

Erläuterungen

I. Allgemeiner Teil

Hauptgesichtspunkte des Entwurfes:

Die österreichische Bundesregierung bekennt sich im Regierungsprogramm 2025 – 2029 klar zur Umsetzung von umfassenden Reformen im Bereich der Betrugsbekämpfung. Die Zielsetzung besteht darin, Steuer- und Abgabenbetrug wirksam zu bekämpfen, die Steuergerechtigkeit zu fördern und die redliche Wirtschaft vor unfairem Wettbewerb zu schützen.

Vor diesem Hintergrund wurde im Bundesministerium für Finanzen eine interministerielle Experten-Arbeitsgruppe eingerichtet, die insbesondere Vorschläge zur Betrugsbekämpfung und zur Verbesserung der Steuergerechtigkeit erarbeitet. Die betroffenen Ressorts werden hinsichtlich ihres Wirkungsbereichs beigezogen. Vor allem basierend auf dem ersten Zwischenbericht dieser Arbeitsgruppe sollen nachfolgende Maßnahmen umgesetzt werden.

Zum Einkommensteuergesetz 1988:

Korrelierend zur Änderung im ASVG soll auch im Einkommensteuergesetz die Auftraggeberhaftung im Baubereich in Fällen der Arbeitskräfteüberlassung erweitert werden.

Zum Umsatzsteuergesetz 1994:

Für die Vermietung von besonders repräsentativen Grundstücken für Wohnzwecke soll eine zwingende unechte Steuerbefreiung vorgesehen werden, womit das Recht auf Vorsteuerabzug iZm diesen Immobilien abgeschafft wird.

Zum Finanzstrafgesetz:

Mit BGBl. I Nr. 157/2024 erfolgten grundlegende Änderungen in der StPO betreffend die Sicherstellung und Beschlagnahme von Datenträgern und Daten, mit denen das Erkenntnis des VfGH vom 14. Dezember 2023, G 352/2021 (Aufhebung des § 110 Abs. 1 Z 1 und Abs. 4 StPO sowie des § 111 Abs. 2 StPO, wegen Verstoßes gegen das Grundrecht auf Datenschutz nach § 1 DSG und das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens nach Art. 8 EMRK mit Ablauf des 31.12.2024 als verfassungswidrig), umgesetzt wurde. Die Beschlagnahme von Datenträgern und Daten richtet sich nunmehr nach den am 1. Jänner 2025 in Kraft getretenen §§ 115f bis 115l StPO. Diese sind infolge der Bestimmung in § 195, wonach für das Verfahren wegen gerichtlich strafbarer Finanzvergehen die Bestimmungen der StPO gelten, sofern nicht etwas Besonderes vorgeschrieben ist, auch für die Beschlagnahme von Datenträgern und Daten im gerichtlichen Finanzstrafverfahren einschlägig.

Hinsichtlich der Beschlagnahme von Datenträgern und Daten im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren erweist sich die Anpassung des FinStrG aufgrund der jüngst ergangenen höchstgerichtlichen Entscheidungen (VfGH 14.12.2023, G 352/2021-46 und EuGH, C-548/21) ebenso als erforderlich, um eine verfassungs- und unionsrechtskonforme Regelung zu gewährleisten.

Auf die umfangreichen Ausführungen in der Begründung zum Antrag 15/A vom 20.11.2024 (28. GP) zu Artikel I Punkt I. kann verwiesen werden.

Die vorgeschlagenen Änderungen im FinStrG sollen der Struktur des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens Rechnung tragen und – wie von VfGH und EuGH gefordert – eine richterliche Kontrolle sowie einen entsprechenden Rechtsschutz gewährleisten. Die richterliche Kontrolle soll durch die Anordnung der Maßnahme durch den Vorsitzenden des Spruchsenates (Richter) gewahrt werden. Im Übrigen orientieren sich die vorgeschlagenen Bestimmungen an den Regelungen der StPO, soweit nicht aufgrund der unterschiedlichen Verfahrensvorschriften im verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Finanzstrafverfahren Abweichungen geboten sind. Auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren sollen dem beim Bundesminister für Finanzen eingerichteten Rechtsschutzbeauftragten umfangreiche Aufsichts-, Kontroll- und Beschwerderechte zukommen.

Im Zusammenhang mit der Neuregelung der Beschlagnahme von Datenträgern und Daten sollen die Zuständigkeitsbestimmungen hinsichtlich der Vorsitzenden der Spruchsenate für sämtliche Zwangsmaßnahmen erweitert werden, um dem voraussichtlich erhöhten Arbeitsanfall Rechnung zu tragen.

Aufgrund der Empfehlung des Rechnungshofes betreffend die – mangelnde – Strafbarkeit von zu Unrecht geltend gemachten Verlusten soll eine entsprechende Strafbestimmung vorgesehen werden. Zudem soll der Anwendungsbereich des Verkürzungszuschlages erweitert werden und dadurch die Zugänglichkeit abermals forciert werden.

Sonstige Änderungen betreffen eine Regelung zur gerichtlichen Zuständigkeit für belangte Verbände, Ergänzungen der Umsetzung der RL (EU) 2016/1919 und die Beseitigung von Redaktionsversehen.

Zum Finanzstrafzusammenarbeitsgesetz:

Die Änderung im Finanzstrafgesetz hinsichtlich des Vorsitzenden der Spruchsenate soll ebenso in der Europäischen Ermittlungsordnung übernommen werden.

Zur Bundesabgabenordnung:

Mit der Änderung der Bundesabgabenordnung sollen Barzahlungen zur Entrichtung von Abgaben nur mehr bis maximal 10 000 Euro möglich sein, wodurch dem Ziel der Verhinderung von Geldwäsche Rechnung getragen wird. Weiters wird der Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Bargeldlogistik beim Finanzamt Österreich durch diese Maßnahme reduziert.

Zudem soll die Entrichtung von Umsatzsteuer und bestimmten Abzugsteuern von der Anfechtung nach der Insolvenzordnung – IO, RGBl. Nr. 337/1914, ausgenommen werden. Dies soll der Sonderstellung der Republik Österreich als öffentlich-rechtliche Zwangsgläubigerin zumindest in jenen Fällen Rechnung tragen, in denen die Abgabentrichtung den insolventen Schuldner wirtschaftlich nicht belastet hat. Ebenso sollen für diese Abgabenarten bestellte oder erworbene Sicherheiten und Pfändungspfandrechte nicht mehr der insolvenzrechtlichen Anfechtung unterliegen.

Zum Normverbrauchsabgabegesetz:

Die aktuelle Vergütungsregelung des Normverbrauchsabgabegesetzes ist mit dem Unionsrecht nicht vereinbar und soll entsprechend angepasst werden. Weiters sollen Verwaltungsvereinfachungen (Selbstberechnung durch Generalimporteure, Verminderung von Fällen) und Klarstellungen vorgesehen werden.

Zum COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetz:

Es sollen ergänzende Regelungen und Klarstellungen normiert werden.

Zum Zollrechts-Durchführungsgesetz:

Mit diesem Gesetzesvorhaben sollen Maßnahmen der Betrugsbekämpfungskommission umgesetzt werden.

Kompetenzgrundlage:

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

II. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988)

Zu Z 1 und 3 (§ 27 Abs. 5 Z 7 und § 124b Z 491):

Zuwendungen von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sind, werden schon derzeit gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 wie Zuwendungen von österreichischen Privatstiftungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert. Zuwendungen von ausländischen, stiftungähnlichen Gebilden, die nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sind, sehr wohl aber ähnlichen Zwecken dienen, unterliegen dagegen lediglich der Besteuerung, wenn sie wiederkehrende Bezüge gemäß § 29 Z 1 darstellen. In der Praxis werden vermehrt Fälle beobachtet, in denen dies gezielt gestalterisch genutzt wird, um eine Nicht-Besteuerung von Zuwendungen zu erreichen; gleichzeitig wird vielfach die – weiter reichende – Vergleichbarkeit mit einer „privatrechtlichen Stiftung“ im Bereich des Stiftungseingangssteuer argumentiert, um auch in den Genuss eines niedrigeren Eingangssteuersatzes zu gelangen. Um dies zu verhindern, soll nunmehr der Anwendungsbereich von § 27 Abs. 5 Z 7 erweitert werden, indem nur mehr auf die Vergleichbarkeit mit einer „privatrechtlichen Stiftung“, somit abstrakt auf das Vorliegen eines stiftungähnlichen Gebildes, abgestellt wird.

Zu Z 2 (§ 82a):

Wird die Erbringung von Bauleistungen von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen ganz oder teilweise weitergegeben, so haftet das Auftrag gebende Unternehmen nach der derzeit geltenden Rechtslage für die vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben des Auftrag nehmenden Unternehmens bis zu einem Höchstmaß von 5% des geleisteten Werklohns.

Aus der Vollzugspraxis wird berichtet, dass es sich bei einer Vielzahl von Subleistungen, die von betrügerisch tätigen Bauunternehmen herrühren, de facto um verschleierte Arbeitskräfteüberlassungen handelt. Die betrügerisch tätigen Unternehmen würden über keinerlei Infrastruktur verfügen und tatsächlich nur mit der Arbeitsleistung der überlassenen Arbeitskräfte kalkulieren, wenngleich pro forma ein Gewerk verrechnet würde. Den tätigen Arbeitnehmern werde ein großer Teil des tatsächlich bezogenen Entgelts „schwarz“ ausbezahlt.

Der Satz von 25% am Gesamtauftragsvolumen (davon 20% nach § 67a ASVG und 5% nach § 82a EStG 1988) soll für Arbeitskräfteüberlassung auf 40% (davon 32% nach § 67a ASVG und 8% nach § 82a EStG 1988) angehoben werden, da der bisherige Haftungsbetrag eine Mischkalkulation darstellt und von Material und Arbeitsleistung ausgeht. Bei reiner Arbeitsleistung würde der Anteil der Sozialversicherungsbeiträge und der vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben bei rund 40% liegen. Mit dieser höheren Sicherungsleistung sollen die effektiven Sozialversicherungsbeiträge und die vom Finanzamt effektiv einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben besser dargestellt werden. Für Auftrag gebende Unternehmen bestehen ohnehin auf Grund der mannigfaltigen Bestimmungen im österreichischen Arbeitsrecht bereits jetzt sehr detaillierte Aufzeichnungsverpflichtungen zur Unterscheidung von Arbeitskräfteüberlassung und Gewerk.

Systemkonform soll auch die Haftungsbefreiung des § 82a Abs. 3 Z 2 in Fällen der Arbeitskräfteüberlassung künftig erfordern, dass das Auftrag gebende Unternehmen einen Haftungsbetrag im Ausmaß von 8% an das bei der Österreichischen Gesundheitskasse eingerichtete Dienstleistungszentrum überweist.

Zu Artikel 2 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994)

Zu Z 1 und 2 (§ 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich und 17, Abs. 2 sowie § 28 Abs. 68):

Vor dem Hintergrund des Art. 135 Abs. 1 lit. 1 iVm Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG, soll die Vermietung von besonders repräsentativen Grundstücken für Wohnzwecke nicht steuerpflichtig, sondern steuerbefreit, ohne das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, erfolgen. Hierdurch soll die im Regierungsprogramm 2025-2029 vorgesehene Maßnahme „Abschaffung des Vorsteuerabzugs für Luxusimmobilien“ umgesetzt werden.

Bisher unterlag die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke, unabhängig davon, ob diese besonders repräsentativ sind oder nicht, dem ermäßigten Steuersatz iHv 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994. Da die Anschaffung oder Errichtung von besonders repräsentativen Immobilien mit hohen Vorsteuerbeträgen, die typischerweise dem Normalsteuersatz unterliegen, verbunden sind, ergaben sich regelmäßig hohe Vorsteuerguthaben, die insbesondere auch bei der Überlassung derartiger Immobilien durch Körperschaften oder Vermögensmassen an nahestehende Personen anfielen und zu unsystematischen Ergebnissen führten bzw. aus außerunternehmerischen Motiven erfolgten. So führte die Beurteilung der Frage, ob derartige Vermietungen den umsatzsteuerlichen Vorgaben für unternehmerisches Handeln bzw. der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges entspricht und ob bspw. verdeckte Ausschüttungen (an der Wurzel) vorliegen zu Rechtsunsicherheiten und hohen Rechtsbefolgungskosten für Vermieter bzw. zu hohen Verwaltungskosten für die Finanzverwaltung (vgl. VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026 mVa VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, VwGH; 17.12.2021, Ra 2019/13/0063, VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019, VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047). Diese Judikatur ist jedenfalls weiterhin relevant, wenn keine Vermietung (Nutzungsüberlassung) von besonders repräsentativen Gebäuden iSd § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich oder Z 17 idF BGBI XXX vorliegt.

In diesem Sinne soll die steuerpflichtige Vermietung für besonders repräsentative Grundstücke für Wohnzwecke vom begünstigenden ermäßigten Steuersatz iHv 10% und von der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden (§ 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich und 17 UStG 1994 idF BGBI. I Nr. XX/2025 iVm § 6 Abs. 2 UStG 1994). Bei der Beurteilung soll auf die Höhe der Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten, zurückgegriffen werden. Ein besonders repräsentatives Grundstück für Wohnzwecke soll in diesem Zusammenhang dann vorliegen, wenn die Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten, des Grundstücks mehr als 2 000 000 Euro betragen.

Beispiel 1:

Die A GmbH erwirbt im Jänner 2026 eine Villa um 3.000.000 Euro, die sie an den Alleingesellschafter der GmbH, Herrn A, für Wohnzwecke vermietet.

Lösung:

Die Villa ist als besonders repräsentatives Grundstück iSd § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 zu beurteilen, da die Anschaffungskosten mehr als 2.000.000 Euro betragen. Die Vermietung ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 steuerfrei. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 ist nicht zulässig.

Beispiel 2:

Das Ehepaar A und B erwirbt im März 2026 ein Grundstück im Salzkammergut um 400.000 Euro und lässt darauf ein hochwertiges Landhaus um 1.800.000 Euro errichten. Das Landhaus wird im Anschluss an einen fremden Dritten für Wohnzwecke vermietet.

Lösung:

Das Landhaus ist als besonders repräsentatives Grundstück iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zu beurteilen, da die Anschaffungs- und Herstellungskosten mehr als 2.000.000 Euro betragen. Die Vermietung ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 steuerfrei. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 ist nicht zulässig.

Weiters soll, um Gestaltungsmöglichkeiten im Immobilienbereich zu entgegnen und auch der zeitlichen Komponente von Investitionen in diesem Bereich Rechnung zu tragen, die Betrachtungsweise (räumlich und zeitlich) hinsichtlich des Vorliegens besonders repräsentativer Grundstücke konkretisiert werden. Es soll klargestellt werden, dass die Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten für das Grundstück für Wohnzwecke, samt Nebengebäuden (zB Garagen, Gartenhäuser) und sonstigen Bauwerken (zB Schwimmbäder) zu berücksichtigen sind.

Neben diesem räumlichen Nutzungszusammenhang sollen auch sämtliche Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten zu berücksichtigen sein, die in einem zeitlichen Zusammenhang stehen. Ein zeitlicher Zusammenhang soll gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 vorliegen, wenn Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren ab der Anschaffung bzw. des Beginns der Herstellung anfallen.

Beispiel 3:

D erwirbt im Jänner 2026 ein Grundstück mit einem Einfamilienhaus um 1.900.000 Euro und vermietet dieses im Anschluss an Frau B. Im Februar 2027 lässt D das Haus um 500.000 Euro renovieren.

Lösung:

Die Villa ist im Jahr 2026 nicht als besonders repräsentatives Grundstück iSd § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 zu beurteilen. Die Vermietung unterliegt dem ermäßigten Steuersatz iHv 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994. Das Recht auf Vorsteuerabzug steht grundsätzlich zu.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich zweiter Satz UStG 1994 sind die in zeitlichem Zusammenhang stehenden Kosten für die Beurteilung eines besonders repräsentativen Grundstücks für Wohnzwecke zu berücksichtigen.

Ab dem Jahr 2027 ist das Einfamilienhaus als besonders repräsentatives Grundstück für Wohnzwecke zu beurteilen, da die maßgebliche Kostengrenze überschritten wurde. Die Vermietung ist (insgesamt) gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 steuerfrei. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 ist nicht zulässig. Aufgrund der Änderung der Verhältnisse hat für das Jahr 2027 und die Folgejahre eine Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von jeweils 1/20 hinsichtlich der Vorsteuerbeträge, die im Jahr 2026 geltend gemacht wurden, zu erfolgen. Für die Leistungen, die im Jahr 2027 bezogen wurden, steht das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht zu.

Mit § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich letzter Satz UStG 1994 soll weiters klargestellt werden, dass bei einem Grundstück, das für Wohnzwecke vermietet wird und das typischerweise zur Vermietung mehrerer Mietgegenstände bestimmt ist (zB Zinshaus), für die Beurteilung, ob ein besonders repräsentatives Grundstück für Wohnzwecke vorliegt, auf den einzelnen Mietgegenstand abzustellen ist. Die Aufteilung der Gesamtkosten auf den einzelnen Mietgegenstand hat sachgerecht zu erfolgen und soll vereinfachend durch eine verhältnismäßige Aufteilung der Gesamtkosten auf die jeweilige Wohnnutzfläche des Mietgegenstandes erfolgen können.

Beispiel 4:

Frau E vermietet ein Zinshaus (Anschaffungskosten 15.000.000 Euro, gesamte Wohnnutzfläche 1.800 m²; daher anteilige Anschaffungskosten pro m² Wohnnutzfläche 8.333,33 Euro) mit 14 Mietgegenständen (Wohneinheiten) an einen Immobilienbetreiber. Der Immobilienbetreiber wiederum vermietet

- 10 Wohneinheiten á 80 m²
- 4 Wohneinheiten á 250 m²

an Private für Wohnzwecke.

Lösung:

Da ein Zinshaus typischerweise zur Vermietung mehrerer Mietgegenstände bestimmt ist, ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich letzter Satz UStG 1994 für die Beurteilung, ob ein besonders repräsentatives Grundstück vorliegt, auf den einzelnen Mietgegenstand abzustellen.

Für die Wohnungen á 80m² betragen die anteiligen Anschaffungskosten 666.666,66 Euro. Bezuglich dieser Wohneinheiten liegt somit kein besonders repräsentatives Grundstück für Wohnzwecke iSd § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 vor. Die Vermietung von Frau E an den Immobilienbetreiber sowie die Vermietung durch diesen an die Privaten für Wohnzwecke unterliegt gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz iHv 10%.

Für die Wohneinheiten á 250m² betragen die anteiligen Anschaffungskosten 2.083.333,33 Euro. Bezuglich dieser Wohneinheiten liegt somit ein besonders repräsentatives Grundstück für Wohnzwecke iSd § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 vor. Die Vermietung dieser Wohneinheiten (sowohl durch den Immobilienbetreiber als auch Frau E) ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 steuerfrei. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 ist nicht zulässig.

Im Sinne einer Gleichbehandlung bzw. iSd Grundsatzes der Rechtsformneutralität, sollen nicht nur die Vermietung von besonders repräsentativen Grundstücken für Wohnzwecke, sondern auch die Leistungen von Personenvereinigungen iSd § 6 Abs. 1 Z 17 UStG 1994, wenn es sich um besonders repräsentative Grundstücke im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XX/2025 handelt, zwingend der unechten Steuerbefreiung unterliegen (siehe § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XX/2025).

Zur Vermeidung von Härten und aus verfassungsrechtlichen Überlegungen bzw. aufgrund des aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Grundsatz des Vertrauensschutzes (vgl. zB VfSlg 12.944/1991, VfSlg 13.655/1993, VfSlg 15.739/2000), soll in § 28 Abs. XX UStG 1994 vorgesehen werden, dass die zwingend unecht befreite Vermietung für sämtliche Umsätze und sonstige Sachverhalte zur Anwendung kommt, die nach dem 31. Dezember 2025 ausgeführt werden bzw. sich ereignen. Weiters soll zusätzliche Voraussetzung sein, dass das besonders repräsentative Grundstück für Wohnzwecke vom Vermieter (oder der Personenvereinigung) nach dem 31. Dezember 2025 angeschafft und/oder hergestellt wurde.

Beispiel 5:

Die F GmbH erwirbt im Jänner 2025 eine Villa um 3.000.000 Euro, die sie an den Alleingesellschafter der GmbH, Herrn F, für Wohnzwecke vermietet.

Lösung:

Die Villa ist nicht als besonders repräsentatives Grundstück iSd § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 zu beurteilen, da hinsichtlich besonders repräsentativer Grundstücke für Wohnzwecke gemäß § 28 Abs. XX zweiter Satz UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 weitere Voraussetzung (für die Anwendung der Steuerbefreiung) ist, dass das Grundstück vom Vermieter (oder der Personenvereinigung) nach dem 31. Dezember 2025 angeschafft und/oder hergestellt wurde.

Beispiel 6:

Die F GmbH erwirbt im Jänner 2025 eine Villa um 1.500.000 Euro, die sie an den Alleingesellschafter der GmbH, Herrn F, für Wohnzwecke vermietet. Im Jahr 2026 findet ein Totalumbau (Herstellungsaufwand) statt, dessen Kosten 1.700.000 Euro betragen. Im Jahr 2028 findet der Zubau eines Nebengebäudes statt, dessen Kosten 900.000 Euro betragen.

Lösung:

Die Villa ist 2026 nicht als besonders repräsentatives Grundstück iSd § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 zu beurteilen, da hinsichtlich besonders repräsentativer Grundstücke für Wohnzwecke gemäß § 28 Abs. XX zweiter Satz UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 weitere Voraussetzung (für die Anwendung der Steuerbefreiung) ist, dass das Grundstück vom Vermieter (oder der Personenvereinigung) nach dem 31. Dezember 2025 angeschafft und/oder hergestellt wurde. Auch 2027 stellt die Villa kein besonders repräsentatives Grundstück iSd § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 idF BGBl. I Nr. XXX/2025 dar. Die maßgebliche Kostengrenze für die Beurteilung als besonders repräsentatives Grundstück für Wohnzwecke wurde durch den Totalumbau (Herstellungsaufwand) im Jahr 2026 nicht überschritten. Aufgrund des Zubaus des Nebengebäudes im

Jahr 2028, der in einem zeitlichen Zusammenhang mit dem Totalumbau steht, stellt die Villa ab diesem Zeitpunkt jedoch ein besonders repräsentatives Grundstück iSd § 6 Abs. 1 Z 16 erster Gedankenstrich UStG 1994 dar, da die maßgebliche Kostengrenze in Höhe von 2.000.000 Euro überschritten wird.

Bei der Beurteilung der maßgeblichen Kostengrenze für besonders repräsentative Grundstücke für Wohnzwecke sollen Herstellungskosten zur Beseitigung von Schäden aufgrund von Naturkatastrophen nicht zu berücksichtigen sein.

Zu Artikel 3 (Änderung des Finanzstrafgesetz)

Zu Z 1 (§ 14 Abs. 3):

Die geltende Bestimmung des § 14 Abs. 3 definiert als Verfolgungshandlung „jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde, des Bundesfinanzgerichtes oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, [...].“ Um klar darzustellen, welche Behörden und Organe Verfolgungshandlungen vornehmen können, sollen diese anstelle des Verweises auf § 89 Abs. 2 taxativ aufgezählt werden.

Zu Z 2 und 3 (§ 30a Abs. 1 und Abs. 1a):

Durch die Bestimmungen des § 30a werden die Abgabenbehörden berechtigt, bei sich im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme ergebenden Nachforderungen unter bestimmten Voraussetzungen eine Abgabenerhöhung iHv 10 % festzusetzen (Verkürzungszuschlag). Mit der vorgeschlagenen Änderung des § 30a soll die Anwendungsmöglichkeit dieser Bestimmung ausgeweitet werden. Bereits mit der letzten Novelle (BGBI. I Nr. 107/2024) wurde die Inanspruchnahme des § 30a forciert. Der ursprünglichen Intention dieser Bestimmung einer (faktischen) Entkriminalisierung geringfügiger Finanzvergehen sowie einer Konzentration der Tätigkeit der Finanzstrafbehörden auf Fälle mit höherem deliktischem Gehalt soll dadurch weiter Rechnung getragen werden, dass die derzeitige Betragsgrenze von 33 000 Euro auf 100 000 Euro angehoben wird. Gleichzeitig soll die Grenze von 33 000 Euro je Veranlagungszeitraum als Beschränkung festgelegt werden, um die Funktion dieser Betragsgrenze als maßgebliche Abgrenzungsschwelle zu weniger schwerwiegenden Fällen im finanzstrafrechtlichen System zu wahren. Um jedoch den unterschiedlichen Unrechtsgehalt je nach Höhe der Nachforderungen sachlich zu differenzieren, soll eine entsprechende Erhöhung des Zuschlags bei Nachforderungen ab einer Grenze von 50 000 Euro vorgesehen werden. Die vorgeschlagene Änderung soll auch der weiteren Umsetzung der Empfehlung des Rechnungshofes, die Anwendung des im Finanzstrafgesetz vorgesehenen Verkürzungszuschlags durch weitere Maßnahmen zu forcieren, dienen (Bericht des Rechnungshofes, Finanzstrafsachen in der Steuerverwaltung, Reihe BUND 2023/26 (III-1022 der Beilagen)).

Zu Z 4, 5, 6, 7 und 8 (§ 33 Abs. 1, Abs. 3a und Abs. 5 und § 34 Abs. 1 und Abs 3):

Zu Abs. 1: Der Rechnungshof hat in seinem Bericht „Finanzstrafsachen in der Steuerverwaltung“, Bund 2023/26, veröffentlicht am 22. September 2023, in Tz. 30 kritisch darauf hingewiesen, dass tathandlungsgleiche deliktische Vorgehensweisen bei Vorliegen eines Verlustes mangels strafbestimmenden Wertbetrags nicht zum gleichen finanzstrafrechtlichen Ergebnis wie bei Vorliegen eines Gewinnes führten. Da Verlustfälle ohne steuerliches Mehrergebnis dennoch zukünftig steuerliche Auswirkungen haben können, sieht er insoweit eine ungleiche finanzstrafrechtliche Behandlung abgabenbehördlicher Prüfungsmaßnahmen und empfahl dem Ministerium, eine Anpassung der finanzstrafrechtlichen Konsequenzen bei Vorliegen von steuerlichen Verlusten an jene bei Erzielung von Gewinnen weiterzuverfolgen:

Schlussempfehlung (26): „Eine Anpassung der finanzstrafrechtlichen Konsequenzen bei Vorliegen von steuerlichen Verlusten an jene bei Erzielung von Gewinnen wäre weiterzuverfolgen. Eine entsprechende Änderung der gesetzlichen Grundlagen wäre im Sinne der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen – allenfalls in Anlehnung an vergleichbare Vorgehensweisen anderer EU-Mitgliedstaaten – zu prüfen.“

Dieser Empfehlung soll durch die Schaffung des neuen Tatbestandes der ungerechtfertigten Erklärung von Verlustvorträgen Rechnung getragen werden.

§ 33 Abs. 1 soll daher dahingehend ergänzt werden, dass sich der Abgabenhinterziehung auch schuldig macht, wer schuldhaft zu Unrecht Verluste erklärt, die in zukünftigen Veranlagungszeiträumen einkommensmindernd geltend gemacht werden könnten. Dadurch soll die vom Rechnungshof empfohlene Gleichstellung erzielt werden. Die Strafbarkeit kann erstmals für Steuererklärungen, die nach Inkrafttreten dieser Regelung eingereicht werden, eintreten. Hievon sind Verluste, die bereits in Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO getroffen werden, jedenfalls umfasst.

Zu Abs. 5: Da die Nichtanerkennung von zu Unrecht erklärten Verlusten, die erst in der Zukunft einkommensmindernd hätten geltend gemacht werden können, im Zeitpunkt der Nichtanerkennung keine Abgabennachforderungen zur Folge haben, soll in Abs. 5 eine Berechnungsgrundlage für die Feststellung des für die Strafbemessung maßgeblichen Verkürzungsbetrages geschaffen werden. Als Berechnungsgrundlage soll der Betrag des zu Unrecht erklärten Verlustes gelten, somit der „Absolutwert“ (= die Zahl ohne ihr Vorzeichen). Der auf diesen Wert im Jahr der zu Unrecht erfolgten Erklärung des Verlustes entfallende Tarif soll der Strafbemessung als maßgeblicher Verkürzungsbetrag (als strafbestimmender Wertbetrag) zugrunde zu legen sein, wobei in Fällen der Einkommensteuer die Berechnung nach den Regeln des § 102 Abs. 3 EStG 1988 (beschränkte Steuerpflicht) durchzuführen wäre, um eine doppelte Berücksichtigung der steuerfrei gestellten Tarifstufe zu vermeiden. Auch für die zu Unrecht erfolgte Erklärung von Verlusten soll gelten, dass nur die unrichtigen Angaben, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht, für die Berechnung des maßgeblichen Verkürzungsbetrages relevant sein sollen.

Beispiel 1:

Einkommen 2025 (Erstveranlagung): -100.000,- Euro (davon zu Unrecht erklärte Verluste: 70.000,- Euro)

Einkommensteuer 2025 (Erstveranlagung): 0,- Euro

Einkommen 2025 (nach Wiederaufnahme): -30.000,- Euro

Einkommensteuer 2025: 0,- Euro

Strafbestimmender Wertbetrag (maßgeblicher Verkürzungsbetrag): Absolutwert (=Betrag) des zu Unrecht erklärten Verlustes = 70.000,- Euro – davon Einkommensteuer unter sinngemäßer Anwendung des § 102 Abs. 3 EStG 1988: 24.886,- Euro

Beispiel 2:

Einkommen 2025 (Erstveranlagung): -100.000,- Euro (davon zu Unrecht erklärte Verluste: 70.000,- Euro)

Einkommensteuer 2025 (Erstveranlagung): 0,- Euro

Zusätzlich zu den zu Unrecht erklärten Verlusten (70.000,- Euro) werden nicht erklärte Einkünfte iHv +50.000,- Euro zugerechnet:

Einkommen 2025 (nach Wiederaufnahme): +20.000,- Euro

Einkommensteuer 2025: 1.338,- Euro

Strafbestimmender Wertbetrag (maßgeblicher Verkürzungsbetrag):

[1.338,-] + [Absolutwert (= Betrag) des zu Unrecht erklärten Verlustes = 70.000,- Euro – davon Einkommensteuer gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 24.886,- Euro] = 26.224,- Euro

Beispiel 3:

Die Unternehmensgruppe AB besteht aus dem Gruppenträger A GmbH und dem Gruppenmitglied B GmbH.

Einkommen 2025 des Gruppenmitgliedes B GmbH: -50.000,- Euro (davon zu Unrecht erklärter Verlust: 90.000,- Euro)

Einkommen 2025 des Gruppenträgers A GmbH: -950.000,- Euro

Gruppeneinkommen 2025: -1.000.000,- Euro

Körperschaftsteuer Gruppe AB (Erstveranlagung): 1.000,- Euro (500,- Euro Mindeststeuer für A GmbH und B GmbH)

Gruppeneinkommen 2025 nach Wiederaufnahme: -910.000,- Euro

Körperschaftsteuer Gruppe: 1.000,- Euro (500,- Euro Mindeststeuer für A GmbH und B GmbH)

Strafbestimmender Wertbetrag (maßgeblicher Verkürzungsbetrag): Absolutwert (= Betrag) des zu Unrecht erklärten Verlustes = 90.000,- Euro – davon Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 1: 20.700,- Euro)

Zu Z 9 (§ 51a Abs. 1):

Die geltende Bestimmung sieht eine subsidiäre Strafbarkeit gegenüber anderen Finanzvergehen vor. Insbesondere im Verhältnis zu § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG könnte sich dies als problematisch erweisen. Die automationsunterstützte Verfälschung abgabenrechtlich relevanter Daten erfüllt regelmäßig zugleich auch

den Tatbestand des § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG, wodurch eine gegenseitige Blockade beider Tatbestände eintreten könnte. § 51a FinStrG weist hingegen ein erheblich gesteigertes Unrechts- und Gefährdungspotential auf; dies wird auch im gegenüber § 51 FinStrG deutlich erhöhten Strafrahmen zum Ausdruck gebracht. Um ein Sanktionsdefizit qualifizierter Manipulationshandlungen zu vermeiden und die vom Gesetzgeber beabsichtigte Bekämpfung von Manipulationssoftware sicherzustellen, soll klargestellt werden, dass § 51a Abs. 1 im Verhältnis zu § 51 Abs. 1 lit. c FinStrG nicht subsidiär ist.

Zu Z 10 (§ 53 Abs. 4a):

In der Praxis ergeben sich häufig Fälle, in denen bspw. ein Geschäftsführer mehrerer Verbände Finanzvergehen begeht, deren Ahndung infolge der Konnexitätsbestimmung des § 53 Abs. 3 in die Zuständigkeit des Gerichts fällt, die Verhängung der Verbandsgeldbußen hinsichtlich der damit in Zusammenhang stehenden Finanzvergehen der jeweiligen belannten Verbände infolge Nichterreichens des entsprechenden maßgeblichen Wertbetrages jedoch nicht. In diesen Fällen soll auch aus Gründen der Verwaltungsökonomie in Anlehnung an die Konnexitätsbestimmung des § 53 Abs. 4 ebenfalls das Gericht zur Ahndung der Finanzvergehen der belannten Verbände zuständig sein. Auch hier sollen mit der Verhängung der Verbandsgeldbußen nur die Folgen einer Ahndung durch die Finanzstrafbehörden verbunden sein.

Zu Z 11 (§ 56 Abs. 5):

Die Regelung betreffend das Verfolgungsermessen hinsichtlich belannter Verbände soll aus rechtsstaatlichen Erwägungen um die in § 18 VbVG angeführten Kriterien „allfälliger bereits eingetretener oder unmittelbar absehbarer rechtlicher Nachteile des Verbandes oder seiner Eigentümer aus der Tat“ ergänzt werden. Da § 28a die – unmittelbare – Anwendung des 3. Abschnittes des VbVG für Finanzvergehen von Verbänden nicht vorsieht, erweist sich eine ausdrückliche Regelung als erforderlich.

Zu Z 12 und 13 (§ 66 Abs. 1 und 2 und § 67 Abs. 1):

Die Bestimmungen des § 66 zweiter Absatz (aufgrund eines Redaktionsverschens in der Legistikanweisung zu § 66 Abs. 2 in der RV 2007 BlgNR XXIV. GP 33 [Finanzverwaltungsgerichtsgesetz 2012 – FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013], fehlt in § 66 die Absatzbezeichnung „,(2)“) und des § 67 Abs. 1 sollen aus Konsistenzgründen in § 67 Abs. 1 zusammengeführt werden. § 66 soll nunmehr ausschließlich die im Verfassungsrang stehende Bestimmung hinsichtlich der Weisungsfreiheit der Mitglieder der Spruchsenate enthalten.

Um den Kreis der möglichen Vorsitzenden und Behördenbeisitzer beim Spruchsenat zu erweitern, soll einerseits hinsichtlich der Vorsitzenden das Kriterium des Dienststandes entfallen und andererseits sollen die zu bestellenden Finanzbeamten oder Vertragsbediensteten nicht mehr bestimmten Verwendungsgruppen angehören müssen. Außerdem soll klargestellt werden, dass die Behördenbeisitzer von den Finanzstrafbehörden zur Bestellung vorzuschlagen sind.

Zu Z 14, 15, 16 und 35 (§ 68 Abs. 3a und 7, § 69 und § 265 Abs. 10 lit. a):

Angesichts der Erweiterung der möglichen Zuständigkeit der Vorsitzenden der Spruchsenate im Rahmen der Anordnung von Zwangsmaßnahmen sollen die Geschäftsverteilungsbestimmungen entsprechend angepasst werden.

Zu Z 17 (§ 71):

Die derzeitige Regelung sieht die Angelobung aller Mitglieder der Spruchsenate vor, somit auch des Vorsitzenden und des Behördenbeisitzers. § 71 soll dahingehend geändert werden, dass eine Angelobung künftig nur mehr für die Laienbeisitzer vorgesehen ist. Eine erneute Angelobung der Vorsitzenden der Spruchsenate erübrigt sich aufgrund der Angelobung nach § 5 RStDG, § 29 RStDG, § 7 BDG und § 5 VBG. Außerdem sind Spruchsenate nurmehr beim Amt für Betrugsbekämpfung und beim Zollamt Österreich eingerichtet, sodass die Angelobung deren Mitglieder lediglich zwei Vorständen obliegt. Daher soll die Angelobung der Laienbeisitzer dem jeweiligen Vorsitzenden des Spruchsenates bei der erstmaligen Verwendung übertragen werden. Die geringe Divergenz der Gelöbnisformel zwischen RStDG und dem BDG bzw. VBG schadet dahingehend nicht, da die Senatsmitgliedschaft kein eigenständiges Amt begründet, sondern Beamte bzw. Vertragsbedienstete diese Tätigkeit im Rahmen ihres Amtes bzw. Dienstverhältnisses ausüben.

Zu Z 18 und 19 (§ 72 Abs. 1 lit. c und d):

Die Bestimmungen über die Befangenheit von Mitgliedern des Spruchsenates und des Bundesfinanzgerichts (BFG) sollen um die Mitwirkung an der Beschlagnahme von Datenträgern und Daten ergänzt werden, gleichzeitig soll eine Bereinigung hinsichtlich nicht mehr im Rechtsbestand stehender Bestimmungen erfolgen.

Zu Z 20 (§ 74a Abs. 1):

Die vorgeschlagenen Ergänzungen sollen eine höhere Flexibilität hinsichtlich der Anzahl der Stellvertreter des Rechtsschutzbeauftragten gewährleisten (vgl. § 47a Abs. 1 StPO).

Zu Z 21 (§ 74b Abs. 2):

Es soll ein Redaktionsverschaffen beseitigt werden.

Zu Z 22, 23, 25 und 33 (§ 77 Abs. 3 und 3a, § 84 Abs. 2, § 257 Abs. 6):

Die Richtlinie (EU) 2016/1919 über Prozesskostenhilfe für Verdächtige und beschuldigte Personen in Strafverfahren sowie für gesuchte Personen in Verfahren zur Vollstreckung eines Europäischen Haftbefehls, ABl. Nr. L 297 vom 04.11.2016 S. 1, wurde mit dem EU-Finanzanpassungsgesetz 2019 (BGBl. I Nr. 62/2019) für den Bereich des Finanzstrafrechtes umgesetzt. Es ergab sich jedoch Ergänzungsbedarf, dem mit den vorgeschlagenen Bestimmungen nachgekommen werden soll. So soll ausdrücklich geregelt werden, dass die Finanzstrafbehörde über die Beigabe eines Verteidigers unverzüglich entscheiden muss. Wird über eine Festnahme und vorläufige Verwahrung oder die Verhängung der Untersuchungshaft entschieden, soll dem Beschuldigten auf dessen Antrag bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Verteidiger für die gesamte Dauer der Verwahrung oder Untersuchungshaft beizugeben sein, wenn der Beschuldigte dies beantragt. Weiters soll hinsichtlich schutzbedürftiger Personen das Interesse der Rechtspflege nicht geprüft werden müssen. Es soll auch ausdrücklich klargestellt werden, dass der Verteidiger vor der Vernehmung des Beschuldigten zu bestellen ist und mit dieser bis zum Eintreffen des Verteidigers zuzuwarten ist. Infolge § 75 sind die für Beschuldigte geltenden Bestimmungen auch auf verdächtige Personen anzuwenden.

Zu Z 24 (§ 79 Abs. 1):

Mit der vorgesehenen Änderung soll das Recht auf Akteneinsicht an § 90 Abs. 1 BAO und § 17 Abs. 1 AVG angeglichen werden. Beschuldigten und Nebenbeteiligten soll das Recht auf Akteneinsicht in eigener Sache unabhängig von finanzstrafrechtlichen oder abgabenrechtlichen Interessen zustehen. Dies entspricht auch der Judikatur des VwGH, wonach es für die Berechtigung des Antrags auf Akteneinsicht auf ein gesondertes abgabenrechtliches Interesse der Partei nicht ankommt (siehe insbesondere das Erkenntnis zu § 90 BAO vom 29. Mai 2018, Ro 2017/15/0021).

Zu Z 26, 27, 29, und 35 (§ 85 Abs. 2, § 86 Abs. 1, § 89 Abs. 5, § 93 Abs. 1, § 99 Abs. 3a und Abs. 6, § 265 Abs. 10 lit. a):

Die bisherige Beschränkung der Zuständigkeit für die Anordnung von Zwangsmaßnahmen auf den Vorsitzenden des Spruchsenates, dem gemäß § 58 Abs. 2 unter den dort vorgesehenen Voraussetzungen die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Fällung des Erkenntnisses obliegen würde, soll auch aufgrund des zu erwartenden zunehmenden Ausmaßes anzuordnender Zwangsmaßnahmen – insbesondere im Hinblick auf die neuen Beschlagnahmebestimmungen für Daten und Datenträger – zugunsten einer flexibleren Lösung aufgegeben werden. So soll die Zuständigkeit für die Anordnung von Zwangsmaßnahmen nunmehr jedem Vorsitzenden eines Spruchsenates zukommen können, wobei die konkrete Zuteilung der Fälle der Geschäftsverteilung obliegt, die vom Vorstand der Finanzstrafbehörde zu erlassen ist, bei der der Spruchsenat eingerichtet ist. Eine Übergangsbestimmung in § 265 Abs. 10 lit. a soll gewährleisten, dass die Geschäftsverteilung betreffend die Vorsitzenden der Spruchsenate bereits vor Inkrafttreten der neuen Bestimmungen erlassen werden kann (siehe auch die Erläuterungen zu Z 18, 19 20 und 41).

Zu Z 28 (Überschrift vor § 89):

Aufgrund der Einführung der neuen Ermittlungsmaßnahme „Beschlagnahme von Datenträgern und Daten“ (§§ 92a bis 92h) soll das bisherige Kapitel „C. Beschlagnahme“ künftig die Bezeichnung „Beschlagnahme von Gegenständen“ erhalten.

Zu Z 30 und 35 (§§ 92a bis 92h, § 265 Abs. 10 lit. b):**Zu § 92a:**

Wie bereits im allgemeinen Teil ausgeführt, sollen die Bestimmungen des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens hinsichtlich Beschlagnahme von Datenträgern und Daten grundsätzlich den für die StPO beschlossenen Bestimmungen folgen, wobei die Spezifika des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens zu beachten sind. Die vorgeschlagene Bestimmung des § 92a Abs. 1 soll zunächst deutlich machen, dass die Vorschriften hinsichtlich Beschlagnahme von Gegenständen in den §§ 89 bis 92 zur Anwendung kommen sollen, wenn hinsichtlich der Beschlagnahme von Datenträgern und Daten nicht etwas Besonderes vorgeschrieben ist. Dies bedeutet unter anderem, dass die Regelungen des § 89 Abs. 3 bis 5 betreffend Beschlagnahme von Beweismitteln, auf die sich eine gesetzlich anerkannte Pflicht

zur Verschwiegenheit erstreckt oder die zum Zweck der Beratung oder Verteidigung des Beschuldigten durch einen Verteidiger zu dessen Information hergestellt wurden, auch auf die Beschlagnahme von Datenträgern und Daten Anwendung finden sollen. Beispielsweise soll auch § 91 hinsichtlich der Verpflichtung zur Ausstellung einer Bestätigung über die Beschlagnahme und des Rückgabegebot anzuwenden sein.

Weiters sollen in § 92a Abs. 2 die Begrifflichkeiten gleichlautend wie im vorgeschlagenen § 109 Z 2b bis 2e StPO definiert werden.

Eine Ausnahme vom Regime der Beschlagnahme von Datenträgern und Daten soll – der Diktion der StPO folgend (§ 110 Abs. 1 Z 1 StPO) – die Beschlagnahme von punktuellen Daten und Daten, die mittels Bild- und Tonaufzeichnungsgeräten an öffentlichen oder öffentlich zugänglichen Orten aufgenommen wurden, bilden. Die Beschlagnahme der genannten Daten soll weiterhin dem Regime der Beschlagnahme von Gegenständen unterliegen. Unter punktuellen Daten sind jene Informationen zu verstehen, die einen eng umrissen, zeitlich klar abgegrenzten Einblick in einen bestimmten Sachverhalt bieten und Vorgänge betreffen, die sich auf ein einzelnes, zeitlich begrenztes Vertrags- oder öffentliches Rechtsverhältnis beziehen (wie zB. einzelne Kundendaten oder einzelne Belege aus der Buchhaltung). Ein Mobiltelefon als Ganzes, Daten einer Nachrichtenübermittlung, geographische Standorte sowie gesendete, übermittelte oder empfangene Nachrichten gelten nie als punktuelle Daten.

Zu § 92b:

Abs. 1 soll in Anlehnung an § 115f StPO zunächst die Zulässigkeit der Beschlagnahme von Datenträgern und Daten zum Zweck der Auswertung von Daten zur Aufklärung eines Finanzvergehens regeln.

Abs. 2 regelt in Übereinstimmung mit der Terminologie der StPO (§ 109 Z 2a StPO) den Gegenstand der Beschlagnahme.

Abs. 3 soll die von VfGH und EuGH geforderte richterliche Kontrolle iZm der Beschlagnahme von Datenträgern und Daten auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren sicherstellen, indem eine Anordnung des Vorsitzenden des Spruchsenates erforderlich sein soll. Die Spruchsenate sind nach § 65 Organe des Amtes für Betrugsbekämpfung und des Zollamtes Österreich. Der Vorsitzende des Spruchsenates ist nach § 66 Abs. 2 ein Richter, dem im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren iZm bestimmten Zwangsmaßnahmen, wie bspw. mit Hausdurchsuchungen oder Festnahmen, bereits nach dem geltenden Recht eine Anordnungsbefugnis zukommt. Im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren kommt den Finanzstrafbehörden auch bei anderen Zwangsmaßnahmen kein förmliches „Antragsrecht“ an den Vorsitzenden des Spruchsenates zu. Aus systematischen Gründen soll daher auch bei der Beschlagnahme von Datenträgern und Daten ein solches nicht vorgesehen werden. Um den Kreis der möglichen zu befassenden Vorsitzenden der Spruchsenate nicht zu sehr einzuschränken, soll gesetzlich nicht definiert werden, welcher Vorsitzende konkret zu befassen ist. Dies soll der Geschäftsverteilung (§ 68) vorbehalten sein.

Nach **Abs. 4** soll die Anordnung des Vorsitzenden des Spruchsenates einer erhöhten Begründungspflicht gerecht werden und daher – wie im § 115f Abs. 3 StPO – die Umschreibung der Datenkategorie und der Dateninhalte, die zu beschlagnahmen sind, beinhalten. Ebenso muss der Zeitraum, auf den sich die Beschlagnahme bezieht, klar hervorgehen. Hinsichtlich des Verständnisses des Begriffs „Datenkategorie“ wird auf die Ausführungen im Antrag 15/A vom 20.11.2024 (XXVIII. GP) zu § 115f Abs. 3 StPO verwiesen.

In **Abs. 5** sollen die Bestimmungen des § 115f Abs. 4 StPO nachvollzogen werden. Auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren soll die Beschlagnahme von Datenträgern und Daten und der vorläufige Zugriff bzw. die vorläufige Einsichtnahme bei Gefahr im Verzug ohne Anordnung des Vorsitzenden des Spruchsenates möglich sein, jedoch nur in den Fällen, in denen andernfalls der Verlust des Datenträgers oder der gespeicherten Daten zu befürchten wäre. Dementsprechend wird auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren diese Möglichkeit beschränkt und es sollen auch hier dem § 115f Abs. 4 StPO vergleichbare Begründungs- und Protokollierungsverpflichtungen seitens der Behörde bestehen. Dem Spruchsenatsvorsitzenden soll binnen längstens 14 Tagen über die Beschlagnahme zu berichten sein, der entweder die Beschlagnahme oder deren Aufhebung anzuordnen hat.

Abs. 6 soll regeln, unter welchen Umständen ein neuerlicher Zugriff auf die Originalsicherung oder Arbeitskopie zulässig ist.

Abs. 7 soll ausdrücklich klarstellen, dass auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren eine Beschlagnahme von Datenträgern und Daten aus Beweisgründen nicht zulässig ist, wenn der Beweiszweck durch Bild-, Ton- oder sonstige Aufnahmen oder durch Kopien automationsunterstützter Daten erfüllt werden kann. Die Voraussetzung nach § 115f Abs. 6 StPO, dass der Augenschein in der

Hauptverhandlung auch nicht zu erwarten sein darf, ist im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren mangels Unmittelbarkeitsprinzips nicht erforderlich.

Abs. 8 soll die Bestimmung des § 115f Abs. 7 StPO nachvollziehen und den sofortigen Zugriff auf Datenträger und Daten sowie die Einsichtnahme in diese, um die erforderlichen Daten zu sichern, regeln sowie sicherstellen, dass sich der Vollzug der Anordnung des Vorsitzenden des Spruchsenates durch Vorselektion (Erstsichtung) nur auf jene Datenträger und Daten beschränkt, die tatsächlich weiter aufbereitet und ausgewertet werden soll. Eine Vorselektion eröffnet die Möglichkeit, die – aufgrund der Anordnung des Spruchsenates zulässige – Originalsicherung auf einen geringeren Datensatz zu reduzieren und trägt damit dem vom EuGH geforderten Grundsatz der Datenminimierung Rechnung (EuGH 4.10.2024, C.G./BH Landeck, C-548/21, Rz 79 und 85).

Abs. 9 soll eine Beschwerdelegitimation an das BFG für jene Personen, deren Datenträger und Daten beschlagnahmt wurden, sowie für den Beschuldigten vorsehen. Aus dem Rechtsstaatsprinzip sowie aus Art. 6 und Art. 13 EMRK ergibt sich, dass dem Beschuldigten als einem potentiell Betroffenen der rechtswirksam erlassenen Beschlagnahmeanordnung jedenfalls ein Beschwerderecht gegen die Anordnung und Durchführung der Beschlagnahme zusteht, auch wenn ihm die Anordnung nicht zugestellt wird (VfGH v. 23.06.2020, E 555/2020-13). Um diesbezüglich Klarheit zu schaffen, soll dieses Recht ausdrücklich festgelegt und in den Abs. 4 und 5 ausdrücklich vorgesehen werden, dass die Anordnung des Spruchsenatsvorsitzenden auch dem Beschuldigten zuzustellen ist.

Abs. 10 soll die Verpflichtung vorsehen, dass die Ergebnisse der Ermittlungsmaßnahme für das Finanzstrafverfahren zu vernichten sind, wenn in einer stattgebenden Beschwerdeentscheidung festgestellt wird, dass kein Verdacht vorgelegen ist.

Zu § 92c:

Mit dieser Bestimmung soll in Anlehnung an § 115g Abs. 1 StPO die Verpflichtung zur Herausgabe des Datenträgers geregelt werden. Auf die Ausführungen im Antrag 15/A vom 20.11.2024 (XXVIII. GP) zu § 115g StPO kann grundsätzlich verwiesen werden. Hinsichtlich eines allfälligen Kostenersatzes für nichtbeschuldigte Personen ist im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren § 108 anzuwenden, wonach Zeugen Anspruch auf Ersatz der notwendigen Barauslagen haben; infolge des Verweises in § 99 Abs. 1 gilt dieser Ersatzanspruch auch für Auskunftspersonen.

Zu § 92d:

Grundsätzliche Aufgabe im Zusammenhang mit dieser Bestimmung soll es sein, einen sicheren Zugang zu den Daten zu verschaffen, diese zu sichern und die Daten in Umsetzung der Anordnung des Spruchsenatsvorsitzenden aufzubereiten. Die Finanzstrafbehörde hat eine Originalsicherung, somit eine Imagesicherung (1:1-Kopie) des Datenträgers, zu erstellen und mittels entsprechender forensischer Sicherungsmechanismen (Schreibschutz, Schreibblocker) zu sichern. Damit ist gewährleistet, dass ab dem Beginn der Imageerstellung kein Schreibvorgang auf dem zu sichernden Datenträger und somit keine Änderung am Datenbestand mehr möglich ist. Darüber hinaus hat die Finanzstrafbehörde einen Aufbereitungsbericht zu erstellen. Der Bericht hat den Ablauf der Aufbereitung von Daten zu dokumentieren und Informationen zum Umstand der Wiederherstellung von Daten sowie die Kriterien für die erfolgte Einschränkung von Daten festzuhalten. Zugleich dient der Aufbereitungsbericht der Transparenz und ermöglicht eine Kontrolle, ob die Anordnung in diesem Umfang richtig und vollständig umgesetzt wurde. Für die Bestellung von Sachverständigen sind die allgemeinen Bestimmungen nach § 109 anzuwenden.

Obliegt die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Fällung des Erkenntnisses einem Spruchsenat (§ 58 Abs. 2), so ist gemäß **Abs. 2** ein Amtsbeauftragter zu bestellen. Der Amtsbeauftragte hat die Akten dem Spruchsenat mit seiner schriftlichen Stellungnahme zu den Ergebnissen des Untersuchungsverfahrens zuzuleiten. Dieser Stellungnahme ist das Ergebnis der Datenaufbereitung anzuschließen. Dadurch soll der Spruchsenat in der Verhandlung über jenen Datenbestand verfügen, der für die Auswertung von Daten erheblich war.

Die Bestimmung des **Abs. 3** soll eine an das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren angepasste Löschungsverpflichtung vorsehen. Es sind sowohl die Ergebnisse der Datenaufbereitung selbst als auch die Originalsicherung und die Arbeitskopie zu löschen, jeweils soweit die Daten nicht in einem anderen, bereits anhängigen Finanzstrafverfahren oder mit diesem im Zusammenhang stehenden Abgaben- oder Monopolverfahren als Beweismittel Verwendung finden. Eine Aufbewahrung „auf Vorrat“ für den Fall der allfälligen Einleitung eines (weiteren) Strafverfahrens ist daher unzulässig. Verfahren vor den Höchstgerichten hemmen die Löschungsverpflichtung ebenfalls.

Zu § 92e:

Anschließend an die (technische) Phase der Aufbereitung von Daten folgt in der nächsten Phase die inhaltliche Auswertung des Ergebnisses der Datenaufbereitung. Zu diesem Zweck, und um die Auswertung des – bereits reduzierten – Datenbestandes auf das unvermeidbare Maß zu beschränken, wird in **Abs. 1** erster Satz vorgeschlagen, dass die Finanzstrafbehörden Suchparameter festlegen können; diese sowie die durch den Einsatz dieser Suchparameter erzielten Suchtreffer sind zu dokumentieren. Damit soll auf Gesetzesebene ein weiterer (grundrechtlicher) Ausgleich erfolgen, um die vom VfGH kritisierte Intransparenz der Auswertung von Daten zu beseitigen. Die Möglichkeit des Einsatzes von Suchparametern ist als Kann-Bestimmung ausgestaltet, um Ermessen einzuräumen.

Abs. 1 zweiter Satz soll ausdrücklich gesetzlich normieren, dass nur diejenigen Ergebnisse der Auswertung zu den Akten zu nehmen sind, die für das Verfahren von Bedeutung sind und als Beweismittel verwendet werden dürfen. In diesem Zusammenhang legt **Abs. 2** fest, dass Beschuldigte zusätzliche (eigene) Suchparameter beantragen können. Diese Regelung soll – auch im Sinne eines (grundrechtlichen) Ausgleichs – die Beteiligungsmöglichkeit von Beschuldigten stärken, womit die Waffengleichheit iSd Art. 6 EMRK hergestellt wird. Nur dem Beschuldigten, dessen Datenträger und Daten beschlagnahmt wurden, steht auch eine Einsicht in das Ergebnis der Datenaufbereitung zu. Da es sich ohnehin um den eigenen (aufbereiteten) Datenbestand handelt, soll dieses Recht der Herstellung der Waffengleichheit dienen. Anderen Personen steht nur das Recht auf Akteneinsicht nach § 79 unter den dort normierten Voraussetzungen zu.

Nach **Abs. 3** soll dem Beschuldigten das Antragsrecht hinsichtlich der Aufnahme weiterer Ergebnisse der Auswertung zu den Akten zukommen.

Zusätzlich wird in **Abs. 4** der Schutz der Persönlichkeitsrechte im Rahmen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes betont und das Recht Betroffener (nicht Beschuldigter), in das Ergebnis der Datenauswertung der eigenen Daten einsehen zu können. Dazu besteht eine der Finanzstrafbehörde aufgetragene Informationspflicht an die Betroffenen, von der jedoch abgesehen werden kann, wenn es sich um Daten, die lediglich aus aufgrund von abgaben- oder monopolrechtlichen Pflichten zu führenden Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen hervorgehen, handelt und deren Verständigung nur mit besonderem Verfahrensaufwand möglich wäre. Darunter werden vor allem bei größeren Buchhaltungen jedenfalls Lieferanten- und Kundenkonten fallen, die im Rahmen der Buchhaltung geführt werden.

Ergänzt wird die Systematik des § 92e durch die in **Abs. 5** angeordnete amtswegige oder auf Antrag des Beschuldigten und der Betroffenen vorzunehmende Vernichtung von für ein Strafverfahren bedeutungslose Daten oder solcher Daten, die als Beweismittel nicht verwendet werden dürfen. Im Zweifel ist allerdings von der Bedeutsamkeit von Daten auszugehen, weil diese erst nach Abschluss eines Verfahrens eindeutig feststeht. Daher prävaliert die entsprechende Löschpflicht in § 92d Abs. 3 gegenüber jener in **Abs. 5**, die nur ganz zweifelsfrei für das Finanzstrafverfahren bedeutungslose Daten, oder solche, die als Beweismittel nicht verwendet werden dürfen, betrifft.

Abs. 6 soll vorsehen, dass gegen die Entscheidung über die Anträge nach den Abs. 2 bis 5 ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist. Es handelt sich bei diesen Entscheidungen um verfahrensregelnde Anordnungen (verfahrensleitende Verfügungen), die erst mit dem Rechtsmittel gegen den abschließenden Sachbescheid angefochten werden können. Erweist sich eine verfahrensregelnde Anordnung als rechtswidrig, ist der abschließende Sachbescheid mit einem Verfahrensmangel behaftet und wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften anfechtbar. Der Ausschluss einer gesonderten Anfechtung der das Verfahren betreffenden Verfügung setzt allerdings voraus, dass ein die Angelegenheit abschließender Bescheid, der die gemeinsame Anfechtung zulässt, überhaupt noch zu erwarten ist (vgl. VwGH zu § 144 BAO, VwGH 11.12.1990, 90/14/0241; 12.6.1991, 91/13/0132; 27.3.2019, Ra 2018/13/0015). Dies trifft bspw. auf Personen, die nicht Beschuldigte des Finanzstrafverfahrens sind, in der Regel nicht zu, da gegen diese kein das Verfahren abschließender Bescheid zu ergehen hat.

Zu § 92f:

Abs. 1 schließt die Verwertbarkeit von Ergebnissen der Datenauswertung aus, wenn die Ermittlungsmaßnahme nicht rechtmäßig angeordnet wurde und statuiert damit ein Beweisverwertungsverbot ähnlich § 98 Abs. 4 FinStrG.

Die Bestimmung des **Abs. 2** zielt auf sogenannte Zufallsfunde ab. Handelt es sich um Hinweise auf die Begehung eines anderen Finanzvergehens, so ist ein gesonderter Akt anzulegen. Besteht der Verdacht einer Straftat nach dem StGB, ist nach § 78 StPO vorzugehen.

Zu § 92g:

§ 92g soll die veränderungssichere Verwahrung der Originalsicherung und der Arbeitskopie durch die Finanzstrafbehörde anordnen. Ebenso soll die Verwahrung von nicht rückstellbaren Datenträgern und des Ergebnisses der Datenaufbereitung geregelt werden.

Zu § 92h:

In Anlehnung an § 1151 StPO soll eine unabhängige Aufsicht im Falle der Beschlagnahme von Datenträgern und Daten und die Kontrolle der Durchführung der Maßnahme gewährleisten, indem der Rechtsschutzbeauftragte beim Bundesminister für Finanzen (§ 74a FinStrG) mit dieser zusätzlichen Aufgabe beauftragt wird. Er ist gemäß **Abs. 1** von jeder Anordnung nach § 92b Abs. 3 zu verständigen. Der besonderen Stellung der mit Aussageverweigerungs- oder Entschlagungsrechten ausgestatteten Betroffenen (§ 103 lit. b und § 104 Abs. 1 lit. d, Abs. 2) soll dadurch Rechnung getragen werden, dass dem Rechtsschutzbeauftragten die Anordnung und Kopien aller Aktenstücke, die für die Beurteilung der Anordnungsgründe von Bedeutung sein können, ohne gesondertes Ersuchen unverzüglich zu übermitteln sind.

Die Finanzstrafbehörde hat den Rechtsschutzbeauftragten umfassend zu unterstützen und Auskunfts- und Einsichtsrechte zu gewähren (**Abs. 2 und 3**). Sie kann eine Prüfung durch den Rechtsschutzbeauftragten anregen. Dieses Recht kommt ebenso dem Beschuldigten und der Person, deren Datenträger und Daten beschlagnahmt wurden, zu.

Dem Rechtsschutzbeauftragten steht gemäß **Abs. 4** im gleichen Ausmaß wie dem Beschuldigten ein entsprechendes Rechtsmittel zu. Er kann überdies auch die Vernichtung der Daten gemäß **Abs. 5** beantragen und es ist ihm gemäß **Abs. 6** jederzeit der Aufbereitungsbericht und das Ergebnis der Datenaufbereitung zugänglich zu machen. Schlussendlich kann er sich auch von der ordnungsgemäßen Vernichtung der Daten (inkl. Originalsicherung) überzeugen.

Zu § 265 Abs. 10 lit. b:

In Bezug auf die Einführung der neuen Ermittlungsmaßnahme der Beschlagnahme von Datenträgern und Daten sollen die §§ 92a bis 92h in allen Finanzstrafverfahren Anwendung finden, die ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens anhängig werden, das heißt in denen ab diesem Zeitpunkt eine Verfolgungshandlung iSd § 14 Abs. 3 gesetzt wird. In bereits anhängigen Finanzstrafverfahren gelten diese Bestimmungen, wenn nach Zeitpunkt des Inkrafttretens die genannte Ermittlungsmaßnahme angeordnet wird. In allen anderen (laufenden) Verfahren sollen lediglich §§ 92e, § 92g und § 92h sinngemäß Anwendung finden. Damit soll insbesondere sichergestellt werden, dass Beteiligungsrechte von Beschuldigten und Opfern bei der Auswertung von Daten Berücksichtigung finden können. Zusätzlich soll auch in laufenden Verfahren die sichere Verwahrung von Datenträgern und Daten nach § 92g gewährleistet werden. Durch die sinngemäße Geltung von § 92h soll insbesondere für Beschuldigte auch in den bereits anhängigen Verfahren zusätzlicher Rechtsschutz gewährleistet werden. Eine rückwirkende (Verständigungs-)Pflicht nach § 92h Abs. 1 der Finanzstrafbehörde an den Rechtsschutzbeauftragten besteht nicht.

Zu Z 34 und 36 (§ 265 Abs. 1 und § 266 Abs. 3):

Mit BGBI. I Nr. 62/2018 wurden § 265 Abs. 2, 3, 5 und 6 in einen neuen § 266 Abs. 1, 2, 3, und 4 verschoben, nicht jedoch die Inkrafttretensbestimmung in § 265 Abs. 1, die nunmehr deplatziert ist. Die entsprechende Wortfolge in § 265 Abs. 1 FinStrG kann entfallen, da die neuen Absätze des § 266 ohnehin mit Kundmachung (neuerlich) in Kraft getreten sind.

Nach wie vor findet sich in § 266 Abs. 3 FinStrG die Bestimmung betreffend die Vollziehung des § 67 Abs. 1 FinStrG durch die Bundesregierung, die infolge des in BGBI. I Nr. 97/2002 erfolgten Wegfalls des Vorschlagsrechts der Bundesregierung in § 67 Abs. 1 ebenso entfallen soll.

Die Zitate sollen an die bestehende Rechtslage angepasst werden.

Zu Artikel 4 (Finanzstrafzusammenarbeitsgesetz)**Zu Z 1 und 2 (§§ 8g Abs. 4, 24 Abs. 4):**

Die Neuregelung im Finanzstrafgesetz betreffend die Vorsitzenden der Spruchsenate iZm der Anordnung von Zwangsmaßnahmen soll auch hinsichtlich der Europäischen Ermittlungsanordnung nachvollzogen werden. Die Bestimmung soll, ebenso wie die entsprechenden Neuregelungen im Finanzstrafgesetz mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten.

Zu Artikel 5 (Bundesabgabenordnung)

Zu Z 1 und 3 (§ 211 Abs. 8 und § 323 Abs. 90):

Die Entrichtung von Abgaben durch Barzahlung soll ab 1. Jänner 2026 nur mehr bis zur Höhe von maximal 10 000 Euro innerhalb eines Tages möglich sein. Die Begrenzung der Bargeld-Annahmeverpflichtung in der Bundesabgabenordnung soll auf jenen Betrag beschränkt werden, der gemäß Art. 19 Abs. 1 lit. b der Verordnung (EU) 2024/1624 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems für Zwecke der Geldwäsche oder der Terrorismusfinanzierung, ABl. Nr. L 111 vom 19.06.2024 S. 1, gilt.

Mit dieser Regelung soll einerseits eine wirksame Maßnahme gegen Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung gesetzt werden, andererseits sollen damit auch (organisatorische) Erleichterungen im Zusammenhang mit der Bargeldgestionierung für die Mitarbeiter in den Dienststellen des Finanzamtes Österreich (z. B. Zährisiko, Bargeldtransporte, Probleme bei der Annahme bei Kreditinstituten etc.) erzielt werden.

§ 211 Abs. 8 soll mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten.

Zu Z 2 und 3 (§ 211a und § 323 Abs. 90):

Zu Abs. 1:

Das in §§ 27 ff der Insolvenzordnung (IO), RGl. Nr. 337/1914 verankerte Anfechtungsrecht stellt sicher, dass bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens getätigte Rechtshandlungen des Insolvenzschuldners rückabgewickelt werden können.

Während die Tatbestände des § 28 IO (Anfechtung wegen Benachteiligungsabsicht) und des § 29 IO (Anfechtung unentgeltlicher und ihnen gleichgestellter Verfügungen) für die Finanzverwaltung von eher untergeordneter Bedeutung sind, sind die Abgabenbehörden regelmäßig mit der Geltendmachung von Anfechtungsansprüchen nach den § 30 IO (Anfechtung wegen Begünstigung) und § 31 IO (Anfechtung wegen Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit) konfrontiert und müssen jene Beträge an die Masse zurückzahlen, durch die der Abgabepflichtige in zeitlicher Nähe zur Insolvenzeröffnung offene Abgabenschulden beglichen hat. Dabei geht der OGH davon aus, dass die Abgabenbehörden weitaus schneller Kenntnis von der Zahlungsunfähigkeit bzw. der insolvenzrechtlich relevanten Überschuldung („materielle Insolvenz“) des Insolvenzschuldners erlangen bzw. erlangen können als andere Gläubiger, weil Abgabenbehörden in weit größerem Ausmaß in der Lage seien, Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerschuldners zu erhalten (vgl. etwa OGH 26.4.2001, 6 Ob 37/01m).

Der vom OGH angewendete strengere Maßstab führt dazu, dass Anfechtungen von Zahlungen an die Finanzverwaltung in größerem Umfang erfolgreich sind als Anfechtungen von Zahlungen an andere Gläubiger und der Fiskus erhaltene Beträge weitaus öfters an die Masse entrichten muss als das bei privatrechtlichen Gläubigern der Fall ist, weil der OGH einen ähnlich strengen Maßstab nur bei Banken anwendet.

Banken können jedoch (bzw. sind aufgrund regulatorischer Vorgaben auch dazu verpflichtet) – im Unterschied zur Republik Österreich als Abgabengläubigerin – von vornherein Sicherheiten von ihren Vertragspartnern verlangen, um nicht Gefahr zu laufen, im Falle der Insolvenz keine volle Befriedigung zu erhalten. Diese Möglichkeit besteht für Abgabenbehörden grundsätzlich nicht.

Nur die Bestellung einer Sicherheitsleistung nach § 222 BAO ist innerhalb bestimmter Grenzen zulässig. Eine solche können die Abgabenbehörden allerdings nur dann verlangen, wenn dies in den materiellen Abgabenvorschriften vorgesehen ist. Derartige Regelungen betreffen vorrangig die Verbrauchsteuern. Abgesehen davon kann nur der Abgabenschuldner selbst die Bestellung von Sicherheiten anbieten, etwa im Rahmen eines Ansuchens um Ratenzahlung oder Stundung nach § 212 BAO oder zur Abwendung eines Sicherstellungsauftrages nach § 232 BAO. Aber auch im Fall einer vom Abgabenschuldner selbst angebotenen und bestellten Sicherheit im Zusammenhang mit der Bewilligung einer Zahlungserleichterung nach § 212 BAO könnte diese oft der Anfechtung nach der IO nicht standhalten, weil der Abgabenschuldner die Sicherheit nur deswegen anbietet, um eine – bereits bestehende – Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe hintanzuhalten. Das führt dazu, dass die Finanzverwaltung kaum Möglichkeiten hat, Abgabenforderungen zu besichern, um im Fall der Insolvenz des Abgabenschuldners Ausfälle hintanzuhalten.

Die vom Anfechtungsrecht geforderte Schutzwürdigkeit des von der Anfechtung betroffenen Gläubigers liegt somit in Bezug auf die Republik Österreich als Abgabengläubigerin nicht vor. Vielmehr kommt es derzeit aufgrund der Rechtsprechung des OGH in Bezug auf das Kennen bzw. Kennenmüssen der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu einer nicht gerechtfertigten Gleichbehandlung der Finanzverwaltung mit anderen Großgläubigern. Die geltende Rechtslage sieht bereits jetzt keine

Gläubigergleichbehandlung vor, eine solche konnte schon aufgrund faktischer Unterschiede zwischen den einzelnen Gläubigern nicht einmal näherungsweise erreicht werden. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf § 3 Abs. 1 Z 1 und 2 der Restrukturierungsordnung – ReO, BGBl. I Nr. 147/2021, zu verweisen, wonach vom Restrukturierungsverfahren bestehende und künftige Forderungen derzeitiger oder ehemaliger Arbeitnehmer sowie solche zur betrieblichen Vorsorge zwingend ausgeschlossen sind. Weiters sieht § 131 Sanierungs- und Abwicklungsgesetz – BaSAG, BGBl. I Nr. 98/2014, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2021, im Falle der Insolvenz eines Kreditinstituts eine Rangfolge unter den Gläubigern vor.

Vor diesem Hintergrund sollen entrichtete Abgaben, die an die Finanzverwaltung vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens geleistet wurden, von Gesetzes wegen von den Anfechtungstatbeständen der IO ausgenommen werden. Für diese Differenzierung spricht zudem, dass der Fiskus über seine Gläubigerstellung nicht disponieren kann. Während andere Gläubigergruppen auf Zahlung offener Forderungen drängen können, indem sie dem Schuldner künftig jeglichen rechtsgeschäftlichen Kontakt verweigern oder auf anfechtungsfeste Zug-um-Zug-Geschäfte bestehen (vgl. etwa OGH 2.10.1928, RS0064412), entstehen Abgabenforderungen allein durch die Verwirklichung des die Abgabe auslösenden Sachverhalts.

Diese Sonderstellung des Fiskus als öffentlich-rechtlicher Gläubiger in Insolvenzverfahren hat der VfGH bereits 1990 anerkannt, indem er die in § 12 IO verankerte Privilegierung des Abgabengläubigers in Bezug auf erworbene Absonderungsrechte als verfassungskonform beurteilte (VfGH 15.6.1990, G 81/89). Auch in jüngerer Zeit hat der VfGH der Sonderstellung öffentlich-rechtlicher Gläubiger dadurch Rechnung getragen, indem er den Ausschluss der Anfechtungstatbestände nach der IO im Zusammenhang mit dem Covid-19-Ratenzahlungsmodell der Österreichischen Gesundheitskasse ebenfalls als verfassungskonform beurteilte (VfGH 18.6.2022, G 344/2021). Durch den neuen § 211a soll die Entrichtung von Abgabenschulden oder für diese bestellte oder erworbene Sicherheiten nicht mehr der Anfechtung unterliegen. Der Begriff „Entrichtung“ ist dabei umfassend zu verstehen und soll alle in § 211 BAO enthaltenen Entrichtungsmöglichkeiten gleichermaßen umfassen. In diesem Sinne soll auch der Fall der Entrichtung durch eine Gutschrift umfasst sein, in dem die Abgabenbehörden offene Abgabenschulden mit der Gegenforderung des Insolvenzschuldners aufrechnen. Irrelevant ist, ob eine Zahlung zur Tilgung einer Abgabenschuld freiwillig oder aufgrund behördlichen Zwanges entrichtet wird.

Darüber hinaus sollen auch bestellte Sicherheiten und Pfandrechte von der insolvenzrechtlichen Anfechtung ausgenommen werden. Davon umfasst sind auf der einen Seite vom Abgabenschuldner selbst angebotene Sicherheiten nach § 222 BAO, wie etwa im Zusammenhang mit der Bewilligung von Zahlungserleichterungen nach § 212 BAO, auf der anderen Seite von der Finanzverwaltung verlangte Sicherheiten (welche im gegenständlichen Kontext jedoch eine untergeordnete Rolle haben) sowie exekutiv erworbene Pfandrechte.

Die Ausnahme von Abgaben aus der Anfechtung erscheint auch vor dem Hintergrund der Mittelverwendung gerechtfertigt. Abgaben werden mit dem Zweck der Erfüllung übergeordneter Aufgaben des Staates, vornehmlich der Finanzierung und Zurverfügungstellung von Daseinsgrundfunktionen, die über die Erfüllung individueller Forderungen des Einzelnen hinausgehen, erhoben. Diese übergeordnete Funktion wird auch dadurch deutlich, dass der Gesetzgeber öffentlich-rechtlichen Gläubigern gewisse Sonderrechte zur Durchsetzung ihrer Forderungen eingeräumt hat, etwa die Möglichkeit, Forderungen exekutiv nach der Abgabenexekutionsordnung – AbgEO, BGBl. Nr. 104/1949, zu betreiben. Auch der VfGH hat bereits 1986 festgehalten, dass es dem Gesetzgeber im Grundsätzlichen erlaubt ist, ein System, das den regelmäßigen Zufluss der Abgaben sicherstellt, zu schaffen (VfGH 11.12.1986, G 119/86).

Die Ausnahme von Abgaben aus den insolvenzrechtlichen Anfechtungstatbeständen soll nicht alle Abgabenarten umfassen, sondern auf die Umsatzsteuer sowie auf bestimmte im Abzugsweg erhobene Abgaben beschränkt sein, nämlich auf solche, bei denen derjenige, der zum Steuerabzug verpflichtet ist, auch derjenige ist, der die Leistung, die zum Entstehen der Steuerschuld führt, schuldet. Nicht anfechtungsfest sind damit jene Fälle, in denen die im Abzugsweg zu erhebende und abzuführende Abgabe von einem Intermediär entrichtet wird. Das ist etwa bei der Immobilienertragsteuer nach § 30b EStG 1988 der Fall, wenn der Parteienvertreter diese vom treuhändig verwahrten Kaufpreis selbst berechnet und in Folge an die Abgabenbehörden entrichtet. Ebenso nicht anfechtungsfest ist die Entrichtung der Kapitalertragsteuer auf Zinsen durch Banken als Intermediäre. Da in diesen Fällen der zum Steuerabzug Verpflichtete fremde Vermögenswerte im Namen und im Interesse des jeweiligen Auftraggebers verwahrt und die jeweilige Abgabe in Folge davon abführt, macht es in insolvenzrechtlicher Hinsicht keinen Sinn, die Entrichtung dieser Abgaben im Falle einer Insolvenz des Intermediärs von einer Anfechtung auszunehmen, da diese Vermögenswerte ohnehin nicht in dessen

Insolvenzmasse fließen. Anfechtungsfest sein sollen hingegen jene Fälle, in denen die Abzugsteuer von demjenigen entrichtet wird, der auch die Leistung schuldet, welche zur Steuerschuld führt. Das betrifft in erster Linie die Lohnsteuer, bei welcher der Arbeitgeber den Arbeitslohn schuldet, welcher im Zeitpunkt des Zufließens an den Arbeitnehmer zum Entstehen des Abgabenanspruches führt (§ 4 Abs. 2 Z 3 BAO). Aber auch die Kapitalertragsteuer in jenen Fällen, in denen deren Entrichtung durch die Körperschaft erfolgt, die eine Ausschüttung getätigt hat. Weiters fallen die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 sowie die Abzugsteuer bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten und Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden nach § 107 EStG 1988 darunter.

Vor dem Hintergrund, dass der OGH in ständiger Rechtsprechung (OGH 26.4.2001, 6 Ob 37/01m; OGH 6.6.2001, 6 Ob 339/00x; OGH 27.4.2004, 10 Ob 54/03v) die Anfechtbarkeit der Entrichtung von Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nach den §§ 30, 31 IO verneint, weil nicht der Arbeitgeber, sondern der Arbeitnehmer Steuerschuldner der Lohnsteuer ist, kommt § 211a in Bezug auf die Lohnsteuer weitestgehend nur klarstellender Charakter zu. Es erscheint allerdings systemwidrig, dass in Folge jene Fälle, in denen die Steuerschuld aufgrund der Erlassung eines Haftungsbescheides vom Arbeitnehmer auf den Arbeitgeber übergeht, nach wie vor der insolvenzrechtlichen Anfechtung unterliegen. Aus diesem Grund differenziert der neue § 211a nicht danach, ob durch die Entrichtung der Lohnsteuer der Arbeitgeber eine eigene oder fremde Schuld erfüllt, sondern nimmt sämtliche Zahlungen und Gutschriften von Lohnsteuer gleichermaßen von der insolvenzrechtlichen Anfechtung aus. Da die Abfuhr der weiteren Abzugsteuern, in jenen Fällen, in denen derjenige, der zum Steuerabzug verpflichtet ist, auch derjenige ist, der die Leistung, die zum Entstehen der Steuerschuld führt, schuldet, derselben Systematik wie die Abfuhr der Lohnsteuer unterliegt, sollen auch diese Abgabenarten von der Geltendmachung der insolvenzrechtlichen Anfechtungstatbeständen explizit ausgenommen werden. Gleichermaßen soll auch die Umsatzsteuer nicht mehr der insolvenzrechtlichen Anfechtung unterliegen, weil auch die Entrichtung der Umsatzsteuer einem ähnlichen Mechanismus unterliegt, indem in der Regel nicht derjenige, der diese Abgabe wirtschaftlich trägt, abführt. Keine Rolle spielt dabei, ob die Tilgung einer der in Z 1 oder 2 genannten Abgabenarten aufgrund einer vom Insolvenzschuldner erteilten Verrechnungsweisung (§ 214 Abs. 4 BAO) oder aufgrund der von den Abgabenbehörden anzuwendenden Verrechnungsregeln (§§ 214, 215 BAO) erfolgt. Im Ergebnis umfasst die Anfechtungsfestigkeit damit die Umsatzsteuer, die Lohnsteuer und (in bestimmten Fällen) die Kapitalertragsteuer, nicht jedoch andere Abgaben wie zB die Körperschaftsteuer oder die Mineralölsteuer.

Durch die vorgeschlagene Bestimmung wird zudem auch den Ausführungen des Rechnungshofes im Bericht Reihe Bund 2016/2 „Lösung von Abgabenrückständen“ und im Bericht Reihe Bund 2011/9 „Bekämpfung des Abgabenbetrugs mit dem Schwerpunkt Steuerfahndung“ Rechnung getragen, in denen ebenfalls die Problematik im Zusammenhang mit den Anfechtungstatbeständen thematisiert wird.

§ 211a Abs. 1 soll mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten.

Zu Abs. 2:

Um zu verhindern, dass es aufgrund der in Abs. 1 vorgesehenen Anfechtungsfestigkeit entrichteter Umsatzsteuer, Lohnsteuer und (in bestimmten Fällen) Kapitalertragsteuer bzw. der für diese Abgaben bestellten Pfandrechte oder sonstigen Sicherheiten in Zukunft zu mehr Abweisungen von Insolvenzanträgen mangels Masse kommt, beinhaltet Abs. 2 einen Mechanismus, der die Finanzierung der Anlaufkosten des Insolvenzverfahrens eingeschränkt auf diese Fälle sicherstellt.

In diesem Sinne sollen die von Abs. 1 umfassten Abgaben sowie die für diese bestellten Pfandrechte oder sonstigen Sicherheiten dann gänzlich von der Anfechtbarkeit ausgeschlossen sein, wenn das Vermögen des Schuldners ausreicht, um zumindest die Anlaufkosten des Insolvenzverfahrens zu finanzieren. Das Vermögen des Schuldners muss dabei weder sofort noch ohne Aufwand verwertbar sein. Vor diesem Hintergrund kommen nicht nur Barmittel, sondern auch unbewegliches Vermögen oder Forderungen und Ansprüche in Betracht. Da im Rahmen des Vermögens des Schuldners auch Anfechtungsansprüche zu berücksichtigen sind (OLG Wien 8.5.2020, 6 R 85/20v), ist eine gänzliche Anfechtungsfestigkeit nach Abs. 1 etwa auch dann gegeben, wenn innerhalb der für die jeweiligen Anfechtungstatbestände maßgeblichen Zeiträume andere als die von Abs. 1 umfassten Abgaben (zB Körperschaftsteuer) in der Höhe von mindestens 4 000 Euro an die Abgabenbehörden entrichtet wurden, welche einer potentiellen Anfechtung unterliegen.

Reicht das Vermögen des Schuldners hingegen nicht aus, um die Anlaufkosten des Insolvenzverfahrens zu decken, soll eine Anfechtbarkeit der in Abs. 1 genannten Abgaben bzw. der für diese Abgaben bestellten Pfandrechte oder sonstigen Sicherheiten bis zu dem auch in § 72a Abs. 1 IO angeführten Betrag von 4 000 Euro möglich sein. Dadurch wird verhindert, dass in jenen Fällen, in denen derzeit die Eröffnung des Insolvenzverfahrens möglich ist, weil der Fiskus aufgrund einer erfolgreichen Anfechtung Abgaben in die Masse zurückzahlen musste, es zukünftig zu Abweisungen mangels Masse kommt. Indem

durch erfolgreiche Anfechtung weiterhin ein Betrag von bis zu 4 000 Euro verfügbar gemacht werden kann, wird die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens sowie die Bestellung eines Insolvenzverwalters ermöglicht. Dadurch wird gewährleistet, dass auch zukünftig im Rahmen des Insolvenzverfahrens die Vermögenssituation des Schuldners genau überprüft und gegebenenfalls Malversationen der Geschäftsleitung aufgedeckt werden können.

§ 211a Abs. 2 soll mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten.

Zu Abs. 3:

Die Insolvenzmasse stellt grundsätzlich ein einheitliches ungeteiltes Vermögen dar, aus dem primär Masseforderungen (nach der Rangordnung des § 47 Abs. 2 IO) und danach Insolvenzforderungen nach Maßgabe der Quote zu befriedigen sind. Nur wenn die IO oder ein Sondergesetz bestimmte Masseforderungen zu Sondermasseforderungen erklärt, werden diese vorrangig aus der jeweiligen Sondermasse befriedigt. Bestehen über die Qualifikation einer Forderung als Sondermasseforderung Zweifel, hat das Insolvenzgericht darüber zu entscheiden.

In diesem Sinn hat der OGH etwa die Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträge, die aus der Veranlagung eines Verwertungserlöses im Zusammenhang mit der Versilberung des Massevermögens resultiert, als Sondermasseforderung eingestuft (OGH 2.4.2009, 8 Ob 66/08a). Auch der Abgabenanspruch auf Umsatzsteuer, der im Rahmen des Verwertungsvorganges einer Liegenschaft nach Insolvenzeröffnung entsteht, ist eine Sondermasseforderung (OGH 18.10.2007, 8 Ob 68/07v). Als das für die Einstufung als Sondermasseforderung maßgebliche Abgrenzungsmerkmal zieht der OGH dabei in ständiger Rechtsprechung heran, ob die Masseforderung durch die Sondermasse verursacht worden ist. Obwohl auch bei der Immobilienertragsteuer nach § 30b EStG 1988 der die Steuerpflicht auslösende Sachverhalt in der Realisierung des Liegenschaftswertes liegt, stuft der OGH den diesbezüglichen Abgabenanspruch nicht als Sondermasseforderung, sondern als Masseforderung ein. Der OGH begründet dies damit, dass die Immobilienertragsteuer eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer darstelle und damit eine-Subjektsteuer sei. -Subjektsteuern, wie die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer, seien grundsätzlich der allgemeinen Masse zuzurechnen, weil sie auch nach den allgemeinen Einkommensverhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen zu bezahlen seien und dabei zahlreiche auf die gesamte Masse bezughabende Momente Bedeutung hätten.

Vor dem Hintergrund, dass es sich auch bei der vom OGH als Sondermasseforderung eingeordneten Kapitalertragsteuer um eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer handelt und ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen der Immobilienertragsteuer und der verwerteten Liegenschaft besteht, erscheint es sachgerecht, auch die Immobilienertragsteuer als Sondermasseforderung festzulegen. In diesem Sinne soll die Immobilienertragsteuer nicht aus der allgemeinen Masse, sondern aus der Sondermasse, entrichtet werden. Keinen Unterschied soll es dabei machen, ob der Verwertungserlös aus einem freihändigen Verkauf oder einer Zwangsversteigerung resultiert. Die Entrichtung aus dem Verwertungserlös soll zudem unabhängig davon erfolgen, ob die Immobilienertragsteuer im Wege der Selbstberechnung mit Abgeltungswirkung entrichtet wird oder (nur) eine besondere Vorauszahlung (ohne Abgeltungswirkung) auf die Immobilienertragsteuer geleistet wird, welche in Folge in die Veranlagung (unabhängig davon, ob zum festen Steuersatz oder im Rahmen der Regelbesteuerung) aufgenommen werden muss.

§ 49 Abs. 2 IO sieht in Bezug auf die Rangordnung der Ansprüche, die aus einer Sondermasse zu befriedigen sind, vor, dass bei Veräußerungen im Insolvenzverfahren die Vorschriften der Exekutionsordnung – EO, RGBl. Nr. 79/1896, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 147/2021, gelten. Vor diesem Hintergrund nimmt auch der neue § 211a Abs. 3 auf die EO Bezug und ordnet in diesem Sinne an, dass die Immobilienertragsteuer gemeinsam mit den in § 216 Abs. 1 Z 2 EO enthaltenen, von der Liegenschaft zu entrichtenden, öffentlichen Abgaben zu befriedigen ist. Diese Vorgehensweise erscheint vor dem Hintergrund, dass die Immobilienertragsteuer den durch die Sondermasse verursachten Realsteuern, wie der Grundsteuer, näher als den Subjektsteuern ist, sachgerecht. § 211a Abs. 3 soll mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten.

Zu Artikel 6 (Änderung des Normverbrauchsabgabegesetzes)

Zu Z 1 (§ 1 Z 2):

Durch den Ausschluss von Fahrzeugen, die von Unternehmern zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden, aus der Steuerbarkeit, soll eine Kumulierung von Normverbrauchsabgabe (NoVA) in der Händlerkette verhindert werden. Die Gleichschaltung des Wortlautes in Z 2 an die Z 1 soll klarstellen, dass bereits bisher unter einem Erwerb durch einen befugten Fahrzeughändler zur Weiterlieferung und

einem Erwerb durch einen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung dasselbe Begriffsverständnis zu Grunde gelegt wurde.

Der Begriff „Unternehmer“ ist im Sinne des § 2 UStG 1994 auszulegen. Unternehmer kann jede natürliche Person und jedes Wirtschaftsgebilde sein, das die mit Fahrzeugen im Zusammenhang stehende Betätigung – isoliert betrachtet – nachhaltig, selbstständig und gegen Entgelt Leistungen erbringt und damit nach außen hin in Erscheinung tritt. Nicht erforderlich ist die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr oder die Handlungsfähigkeit.

Der Erwerb erfolgt durch einen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung, wenn dieser gewerberechtlich zum Handel von Waren aller Art unter Einschluss des regelmäßigen Handels mit Fahrzeugen (Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe) befugt ist und den Handel mit Fahrzeugen mit Wiederholungsabsicht, die durch nach außen in Erscheinung tretende Umstände objektivierbar ist, betreibt. Der Handel mit Fahrzeugen muss nicht zwingend als Hauptgewerbe, sondern kann auch als Nebengewerbe betrieben werden. Die Weiterveräußerung einiger weniger, im Inland noch nicht zugelassener Fahrzeuge, bei fehlender Wiederholungsabsicht, ist nicht als gewerbliche Weiterveräußerung anzusehen.

Zu Z 2 und 3 (§ 1 Z 3 lit. a und b):

Mit der vorliegenden Novelle des § 1 Z 3 lit. a und lit. b soll klargestellt werden, dass die Steuerpflicht auch in jenen Fällen eintritt, in denen nach dem Eintritt der Steuerpflicht eine Vergütung gemäß § 12 oder § 12a erfolgt ist. Damit wird eine bislang bestehende Unsicherheit beseitigt und gewährleistet, dass die Nutzung von Fahrzeugen im Inland stets mit einer NoVA belastet ist.

Lit. a erfasst nunmehr ausdrücklich Fälle, in denen nach Eintritt der Steuerpflicht eine Vergütung gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 oder 2 erfolgt ist. Sowie Fälle, in denen nach der Setzung eines NoVA-Tatbestandes, aber ohne anschließende Zulassung zum Verkehr im Inland, eine Vergütung nach § 12a aufgrund einer Lieferung oder Verbringung des Fahrzeugs ins Ausland erfolgt ist. Lit. b erweitert durch eine Fiktion den Tatbestand der erstmaligen Zulassung gemäß lit. a. Als erstmalige Zulassung gilt auch die neuerliche Zulassung von Fahrzeugen, für die nach Eintritt der Steuerpflicht eine Vergütung gemäß § 12 Abs. 2 oder § 12a erfolgt ist. Damit unterliegen in allen Fällen zweifelsfrei auch re-importierte Fahrzeuge, die zuvor durch Vergütung oder Anrechnung entlastet wurden, bei der erneuten Zulassung der Steuerpflicht.

Die Ergänzungen sollen der Schließung einer bisher in Literatur und Verwaltungspraxis kritisierten Auslegungslücke dienen. Bereits bisher bestand unzweifelhaft eine Steuerpflicht für re-importierte, gemäß § 12a vergütete Fahrzeuge. Aufgrund der bisherigen legistischen Umsetzung verblieben jedoch Unsicherheiten, da die Zulassung derartiger Fahrzeuge streng genommen keine „erstmalige Zulassung“ im Sinne des § 1 Z 3 lit. a darstellt. Durch die ausdrückliche Einbeziehung in lit. b wird nun klargestellt, dass diese Fälle der Steuerpflicht unterliegen. Gleichzeitig wird einer systemwidrigen Doppelbesteuerung entgegengewirkt, da die Neuregelung nur dann eine Steuerpflicht vorsieht, wenn tatsächlich eine Vergütung oder Anrechnung erfolgt ist.

Zu Z 4 (§ 1 Z 4):

Im Gegensatz zur Lieferung nach § 1 Z 1 sowie zum innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1 Z 2 bestand bisher keine Einschränkung der Tatbestandsverwirklichung des § 1 Z 4 bei Lieferung eines zuvor nach § 3 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 befreiten Fahrzeugs an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung. Dies hatte zur Folge, dass die Lieferung eines zuvor NoVA befreit genutzten Fahrzeugs (bspw. eines Vorführfahrzeugs oder Taxis), selbst dann der NoVA unterlag, wenn der Erwerber (insb. Fahrzeughändler) das Fahrzeug mit der Absicht erwarb, dieses im Rahmen seines Unternehmens gewerblich weiter zu veräußern.

Veräußerte nun der erwerbende Unternehmer (Fahrzeughändler) das Fahrzeug unmittelbar folgend, und damit ohne eine zwischenzeitliche anderweitige Verwendung des Fahrzeugs, weiter, wurde im Rahmen dieses Verkaufes in der Regel die zuvor entrichtete NoVA in das umsatzsteuerpflichtige Entgelt einbezogen. Der Erwerber im Rahmen dieses umsatzsteuerpflichtigen Rechtsgeschäfts über das unmittelbar zuvor mit NoVA belastete Fahrzeug hatte gemäß § 6 Abs. 9 Anspruch auf 16,67% der ursprünglich entrichteten NoVA. Die Vergütung ist mittels eines Antrags beim Finanzamt geltend zu machen. Dies führte in der Vergangenheit zu einem unverhältnismäßigen hohen Aufwand für die Verwaltung und die Vergütungsberechtigten.

Durch Aufnahme der Ausnahme von der Tatbestandsverwirklichung in § 1 Z 4 bei Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung sollen diese Fälle zukünftig verhindert werden. Die Vergütung nach § 6 Abs. 9 soll dadurch auf den ursprünglich angedachten Regelungszweck der Leasingfinanzierung eines Fahrzeugs beschränkt werden.

Die Änderung in § 1 Z 4 soll daher sicherstellen, dass die NoVA für ein zuvor nach § 3 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 befreit genutztes Fahrzeug erst bei einer Lieferung an einen Abnehmer außerhalb der Händlerkette gemäß § 1 Z 4 lit. a oder bei einer Zulassung auf den empfangenden Fahrzeughändler gemäß § 1 Z 3 lit. b zu entrichten ist.

Da nach der Zulassung von gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 befreiten Vorführfahrzeugen und Tageszulassungen keine neuerliche Sperre des Fahrzeugs in der Genehmigungsdatenbank gesetzt wird, soll zur Sicherstellung der Entrichtung der Abgabe durch den Erwerber des Fahrzeuges aufgrund einer darauf folgenden Lieferung oder Zulassung ein Hinweis auf der Rechnung gesetzt werden, dass für dieses Fahrzeug bisher die Steuerbefreiung in Anspruch genommen wurde.

Die Begriffe „Unternehmer“ und „zur gewerblichen Weiterveräußerung“ sollen bei der Beurteilung der steuerbaren Vorgänge einheitlich interpretiert werden, weshalb hierzu auf die Ausführungen unter Z 1 verweisen wird.

Der Tatbestand der Lieferung eines zuvor gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 befreiten Fahrzeuges nach lit. a ist als lex specialis gegenüber der Änderung der begünstigten Nutzung nach lit. b anzusehen.

Zu Z 5 (§ 2 Abs. 1):

Mit der Aufnahme der Voraussetzung einer bestehenden Ausnahmegenehmigung für historische Fahrzeuge gemäß § 34 Kraftfahrgesetz 1967 soll in Bezug auf ein Erkenntnis des VwGH 24.06.2025, Ra 2024/15/0047-10 klargestellt werden, dass für die Ausnahme von historischen Fahrzeugen vom Fahrzeuggbegriff im Sinne des Normverbrauchsabgabegesetzes auf das Vorliegen einer kraftfahrrichtlichen Genehmigung und die damit verbundenen Voraussetzungen und Beschränkungen abgestellt wird.

Zu Z 6 und 16 (§ 3 Abs. 3 und 12 Abs. 2, 3 und 4):

In § 12 Abs. 2 soll die Vergütung in Fällen der Befreiung von der NoVA gemäß § 3 Abs. 3 eigenständig geregelt und klargestellt werden. In Bezug auf diese für einen begünstigten Zweck verwendeten Fahrzeuge, kann bei Verwirklichung eines Tatbestandes des § 1 die Befreiung von der NoVA im Wege der Vergütung geltend gemacht werden.

Das NoVAG 1991 definiert in § 1 steuerbare Vorgänge und befreit davon in § 3 Abs. 3 Vorgänge in Bezug auf näher genannte Fahrzeuge. Indem beide Bestimmungen dasselbe Wort „Vorgänge“ verwenden, soll klargestellt werden, dass es sich um dasselbe Tatbestandsmerkmal handelt. Dies entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis. Daher betreffen die in § 3 Abs. 3 genannten Vorgänge nur steuerbare Vorgänge im Sinn des § 1. Voraussetzung der Inanspruchnahme der Befreiung von der NoVA im Wege der Vergütung nach § 12 Abs. 2 ist es daher, dass der nach § 3 Abs. 3 begünstigten Verwendung unmittelbar, daher ohne zwischenzeitliche anderweitige Verwendung, ein steuerbarer Vorgang gemäß § 1 vorangeht. Für die Inanspruchnahme der Vergütung soll es daher auch erforderlich sein, dass bereits bei Verwirklichung des steuerbaren Vorgangs gemäß § 1 die Verwendung des Fahrzeuges zu dem nach § 3 Abs. 3 begünstigten Zweck feststeht und nachweisbar ist. Eine Vergütung der NoVA soll insbesondere bei Erwerb eines inländischen Gebrauchtfahrzeuges, für welches bereits anlässlich der erstmaligen Lieferung bzw. Zulassung die NoVA entrichtet wurde, ausscheiden. Keine Möglichkeit der Vergütung der NoVA soll zudem auch dann gegeben sein, wenn das Fahrzeug zunächst für gemäß § 3 Abs. 3 nicht begünstigte Zwecke verwendet wird, durch den Verwender später aber eine derartige begünstigte Nutzung aufgenommen wird. Die Unmittelbarkeit des vorangegangenen Vorgangs im Sinne des § 1 liegt hingegen vor, wenn das Fahrzeug nicht durch den Verwender selbst, sondern zum Zweck der Finanzierung durch eine Leasinggesellschaft normverbrauchsabgabepflichtig erworben wird. Trotz des Erfordernisses eines „unmittelbar vorangegangenen Vorgangs im Sinne des § 1“ soll es in Fällen, in denen es sich beim Steuerschuldner und dem Vergütungsberechtigten um dieselbe Person handelt, weiterhin möglich sein, die Steuerpflicht mit dem Vergütungsanspruch zu kompensieren.

Verwender des Fahrzeuges im Sinne des § 12 Abs. 2 ist jene Person, die über das Fahrzeug die Verfügungsmacht besitzt, den Nutzen aus der Verwendung des Fahrzeuges zieht und die Kosten trägt. Wenn die Kriterien Nutzen, Kostentragung und Verfügungsmacht zur Feststellung des Verwenders des Fahrzeuges in unterschiedlichem Ausmaß auf mehrere Personen zutreffen, ist den Kriterien Nutzen und Verfügungsmacht der Vorrang gegenüber der Kostentragung einzuräumen. Auch in Fällen der Leasingfinanzierung eines Fahrzeuges soll der Leasingnehmer, als Verwender des Fahrzeuges, vergütungsberechtigt sein.

Zu Z 7, 8, 9 und 10 (§ 4 Z 1, § 5 Abs. 1 und 2 sowie § 7 Abs. 1 Z 1):

Im Zuge der Anpassung der steuerbaren Vorgänge gemäß § 1 Z 4 sollen Verweise angepasst werden.

Zu Z 11 (§ 7 Abs. 3):

Der Gesetzestext soll an die aktuelle Rechtslage angepasst werden.

Zu Z 12, 13, 14 (§ 9 Abs. 1 und 2, § 10 und § 11 Abs. 5 bis 7):

Bisher muss bei Import eines Fahrzeuges aus dem Ausland durch Privatpersonen und in bestimmten Fällen bei Unternehmern die Person, auf die das Fahrzeug zugelassen wird (idF Steuerschuldner), die NoVA selbst berechnen und beim Finanzamt abführen. Für die Zulassung sind mehrere Schritte notwendig, so muss zuerst das Fahrzeug beispielsweise durch einen „Generalimporteur“ (Erzeuger bzw. Bevollmächtigter) in der Genehmigungsdatenbank (§ 30a KFG 1967) erfasst werden, um die Zulassung zu ermöglichen. Um die Abfuhr der NoVA sicherzustellen, wird im Rahmen der Datenerfassung das Fahrzeug für die Zulassung gesperrt. Um diese Sperre aufzuheben, muss im nächsten Schritt die NoVA bei einem Finanzamt entrichtet werden. Nach Entrichtung der NoVA wird das Fahrzeug durch das Finanzamt für die Zulassung freigeschalten und kann bei einer Zulassungsstelle zugelassen werden. Dieser aufwendige Prozess soll vereinfacht und die Anzahl an Schritten reduziert werden. Zu diesem Zweck soll die Möglichkeit für „Generalimporteure“ bzw. Erzeuger und deren Bevollmächtigte (idF Parteienvertreter) geschaffen werden, bereits im Rahmen der Eintragung der Daten im Auftrag des Steuerschuldners auch die NoVA selbst zu berechnen und abzuführen. Eine Sperrsetzung wäre nicht mehr notwendig und das Fahrzeug könnte im Anschluss sofort zugelassen werden.

Die Selbstberechnungsbefugnis soll Parteienvertretern eingeräumt werden, die bereits gemäß § 30a KFG 1967 ermächtigt sind die Fahrzeugdaten in der Genehmigungsdatenbank zu erfassen. Da diese bereits im Rahmen der Ermächtigung durch den Bundesminister für Innovation, Mobilität und Infrastruktur überprüft werden und bestimmte Anforderungen erfüllen müssen, erscheint es ausreichend für die Befugnis zur Selbstberechnung der NoVA ausreichende Kenntnisse des österreichischen Abgabenrechts und ein geeignetes Qualitätssicherungssystem als Anforderungen vorzusehen. Nähere Festlegungen sollen durch Verordnung getroffen werden. Die Prüfung der Voraussetzungen soll im Rahmen der Erledigung des Antrages zur Erteilung der Befugnis zur Selbstberechnung erfolgen. Zudem soll hier auch ein Konzept zur Verhinderung von Betrug und damit zusammenhängende Vorgaben vereinbart werden. Es soll vorgesehen werden, dass bei wiederholten Verletzungen der Vorschriften über die Selbstberechnung die Befugnis auch wieder aberkannt werden kann. Im Rahmen der Selbstberechnung sollen keine Befreiungen oder eine Verminderung der Abgabe bei vorübergehender Verwendung geltend gemacht werden können.

Der Parteienvertreter berechnet die NoVA im Auftrag des Abgabenschuldners und auf Grundlage der von diesem vorgelegten Informationen und Unterlagen. Der Abgabenschuldner soll die Verpflichtung haben die Richtigkeit der Berechnungsgrundlagen schriftlich zu bestätigen. Zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Verhinderung von Betrug soll das zuständige Finanzamt jederzeit die Unterlagen über die selbst berechneten Fälle abverlangen und Prüfungen vor Ort durchführen können. Der Parteienvertreter soll für die Abgabe, die er selbst berechnet hat, haften. Diese ist bis zum 15. Tag des Monats abzuführen, der auf den Monat folgt, in dem die Sperrsetzung aufgehoben wurde. Ab dem Zeitpunkt, zu dem eine Selbstberechnung erfolgt ist, soll der Parteienvertreter befugt sein, die Sperre in der Genehmigungsdatenbank aufzuheben. Dabei soll er in der Genehmigungsdatenbank einen Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung sowie die für deren Nachvollziehbarkeit erforderlichen Daten erfassen. Die Aufzeichnungsverpflichtungen (§ 9) und Bescheinigungspflicht (§ 10) soll auf Parteienvertreter ausgeweitet werden. Die gesetzlichen Grundlagen sollen mit 1. Jänner 2026 in Kraft treten, Anträge für die Selbstberechnungsbefugnis sollen, aufgrund der notwendigen Vorlaufzeiten, erst ab 1. Juli 2026 gestellt werden können.

Zu Z 15 (§ 12 Abs. 1):

Mit den Änderungen in § 12 sollen Unklarheiten hinsichtlich der möglichen Tatbestände des § 1 auf die eine Vergütung nach § 12 folgen kann, beseitigt werden und der bisherigen Verwaltungspraxis angepasst werden. So war es nach dem Wortlaut der bisherigen Regelung „Eine von einem Unternehmer zu entrichtende Abgabe“ bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Z 2) durch eine Privatperson nicht möglich die Vergütung in Anspruch zu nehmen, weshalb die Regelung dahingehend im Auslegungswege erweitert werden musste.

Eine Vergütung der NoVA nach § 12 Abs. 1 Z 1 soll einerseits in Fällen erfolgen, in denen im Zeitpunkt der Lieferung bzw. des innergemeinschaftlichen Erwerbs bereits feststeht, dass eine Zulassung zum Verkehr nicht in Betracht kommt (z. B. nicht zulassungsfähiger Rennwagen). Andererseits in Fällen, in denen zwar im Zeitpunkt der Lieferung bzw. des innergemeinschaftlichen Erwerbs eine Zulassung möglich ist, das Fahrzeug in der Folge aber nicht mehr zulassungsfähig ist (bspw. aufgrund eines Umbaus oder einer Änderung der Rechtslage in Bezug auf die Zulassungsfähigkeit). Keine Vergütung soll jedoch

unter anderem dann möglich sein, wenn zunächst eine Zulassung erfolgt und erst im Anschluss ein Umbau in ein nicht mehr zulassungsfähiges Fahrzeug stattfindet.

Eine Vergütung der NoVA nach § 12 Abs. 1 Z 2 soll in Fällen erfolgen, in denen innerhalb von fünf Jahren ab der Lieferung bzw. dem innergemeinschaftlichen Erwerb tatsächlich keine Zulassung erfolgt ist. Die Vergütung nach § 12 Abs. 1 Z 2 scheidet jedoch aus, wenn eine Zulassung im Inland bereits aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht möglich ist. Da nur jene Fälle erfasst sind, in denen eine inländische Zulassung auch unter Beachtung der einschlägigen kraftfahrrichtlichen Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes 1967 nicht vorzunehmen ist, kommt eine Vergütung nach § 12 Abs. 1 Z 2 auch dann nicht in Betracht, wenn für ein Fahrzeug mit ausländischem Kennzeichen aufgrund der Verwendung im Inland der Tatbestand des § 1 Z 3 lit. b erfüllt wurde.

Trotz des Erfordernisses eines „unmittelbar vorangegangenen Vorgangs im Sinne des § 1“, ist es für die Inanspruchnahme der Vergütung unschädlich, wenn das Fahrzeug zum Zweck der Finanzierung durch eine Leasinggesellschaft normverbrauchsabgabepflichtig erworben wird. Vergütungsberechtigt ist in diesen Fällen der Leasingnehmer. Ebenso soll es in Fällen, in denen es sich beim Steuerschuldner und dem Vergütungsberechtigten um dieselbe Person handelt, weiterhin möglich sein, die Steuerpflicht mit dem Vergütungsanspruch zu kompensieren.

Zu Z 17, 18 und 20 (§ 12a, § 13 Abs. 4 und Anlage 1):

Die Einführung der Vergütung der NoVA bei der Lieferung oder der Verbringung eines bereits mit NoVA belasteten Fahrzeugs ins Ausland war ursprünglich eine Reaktion auf das EuGH-Urteil *Cura Anlagen* (EuGH 21.3.2002, Rs C-451/99). Die bisherige Systematik des § 12a NoVAG 1991, wonach die NoVA bei erstmaliger Zulassung in voller Höhe erhoben und im Falle der Beendigung der inländischen Nutzung durch Vergütung des im Restwert enthaltenen Steueranteils rückerstattet wurde, entspricht jedoch aufgrund einer Weiterentwicklung der Rechtsprechungslinie des EuGH nicht mehr den unionsrechtlichen Vorgaben. Der EuGH hat in ständiger Rechtsprechung (vgl. 27.6.2006, C-242/05, *van de Coevering*; 14.1.2016, C-66/15, *Kommission/Griechenland*; 19.9.2017, C-552/15, *Kommission/Irland*; 18.1.2018, C-249/15, *Wind 1014/Dänemark*) nunmehr klargestellt, dass Zulassungssteuern im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten – insbesondere der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV – nur proportional zur Dauer der tatsächlichen inländischen Verwendung erhoben werden dürfen, sofern von vornherein feststeht, dass das Fahrzeug nicht dauerhaft im Inland genutzt wird. Ein System der vollen Voraberhebung mit nachträglicher Vergütung ist unionsrechtlich unzulässig, da es aufgrund der damit verbundenen Mittelbindung sowie der fehlenden Verzinsung des Vergütungsbetrages eine unverhältnismäßige Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt. Der VwGH hat diese Rechtsprechung in seinem Erkenntnis vom 24.4.2025, Ra 2023/15/0034-9, übernommen und ausgesprochen, dass in Fällen, in denen die befristete inländische Nutzung bereits bei Beginn feststeht, die volle Erhebung der NoVA unionsrechtswidrig ist und nur eine anteilige Erhebung für die Dauer der inländischen Verwendung zulässig bleibt.

Daneben hat der EuGH (21.11.2013, C-302/12, X; 2.2.2023, C-676/21, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö*; 17.5.2023, C-105/22, P.M.), jedoch auch klargestellt, dass die Grundfreiheiten der vollen Erhebung der Zulassungssteuer in einem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet das Fahrzeug „im Wesentlichen dauerhaft“ genutzt wird, nicht entgegenstehen. Zudem hat der EuGH ausgesprochen, dass sich aus der Warenverkehrsfreiheit (Art. 110 AEUV) keine Verpflichtung der Mitgliedstaaten ergibt, Waren bei ihrer Ausfuhr von einer bestimmten Steuer zu entlasten, bloß weil diese Waren bei ihrer Einfuhr in einen anderen Mitgliedstaat erneut einer Besteuerung unterliegen. Der dadurch bedingte Doppelbesteuerungseffekt kann nicht durch Art. 110 AEUV, sondern nur durch sekundärrechtliche Harmonisierungen der nationalen Abgabensysteme beseitigt werden.

Die Weiterentwicklung der Rechtsprechung des EuGH verdeutlicht, dass Zulassungssteuern im Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV), nicht jedoch im Bereich der Warenverkehrsfreiheit (Art. 110 AEUV), nur proportional zur Dauer der inländischen Nutzung erhoben werden dürfen. Voraussetzung ist stets, dass das Fahrzeug weder zur im Wesentlichen dauerhaften Verwendung im Inland bestimmt ist noch tatsächlich so genutzt wird.

Das bisherige „Vergütungsmodell“ genügt daher den unionsrechtlichen Vorgaben nicht und soll durch eine unmittelbare proportionale Erhebung der NoVA ersetzt werden. Diese soll für Vorgänge gelten, die von der Dienstleistungsfreiheit erfasst sind, insbesondere für grenzüberschreitende Leasingfälle sowie für die Überlassung ausländischer Firmenfahrzeuge an inländische Arbeitnehmer. Voraussetzung soll in allen Fällen sein, dass bereits zu Beginn der Nutzung feststeht, dass das Fahrzeug nur vorübergehend im Inland eingesetzt wird, etwa aufgrund eines befristeten Dienstverhältnisses oder weil das Fahrzeug vom ausländischen Arbeitgeber nur für einen bestimmten Zeitraum geleast wurde.

Das System der Verminderung der Abgabe bei vorübergehender Verwendung soll auf Fahrzeuge angewendet werden, die bloß vorübergehend, daher für einen ununterbrochenen Zeitraum von höchstens 48 Monaten im Inland verwendet werden. In Fällen, in denen die Voraussetzungen für die Verminderung verloren gehen, etwa das Fahrzeug von der im Inland ansässigen Person erworben wird oder die Überlassungsdauer durch eine nachträgliche Verlängerung den Zeitraum von 48 Monate übersteigt, soll die verminderte Abgabe korrigiert werden. Der Abgabenschuldner hat den gesamten noch nicht entrichteten Teil der Abgabe zuzüglich Zinsen nachzuzahlen.

Beispiel:

Ein Fahrzeug wird einer im Inland ansässigen Person durch eine Leasinggesellschaft im EU-Ausland für einen Zeitraum von 24 Monaten überlassen. Die aufgrund der Zulassung im Inland am 1.10.2027 gesamt zu entrichtende NoVA beträgt 10.000 Euro. Auf Grundlage von § 12a wird die Abgabe auf 33% daher 3.300 Euro vermindert. Nach Ablauf des Überlassungszeitraums erwirbt die im Inland ansässige Person am 30.9.2029 das Fahrzeug, wodurch die Voraussetzungen für die Verminderung nicht mehr vorliegen. Der noch nicht entrichtete Teil der Abgabe in Höhe von 6.700 Euro zuzüglich Zinsen für den Zeitraum der bisherigen Überlassungsdauer ist bis zum 30.10.2029 anzumelden und zu entrichten. Bei einem angenommenen Basiszinssatz von 2% sind die Zinsen wie folgt zu berechnen: $(6.700 \times 4\%) / 365 \times 730 = 536$ Euro.

In Fällen, in denen die Überlassungsdauer verlängert wird, soll die zusätzlich pauschal ermittelte Abgabe nachgezahlt werden.

Beispiel:

Ein Fahrzeug wird einer im Inland ansässigen Person durch eine Leasinggesellschaft im EU-Ausland für einen Zeitraum von 24 Monaten überlassen. Die aufgrund der Zulassung im Inland am 1.10.2027 gesamt zu entrichtende NoVA beträgt 10.000 Euro. Auf Grundlage von § 12a wird die Abgabe auf 33% daher 3.300 Euro vermindert. Der Leasingvertrag wird am 31.8.2029 für weitere 12 Monate verlängert. Der für den nunmehr gesamten Zeitraum von 36 Monaten noch nicht entrichtete Teil der Abgabe in Höhe von 1.200 Euro (12%) zuzüglich Zinsen für den Zeitraum der bisherigen Überlassungsdauer ist bis zum 30.9.2029 anzumelden und zu entrichten. Bei einem angenommenen Basiszinssatz von 2% sind die Zinsen wie folgt zu berechnen: $(1.200 \times 4\%) / 365 \times 700 = 92,06$ Euro.

In Fällen, in denen die Überlassungsdauer nachträglich verkürzt wird, ist dem Abgabenschuldner die zu viel entrichtete Abgabe zuzüglich Zinsen auf Antrag zu vergüten.

Beispiel:

Ein Fahrzeug wird einer im Inland ansässigen Person durch eine Leasinggesellschaft im EU-Ausland für einen Zeitraum von 48 Monaten überlassen. Die aufgrund der Zulassung im Inland am 1.10.2027 gesamt zu entrichtende NoVA beträgt 10.000 Euro. Auf Grundlage von § 12a wird die Abgabe auf 54% daher 5.400 Euro vermindert. Der Leasingvertrag wird am 30.9.2028 auf einen Überlassungszeitraum von 16 Monaten verkürzt. Auf Antrag des Abgabenschuldners wird die zu viel entrichtete Abgabe in Höhe von 2.900 Euro (29%) zuzüglich Zinsen für den Zeitraum der bisherigen Überlassungsdauer vergütet. Bei einem angenommenen Basiszinssatz von 2% sind die Zinsen wie folgt zu berechnen: $(2.900 \times 4\%) / 365 \times 365 = 116$ Euro.

Da im Zeitpunkt der steuerpflichtigen Zulassung der Fahrzeuge deren Restwert im Exportzeitpunkt nicht vorab bestimmt werden kann, soll die Erhebung der NoVA proportional zur Dauer der Nutzung im Inland durch eine pauschalierte Verminderung der Abgabe abhängig von der vereinbarten Überlassungsdauer gewährleistet werden. Im Zeitpunkt des Fahrzeugexports soll eine Anpassung des Steuerbetrags auf Grundlage des nachweisbaren gemeinen Wertes zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung zum Verkehr im Inland in Form einer Erstattung oder Nachforderung erfolgen. Der Unterschiedsbetrag soll durch Subtraktion der sich anhand des gemeinen Wertes zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung berechneten NoVA sowie der bereits entrichteten NoVA von der gesamten, Anfangs zu entrichteten NoVA ermittelt werden (Gesamt-NoVA – NoVA vom gemeinen Wert – Entrichtete NoVA = Korrekturbetrag). Ein negativer Saldo soll zu einer Erstattung, ein positiver Saldo hingegen zu einer Nachforderung führen.

Beispiel:

Ein Fahrzeug wird einer im Inland ansässigen Person durch eine Leasinggesellschaft im EU-Ausland für einen Zeitraum von 24 Monaten überlassen. Die aufgrund der Zulassung im Inland am 1.10.2027 gesamt zu entrichtende NoVA beträgt 10.000 Euro. Auf Grundlage von § 12a wird die Abgabe auf 33% daher 3.300 Euro vermindert. Nach Ablauf des Überlassungszeitraums wird das Fahrzeug am 30.9.2029 im Inland abgemeldet, ins Ausland gebracht und an die Leasinggesellschaft zurückgestellt. Anhand des gemeinen Wertes zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung im Inland ergibt sich eine NoVA in Höhe

von 6.000 Euro. Der Unterschiedsbetrag ist wie folgt zu ermitteln: 10.000 Euro – 6.000 Euro – 3.300 Euro = 700 Euro. Der noch nicht entrichtete Teil der Abgabe in Höhe von 700 Euro zuzüglich Zinsen für den Zeitraum der Überlassungsdauer ist bis zum 30.10.2029 anzumelden und zu entrichten. Bei einem angenommenen Basiszinssatz von 2% sind die Zinsen wie folgt zu berechnen: $(700 \times 4\%) / 365 \times 730 = 56$ Euro.

Beispiel:

Ein Fahrzeug wird einer im Inland ansässigen Person durch eine Leasinggesellschaft im EU-Ausland für einen Zeitraum von 24 Monaten überlassen. Die aufgrund der Zulassung im Inland am 1.10.2027 gesamt zu entrichtende NoVA beträgt 10.000 Euro. Auf Grundlage von § 12a wird die Abgabe auf 33% daher 3.300 Euro vermindert. Nach Ablauf des Überlassungszeitraums wird das Fahrzeug am 30.9.2029 im Inland abgemeldet, ins Ausland gebracht und an die Leasinggesellschaft zurückgestellt. Anhand des gemeinen Wertes zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung im Inland ergibt sich eine NoVA in Höhe von 8.000 Euro. Der Unterschiedsbetrag ist wie folgt zu ermitteln: 10.000 Euro – 8.000 Euro – 3.300 Euro = – 1.300 Euro. Die zu viel entrichtete Abgabe in Höhe von 1.300 Euro zuzüglich Zinsen für den Zeitraum der Überlassungsdauer wird dem Abgabenschuldner auf Antrag vergütet. Bei einem angenommenen Basiszinssatz von 2% sind die Zinsen wie folgt zu berechnen: $(1.300 \times 4\%) / 365 \times 730 = 104$ Euro.

Eine Korrektur nach Abs. 4 soll auch für Fahrzeuge möglich sein, die zwar die Voraussetzungen für die Verminderung nach Abs. 1 erfüllten, bei denen jedoch keine Verminderung geltend gemacht wurde.

Beispiel:

Ein Fahrzeug wird einer im Inland ansässigen Person durch eine Leasinggesellschaft im EU-Ausland für einen Zeitraum von 36 Monaten überlassen. Die aufgrund der Zulassung im Inland am 1.10.2025 gesamt entrichtete NoVA beträgt 10.000 Euro. Eine Verminderung hat nicht stattgefunden. Nach Ablauf des Überlassungszeitraums wird das Fahrzeug am 30.9.2027 im Inland abgemeldet, ins Ausland gebracht und an die Leasinggesellschaft zurückgestellt. Anhand des gemeinen Wertes zum Zeitpunkt der Beendigung der Zulassung im Inland ergibt sich eine NoVA in Höhe von 5.500 Euro. Da bei Anmeldung der Abgabe keine Verminderung stattgefunden hat, ist der Unterschiedsbetrag wie folgt zu ermitteln: 10.000 Euro – 5.500 Euro – 10.000 Euro = – 5.500 Euro. Die zu viel entrichtete Abgabe in Höhe von 5.500 Euro zuzüglich Zinsen für den Zeitraum der Überlassungsdauer wird dem Abgabenschuldner auf Antrag vergütet. Bei einem angenommenen Basiszinssatz von 2% sind die Zinsen wie folgt zu berechnen: $(5.500 \times 4\%) / 365 \times 1.095 = 660$ Euro.

Da in einem allfälligen Restwert bei Fahrzeugen, die im Inland aufgrund des technischen Zustands nicht mehr zulassungsfähig sind, keine NoVA mehr enthalten ist, da diese gänzlich verbraucht wurde, soll eine Vergütung in diesen Fällen ausscheiden.

Beispiel:

Ein Fahrzeug wird einer im Inland ansässigen Person durch eine Leasinggesellschaft im EU-Ausland für einen Zeitraum von 48 Monaten überlassen. Die aufgrund der Zulassung im Inland am 1.10.2027 gesamt zu entrichtende NoVA beträgt 10.000 Euro. Auf Grundlage von § 12a wird die Abgabe auf 54% daher 5.400 Euro vermindert. Nach Ablauf des Überlassungszeitraums wird das Fahrzeug am 30.9.2031 im Inland abgemeldet, ins Ausland gebracht und an die Leasinggesellschaft zurückgestellt. Im Zeitpunkt der Abmeldung des Fahrzeugs zum Verkehr im Inland ist das Fahrzeug nach den kraftfahrrechtlichen Bestimmungen auf Grund des technischen Zustandes im Inland nicht mehr zulassungsfähig, weshalb der gemeine Wert mit 0 Euro anzusetzen ist. Der Unterschiedsbetrag ist wie folgt zu ermitteln: 10.000 Euro – 0 Euro – 5.400 Euro = 4.600 Euro. Der noch nicht entrichtete Teil der Abgabe in Höhe von 4.600 Euro zuzüglich Zinsen für den Zeitraum der Überlassungsdauer ist bis zum 30.10.2031 anzumelden und zu entrichten. Bei einem angenommenen Basiszinssatz von 2% sind die Zinsen wie folgt zu berechnen: $(4.600 \times 4\%) / 365 \times 1.460 = 736$ Euro.

Zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der korrekten Abfuhr der NoVA soll die Finanzverwaltung berechtigt sein die Aufhebung der Zulassung bei der Behörde, die das Fahrzeug zugelassen hat, zu beantragen.

Zu Artikel 7 (Änderung des Kraftfahrgesetzes 1967)

Zu Z 1 und 2 (§ 44 Abs. 1 und § 135 Abs. 49):

Zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der korrekten Abfuhr der Normverbrauchsabgabe (NoVA) in Fällen, in denen eine Verminderung der NoVA stattgefunden hat,

sollen die Behörden, die das Fahrzeug zugelassen haben, verpflichtet sein, die Zulassung aufzuheben, wenn die Finanzverwaltung dies beantragt.

Zu Artikel 8 (Änderung des COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetzes)

Zu Z 1 (§ 10):

Bei Vorliegen eines fälligen Abgabenrückstandes und einer zu gewährenden finanziellen Leistung durch den Bund stehen sich eine Forderung des Bundes und eine Forderung des Vertragspartners gegen den Bund gegenüber. Daher ist es aus Gründen der Verwaltungsökonomie sowie der Gleichmäßigkeit der Abgabenerhebung geboten, durch die Ermöglichung einer Aufrechnung allfällige sonst erforderliche Zwangsvollstreckungsmaßnahmen der Abgabenbehörden zu vermeiden.

Zu Z 2 (§ 14a):

Aufgrund der Anknüpfung des COFAG-Neuordnungs- und Abwicklungsgesetzes (COFAG-NoAG) an das Verfahrensrecht der Bundesabgabenordnung (BAO) kommen im Zusammenhang mit der Erlassung von Rückerstattungsbescheiden die Sonstigen Maßnahmen gemäß § 293 ff BAO zur Anwendung. Aus den speziellen Wechselwirkungen zwischen zivilrechtlicher Fördervergabe und hoheitlichem Rückerstattungsanspruch ergeben sich jedoch spezifische Anforderungen, die einer gesonderten Regelung im COFAG-NoAG bedürfen. In § 14a sollen daher bestimmte rückwirkende Ereignisse normiert werden. Dies ist auch zur Herstellung des beihilfenrechtskonformen Zustandes erforderlich.

Zu Z 3 und 4 (§ 16):

Die enthaltene klarstellende Ergänzung bezieht sich auf jene Fälle, in denen bereits vor Festsetzung einer Rückerstattung Beträge nach § 14 Abs. 2 letzter Satz an die COFAG oder den Bund entrichtet wurden, um die Zinsbelastung zu minimieren. Zinsen fallen somit nur zwischen dem Zeitpunkt der Auszahlung des Förderprodukts bis zur Entrichtung des Betrages im Sinne des § 14 Abs. 2 letzter Satz an. Wurde nur ein Teilbetrag im Sinne des § 14 Abs. 2 letzter Satz geleistet, so bezieht sich die Verzinsungsregelung auf diesen Teilbetrag. Für den darüber hinausgehenden Rückerstattungsanspruch greift jedoch die in Abs. 1 Satz 1 und 2 normierte Regelung zur Verzinsung.

Abs. 4 dient der Angleichung an die Verjährungsregelung des § 15 Abs. 4.

Zu Artikel 9 (Änderung des Zollrechts-Durchführungsgesetzes)

Zu Z 1 (§ 7):

Auf der Grundlage von § 99 Abs. 2 FinStrG können derzeit nur historische Daten aus dem Mautsystem der ASFINAG abgefragt werden. Ein entsprechendes Ersuchen mit einem oder mehreren Kennzeichen sowie dem gewünschten Zeitraum wird vom Zollamt Österreich an eine definierte Stelle bei der ASFINAG übermittelt. Die Abfrage wird durch Mitarbeiter der ASFINAG durchgeführt. Das Ergebnis wird dem Zollamt Österreich zurück übermittelt.

Mit dieser Bestimmung soll eine Abfrage von Echtzeitdaten über die Bewegung eines unter die fahrleistungsabhängige Maut fallenden Fahrzeugs (z. B. LKW) ermöglicht werden.

Im Kontext der nationalen und internationalen grenzüberschreitenden repressiven Betrugsbekämpfung im Zoll- und Verbrauchsteuerbereich (illegale Zigarettenherstellung, Beförderung von gepantschten Kraftstoffen etc.), ist diese Gesetzesänderung zur möglichen Echtzeitüberwachung von unter die fahrleistungsabhängige Maut fallenden Fahrzeugen (z. B. LKW) erforderlich. Durch den Erhalt von Echtzeitdaten kann der Standort eines unter die fahrleistungsabhängige Maut fallenden Fahrzeugs im hochrangigen Straßennetz rasch ermittelt werden.

Die internationale Zusammenarbeit im Bereich der angeordneten Observationen derartiger grenzüberschreitender Transporte bzw. Warenverbringungen kann dadurch deutlich verbessert werden und ein Zugriff kann besser koordiniert werden.

Zu Z 2 (§ 25):

Derzeit kann gemäß § 148 Abs. 3 BAO für einen Zeitraum, für den bereits eine Außenprüfung vorgenommen wurde, nur aus den in § 148 Abs. 3 lit. a bis e aufgeführten Gründen und ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen ein neuerlicher Prüfungsauftrag erteilt werden. Im Rahmen von Betriebsprüfungen können bzw. werden nicht alle Zollabfertigungen/Transaktionen (= gleiche Abgabenart) geprüft, sondern es erfolgt eine Schwerpunktsetzung. Werden neue Risikoerkenntnisse, z. B. aufgrund von OLAF-AM-Mitteilungen, bekannt, steht das Wiederholungsverbot einer Prüfung entgegen. Dadurch kann es zu einer Verkürzung von EU-Eigenmitteln (Zoll) kommen, was zu Anlastungen im Rahmen von Eigenmittelkontrollen der EU führen kann.

Mit dieser Bestimmung sollte es im Bereich der Zölle bzw. Abgaben, die auf Grund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erheben sind, eine weitere Durchbrechung des Wiederholungsverbots erreicht werden, um dem Risiko der Verkürzung von EU-Eigenmitteln wirksam zu begegnen. Denn wenn bei einem anderen Unternehmen eine Unregelmäßigkeit bzw. neue Risikokriterien im Zusammenhang mit der richtigen Festsetzung von Zöllen/Eigenmitteln festgestellt werden, die auch das bereits geprüfte Unternehmen betreffen könnten, muss eine weitere Prüfung zulässig sein. Dies bezieht sich jedoch lediglich auf unionsrechtlich zwingend erforderliche nachträgliche Kontrollen und die Bestimmung ist auf diese Fälle beschränkt.

Zu Z 3 (§ 29):

Diese Bestimmung dient sowohl dem effizienten Verwaltungshandeln als auch der Erhöhung der Sicherheit. Derzeit besteht für die Zollorgane beim Vollzug von Kontrollen im Bereich der Verbote und Beschränkungen nach Maßgabe des § 29 ZollR-DG nicht die Möglichkeit, alle in den verschiedenen Materiengesetzen verankerten Befugnisse auszuüben.

Mit dieser Bestimmung soll eine ausdrückliche Regelung geschaffen werden, die klarstellt, dass Zollorgane bei der Ausübung ihrer Befugnisse im Zusammenhang mit Kontrollen bzw. Betrugsbekämpfungsmaßnahmen in ihrem sachlichen Zuständigkeitsbereich, insbesondere im Bereich der Verbote und Beschränkungen, auch die Möglichkeit haben, die in den verschiedenen Materiengesetzen verankerten Befugnisse auszuüben, die oft nur den Organen der öffentlichen Aufsicht zukommen. Ein Beispiel ist § 13 Waffengesetz zur vorläufigen Verhängung eines Waffenverbots bei Gefahr in Verzug.

Die Organe der öffentlichen Aufsicht sind bei Gefahr im Verzug ermächtigt ein vorläufiges Waffenverbot auszusprechen, wenn sie Grund zur Annahme haben, dass der Betroffene durch missbräuchliches Verwenden von Waffen Leben, Gesundheit oder Freiheit von Menschen oder fremdes Eigentum gefährden könnte. Diese Zuständigkeit ist verankert im § 13 Abs. 1 Waffengesetz und kommt den Zollorganen derzeit nicht zu. Wenn eine legale Waffe im Zug einer Amtshandlung (Hausdurchsuchungen, Nachschauen oder Zollkontrollen im mobilen Bereich) entdeckt wird und aufgrund des Verhaltens der betreffenden Person eine Gefährdung anzunehmen ist, können die Zollorgane künftig in diesem Bereich tätig werden. Handelt es sich um illegale Waffen, können diese gemäß § 29 Abs. 3 ZollR-DG beschlagnahmt werden. Dadurch soll die Möglichkeit geschaffen werden, dass Zollorgane, wie z. B. ein anderes Organ der öffentlichen Aufsicht (z. B. ein Fischereiaufsichtsorgan oder ein Forstaufsichtsorgan), ein vorläufiges Waffenverbot gemäß § 13 Abs. 1 Waffengesetz aussprechen können.

Es sollen die Zollorgane den Organen der öffentlichen Aufsicht in den Materiengesetzen, in denen dem Zoll eine Zuständigkeit zur Mitvollziehung eingeräumt ist, gleichgestellt werden. Dies würde in weiterer Folge auch eine Klarstellung in Bezug auf § 47 Abs. 1, § 49a Abs. 1 und § 50 Abs. 5a VStG bedeuten.

Zollorgane sind gemäß § 34 Abs. 2 ZollR-DG befugt, Organstrafverfügungen gemäß § 50 VStG einzuheben. Ein Absehen von der Einhebung einer Geldstrafe bzw. von der Erstattung einer Anzeige gemäß § 50 Abs. 5a VStG ist jedoch mangels gesetzlicher Grundlage in § 34 Abs. 2 ZollR-DG nicht vorgesehen. Dadurch ist die Zollverwaltung bei der Vollziehung dieser Materien (z. B. Tiertransportgesetz, Abfallwirtschaftsgesetz, StVO am Amtsplatz der Zollstellen) derzeit weniger flexibel. Die angestrebte Gleichstellung würde auch den anderen Ressorts, deren Materien vom Zoll vollzogen werden, zugutekommen (Verwaltungsvereinfachung, Ressourcenschonung).

Auch ein abgekürztes Verfahren gemäß § 47 Abs. 1 VStG ist nur dann möglich, wenn von einem Gericht, einer Verwaltungsbehörde, einem Organ der öffentlichen Aufsicht oder einem militärischen Organ im Wachdienst auf Grund eigener dienstlicher Wahrnehmung eine Anzeige gelegt wird. Dazu zählen derzeit nicht die Zollorgane.

Weiters ist nach § 49a Abs. 2 VStG vorgesehen, dass eine Anonymverfügung nur dann möglich ist, wenn die Anzeige auf der dienstlichen Wahrnehmung eines Organs der öffentlichen Aufsicht beruht. Auch diese Bestimmung ist derzeit rechtlich nicht anwendbar auf Anzeigen der Zollorgane und müsste damit ein ordentliches (zeitintensives) Verfahren eingeleitet werden (Verwaltungsvereinfachung, Ressourcenschonung).

Zu Z 4 (§ 34 Abs. 2):

Mit dieser Bestimmung soll eine Anpassung an die aktuelle Regelung des VStG erzielt werden. Derzeit wird in § 34 Abs. 2 ZollR-DG auf die §§ 37 und 37a VStG verwiesen. Für Zollorgane kann jedoch nur § 37a VStG relevant sein, da dieser auch die Organe des öffentlichen Sicherheitsdienstes ermächtigt, eine Sicherheit einzuheben.