammenfassung hätte einen verzerrenden Effekt, weil dies die Höhe der der Nachversteuerungspflicht unterliegenden latenten Steuerschulden (DTLs) mindern würde; die Aktivierung des latenten Steueranspruchs hätte bilanziell denselben Effekt hätte wie die Umkehrung einer latenten Steuerschuld. Dadurch entstünde der unzutreffende Anschein, als sei ein Teil der latenten Steuerschulden bereits realisiert worden, obwohl dies tatsächlich nicht der Fall ist (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.10). Zusätzlich dürfen gemäß lit. a auch keine Sachkonten in die Zusammenfassung einbezogen werden, die im Zeitablauf abwechselnd zu einem latenten Steueranspruch oder einer latenten Steuerschuld führen können (sogenannte „*swinging accounts*“). Auch diese Einschränkung der kategorienbasierten Zusammenfassung ist in einem möglichen verzerrenden Effekt begründet (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.11).

Mit lit. b erfolgt eine zusätzliche Einschränkung für Sachkonten, die bestimmte Vermögenswerte enthalten, die taxativ aufgezählt sind. Diese Vermögenswerte wurden auf Ebene des Inclusive Framework identifiziert und dürfen nur auf Ebene des jeweiligen Sachkontos zusammengefasst werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.9).

Zu Abs. 2:

Abs. 2 normiert eine weiterführende Einschränkung der Zusammenfassung latenter Steuerschulden, welche sowohl für die sachkontenbasierte- als auch für die kategorienbasierte Zusammenfassung zur Anwendung kommt. Analog zu § 42 Abs. 2 Z 1 dürfen auch für Zwecke des § 42a keine latenten Steuerschulden zusammengefasst werden, deren zugrundeliegende Posten von der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns ausgenommen sind (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.3).

Zusätzlich kann für Zwecke der vereinfachten Vorgangsweise die Nachversteuerungsausnahme des § 42 Abs. 7 nur dann in Anspruch genommen werden, wenn ausschließlich latente Steuerschulden zusammengefasst werden, deren zugrundeliegende Einzelposten von der Nachversteuerungsregel ausgenommen sind. Es wird durch Abs. 2 Z 2 klargestellt, dass in Fällen, in denen lediglich eine oder mehrere latente Steuerschulden enthalten sind, die für die Nachversteuerungsausnahme qualifizieren würden, die Nachversteuerungsregel auf das (gesamte) betreffende Sachkonto bzw. auf die gesamte kategorienbasierte Zusammenfassung Anwendung findet (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.5).

Zu Abs. 3:

Abs. 3 definiert die Berechnungsgrößen sowie den Berechnungsvorgang, mit dem bei der Zusammenfassung latenter Steuern der Nachversteuerungsbetrag zu berechnen ist.

Einerseits ist ein *offener Nachversteuerungssaldo* (sog. „*outstanding balance*“) zu bilden. Dieser berechnet sich aus dem Saldo der Erhöhungen und Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden seit ihrer erstmaligen Zusammenfassung.

Als zweite Ausgangsgröße ist auf Ebene der Zusammenfassung ein *zulässiger Höchstbetrag* zu bilden (sog. „*maximum justifieable amount*“). Die Berechnung des zulässigen Höchstbetrages ist abhängig davon, ob die FIFO-Methode (First In – First Out) oder die LIFO-Methode (Last In – First Out) Anwendung findet.

Nach der LIFO-Methode iSd Abs. 3 Z 2 lit. a wird der zulässige Höchstbetrag als der höhere Betrag aus null oder dem Nettobetrag der jährlichen Erhöhungen und Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden des aktuellen Geschäftsjahres sowie der vier vorangegangenen Geschäftsjahre bestimmt. Die während des Prüfungszeitraums eintretenden Auflösungen werden dabei zunächst den im selben Prüfungszeitraum entstandenen latenten Steuerschulden zugerechnet.

Nach der FIFO-Methode iSd Abs. 3 Z 2 lit. b entspricht der zulässige Höchstbetrag der Summe der Erhöhungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden des aktuellen Geschäftsjahres sowie der vier vorangegangenen Geschäftsjahre. Eine Verringerung der latenten Steuerschulden in einem Geschäftsjahr wird dabei so behandelt, dass er die Nettoerhöhung des DTL-Saldos im jeweils – der zeitlichen Reihenfolge nach – ältesten Geschäftsjahr mindert (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.23).

Für zusammengefasste latente Steuerschulden ist zur Bestimmung des Nachversteuerungsbetrages auf Ebene der Zusammenfassung eine Nachversteuerungsdifferenz zu bilden. Diese Nachversteuerungsdifferenz (*unjustified balance*) bildet sich aus der Differenz zwischen dem offenen Nachversteuerungssaldo (*outstanding balance*) und dem zulässigen Höchstbetrag (*maximum justifieable amount*). Ergibt sich bei dieser Berechnung ein negativer Betrag, ist die Nachversteuerungsdifferenz mit null anzusetzen. Um den Nachversteuerungsbetrag zu ermitteln, ist die Nachversteuerungsdifferenz des vorangegangenen Geschäftsjahres von der Nachversteuerungsdifferenz des laufenden Geschäftsjahres abzuziehen. Ein so ermittelter positiver Unterschiedsbetrag (*unjustified balance yearly movement*) ist als Nachversteuerungsbetrag gemäß § 42 Abs. 6 anzusetzen (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.22). Dies hat den Grund, dass ein positiver Unterschiedsbetrag eine Steigerung jenes Betrages an latenten Steuerschulden bedeutet, welcher nicht innerhalb der letzten fünf Geschäftsjahre aufgelöst oder beglichen wurde. Im Unterschied dazu deutet ein negativer Unterschiedsbetrag darauf hin, dass eine latente Steuerschuld aufgelöst oder beglichen wurde, die in einem früheren Geschäftsjahr bereits nachversteuert wurde (§ 42 Abs. 3 Z 2), weshalb die im nunmehrigen Geschäftsjahr durch die Begleichung oder Auflösung entstandene Verringerung des bilanziell erfassten latenten Steueraufwandes durch eine Erhöhung um diesen Betrag wieder zu bereinigen ist.

Beispiel zur Berechnung nach der LIFO-Methode (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Example 4.4.4-3):

Für die Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe erfolgt ab dem Geschäftsjahr X1 eine kategorienbasierte Zusammenfassung latenter Steuerschulden gemäß § 42a. Der zulässige Höchstbetrag wird nach der LIFO-Methode ermittelt. Der zulässige Höchstbetrag ist folglich gemäß § 42a Abs. 3 Z 2 lit. a als Saldo der jährlichen Erhöhungen und Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden des aktuellen Geschäftsjahres sowie der vier vorangegangenen Geschäftsjahre zu bilden, bei einem negativen Saldo ist null anzusetzen. In den Jahren X1 bis X10 ergeben sich folgende jährliche Veränderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden:

LIFO Methode										
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
[redacted]					[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
[redacted]					[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
Unterschiedsbetrag					10,00	120,00	130,00	120,00	30,00	

Im Jahr X6 beträgt im Hinblick auf das fünftvorangegangene Jahr X1 der zulässige Höchstbetrag der zusammengefassten latenten Steuerschulden unter Berücksichtigung der Erhöhungen und Minderungen

der Jahre X2 bis X6 500. Der offene Nachversteuerungssaldo der Jahre X1 bis X6 beträgt 510. Daraus ergibt sich eine Nachversteuerungsdifferenz iHv 10 (510-500). Da für das Vorjahr X5 die Nachversteuerungsdifferenz null betrug, ergibt sich im laufenden Jahr X6 ein Unterschiedsbetrag iHv 10. Dieser im Jahr X6 ermittelte positive Unterschiedsbetrag ist als Nachversteuerungsbetrag gemäß § 42 Abs. 6 zu erfassen und führt zu einer Verminderung der angepassten latenten Steuern des Jahres X1.

Im Jahr X7 liegt ebenfalls ein positiver Unterschiedsbetrag iHv 120 vor, der ebenso als Nachversteuerungsbetrag gemäß § 42 Abs. 6 für das fünftvorangegangene Jahr X2 zu erfassen ist.

Aufgrund der LIFO-Methode liegt auch im Jahr X8 trotz einer Verminderung der latenten Steuern von iHv -80 ein positiver Unterschiedsbetrag iHv 130 vor, der dem Gesamtbetrag der jährlichen Veränderung des Jahres X3 (fünftvorangegangenes Jahr) iHv 130 entspricht und folglich als Nachversteuerungsbetrag für das Jahr X3 gemäß § 42 Abs. 6 anzusetzen ist.

Im Jahr X9 liegt ebenfalls ein positiver Unterschiedsbetrag iHv 120 vor, der ebenso als Nachversteuerungsbetrag gemäß § 42 Abs. 6 für das fünftvorangegangene Jahr X4 zu erfassen ist.

Im Jahr X10 würde der Saldo der jährlichen Erhöhungen und Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden des aktuellen Geschäftsjahres sowie der vier vorangegangenen Geschäftsjahre X6 bis X9 einen negativen Betrag iHv -40 führen; in diesem Fall ist der zulässige Höchstbetrag gemäß § 42a Abs. 3 mit null anzusetzen. Der offene Nachversteuerungssaldo der Jahre X1 bis X10 beträgt 350. Daraus ergibt sich eine Nachversteuerungsdifferenz iHv 350 (350-0). Da für das Vorjahr X9 die Nachversteuerungsdifferenz 380 betrug, ergibt sich im laufenden Jahr X10 ein negativer Unterschiedsbetrag iHv -30. Dieser im Jahr X10 ermittelte negative Unterschiedsbetrag ist als Erhöhung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern gemäß § 42 Abs. 3 anzusetzen und führt zu einer Verminderung der angepassten latenten Steuern des Jahres X10.

Beispiel Berechnung nach der FIFO-Methode (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Example 4.4.4-2):

Für die Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe erfolgt ab dem Geschäftsjahr X1 eine kategorienbasierte Zusammenfassung latenter Steuerschulden gemäß § 42a. Die Ermittlung des zulässigen Höchstbetrages erfolgt nach der FIFO-Methode, weil die Voraussetzungen des § 42a Abs. 4 Z 2 vorliegen. Der zulässige Höchstbetrag ist folglich gemäß § 42a Abs. 3 Z 2 lit. b die Summe der jährlichen Erhöhungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden des aktuellen Geschäftsjahres sowie der vier vorangegangenen Geschäftsjahre. In den Jahren X1 bis X10 ergeben sich folgende jährliche Veränderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden:

FIFO Methode										
[redacted]	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
[redacted]						[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
[redacted]						[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]	[redacted]
Unterschiedsbetrag						10,00	120,00	50,00	120,00	80,00

Im Jahr X6 beträgt im Hinblick auf das fünftvorangegangene Jahr X1 der zulässige Höchstbetrag der zusammengefassten latenten Steuerschulden unter Berücksichtigung der jährlichen Erhöhungen der Jahre X2 bis X6 500. Der offene Nachversteuerungssaldo der Jahre X1 bis X6 beträgt 510. Daraus ergibt sich eine Nachversteuerungsdifferenz iHv 10 (510-500). Da für das Vorjahr X5 die Nachversteuerungsdifferenz null betrug, ergibt sich im laufenden Jahr X6 ein Unterschiedsbetrag iHv 10. Dieser im Jahr X6 ermittelte positive Unterschiedsbetrag ist als Nachversteuerungsbetrag gemäß § 42 Abs. 6 zu erfassen und führt zu einer Verminderung der angepassten latenten Steuern des Jahres X1.

Im Jahr X7 liegt ebenfalls ein positiver Unterschiedsbetrag iHv 120 vor, der ebenso als Nachversteuerungsbetrag gemäß § 42 Abs. 6 für das fünftvorangegangene Jahr X2 zu erfassen ist.

Aufgrund der FIFO-Methode beträgt der zulässige Höchstbetrag im Jahr X8 unter Berücksichtigung der jährlichen Erhöhungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden der Jahre X4 bis X7 260. Im Unterschied zum Beispiel zur LIFO-Methode kürzt die Minderung des Jahres X8 iHv -80 nicht den zulässigen Höchstbetrag, weil die Minderung in diesem Jahr zuerst auf die älteste latente Steuerschuld anzurechnen ist. Es liegt folglich im Jahr X8 lediglich ein positiver Unterschiedsbetrag iHv 50 vor, der als Nachversteuerungsbetrag für das Jahr X3 gemäß § 42 Abs. 6 anzusetzen ist.

Im Jahr X9 liegt ebenfalls ein positiver Unterschiedsbetrag iHv 120 vor, der ebenso als Nachversteuerungsbetrag gemäß § 42 Abs. 6 für das fünftvorangegangene Jahr X4 zu erfassen ist.

Im Jahr X10 beträgt der zulässige Höchstbetrag unter Berücksichtigung der jährlichen Erhöhungen der Jahre X6 und X7 130; die Minderungen in den Jahren X8 und X10 sind aufgrund der FIFO-Methode

nicht zu berücksichtigen. Der offene Nachversteuerungssaldo der Jahre X1 bis X10 beträgt 350. Daraus ergibt sich eine Nachversteuerungsdifferenz iHv 220 (350-130). Da für das Vorjahr X9 die Nachversteuerungsdifferenz 300 betrug, ergibt sich im laufenden Jahr X10 ein negativer Unterschiedsbetrag iHv -80. Dieser im Jahr X10 ermittelte negative Unterschiedsbetrag ist als Erhöhung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern gemäß § 42 Abs. 3 anzusetzen und führt zu einer Verminderung der angepassten latenten Steuern des Jahres X10.

Zu Abs. 4:

Mit Abs. 4 sollen die Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 betreffend die Änderungen des GloBE-Kommentars zu Art. 4.4.4., Rz 90.19-90.21, umgesetzt werden. Diese sehen eine zusätzliche Einschränkung für den Fall der Anwendung der FIFO-Methode nach Abs. 3 Z 2 lit. b vor.

Gemäß Z 1 ist die FIFO-Methode jedenfalls bei der sachkontenbasierten Zusammenfassung möglich. Bei Anwendung der kategorienbasierten Zusammenfassung ist die FIFO-Methode nur zulässig, wenn eine von zwei Voraussetzungen zum Umkehrtrend erfüllt ist:

– Hierbei müssen gemäß lit. a sämtliche zusammengefassten latenten Steuerschulden einen ähnlichen Umkehrtrend haben. Ein ähnlicher Umkehrtrend im Sinne der Z 2 lit. a liegt vor, wenn sich die kategorienbasiert zusammengefassten Steuerschulden höchstens in einem Abstand von zwei Geschäftsjahren auflösen oder beglichen werden.

– Falls dies nicht der Fall ist, muss gemäß lit. b bei zusammengefassten latenten Steuerschulden ohne ähnlichen Umkehrtrend, der sich über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren erstreckt, nachgewiesen werden, dass es zu einer Nachversteuerung entsprechend den Grundsätzen des § 42 Abs. 6 kommt. Zur Erbringung dieses Nachweises sind die tatsächlichen Umstände sowie die einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften maßgeblich (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.21). So könnte eine Geschäftseinheit z. B. darlegen, dass die in Bezug auf eine kategorienbasierte Zusammenfassung erfassten latenten Steuerschulden gleichmäßig über einen Zeitraum von zehn Jahren, beginnend mit dem, dem Entstehungsjahr folgenden Geschäftsjahr, aufgelöst werden und dass die FIFO-Methode dazu führt, dass die Hälfte der in dieser Gruppe erfassten latenten Steuerschulden nachversteuert wird.

Eine Nichtanwendbarkeit des Abs. 4 Z 2 führt stets dazu, dass bei der betroffenen kategorienbasierten Zusammenfassung nur die Anwendung der LIFO-Methode möglich ist.

Zu Abs. 5:

Mit Abs. 5 soll eine Spezialnorm zur Berechnung des offenen Nachversteuerungssaldos für jene Fälle geschaffen werden, in denen bereits vor dem Jahr der erstmaligen Zusammenfassung eine latente Steuerschuld erfasst war (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.31). Diese Spezialnorm ist notwendig, weil Abs. 3 Z 1 den offenen Nachversteuerungssaldo als Saldo der jährlichen Erhöhungen seit der erstmaligen Zusammenfassung normiert.

Im Falle, dass latente Steuerschulden aus Jahren vor dem Übergangsjahr (§ 80 Abs. 6) einer Gruppe zugeordnet werden, wird mit Abs. 5 eine Regelung geschaffen, wie eine Zurechnung von Minderungen der latenten Steuerschulden auf solche Vor-Übergangsjahre zu erfolgen hat, um diese Minderungen nicht bei der Berechnung des offenen Nachversteuerungssaldos zu berücksichtigen (Abs. 3 Z 1).

Bei Anwendung der LIFO-Methode wird systematisch zuerst der offene Nachversteuerungssaldo vermindert und erst danach erfolgt eine Verminderung der latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren. Konsequenterweise sind daher Minderungen latenter Steuerschulden erst dann den Vor-Übergangsjahren zuzurechnen, wenn diese Minderungen den offenen Nachversteuerungssaldo übersteigen.

Genau umgekehrt, wird bei der FIFO-Methode eine Minderung zuerst der älteren latenten Steuerschuld zugerechnet (auf die Vor-Übergangsjahre) und erst danach dem offenen Nachversteuerungssaldo. Aus diesem Grund sind Minderungen von in einer Gruppe zusammengefassten latenten Steuerschulden auch so lange den Vor-Übergangsjahren zuzurechnen, bis diese latenten Steuerschulden vollständig gemindert sind und erst danach erfolgt eine Anrechnung der Minderung auf den offenen Nachversteuerungssaldo.

Zu Abs. 6:

Abs. 6 soll eine Spezialnorm für jene Fälle vorsehen, in denen seit der erstmaligen Zusammenfassung in einer Gruppe latente Steuerschulden als nicht beanspruchte Abgrenzungen iSd § 42 Abs. 9 nicht in die angepassten latenten Steuern nach § 42 Abs. 1 einbezogen wurden.

Zusammengefasste latente Steuerschulden aus nicht beanspruchten Abgrenzungen sind grundsätzlich den zusammengefassten Gruppen zuzuordnen, die in Abs. 1 normiert werden und tatsächlich in Anspruch genommen wurden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024, zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.7, Rz 112.1) Diese latenten Steuerschulden aus nicht beanspruchten Abgrenzungen sollen in weiterer Folge bei tatsächlicher Auflösung oder Begleichung gemäß § 42 Abs. 3 Z 1 als Steueraufwand berücksichtigt werden (dadurch wird die bilanzielle Auflösung und damit der Steuerertrag neutralisiert). Um eine solche Neutralisierung des Steuerertrages nach § 42 Abs. 3 Z 1 zu gewährleisten muss in einem ersten Schritt die Zuordnung erfolgen.

Erhöhungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden aus nicht beanspruchten Abgrenzungen sind bei der Ermittlung des offenen Nachversteuerungssaldos nicht zu berücksichtigen, weil die entsprechenden latenten Steuerschulden aufgrund der Nichteinbeziehung in die angepassten latenten Steuerschulden nicht der Nachversteuerung unterliegen (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.7, Rz 112.1). Ob und in welchem Geschäftsjahr Minderungen von in Gruppen zusammengefassten latenten Steuerschulden den nicht beanspruchten Abgrenzungen zuzurechnen sind, richtet sich wiederum danach, ob die FIFO- oder LIFO-Methode zur Anwendung kommt. Es soll in Abs. 6 jedoch klargestellt werden, dass die latenten Steuerschulden aus nicht beanspruchten Abgrenzungen zeitlich nach den latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren angefallen sind (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.7, Rz 112.6).

Werden nun Minderungen den zusammengefassten latenten Steuerschulden aus nicht beanspruchten Abgrenzungen, entweder nach der LIFO- oder FIFO-Methode, zugerechnet, soll eine Auflösung nach § 42 Abs. 3 Z 1 neutralisiert werden. Dies wird durch die Anordnung erreicht, dass die Minderung bei der Berechnung des offenen Nachversteuerungssaldos berücksichtigt wird. Dadurch ergibt sich eine Verringerung des Nachversteuerungsbetrages und daher entweder eine Kürzung des Nachversteuerungsbetrages (saldiert) oder ein negativer Unterschiedsbetrag; dieser ist als Erhöhung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern gemäß § 42 Abs. 3 (Z 1) anzusetzen.

Erfolgt nach erstmaliger Zusammenfassung ein Wechsel des Wahlrechts gemäß § 42 Abs. 9 ist für die weitere Zurechnung der Minderungen auf die zeitliche Abfolge der Erhöhungen abzustellen, um auch bei einem Wechsel in die bzw. aus der in § 42 Abs. 9 normierten Regelung eine zeitliche Konsistenz zur Anwendung der FIFO- oder LIFO-Methode sicherzustellen.

Zu Abs. 7:

Entsprechend den Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024, Änderung des GloBE-Kommentars zu Art. 4.4.4, Rz 90.25ff, soll in Abs. 7 eine Vereinfachung für jene Fälle vorgesehen werden, bei denen in einer Gruppe latente Steuerschulden zusammengefasst werden, die als kurzfristige latente Steuerschulden zu qualifizieren sind. Kurzfristige latente Steuerschulden sind solche, bei denen unter Berücksichtigung objektiver Umstände dargelegt werden kann, dass diese bis zum Ende des fünften der Berücksichtigung folgenden Geschäftsjahres aufgelöst sein werden. Diese Vereinfachung kommt insbesondere im Bereich des Umlaufvermögens, etwa im Hinblick auf die Zusammenfassung von latenten Steuerschulden in Bezug auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Betracht, wenn die Geschäftseinheit nachweisen kann, dass die den latenten Steuerschulden zugrundeliegenden Forderungen innerhalb von fünf Jahren beglichen, abgeschrieben oder auf andere Weise (zB durch einen Verkauf) verwertet werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.27).

Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vereinfachung für kurzfristige latente Steuerschulden vor, dürfen in Abweichung zu Abs. 1 Z 2 lit. a auch latente Steueransprüche in die zusammengefassten Gruppen einbezogen werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.28).

Für den Fall, dass die objektiven Umstände nicht mehr nachgewiesen werden können, fällt auch die Ausnahme weg, dass für diese zusammengefasste Gruppe keine Nachversteuerung gemäß § 42 Abs. 6 zu erfolgen hat. Zu Beginn des Geschäftsjahres, in dem diese Änderung eintritt, ist der Saldo der Erhöhungen und Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden der zusammengefassten Gruppe festzustellen und anschließend wie latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zu behandeln (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.29).

Zu Abs. 8:

Eine Spezialnorm ist auch für jene Fälle notwendig, in denen Gruppen nicht mehr oder abweichend von den vorangegangenen Geschäftsjahren zusammengefasst werden sollen (Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024, Rz 90.32).

Wenn eine Geschäftseinheit ihre latenten Steuerschulden nicht mehr oder in abweichender Weise als in den Vorjahren gemäß Absatz 1 zusammenfasst, muss sie zunächst den Betrag der Nachversteuerungsattribute der bisher gebildeten zusammengefassten Gruppe feststellen. Dieser Betrag ist anschließend angemessen auf die einzelnen latenten Steuerschulden oder auf die neu gebildeten zusammengefassten Gruppen zu verteilen. Die hierfür neu zu verteilenden Nachversteuerungsattribute sind in Abs. 8 aufgezählt (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.33).

Zu Abs. 9:

Abs. 9 soll abschließend eine zusätzliche Nachweispflicht für die Vornahme der kategorienbasierten Zusammenfassung vorsehen. Sollte entweder der Nachweis der Voraussetzungen für die kategorienbasierte Zusammenfassung (Nichtvorliegen der in Z 2 normierten Tatbestände) oder der Nachweis, dass es sich um kurzfristige Steuerschulden im Sinne des Abs. 7 handelt, nicht erbracht werden, können die betroffenen Steuerschulden nicht kategorienbasiert zusammengefasst werden bzw. die Vereinfachungsregel des Abs. 7 nicht in Anspruch genommen werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.4.4, Rz 90.8).

Zu Z 9 (§ 52 Abs. 1 Z 2 lit. a):

Es soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden, weil für den sog. De-Minimis-Test bei der vereinfachten Berechnung nach § 54 für unwesentliche Geschäftseinheiten wie beim De-Minimis-Test gemäß § 50 im Rahmen der „Mindeststeuer-Vollberechnung“ ebenso die durchschnittlichen Beträge iSd § 50 (durchschnittliche Mindeststeuer-Umsatzerlöse, durchschnittliche Mindeststeuer-Nettogewinn bzw. -Nettoverlust des laufenden Geschäftsjahres und der zwei vorangegangenen Geschäftsjahre) maßgeblich sind (vgl. *OECD*, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules [Pillar Two], Rz 83). Im Unterschied dazu sind bei der vereinfachten Berechnung nach § 55 beim CbCR-Safe-Harbour die Beträge des laufenden Geschäftsjahres für den De-Minimis-Test maßgeblich (Jahresbetrachtung).

Zu Z 4 lit. d und 10 (§ 2 Z 48 und 49, § 53 Abs. 6 Z 5):

In Umsetzung von Punkt 6 „*Treatment of Securisation Vehicles*“ der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien sollen die Ausschlussgründe des NES-Safe-Harbours um eine Z 5 ergänzt werden. Dieser Ausschluss vom NES-Safe-Harbour soll für ausländische Verbriefungszweckgesellschaften (sog. „*Special Purpose Vehicles*“; SPVs) gelten, sofern im jeweiligen Belegenheitsstaat dieser Gesellschaft keine NES für die Verbriefungszweckgesellschaft zu entrichten ist. Nimmt daher das ausländische Steuerhoheitsgebiet die Verbriefungszweckgesellschaft – im Unterschied zu Österreich – aus dem Anwendungsbereich der dortigen NES-Regelung aus, wird der Ergänzungssteuerbetrag für dieses Steuerhoheitsgebiet in Bezug auf die Verbriefungszweckgesellschaft nicht auf null reduziert (sog. „*Switch-off-Regel*“). Sofern im Ausland Verbriefungszweckgesellschaften lediglich als NES-Steuerschuldner ausgeschlossen werden und die NES in Bezug auf die Verbriefungszweckgesellschaft von einer anderen Geschäftseinheit entrichtet wird, kommt die „*Switch-off-Regel*“ gemäß § 53 Abs. 6 Z 5 hingegen nicht zur Anwendung (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024, Punkt 6.1.4, Änderung des GloBE-Kommentars, QDMTT Safe Harbour, Rz 49.1).

Verbriefungszweckgesellschaften werden im Rahmen sog. Verbriefungsvereinbarungen eingesetzt, damit einem Gläubiger die Refinanzierung seiner Forderungen durch ihre Umwandlung in handelbare Wertpapiere ermöglicht wird. Der Gläubiger (sog. „Originator“) bündelt ausgewählte Teile seines Forderungsportfolios, ordnet sie unterschiedlichen Risikokategorien für unterschiedliche Anleger zu und ermöglicht den Anlegern auf diese Weise die Investition in Forderungen, zu denen sie üblicherweise keinen unmittelbaren Zugang haben. Die Anlegerrenditen werden aus den Zahlungsflüssen der verbrieften Forderungen erwirtschaftet.

Dabei verbleibt der Verbriefungszweckgesellschaft in der Regel nur ein unwesentlicher Gewinn über die Laufzeit der Vereinbarung, weil aufgrund der Vereinbarung zwischen der Verbriefungszweckgesellschaft und dem Originator der Forderungen typischerweise die gesamten Überschüsse an den Originator ausbezahlt werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024, Punkt 6.1.4, Änderung des GloBE-Kommentars zu Art. 10.1, Rz 148.2 ff). In § 2 Z 48 und Z 49 sollen Begriffsdefinitionen der „Verbriefungszweckgesellschaft“ sowie der „Verbriefungsvereinbarung“ im Einklang mit den

Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 aufgenommen werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024, Punkt 6.1.4, Änderung des GloBE-Kommentars zu Art. 10.1, Rz 148.2 ff).

Zu Z 10, 12, 23 lit. b, 24 und 26 (§§ 53 Abs. 6 Z 6, 55 Abs. 1 Z 2 lit. a, 80 Abs. 2, 80a und 84 Abs. 4):

Allgemeines:

§ 80 regelt in Umsetzung von Art. 9.1 der GloBE-Mustervorschriften ganz allgemein, wie die Berücksichtigung von latenten Steuern bei erstmaligem Eintritt einer Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung im sog. Übergangsjahr zu erfolgen hat. Dadurch soll es Unternehmensgruppen ermöglicht werden, vorhandene latente Steueransprüche (insbesondere aufgrund von Verlustvorträgen) beim Eintritt in die globale Mindestbesteuerung auch in Folgejahren nutzen zu können, um eine Verzerrung bei der Anwendung dieser Regeln auf Unternehmensgruppen zu vermeiden. Die Übergangsregelung soll jedoch nicht dazu dienen, dass Unternehmensgruppen Geschäftsvorfälle abschließen bzw. Steuerhoheitsgebiete Steuerattribute einräumen können, die in erheblichem Ausmaß zum Aufbau latenter Steueransprüche im Übergangsjahr genutzt werden können. Diesfalls könnten Unternehmensgruppen in den Folgejahren im Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung einen latenten Steueraufwand nutzen, der bei der Berechnung des Effektivsteuersatzes neben den tatsächlich zu entrichtenden Steuern zu berücksichtigen wäre und den Effektivsteuersatz über den Mindeststeuersatz anheben könnte, sodass sie für den Zeitraum der Nutzung dieser Steuerattribute von der Entrichtung der Mindeststeuer „abgeschirmt“ wären, obwohl ihre tatsächliche Steuerbelastung auf Basis der entrichteten Steuern unter 15 % liegt.

Das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS hat beobachtet, dass einzelne ausländische Steuerhoheitsgebiete nach der Veröffentlichung der GloBE-Vorschriften am 30. November 2021 Maßnahmen gesetzt haben, die von Unternehmensgruppen zum Aufbau derartiger Steuerattribute vor der erstmaligen Anwendung der globalen Mindestbesteuerung genutzt werden könnten. Diese Steuerattribute dürften von einigen Unternehmensgruppen auch als latente Steueransprüche in ihren Abschlüssen erfasst worden sein und könnten daher in weiterer Folge bei der Bestimmung des Effektivsteuersatzes für das Übergangsjahr und für darauffolgende Jahr für diese ausländischen Steuerhoheitsgebiete herangezogen werden. Vor diesem Hintergrund hat das OECD/G20 inclusive Framework on BEPS am 13. Jänner 2025 Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 der GloBE-Mustervorschriften beschlossen und darin wichtige Klarstellungen getroffen, die insbesondere für die Anwendung dieser Bestimmung in Bezug auf Steuervorteile aufgrund staatlicher Maßnahmen relevant sind.

Daher soll auch die bisherige Regelung über den Ausschluss sog. ausgenommener Steuerattribute gemäß § 80 Abs. 2 bei der erstmaligen Berechnung der latenten Steuern für das Übergangsjahr klarer und umfassender in einem gesonderten § 80a gefasst werden, um sicherzustellen, dass diese vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS als unerwünscht identifizierten Konstellationen nicht zur Aushöhlung der Regelungen über die globale Mindestbesteuerung im Rahmen des MinBestG genutzt werden können.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes und zur Vermeidung von Härtefällen soll jedoch entsprechend der internationalen Einigung im Rahmen des OECD/G20 Inclusive Framework in den in § 80a Abs. 4 erwähnten Fällen für bestimmte begünstigte Geschäftsjahre (§ 80a Abs. 5) ein Toleranzbetrag (§ 80a Abs. 6) zur Nutzung als latenter Steueraufwand zugelassen werden (Toleranzregelung).

Die Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 betreffen aber nicht nur die Änderung in § 80 Abs. 2 iVm der Ergänzung des § 80a betreffend die Berücksichtigung ausgeschlossener Steuerattribute für das Übergangsjahr und Folgejahre. Sie schließen die nach § 80a ausgenommenen Steuerattribute systemkonform zur Vermeidung dieser unerwünschten Konstellationen auch bei der vereinfachten Berechnung der erfassten Steuern im Rahmen des CbCR-Safe-Harbours aus. Daher soll auch § 55 Abs. 1 Z 2 lit. a entsprechend angepasst werden, wobei die Toleranzregelung gemäß § 80a Abs. 4 sinngemäß angewendet werden soll.

Weiters halten die Verwaltungsleitlinien fest, dass die Umsetzung einer § 80a entsprechenden Regelung durch Steuerhoheitsgebiete auch für die Inanspruchnahme des sogenannten NES-Safe-Harbours maßgeblich ist. Allerdings sehen diese Verwaltungsleitlinien vor, dass Staaten, die im Rahmen ihrer NES-Regelungen über die Toleranzregelung iSd § 80 Abs. 4 hinausgehend latente Steueraufwendungen iZm ausgenommenen Steuerattributen zur Berücksichtigung bei der Ermittlung des Effektivsteuersatzes zulassen, zwar temporär die Voraussetzungen des sog. NES-Safe-Harbours erfüllen konnten. Die anderen Staaten sollen in solchen Fällen jedoch den NES-Safe-Harbour nicht mehr anwenden, um den gewährten Steuervorteil systemkonform insoweit durch Erhebung der Mindeststeuer im Wege der PES oder SES zu neutralisieren (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 13. Jänner 2025, Rz 5). Daher sollen auch die Ausschlussgründe des NES-Safe-Harbours gemäß § 53 Abs. 6 auf diese Fälle ausgeweitet werden.

Zur Vermeidung von Umgehungen sollen die geänderten Regelungen (§§ 80 Abs. 2 iVm 80a, 53 Abs. 6 Z 6 und 55 Abs. 2 Z 1 lit. a) generell bereits für Geschäftsjahre gelten, die ab dem 31. Dezember 2023 beginnen; andernfalls würden diese ungerechtfertigten Steuerattribute in die globale Mindestbesteuerung „importiert" werden und einer Anwendung der globalen Mindeststeuer auch in Folgejahren trotz tatsächlicher Besteuerung unter 15% entgegenstehen.

Zu § 53 Abs. 6 Z 6:

Entsprechend den Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 sollen die Ausschlussgründe des NES-Safe-Harbours in Bezug auf ausländische Steuerhoheitsgebiete in Z 6 um jene Fälle erweitert werden, in denen latente Steueransprüche sowie der aus deren Umkehrung resultierende latente Steueraufwand in den in § 80a Abs. 1 Z 4 bis 6 genannten Fällen im Ausland nicht aufgrund einer § 80a vergleichbaren Regelung bei der Ermittlung der latenten Steuern des Übergangsjahres sowie der angepassten latenten Steuern ausgeschlossen werden. Aus dem Verweis auf § 80a ergibt sich, dass dieser Ausschlussgrund jedoch nicht vorliegt, wenn latente Steueraufwendungen lediglich auf Grundlage einer § 80a Abs. 4 entsprechenden ausländischen Toleranzregelung berücksichtigt werden.

Wird im ausländischen Steuerhoheitsgebiet der temporäre CbCR-Safe-Harbour in Anspruch genommen, soll ebenso der NES-Safe-Harbour ausgeschlossen werden, wenn die ausländische CbCR-Safe-Harbour-Regelung die Nutzung dieser ausgeschlossenen Steuerattribute nicht im Wege einer § 55 Abs. 1 Z 2 lit. a vergleichbaren Regelung ausschließt.

Kommt der Ausschlussgrund gemäß Z 6 zur Anwendung, soll dementsprechend der Ergänzungssteuerbetrag für dieses Steuerhoheitsgebiet nicht auf null reduziert werden, sondern es ist für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet – somit in Bezug auf sämtliche Geschäftseinheiten dieser Unternehmensgruppe – ein Ergänzungssteuerbetrag zu ermitteln, wobei auf die zu entrichtende PES oder SES im Inland eine etwaig entrichtete ausländische NES nach Maßgabe des § 47 Abs. 4 angerechnet wird (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, QDMTT Safe Harbour, Annex A-3 Rz 49.1).

Zu § 55 Abs. 1 Z 2 lit. a:

Im Rahmen des temporären CbCR-Safe-Harbours werden bei der vereinfachten Ermittlung der angepassten erfassten Steuern für Zwecke des Effektivsteuersatztests grundsätzlich auch latente Steuern mitberücksichtigt. Vor dem Hintergrund der Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1. sollen jedoch auch die nach § 80a Abs. 1 Z 4 bis 6 ausgenommenen Steuerattribute nicht nur bei der GloBE-Vollberechnung ab dem Übergangsjahr (§ 80 Abs. 6), sondern mit der Ergänzung in § 55 Abs. 1 Z 2 lit. a ebenso bei der vereinfachten Steuerberechnung im Rahmen des CbCR-Safe-Harbours vor dem Übergangsjahr ausgeschlossen werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Transitional CbCR Safe Harbour, Annex A-1 Rz 13). Dabei soll jedoch auch die Toleranzregelung gemäß § 80a Abs. 4 sinngemäß angewendet werden; d.h. ein latenter Steueranspruch kann in den in dieser Bestimmung genannten Fällen in den begünstigten Geschäftsjahren iSd § 80a Abs. 5 bis zur Höhe des Toleranzbetrages iSd § 80a Abs. 5 auch iRd CbCR-Safe-Harbours bei der vereinfachten Ermittlung der angepassten erfassten Steuern berücksichtigt werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Transitional CbCR Safe Harbour, Annex A-1 Rz 19).

Zu § 80 Abs. 2:

Der neu gefasste § 80 Abs. 2 soll nunmehr lediglich allgemein regeln, dass bestimmte latente Steuern – sog. ausgenommene Steuerattribute – von der gemäß Abs. 1 vorzunehmenden Berechnung der latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden für das Übergangsjahr nach Maßgabe der Regelung des § 80a auszunehmen sein sollen. Der Ausschluss gemäß § 80 Abs. 2 iVm § 80a soll jedoch nicht für latente Steuern gemäß § 80 Abs. 1 Z 5 gelten, die bei einem Beitritt oder Austritt von Geschäftseinheiten vor dem Übergangsjahr auf Basis des historischen Mindeststeuer-Buchwertes angesetzt werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2 Rz 8.1).

Zu § 80a Abs. 1:

Abs. 1 soll eine Auflistung der von der Berechnung gemäß § 80 Abs. 1 ausgenommenen Steuerattribute enthalten.

Nach Z 1 sollen darunter zunächst – wie bereits bisher in § 80 Abs. 2 ausdrücklich geregelt – latente Steueransprüche betreffend die von der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes ausgenommenen Posten fallen.

Z 2 erwähnt nunmehr ausdrücklich auch latente Steueransprüche, die mit steuerlichen Abzügen oder steuerlichen Verlusten im Zusammenhang stehen, soweit diesen keine tatsächlichen Aufwendungen gegenüberstehen. Dies betrifft etwa steuerliche Buchverluste aufgrund einer die Anschaffungskosten übersteigenden Abschreibung (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2 Rz 8.1). Bei inländischen Geschäftseinheiten kann dies somit etwa einen in einem Verlustjahr geltend gemachten Investitionsbetrag betreffen, der den steuerlichen Verlustvortrag erhöht hat. Diesfalls wäre daher der zu Beginn des Übergangsjahres auf Basis des vorhandenen steuerlichen Verlustvortrages ermittelte latente Steueranspruch insoweit um den ausgenommenen latenten Steueranspruch in Bezug auf den Investitionsfreibetrag zu kürzen.

Überdies sollen nach Z 3 ausdrücklich auch latente Steueransprüche im Zusammenhang mit einer Steuervorauszahlung für Einkünfte, die nicht in den Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust einbezogen werden, als ausgenommene Steuerattribute gelten (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2 Rz 8.1).

Die nach den Z 4 bis 7 ausgenommenen Steuerattribute sollen jene unerwünschten Konstellationen abbilden, die in den Verwaltungsleitlinien vom 13. Jänner 2025 ausdrücklich erwähnt wurden (vgl. OECD, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2, Rz 8.5 – 8.7). Dies betrifft:

- latente Steuern im Zusammenhang mit einer Steuergutschrift oder einem ähnlichen steuerlichen Vorteil (z. B. die steuerneutrale Aufstockung der steuerlichen Buchwerte), die auf einer (individuellen) staatlichen Maßnahme beruhen (Z 4);
- latente Steueransprüche im Zusammenhang mit einem Wahlrecht einer Geschäftseinheit, das rückwirkend die steuerliche Behandlung eines Vorgangs den Besteuerungszeitraum ändert, für den bereits eine Steuerfestsetzung erfolgt oder der Steuererklärung eingereicht worden ist (Z 5);
- latente Steueransprüche oder latente Steuerschulden aufgrund von Bewertungsunterschieden zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerlichen Buchwerten, wenn diese Unterschiede aufgrund eines erstmalig eingeführten Körperschaftsteuerregimes entstanden sind (Z 6);
- latente Steueransprüche in Bezug auf steuerliche Verluste, wenn diese vor der erstmaligen Einführung eines Körperschaftsteuerregimes in einem Steuerhoheitsgebiet endende – mit Ausnahme der fünf vorangegangenen – Geschäftsjahre betreffen (Z 7).

Zu § 80a Abs. 2 und Abs. 3:

Entsprechend der bisher in § 80 Abs. 2 enthaltenen Regelung soll die Nichtberücksichtigung ausgenommener Steuerattribute gemäß Abs. 1 in zeitlicher Hinsicht nur dann gelten, wenn diese durch einen Geschäftsvorfall entstehen, der nach der Veröffentlichung der GloBE-Mustervorschriften am 30. November 2021 stattfindet. Dies betrifft in aller Regel Geschäftsvorfälle, die nach diesem Stichtag und vor dem Beginn des Übergangsjahres stattfinden, kann jedoch auch für Geschäftsvorfälle nach dem Übergangsjahr relevant sein, sofern ein latenter Steueranspruch gemäß § 80 Abs. 1 in der Finanzkonten nachweislich erfasst oder im Abschluss für das Übergangsjahr offengelegt wurde (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2 Rz 8.2).

In inhaltlicher Sicht soll der Begriff des Geschäftsvorfalls weit zu verstehen sein und nicht bloß auf geschäftliche Transaktionen der Geschäftseinheit beschränkt sein, sondern in Fällen des Abs. 1 Z 4 auch staatliche Maßnahmen mitumfassen (vgl. *OECD,* Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2, Rz 8.3). Unter den Begriff der staatlichen Maßnahme sollen gemäß Abs. 3 etwa individuelle Maßnahmen (z. B. Rulings oder sonstige Vereinbarungen) fallen, die der Geschäftseinheit einen selektiven Steuervorteil gewähren, den die Geschäftseinheit ohne diese individuelle Maßnahme nicht erhalten hätte. Entscheidend soll sein, dass es sich hier um individuelle steuerliche Begünstigungen handelt, deren Gewährung im staatlichen Ermessen liegt (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2, Rz 8.4). Besteht hingegen etwa eine allgemeine gesetzliche Grundlage für die Gewährung einer Steuergutschrift für förderfähige Ausgaben, soll keine schädliche staatliche Maßnahme vorliegen, wenn der Steuerpflichtige etwa ein Ruling der zuständigen Behörde einholt, in dem die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuergutschrift vorab bestätigt werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2, Rz 8.4).

Außerdem soll in Fällen des Abs. 1 Z 5 die Ausübung oder Änderung des dort genannten Wahlrechts als Geschäftsvorfall gelten. Weiters soll auch in Fällen des Abs. 1 Z 6 und 7 die erstmalige Einführung eines Körperschaftsteuerregimes als Geschäftsvorfall gelten; d.h. die Neueinführung eines Körperschaftsteuerregimes nach dem 30. November 2021 soll vom Anwendungsbereich dieser Regelungen erfasst.

Zu § 80a Abs. 4:

Abs. 4 erster Satz soll zunächst klarstellen, dass latente Steuern im Zusammenhang mit ausgenommenen Steuerattributen weder im Übergangsjahr noch in den Folgejahren bei der laufenden Ermittlung der angepassten latenten Steuern gemäß § 42 berücksichtigt werden können (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2, Rz 8). Allerdings soll gemäß Abs. 3 zweiter Satz latenter Steueraufwand aufgrund der Auflösung von latenten Steueransprüchen in Bezug auf die in Abs. 1 Z 4 bis 6 erwähnten ausgenommenen Steuerattribute für bestimmte Geschäftsjahre (Abs. 5) und bis zur Höhe eines bestimmten Toleranzbetrages (Abs. 6) iSe „*Grace Period Regelung*“ ausnahmsweise bei der Ermittlung der angepassten latenten Steuern berücksichtigt werden können; diese latenten Steueraufwendungen können daher bei der Ermittlung des Effektivsteuersatzes „genutzt“ werden. Dies war das Ergebnis einer Einigung mit jenen Staaten, die bereits Steuerattribute in jenen vom Inclusive Framework identifizierten Konstellationen vor dem 19. November 2024 gewährt haben, um die Verwaltungsleitlinien mit der hierfür notwendigen Einstimmigkeit verabschieden zu können. Diese Ausnahme betrifft im Einklang mit den Verwaltungsleitlinien (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2, Rz 8.5) nur die Berücksichtigung von latenten Steueraufwand aufgrund der Auflösung von latenten Steueransprüchen

- im Zusammenhang mit einer Steuergutschrift oder einem ähnlichen steuerlichen Vorteil (z. B. die steuerneutrale Aufstockung der steuerlichen Buchwerte), die auf einer staatlichen Maßnahme beruhen (§ 80a Abs. 1 Z 4), sofern die staatliche Maßnahme vor dem 19. November 2024 getroffen oder erweitert wurde;
- im Zusammenhang mit einem Wahlrecht einer Geschäftseinheit, das rückwirkend die steuerliche Behandlung eines Vorgangs den Besteuerungszeitraum ändert, für den bereits eine Steuerfestsetzung erfolgt oder der Steuererklärung eingereicht worden ist (§ 80 Abs. 1 Z 5, sofern das Wahlrecht vor dem 19. November 2024 ausgeübt oder erweitert wurde;
- auf Grund von Bewertungsunterschieden zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerlichen Buchwerten, wenn diese Unterschiede aufgrund eines erstmalig eingeführten Körperschaftsteuerregimes entstanden sind (§ 80 Abs. 1 Z 6), sofern das Körperschaftsteuerregime vor dem 19. November 2024 in Kraft getreten ist.

Zu § 80 Abs. 5:

Abs. 5 soll die iSe „*Grace Period*“ begünstigten Geschäftsjahre definieren, in denen der latente Steueraufwand aufgrund der Ausnahmeregelung des Abs. 3 zweiter Satz berücksichtigt werden kann. Dabei sollen für die Fälle des Abs. 1 Z 4 (Steuergutschrift oder ähnlicher steuerlicher Vorteile aufgrund einer staatlichen Maßnahme) und Abs. 1 Z 5 (Nutzung eines rückwirkenden Wahlrechts) die in 2024 und 2025 beginnenden Geschäftsjahre begünstigt sein; in Fällen des Abs. 1 Z 6 (Nutzung von Bewertungsunterschieden im Zusammenhang mit einem neu eingeführten Körperschaftsteuerregime) sollen die in 2025 und 2026 beginnenden Geschäftsjahre begünstigt sein (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2, Rz 8.8)

Zu § 80 Abs. 6:

Abs. 6 soll schließlich regeln, bis zu welcher Höhe die aufgrund der Ausnahmeregelung verwertbaren latenten Steueraufwendungen bei der Ermittlung der angepassten latenten Steuern in den begünstigten Geschäftsjahren berücksichtigt werden können. Der hierfür maßgebliche Toleranzbetrag („*Grace Period Limitation*“) soll dabei höchstens 20 % des jeweiligen latenten Steueranspruches bei dessen erstmaliger Bilanzierung betragen. Entsprechend der allgemeinen Regelung zur Umrechnung latenter Steuern gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz muss hierfür der latente Steueranspruch auf den Mindeststeuersatz von 15% umgerechnet werden, sofern der maßgebliche nationale Steuersatz höher sein sollte; keine Umrechnung hat hingegen bei einem unter dem Mindeststeuersatz liegenden nationalen Steuersatz zu erfolgen (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2, Rz 8.9).

Abs. 6 2. Satz soll zur Vermeidung von etwaigen nachträglichen Änderungen der tatsächlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen vorsehen, dass der Toleranzbetrag nicht den Betrag übersteigen darf, den er bei Zugrundelegung der tatsächlichen rechtlichen Verhältnisse am 18.11.2024 gehabt hätte; nachträgliche Erhöhungen sollen daher ausgeschlossen werden (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2 Rz 8.11).

Die Toleranzregelung gemäß Abs. 4 zweiter Satz soll nicht nur bei der Ermittlung der angepassten latenten Steuern ab dem Übergangsjahr im Rahmen der „GloBE-Vollberechnung“, sondern auch bereits

bei der vereinfachten Berechnung der erfassten Steuern im Rahmen des CbCR-Safe-Harbours gemäß § 55 Abs. 1 Z 2 lit. a vor dem Übergangsjahr gelten (siehe dazu die Erläuterungen zu § 55 Abs. 1 Z 2 lit. a). Entsprechend den Verwaltungsleitlinien soll jedoch in Summe bei beiden Berechnungen maximal der Toleranzbetrag ausgeschöpft werden dürfen (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien zu Art. 9.1 vom 13. Jänner 2025, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 9.1.2, Rz 8.12). Daher soll der letzte Satz des Abs. 6 sicherstellen, dass jener latente Steueraufwand, der zuvor bereits im Rahmen der vereinfachten Berechnung berücksichtigt wurde, den noch ausschöpfbaren Toleranzbetrag im Rahmen der Ermittlung der angepassten latenten Steuern in den begünstigten Geschäftsjahren ab dem Übergangsjahr entsprechend reduziert.

Zu Z 11 (§ 54 Schlussteil):

Im Schlussteil des § 54, der die vereinfachte Berechnung für unwesentliche Geschäftseinheiten näher regelt, sollen im Einklang mit Punkt 6 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften folgende Änderungen erfolgen:

1. Auch Unternehmensgruppen, die keinen länderbezogenen Bericht aufzustellen haben, sollen die vereinfachte Berechnung für unwesentliche Geschäftseinheiten auf der Grundlage einer qualifizierten Finanzberichterstattung (§ 55 Abs. 3 Z 1) in Anspruch nehmen können; dies entspricht der Regelung in § 55 Abs. 2 für Zwecke der vereinfachten Berechnung im Rahmen des CbCR-Safe-Harbours.
2. Die vereinfachte Berechnung soll auch nur für einzelne unwesentliche Geschäftseinheiten erfolgen können; d.h. dieses auf Antrag gemäß § 52 Abs. 2 in Anspruch zu nehmende Wahlrechte muss nicht für sämtliche unwesentliche Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet ausgeübt werden (vgl. *OECD*, GloBE-Kommentar, Annex A. Safe Harbours: 2. Permanent Safe Harbours, Section 2. Non-material Constituent Entity (NMCE) Simplified Calculations, Rz 35).

Zu Z 13 und 23 lit. a (§ 59 Abs. 2 Z 2 und § 80 Abs. 1 Z 5):

Die Änderungen in § 59 Abs. 2 Z 2 sowie die Einfügung der Z 5 in § 80 Abs. 1 sollen ebenso wie die Anpassung des § 42 Abs. 1 und die Einfügung des § 42 Absatz 1a der Umsetzung von Punkt 2. „Divergences between GloBE and accounting carrying values" der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften dienen.

Es soll in § 59 Abs. 2 Z 2 zunächst klargestellt werden, dass auch im Falle des Beitritts und Austritts von Geschäftseinheiten die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns und der angepassten erfassten Steuern auf Basis der historischen Mindeststeuer-Buchwerte zu erfolgen hat (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 6.2.1, Rz 51.1).

Weiters soll ergänzt werden, dass § 59 Abs. 2 Z 2 auch für einen Beitritt und Austritt einer Geschäftseinheit vor dem Übergangsjahr (§ 80 Abs. 6) unter Berücksichtigung der Vereinfachungsregelung für Beteiligungserwerbe vor dem 1. Dezember 2021 im Zusammenhang mit dem sog. „*Push down*" iRd „*Purchase Price Accounting*" (§ 14 Abs. 1 dritter Satz) anzuwenden ist (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 2, Änderung des GloBE-Kommentars, GloBE-Kommentar, Art. 6.2, Rz 51).

Mit der Einfügung der Z 5 in § 80 Abs. 1 soll für einen Austritt und Beitritt von Geschäftseinheiten gemäß § 59 Abs. 2 Z 2 vor dem Übergangsjahr geregelt werden, dass in diesem Fall die latenten Steuern im Übergangsjahr auf Basis des historischen Mindeststeuer-Buchwertes anzusetzen und hier somit nicht auf die im Abschluss nachweislich erfassten oder im Abschluss offengelegten latenten Steuern abzustellen ist (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024 zu Punkt 2, Änderung des GloBE-Kommentars-, Art. 6.2.1, Rz 51.2).

Zu Z 14 (§ 69 Abs. 3 und 4):

Mit der Anpassung von Abs. 3 soll festgelegt werden, dass eine in Österreich gelegene benannte örtliche Einheit (Abs. 2) oder eine in Österreich gelegene als berichtspflichtig benannte Einheit (§ 2 Z 45) den Umstand ihrer Benennung dem Finanzamt für Großbetriebe bloß mitzuteilen hat. Im Rahmen der Mitteilung ist somit die Übermittlung eines Nachweises der Benennung nicht erforderlich. Dies dient vor dem Hintergrund der international abgestimmten Vorgehensweise im Zusammenhang mit dem *notification template* (*OECD*, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025), Annex B) der Verwaltungsvereinfachung. Für diese Mitteilung gelten die für die Einreichung des Mindeststeuerberichts in § 72 festgelegten Fristen. Um eine Verwechslung mit der in § 70 Abs. 2 geregelten Mitteilung über die Identität und das Steuerhoheitsgebiet der Einheit,

die den Mindeststeuerbericht im Ausland einreichen wird, zu verhindern, soll diese Mitteilung die Bezeichnung „Mitteilung 1“ erhalten.

In Abs. 4 soll gesetzlich klargestellt werden, dass die Pflicht zur Einreichung des Mindeststeuerberichts gemäß Abs. 1 für die übrigen im Inland gelegenen Geschäftseinheiten entfällt, wenn der Mindeststeuerbericht im Inland durch eine in Österreich gelegene Einheit eingereicht wurde, die eine der folgenden Eigenschaften erfüllt:

– oberste Muttergesellschaft oder
– berichtspflichtig benannte Einheit (§ 2 Z 45) oder
– benannte örtliche Einheit (Abs. 2).

Wird der Mindeststeuerbericht durch die oberste Muttergesellschaft oder die berichtspflichtig benannte Einheit im Inland eingereicht, trifft die übrigen im Inland gelegenen Geschäftseinheiten keine Mitteilungspflicht gemäß § 70 Abs. 2 (sog „Mitteilung 2“, siehe dazu zu § 70 Abs. 2).

Zu Z 15 (§ 70 Abs. 2):

Um eine Verwechslung mit der in § 69 Abs. 3 geregelten Mitteilung an das Finanzamt für Großbetriebe über die Benennung als benannte örtliche Einheit (§ 69 Abs. 2) oder als berichtspflichtig benannte Einheit (§ 2 Z 45) zu verhindern, soll diese Mitteilung die Bezeichnung „Mitteilung 2“ erhalten (siehe dazu bereits zu § 69 Abs. 3).

Haben die in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten die Verpflichtung zur Einreichung eines Mindeststeuerberichts gemäß § 69 Abs. 2 gemeinsam auf eine andere in Österreich gelegene Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe (benannte örtliche Einheit) übertragen, muss nur diese die Mitteilung 2 einreichen. Haben die in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten die Verpflichtung zur Einreichung eines Mindeststeuerberichts nicht gemäß § 69 Abs. 2 einer benannten örtlichen Einheit übertragen, muss jede der übrigen im Inland gelegenen Geschäftseinheiten die Mitteilung 2 einreichen.

Zu Z 16 (§ 72):

Mit der Verweisanpassung in Abs. 2 soll klargestellt werden, dass die verlängerte Einreichfrist von 18 Monaten für den Mindeststeuerbericht bzw. für die Mitteilung über eine zentrale Einreichung im Ausland lediglich einmalig für das Übergangsjahr gemäß § 80 Abs. 6 erster Satz in Anspruch genommen. Maßgeblich ist diese verlängerte Frist somit ausschließlich für jenes Geschäftsjahr, in dem die Unternehmensgruppe erstmalig in den Anwendungsbereich des MinBestG oder vergleichbarer ausländischer Regelungen fällt.

Mit der Ergänzung in Abs. 3 soll klargestellt werden, dass auch die Frist zur Einreichung der Mitteilung 2 nicht vor dem 30. Juni 2026 endet.

Zu Z 17 (§ 73):

Die Umgliederung des § 73 dient zum einen der Angleichung an den Aufbau der im Anhang VII DAC9 vorgesehenen Standardvorlage und zum anderen der besseren Übersichtlichkeit. Die Standardvorlage selbst soll in einer auf Grund des § 79 zu erlassenden MinBestG-Durchführungsverordnung umgesetzt werden. Im Hinblick auf die Einreichung des Mindeststeuerberichts sollen zur Sicherstellung einer einheitlichen Anwendung die vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS beschlossenen Verwaltungsleitlinien zum Mindeststeuerbericht (vgl. *OECD*, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025)) für Illustrations- und Auslegungszwecke herangezogen werden (vgl. Erwägungsgrund Nr. 16 DAC9).

In Abs. 1 soll klargestellt werden, dass der Mindeststeuerbericht elektronisch einzureichen ist (vgl. Art. 8ae Abs. 7 DAC9).

Abs. 2 entspricht weitgehend dem bisherigen Abs. 1. Die Aufteilung der Standardvorlage in einen allgemeinen Abschnitt und einen steuerhoheitsgebietsspezifischen Abschnitt soll gesetzlich widergespiegelt werden. Die bereits vorhandene Aufzählung an erforderlichen Angaben soll um die in Anspruch genommenen Safe-Harbour-Regelungen und Befreiungen ergänzt werden.

Abs. 3 soll im Einklang mit Abschnitt II des Anhangs VII DAC9 regeln, dass die berichtspflichtige Geschäftseinheit selbst anzugeben hat, welche Abschnitte des Mindeststeuerberichts an welche Steuerhoheitsgebiete nach dem in § 73a Abs. 2 festgelegten Verteilungsansatz zu übermitteln sind.

In Abs. 4 soll eine gesetzliche Grundlage für das im Anhang VII DAC9 in der Standardvorlage (Punkt 3.2.4 lit. a) vorgesehene Wahlrecht einer vereinfachten Meldung der im steuerhoheitsgebietsspezifischen Abschnitt einzutragenden Daten geschaffen werden. Dieses Wahlrecht soll im Mindeststeuerbericht in Bezug auf jene Steuerhoheitsgebiete ausgeübt werden können, für die entweder keine Mindeststeuer zu

entrichten ist oder eine zu entrichtende Mindeststeuer den einzelnen Geschäftseinheiten nicht zugeordnet werden muss (wie etwa in Österreich iRd NES). Dabei handelt es sich um eine Übergangsvorschrift, die lediglich für Geschäftsjahre in Anspruch genommen werden kann, die am oder vor dem 31. Dezember 2028 beginnen, aber vor dem 1. Juli 2030 enden. Wird dieses Wahlrecht in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet ausgeübt, entfällt dadurch die Notwendigkeit, sämtliche Anpassungen, die zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes erforderlich sind, für jede einzelne Geschäftseinheit dieses Steuerhoheitsgebietes im Mindeststeuerbericht gesondert auszuweisen (vgl. *OECD*, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025) Rz 8-16). Werden im Rahmen der vereinfachten Meldung bestimmte Anpassungen (Mindeststeuer-Mehr-Weniger-Rechnung) lediglich in aggregierter Form für das gesamte Steuerhoheitsgebiet im Mindeststeuerbericht ausgewiesen, hindert dies die zuständige Abgabenbehörde allerdings nicht, etwa im Rahmen einer Außenprüfung nähere Angaben darüber zu verlangen, wie der aggregierte Anpassungsbetrag ermittelt wurde und den einzelnen Geschäftseinheiten zuzuordnen ist (vgl. *OECD*, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025) Rz 14-16; Erwägungsgrund Nr. 17 zur DAC9).

Zu Z 18 (§ 73a):

§ 73a soll die zentrale Rechtsgrundlage für den Austausch von Informationen aus dem Mindeststeuerbericht mit anderen Steuerhoheitsgebieten darstellen. Die Bestimmung soll sowohl den Informationsaustausch mit anderen Mitgliedstaaten als auch mit Drittstaaten regeln.

Zu Abs. 1:

Abs. 1 stellt die Grundregel für den Informationsaustausch Österreichs mit anderen Steuerhoheitsgebieten dar. Wird von einer inländischen obersten Muttergesellschaft (§ 2 Z 14) oder einer inländischen als berichtspflichtig benannten Einheit (§ 2 Z 45) in Österreich ein Mindeststeuerbericht eingereicht, sind die Informationen daraus entsprechend dem Verteilungsansatz des Abs. 2 von der inländischen zuständigen Behörde den ausländischen zuständigen Behörden eines umsetzenden Staates oder eines Staates, der nur eine anerkannte NES anwendet, zu übermitteln. Die Übermittlung der Informationen aus dem Mindeststeuerbericht erfolgt nach einem automatisierten Verfahren unter Verwendung des elektronischen Standardformats und hat spätestens drei Monate nach Ablauf der Einreichfrist für das betroffene Geschäftsjahr zu erfolgen (vgl. Art. 8ae Abs. 3 DAC9). Abweichungen von der Dreimonatsfrist für den Austausch ergeben sich insbesondere beim erstmaligen Informationsaustausch sowie bei verspäteter Einreichung (siehe dazu Abs. 3-5).

Zu Abs. 2:

Abs. 2 soll den Verteilungsansatz, nach dem Informationen aus dem Mindeststeuerbericht mit anderen Steuerhoheitsgebieten auszutauschen sind, regeln (vgl. § 1 Abs. 1 lit. f GIR MCAA; Art. 8ae Abs. 2 DAC9).

Nach Z 1 ist der allgemeine Abschnitt des Mindeststeuerberichts an jeden umsetzenden Staat zu übermitteln, in dem entweder die oberste Muttergesellschaft oder mindestens eine Geschäftseinheit der betroffenen Unternehmensgruppe gelegen sind. Durch Zurverfügungstellung des allgemeinen Abschnitts soll es den umsetzenden Staaten ermöglicht werden, zu überprüfen, bezüglich welcher Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe ihnen ein Besteuerungsrecht nach den GloBE-Vorschriften zusteht.

Nach Z 2 ist der allgemeine Abschnitt, allerdings ohne die zusammenfassende Übersicht, auch an Staaten zu übermitteln, die nur eine anerkannte NES-Regelung umgesetzt haben und

a) in denen mindestens eine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe gelegen ist,

b) in denen ein Joint Venture oder ein Mitglied einer Joint-Venture-Gruppe der Unternehmensgruppe gelegen ist, sofern Joint Ventures in diesen Staaten der NES-Regelung unterliegen, oder

c) in denen eine staatenlose Geschäftseinheit oder ein staatenloses Joint Venture der Unternehmensgruppe der NES-Regelung unterliegt.

Ein Austausch der zusammenfassenden Übersicht mit Staaten, die nur eine anerkannte NES-Regelung umsetzen, ist nicht erforderlich, weil für die Anwendung der NES Informationen zu anderen Steuerhoheitsgebieten irrelevant sind.

Nach Z 3 sind die steuerhoheitsgebietsspezifischen Abschnitte des Mindeststeuerberichts an jene Staaten zu übermitteln, die Besteuerungsrechte in Bezug auf die jeweiligen Steuerhoheitsgebiete haben. Ein Staat hat Besteuerungsrechte in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet, wenn er nach der Regelungshierarchie der GloBE-Vorschriften seine PES-, SES- oder NES-Regelungen auf die Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet anwenden darf. Das gilt auch dann, wenn tatsächlich keine Ergänzungssteuer anfällt, weil im betroffenen Steuerhoheitsgebiet ein Effektivsteuersatz

von über 15% gegeben ist (vgl. GIR MCAA, Commentary Rz 20). Staaten, die nur eine anerkannte NES-Regelung umgesetzt haben, steht ein Besteuerungsrecht hinsichtlich ihres eigenen Steuerhoheitsgebiets zu, wenn dort Geschäftseinheiten, Joint Ventures oder Mitglieder von Joint-Venture Gruppen gelegen sind, die der NES-Regelung unterliegen.

Abweichend vom ersten Satz der Z 3 sieht deren zweiter Satz folgende zwei Ausnahmeregelungen vor:

a) Kommt Staaten hinsichtlich eines Steuerhoheitsgebiets ein Besteuerungsrecht nur auf Grundlage ihrer SES-Regelung zu, ist die Ergänzungssteuer aber im Ergebnis mit null festzusetzen, ist diesen Staaten nur jener Teil des steuerhoheitsgebietsspezifischen Abschnitts zu übermitteln, der die Zurechnung der SES für das betroffene Steuerhoheitsgebiet enthält. Davon unbeschadet ist diesen Staaten der allgemeine Abschnitt des Mindeststeuerberichts zu übermitteln.

b) Dem umsetzenden Staat, in dem die oberste Muttergesellschaft gelegen ist, sind stets alle steuerhoheitsgebietsspezifischen Abschnitte des Mindeststeuerberichts zu übermitteln.

Zu Abs. 3:

Abs. 3 soll die Vorgangsweise bei verspäteter Einreichung des Mindeststeuerberichts im Inland regeln. Wird dieser erst nach Ablauf der Frist des § 72 eingereicht, soll die Dreimonatsfrist für den Austausch abweichend von Abs. 1 erst mit der tatsächlichen Einreichung des Mindeststeuerberichts zu laufen beginnen (vgl. Art. 8ae Abs. 4 DAC9). Das gilt auch für Teile des Mindeststeuerberichts, die nach der Einreichung berichtigt worden sind (vgl. GIR MCAA, Commentary Rz 37).

Zu Abs. 4 und 5:

Abs. 4 enthält eine Übergangsregelung für das erste Geschäftsjahr, für welches Mindeststeuerberichte ausgetauscht werden. Das betrifft Geschäftsjahre, die ab dem 31. Dezember 2023 beginnen (vgl. Art. 27d Abs. 1 DAC9). Für diese Geschäftsjahre soll der Austausch von Informationen aus dem Mindeststeuerbericht spätestens sechs Monate nach Ablauf der Einreichfrist erfolgen (vgl. Art. 27d Abs. 3 DAC9).

Da die Frist zur Einreichung des ersten Mindeststeuerberichtes nicht vor dem 30. Juni 2026 endet, sind die Mindeststeuerberichte im Rahmen des erstmaligen Informationsaustausches spätestens am 31. Dezember 2026 mit anderen Steuerhoheitsgebieten auszutauschen.

Gemäß Abs. 5 soll die erstmalige Informationsübermittlung nach § 73a aber frühestens am 1. Dezember 2026 erfolgen (vgl. Art. 27d Abs. 4 DAC9). Ziel der Bestimmung ist es, zu verhindern, dass Informationen aus den Mindeststeuerberichten ausgetauscht werden, bevor alle am Informationsaustausch teilnehmenden Staaten über die technische Infrastruktur zum Empfang der Informationen verfügen. Die für das Geschäftsjahr 2024 fristgerecht spätestens am 30. Juni 2026 eingereichten Mindeststeuerberichte sind daher gemäß Abs. 5 nicht vor dem 1. Dezember 2026, spätestens jedoch gemäß Abs. 4 am 31. Dezember 2026 auszutauschen.

Zu Abs. 6:

Abs. 6 soll die „inländische zuständigen Behörde“ konkretisieren, die in Österreich mit dem Informationsaustausch betraut sein wird. Der Begriff umfasst alle in § 3 Abs. 1 EU-Amtshilfegesetz – EU-AHG, BGBl. I Nr. 112/2012, genannten Behörden.

Zu Abs. 7:

Abs. 7 soll den Begriff der „ausländischen zuständigen Behörde“ definieren. Dabei handelt es sich um jene Behörde, die von einem anderen Staat als solche für den Austausch von Informationen aus dem Mindeststeuerbericht benannt worden ist.

Zu Abs. 8:

Gemäß Abs. 8 Z 1 gilt ein Mitgliedstaat der Europäischen Union als umsetzender Staat, wenn dieser entweder die PES oder die SES oder beide umgesetzt hat.

Gemäß Abs. 8 Z 2 gelten in Bezug auf Drittstaaten auch Staaten als umsetzende Staaten, die entweder die PES oder die SES oder beide umgesetzt haben und darüber hinaus die von Österreich am 26. Juni 2025 unterzeichnete mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch von Informationen aus den Mindeststeuerberichten unterzeichnet haben sowie die Voraussetzungen des § 8 dieser Vereinbarung erfüllen.

Gemäß § 8 Abs. 1 der mehrseitigen Vereinbarung übermitteln die am automatischen Informationsaustausch beteiligten Staaten Notifikationen darüber, ob sie beabsichtigen, die Informationen aus den Mindeststeuerberichten zu übermitteln oder zu erhalten. Im Fall der Übermittlung von Informationen hat der übermittelnde Staat zu bestätigen, dass er über die rechtlichen und

organisatorischen Strukturen für den automatischen Informationsaustausch verfügt. Im Fall des Erhalts von Informationen hat der empfangende Staat zu bestätigen, dass er über geeignete Maßnahmen zur Gewährleistung der vorgeschriebenen Vertraulichkeit und der Einhaltung der vorgeschriebenen Datenschutzvorkehrungen verfügt sowie Auskunft darüber zu erteilen, ob er eine PES oder SES oder lediglich eine anerkannte NES umgesetzt hat.

Gemäß § 8 Abs. 2 der mehrseitigen Vereinbarung kann ein automatischer Informationsaustausch zwischen Österreich und einem Drittstaat nur dann erfolgen, wenn Österreich mit diesem Drittstaat in einem tatsächlichen Austauschverhältnis steht. Ein solches Austauschverhältnis liegt dann vor, wenn sowohl Österreich als auch der Drittstaat in ihren Notifikationen einander gegenseitig als Austauschpartner anführen. Es ist beabsichtigt, dass das Bundesministerium für Finanzen eine Information in Bezug auf alle Drittstaaten veröffentlichen wird, mit den Österreich Informationen aus dem Mindeststeuerbericht austauscht, damit für die betroffenen Unternehmensgruppen rechtzeitig vor der Frist zur Abgabe des Mindeststeuerberichtes absehbar ist, ob eine zentrale Einreichung möglich ist oder eine lokale Einreichung zu erfolgen hat.

Zu Abs. 9:

Abs. 9 enthält die Begriffsdefinition in Bezug auf einen Staat, der nur eine anerkannte NES anwendet. Dieser Begriff umfasst Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Z 1) und Drittstaaten (Z 2), sofern diese Staaten weder eine PES noch eine SES, sondern lediglich eine anerkannte NES umgesetzt haben. Drittstaaten müssen für Zwecke der Teilnahme am automatischen Informationsaustausch darüber hinaus die mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch von Informationen aus den Mindeststeuerberichten unterzeichnen sowie die in den Erläuterungen zu Abs. 8 dargelegten Voraussetzungen des § 8 der mehrseitigen Vereinbarung erfüllen.

Zu Z 19 (§ 73b):

§ 73b soll Art. 9a DAC9 umsetzen. Er betrifft die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden bei Berichtigungen von Informationen aus dem Mindeststeuerbericht (Abs. 1 und 2) sowie in Fällen, in denen der Informationsaustausch zwischen den zuständigen Behörden zunächst ausbleibt (Abs. 3 und 4).

Zu Abs. 1:

Abs. 1 betrifft Fälle, in denen ein von einem anderen Staat übermittelter Mindeststeuerbericht Informationen enthält, die nach Auffassung der empfangenden inländischen Behörde berichtigungswürdig sind. In solchen Fällen hat die inländische Behörde der ausländischen Behörde, welche die Informationen übermittelt hat, die fehlerhaften Informationen unverzüglich mitzuteilen und die entsprechenden Gründe, warum diese Informationen offensichtlich korrekturbedürftig sind, in klarer Weise darzulegen. Da eine solche Mitteilung in der Regel zeitlich vor einer gründlicheren Risikobewertung oder Steuerprüfung erfolgen wird, soll die übermittelnde zuständige Behörde nur über offensichtlich fehlerhafte Informationen unterrichtet werden (vgl. Erwägungsgrund Nr. 12 DAC9; GIR MCAA, Commentary Rz 43).

Zu Abs. 2:

Abs. 2 betrifft Fälle, in denen ein von der inländischen Behörde an einen anderen Staat übermittelter Mindeststeuerbericht Informationen enthält, die nach Auffassung der empfangenden ausländischen Behörde offensichtlich berichtigungswürdig sind. In solchen Fällen ist von der inländischen obersten Muttergesellschaft oder von der inländischen als berichtspflichtig benannten Einheit die Einreichung eines berichtigten Mindeststeuerberichtes anzufordern und die berichtigten Informationen aus dem Mindeststeuerbericht sind unter Berücksichtigung des in § 73a Abs. 2 dargelegten Verteilungsansatzes an die ausländische Behörde unverzüglich zu übermitteln.

Sofern nach Auffassung der inländischen Behörde keine Berichtigung des Mindeststeuerberichtes erforderlich ist, sollte sie dies ebenfalls unverzüglich der ausländischen Behörde unter Angabe der entsprechenden Gründe mitteilen (vgl. GIR MCAA, Commentary Rz 42).

Zu Abs. 3:

Abs. 3 betrifft Fälle, in denen in Österreich gelegene Geschäftseinheiten das Finanzamt für Großbetriebe darüber informiert haben, dass der Mindeststeuerbericht für diese Geschäftseinheiten von der ausländischen obersten Muttergesellschaft oder der ausländischen als berichtspflichtig benannten Einheit im Sinne des § 70 Abs. 1 eingereicht wird und die im Mindeststeuerbericht enthaltenen Informationen, die für Österreich nach dem Verteilungsansatz einschlägig sind, nicht innerhalb der in § 73a genannten Fristen von der ausländischen Behörde übermittelt wurden. In solchen Fällen hat die inländische zuständige Behörde die ausländische Behörde unverzüglich darüber zu informieren, dass sie die Informationen nicht erhalten hat.

Wurde der Mindeststeuerbericht nicht zentral eingereicht und gehen die Informationen nicht bis zu dem neuen voraussichtlichen Austauschdatum iSd § 73b Abs. 4 bei der inländischen zuständigen Behörde ein, ist der Mindeststeuerbericht gemäß § 69 lokal einzureichen, weil in diesem Fall die Voraussetzungen für eine zentrale Einreichung gemäß § 70 Abs. 1 nicht erfüllt sind (vgl. Erwägungsgrund Nr. 14 DAC9).

Zu Abs. 4:

Abs. 4 betrifft Fälle, in denen im Ausland gelegene Geschäftseinheiten die ausländische Behörde darüber informiert haben, dass der Mindeststeuerbericht für diese Geschäftseinheiten von der österreichischen obersten Muttergesellschaft oder von der österreichischen als berichtspflichtig benannten Einheit im Sinne des § 70 Abs. 1 eingereicht wird und die ausländische Behörde der inländischen zuständigen Behörde mitteilt, dass die für den Staat der ausländischen Behörde nach dem Verteilungsansatz einschlägigen Informationen im Mindeststeuerbericht nicht innerhalb der in § 73a genannten Fristen von der österreichischen Behörde übermittelt wurden. In solchen Fällen ist der Grund für die nicht erfolgte Übermittlung der Informationen aus dem Mindeststeuerbericht zu ermitteln und dieser der ausländischen Behörde innerhalb eines Monats nach Eingang der Mitteilung mitzuteilen. Hierfür kommen etwa die unterbliebene fristgerechte Einreichung des Mindeststeuerberichts im Inland, die fehlende Angabe des ausländischen Steuerhoheitsgebietes als empfangender Staat oder technische Übermittlungsschwierigkeiten in Betracht (vgl. GIR MCAA, Commentary Rz 44). Darüber hinaus hat die inländische zuständige Behörde gegebenenfalls auch den voraussichtlichen Zeitpunkt für die nachträgliche Übermittlung der Informationen aus dem Mindeststeuerbericht mitzuteilen. Dieser voraussichtliche Zeitpunkt darf höchstens drei Monate nach dem Eingang der Mitteilung der ausländischen Behörde liegen.

Zu Z 20 lit. c (§ 74 Abs. 3):

Da in § 73a Abs. 4 ein Wahlrecht für eine vereinfachte Meldung der Daten im steuerhoheitsgebietsspezifischen Abschnitt in Bezug auf bestimmte Steuerhoheitsgebiete ergänzt wurde, soll auch eine entsprechende Verweisanpassung in § 74 Abs. 3 erfolgen. Außerdem soll klargestellt werden, dass im Einklang mit Anhang VII DAC9 sämtliche der in § 74 angeführten Wahlrechte im Mindeststeuerbericht ausgeübt werden müssen.

Zu Z 21 lit. a (§ 76 Abs. 2):

Zur Vermeidung unerwünschter Besteuerungslücken soll vorgesehen werden, dass eine Investmenteinheit Abgabepflichtige für die im Wege der NES zu entrichtende Mindeststeuer ist, wenn sämtliche im Inland gelegene Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe Investmenteinheiten sind. In diesem Ausnahmefall soll daher auch eine nach Maßgabe der Prüfreihenfolge gemäß § 76 Abs. 2 Z 1 bis Z 3 zu bestimmende Investmenteinheit als Abgabepflichtige für die NES herangezogen werden.

Zu Z 21 lit. b (§ 76 Abs. 4):

Mit dieser Änderung soll ein Redaktionsfehler behoben werden. § 76 Abs. 4 regelt die Nachfolge einer abgabepflichtigen Geschäftseinheit, die untergegangen oder aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden ist. Die nach Abs. 4 nunmehr abgabepflichtige Geschäftseinheit tritt für abgelaufene Voranmeldungszeiträume an die Stelle der bisherigen Geschäftseinheit. Dies soll ausnahmslos und unabhängig davon gelten, ob für einen bestimmten abgelaufenen Voranmeldungszeitraum von der bisherigen Abgabepflichtigen bereits eine Voranmeldung eingereicht wurde oder nicht. Der letzte Halbsatz des Abs. 4, der nur den Fall des rückwirkenden Ereignisses ausdrücklich nennt, soll daher entfallen.

Zu Z 22 (§ 79 Abs. 2)

Aufgrund der Anpassung von § 69 Abs. 3 ist eine entsprechende sprachliche Änderung in § 79 Abs. 2 Z 2 erforderlich.

Zu Z 25 (§ 82 Abs. 1, 3, 4, 5 und 6):

Zu Abs. 1:

Es soll eine Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Abs. 3:

In Abs. 3 zweiter Satz soll klarstellend ergänzt werden, dass die Berechnung des zuzurechnenden Einkommens der Einheit nach Maßgabe des gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimes erfolgen soll (vgl. *OECD*, GloBE-Kommentar, Art. 4.3.2. Rz 58.4). Weiters soll klargestellt werden, dass für die Berechnung des Effektivsteuersatzes gemäß Abs. 3, der wiederum für den Zurechnungsschlüssel relevant ist, auf den für die in einem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Einheiten gemäß § 46 Abs. 1 ermittelten Effektivsteuersatz abzustellen ist (vgl. *OECD*, GloBE-Kommentar, Art. 4.3.2. Rz 58.6).

Zu Abs. 4:

In Abs. 4 soll in Umsetzung von Punkt 4 zu gemischten Hinzurechnungsregimen der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften geregelt werden, auf Grundlage welches (vereinfacht ermittelten) Effektivsteuersatzes bei einem gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregime der Zurechnungsschlüssel gemäß Abs. 3 für die formelhafte Zurechnung der Hinzurechnungssteuerbeträge zu einer Geschäftseinheit ermittelt werden soll, wenn im Steuerhoheitsgebiet dieser Geschäftseinheit kein Effektivsteuersatz gemäß § 46 Abs. 1 MinBestG berechnet wird (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 15. Dezember 2023, Punkt 4.2.2, Rz 6). Dabei soll zwischen 3 unterschiedlichen Fallgruppen je nach dem Grund für die unterbliebene Effektivsteuersatzberechnung gem. § 46 Abs. 1 MinBestG unterschieden werden:

– Gemäß Z 1 soll bei Inanspruchnahme des temporären CbCR-Safe-Harbour für ein Steuerhoheitsgebiet der gemäß § 55 Abs. 1 Z 2 lit. a MinBestG vereinfacht ermittelte Effektivsteuersatz auch der Berechnung gemäß Abs. 3 zugrunde zu legen sein. Dies soll unabhängig davon gelten, ob der Effektivsteuersatz-Test, der De-minimis-Test oder der Routinegewinn-Test gewählt wurde.
– Gemäß Z 2 soll bei Inanspruchnahme des NES-Safe-Harbour für ein Steuerhoheitsgebiet der nach der beschriebenen Formel ermittelte Effektivsteuersatz der Berechnung gemäß Abs. 3 zugrunde zu legen sein.
– Z 3 betrifft ein Steuerhoheitsgebiet, für das weder der temporäre CbCR-Safe-Harbour noch der NES-Safe-Harbour in Anspruch genommen wird, jedoch etwa aufgrund der De-Minimis-Ausnahme gemäß § 50 ebenso wenig ein Effektivsteuersatz gemäß § 46 Abs. 1 berechnet wird. In diesem Fall soll der Berechnung gemäß Abs. 3 der in Anlehnung an den temporären CbCR-Safe-Harbour vereinfacht ermittelte Effektivsteuersatz zugrunde zu legen sein, wobei hierfür allerdings der Vorsteuergewinn (-verlust) aus der qualifizierten Finanzberichterstattung anstelle des qualifizierten länderbezogenen Berichts zu verwenden ist.

Zu Abs. 5:

In § 82 Abs. 5 soll geregelt werden, wie die Berechnung des Zurechnungsschlüssels gemäß Abs. 3 für die formelhafte Zurechnung der Hinzurechnungssteuerbeträge zu einer Geschäftseinheit erfolgen soll, wenn im Steuerhoheitsgebiet dieser Geschäftseinheit für unterschiedliche Untergruppen (sog. „*blending groups*“; z. B. Investmenteinheiten) unterschiedliche Effektivsteuersätze ermittelt wurden. In diesem Fall muss auch die Berechnung gemäß Abs. 3 gesondert für die jeweilige Untergruppe erfolgen. Etwaige gemäß Abs. 3 zu berücksichtigende NES-Beträge sind dabei der jeweiligen Untergruppe zuzuordnen. Maßgeblich für die Berechnung des Zurechnungsschlüssels für eine Einheit ist der Effektivsteuersatz jener Untergruppe, der diese Einheit angehört (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 15. Dezember 2023, Punkt 4.2.1, Rz 5).

Zu Abs. 6:

§ 82 Abs. 6 entspricht inhaltlich grundsätzlich dem bisherigen Abs. 4, soll aber vor dem Hintergrund der Verwaltungsleitlinien vom 15. Dezember 2023, Punkt 4.2.3, Rz 13, präziser und umfassender gefasst werden. Satz 1 soll sicherstellen, dass Steuern auf Hinzurechnungsbeträge einer Geschäftseinheit auf das Einkommen von sog. Nicht-GloBE-Einheiten (keine Geschäftseinheiten, Joint Ventures oder Joint-Venture-Gesellschaften), an denen sie unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, diesen Nicht-GloBE-Einheiten zugewiesen und somit nicht bei den angepassten erfassten Steuern von Geschäftseinheiten, Joint Ventures oder Joint-Venture-Gesellschaften der Unternehmensgruppe berücksichtigt werden. Folglich muss gemäß Abs. 6 zweiter Satz auch für jede nicht gruppenzugehörige Geschäftseinheit ein Zurechnungsschlüssel gemäß Abs. 3 ermittelt werden, wobei hierfür wiederum sinngemäß die bereits in Abs. 4 und 5 geregelte Berechnung des Effektivsteuersatzes zu beachten ist. Sollte es im Steuerhoheitsgebiet der nicht gruppenzugehörigen Einheit mehrere Untergruppen der Unternehmensgruppe geben, soll aus Vereinfachungsgründen der Effektivsteuersatz jener Untergruppe mit dem höchsten aggregierten Betrag an zurechenbarem Einkommen nach dem gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregime maßgeblich sein. Abschließend soll Abs. 6 letzter Satz regeln, wie vorzugehen ist, wenn die nicht gruppenzugehörigen Einheit in einem Steuerhoheitsgebiet gelegen ist, für das die Unternehmensgruppe weder nach § 46 Abs. 1 noch nach § 82 Abs. 4 einen Effektivsteuersatz ermittelt hat (vgl. *OECD*, Verwaltungsleitlinien vom 15. Dezember 2023, Punkt 4.3, Änderung des GloBE-Kommentars, Art. 4.3.2, Rz 58.7).

Zu Z 26 (§ 84 Abs. 4 und 5):

Zu Abs. 4:

Die redaktionellen Änderungen sowie die Anpassungen an die vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS beschlossenen Verwaltungsleitlinien zu den GloBE-Mustervorschriften vom 15. Dezember 2023, 24. Mai 2024 und 13. Januar 2025 sollen erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden sein, die ab dem 31. Dezember 2023 beginnen, weil es sich dabei idR um Klarstellungen oder Vereinfachungen handelt. Zu den Gründen für eine rückwirkende Anwendung der §§ 53 Abs. 6 Z 6, 55 Abs. 1 Z 2 lit. a, 80 Abs. 2, 80a wird auf die obigen Erläuterungen zu den Z 10, 12, 23 lit. b, 24 verwiesen.

Zu Abs. 5:

Die in Umsetzung von DAC9 erfolgenden Änderungen und Ergänzungen im MinBestG sollen entsprechend Art. 2 DAC9 mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten und erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden sein, die ab dem 31. Dezember 2023 beginnen.

Zu Artikel 4 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994)

Zu Z 1 (§ 1 Abs. 3):

Entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben soll die Kleinunternehmerbefreiung nicht auf Unternehmer anwendbar sein, die ihr Unternehmen in Nordirland betreiben. Weiters soll klargestellt werden, dass für die Berechnung des unionsweiten Jahresumsatzes gemäß Art. 6a Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994 Umsätze nicht zu berücksichtigen sind, die in Nordirland ausgeführt werden.

Zu Z 2 und Z 6 (§ 6 Abs. 4 Z 1, § 28 Abs. 67 Z 1):

Mit § 6 Abs. 4 Z 1 soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Z 3 (§ 11 Abs. 12):

Entsprechend dem EuGH-Urteil vom 1.8.2025, C-794/23, *P-GmbH*, soll bei Ausstellung einer Rechnung an einen Endverbraucher keine Umsatzsteuer kraft Rechnung gemäß § 11 Abs. 12 entstehen. Bei Rechnungen an Unternehmer soll eine fälschlich ausgewiesene Umsatzsteuer iSd § 11 Abs. 12 weiterhin kraft Rechnung geschuldet werden. Dies soll unabhängig davon gelten, ob der empfangende Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Auch bei Unternehmern, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, kann es zur Steuerschuld kraft Rechnung kommen (vgl EuGH 1.8.2025, C-794/23, *P-GmbH*, Rn 32).

Zu Z 4 (§ 19 Abs. 1e lit. b):

Die durch die Durchführungsverordnung (EU) 2021/1832 zu Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 geänderten Zolltarifnummern für Mobilfunkgeräte sollen übernommen werden.

Zu Z 5 und Z 6 (§ 21 Abs. 11, § 28 Abs. 67 Z 2):

Derzeit bildet § 97 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung – BAO in Verbindung mit § 5b FinanzOnline-Verordnung 2006 – FOnV 2006 die Grundlage für die elektronische Zustellung. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2025 – AbgÄG 2025 soll die elektronische Zustellung ab 1. Jänner 2027 ausschließlich in § 99 BAO geregelt werden. Daher soll die verpflichtende elektronische Zustellung in Zusammenhang mit der Erstattung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat nicht mehr in § 21 Abs. 11 UStG 1994, sondern in der BAO geregelt werden.

Zu Z 7 und 8 (Art. 3 Abs. 3 zweiter Satz, Art. 3 Abs. 5 lit. c und Art. 3a Abs. 5 Z 1 lit. c):

In Art. 3 Abs. 3 zweiter Satz, Art. 3 Abs. 5 lit. c und Art. 3a Abs. 5 Z 1 lit. c sollen Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Artikel 5 (Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987)

Zu Z 1 (§ 4 Abs. 4):

Es soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Z 2 (§ 7 Abs. 2):

Es soll klargestellt werden, dass das Stiftungseingangssteueräquivalent in der Grunderwerbsteuer nur dann anfallen kann, wenn der Vorgang nicht schon der Stiftungseingangssteuer unterliegt um eine Mehrfachbesteuerung zu vermeiden.

Zu Z 3 (§ 7 Abs. 3):

Im Rahmen der Schaffung eines neuen elektronischen Verfahrens für die Verkehrsteuern hat sich herausgestellt, dass die Möglichkeit die Grunderwerbsteuer in höchstens fünf Jahresbeträgen zu entrichten, in der Praxis in den vergangenen neun Jahren nicht in Anspruch genommen wurde. Aus Gründen der Verwaltungseffizienz soll diese obsolete Bestimmung beseitigt werden, da andernfalls ein aufwendiges technisches und organisatorisches Verfahren vorgesehen werden müsste, welches nicht genutzt wird.

Zu Z 4 (§ 9 Z 3):

Werden innerhalb von sieben Jahren mindestens 75 % der Anteile an einer Gesellschaft auf einen neuen Gesellschafter übertragen, erfüllt dies in der Regel sowohl den grunderwerbsteuerbaren Gesellschafterwechsel im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 sowie die Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2. Nach derzeitiger Rechtslage ist die Gesellschaft in diesem Fall selbst Steuerschuldner für diesen Tatbestand. Nur in jenen Fällen, in denen § 1 Abs. 3 Z 1 nicht anwendbar ist, etwa weil mehr als sieben Jahre verstrichen sind, wird der Anteilsvereinigungstatbestand nach § 1 Abs. 3 Z 2 verwirklicht, wobei derjenige in dessen Hand vereinigt wird als Steuerschuldner gilt. Da die unterschiedliche Steuerschuldnerschaft in diesen Fällen nicht sachgerecht erscheint, soll diese in § 9 Z 3 nunmehr geändert werden: Werden durch einen Vorgang 75 % der Anteile an einer Gesellschaft in der Hand einer Person vereinigt – unabhängig davon, ob dabei der Tatbestand nach § 1 Abs. 3 Z 1 verwirklicht wird – soll diese Person auch Steuerschuldner der Grunderwerbsteuer sein. Wird hingegen ausschließlich ein Gesellschafterwechsel gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 verwirklicht, ohne dass eine Person mindestens 75 % der Anteile in ihrer Hand vereinigt, soll die Gesellschaft Steuerschuldner bleiben.

Zu Z 5 bis 12 (§§ 10 bis 13, § 15 Abs. 2 und § 16 Abs. 1 und 3 samt Überschrift):

In einem mehrjährigen Prozess soll stufenweise das bisherige Papierverfahren bei den Gebühren, Verkehrsteuern und der Glücksspielabgabe durch ein elektronisches Verfahren ersetzt werden. Als erstes soll dabei im Jahr 2026 ein neues elektronisches Verfahren für die Grunderwerbsteuer umgesetzt werden. Zu diesem Zweck sollen die entsprechenden Verfahrensbestimmungen angepasst werden und außerdem die Bestimmungen neu und besser lesbar geordnet werden.

Das grundsätzliche System der Selbstberechnung und Abgabenerklärung, die bereits nach bisheriger Rechtslage elektronisch vorzunehmen sind, soll nicht verändert werden. Da sich jedoch durch Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen und technischen Umgebung Anpassungsbedarf ergibt, sollen kleinere Anpassungen vorgenommen und dadurch Verbesserungen erreicht werden. Diese Verbesserung soll insbesondere durch einen automatisierten Prozess, das Herstellen von Schnittstellen zwischen Verwaltungsbehörden und Anpassungen der entsprechenden IT-Oberfläche erreicht werden. Auf diese Weise soll der Verwaltungsaufwand bei den Behörden, Parteienvertretern und sonstigen Beteiligten verringert werden. Es soll die Möglichkeit geschaffen werden, die genaue technische Ausgestaltung und organisatorische Durchführung dieser elektronischen Verfahren durch eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu regeln.

Da die technischen Voraussetzungen für dieses elektronische Verfahren erst geschaffen werden müssen, sollen die Änderungen mit 1. April 2026 in Kraft treten. Für den Fall, dass die technischen Voraussetzungen bis zu diesem Zeitpunkt nicht implementiert werden können, soll der Bundesminister für Finanzen ermächtigt werden, das Inkrafttreten auf spätestens 1. Jänner 2027 zu verschieben.

Zu Z 13 (§ 18 Abs. 2x):

Da die technischen Voraussetzungen für das elektronische Verfahren erst geschaffen werden, sollen die Regelungen erst mit 1. April 2026 in Kraft treten. Sollten die technischen Voraussetzungen bis zum 1. April 2026 nicht implementiert sein, soll der Bundesminister für Finanzen ermächtigt werden, durch Verordnung das Inkrafttreten dieser Bestimmungen bis zum 1. Jänner 2027 zu verschieben.

Zu Artikel 6 (Änderung des Gebührengesetzes 1957)

Zu Z 1, 4, 7, 8, 12, 15 und 17 (§ 3 Abs. 2 Z 2, § 11 Abs. 1 Z 1, § 14 Tarifpost 5 Abs. 3 Z 3, § 14 Tarifpost 6 Abs. 3 lit. a und c, Abs. 5 Z 24 und 30 sowie § 14 Tarifpost 8):

Zur Verwaltungsvereinfachung soll die bereits zum Teil bestehende Pauschalierung im Zusammenhang mit Einreise- und Aufenthaltstiteln vereinfacht und ausgeweitet werden.

Vor allem die Gebühreneinhebung im Zusammenhang mit Aufenthaltstiteln (zB Rot-Weiß-Rote-Karte oder Blaue Karte EU) führte in der Vergangenheit bei den Verwaltungsbehörden zu erhöhtem Aufwand. Dies liegt vor allem daran, dass diese Gebühr aus mehreren Komponenten besteht und somit für den Antrag, für die Abnahme notwendiger erkennungsdienstlicher Daten, für das Vorlegen ausländischer

Dokumente im Rahmen eines amtlichen Gebrauchs und für die Ausstellung der Aufenthaltstitelkarte eigene Gebühren zu entrichten sind. Diese Mehrfachteilung von Gebühren erschwert die Gebühreneinhebung und -eintreibung und erzeugt zusätzlichen Aufwand für die Verwaltungsbehörde und den Antragsteller. Dieser Umstand wurde auch durch den Rechnungshof (Reihe Bund 2024/11) kritisiert und empfohlen eine einmalige Einhebung einer Pauschalgebühr bei Antragstellung anzudenken.

In Umsetzung dieser Empfehlung sollen die genannten Gebühren im Zusammenhang mit Aufenthaltstiteln aufkommensneutral zu einer Pauschalgebühr, die bei Antragstellung zu entrichten ist, zusammengefasst werden. Künftig soll hinsichtlich der Gebührenhöhe lediglich zwischen befristeten und unbefristeten Aufenthaltstiteln sowie Aufenthaltstiteln „Artikel 50 EUV“ unterschieden werden. Bei befristeten und unbefristeten Aufenthaltstitel soll daher die Unterscheidung zwischen Personen unter 6 Jahren und ab 6 Jahren entfallen. Zur Sicherstellung einer aufkommensneutralen Pauschalierung wurden negative Verfahrenserledigungen und die bisher verminderte Gebühr für Personen unter 6 Jahren bei der Ermittlung der Gebührenhöhe berücksichtigt, sodass die Gebührenbelastung im Zusammenhang mit befristeten und unbefristeten Aufenthaltstiteln künftig pro Person auch niedriger sein kann.

Neben den Gebühren im Zusammenhang mit Aufenthaltstiteln sollen auch die anderen Gebührentatbestände des § 14 Tarifpost 8 weiter pauschaliert werden. Dazu wurde die Gebühr für die Abnahme der notwendigen erkennungsdienstlichen Daten und die Gebühr für die Vorlage ausländischer Dokumente im Rahmen des amtlichen Gebrauches in die bestehenden Gebührenbeträge pauschaliert. Um die Gebühreneinhebung zusätzlich zu erleichtern, soll die Gebühr in jenen Fällen, in denen dies möglich und sinnvoll ist, bei Antragstellung entrichtet werden.

Im Fall der Dokumentationen des unionsrechtlichen Aufenthaltstitels soll der Gebührenschuldner eine Vorauszahlung in Höhe der voraussichtlichen Gebühr leisten. Wird die Schrift in der Folge nicht ausgestellt, soll die Rückzahlung der Vorauszahlung durch das Finanzamt Österreich erfolgen.

In Umsetzung der Richtlinie (EU) 2024/1233 soll in Abs. 7 festgelegt werden, dass im Falle einer Gebührenentrichtung durch den Arbeitgeber für einen Aufenthaltstitel seines Arbeitnehmers, dieser nicht berechtigt ist, die Gebühr von seinem Arbeitnehmer zurückzufordern.

Zur Abgeltung des für die Behörden entstandenen Aufwandes sollen die Länder und Gemeinden nach wie vor einen Pauschalbetrag erhalten. Im Fall der Aufenthaltstitel und des Lichtbildausweises für EWR-Bürger, soll die Behörde auch dann einen Pauschalbetrag erhalten, wenn dem Antrag auf Ausstellung nicht stattgeben wird. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass der Behörde bereits jetzt zustehenden Pauschalbeträge nicht durch eine Pauschalierung der Gebühren verloren gehen.

Darüber hinaus soll die Neupauschalierung des § 14 Tarifpost 8 zum Anlass genommen werden, um die Tarifpost neu zu sortieren und zusammengehörige Bestimmungen im Gebührengesetz in die Tarifpost zu überführen.

Die Änderungen sollen mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten. Um die Gebührentransparenz und die Vorhersehbarkeit der Gebührenhöhe sicherzustellen, sollen die Regelungen auf Eingaben und Ansuchen, die nach dem 31. Dezember 2025 gestellt werden, anwendbar sein. Dies gilt auch für Erledigungen, deren Eingaben oder Ansuchen nach dem 31. Dezember 2025 gestellt werden. Im Falle einer amtswegig ausgestellten Erledigung sollen die Änderungen dann anzuwenden sein, wenn die Gebührenschuld nach dem 31. Dezember 2025 entsteht.

Zu Z 1, 14, 27 und 39 (§ 3 Abs. 2 Z 2, § 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 27 und 28, § 14 Tarifpost 14 Abs. 2 Z 27 sowie § 14 Tarifpost 26 samt Überschrift):

In den vergangenen Jahren stellte sich heraus, dass die Gebühreneinhebung im Zusammenhang mit dem verwaltungsbehördlichen Massenverfahren rund um die Ausstellung von Strafregisterbescheinigungen uneinheitlich erfolgte und auch mit hohen Verwaltungsaufwand für die ausstellende Behörde und die Finanzverwaltung verbunden ist. Um die Gebühreneinhebung in diesem Bereich zu vereinfachen, soll in § 14 Tarifpost 26 eine Pauschalgebühr für Anträge auf Ausstellung diverser Arten von Strafregisterbescheinigungen und für Anträge um Auskunft über das Ende der Tilgungsfrist vorgesehen werden. Um Schwierigkeiten bei der Einhebung und Eintreibung von Gebühren zu verhindern, sollen diese Pauschalgebühren bei Antragstellung entrichtet werden.

Die Pauschalgebühr soll sich dabei aus den bisherigen Eingabe-, Beilagen- und Zeugnisgebühren sowie Bundesverwaltungsabgaben zusammensetzen. Während das Anfallen der Zeugnisgebühr bis dato verhindert werden konnte, indem die Strafregisterbescheinigung an eine dritte Person adressiert wurde (zB an den Arbeitgeber oder eine Versicherung), soll dieses Kriterium künftig keine Auswirkungen auf die Gebührenhöhe haben. Damit soll der Verwaltungsaufwand für die Behörden und den Antragsteller reduziert werden. Gleichzeitig wurden bei Ermittlung der Pauschalgebühr die Anzahl jener Fälle, in denen die Zeugnisgebühr verhindert wurde, prozentuell berücksichtigt, sodass insgesamt zwar eine

aufkommensneutrale Pauschalierung erfolgen, die Gebühr jedoch im Vergleich zur „nicht adressierten Strafregisterbescheinigung“ günstiger sein soll.

Um die Digitalisierung dieses Verfahrens weiter voranzutreiben, soll sich die Gebühr für Anträge auf Ausstellung einer Strafregisterbescheinigung bei Nutzung der E-ID um jeweils 8 Euro vermindern.

Zur Abgeltung des für die Behörden entstandenen Aufwandes sollen die Länder und Gemeinden einen Pauschalbetrag erhalten.

Darüber hinaus sollen jene gebührenrechtlichen Bestimmungen, die sich auch jetzt schon zu den Strafregisterbescheinigungen im Gebührengesetz finden, in die neu geschaffene Tarifpost transferiert werden.

Die Änderungen sollen mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten. Um die Gebührentransparenz und die Vorhersehbarkeit der Gebührenhöhe sicherzustellen, sollen die Regelungen auf Eingaben und Ansuchen, die nach dem 31. Dezember 2025 gestellt werden, anwendbar sein.

Zu Z 1 und 19 bis 24 (§3 Abs. 2 Z 2 sowie § 14 Tarifpost 11):

Da mit der Änderung des Waffengesetzes 1996, BGBl. I Nr. 56/2025, nunmehr auch eine Waffenbesitzkarte für Schusswaffen der Kategorie C eingeführt wurde, soll der für Waffendokumente maßgebliche § 14 Tarifpost 11 GebG an diese Änderung angepasst werden. Analog zur bereits bestehenden Gebühr für Waffenpässe für Schusswaffen der Kategorie C, soll auch für diese Waffenbesitzkarten eine eigene Gebühr vorgesehen werden. Da die Waffenbesitzkarte für Schusswaffen der Kategorie C automatisch den Erwerb und Besitz einer unbegrenzten Anzahl von Schusswaffen umfasst und keine Eintragung von Ausnahmen vom Verbot des § 17 Abs. 1 oder 2 WaffG möglich ist, ist die Festlegung zusätzlicher Gebühren wie solche nach § 14 Tarifpost 11 Abs. 1 Z 1 lit. a und b im Fall dieses Waffendokumentes nicht notwendig.

Wird die Ausstellung eines neuen Waffendokumentes aufgrund einer zusätzlichen Eintragung von wesentlichen Bestandteilen einer Schusswaffe notwendig, sind dafür die Gebühren des § 14 Tarifpost 11 einzuheben.

Zu Z 1 und 30 bis 33 (§ 3 Abs. 2 Z 2 sowie § 14 Tarifpost 24 Abs. 1, Abs. 3a und Abs. 6 Z 4):

Die in dem Verfahren nach dem Pyrotechnikgesetz 2010 anfallenden Gebühren sowie Bundesverwaltungsabgaben sollen zusammengefasst und als Erledigungsgebühr pauschaliert werden. Die Gebühr für den Pyrotechnikausweis soll – analog zu den von denselben Behörden ausgestellten Waffendokumenten (§ 14 Tarifpost 11) – bereits vorab als Vorauszahlung entrichtet werden. Die Entrichtung der Vorauszahlung soll dann erfolgen, wenn der Antragsteller bei der Behörde vorstellig wird. Zur Abgeltung des für die Behörden entstandenen Aufwandes sollen die Länder und Gemeinden einen Pauschalbetrag erhalten.

Die Änderungen sollen mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten. Um die Gebührentransparenz und die Vorhersehbarkeit der Gebührenhöhe voraussehbar zu machen, sollen die Regelungen auf Erledigungen, deren Eingaben oder Ansuchen nach dem 31. Dezember 2025 gestellt werden, anwendbar sein.

Zu Z 1 und 39 (§ 3 Abs. 2 Z 2 sowie§ 14 Tarifpost 27):

Durch die Erlassung des Strahlenschutzgesetzes 2020, dass das bis dahin geltende Strahlenschutzgesetz abgelöst hat, stellen die Tarifposten der bezugnehmenden Bundesverwaltungsabgabenverordnung teilweise auf veraltete Kriterien ab bzw. sind neue Sachverhalte nicht abgedeckt. Um die Verfahren des Strahlenschutzgesetzes 2020 einer einfachen und aktuellen Vergebührung zuzuführen, soll eine Pauschalgebühr geschaffen werden, die sowohl Eingaben- und Beilagengebühren als auch Bundesverwaltungsabgaben umfasst. Für neue, bislang nicht von der Bundesverwaltungsabgabenverordnung erfasste Verfahren soll die Höhe der Gebühr so festgesetzt werden, dass die Höhe analog zum Aufwand in vergleichbaren Verfahren des Strahlenschutzgesetzes 2020 bemessen wird.

Um nur positiv erledigte Verfahren zu vergebühren, soll die Pauschalgebühr als Erledigungsgebühr ausgestaltet werden.

Zur Abgeltung des für die Behörden entstandenen Aufwandes sollen die Länder und Gemeinden einen Pauschalbetrag erhalten.

Die Änderungen sollen mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten. Um die Gebührentransparenz und die Vorhersehbarkeit der Gebührenhöhe sicherzustellen, sollen die Regelungen auf Erledigungen, deren Eingaben oder Ansuchen nach dem 31. Dezember 2025 gestellt werden, anwendbar sein.

Zu Z 2, 3, 40 bis 42 und 44 (§ 3 Abs. 4 und 4a, § 31 Abs. 1, § 33 Tarifpost 5 Abs. 5 Z 3 und Tarifpost 17 Abs. 3 sowie § 34 Abs. 1):

In einem mehrjährigen Prozess soll stufenweise das bisherige Papierverfahren bei den Gebühren, Verkehrsteuern und der Glücksspielabgabe durch ein elektronisches Verfahren ersetzt werden. Als erstes soll im Jahr 2026 ein elektronisches Verfahren für die Grunderwerbsteuer, anschließend die Versicherungssteuer und dann die Gebühren geschaffen werden. Zu diesem Zweck sollen die entsprechenden Verfahrensbestimmungen angepasst werden. Dies soll vor allem die elektronische Übermittlung von Urkunden, Gebührenanzeigen und Befunde über nicht entrichtete feste Gebühren durch andere Verwaltungsbehörden betreffen. Die genaue technische Ausgestaltung und organisatorische Durchführung dieser elektronischen Verfahren sollen durch eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen geregelt werden.

Da die technischen Voraussetzungen für dieses elektronische Verfahren erst geschaffen werden müssen, sollen die Änderungen mit 1. Jänner 2028 in Kraft treten. Für den Fall, dass die technischen Voraussetzungen bis zu diesem Zeitpunkt nicht implementiert werden können, soll der Bundesminister für Finanzen ermächtigt werden, das Inkrafttreten auf spätestens 1. Jänner 2029 zu verschieben.

Zu Z 5 (§ 14 Tarifpost 4 Abs. 1 Z 2):

Da das Partnerschaftsbuch als solches heute nicht mehr existiert, soll diese obsolete Bestimmung gestrichen werden.

Zu Z 6, 25 und 29 (§ 14 Tarifpost 4 Abs. 6 und § 14 Tarifpost 14 Abs. 2 Z 20 sowie Abs. 3):

Zur Verwaltungsvereinfachung und aufgrund des bestehenden öffentlichen Interesses an der Aktualität einer Meldung soll eine Befreiung für die Vorlage ausländischer Dokumente im Rahmen des amtlichen Gebrauches bei An-, Um- oder Abmeldung eines Wohnsitzes vorgesehen werden.

Darüber hinaus soll die Befreiung in § 14 Tarifpost 14 Abs. 2 Z 20 sprachlich an das derzeitige Verfahren angepasst werden.

Zu Z 10 (§ 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 7):

Eingaben an die Verwaltungsgerichte sollen vom Wortlaut der Befreiungsbestimmung umfasst werden.

Zu Z 13, 26, 35 bis 38 (§ 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 26, § 14 Tarifpost 14 Abs. 2 Z 24 sowie § 14 Tarifpost 25 Abs. 1 Z 3 sowie Abs. 2, 3 und 8 samt Überschrift):

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2023 wurde in § 14 Tarifpost 25 eine Gebührenpauschalierung für Verfahren zur Erteilung von Genehmigungen oder Bescheinigungen im Zusammenhang mit Exemplaren wildlebender Tier- und Pflanzenarten eingeführt, die mit 1. Oktober 2023 in Kraft getreten ist. Mit der Verordnung (EU) 2025/130 zur Änderung der Verordnung (EU) 865/2006, die am 18. Februar 2025 in Kraft getreten ist, wurde nunmehr die ab 1. Jänner 2027 für Ausfuhranträge gemäß Art. 5 Abs. 1 und 2 der Verordnung (EG) Nr. 338/97 verpflichtende, davor aber freiwillig beantragbare Registrierung von Zuchtbetrieben, die vom Aussterben bedrohte Tiere kommerziell ins Drittland exportieren wollen, beschlossen.

Um eine einheitliche Vergebührung dieses neuen Registrierungsverfahrens sicherzustellen, soll die bestehende Gebührenpauschalierung in § 14 Tarifpost 25 GebG um das Registrierungsverfahren erweitert werden. Dazu sollen Eingaben- und Beilagengebühren sowie Bundesverwaltungsabgaben zu einem Gebührenbetrag zusammengefasst werden, der bei Einbringung des Antrages entrichtet werden soll.

Die Änderungen sollen mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten. Um die Gebührentransparenz und die Vorhersehbarkeit der Gebührenhöhe sicherzustellen, sollen die Regelungen auf Eingaben und Ansuchen, die nach dem 31. Dezember 2025 gestellt werden, anwendbar sein.

Zu Z 16 und 40 (§ 14 Tarifpost 7 Z 4 lit. b und § 33 Tarifpost 21 Abs. 2 Z 6):

Es soll klargestellt werden, dass jene Bestimmungen des Gebührengesetzes, die Gesellschaften mit beschränkter Haftung betreffen, auch auf Flexible Kapitalgesellschaften anzuwenden sind.

Zu Z 18 (§ 14 Tarifpost 10 Abs. 4):

Da im Gebührengesetz bis dato keine Regelungen über den Gebührenschuldner im Zusammenhang mit Schriften in Patent-, Gebrauchsmuster-, Marken- und Musterangelegenheiten (§ 14 Tarifpost 10) enthielt, soll nun mehr in § 14 Tarifpost 10 Abs. 4 eine entsprechende Bestimmung aufgenommen werden, die sich an vergleichbaren Verfahren orientiert.

Zu Z 28 (§ 14 Tarifpost 14 Abs. 2 Z 30):

Da die bisherige Befreiungsbestimmung in § 14 Tarifpost 14 Abs. 2 Z 30 aufgrund der Neupauschalierung nach § 14 Tarifpost 8 übertragen wird, soll diese Ziffer genutzt werden, um eine

Befreiungsbestimmung für die Ausstellung von Dienstprüfungszeugnissen im Gebührengesetz aufzunehmen. Diese Befreiungsbestimmungen soll ein einheitliches Vorgehen für Prüfungszeugnisse innerhalb des öffentlichen Dienstes gewährleisten. Die Befreiung soll sowohl für positiv als auch negativ abgeschlossene Dienstprüfungen zur Anwendung gelangen.

Zu Z 45 (§ 37 Abs. 46 Z 6)

Es soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Z 46 (§ 37 Abs. 53):

Inkrafttretensbestimmung

Zu Artikel 7 (Änderung des Konsulargebührengesetzes 1992)

Zu Z 1 (§ 17 Abs. 20):

Inkrafttretensbestimmung

Zu Z 2 (Tarifpost 1a):

Die Konsulargebühren für Anträge auf Ausstellung einer Karte über einen Aufenthaltstitel bei einer österreichischen Vertretungsbehörde sollen analog zur Neupauschalierung des § 14 Tarifpost 8 GebG angepasst und pauschaliert werden.

Zu Z 3 (Tarifpost 6 Abs. 7):

Es soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Artikel 8 (Änderung des Versicherungssteuergesetzes 1953)

Zu Z 1 und Z 2 (§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 10 Z 1)

Für Krafträder mit elektrischem Antrieb erfolgt die Steuerberechnung ausschließlich nach der Motorleistung in Kilowatt. Dies führt jedoch in einigen Fällen zu einer nicht beabsichtigten steuerlichen Schlechterstellung im Verhältnis zu vergleichbaren Krafträdern mit Verbrennungsmotor.

Deshalb soll analog zur Regelung für Personenkraftwagen auch bei Krafträdern mit elektrischem Antrieb das Eigengewicht als zusätzlicher Faktor in die Tarifgestaltung einbezogen werden. Damit wird einerseits dem Umstand Rechnung getragen, dass das Fahrzeuggewicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Energieeffizienz sowie mit den durch die Verwendung verursachten externen Effekten (Straßenabnützung, Umweltschäden, Unfallfolgen) steht, andererseits wird eine systematische und sachgerechte Besteuerung gewährleistet, die besonders leichte und damit in der Regel ressourcenschonendere Fahrzeuge begünstigt.

Das durchschnittliche Steuerniveau für elektrisch angetriebene Krafträder soll sich dabei am Niveau der Krafträder mit Verbrennungsmotor orientieren, jedoch – zur weiteren abgabenrechtlichen Unterstützung der Erreichung der Klimaziele – unter diesem angesetzt werden. Auf diese Weise wird eine Gleichstellung mit Fahrzeugen vergleichbarer Leistung erreicht, gleichzeitig aber die Anschaffung von elektrisch betriebenen Krafträdern weiterhin steuerlich begünstigt, um den Transformationsprozess hin zu emissionsfreier Mobilität zu unterstützen.

Zu Z 4 und Z 5 (§ 7 Abs. 1a, 2, 3 und 4):

Zur besseren Lesbarkeit der Bestimmung soll Abs. 1a aufgehoben und § 7 generell neu geordnet werden. Aufgrund der Neuordnung sollen Verweise angepasst werden.

Darüber hinaus sollen künftig alle Versicherer unabhängig von ihrem Sitz die Möglichkeit haben, neben einen zur Steuerentrichtung Bevollmächtigten, der zur Entgegennahme des Versicherungsentgeltes berechtigt ist, auch einen Fiskalvertreter zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten – dies betrifft vor allem die Selbstberechnung, Steuerentrichtung, Anmeldung der Steuer und Übermittlung der Jahressteuererklärung – zu bestellen.

Zu Z 7 und 8 (§ 8 und § 9 Abs. 1):

In einem mehrjährigen Prozess soll stufenweise das bisherige Papierverfahren bei den Gebühren, Verkehrsteuern und der Glücksspielabgabe durch ein elektronisches Verfahren ersetzt werden. Nach der Umsetzung für die Grunderwerbsteuer im Jahr 2026 soll voraussichtlich ab 2027 die Versicherungssteuer digitalisiert werden. Zu diesem Zweck sollen die entsprechenden Verfahrensbestimmungen angepasst werden und außerdem die Bestimmungen neu und besser lesbar geordnet werden.

An der grundsätzlichen Systematik des Vollzuges des Versicherungssteuergesetzes soll es keine Änderungen geben. Allerdings ist es zur Automatisierung des Verfahrens notwendig, dass die zur Entrichtung der Steuer Verpflichteten (Versicherer, Bevollmächtigter oder Fiskalvertreter) den selbst berechneten monatliche Steuerbetrag in einer elektronischen Anmeldung erfassen. Dadurch soll die bisherige uneinheitliche Praxis mit Verrechnungsweisungen oder manuellen Buchungen vereinheitlicht werden. Zusätzlich soll sichergestellt werden, dass Berichtigungen und Erstattungen unterjährig im Rahmen des neuen Systems erfasst werden können, um größtmögliche Flexibilität zu ermöglichen unter gleichzeitiger Erhöhung der Transparenz. Abweichungen bei Korrekturen einer unrichtigen Selbstberechnung sollen erst ab einem höheren Ausmaß von Säumnisfolgen betroffen sein. Die Einreichung der Jahressteuererklärung soll ebenfalls künftig elektronisch erfolgen. Ein Bescheid soll in dem Verfahren nur erlassen werden, wenn die unterjährig entrichtete Steuer von dem in der Jahressteuererklärung angegebenen Betrag abweicht oder eine Anmeldung zur Gänze unterblieben ist.

Außerdem soll in jenen Fällen, in denen der Versicherungsnehmer zur Entrichtung der Steuer verpflichtet ist, die monatliche Selbstberechnung und Entrichtung der Steuer entfallen. Die Steuer soll einmalig auf Basis der jährlichen elektronischen Steuererklärung zu entrichten sein. Diese Änderung soll eine Reduktion von Verwaltungslasten für den Versicherungsnehmer und die Bundesfinanzverwaltung bewirken.

Der Bundesminister für Finanzen soll durch Verordnung die technische Ausgestaltung und organisatorische Durchführung der elektronischen Verfahren (Abgabe der Anmeldung, Abgabe der Sondervorauszahlung, Abgabe der Jahressteuererklärung) näher festlegen können.

Zu Z 9 (§ 12 Abs. 3 Z 36):

Die Änderungen im Bereich der motorbezogenen Versicherungssteuer (§ 6 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 10 Z 1) sollen zur Sicherstellung der technischen Umsetzung erst ab 1. Jänner 2027 in Kraft treten und zur Vermeidung von Änderungen für bestehende Versicherungsverhältnisse erstmalig für Versicherungsverhältnisse gelten, die nach dem 31. Dezember 2026 abgeschlossen werden. Damit soll einerseits sichergestellt werden, dass es bei bestehenden Versicherungsverhältnissen keiner Neuberechnung der Versicherungssteuer bedarf und andererseits, dass Versicherungsnehmer auch bei Kraftfahrzeugen, die bereits vor 1. Jänner 2027 erstmalig zugelassen wurden, die Möglichkeit haben durch Neuabschluss eines Versicherungsverhältnisses in die geänderte Tarifberechnung zu wechseln.

Da die technischen Voraussetzungen für das elektronische Verfahren erst geschaffen werden, sollen die Regelungen erst mit 1. Jänner 2027 in Kraft treten. Sollten die technischen Voraussetzungen bis zum 1. Jänner 2027 nicht implementiert sein, soll der Bundesminister für Finanzen ermächtigt werden, durch Verordnung das Inkrafttreten dieser Bestimmungen bis zum 1. Jänner 2028 zu verschieben.

Zu Artikel 9 (Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992)

Zu Z 1 und Z 3 (§ 5 Abs. 1 Z 1 lit. a und § 5 Abs. 3):

Da es sich bei der motorbezogenen Versicherungssteuer im Wesentlichen um eine Einhebungsform der Kraftfahrzeugsteuer handelt und alle Kraftfahrzeuge, die widerrechtlich verwendet werden in der Kraftfahrzeugsteuer erfasst sind, sollen die Änderungen bei der motorbezogenen Versicherungssteuer immer auch in der Kraftfahrzeugsteuer nachgebildet werden. Entsprechend soll der Gesetzestext angepasst werden.

Zu Z 2 (§ 5 Abs. 1 Z 2 lit. a):

Hinsichtlich des Tarifs für Personenkraftwagen (Klasse M1) mit rein elektrischem Antrieb in § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Z 4 (§ 5 Abs. 6):

Durch den Entfall des § 5 Abs. 6 soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Z 5 (§ 11 Abs. 1 Z 15):

Analog zur motorbezogenen Versicherungssteuer sollen die Änderungen in § 5 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 3 Z 1 mit 1. Jänner 2027 in Kraft treten. Die Änderung in § 5 Abs. 1 Z 2 lit. a soll zur Vereinfachung des Vollzuges mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten.

Zu Artikel 10 (Änderung des Feuerschutzsteuergesetzes 1952)

Zu Z 1 und 4 (§ 3 Abs. 4 und § 5 Abs. 5):

Da das Feuerschutzsteuergesetz im Rahmen der Schaffung eines elektronischen Systems angepasst werden muss, soll dies zum Anlass genommen werden, jenen Teil der Verordnung zur Durchführung des Feuerschutzsteuergesetzes, BGBl. Nr. 78/1948, zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 494/1973, die noch praktische Relevanz haben, inhaltlich unverändert in das Feuerschutzsteuergesetz 1952 überführt werden.

Zu Z 2 und 3 sowie 5 und 6 (§ 5 Abs. 2 bis 4, § 6 und § 7):

Da die Feuerschutzsteuer in der Regel gemeinsam mit der Versicherungssteuer abgewickelt wird, sollen die Bestimmungen der Versicherungssteuer nachgebildet werden. Dies dient im Wesentlichen der Vorbereitung des neuen elektronischen Verfahrens ab voraussichtlich 1. Jänner 2027

Zu Z 7 (§ 9 Abs. 11):

Da die technischen Voraussetzungen für das elektronische Verfahren erst geschaffen werden, sollen die Regelungen erst mit 1. Jänner 2027 in Kraft treten. Sollten die technischen Voraussetzungen bis zum 1. Jänner 2027 nicht implementiert sein, soll der Bundesminister für Finanzen ermächtigt werden, durch Verordnung das Inkrafttreten dieser Bestimmungen bis zum 1. Jänner 2028 zu verschieben.

Zu Artikel 11 (Änderung des Bodenschätzungsgesetzes 1970)

Zu Z 1 bis 4 (§ 4 Abs. 1, § 4 Abs. 2 Z 1 und § 4 Abs. 1 Z 1):

Es soll klargestellt werden, dass die vom Bundesministerium für Finanzen bzw. seinen nachgeordneten Dienststellen nominierten Mitglieder der jeweiligen Schatzungsbeiräte bzw. -ausschüsse auch Vertragsbedienstete sein können. Außerdem soll durch die Formulierung „rechtlich ausgebildet“ statt „rechtskundig“ besser dargestellt werden, dass eine rechtliche Kunde nicht ausschließlich durch ein rechtwissenschaftliches Studium, sondern auch im Rahmen von anderen Studien oder gleichwertiger Ausbildung möglich sein soll. Es soll dadurch der Entwicklung sowohl im Bildungswesen als auch in der allgemeinen Personalpolitik Rechnung getragen werden. Darüber hinaus soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Z 5 (§ 4 Abs. 5):

Es soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Z 6 (§ 4 Abs. 6):

Es soll die bisher schon übliche Praxis der Vertreterbestellung auch im Gesetz verankert werden.

Zu Z 7 (§ 16a Abs. 1):

Es soll ein Verweis auf das nicht mehr in Kraft befindliche Auskunftspflichtgesetz durch eine inhaltliche Umschreibung ersetzt und somit ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Artikel 12 (Änderung des Bewertungsgesetzes 1955)

Zu Z 1 (§ 41 Abs. 2 Z 1):

Es soll klargestellt werden, dass die vom Bundesministerium für Finanzen nominierten Mitglieder des Bewertungsbeirates auch Vertragsbedienstete sein können. Außerdem soll durch die Formulierung „rechtlich ausgebildet“ statt „rechtskundig“ besser dargestellt werden, dass eine rechtliche Kunde nicht ausschließlich durch ein rechtwissenschaftliches Studium, sondern auch im Rahmen von anderen Studien oder gleichwertiger Ausbildung möglich sein soll. Es soll dadurch der Entwicklung sowohl im Bildungswesen, als auch in der allgemeinen Personalpolitik Rechnung getragen werden.

Zu Z 2 (§ 42 Abs. 4):

Es soll die bisher schon übliche Praxis der Vertreterbestellung auch im Gesetz verankert werden.

Zu Z 3 (Anlage zu § 20e Pkt. I Z 1):

Es soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

Zu Artikel 13 (Änderung der Bundesabgabenordnung)

Zu Z 1 und 30 (§ 61 Abs. 1 Z 1 und 2 und § 323 Abs. 86):

Die Umsatzerlös- bzw. Umsatzgrenze für die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe liegt seit 1. Jänner 2021 bei 10 Millionen Euro und soll ab dem 1. Jänner 2026 auf 12,5 Millionen Euro erhöht

werden. Hintergrund der Erhöhung ist die Inflation der letzten fünf Jahre. Diese hat im Unternehmensrecht bereits zu einer Anpassung der Schwellenwerte geführt:

Die Delegierte Richtlinie (EU) 2023/2775 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Anpassung der Größenkriterien für Kleinstunternehmen und für kleine, mittlere und große Unternehmen oder Gruppen, ABl. L Nr. 2775 vom 21.12.2023, S. 1, sieht eine Erhöhung der Schwellenwerte für Bilanzsumme und Umsatzerlöse in Höhe von 25 % vor. Diese Delegierte Richtlinie wurde in Österreich durch Anhebung der in § 221 UGB festgelegten Schwellenwerte mittels UGB-Schwellenwerte-Verordnung, BGBl. II Nr. 318/2024, mit Wirkung ab 1. Jänner 2024 nachvollzogen. Durch diese Verordnung wurden die Schwellenwerte von „kleinen Kapitalgesellschaften“ von 10 Millionen Euro auf 12,5 Millionen Euro erhöht. Die erhöhten Schwellenwerte des § 221 UGB sollen in der BAO nachvollzogen werden.

Die Bestimmung soll mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten. Durch die Erhöhung des Zuständigkeitsgrenze des Finanzamtes für Großbetriebe kommt es zu einer Abtretung von rund 700 Steuernummern an das Finanzamt Österreich. Verfahren, die zum 31. Dezember 2025 bereits beim Finanzamt für Großbetriebe anhängig sind, werden vom Finanzamt Österreich in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt. War zum Zeitpunkt der Abtretung beim Finanzamt für Großbetriebe eine Außenprüfung im Gange, dann ist durch das Finanzamt Österreich ein neuer Prüfungsauftrag auszustellen.

Eine vor dem 1. Jänner 2026 vom Finanzamt für Großbetriebe genehmigte Erledigung, die erst nach dem 31. Dezember 2025 wirksam wird, gilt als Erledigung des Finanzamtes Österreich. Das gilt auch für Beschwerdeverfahren, die am 31. Dezember 2025 bereits beim Bundesfinanzgericht anhängig sind sowie dann, wenn sich die Beschwerdeverfahren am 31. Dezember 2025 im Stadium der Säumnis befinden, weil § 323 Abs. 86 als speziellere Bestimmung dem § 59 BAO vorgeht.

Zu Z 2 und 30 (§ 83 und § 323 Abs. 89):

Zu Abs. 1:

Der Text entspricht Großteils dem bisherigen Abs. 1 und wird ergänzt um Aussagen des bisherigen Abs. 2. Zudem wird der Wortlaut der Z 1 an § 10 Abs. 1 AVG, BGBl. Nr. 51/1991 in der Fassung BGBl. I Nr. 58/2018, bzw. an das 2. Erwachsenenschutzgesetz – 2. ErwSchG, BGBl. I Nr. 59/2017, angepasst.

Wie bisher enthält auch die Neufassung des Abs. 1 die Vorgabe, dass sich ein bevollmächtigter Vertreter durch eine Vollmacht auszuweisen hat. Von dieser Verpflichtung sehen allerdings bestimmte berufsrechtliche Bestimmungen (zB § 77 Abs. 11 WTBG, § 8 RAO, § 5 Abs. 4a NO, sowie – mit eingeschränktem Anwendungsbereich – § 36 Abs. 5 BiBuG 2014) Ausnahmen vor, die weiterhin gelten sollen. Personen, die von diesen berufsrechtlichen Bestimmungen umfasst sind, können sich im Berufsverkehr auf ihre Vollmacht berufen und müssen diese nur im Zweifelsfall nach Aufforderung durch die Abgabenbehörde nachweisen.

Der letzte Satz des Abs. 1 entspricht dem bisherigen § 83 Abs. 2 letzter Satz sowie § 10 Abs. 2 letzter Satz AVG.

Eine inhaltliche Änderung ist mit der aus systematischen Gründen vorgeschlagenen Neufassung des Abs. 1 nicht beabsichtigt.

Zu Abs. 2:

Derzeit erfolgt der Nachweis der Vollmacht durch Vorlage der originalen Vollmachtsurkunde (vgl. *Stoll*, BAO 815). Dieses Erfordernis soll durch einen einfacheren und zeitgemäßen Prozess ersetzt werden: Zukünftig soll der Nachweis der Bevollmächtigung entweder elektronisch oder durch Übermittlung oder Vorlage eines händisch unterfertigten Originaldokumentes bzw. einer Kopie einer solchen Vollmacht erfolgen können.

Eine originale Vollmacht soll dabei auf folgende Wege der Abgabenbehörde zur Kenntnis gebracht werden können:

1. durch Übermittlung des elektronischen Originals einer mit einer qualifizierten elektronischen Signatur des Vollmachtgebers versehenen Vollmachtsurkunde. Diese ist im Verfahren FinanzOnline oder auf einem anderen mit Verordnung zugelassenen Weg an die zuständige Abgabenbehörde zu übermitteln. Bei Übermittlung der Vollmacht im Verfahren FinanzOnline ist ausschließlich die dafür vorgesehene Funktion zu verwenden, um die korrekte Zuordnung in den Grunddaten der Finanzverwaltung zu gewährleisten. Aufgrund der internen Weiterbearbeitung des Dokuments ist nur dann sichergestellt, dass die elektronische Signatur durch den Sachbearbeiter überprüft werden kann, wenn diese Funktion auch tatsächlich verwendet worden ist. Bei Nichtverwendung der

entsprechenden Funktion ist die Vollmacht nicht wirksam nachgewiesen. Wird gleichzeitig mit dem missglückten Vollmachtsnachweis ein Anbringen eingebracht, ist gemäß § 86 Abs. 2 vorzugehen und ein Mängelbehebungsauftrag zu erlassen.

2. durch persönliche oder postalische Übermittlung des händisch unterfertigten Originals der Papier-Urkunde oder durch deren Vorlage.

Zusätzlich zu den um die elektronischen Varianten erweiterten Möglichkeiten des Nachweises der erteilten Vollmacht soll es zukünftig ausreichen, eine Kopie (einschließlich eines Scans oder eines Fotos) des händisch unterfertigten Originaldokuments vorzulegen bzw. zu übermitteln. Das gilt jedoch nur so lange, bis die Abgabenbehörde die Übermittlung des Originals verlangt. Die Kopie kann postalisch, eine elektronische Kopie (Scan oder Foto) kann im Verfahren FinanzOnline übermittelt werden. Bei Übermittlung im Verfahren FinanzOnline soll die Vollmachtsurkunde ausschließlich in der eigens dafür vorgesehenen Funktion hochgeladen werden, um die korrekte Zuordnung in den Grunddaten der Finanzverwaltung zu gewährleisten. Bei Nichtverwendung der eigens dafür vorgesehenen Funktion ist die Vollmacht nicht wirksam nachgewiesen. Eine Übermittlung der Vollmachtsurkunde mittels E-Mail ist jedenfalls unzulässig.

Vollmachten können vom Vollmachtgeber jederzeit widerrufen werden. Die Übermittlung des Widerrufs kann postalisch, persönlich oder im Verfahren FinanzOnline erfolgen. Für die Abgabenbehörde sind Vollmachten so lang zu beachten, als die Abgabenbehörde vom Widerruf der Vollmacht erfährt.

Zu Abs. 3:

Die Erteilung einer mündlichen Vollmacht vor der Abgabenbehörde soll weiterhin zulässig sein. Wie bisher soll auch künftig über eine auf diesem Wege erteilte Vollmacht eine Niederschrift aufzunehmen sein.

Zu Abs. 4:

Der bisherige § 85 Abs. 4 erlaubte es der Abgabenbehörde von einer ausdrücklichen Vollmacht abzusehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte Angehörige (§ 25), Haushaltsangehörige oder Angestellte handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis nicht bestehen. Aufgrund einer deutlich geringeren Anzahl an Dienststellen (im Vergleich zu 1962) und einer bundesweiten Zuständigkeit der Finanzämter erscheint diese Regelung nicht mehr zeitgemäß. Da die Bestimmung im Zusammenhang mit der Vertretung von Unternehmen aber noch einen Anwendungsbereich hat, soll sie auf diesen Bereich eingeschränkt werden.

Für den Bereich des Zollrechts enthält § 38 ZollR-DG besondere Vorschriften, die dem § 83 vorgehen.

Zu Abs. 5:

Es werden keine inhaltlichen Änderungen zum bisher geltenden § 83 Abs. 5 vorgenommen.

Zu Z 3 und 30 (§ 83a und § 323 Abs. 89):

Es sollen Vertretungsmöglichkeiten für natürliche Personen im Verfahren FinanzOnline geschaffen werden: Dabei soll ermöglicht werden, dass eine natürliche Person eine andere natürliche Person für sämtliche Handlungen (dazu zählt auch eine Geldvollmacht und die Einsichtnahme in die zugestellten Erledigungen) in FinanzOnline bevollmächtigen kann („unentgeltliche Vertretung in FinanzOnline“). Eine Bevollmächtigung kann dabei nur durch eine volljährige und voll handlungsfähige natürliche Person erfolgen bzw. kann nur eine solche bevollmächtigt werden. Weitere Voraussetzungen für die Erteilung einer solchen Vollmacht sind:

– Die Bevollmächtigung darf ausschließlich unentgeltlich erfolgen.
– Der Vollmachtgeber darf abgesehen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit keine Einkünfte erzielen, die eine Veranlagungspflicht auslösen.

Die Erteilung einer solchen Vollmacht kann auf zwei Wegen erfolgen:

1. durch Übermittlung einer Vollmacht auf dem dafür vorgesehenen amtlichen Vordruck; die Übermittlung darf ausschließlich im Verfahren FinanzOnline in der eigens dafür vorgesehenen Funktion erfolgen. Bei Nichtverwendung der eigens dafür vorgesehenen Funktion ist die Vollmacht nicht wirksam nachgewiesen.

Die Nutzung dieses Services ist abhängig von der technischen Anbindung und Verfügbarkeit, weshalb der Einsatz der Funktion unter Vorbehalt der technischen und organisatorischen Verfügbarkeit steht (§ 323 Abs. 89).

2. durch Bevollmächtigung unter Verwendung des E-ID im Vollmachtenservice der ID Austria nach den Bestimmungen des § 5 E-GovG in Verbindung mit § 9 der Stammzahlenregisterbehördenverordnung 2022 – StZRegBehV 2022, BGBl. II Nr. 240/2022.

Die Nutzung des „Vollmachtenservices der Stammzahlenregisterbehörde“ ist abhängig von der technischen Anbindung und Verfügbarkeit, weshalb der Einsatz der Funktion unter Vorbehalt der technischen und organisatorischen Verfügbarkeit steht (§ 323 Abs. 89). Voraussetzung für die Nutzung des Vollmachtenservices ist, dass sowohl Vollmachtgeber als auch Vollmachtnehmer über eine gültige ID Austria verfügen. Die vollmachtgebende Person erteilt über das Vollmachtenregister der ID Austria der vollmachtnehmenden Person eine Vollmacht für die Vertretung im Abgabenverfahren in FinanzOnline. Bei zukünftigem Einstieg in FinanzOnline soll es dann möglich sein auszuwählen, ob die vollmachtnehmende Person für sich selbst tätig werden möchte oder für die zu vertretende Person.

Um eine missbräuchliche Verwendung („Winkelschreiberei“) der neu geschaffenen Vertretungsmöglichkeiten zu verhindern, soll eine (technische) Begrenzung auf vier Vollmachten vorgesehen sein.

Auch Personen, die typischerweise andere Personen entgeltlich vertreten, können die neue Möglichkeit zur unentgeltlichen Vertretung in FinanzOnline nutzen, allerdings nur dann, wenn die konkret betroffenen Personen unentgeltlich vertreten werden – zB wenn ein Steuerberater für seine betagten Eltern die Einkommensteuererklärung einreichen möchte.

Die Abgabenbehörde hat Personen als Bevollmächtigte abzulehnen, die Personen auf der Basis der neuen Möglichkeit zur unentgeltlichen Vertretung in FinanzOnline entgeltlich vertreten oder sonst eine der Voraussetzungen für die unentgeltliche Vertretung in FinanzOnline nicht erfüllen (zB die vorgesehene Begrenzung von vier Vertretungen überschreiten). § 84 Abs. 1 letzter Satz und Abs. 2 ist anzuwenden.

Zu Z 4 und 30 (§ 85 und § 323 Abs. 88):

Zu Abs. 1:

Der Inhalt entspricht dem bisherigen § 85 Abs. 1; er wird lediglich ergänzt um die verpflichtende Identifizierung des Einschreiters. Diese dient der Erhöhung des Sicherheitsniveaus und der Gleichstellung von elektronischen Anbringen mit allen anderen Formen der Einbringung. Die Möglichkeiten zur Identifizierung ergeben sich aus Abs. 4. Fehlt die Identifizierung des Einschreiters (zB fehlende Unterschrift), ist ein Mängelbehebungsverfahren gemäß § 86 durchzuführen.

Zu Abs. 2:

Schriftliche Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Pflichten können

1. elektronisch
2. postalisch (durch die Österreichische Post AG, einen anderen Postdiensteanbieter oder einen Kurierdienst) oder
3. persönlich (durch Einwurf in den Postkasten einer Dienststelle der Abgabenbehörde oder im Zuge einer Vorsprache)

bei der Abgabenbehörde eingebracht werden.

Soll ein schriftliches Anbringen elektronisch übermittelt werden, muss es in einem durch Gesetz oder Verordnung zugelassenen technischen Weg eingebracht werden. In erster Linie im Verfahren FinanzOnline. Andere Arten der elektronischen Übermittlung sind etwa

– die Übermittlung bestimmter Anbringen mittels elektronischen Dateitransfers gemäß der Verordnung zur elektronischen Übermittlung von Erledigungen und Anbringen mittels elektronischem Dateitransfer – EDTV, BGBl. II Nr. 259/2023,
– die Einbringung von Anträgen auf Erteilung einer Genehmigung über das Nationale Emissionszertifikatehandel Informationssystem (NEIS) gemäß § 37 Abs. 5 letzter Satz Emissionszertifikategesetz 2011 – EZG 2011 in der Fassung BGBl. I Nr. 196/2023,
– die Einbringung eines Erstattungsantrags über das im anderen Mitgliedstaat eingerichtete elektronische Portal gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. 279/1995 in der Fassung BGBl. II Nr. 16/2021 oder
– die Einreichung von Anmeldungen und Mitteilungen über das Informatikverfahren (§ 2 der Zollanmeldungs-Verordnung 2024).

Eine Übermittlung per E-Mail sieht die BAO grundsätzlich nicht vor. Auf diesem Weg eingelangte Anbringen sind daher unbeachtlich, sofern dieser nicht ausdrücklich durch ein Gesetz oder eine Verordnung zugelassen wird.

Die Einbringung von Anbringen mittels Telefax (E-Fax) soll ab dem 1. Jänner 2027 nicht mehr zugelassen werden, weil auf diesem Weg keine Identifizierung des Einschreiters möglich ist und das Telefax nicht mehr den aktuellen Ansprüchen an die Datensicherheit und Datenqualität (Lesbarkeit) entspricht.

Zu Abs. 3:

Der Inhalt des Abs. 3 entspricht dem bisherigen § 85 Abs. 3. Lediglich die Art und Weise der Veröffentlichung der für den Parteienverkehr bestimmten Amtsstunden soll nicht mehr gesetzlich vorgeschrieben sein (bisher „Anschlag"); sie soll zB auf der Website des Bundesministeriums für Finanzen oder wie bisher mittels Anschlag der Amtsstunden für den Parteienverkehr auf Amtsgebäuden der Abgabenbehörden erfolgen können.

Zu Abs. 4:

Anbringen sollen zukünftig nur mehr durch eine identifizierte Person eingebracht werden können (Abs. 1 letzter Satz). Die Form der Identifizierung unterscheidet sich dabei nach dem Übermittlungsweg des Anbringens.

Bei elektronischer Übermittlung von Abringen hat die Identifizierung durch den LogIn-Vorgang bei Übermittlung des Anbringens im Verfahren FinanzOnline, oder durch LogIn im Unternehmensserviceportal, im NEIS-Portal oder in einem Zollportal zu erfolgen. Wird das elektronische Anbringen nicht über ein Portal eingebracht, muss das Anbringen selbst mit einer qualifizierten elektronischen Signatur gemäß Art. 3 Z 12 eIDAS-VO versehen sein – zB bei Übermittlung des Anbringens mittels elektronischen Dateitransfers gemäß § 3 Abs. 3 EDTV.

Bei postalischer oder persönlicher Einbringung von Anbringen erfolgt die Identifizierung durch die eigenhändige Unterschrift auf dem eingebrachten Anbringen.

Bei mündlich gestellten Anbringen (Abs. 3) erfolgt die Identifizierung durch die persönliche Vorlage eines amtlichen Lichtbildausweises (zB Reisepass oder Personalausweis) vor der Abgabenbehörde.

Zu Abs. 5:

Der Text des Abs. 5 entspricht dem bisherigen § 85 Abs. 5.

Zu Abs. 6:

Der Text des Abs. 6 entspricht dem bisherigen § 85a.

Zu Z 5 und 30 (§ 85a und § 323 Abs. 88):

§ 85a kann entfallen, weil der Regelungsinhalt in § 85 Abs. 5 übernommen wird.

Zu Z 6 und 30 (§ 86 und § 323 Abs. 88):

Zu Abs. 1:

In Abs. 1 wird der Inhalt des bisherigen § 85 Abs. 2 übernommen und in folgenden Punkten abgeändert:

1. Der Begriff „Eingabe" soll durch den Begriff „schriftliches Anbringen" ersetzt werden. Dieser Begriff wird in § 85 Abs. 2 in der vorgeschlagenen Fassung ausgeführt. Wie bereits bisher sollen mündliche Anbringen auch künftig keinem Mängelbehebungsverfahren zugänglich sein.
2. Bisher waren mündliche Anbringen nach dem Wortlaut des § 85 Abs. 2 keinem Mängelbehebungsverfahren zugänglich. Genauso ist nach dem Wortlaut des § 13 Abs. 3 AVG ein Mängelbehebungsauftrag nur bei schriftlichen Anbringen möglich. Zum AVG wird allerdings vertreten, dass dem Erfordernis der Schriftlichkeit auch entsprochen ist, wenn die Behörde ein mündliches Anbringen in einer Niederschrift gemäß § 14 AVG beurkundet hat und diese vom Beschwerdeführer unterfertigt worden ist (vgl. VwSlg 19.273A/2015; VwSlg 16.356 A/2004, siehe dazu *Hengstschläger*/*Leeb*, AVG (2014) § 13 Rz 26, *Götzl* in *Rosenkranz*/*Kahl* (Hrsg), AVG (2024) § 13 Rz E1, *Altenburger*/*Wessely*, AVG (2022) § 13 Rz 44). Mit der vorgeschlagenen Ergänzung des § 86 Abs. 1 erster Satz soll diese Aussage auch in die BAO übernommen werden. Voraussetzung für ein Mängelbehebungsverfahren ist, dass die Niederschrift alle Anforderungen des § 87 erfüllt.
3. Bisher war als Beispiel für einen formellen Mangel das Fehlen einer Unterschrift angeführt. Dieses Beispiel soll auf sämtliche Formen der Identifizierung des Einschreiters ausgeweitet werden.

Zu Abs. 2:

Der Inhalt des Abs. 2 entspricht dem bisherigen § 85 Abs. 4. Schreitet ein bevollmächtigter Vertreter ein, der nicht durch eine schriftliche Vollmacht ausgewiesen ist, gilt § 86 Abs. 1 sinngemäß. Das bedeutet, dass dem Einschreiter der Nachweis der Bevollmächtigung mittels Mängelbehebungsauftrag angeordnet werden kann. Schreitet ein berufsmäßiger Parteienvertreter ein, der sich nicht durch eine schriftliche

Vollmacht ausweist und sich auch nicht auf diese beruft, ist § 86 Abs. 1 sinngemäß anzuwenden (§ 86 Abs. 2 BAO). Ist die gesetzte Handlung vom berufsrechtlich eingeräumten Berechtigungsumfang gedeckt, muss dem berufsmäßigen Parteienvertreter neben der Vorlage der Vollmachtsurkunde auch immer die Möglichkeit eröffnet werden, sich auf die erteilte Bevollmächtigung zu berufen (vgl. VwGH 18.7.2001, 97/13/0179).

Zu Z 7 und 30 (§ 86a und § 323 Abs. 88):

Zu Abs. 1:

Die Verordnungsermächtigungen sind bereits derzeit in Geltung und werden nur verschoben:

– § 86a Abs. 1 Z 1 entspricht dem bisherigen § 86a Abs. 2 lit. a
– § 86a Abs. 1 Z 2 entspricht dem bisherigen § 86a Abs. 2 lit. b
– § 86a Abs. 1 Z 3 entspricht dem bisherigen § 86a Abs. 2 lit. c
– § 86a Abs. 1 Z 4 entspricht dem bisherigen § 86a Abs. 1 zweiter Satz.

In Z 5 wird (erstmals) vorgesehen, dass Abgabepflichtige bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen von der Teilnahme an FinanzOnline ausgeschlossen werden können („Sperre“). Die näheren Parameter (Rechtsfolgen, Dauer) dazu sind mit Verordnung festzulegen.

Zu Abs. 2:

Der Bundesminister für Finanzen soll ermächtigt werden durch Verordnung zu bestimmen, dass alle Personen oder Personengruppen mit besonderer Fachkenntnis (wie zB berufsmäßige Parteienvertreter) für die Übermittlung eines Anbringens im Verfahren FinanzOnline ausschließlich die eigens dafür vorgesehene Funktion („spezifiziertes Anbringen“) zu verwenden haben, sowie die Rechtsfolge der Missachtung dieser Verpflichtung. Beispielsweise könnte vorgesehen werden, dass bei wiederholter Nichtverwendung der vorgesehenen spezifizierten Funktion, eine Mutwillensstrafe gemäß § 112a verhängt werden kann. Zudem kann als Rechtsfolge für Anbringen, die nachweislich unter missbräuchlicher Verwendung von Zugangsdaten gestellt werden, die Unbeachtlichkeit vorgesehen werden.

Zu Abs. 3:

Die Verordnungsermächtigung des § 86a Abs. 3 entspricht dem bisherigen § 86a Abs. 3.

Zu Z 8 und 30 (§ 86b und § 323 Abs. 88):

Die abweichende Bestimmung für Länder- und Gemeindeabgaben bleibt inhaltlich unverändert. Es wird lediglich eine Verweisanpassung vorgenommen und die Anwendung des § 85 Abs. 1 letzter Satz und des Abs. 4 (verpflichtende Identifizierung des Antragstellers) für Länder und Gemeinden ausgeschlossen.

Zu Z 9 und 30 (§ 90a und § 323 Abs. 88):

Die Bestimmungen zur elektronischen Akteneinsicht sind derzeit auf § 90a und § 4 FOnV 2006 aufgeteilt. Mit dem Ziel einer besseren Verständlichkeit sollen die beiden Bestimmungen künftig in einer einheitlichen und umfassenden Regelung im Gesetzesrang zusammengeführt werden. Eine inhaltliche Änderung ist damit nicht beabsichtigt.

Zu Z 10, 11 bis 15, 21, 22 und 30 (§ 97 Abs. 3, § 97a, § 98, § 98a, § 99, § 99a, § 100, § 227 Abs. 4 lit. a, § 228 und § 323 Abs. 88):

Die Zustellung von Erledigungen im Bereich des Abgabenverfahrens richtet sich grundsätzlich nach den Bestimmungen des ZustG. § 98 nimmt davon jedoch für den Bereich der Bundesabgaben den gesamten 3. Abschnitt des ZustG – also sämtliche Regelungen des ZustG, die die elektronische Zustellung betreffen – aus.

Derzeit findet sich die rechtliche Grundlage für die elektronische Zustellung im Abgabenverfahren in § 97 Abs. 3 sowie in § 5b der FinanzOnline-Verordnung 2006. Mit den vorgeschlagenen Änderungen soll die elektronische Zustellung im Abgabenverfahren abschließend in der BAO geregelt werden.

Der Inhalt des § 99 entspricht dabei dem Inhalt des bisherigen § 5b FOnV 2006. Zudem wird der Inhalt des bisherigen § 98 Abs. 2 in § 99 übernommen.

Die Abgabenbehörden sind grundsätzlich zur elektronischen Zustellung über FinanzOnline an alle FinanzOnline-Teilnehmer verpflichtet. Die Verpflichtung zur elektronischen Zustellung soll aber nicht jeden Teilnehmer an FinanzOnline umfassen, sondern nur jene Teilnehmer, die zur Einreichung von Umsatzsteuererklärungen (§ 21 Abs. 4 dritter Satz UStG 1994) verpflichtet sind. Davon umfasst sind auch Kleinunternehmer im Sinn des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994, die auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 verzichtet haben (vgl. UStR 2000 Rz 2807).

Ausgenommen von der verpflichteten elektronischen Zustellung sind weiterhin jene (Klein-) Unternehmer, deren Verpflichtung zur Einreichung von Umsatzsteuererklärungen nur aufgrund des Übergangs der Steuerschuld (§ 19 Abs. 1 zweiter Satz, oder Abs. 1a bis 1e UStG 1994) bzw. bei Steuerschuld kraft Rechnungslegung (§ 11 Abs. 12 oder 14 UStG 1994) besteht. Der Ausschluss beider „Sonderfälle" erfolgt einerseits aus Gründen der Sachlichkeit (weil meist nur einmalig und nicht jeden Veranlagungszeitraum betreffend) andererseits aus technischen und organisatorischen Gründen. Die Ausnahme von der verpflichtenden elektronischen Zustellung gilt nicht für Kleinunternehmer, die zur Einreichung einer Umsatzsteuererklärung aufgrund der Überschreitung der Erwerbsschwelle oder des Verzichts auf diese bzw. bei Anwendung der Differenzbesteuerung verpflichtet sind, weil in diesen Fällen Umsätze laufend erbracht werden und mehrere Veranlagungszeiträume betroffen sind.

§ 97 Abs. 1 lit. a gilt auch bei der elektronischen Zustellung schriftlicher Erledigungen. Die Bestimmung des § 97 Abs. 3 ist daher obsolet und kann entfallen. Die Zustellung gilt als bewirkt durch die Bekanntgabe des elektronischen Dokuments. Elektronisch zugestellte Dokumente gelten nach § 98 Abs. 2 als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Bei einer elektronischen Zustellung an einen FinanzOnline-Teilnehmer ist das Dokument im elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers, sobald das Dokument in die Funktion „Nachrichten" des Teilnehmers eingebracht wurde.

Wird eine gültige E-Mail-Adresse in FinanzOnline angegeben, wird der Teilnehmer über die elektronische Zustellung informiert. Auf diese Benachrichtigung kann verzichtet werden. Auf die Wirksamkeit der Zustellung hat die E-Mail-Benachrichtigung keine Auswirkung.

Insbesondere wird die Wirksamkeit der Zustellung der Erledigung nicht gehindert:

1. durch die Nichtangabe einer E-Mail-Adresse,
2. durch die Angabe einer nicht dem Teilnehmer zuzurechnenden, einer unrichtigen oder einer ungültigen E-Mail-Adresse.

Inhaltlich bestehen folgende Entsprechungen zwischen der geltenden und der vorgeschlagenen Rechtslage:

– § 99 Abs. 1 erster Satz entspricht dem bisherigen § 98 Abs. 1a bzw. dem § 5b Abs. 1 FOnV 2006
– § 99 Abs. 1 zweiter bis letzter Satz entsprechen dem bisherigen § 97 Abs. 3 zweiter bis vorletzter Satz
– § 99 Abs. 2 entspricht dem bisherigen § 5b Abs. 3 FOnV 2006
– § 99 Abs. 3 entspricht dem bisherigen § 1 Abs. 4 FOnErklV
– § 99 Abs. 4 entspricht dem bisherigen § 98 Abs. 2
– § 99 Abs. 5 entspricht dem bisherigen § 5b Abs. 2 erster und zweiter Satz FOnV 2006
– § 99 Abs. 6 entspricht dem bisherigen § 5b Abs. 2 dritter Satz FOnV 2006.

Da Abgabenbehörden der Länder und Gemeinden sowie die Verwaltungsgerichte der Länder nicht über FinanzOnline zustellen können, ist für sie § 99 gemäß § 99a nicht anwendbar. Für das BFG enthält § 24 Abs. 7 BFGG eine spezielle Bestimmung, die jener des § 99 vorgeht.

Zu Z 16, 17 und 30 (§ 111 Abs. 1, § 112a und § 323 Abs. 88):

§ 112a Abs. 2 soll der Durchsetzbarkeit der mitunter bereits bisher vorgesehenen elektronischen Einbringung von Anbringen dienen:

Bisher hat § 111 Abs. 1 letzter Satz vorgesehen, dass die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Anbringen mittels Zwangsstrafe erzwungen werden kann. Die genaue Bedeutung dieser Bestimmung war jedoch strittig (vgl. *Stoll*, BAO 864; *Ritz/Koran,* BAO[8], § 111 Rz 2b ff; vgl. auch *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO[3] § 111 Rn 6 sowie *Tanzer* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch 320, nach denen eine Zwangsstrafe nicht geeignet ist, im Nachhinein die Unzulänglichkeit einer Handlung zu sanktionieren). An ihre Stelle soll nunmehr eine spezifische Mutwillensstrafe treten. Diese soll nicht eingesetzt werden, um ein gewolltes Verhalten zu erzwingen, sondern um eine bereits erfolgte Nichteinhaltung zu sanktionieren. Ziel der Sanktionierung ist das Unterbinden der Nichteinhaltung bei zukünftigen Anbringen, weil die Sanktion einen abschreckenden Kostenfaktor darstellt.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmung ist, dass eine Abgabenvorschrift oder eine Verordnung eine Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Anbringen enthält. Dies sieht beispielsweise § 21 Abs. 1 UStG 1994 für Umsatzsteuervoranmeldungen oder § 42 Abs. 1 EStG 1988 für Einkommensteuererklärungen vor. Bei Verletzung einer solchen Anordnung kann die Abgabenbehörde eine Mutwillensstrafe verhängen. In einem ersten Schritt ist die zur elektronischen Einbringung

verpflichtete Person schriftlich auf ihre Verpflichtung hinzuweisen und die Mutwillensstrafe im Widerholungsfall anzudrohen. Ein Wiederholungsfall liegt dann vor, wenn das entgegen der gesetzlichen Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung eingereichte Anbringen dieselbe Erklärungsform betrifft. Wenn in Folge die nächste gleichgeartete Übermittlung (zB die Umsatzsteuervoranmeldung des Folgemonats) wieder nicht elektronisch übermittelt wird, kann die Mutwillensstrafe iHv bis zu 700 Euro verhängt werden. Damit wird die Verletzung einer solchen Formvorschrift „sanktionierbar".

Die Bestimmung normiert einen Sanktionsmechanismus für die Verletzung des Übermittlungsweges („elektronische Übermittlung"), nicht aber für die nicht oder nicht korrekte Verwendung einer „spezifizierten Funktion" (bei Übermittlung im Verfahren FinanzOnline). Eine nähere Ausgestaltung dazu ist dem Verordnungsgeber gemäß § 86a Abs. 2 vorbehalten.

Zu Z 18, 23 bis 26 und 30 (§ 118 Abs. 11, § 245 Abs. 5, § 263 Abs. 1 lit. b, § 272 Abs. 4, § 274 Abs. 3 Z 2 und § 323 Abs. 88):

Die vorgeschlagenen Änderungen dienen lediglich der Verweisanpassung.

Zu Z 19 und 30 (§ 121a Abs. 5 und 6 und § 323 Abs. 88):

Die Übermittlung der Schenkungsmeldungsanzeige hat (wie bislang) ausschließlich elektronisch zu erfolgen, sofern die elektronische Übermittlung zumutbar ist. Unzumutbarkeit liegt zB vor, wenn kein Internetanschluss besteht. Die Anordnung zur elektronischen Übermittlung wird somit in § 121a getroffen; die Festlegung, dass die elektronische Übermittlung über FinanzOnline erfolgt, wird wiederum in den §§ 28 und 29 FOnV 2006 getroffen. Diese Anordnung soll nun unmittelbar in § 121a überführt werden. Damit wird die Verordnungsermächtigung in Abs. 6 obsolet und kann entfallen.

Zu Z 20 und 30 (§ 211 Abs. 3 und 3a und § 323 Abs. 88):

Die in Abs. 3 vorgesehene Verpflichtung zur Abgabenentrichtung mittels Electronic-Banking besteht nur, wenn dies dem Abgabepflichtigen zumutbar ist. Die Ausführung, wann die Zumutbarkeit vorliegt, ist derzeit in § 8 FOnV 2006 geregelt. Diese Regelung soll nun direkt in § 211 Abs. 3 verankert werden. Die elektronische Überweisung ist immer dann zumutbar, wenn der Zahlungspflichtige das ihm von seinem Kreditinstitut zur Verfügung gestellte Electronic-Banking-System bereits zur Entrichtung von Abgaben oder für andere Zahlungen nutzt und über einen Internetanschluss verfügt.

Weiters sollen auch die vorgesehenen Wege zur elektronischen Entrichtung, die derzeit in § 7 FOnV 2006 geregelt sind, in § 211 Abs. 3a übernommen werden.

Zu Z 26 und 30 (§ 274 Abs. 1 Z 1 und 2 und § 323 Abs. 87):

Mit der vorgeschlagenen Änderung soll das Recht auf Beantragung einer mündlichen Verhandlung durch die Amtspartei (Abgabenbehörde) in der BAO verankert werden.

Damit soll erreicht werden, dass „*die Parteirechte der Ämter, mit denen des Abgabepflichtigen gleichgestellt werden und auch den Ämtern die Beantragung einer mündlichen Verhandlung – als Ausdruck des rechtlichen Gehörs im gerichtlichen Verfahren – ermöglicht wird*" (vgl. Rechnungshof Prüfung bzw. Rechnungshof Follow-up-Überprüfung zu Bundesfinanzgericht; Reihe BUND 2021/1 bzw. Reihe BUND 2025/10).

Die Bestimmung ist großteils an die Regelung zur Beantragung einer mündlichen Verhandlung in § 24 Abs. 3 Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz – VwGVG angelehnt.

Zu Abs. 1:

Das Antragsrecht der Amtspartei auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung soll ihr genauso wie der anderen Partei bzw. den anderen Parteien die Möglichkeit geben, ihr Vorbringen persönlich auszuführen bzw. darzustellen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass auf im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vorgebrachte Tatsachen vom Verwaltungsgericht nur nach Maßgabe des § 270 Abs. 2 (Verfahrensförderungspflicht) Bedacht zu nehmen ist.

Durch den vorgeschlagenen Schlussteil soll verhindert werden, dass ein Zurückziehen des Antrags auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung die jeweils andere Partei überrascht. Wird ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen, hat der zuständige Richter die andere(n) Partei(en) über die Zurücknahme des Antrags auf mündliche Verhandlung zu informieren. Die anderen am Verfahren beteiligten Parteien haben das Recht, binnen zwei Wochen ab Kenntnis der Zurücknahme einen eigenen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu stellen. Wird nicht binnen zwei Wochen ab Kenntnis der Zurücknahme ein Antrag eingebracht („Verschweigen der Partei"), kann die mündliche Verhandlung entfallen.

Zu Abs. 1a:

Mit der Verankerung in Abs. 1a soll ein Gleichklang mit dem allgemeinen Verwaltungsverfahren hergestellt werden. Obgleich Art. 6 EMRK im Abgabenverfahren nicht anwendbar ist, ist die Bestimmung indirekt einschlägig, weil in der Judikatur des EuGH die Rechtsprechung zu Art. 6 EMRK für die Auslegung des Art. 47 der Grundrechtecharta herangezogen wird. Das Verwaltungsgericht hat über das Absehen von einer beantragten mündlichen Verhandlung mit einer verfahrensleitenden Verfügung abzusprechen – und nicht etwa nur im abschließenden Erkenntnis. Durch diesen Zwischenschritt erhalten die Parteien die Möglichkeit, ihr bisheriges Vorbringen zu ergänzen.

Zu Artikel 14 (Änderung des EU-Amtshilfegesetzes)

Zu Z 1 bis 3 (§ 1 Abs. 1, § 7 Abs. 9 und § 22 Abs. 7):

Die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2025/872 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2011/16 bezüglich des verpflichtenden automatischen Austausches von Informationen aus dem Mindeststeuerbericht, ABl. Nr. L 39 vom 6.5.2025 S. 1, erfordert entsprechende Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes (EU-AHG), BGBl. Nr. I 112/2012.

Zu Artikel 15 (Änderung des Kommunalsteuergesetzes 1993)

Zu Z 1 und 2 (§ 15a Abs. 1 und 2 und § 16 Abs. 21):

§ 15a räumt dem Bundesminister für Finanzen das Recht auf Kenntnisnahme und Verfahrensbeteiligung in Rechtsmittelangelegenheiten des Kommunalsteuergesetzes ein. In acht von neun Bundesländern liegt die Rechtsmittelkompetenz betreffend die Kommunalsteuer bei den Verwaltungsgerichten der Länder. In Wien wurde diese Kompetenz auf das Bundesfinanzgericht übertragen (§ 5 Wiener Abgabenorganisationsrecht). Dementsprechend hat der Bundesminister für Finanzen aufgrund des derzeitigen Wortlauts des § 15a keine Möglichkeit zur Teilnahme am Rechtsmittelverfahren betreffend die Kommunalsteuer in Wien. Es soll daher die Einschränkung auf „*Verwaltungsgerichte der Länder*“ auf Verwaltungsgerichte ausgeweitet werden. Dadurch soll auch das Bundesfinanzgericht umfasst sein und eine Verfahrensbeteiligung des Bundesministers für Finanzen auch in Wien ermöglicht werden. Diese Ausweitung soll ab 1. Jänner 2026 gelten.

Zu Artikel 16 (Änderung des Tabakmonopolgesetzes 1996)

Zu Z 1 und 2 (§ 1 Abs. 2 Z 1 und Abs. 3):

In Umsetzung des Regierungsprogramms „Jetzt das Richtige tun. Für Österreich.“ (siehe S. 32/33) sollen Nikotinbeutel (Nikotinpouches) in den Anwendungsbereich des Monopols aufgenommen und ein Lizenzsystem für Liquids für E-Zigaretten (E-Liquids) eingeführt werden. Für die Definition von Nikotinbeuteln und E-Liquids soll – wie auch für die Definition von Tabakwaren – an die Definitionen im Tabaksteuergesetz 2022, BGBl. I Nr. 704/1994 angeknüpft werden. Neben Tabakwaren im Sinne des TabStG 2022 und Schnupftabaken fallen nunmehr auch Nikotinbeutel unter den Begriff „Tabakerzeugnisse“.

Während der Marktanteil „klassischer“ Tabakwaren (insb. Zigaretten und Rauchtabak) in den letzten Jahren abgenommen hat, steigt jener von neuartigen Alternativprodukten (sog. „New Generation“ Produkte, insbesondere Nikotinbeutel und E-Liquids – Liquids für elektronische Zigaretten) kontinuierlich an. Immer mehr Raucherinnen und Raucher steigen auf bislang nicht besteuerte neuartige Alternativprodukte um. Diese weisen zudem für junge Erwachsene und Jugendliche – wenn nicht auch bereits für Kinder – als „Life-Style“-Produkte besondere Attraktivität auf. Auch solche Tabaksurrogate bergen besondere gesundheitliche Risiken. Zudem besteht die Gefahr, dass sie den Einstieg in die Nikotinsucht bzw. auch den Konsum von Tabakwaren fördern. Nikotinhaltige wie nikotinfreie Liquids unterliegen bereits dem Tabak- und Nichtraucherinnen- bzw. Nichtraucherschutzgesetz (TNRSG, BGBl. Nr. 431/1995; siehe insb. § 1 Z 11 und §§ 10b ff).

Laut Stellungnahme des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz ist der Konsum elektronischer Inhalationsprodukte, sowohl von Tabak- als auch von Nikotinprodukten, in den letzten Jahren stark angestiegen. In der Gesamtbevölkerung über 15 Jahre habe er sich von 2015 bis 2020 verdoppelt, von 2020 auf 2022 sei er nochmals um das mehr als Dreifache angestiegen.

Auch die Umsatzstatistik der Großhändler zeige einen diesbezüglichen Anstieg um das 7,5-fache innerhalb der letzten zehn Jahre (*Schmutterer/Klein/Akartuna*, Neue Nikotinerzeugnisse in Österreich; GÖG, Wien, 2023).

Bei den tabakfreien Nikotinerzeugnissen sei ganz besonders der Konsumanstieg von elektronischen Zigaretten (E-Zigaretten) und von Nikotinpouches sowie von diese nachahmenden Erzeugnissen ohne Nikotin, dafür oft mit aufputschenden Substanzen wie Koffein und Guarana versetzt, zu beobachten. Besonders beliebt sei der Konsum dieser Produkte bei Kindern und Jugendlichen. In der Gesamtbevölkerung habe sich der tägliche Konsum von Nikotinbeuteln von 2020 bis 2022 fast verdoppelt *(Schmutterer/Klein/Akartuna*, Neue Nikotinerzeugnisse in Österreich; GÖG, Wien, 2023).

Nikotinhaltige elektronische Zigaretten (E-Zigaretten) besitzen grundsätzlich hohes Suchtpotential und bergen eine Reihe von gesundheitlichen Risiken. Dennoch werden sie in der Allgemeinheit oftmals fälschlich als harmlose Lifestyle-Produkte oder auch als „gesündere Alternative" zu Tabakerzeugnissen betrachtet. Viele unterschiedliche Varianten von E-Zigaretten sind in den letzten Jahren auf den Markt gekommen. E-Zigaretten bieten die größte Anzahl von Geschmacksrichtungen aller Tabak- und Nikotinerzeugnisse. Davon, aber auch vom Design vieler Geräte fühlen sich besonders Jugendliche und junge Erwachsene angesprochen. Das hohe Risiko, dass E-Zigaretten ein Einstiegsprodukt in die Nikotinabhängigkeit darstellen, ist vielen von ihnen nicht bewusst. Seit einiger Zeit werden E-Zigaretten vor allem bei Jugendlichen immer beliebter (*Treede/Hartard/Heidt/Kahnert/Schaller*, Risiken von E-Zigaretten und Tabakerhitzern; Deutsches Krebsforschungsinstitut - DKFZ, Heidelberg, 2023).

Eine pauschal gültige gesundheitliche Bewertung erweise sich als schwierig, weil es bei Füllvolumen, Geräteleistung und -technologie, Inhalten der Liquids etc. enorme Unterschiede gibt. Dadurch variiert auch die Menge und Zusammensetzung des produzierten Aerosols, von freigesetztem Nikotin und der Schadstoffe, sodass die konkreten Risiken jeweils produktbezogen festgestellt werden müssten. Nach derzeitigem Wissensstand sei jedoch von folgenden generellen Risiken auszugehen: Krebserregende Substanzen, die im Aerosol nachgewiesen wurden, sind insbesondere Formaldehyd, Acetaldehyd, Acrolein, reaktive Sauerstoffverbindungen und Metalle wie Nickel, Chrom und Blei.

Beispiele für bisher bekannte E-Zigaretten-bedingte Gesundheitsgefahren seien Lungenerkrankungen, Erhöhung von Herzfrequenz und Blutdruck, Schädigung von Gefäßinnenwänden, Zellen und Erbsubstanz, oxidativer Stress, Beeinträchtigung von Immunsystem und Wundheilung. Ein Konsum dieser Erzeugnisse in der Schwangerschaft könne die Lungenentwicklung des Kindes stören, zu niedrigerem Geburtsgewicht und Längenwachstum sowie zu Schwangerschaftskomplikationen führen *(Treede/Hartard/Heidt/ Kahnert/Schaller*, Risiken von E-Zigaretten und Tabakerhitzern; Deutsches Krebsforschungsinstitut - DKFZ, Heidelberg, 2023).

Nikotin sei akut toxisch und hat eine starke suchterzeugende Wirkung, dazu kommt, dass Nikotin stark abhängig macht und die Gehirnentwicklung bei Jugendlichen beeinträchtigt. Tabakfreie Nikotinerzeugnisse (Nikotinsäcken, Nikotinpouches) stellten im Wesentlichen Substitutionsprodukte zum verbotenen Tabak zum oralen Gebrauch (Snus et.al.) dar und üben insbesondere für Kinder und Jugendliche eine starke Attraktivität aus, wobei schon ein kurzfristiger Konsum zu einer raschen Nikotingewöhnung und somit zu einer Nikotinabhängigkeit führen kann. Davon abgesehen können nikotinhaltige Erzeugnisse zum Kauen oder Lutschen unauffällig konsumiert werden, auch dort, wo Rauchverbot herrscht.

Laut Analysen europäischer Referenzlabors wie beispielsweise der AGES enthalten Nikotinbeutel – im Gegensatz zu Tabak zum oralen Gebrauch oder Kautabak – keinen Tabak, sondern Nikotin in unterschiedlichen Konzentrationen. Dieses wird in Form von Nikotin, Nikotinsalz oder an Kunststoff (Polymetacrylsäure) gebundenem Nikotin zugesetzt. Als Trägerstoffe fungieren oft Cellulose (-pulver), Pflanzenfasern oder Tee (Camellia sinensis).

Diese kleinen durchlässigen Portionsbeutel werden in der Regel analog dem Tabak zum oralen Gebrauch konsumiert. Der Portionsbeutel wird unter der Oberlippe platziert und für ca. 20 bis 30 Minuten dort belassen. Durch die Feuchtigkeit (Speichel) wird unter anderem Nikotin herausgelöst und über die Mundschleimhaut vom Körper aufgenommen.

In Österreichs Krankenanstalten würden jährlich rund 1.500 Personen mit Nikotinvergiftung stationär behandelt. Von den Personen mit der Hauptdiagnose Nikotinvergiftung seien 58% unter vier Jahre, 13% zwischen zehn und vierzehn Jahre und 8% zwischen fünfzehn und neunzehn Jahre alt. Ebenfalls kontinuierlich seit 2020 im Steigen begriffen sei die Anzahl der wegen Nikotinvergiftungen getätigten Anrufe bei der Vergiftungsinformationszentrale – an erster Stelle wegen Zigaretten-/Tabakvergiftungen, bereits an zweiter Stelle wegen Nikotinbeuteln. Dabei ist darauf hinweisen, dass schon die Nikotinabhängigkeit per se eine (nach WHO ICD-11) anerkannte nikotininduzierte psychische Störung ist.

Ein deutliches Anheben des Preises stellt auch für elektronische Zigaretten und sonstige Nikotinprodukte bzw. Nikotinersatzprodukte eine sehr effektive Maßnahme des Gesundheitsschutzes dar. Spürbare Erhöhungen des Preises (auch aufgrund der Tabaksteuer) stellen eine präventive Maßnahme hinsichtlich des Zugangs für Nichtraucherinnen und Nichtraucher, insbesondere für Kinder und Jugendliche, dar. Eine

Kanalisierung und Kontrolle des Vertriebs derartiger Produkte stellt insbesondere sicher, dass Kinder und Jugendliche solche Produkte nicht erwerben und konsumieren können. Das Tabakmonopol hat sich als eine wesentliche flankierende Maßnahme zur Sicherung der Verbrauchsbesteuerung bewährt.

Aufgrund dieser Überlegungen ist es aus gesundheits-, sucht- und jugendschutzpolitischen sowie fiskalpolitischen Gründen dringend geboten, derartige Erzeugnisse in das Regime des Tabakmonopolgesetzes aufzunehmen.

Die aktuelle Rechtslage – allgemeine gewerberechtliche Bestimmungen und grundsätzliche Jugendschutzvorgaben – wird dem Anliegen einer wirksamen Gesundheits- und Jugendschutzpolitik nicht (mehr) vollumfänglich gerecht. Sie regelt den Vertrieb zu wenig zielgerichtet und hat zu einem „Wildwuchs“ an Vertriebsformen und Gefährdungslagen geführt. Ein zweckmäßiges, effizientes Monitoring der Einhaltung von Schutzbestimmungen kann dadurch derzeit kaum gewährleistet werden.

Nikotinbeutel und E-Liquids stammen oftmals nicht aus österreichischer Produktion. Insbesondere bei Drittlandsprodukten wurden immer wieder gravierende Qualitätsmängel (zB gesundheitsschädliche, in Österreich verbotene bzw. nicht zugelassene Zusatzstoffe) festgestellt. Der derzeitige Mangel an einer Kanalisierung von Vertriebsquellen erschwert Kontrollen wesentlich und trägt maßgebend zu einer Verschärfung der Gefährdungslagen bei. Durch die Kanalisierung des Vertriebs werden (Qualitäts)-Kontrollen erleichtert, der Aufwand verringert.

In dem Zusammenhang sei auch auf die Judikatur des Verfassungsgerichtshofs verwiesen (VfGH 28.2.2018, G 122/2017) wonach „Es …im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers [liegt], Produkte auf Grund ihres Gesundheitsgefährdungs- und Suchtpotentials sowie ihrer besonderen Attraktivität für Einsteiger in den Anwendungsbereich des Tabak- und Nichtraucherinnen- bzw. Nichtraucherschutzgesetzes (TNRSG) einzubeziehen.“ und (siehe VfSlg 20.151/2017) es sich „Bei nikotinfreien und nikotinhaltigen E-Zigaretten …. um relativ neuartige Produkte [handelt], die erst seit wenigen Jahren auf dem Markt sind, deren Verkauf bisher kaum reglementiert war und deren (großteils synthetische) Inhaltsstoffe sowie deren Auswirkungen auf die menschliche Gesundheit und Gefährdungspotentiale dementsprechend kaum erforscht sind. ….“.

Durch die Novelle BGBl. I Nr. 105/2014 zum TabMG 1996 war der Vertrieb von E-Zigaretten Tabaktrafikant(inn)en vorbehalten – „monopolisiert“ – worden. Noch vor deren Inkrafttreten wurde der Verfassungsgerichtshof aufgrund eines Individualantrags befasst (VfSlg 20.002/2015) und hob die betreffenden Bestimmungen in der Folge auf, da die durch sie bewirkten Grundrechtsbeschränkungen nicht verhältnismäßig seien.

Unter Gleichheitsgesichtspunkten erkannte er dabei eine Ungleichbehandlung darin, dass nur noch Trafikanten, nicht (weiterhin) aber Fachhändler E-Zigaretten vertreiben durften. Im Lichte des Grundrechts der Erwerbsfreiheit wiederum stellte der Verfassungsgerichtshof fest, dass die Beschränkung des Verkaufs von Zigaretten für Unternehmer, welche die Tätigkeit bereits ausüben, einen gravierenderen Eingriff als für Personen darstellt, die die Tätigkeit erst in der Zukunft ausüben wollen. Die Anordnung des Endes einer zuvor rechtmäßig ausgeübten Tätigkeit wiege besonders schwer, weshalb an den Gesetzgeber ein strenger Maßstab heranzutragen sei.

Der Verfassungsgerichtshof erkannte Gesundheitsschutz und Jugendschutz sowohl für die gleichheitsrechtliche als auch für die erwerbsfreiheitliche Beurteilung als legitime öffentliche Interessen an, die geeignet sind, den jeweiligen Grundrechtseingriff zu rechtfertigen. Letztlich verfingen beide Rechtfertigungsstränge jedoch nicht. Gleichheitsrechtlich war für den Gerichtshof aus der Gegenüberstellung der gesetzlichen Vertriebsvorschriften für Tabakerzeugnisse (und verwandte Erzeugnisse) mit jenen, die auf Basis der Gewerbeordnung für Fachhändler bestehen, keine Diskrepanz im Hinblick auf das Ausmaß des Gesundheits- und Jugendschutzes durch unterschiedliche Verkaufsmodalitäten erkennbar. Insbesondere wies er darauf hin, dass das Verbot der Abgabe von Tabakerzeugnissen und die Modalitäten des Verkaufs von verwandten Erzeugnissen an Jugendliche in den Jugendschutzgesetzen der Länder geregelt werden und demnach für Tabaktrafiken (Tabakverkaufsstellen) sowie Fachgeschäfte für E-Zigaretten gleichermaßen gelten. Auch die Nichteinhaltung der entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften werde gleichlaufend für schwerwiegende Verstöße in der Gewerbeordnung und im TabMG 1996 sanktioniert (Entzug der Gewerbeberechtigung bzw. Kündigung des Bestellungsvertrags).

Ins Gewicht fiel für den Verfassungsgericht überdies, dass mit der Einbeziehung von E-Zigaretten in das Tabakmonopol die Zahl der Verkaufsstellen erweitert und das flächendeckende Angebot gesteigert werde, zumal der Gesetzgeber mit dem System der Tabaktrafiken die „flächendeckende Nahversorgung“ mit Tabakwaren intendiert habe. In seiner Beurteilung am Maßstab der Erwerbsfreiheit wies er zudem darauf hin, dass der Verkauf von Tabakwaren in Tabaktrafiken, aber etwa auch über Automaten, in Gaststätten oder Tankstellen erfolge. Es war für ihn daher nicht erkennbar, inwieweit der Verkauf von

verwandten Erzeugnissen durch Trafikanten eine höhere Gewähr für den Gesundheits- und Jugendschutz bieten könne als der Verkauf durch Fachhändler. Letztere unterlägen der gewerbebehördlichen Aufsicht und es bestünde, sollte dies nicht hinreichen, ein gelinderes (iSv weniger grundrechtsinvasives) Mittel in der Verschärfung der Aufsicht über die Fachhändler.

Das zur Rechtfertigung der Grundrechtseingriffe ins Treffen geführte sozialpolitische Anliegen der Sicherung des Lebensunterhalts von benachteiligten Personen anerkannte der Verfassungsgerichtshof als ein im öffentlichen Interesse gelegenes (und auch sozialpolitisch gewichtiges) Ziel. In Anbetracht [damals] bestehender gesetzlicher Eintritts- und Fortführungsrechte durch nicht begünstigte Personen sowie des [damals] hohen Anteils an Trafiken, die nicht von begünstigten Personen geführt wurden, konnte er darin keine ausreichende Rechtfertigung für den Vorbehalt des Vertriebs von E-Zigaretten zugunsten von Tabaktrafikanten ausmachen.

Mit der Aufnahme von Nikotinbeuteln ins Tabakmonopol und der Einführung eines Lizenzsystems für E-Liquids soll der aktuelle „Wildwuchs“ in den Vertriebsstrukturen beseitigt werden. Der Vertrieb solcher „Tabaksurrogate“ soll in einem Ausmaß kanalisiert werden, das ein wirksames Monitoring der Erreichung gesundheits- und jugendschutzpolitischer Anliegen erwarten lässt. Bereits bestehenden Betrieben soll eine Fortführung ermöglicht werden, mit gewissen zusätzlichen Auflagen. Zielsetzung hierbei ist es etwa im Besonderen, „Impulskäufe“ etwa an der Supermarktkasse zu verhindern, gleichwohl einen gezielten „Versorgungskauf“ grundsätzlich weiterhin, indes in einem spezifisch regulierten vertrieblichen Rahmen, zu ermöglichen.

Um der Verfassungsgerichtshofjudikatur Rechnung zu tragen, soll bei E-Liquids von einem Vorbehalt des Verkaufs für Tabaktrafiken Abstand genommen werden. Auch weitere Kleinhändler sollen E-Liquids (weiter) vertreiben dürfen.

In den letzten zehn Jahren wurden die Jugendschutzbestimmungen (siehe insb. § 24 Abs. 4; auch betreffend die Sicherung von Automaten) entscheidend verbessert. Durch die vorliegende Novelle soll zudem eine gesundheits- und jugendschutzpolitische Lücke geschlossen werden, indem „Mystery shopping“-Tests zur Einhaltung der Jugendschutzbestimmungen durch die Monopolverwaltung GmbH auch bei Gaststätten ermöglicht werden sollen (siehe im Folgenden die Erläuterungen zu § 40). Weiters soll das Ziel der „Sicherung der Nahversorgung“ als Kriterium für die Festsetzung der Anzahl der Konzessionen durch gesundheits-, sozial-, struktur- und fiskalpolitische Ziele ersetzt werden (siehe § 14 Abs. 1). Bereits durch die Novelle BGBl. I Nr. 110/2023 wurden die Eintrittsrechte von Angehörigen nach sozialpolitischen Kriterien beschränkt, freiwerdende Fachgeschäfte sind Menschen mit Behinderung vorbehalten. Zudem soll nun die Vergabe von Konzessionen für Tabakverkaufsstellen auf Fälle beschränkt werden, in denen im Einzugsgebiet ein Tabakfachgeschäft wirtschaftlich nicht lebensfähig wäre (siehe dazu auch die Erläuterungen zu § 14).

In der Wahrnehmung von Raucherinnen und Rauchern ersetzt die E-Zigarette die „klassische“ Zigarette und stellt somit eine Fortentwicklung einer solchen dar. Wenn die Vertriebsquellen auch nicht auf Tabaktrafiken beschränkt werden sollen, sind die Vertriebskanäle doch vielfach dieselben. Die oben dargestellte aktuelle Situation erfordert aus gesundheits- und jugendschutzpolitischen Gründen eine Eindämmung des „Wildwuchses“ und eine verbesserte Bekämpfung illegaler, möglicherweise gesundheitsschädlicher Produkte. In Anbetracht des bestehenden alternativen Kleinhandels mag dies eine volle Erfassung von E-Liquids im Tabakmonopol nicht rechtfertigen, jedoch eine stärkere Marktregulierung als derzeit.

Auch mit Blick auf die Verbraucherwahrnehmung ist dem TabMG als Ort einer solchen Regelung der Vorzug zu geben. Dadurch wird auch der Gleichklang der Regelungen für Tabaktrafiken mit jenen für Lizenznehmer (E-Liquid-Kleinhändler) erleichtert. Eine Situation, in der der Vollzug und Kontrollen desselben Regelungsgegenstandes unterschiedlich – auch im Hinblick auf die ausführenden Akteure (Gewerbebehörde oder Zollamt und Monopolverwaltung GmbH) – vorgenommen werden, sollte vermieden werden.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Sicherung des Lebensunterhalts von benachteiligten Personen als ein im öffentlichen Interesse gelegenes (und auch sozialpolitisch gewichtiges) Ziel durchaus anerkannt. Wie erwähnt wurden zwischenzeitig gesetzliche Fortführungsrechte durch nicht begünstigte Personen stark beschränkt, der Anteil an Tabakfachgeschäften, die von Menschen mit Behinderung geführt werden, konnte auf über 50% gesteigert werden, die Anzahl der Tabakverkaufsstellen ist rückläufig. Mit dem Marktanteil „klassischer“ Tabakwaren (insb. Zigaretten und Rauchtabak) sinken auch die Erträge der Tabaktrafikant(inn)en. Die Aufnahme von Nikotinbeuteln und E-Liquids in das TabMG lässt eine gewisse Kompensation für diese Verluste erwarten und trägt so zur weiteren Sicherung des Lebensunterhalts für Menschen mit Behinderung bei. Somit sprechen auch sozialpolitischen Überlegungen für diese Ausweitung des Anwendungsbereichs des TabMG.

Erwähnt sei zudem, dass der kürzlich vorgelegte Vorschlag der Kommission zur Neufassung der Tabaksteuerrichtlinie (COM(2025) 580 final 2025/580 (CNS) vom 16. Juli 2025) eine Aufnahme von E-Liquids (wie Nikotinbeuteln) in den Steuergegenstand der Tabaksteuer vorsieht. Der Ausgang der Verhandlungen über diesen Vorschlag bleibt abzuwarten, dennoch dürfte davon auszugehen sein, dass künftig auch E-Liquids steuerlich Tabakwaren gleichzustellen sein werden. Auch deshalb scheint eine Regelung im TabMG zu erwartenden künftigen Entwicklungen besser gerecht zu werden.

Nikotinbeutel sind erst einige wenige Jahre am österreichischen Markt erhältlich und werden im Regelfall über die gleichen Kanäle vertrieben wie Tabakwaren. Kleinhändler, die ausschließlich Nikotinbeutel vertreiben, dürften Ausnahmeerscheinungen sein, bekannt wurden bislang keine. Nikotinbeutel weisen zudem durchaus Ähnlichkeit mit Kautabaken auf, die historisch auch Gegenstand des Tabakmonopols waren (§ 1 Abs. 2 Z 2 TabMG 1996 in der Stammfassung). Nikotinbeutel stellen so eine moderne Form von Kautabak dar. Abgesehen von den Vorgaben im Regierungsprogramm sprechen auch diese Überlegungen dafür, Nikotinbeutel vollständig in das Tabakmonopol aufzunehmen. Dadurch wird auch der vielfach bereits bestehenden Praxis Rechnung getragen, die – ohne rechtliche Verpflichtung – Nikotinbeutel wie Tabakwaren behandelt.

Zur Berücksichtigung der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes sollen dabei Übergangsregelungen vorgesehen werden (siehe die Erläuterungen zu § 48).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (GZ Ro 2024/16/0006-6 vom 21.11.2024, zugestellt am 10.1.2025) unterliegen auch bestimmte, legal rauchbare getrocknete „Hanfblüten“ bereits derzeit der Tabaksteuer (nämlich Produkte aus den Blüten- und Fruchtständen von bestimmten Nutzhanfsorten, die vom Suchtmittelrecht ausgenommen sind, wenn ihr Gehalt an THC 0,3 % vor, während und nach dem Produktionsprozess nicht übersteigt und daraus Suchtgift in einer zum Missbrauch geeigneten Konzentration oder Menge nicht leicht oder wirtschaftlich rentabel gewonnen werden kann).

Durch die Aufnahme einer klarstellenden Bezugnahme auf § 3 TabStG 2022 in Abs. 2 Z 1, letzter Halbsatz sollen in der Praxis aufgetretene Zweifel an der Anwendbarkeit des Tabakmonopolgesetzes insbesondere auf Hanfblüten ausgeräumt werden.

Zu Z 3 bis 5 (§ 2 Z 2, 4, 5 und 8 bis 10) und 39 (§ 26 Abs. 6):

Die Definitionen von Groß- und Kleinhandel sowie Tabaktrafiken sollen entsprechend ergänzt und neue Definitionen für E-Liquid-Lizenzen (Lizenz zum Kleinhandel mit E-Liquids) und Lizenznehmer(innen) aufgenommen werden.

Klargestellt sei, dass Konzessionsverträge zwar keine Regelungen zum Verkauf von E-Liquids enthalten, ihre Inhaber jedoch ex lege dazu berechtigt sein sollen; demnach sind Tabaktrafikant(inn)en auch ohne E-Liquid-Lizenz zum Verkauf von E-Liquids befugt.

Künftig soll die Monopolverwaltung GmbH allerdings aus gesundheits- und sozialpolitischen Gründen Konzessionen für Tabakfachgeschäfte auch beschränkt auf Tabakerzeugnisse (und Nebenartikel- § 23 Abs. 3), d.h. ohne E-Liquids, vergeben können. Dadurch soll beispielsweise Fällen Rechnung getragen werden, in denen im Einzugsgebiet eines Lizenznehmers die Neuerrichtung eines Tabakfachgeschäfts durchaus zulässig wäre (§ 25), die Versorgung mit E-Liquids aber bereits durch den Lizenznehmer gewährleistet ist.

Zu Z 6 und 58 (§§ 5 und 48):

Die Regelungen über den Handel mit Tabakerzeugnissen sollen angepasst werden, wobei die Ergänzungen insbesondere mit der Aufnahme von E-Liquids in den Anwendungsbereich des Tabakmonopolgesetzes in Zusammenhang stehen.

Hingewiesen sei auf abweichende Regelungen in (befristeten) Übergangsbestimmungen, insbesondere für den Klein- und Großhandel mit Nikotinbeuteln und E-Liquids (§ 48 Abs. 2 bis 6) und den Kleinhandel mit Hanfblüten (§ 32 iVm § 48 Abs. 7). Zudem soll für Betriebe, die bislang Nikotinbeutel und E-Liquids verkauft haben, ein Abverkauf für zum 31. Dezember 2025 vorrätige Bestände ermöglicht werden (§ 48 Abs. 8) – auch ohne Vorliegen einer Konzession oder Lizenz.

Zu Z 7 bis 12 und 58 (Änderung der Abschnittsüberschrift, §§ 6 bis 8 sowie § 48 Abs. 4 und 5):

Auch die Bestimmungen über den Großhandel sollen angepasst werden. Dabei werden Großhändler für Tabakerzeugnisse (einschließlich Nikotinbeutel) und E-Liquids von Großhändlern, die ausschließlich E-Liquids und/oder Nikotinbeutel handeln (§ 6 Abs. 4 und § 7 Abs. 8) zu unterscheiden sein (ungeachtet des Großhandels mit Schnupftabaken).

Für Großhändler gemäß § 7 Abs. 8 gelten grundsätzlich die gleichen Bestimmungen wie für sonstige Großhändler, allerdings mit gewissen Erleichterungen und Vereinfachungen. In diesem Zusammenhang

soll an die für Großhändler für Schnupftabak (Abs. 3) und die nach § 31a Abs. 5 (Betriebsanzeige) TabStG 2022 in der Fassung des AbgÄG 2025 vorgesehenen Verpflichtungen angeknüpft werden. Für die Erteilung der Bewilligung zum Großhandel für diese Händler soll – wie für die Erhebung der Tabaksteuer – das Zollamt Österreich zuständig sein.

Zudem soll für Händler, die zum 1. Jänner 2026 neben einem Großhandel auch einen Kleinhandel mit E-Liquids betrieben haben, eine Übergangsregelung (§ 48 Abs. 4) vorgesehen werden, die ihnen eine Fortführung beider Handelsformen ermöglicht.

§ 8 Abs. 9 legt fest, welche Regelungen für Lieferungen von E-Liquids an Trafikant(inn)en und Lizenznehmer(innen) anwendbar sein sollen. Da für E-Liquids lediglich Preisempfehlungen der Großhändler vorgesehen werden sollen (siehe Erläuterungen zu § 9) scheint eine umfassende Anwendung der Bestimmungen für Tabakwaren auch auf E-Liquids nicht erforderlich bzw. nicht angebracht. Zudem soll klargestellt werden, dass auch Großhändler, die keine Tabakerzeugnisse abgeben (§ 6 Abs. 4 iVm § 7 Abs. 8) diesen Regelungen unterliegen sollen.

Zu Z 13 und 14 (§ 9 Abs. 1 und 3):

Großhändler sollen – wie für sonstige Tabakerzeugnisse – für Nikotinbeutel Kleinverkaufspreise festlegen, und zwar je Packung, wie sie üblicherweise an Verbraucher abgegeben wird (Abs. 1). Für E-Liquids sollen lediglich Preisempfehlungen der Großhändler vorgesehen werden, im Steuer- bzw. Monopolgebiet einheitliche Kleinverkaufspreise sind nicht vorgesehen (Abs. 3).

Weiters soll der Verweis auf das Amtsblatt zur Wiener Zeitung entfallen, da dieses durch die elektronische Verlautbarungs- und Informationsplattform des Bundes (EVI) gemäß Bundesgesetz über die Wiener Zeitung GmbH und Einrichtung einer elektronischen Verlautbarungs- und Informationsplattform des Bundes – WZEVI-Gesetz, BGBl. I Nr. 46/2023, abgelöst wurde.

Zu Z 15 (§ 10):

Auch die Regelungen für Geschäfts- und Lieferbedingungen sollen ergänzt werden (§ 10 Abs. 4).

Zu Z 16 (§ 11 Abs. 3 bis 6):

Die Verkürzung von Meldefristen in § 11 Abs. 3 und 4 trägt dem fortschreitenden IT-Einsatz Rechnung. Die Meldungen der Großhändler werden elektronisch erstellt und liegen mit Abschluss der Kalendermonate vor. Um die Marktbeobachtung effizienter zu gestalten, ist eine Reduktion der Frist auf 10 Tage sinnvoll und bildet den Fortschritt der Digitalisierung und Effizienzsteigerung ab. Nach Abs. 5 sollen die Meldepflichten auf E-Liquids ausgeweitet werden. Mit der Regelung in Abs. 6 sollen auch Umsätze der Großhändler mit Hanfblüten an Inhaber einer Hanflizenz (§ 32) erfasst werden, weiters Umsätze mit Nikotinbeuteln an Inhaber von E-Liquid-Lizenzen (§ 2 Z 10 iVm § 48 Abs. 6).

Zu Z 17 (§ 12 einschließlich Änderung der Überschrift):

Die Regelungen über die exekutive Verwertung sollen auch für E-Liquids gelten.

Zu Z 18 bis 22, 24 bis 26 und 58 (§§ 14 und 14a sowie § 16 Abs. 1 bis 3 und § 48 Abs. 2 und 3):

Die Regelungen über die Aufgaben, Ziele und Befugnisse der Monopolverwaltung GmbH (§ 14) sowie den Solidaritäts- und Strukturfonds (§ 14a) wären im Hinblick auf E-Liquids und die Erteilung von E-Liquid-Lizenzen durch die Monopolverwaltung GmbH zu ergänzen. Nach dem Regierungsprogramm soll das Tabakmonopol einerseits ausgebaut und modernisiert werden, andererseits die Förderung der Inklusion von Menschen mit Behinderung weiter verstärkt werden. Dem soll durch die Änderungen in § 14 Abs. 1 Rechnung getragen werden, indem nicht mehr die Nahversorgung bei der Anzahl der Festlegung von Konzessionen wesentlich sein soll. Damit in Zusammenhang stehen Änderungen in § 36 Abs. 1.

Zudem soll die bisherige Praxis (und frühere Rechtslage), Tabakverkaufsstellen nur dann zu vergeben, wenn im betreffenden Einzugsgebiet ein Tabakfachgeschäft wirtschaftlich nicht lebensfähig wäre, rechtlich verankert werden.

Das gesundheitspolitische Ziel erfordert, die Anzahl von Trafiken aktiv unter jenem Niveau zu halten, das sich durch die Marktmechanismen bilden würde (bewusst regulierte Anzahl von Standorten). Das Angebot soll so weit wie möglich auf die Zielgruppe der aktiven Raucher(innen) fokussiert sein und Impulskäufe hintanhalten. Eine sukzessive Reduktion der Verkaufsstellen soll weiter betrieben werden. Das sozialpolitische Ziel erfordert, nur Trafiken zu vergeben, bei denen die Inhaber ein gesichertes Auskommen erwarten dürfen. Andere Standorte werden grundsätzlich nicht nachbesetzt. Das fiskalpolitische Ziel erfordert, eine ausreichende Anzahl von Trafiken zu vergeben, sodass keine relevante Schattenwirtschaft entsteht und damit eine effiziente Einhebung von Verbrauchsteuern möglich bleibt. Die Strukturpolitik im Zielkatalog verlangt ein besonderes Augenmerk auf die Nahversorgung mit

wichtigen Produkten wie z. B. Lebensmitteln in strukturschwachen Regionen. Die Monopolverwaltung GmbH kann insbesondere durch die Festlegung der Standorte sowie der Vergabekriterien für Tabakverkaufsstellen einen aktiven Beitrag leisten.

Für die im Zusammenhang mit Vergaben von Konzessionen und der Erteilung von Lizenzen vorgesehenen Bedarfsprüfungen soll die Monopolverwaltung GmbH die Markt- und Konsumentwicklungen verfolgen und analysieren.

Auch für die Erteilung von E-Liquid-Lizenzen und die Lieferung von E-Liquids (sowie Nikotinbeuteln) sollen Entgelte gemäß § 16 an die Monopolverwaltung GmbH zu entrichten sein – mit Ausnahmen für die erstmalige Erteilung von E-Liquid-Lizenzen an bestehende Kleinhändler (§ 48 Abs. 2). Lizenznehmern soll daher auch der Zugang zu Leistungen des Solidaritäts- und Strukturfonds eröffnet werden (§ 14 a Abs. 1). Da Bestandsunternehmen bereits über eine entsprechende Ausstattung verfügen, soll für diese die Regelung betreffend Erstausstattung (§ 14a Abs. 1 Z 2) keine Anwendung finden (§ 48 Abs. 2).

Bezugnahmen auf das Amtsblatt zur Wiener Zeitung wären zu aktualisieren.

Die Änderung in § 14a Abs. 2, erster Satz dient der Bereinigung eines Redaktionsversehens.

Zu Z 23 und 27 bis 30 (§ 15 Abs. 1 und 3, § 17 Abs. 1 und 2, § 18 Abs. 2 und 3 sowie § 19 Abs. 1):

Die Meldepflichten der Monopolverwaltung GmbH (§ 15) sollen um Meldungen von E-Liquid-Lizenzen erweitert werden. Die Ergänzung in § 17 Abs. 1 schließt eine Lücke, die durch die Einführung der Datenschutz-Grundverordnung entstanden ist. Sie trägt der praktischen Erfahrung Rechnung, dass erst die Gutachten, die die Grundlage für rechtskräftige Entscheidungen gemäß § 14 des Behinderteneinstellungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1970, bilden, die notwendigen Inhalte für die geforderte Information und Beratung während der Vertragslaufzeit liefern. Die Änderungen in § 18 Abs. 2 und 3 sind Folgeänderungen. Die Bestimmungen hinsichtlich der Meldedatenbank und des Artikelstamms (§ 19) sollen auch für Nikotinbeutel und E-Liquids gelten.

Zu Z 32 bis 36 (Abschnittsüberschrift vor § 23, § 23 Abs. 2, 3 und 5 Z 1 und § 24 Abs. 4):

Die Abschnittsüberschrift vor § 23 wäre um E-Liquids zu ergänzen.

Konnten Tabaktrafiken bislang E-Liquids als Nebenartikel führen, sollen diese nunmehr wie Nikotinbeutel und andere Tabakerzeugnisse verkauft werden. Die Verpflichtungen zur Altersverifikation und der Verhinderung des Zugangs von Minderjährigen zu Automaten (§ 24 Abs. 4) sollen sich auch auf Nikotinbeutel und E-Liquids erstrecken.

Zu Z 37 und 42 (§§ 25 und 28 Abs. 5):

Durch diese Änderungen soll der besondere Status von Tabakfachgeschäften und somit die Schutzbedürftigkeit von Menschen mit Behinderung unterstrichen werden.

Diese Änderungen stehen in Zusammenhang mit den Vorgaben im Regierungsprogramm, die Förderung der Inklusion von Menschen mit Behinderung weiter zu verstärken (siehe auch die Erläuterungen zu §§ 14 und 14a). Nach § 26 Abs. 2 dürfen Tabakfachgeschäfte nur an Menschen mit Behinderungen vergeben werden, während sonstige Tabaktrafiken – Tabakverkaufsstellen – auch z. B. an juristische Personen vergeben werden können. Die Vergabe von Konzessionen für Tabakverkaufsstellen soll demgemäß auch beschränkt werden auf Fälle, in denen ein Tabakfachgeschäft wirtschaftlich nicht lebensfähig wäre (§ 14 Abs. 1). Flankierend soll zudem für unbefristet vergebene Bestellungsverträge für Tabakverkaufsstellen ein Kündigungsrecht der Monopolverwaltung GmbH (wieder) explizit geregelt werden (§ 28 Abs. 5; siehe auch § 35 Abs. 9 TabMG in der vor der Novelle BGBl. I Nr. 110/2023 geltenden Fassung), das neben vergaberechtlichen Vorgaben auch sozialpolitischen Zielsetzungen Rechnung trägt. Hat sich beispielsweise eine Verkaufsstelle einer juristischen Person – auch aus externen Gründen (z. B. neue Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel) so entwickelt, dass die Neuerrichtung eines Tabakfachgeschäfts möglich wäre, soll dies nicht durch die nach alter Rechtslage abgeschlossenen Bestellungsverträge auf Dauer (anders als bei natürlichen Personen kommt für juristische Personen eine Zurücklegung der Konzession als Altersgründen nicht in Frage) verhindert werden.

Zu Z 38 (§ 26 Abs. 3 Z 2):

Durch diese Änderung soll der bestehenden Praxis Rechnung getragen werden, da der Monopolverwaltung GmbH eine umfassende Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse einer Bewerberin oder eines Bewerbers und ihres Umfelds vielfach nicht möglich ist.

Zu Z 40 (§ 27 Abs. 4 Z 4 bis 6) und Z 41 und 42 (§ 28 Abs. 1 und 5):

Die Ergänzung in § 27 Abs. 4 Z 5 dient der Bereinigung eines Redaktionsversehens.

§ 28 Abs. 1 soll der bestehenden Praxis (keine Gegenzeichnung) Rechnung tragen. § 28 Abs. 5 dient der Umsetzung von vergaberechtlichen Vorgaben im Tabakmonopolrecht (siehe auch die Erläuterungen oben zu §§ 25 und 28 Abs. 5). Dabei soll sichergestellt werden, dass eine Konzession mindestens fünf Jahre genutzt werden konnte.

Zu Z 43 und 58 (§§ 30 und 31; § 48 Abs. 2):

Als E-Liquid-Lizenznehmer sollen aus gesundheitspolitischen und Jugendschutzerwägungen ausschließlich Inhaber von Fachgeschäften für E-Liquids und elektronische Zigaretten in Betracht kommen. Die Lizenzen sind auf Antrag von der Monopolverwaltung GmbH für einen bestimmten Standort zu erteilen und Lizenzverträge werden für eine Dauer von sieben Jahren abgeschlossen.

Die Monopolverwaltung GmbH hat dabei im Interesse einer Beschränkung der Zahl der Verkaufsstellen für E-Liquids vor der Erteilung der Lizenz eine Bedarfsprüfung vorzunehmen und zu prüfen, ob im Einzugsgebiet des geplanten Fachgeschäfts bereits andere Kleinhändler (Tabaktrafikanten oder Lizenznehmer) E-Liquids anbieten.

Die MVG hat in Abstimmung mit dem Bundesminister für Finanzen eine Bedarfsprüfungs-Richtlinie zu verfassen und auf ihrer Homepage zu publizieren, in der sie

– einen Überblick über die aktuelle gesundheitspolitische Einschätzung von E-Liquids, die anerkannten Steuerungsinstrumente im Bereich des Einzelhandels zur Reduktion von Gesundheitsgefahren sowie die aktuellen Markt- und Konsumgewohnheiten gibt, sowie
– die Prüfschritte zur Vergabe von E-Liquid-Lizenzen unter Berücksichtigung insbesondere der gesundheits- und sozialpolitischen Zielsetzung beschreibt.

Die Richtlinie hat eine Definition des „Einzugsgebietes“ und Vorgaben bezüglich des angestrebten Abdeckungsausmaßes zu beinhalten und den Umgang mit überregionalen Hochfrequenzstandorten (Bahnhöfe, Einkaufszentren etc.) sowie Einrichtungen für Unterrichts- und Fortbildungszwecke von Kindern und Jugendlichen oder sonstigen Einrichtungen, in denen Kinder oder Jugendliche beaufsichtigt, aufgenommen oder beherbergt werden, zu regeln.

Gesundheitspolitische Gründe sprechen dafür, auch Verkaufsstellen für E-Liquids aktiv unter jenem Niveau zu halten, das sich durch die Marktmechanismen bilden würde (bewusst regulierte Anzahl von Standorten). Auch das Angebot soll so weit wie möglich auf die Zielgruppe der aktiven E-Zigaretten „Raucher(innen)“ fokussiert sein und Impulskäufe hintanhalten (siehe auch die Erläuterungen zu §§ 14 und 25). Mit dem Marktanteil „klassischer“ Tabakwaren (insb. Zigaretten und Rauchtabak) sinken auch die Erträge der Tabaktrafikant(inn)en. Die Aufnahme von Nikotinbeuteln und E-Liquids in das TabMG lässt eine gewisse Kompensation für diese Verluste erwarten und trägt so zur weiteren Sicherung des Lebensunterhalts für Menschen mit Behinderung bei. Somit sprechen auch sozialpolitische Überlegungen für eine Bedarfsprüfung auch bei Lizenznehmern.

Ausnahmen hievon gelten nach § 48 Abs. 2 für Bewerber um eine Lizenz, die zum 1. Jänner 2026 bereits seit mindestens drei Monaten einen Kleinhandel mit E-Liquids betrieben haben und sich nunmehr erstmals um eine Lizenz bewerben. Für diese soll keine Bedarfsprüfung erforderlich sein, die Lizenz soll zudem für 20 Jahre erteilt werden können. Auf die Erläuterungen zu § 48 wird verwiesen.

Lizenznehmer sind grundsätzlich verpflichtet, E-Liquids von Großhändlern zu beziehen (§ 30 Abs. 8 Z 1), die Ausnahmen von diesem Grundsatz entsprechen jenen Regelungen, die auch für Tabaktrafikanten vorgesehen sind. Auch weitere für Tabaktrafikanten geltende Regelungen sollen auf Lizenznehmer entsprechend Anwendung finden (§ 30 Abs. 8; z. B. für die Verlegung eines Geschäftslokals).

Weiters soll die Beendigung von Lizenzverträgen geregelt werden (§ 31). Anders als mit Konzessionen ist mit Lizenzen keine Betriebspflicht verbunden. Dies könnte zu einem „Horten“ von Lizenzen für bestimmte Standorte führen, um konkurrierende Anbieter von Standorten fernzuhalten, die legale Versorgung mit E-Liquids könnte nicht mehr sichergestellt sein. Daher sollen Lizenzverträge neben Regelungen zu den Rechten und Pflichten des Lizenznehmers auch eine Frist enthalten, innerhalb welcher der Vertrieb von E-Liquids aufzunehmen ist (mindestens ein Jahr – siehe § 30 Abs. 7). Dazu soll der Monopolverwaltung GmbH eine Kündigungsmöglichkeit eingeräumt werden, wenn ein Lizenznehmer den Vertrieb nicht innerhalb dieser Frist aufnimmt. Berücksichtigungswürdige Gründe, aus denen von der Kündigung Abstand zu nehmen wäre, könnten beispielweise Verzögerungen eines Bauvorhabens darstellen (verspätete Fertigstellung eines Gebäudekomplexes, in dem das Lokal des Lizenznehmers liegen soll).

Zu Z 43 und 56 (§ 32 und § 48 Abs. 7):

Für zum Zeitpunkt 10. Jänner 2025 (Datum der Veröffentlichung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs GZ Ro 2024/16/0006-6) bestehende Fachgeschäfte für suchtmittelrechtlich zulässige Hanfprodukte sollen Übergangsregelungen bis längstens 2028 gelten.

Suchtmittelrechtlich zulässig sind Cannabis-/Hanfblüten,

– mit einem THC-Gehalt nicht größer als 0,3 %

– jener „Industriehanfsorten“, die

a) im Gemeinsamen Sortenkatalog für landwirtschaftliche Pflanzenarten gemäß Artikel 17 der Richtlinie 2002/53/EG des Rates vom 13. Juni 2002, ABl. Nr. L 193/2002 S. 1, oder

b) in der österreichischen Sortenliste gemäß § 65 Saatgutgesetz 1997, BGBl. I Nr. 72/1997, in der geltenden Fassung,

angeführt sind.

Die Lizenz für diese Hanffachgeschäfte soll auf Antrag durch Monopolverwaltung GmbH erteilt werden. Betreffend die Erfordernisse für die Erteilung sowie die Ausschließungsgründe und Gründe für die Beendigung der Lizenz sollen im Wesentlichen die Regelungen für E-Liquid-Lizenznehmer gelten. Bei der Prüfung der Anwendungsvoraussetzungen kann auf den Zeitraum des dem 10. Jänner 2025 vorangegangenen Quartals abgestellt und eine Plausibilisierung beispielsweise durch Geschäftsunterlagen (Kassenbelege, Artikellisten, Bestellunterlagen, …) vorgenommen werden. Alternativ kann die Plausibilisierung auf eine entsprechende Erklärung eines Steuerberaters gestützt werden.

Abs. 7 stellt klar, dass auf Hanfprodukte, die nicht zum Rauchen, Inhalieren oder zu einer vergleichbaren Einnahme geeignet sind und zu Produkten wie Ölen, Kosmetika oder Lebensmitteln verarbeitet werden sollen, die Bestimmungen des TabMG keine Anwendung finden sollen. Auf die Erläuterungen zu Art. 17, zu den §§ 1 bis 3 TabStG 2022, wird verwiesen.

Zu Z 43 (§ 33):

Für Bewerber um eine E-Liquid-Lizenz und eine Hanf-Lizenz soll ein Rechtsweg eröffnet werden, abschlägige Entscheidungen durch das Bundesverwaltungsgericht überprüfen zu lassen oder im Falle einer Nichtentscheidung der Monopolverwaltung GmbH binnen der gesetzlich vorgesehenen Fristen eine solche Entscheidung zu erlangen.

Die Monopolverwaltung GmbH ist ein privatrechtlicher Rechtsträger mit spezifischer organisatorischer und funktioneller Nahebeziehung zum Staat, der Aufgaben der Privatwirtschaftsverwaltung im öffentlichen Interesse wahrnimmt (siehe zuletzt Verfassungsgerichtshof, G 112/2024-24). Bei der Überprüfung der Vergabe der Trafikkonzessionen hat sich der Rechtsschutz durch das Bundesverwaltungsgericht bewährt. Deshalb soll auch für die Vergabe der Lizenzen zum Verkauf von E-Liquids und (als Übergangslösung) Hanfblüten die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts (BVwG) vorgesehen werden.

Die Zuständigkeit des BVwG stützt sich auf die sogenannten Öffnungsklausel gemäß Art. 130 Abs. 2 Z 4 B-VG iVm Art. 131 Abs. 4 Z 2 lit. d B-VG. Die Vollziehung des Monopolwesens erfolgt gemäß Art 102 Abs. 2 B-VG in unmittelbarer Bundesverwaltung. Auch wenn die Monopolverwaltung GmbH in „Vollziehung“ des TabMG privatrechtlich und damit nicht ieS als „Behörde“ tätig wird, liegt dem doch das klare Konzept der unmittelbaren Bundesverwaltung zugrunde. Dazu sei – im Lichte der oben zitierten Judikatur des Verfassungsgerichtshofs auf die Ingerenz des Bundesministers für Finanzen (ohne Ingerenz der Länder oder ein Dazwischenschalten des LH) und die klare organisatorische Nahebeziehung zum Bund hingewiesen.

Gemäß Art. 131 Abs. 6 B-VG erkennen „über Beschwerden in Rechtssachen, in denen ein Gesetz gemäß Art. 130 Abs. 2 Z 1 und 4 eine Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte vorsieht, die in dieser Angelegenheit gemäß den Abs. 1 bis 5 dieses Artikels zuständigen Verwaltungsgerichte. Gemäß Art 131 Abs. 2 B-VG erkennt „das Verwaltungsgericht des Bundes über Beschwerden gemäß Art. 130 Abs. 1 in Rechtssachen in den Angelegenheiten der Vollziehung des Bundes, die unmittelbar von Bundesbehörden besorgt werden.“ Weil in Angelegenheiten des Monopolwesens unmittelbare Bundesverwaltung vorliegt, ist folglich das BVwG zuständig gemäß Art 131 Abs. 2 iVm Abs. 6 B-VG.

Nachdem das Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz (VwGVG, BGBl. I Nr. 33/2013), für den Fall der Inanspruchnahme der Öffnungsklausel keine Verfahrensvorschriften enthält, sind die zur Regelung des Gegenstandes erforderlichen verfahrensrechtlichen Bestimmungen gesondert zu treffen. Spricht das BVwG aus, dass eine Lizenz rechtswidrigerweise nicht gewährt wurde, ist auch darüber abzusprechen, in welchem Umfang diese zu erteilen ist.

Zu Z 44 bis 48 und 54 (§ 36 Abs. 1, 3, 7 bis 10, 12, 14 und 15; §§ 37 Abs. 1 und 39):

Die Regelungen betreffend Rechte und Pflichten von Tabaktrafikanten, die Ausstattung des Trafiklokals und Werbung durch Trafikanten sollen im Hinblick auf den Kleinhandel mit E-Liquids angepasst werden. Zudem soll die Verfolgung der Ziele des Tabakmonopols an die Stelle des Monopolinteresses an der Nahversorgung treten (siehe dazu die Erläuterungen zu §§ 14 und 14a).

Zu Z 49 bis 53 (§ 38 Abs. 3 bis 7):

Die vorgeschlagene moderate Anhebung der betragsmäßig festgelegten Mindesthandelsspannen für Zigaretten, Feinschnitttabake und Tabak zum Erhitzen soll der Absicherung der wirtschaftlichen Existenz der Trafikant(inn)en dienen und in mehreren Stufen (in den Jahren 2026 bis 2028) erfolgen. Auch für Nikotinbeutel sollen ab 2026 entsprechende Handelsspannen und Mindesthandelsspannen vorgesehen werden. Darüber hinaus soll auch für Nikotinbeutel eine Mindesthandelsspanne nach Abs. 5 gewährt werden, sobald erstmals ein gewichteter Durchschnittspreis nach § 4 Abs. 6a Tabaksteuergesetz 2022 ermittelt werden kann. Die Verschiebung in Abs. 6 folgt aus Änderungen im Bereich der Tabaksteuer (§ 4 TabStG 2022).

Zu Z 54 bis 58 (§ 40 Abs. 1, 3 bis 5 und § 48 Abs. 9):

Der Verkauf von Nikotinbeuteln und E-Liquids in Gaststätten soll nach dem Muster sonstiger Tabakerzeugnisse geregelt werden. Zudem soll eine – auch vom Verfassungsgerichtshof kritisch beurteilte (VfSlg 20.002/2015; siehe auch die Erläuterungen zu § 1) – bisherige gesundheits- und jugendschutzpolitische Lücke geschlossen werden, indem künftig auch die jugendschutzrechtlichen Regelungen des TabMG für Verkäufe in Gaststätten Anwendung finden sollen (Abs. 4). Soweit die Monopolverwaltung GmbH noch keine Kenntnis von Verkäufen in Gaststätten hat, ist sie durch diese davon in Kenntnis zu setzen, um ihr entsprechende Kontrollen der Einhaltung der Bestimmungen des TabMG zu ermöglichen. Zur Hintanhaltung unnötigen Verwaltungsaufwands soll diese Meldung formlos durch einige wesentliche Angaben (insb. zu Gaststätte und Inhaber(in)) auf der Website der Monopolverwaltung GmbH erfolgen können. Auf § 48 Abs. 9 mit Toleranzregelungen für die Fristen zur Meldung wird hingewiesen.

Zu Z 58 (§ 48):

Die Änderungen sollen grundsätzlich mit 1. April 2026 in Kraft treten (Abs. 1). Zur Berücksichtigung der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofs (VfSlg 20.002/2015; siehe auch die Erläuterungen zu § 1) sollen großzügige Übergangsregelungen für bestehende Unternehmen, für die sich die rechtlichen Rahmenbedingungen ändern, vorgesehen werden.

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zur Erwerbsfreiheit (siehe z. B. auch in VfSlg 20.002/2015; Punkt 2.2.) steht dem Gesetzgeber bei Regelung der Berufsausübung ein größerer rechtspolitischer Gestaltungsspielraum offen als bei Regelungen, die den Zugang zu einem Beruf (den Erwerbsantritt) beschränken, weil und insoweit durch solche die Ausübung einer Erwerbstätigkeit regelnden Vorschriften der Eingriff in die verfassungsgesetzlich geschützte Rechtssphäre weniger gravierend ist, als durch Vorschriften, die den Zugang zum Beruf überhaupt behindern (s. etwa VfSlg 13.704/1994 und die dort zitierte Vorjudikatur; weiters VfSlg 16.024/2000 und 16.734/2002). Besonders schwer wiegt ein Eingriff, mit dem das Ende einer zuvor rechtmäßig ausgeübten Tätigkeit bewirkt wird.

Im Lichte dieser Judikatur scheint es gerechtfertigt, für Bestandsunternehmen Ausnahmen vorzusehen, die neu hinzukommenden Klein- und Großhändlern nicht ermöglicht werden. Dies gilt insbesondere für das Absehen von einer Bedarfsprüfung, der Zahlung von Monopolentgelt für Bewerber um eine E-Liquid-Lizenz sowie der Beschränkung auf einen Standort (Abs. 2). Auf Automaten für den Verkauf von E-Liquids finden nach § 30 Abs. 8 die Regelungen entsprechend Anwendung, die auch für Tabakerzeugnisse und Tabaktrafiken gelten. Auch dislozierte Automaten eines Lizenznehmers sollen so genehmigt werden können (§ 25 Abs. 3, § 36 Abs. 7 und 8). Ein gleichzeitiger Weiterbetrieb eines Groß- und Kleinhandels mit E-Liquids soll möglich sein (Abs. 4).

Weiters soll ein rechtsfreier Zustand vermieden werden, indem Anträge auf Ausstellung von E-Liquid-Lizenzen für Bestandsunternehmen und Großhandelsbewilligungen schon vor Inkrafttreten der betreffenden Gesetzesbestimmungen eingebracht werden können (Abs. 3 und 5) und für die Zeit bis zur Entscheidung über diese Anträge, die binnen eines Monats nach Inkrafttreten der neuen Regelungen eingebracht werden, eine Weiterführung der Handelstätigkeit bis spätestens 31. Oktober 2026 ermöglicht wird. Klargestellt sei, dass die Regelung auch im Falle einer oben erwähnten frühzeitigen Antragstellung in Anspruch genommen werden kann.

Gemäß Abs. 6 soll eine mehrjährige Übergangsregelung für Lizenznehmer gelten, die zum Stichtag 1. Jänner 2026 bereits mehr als drei Monate neben einem Kleinhandel mit E-Liquids auch einen

Kleinhandel mit Nikotinbeuteln betrieben haben. Diesbezüglich greift eine Ausnahme vom Handelsverbot (§ 5) bzw. der Definition des Kleinhandels (§ 2 Z 4).

Weiters soll Betrieben, die bislang Nikotinbeutel und Liquids verkauft haben, ein Abverkauf von Lagerbeständen unabhängig vom Vorliegen einer Lizenz oder Konzession ermöglicht werden (Abs. 8).

Während die Monopolverwaltung GmbH derzeit in der Praxis von Gastrobereichen von Tankstellen mit Verkauf von Tabakwaren im Regelfall Kenntnis hat, gilt dies nicht für bestehende Gaststätten mit Verkauf von Tabakerzeugnissen. Diese Kenntnis ist aber Voraussetzung für gut organisierte Jugendschutzkontrollen, die zur Erfüllung der Vorgaben des Verfassungsgerichtshofs erforderlich sind. In Abs. 9 soll eine Toleranzregelung in Form einer längeren Meldefrist an die Monopolverwaltung für den Verkauf von Tabakerzeugnissen und E-Liquids nach § 40 vorgesehen werden.

Durch das Abgabenänderungsgesetz soll mit dem Lizenzsystem für E-Liquids eine neue Art der Vertriebskontrolle eingeführt werden. Erfahrungen mit so einem System liegen keine vor. Nikotinbeutel sollen neu in den Monopolgegenstand aufgenommen werden. Daher soll der Bundesminister für Finanzen nach einer rund dreijährigen Einführungsphase eine Evaluierung vornehmen (Abs. 10).

Zu Artikel 17 (Änderung des Tabaksteuergesetzes 2022)

Zu Z 1 bis 4 (Titel, §§ 1 bis 3):

Bislang unterliegen im Wesentlichen Tabakwaren (neben „klassischen“ Tabakwaren wie Zigaretten, Zigarren und Zigarillos, Feinschnitttabaken und sonstigem Rauchtabak auch Tabak zum Erhitzen) der Tabaksteuer nach dem Tabaksteuergesetz 2022. Dieses setzt die Richtlinie 2011/64/EU über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, ABl. Nr. L 176 vom 5.7.2011, S. 24 (im Folgenden TabaksteuerRL) sowie die Richtlinie (EU) 2020/262 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems, ABl. Nr. L 58 vom 27.2.2020, S. 4, idF der RL 2022/543 ABl. Nr. L 107 vom 6.4.2022, S. 13 (im Folgenden VerbrauchsteuersystemRL) um.

Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof (GZ Ro 2024/16/0006-6 vom 21.11.2024, zugestellt am 10.1.2025) kürzlich festgestellt, dass auch bestimmte, legal rauchbare getrocknete „Hanfblüten“ (bereits derzeit) der Tabaksteuer unterliegen, nämlich Produkte aus den Blüten- und Fruchtständen von bestimmten Nutzhanfsorten, die vom Suchtmittelrecht ausgenommen sind, wenn ihr Gehalt an THC 0,3 % vor, während und nach dem Produktionsprozess nicht übersteigt und daraus Suchtgift in einer zum Missbrauch geeigneten Konzentration oder Menge nicht leicht oder wirtschaftlich rentabel gewonnen werden kann.

Aus Gründen der Rechtssicherheit soll in § 2 Abs. 3 klargestellt werden, dass Hanfprodukte, die zu Ölen, Kosmetika oder Lebensmitteln verarbeitet werden sollen, nicht dem TabStG 2022 unterliegen, wenn ihre Beschaffenheit eine Verwendung zum Rauchen, Inhalieren oder zu einer ähnlichen Einnahme oder zur Herstellung von Tabakwaren oder tabakverwandten Produkten ausschließt. Zudem kommen für Hanfprodukte, die zwar die Eigenschaften von Tabakwaren aufweisen, jedoch zu anderen gewerblichen Zwecken als zum Rauchen oder zum Herstellen von Tabakwaren verwendet werden, Befreiungen nach § 6 Abs. 1 Z 1 – bei Verwendung in einem Tabakwarenverwendungsbetrieb – in Betracht.

Während der Marktanteil „klassischer“ Tabakwaren in den letzten Jahren abgenommen hat, steigt jener von neuartigen Alternativprodukten (sog. „New Generation“ Produkte, insbesondere Nikotinbeutel und E-Liquids – Liquids für elektronische Zigaretten) kontinuierlich an. Immer mehr Raucherinnen und Raucher steigen auf bislang nicht besteuerte neuartige Alternativprodukt um – mit entsprechenden Folgen für das Tabaksteueraufkommen. Diese weisen zudem für junge Erwachsene und Jugendliche – wenn nicht auch bereits für Kinder – als „Life-Style“-Produkte besondere Attraktivität auf.

Nikotinhältige wie nikotinfreie Liquids unterliegen bereits dem Tabak- und Nichtraucherinnen- bzw. Nichtraucherschutzgesetz (TNRSG, BGBl. Nr. 431/1995; siehe insb. § 1 Z 11 und §§ 10b ff). Laut Stellungnahme des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz ist bei den tabakfreien Nikotinerzeugnissen ganz besonders der Konsumanstieg von elektronischen Zigaretten (E-Zigaretten) und von Nikotinpouches sowie von diese nachahmenden Erzeugnissen ohne Nikotin, dafür oft mit aufputschenden Substanzen wie Koffein und Guarana versetzt, zu beobachten. Besonders beliebt sei der Konsum dieser Produkte bei Kindern und Jugendlichen. In der Gesamtbevölkerung habe sich der tägliche Konsum von Nikotinbeuteln von 2020 bis 2022 fast verdoppelt (*Schmutterer/Klein/Akartuna*, Neue Nikotinerzeugnisse in Österreich; GÖG, Wien, 2023).

Auch solche Tabaksurrogate bergen besondere gesundheitliche Risiken. Zudem besteht die Gefahr, dass sie den Einstieg in die Nikotinsucht bzw. auch den Konsum von Tabakwaren fördern.

Auch der kürzlich vorgelegte Vorschlag der Europäischen Kommission zur Neufassung der TabaksteuerRL (COM(2025) 580 final 2025/580 (CNS) vom 16. Juli 2025) sieht eine Aufnahme von Nikotinbeuteln und E-Liquids in den Steuergegenstand der Tabaksteuer vor.

Aufgrund dieser Entwicklungen und Überlegungen sollen – wie auch im Regierungsprogramm vorgesehen – Nikotinbeutel und E-Liquids als tabakverwandte Produkte ab 1. April 2026 der Tabaksteuer unterliegen.

Der Gesetzestitel und die Umschreibung des Anwendungsbereichs in § 1 wären entsprechend anzupassen und die §§ 2 und 3 wären um entsprechende Definitionen tabakverwandter Produkte zu ergänzen. Diese orientieren sich insbesondere am Vorschlag der Europäischen Kommission für die Neufassung der TabaksteuerRL. Klargestellt sei, dass § 2 Abs. 2 Z 1 auch Liquids in Einweg-E-Zigaretten umfasst.

Neben nikotinhaltigen sollen auch nikotinfreie E-Liquids sowie Beutel (Pouches) der Verbrauchsbesteuerung unterliegen, da deren Konsum gleichfalls mit gesundheitlichen Risiken verbunden ist und eine Unterscheidung zu erheblichem Kontrollaufwand und Abgrenzungsfragen führen könnte. Dies steht auch im Einklang mit der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (VfSlg. 20151/2017; siehe insb. Punkt 2.4.4.f), wonach es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt, auch nikotinfreie Produkte, im Sinn des Vorsorgeprinzips, auf Grund potenzieller gesundheitsschädigender Auswirkungen (durch die Inhalation einer Chemikalienmischung, insbesondere von Propylenglykol) in den Anwendungsbereich des TNRSG und des Versandhandelsverbots einzubeziehen. Das Versandhandelsverbot verfolge offensichtlich die Interessen des Gesundheits-, Konsumenten- und Jugendschutzes. Damit verfolge das Versandhandelsverbot jedenfalls (schwerwiegende) im öffentlichen Interesse gelegene Ziele. Vor dem Hintergrund der gesundheitspolitischen Zielsetzung wäre es zudem unsachlich, ein Versandhandelsverbot für Tabakerzeugnisse, nicht jedoch auch für die ähnlich gesundheitsgefährdenden verwandten Erzeugnisse vorzusehen.

Als Tabak zum Erhitzen sollen – den Anforderungen der Praxis entsprechend – auch Erzeugnisse zu besteuern sein, die zur Gänze aus anderen Stoffen als Tabak bestehen (Abs. 8).

Nach § 3 Abs. 6 gelten Erzeugnisse, die keinen Tabak enthalten, nicht als Tabakwaren, wenn sie ausschließlich medizinischen Zwecken dienen. Dies soll auch für tabakverwandte Produkte gelten (§ 3 Abs. 12). Die Voraussetzung der medizinischen Zweckbestimmung wird derzeit in der Praxis nach arzneimittelrechtlichen Kriterien (insb. Arzneimittelgesetz, BGBl. Nr. 185/1983) beurteilt. Für E-Liquids/tabakverwandte Produkte könnten dafür auch Ausnahmen nach TNRSG herangezogen werden (siehe insb. § 10b. Abs. 1, wobei § 15 TNRSG auch Arzneimittel nach dem Arzneimittelgesetz ausnimmt).

Zu Z 5 bis 9 (§ 4 Abs. 1, 3, 3a, 6a und 7 sowie Entfall des Abs. 9):

Durch die vorgeschlagenen Änderungen soll die Tabaksteuer beginnend ab 1. Februar 2026 für Zigaretten, Zigarren, Zigarillos, Feinschnitttabake und Tabak zum Erhitzen weiter umstrukturiert bzw. in moderaten Schritten angepasst werden, um – wie im Regierungsprogramm vorgesehen – eine weitere nachhaltige Besteuerung dieser Tabakwaren und die wirtschaftliche Existenz der Tabaktrafikantinnen und -trafikanten sicherzustellen. Auch weitere Anpassungen für 2027 und 2028 sollen jeweils ab 1. Februar anwendbar werden. Die Regelungen betreffend gewichtete Durchschnittspreise (Abs. 7) wären entsprechend anzupassen.

Zudem sollen auch – wie gleichfalls im Regierungsprogramm vorgesehen – E-Liquids und Nikotinbeutel analog zum bisherigen Steuermodell „risikobasiert“ besteuert werden.

Bei Zigaretten (Abs. 1 Z 1) soll der mengenbezogene Steuersatz in den Jahren 2026 bis 2028 in drei Schritten um jeweils 2 Euro je 1 000 Stück angehoben werden, während das wertabhängige Steuerelement unverändert bleibt.

Darüber hinaus soll in Abs. 1 Z 2 die Mindestverbrauchsteuer auf Zigarren bzw. Zigarillos ab 1. Februar 2026 um 5 Euro je 1 000 Stück angepasst werden, während der wertabhängige Steuersatz unverändert bleibt.

Die Mindestverbrauchsteuer auf Feinschnitttabak für selbst gedrehte Zigaretten in Abs. 1 Z 3 soll in zwei weiteren Stufen 2027 und 2028 um jeweils 7 Euro je Kilogramm von 168 Euro auf 182 Euro je Kilogramm angepasst werden, während der wertabhängige Steuersatz unverändert bleibt.

In Abs. 1 Z 5 soll der Tabaksteuersatz für Tabak zum Erhitzen 2026 bis 2028 in drei Schritten zu jeweils 16 Euro von 339 Euro auf 387 Euro je Kilogramm Tabak angehoben werden, zumal Tabak zum Erhitzen stark steigende Marktanteile verzeichnet und sich als Alternative zur Zigarette etabliert hat.

E-Liquids (Abs. 1 Z 6) sollen nach Volumen (Liter), Nikotinbeutel (Abs. 1 Z 7) nach Masse (Kilogramm) besteuert werden. Die Steuersätze sollen erstmals für 2026 anwendbar und in den Jahren 2027 und 2028 stufenweise angehoben werden – bei E-Liquids um 30 Euro je Jahr, bei Nikotinbeutel um 5 Euro je Jahr.

Diese Anpassung bzw. Neufestlegung der Steuersätze im Rahmen eines mehrjährigen Steuermodells dient der Rechts- und Planungssicherheit für Wirtschaftsbeteiligte.

Der absolute Betrag der Mindestverbrauchsteuer auf Zigaretten gemäß Abs. 3 soll auf 180 Euro je 1 000 Stück (ab 1. Februar 2027 auf 185 Euro je 1 000 Stück und ab 1. Februar 2028 auf 190 Euro je 1 000 Stück) angepasst und damit an die Tabaksteuerbelastung von Zigaretten des im Jahr 2026 (bzw. 2027 und 2028) voraussichtlich geltenden gewichteten Durchschnittspreises und an die danach zu errechnende Mindestverbrauchsteuer angenähert werden. Diese Mindestverbrauchsteuer betrifft nur niedrigpreisige Zigaretten; es soll damit insbesondere im Interesse des Jugend- und Gesundheitsschutzes, im Hinblick auf preissensible jugendliche Raucherinnen und Raucher, mehr Gewicht auf die Besteuerung von niedrigpreisigen Fabrikaten gelegt werden. Im Interesse einer Verwaltungsvereinfachung und zur Absicherung der bisherigen Praxis soll weiters die jährlich zu errechnende Mindestverbrauchsteuer gerundet und der ermittelte Betrag auf der elektronischen Verlautbarungs- und Informationsplattform des Bundes (EVI) gemäß Bundesgesetz über die Wiener Zeitung GmbH und Einrichtung einer elektronischen Verlautbarungs- und Informationsplattform des Bundes – WZEVI-Gesetz, BGBl. I Nr. 46/2023, kundgemacht werden.

Im Hinblick auf die auch für Nikotinbeutel in § 38 Abs. 5 TabMG 1996, in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2025, vorgesehene Regelung betreffend die Gewährung einer Mindesthandelsspanne wären auch für Nikotinbeutel gewichtete Durchschnittspreise zu ermitteln (Abs. 6a) und durch den Bundesminister für Finanzen kundzumachen (Abs. 7).

Abs. 9 soll als obsolet entfallen.

Zu Z 10 bis 12 (§ 5 Abs. 1 bis 3, 5, 6, 8 bis 11):

Neben Folgeänderungen auf Grund der Einbeziehung von Nikotinbeuteln in den Steuergegenstand in Abs. 1 bis 3 und 6 soll ein Redaktionsversehen in Abs. 6 korrigiert werden.

Die Bemessungsgrundlage für E-Liquids soll nach dem Nenninhalt der Flaschen und sonstigen Behältnisse ermittelt werden, in denen diese abgegeben werden (Abs. 8). Ein gewisser Anteil an Verbraucher(inne)n von E-Liquids erwirbt diese nicht in verbrauchsfertigen Behältnissen, sondern stellt individuelle Mischungen selbst her. Als Basis dient dazu im Regelfall Propylenglykol oder Glyzerin (Propan-1,2,3-triol), die auch zu anderen Zwecken eingesetzt und dementsprechend auch außerhalb des Fachhandels für E-Liquids erworben werden können, allerdings in einer für die Verwendung gemäß § 3 Abs. 9 nicht immer geeigneten, allenfalls sogar gesundheitsschädlichen Qualität. Von einer steuerlichen Erfassung derartiger Trägersubstanzen soll daher Abstand genommen werden, wenn diese in eigenen Behältnissen unvermischt an Verbraucher(innen) abgegeben werden, selbst wenn diese Abgabe im Fachhandel erfolgt. Dies gilt auch für Mischungen verschiedener Basisstoffe. Dadurch sollen Umgehungskäufe von gesundheitsschädlichem Glyzerin außerhalb des Fachhandels hintangehalten werden. Klargestellt sei, dass Aromen nicht als Basisstoffe im Sinne dieser Bestimmung gelten sollen.

Für Nikotinbeutel soll der Nenninhalt der Dosen oder sonstigen Behältnisse maßgebend sein (Abs. 9). Fehlen auf Behältnissen für E-Liquids oder Nikotinbeutel Angaben zum Nenninhalt, soll auf die im Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung tatsächlich vorhandene Menge abgestellt werden (Abs. 10).

Durch die Regelung in Abs. 11 soll für Produkte der Gattung Tabak zum Erhitzen, die teilweise oder zur Gänze aus anderen Stoffen als Tabak bestehen (§ 3 Abs. 8), eine Klarstellung hinsichtlich der Bemessungsgrundlage erfolgen; weitere Teile des Produkts wie das Papier oder der Filter unterliegen demnach nicht der Tabakbesteuerung.

Zu Z 13 bis 17 (§ 6 Abs. 1 und 2, § 7 Abs. 1, 5 und 6 sowie § 8 Abs. 5):

Die Steuerbefreiungen, -erstattungen und -vergütungen sollen grundsätzlich auch für tabakverwandte Produkte Anwendung finden. Auch für tabakverwandte Produkte sollen Tabakwarenverwendungsbetriebe vorgesehen werden, mit vereinfachten Voraussetzungen (§ 8 Abs. 5).

Die Aufnahme von § 6 Abs. 1 Z 5 und § 7 Abs. 1 Z 3 soll praktischen Erfahrungen insbesondere mit Fällen von Analysen von Hanfblüten Rechnung tragen, in denen Abs. 1 Z 2 als Rechtsgrundlage nur durch eine großzügige Interpretation zur Anwendung gelangen konnte (nicht alle Proben wurden verbraucht).

Die Regelungen der VerbrauchsteuersystemRL, die in Fällen, in denen verbrauchsteuerpflichtige Waren nicht nur in einem Mitgliedstaat hergestellt, gehandelt und verbraucht werden, sicherstellen, dass diese einmalig in einem Mitgliedstaat – im Regelfall dem Verbrauchsmitgliedstaat – besteuert werden, finden

auf tabakverwandte Produkte keine Anwendung. § 7 Abs. 5 und 6 enthält daher Erstattungs- bzw. Vergütungsregelungen für Ausfuhren tabakverwandter Produkte oder ihre Verbringung in andere Mitgliedstaaten.

Zu Z 18 bis 23 und 25 (§ 9 Abs. 6 Z 2, 6 bis 9 und Abs. 7, § 10 Abs. 1 Z 2 und 4 bis 9 sowie § 12 Abs. 9):

Die Regelungen betreffend das Entstehen der Steuerschuld (§ 9 Abs. 6 und 7), die Person des Steuerschuldners (§ 10 Abs. 1) und die Steueranmeldung (§ 12 Abs. 9) sollen im Hinblick auf die Einbeziehung tabakverwandter Produkte in den Steuergegenstand angepasst werden.

Zu Z 24 (§ 11):

Die Regelungen betreffend Packungen für „klassische" Tabakwaren und deren Beschriftung und Kennzeichnung (Verpackungszwang) sind auch auf tabakverwandte Produkte anzuwenden. Betreffend Übergangsregelungen für tabakverwandte Produkte, die sich im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz bereits im Kleinhandel befinden, wird auf § 43 Abs. 11 verwiesen.

Zu Z 26 und 28 (§ 13; neue Abschnittsüberschrift zu Abschnitt 8a.; §§ 31a bis 31c):

Die Regelungen der VerbrauchsteuersystemRL (EU) 2020/262 und des Tabaksteuergesetzes über die Herstellung, Lagerung und Beförderung von Tabakwaren im Verfahren der Steueraussetzung und über Verbringungen in andere Mitgliedstaaten im steuerrechtlich freien Verkehr sind auf tabakverwandte Produkte nicht anwendbar. In den §§ 31a bis 31c sollen daher vereinfachte Regelungen für „Lager für tabakverwandte Produkte (Herstellungs- und Handelsbetriebe, ausgenommen Kleinhandelsbetriebe gemäß § 2 Z 4 TabMG) festgelegt werden.

Für diese Betriebe bedarf es keiner förmlichen Bewilligung, sondern einer Betriebsanzeige an das Zollamt Österreich (§ 31a Abs. 5). Das Zollamt nimmt eine Registrierung dieses Betriebes vor. Für die Beendigung einer solchen Registrierung soll § 15 sinngemäß Anwendung finden.

Inhaber der Handelsbetriebe werden mit der erstmaligen Abgabe tabakverwandter Produkte (an Tabaktrafikanten oder Lizenznehmer im Sinne des Tabakmonopolgesetzes 1996), zur entgeltlichen Abgabe an Verbraucher im Steuergebiet, zu Steuerschuldnern nach § 10 Abs. 1 Z 7.

Der Bezug von tabakverwandten Produkten aus anderen Mitgliedstaaten, Drittländern oder Drittgebieten sowie der Versand in diese Territorien ist Lagern für tabakverwandte Produkte – neben Steuerlagern (§ 13 Abs. 2) – vorbehalten. Für Beförderungen sind keine Begleitdokumente erforderlich, jedoch sollen Aufzeichnungs-, Bestätigungs- und Nachweispflichten geregelt werden (§ 31b Abs. 1, 2 und 4), wie auch Einfuhrfälle (§ 31b Abs. 3).

Der Versandhandel mit tabakverwandten Produkten ist verboten (§§ 30 und 31c Abs. 2).

Gleichfalls verboten ist die gewerbliche Herstellung tabakverwandter Produkte, soweit kein registrierter Herstellungsbetrieb vorliegt (§§ 14 Abs. 1a und 31c Abs. 1). Diese Herstellung ohne Registrierung soll überdies zum Entstehen der Steuerschuld nach § 9 Abs. 7 Z 2 führen.

Sollen allerdings in einem Steuerlager für herkömmliche Tabakwaren auch tabakverwandte Produkte hergestellt, bearbeitet, verarbeitet, gelagert, empfangen oder versandt werden, ist dies nach § 13 Abs. 4 zulässig, sofern dies dem Zollamt Österreich vorab angezeigt wurde.

Zu Z 27 (Abschnittsüberschrift vor § 26):

Die Änderung dient der Bereinigung eines Redaktionsversehens.

Zu Z 29 und 30 (§§ 32 und 33):

Die Bestimmungen über die amtliche Aufsicht sollen auch auf tabakverwandte Produkte Anwendung finden. In § 32 Abs. 2 wird überdies ein Redaktionsversehen bereinigt.

Zu Z 31 (§ 35):

Die Bezugnahme auf Betriebe von registrierten Empfängern hätte mangels praktischer Relevanz zu entfallen, hingegen sollen die Regelungen über Fehlmengen auch auf Lager für tabakverwandte Produkte und Bestände an solchen Anwendung finden.

Zu Z 32 (§ 40):

In Ergänzung zu den Bestimmungen in § 31b sollen Aufzeichnungspflichten für Lager für tabakverwandte Produkte geregelt werden.

Zu Z 33 (§ 43 Abs. 10 bis 13):

Die Änderungen für bisher bereits erfasste Tabakwaren sollen mit 1. Februar 2026 in Kraft treten, jene für E-Liquids und Nikotinbeutel mit 1. April 2026.

Die Regelungen betreffend die Ermittlung und Kundmachung gewichteter Durchschnittspreise für Nikotinbeutel (§ 4 Abs. 6a und 7) sollen aus Gründen der Praktikabilität mit 1. Februar 2027 in Kraft treten.

In Abs. 11 soll eine Übergangsregelung (insb. eine Ausnahme von einer Nachversteuerung) für Fälle vorgesehen werden, in denen sich tabakverwandte Produkte am 31. Dezember 2025, somit vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2025 – also ihrer steuerlichen Erfassung im Tabaksteuergesetz 2022 – bereits bei Kleinhändlern befinden und vor dem 1. Jänner 2027 an Verbraucher abgegeben werden. Zudem sollen Ausnahmen vom Verpackungszwang (§ 11) vorgesehen werden, wobei aus Gründen der Praktikabilität als Stichtag der 31. März 2026 festgelegt werden soll.

In Abs. 12 sollen die Fristen für Betriebsanzeigen für im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2025 bereits bestehende Betriebe auf zwei Monate ausgeweitet und eine Anzeige auch vorab ermöglicht werden. Zudem sollen Übergangsregelungen für Beförderungsvorgänge tabakverwandter Produkte aufgenommen werden.

Erzeugnisse der Gattung Tabak zum Erhitzen, die zur Gänze aus anderen Stoffen als Tabak bestehen (§ 3 Abs. 8), sollen neu in den Steuergegenstand aufgenommen werden. Daher soll der Bundesminister für Finanzen nach einer rund dreijährigen Einführungsphase eine Evaluierung vornehmen (Abs. 13).

Zu Artikel 18 (Änderung des Alkoholsteuergesetzes 2022)

Zu Z 1 (Entfall des § 15 Abs. 3):

Die Regelungen betreffend die Freischein-Rückgabe nach Ablauf oder Erlöschen des Rechts zum unversteuerten Bezug von Alkohol sollen aus verwaltungsökonomischen Gründen als nicht mehr zeitgemäß entfallen.

Zu Z 2 (§ 17 Abs. 6):

Die für Verwendungsbetriebe bewährte Zulassung von anderen Vergällungsmitteln soll – entsprechend den Bedürfnissen der Praxis – aus verwaltungsökonomischen Überlegungen auch für Alkohollager vorgesehen werden.

Zu Z 3 und 4 (§ 60 Abs. 1 und § 61 Abs. 5):

Die Anträge auf Zulassung von einfachen Brenngeräten wie auch Änderungsmeldungen sind künftig elektronisch einzubringen. Das bisher papiergestützte Zulassungsverfahren wird durch einen digitalen Vorgang ersetzt. In Ausnahmefällen sollen schriftliche Anträge weiter zulässig sein, insbesondere um sicherzustellen, dass Anträge so lange schriftlich erfolgen können, bis das IT-System EKA (Elektronisches System zur Erfassung, Kontrolle und Auswertung der Alkoholherstellung außerhalb von § 20 Alkoholsteuergesetz) in einer adaptierten Form zur Verfügung steht. Ausnahmen sollen zudem weiter auch für jene Fälle gelten, bei denen die technischen Voraussetzungen für eine elektronische Übermittlung fehlen.

Zu Z 5 (§ 83 letzter Satz):

Die Ergänzung dient der Bereinigung eines Redaktionsversehens.

Zu Z 6 und 7 (§ 84 samt Überschrift und § 85 Abs. 1):

Die Anzeigen betreffend die Verwendung eines zugelassenen einfachen Brenngeräts oder einer zur Herstellung von Alkohol geeigneten amtlich gesicherten Vorrichtung zu anderen Zwecken als zum Herstellen von Alkohol sind künftig elektronisch einzubringen (§ 84) – wie auch die Anzeigen betreffend die Herstellung, den Erwerb oder die Veräußerung von geeigneten und üblicherweise zur Herstellung von Alkohol verwendeten Vorrichtungen mit einem Rauminhalt von mehr als zwei Litern (§ 85 Abs. 1). Das bisher papiergestützte Verfahren wird durch einen digitalen Vorgang ersetzt.

In Ausnahmefällen sollen schriftliche Anzeigen weiter zulässig sein, insbesondere um sicherzustellen, dass Anzeigen so lange schriftlich erfolgen können, bis das IT-System EKA in einer adaptierten Form zur Verfügung steht. Ausnahmen sollen zudem weiter auch für jene Fälle gelten, bei denen die technischen Voraussetzungen für eine elektronische Übermittlung fehlen.

Zu Artikel 19 (Änderung des Werbeabgabegesetzes 2000)

Zu § 1 Abs. 2a:

Durch die Änderungen sollen im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis Klarstellungen zur Anwendung der Werbeabgabe auf Mehrfachübertragungen von Werbeeinschaltungen z. B. in Zusammenhang mit internationalen Großveranstaltungen vorgenommen werden.

Es soll jenen Fällen Rechnung getragen werden, in denen Werbebotschaften auf Basis eines Werbepakets über verschiedene Medien international verbreitet werden, und sollen in Zusammenhang mit internationalen, medial weit über das Inland hinaus übertragenen Großveranstaltungen aufgetretene Rechtsunsicherheiten über die und praktische Probleme mit der Anwendung der Werbeabgabe vermindert werden.

Beispielsweise bei internationalen Sportveranstaltungen umfassen Werbepakete einerseits z. B. Banden- und Dressenwerbung vor Ort (§ 1 Abs. 2 Z 3), andererseits die Veröffentlichung der Werbung dadurch im – in- und ausländischen – Fernsehen (§ 1 Abs. 2 Z 2). Die Anzahl der Werbeadressaten für die Fernsehwerbung übersteigt jene, die die Banden- und Dressenwerbung vor Ort wahrnehmen (können), üblicherweise um ein Vielfaches. Wird nur auf die Erstveröffentlichung vor Ort abgestellt, steht die Besteuerung nicht im Einklang mit dem Werbewert der verschiedenen Werbeleistungen. Daher soll in solchen Fällen, in denen Werbebotschaften vor Ort international im Fernsehen oder Hörfunk veröffentlicht werden, auf die Werbeeinschaltung im Fernsehen oder Hörfunk abgestellt werden. Für die Frage, ob diese der Werbeabgabe unterliegt, soll auf die Zahl der Werbeadressaten abgestellt werden. Entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis wäre von einer weitaus überwiegenden Verbreitung im Ausland auszugehen, wenn der Werbeleister plausibel machen kann, dass ca. 75 % der Werbeadressaten oder mehr die Werbeeinschaltung im Ausland empfangen sollen. Von einer derart überwiegenden Verbreitung im Ausland ist in der Regel auch bei internationalen Großveranstaltungen auszugehen, zB im Falle einer umfassenden (über eine Kurzzusammenfassung hinausgehenden) Übertragung in mindestens fünf verschiedene Länder via Fernsehen oder Hörfunk.

Zu Artikel 20 (Änderung des COVID-19-Förderungsprüfungsgesetzes)

Zu Z 1 bis 6 (§ 1 sowie 3., 3a., 4a und 4d. Abschnitt, § 20 und § 21 CFPG):

Das CFPG ist derzeit noch für folgende Fördergesetze relevant (§ 1 CFPG):

- das Härtefallfondsgesetz, BGBl. I Nr. 16/2020,
- das Bundesgesetz über die Errichtung eines Non-Profit-Organisationen Unterstützungsfonds, BGBl. I Nr. 49/2020,
- das Investitionsprämiengesetz – InvPrG, BGBl. I Nr. 88/2020
- das Unternehmens-Energiekostenzuschussgesetz – UEZG, BGBl. I Nr. 117/2022.

Das Härtefallfondsgesetz ist bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2024 außer Kraft getreten, das Bundesgesetz über die Errichtung eines Non-Profit-Organisationen Unterstützungsfonds, sowie das Unternehmens-Energiekostenzuschussgesetz – UEZG werden mit Ablauf des 31. Dezember 2025 außer Kraft treten.

Das CFPG wird nach dem 31. Dezember 2029 keinen Anwendungsbereich mehr haben und soll daher mit Ablauf des 31. Dezember 2029 auch formal außer Kraft gesetzt werden.

Zu Artikel 21 (Änderung des Transparenzdatenbankgesetzes 2012)

Zu Z 1 (§ 39g Abs. 3 und § 43 Abs. 7):

Die ursprüngliche Intention des Abschnitts 7a betreffend Sonderregelungen im Zusammenhang mit der Bewältigung der COVID-19-Krise im Transparenzdatenbankgesetz 2012 (TDBG 2012), BGBl. I Nr. 99/2012, und insb. des § 39g Abs. 3 TDBG 2012 bei seinem Inkrafttreten 2020 war, dass zur Erreichung einer verstärkten Transparenz und Kontrolle über die Verwendung öffentlicher Gelder die rechtlichen Grundlagen für die Verarbeitung (insb. die Veröffentlichung auf dem Transparenzportal) bestimmter COVID-19 Leistungen des Bundes im Rahmen der Transparenzdatenbank geschaffen werden. Zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit ist die Veröffentlichung mit 31. Dezember 2025 befristet und umfasst beginnend mit dem Kalenderjahr 2020 Auszahlungen zu den taxativ aufgezählten COVID-19-Leistungen.

Bei Inkrafttreten dieser Sunset Clause war noch nicht abzusehen, dass die Aufgaben der COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) auf Basis des COFAG-Neuordnungs- und

Abwicklungsgesetzes im Jahr 2024 auf den Bund übertragen werden und es in der Folge auch in den Jahren 2025 und folgende zu Auszahlungen von COVID-19 Leistungen durch das Bundesministerium für Finanzen kommen wird. Aufgrund dieser fortgesetzten Auszahlungstätigkeit ist es zur Erreichung der ursprünglichen Ziele der verstärkten Transparenz und Kontrolle über die Verwendung öffentlichen Gelder erforderlich, dass die Veröffentlichung gemäß § 39g Abs. 3 TDBG um weitere fünf Jahre verlängert wird.

	Unterzeichner	Parlamentsdirektion
	Datum/Zeit-UTC	2025-11-18T16:18:55+01:00
Prüfinformation	Dieses Dokument wurde elektronisch besiegelt. Informationen zur Prüfung des elektronischen Siegels und des Ausdrucks finden Sie unter: https://www.parlament.gv.at/siegel	