

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF – VI/1
z.H. Prof.DDr. Gunter Mayr

Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 4096/15/KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 6. November 2015

Stellungnahme zum Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 2015 (GZ. BMF-010000/0038-VI/1/2015)

Sehr geehrter Herr SC Prof. Mayr,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Gebührengesetz 1957, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Kommunalsteuergesetz 1993, die Bundesabgabenordnung, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das Transparenzdatenbankgesetz 2012, das Zollrechts-Durchführungsgesetz, das Abfallwirtschaftsgesetz 2002, das Alkoholsteuergesetz, das Artenhandelsgesetz 2009, das Arzneiwareneinfuhrgesetz 2010, das Außenwirtschaftsgesetz 2011, das Biersteuergesetz 1995, das Düngemittelgesetz 1994, das Erdölbevorratungsgesetz 2012, das EU-Finanzstrafzusammenarbeitsgesetz, das Finanzstrafgesetz, das Forstliche Vermehrungsgutgesetz 2002, das Kriegsmaterialgesetz, das Mineralölsteuergesetz 1995, das Pflanzenschutzgesetz 2011, das Pflanzgutgesetz 1997, das Pflanzenschutzmittelgesetz 2011, das Produktpirateriegesetz 2004, das Produktsicherheitsgesetz 2004, das Pyrotechnikgesetz 2010, das Saatgutgesetz 1997, das Schaumweinsteuergesetz 1995, das Sicherheitskontrollgesetz 2013, das Sprengmittelgesetz 2010, das Tabaksteuergesetz 1995, das Tierseuchengesetz, das Vermarktungsnormengesetz, das Unternehmensgesetzbuch und das Umsatzsteuergesetz geändert werden (Abgabenänderungsgesetz 2015 – AbgÄG 2015).

Stellungnahme

Zu Artikel 1

Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu Z 1 - § 2 Abs 4a:

Rz 104 EStR wurde vom Verwaltungsgerichtshof keineswegs bestätigt, sondern vielmehr verworfen. Es wäre daher angemessen, diese Rz entsprechend fallen zu lassen anstatt eine problematische und unsachliche Regelung aus den Richtlinien in das EStG zu übernehmen.

Der VfGH hat bereits mit Erkenntnis vom 16.3.1983, 3849/80 erkannt, dass eine vom Steuerpflichtigen gewählte zivilrechtliche Gestaltung im Steuerrecht nur dann negiert werden darf, wenn entweder ein Scheingeschäft oder Missbrauch vorliegt. Ein tatsächlich gewählter und abgabenrechtlich zulässiger Weg kann nicht über die wirtschaftliche Betrachtungsweise in einen anderen Weg umgedeutet werden. Und nur weil dies von der Finanzverwaltung nicht goutiert wird, soll für höchstpersönliche Tätigkeiten der Weg über eine GmbH als **abgabenrechtlich unzulässig** statuiert werden.

Für die Versagung der Rechtsform der GmbH bei höchstpersönlichen Tätigkeiten **fehlt** – auch in den erläuternden Bemerkungen – **jedes sachliche Argument**. Es liegt jedoch auf der Hand, dass bestimmten Berufen die GmbH nur deshalb verwehrt werden soll, weil es (warum eigentlich?) ungewollt ist, dass diese – nachdem sie den Aufwand und die Kosten einer GmbH auf sich genommen haben – in den „Genuss“ eines Steuersatzes von durchgerechnet 43,75 % bzw 45,625 % kommen. Konsequenterweise weiter gedacht, könnte man dann gleich höhere Steuertarife für bestimmte Branchen erstellen, von denen man (aus ideologischen Gründen?) eine höhere Abgabenleistung einfordert. Mangels einer sachlichen Differenzierung gegenüber anderen Berufen erscheint § 2 Abs 4a EStG und damit die Versagung der GmbH für bestimmte Berufsgruppen auch **verfassungsrechtlich bedenklich** und der Weg zum VfGH bereits vorgezeichnet. Eine Diskriminierung einzelner Berufsgruppen, denen dann die Rechtsform der GmbH nicht offensteht, ist sachlich nicht gerechtfertigt bzw. führt zu einer Diskriminierung bestimmter Ausübungsarten und Umfänge der Berufsausübung in diesen Berufsgruppen.

„Bestehende Unsicherheiten zu beseitigen“ die nur wegen einer unhaltbaren Verwaltungspraxis bestehen, erscheint kein taugliches Argument für die vorgesehene Änderung zu sein; ebenso wenig das Argument, man müsse Fälle beseitigen, in denen eine GmbH nur als Zahlstelle fungiert. Das Thema Zahlstelle und allfälliger Missbrauch hat unbestritten seine Richtigkeit auch ohne neue gesetzliche Regelung.

Aus den genannten Gründen und vielen weiteren, die ua bei Peyerl nachzulesen sind, ist die vorgesehene Änderung in § 2 Abs 4a EStG ebenso wie die zuletzt iS Rz 104 EStR geübte Verwaltungspraxis entschieden abzulehnen. Eine ungeeignete und ungerechte Verwaltungspraxis wird nicht dadurch besser, dass man diese in eine gesetzliche Regelung hüllt, sondern nur dadurch dass man die Verwaltungspraxis eben auf dem Boden der Gesetze, der Rechtsprechung und der Bundesverfassung ausübt.

Welcher Person Einkünfte zuzurechnen sind, ist nach nationalem Steuerrecht zu beurteilen und nicht Gegenstand von DBA, die dazu keine Aussage enthalten (EAS 3059 v. 24.4.2009 unter Verweis auf Rz 22 OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA und BFH 4.4.2007, I R 110/05). Bei grenzüberschreitenden

Steuerfällen kann es deshalb zu Zurechnungskonflikten kommen, wenn die beteiligten Staaten aufgrund *nationaler Alleingänge* dabei unterschiedliche Grundsätze anwenden.

Beispiel:

Eine in Österreich ansässige Management GmbH überlässt einen Geschäftsführer an eine in Italien ansässige Gesellschaft. Aufgrund der Einsatzdauer begründet die Management GmbH dort eine Betriebsstätte iSd Art. 5 DBA-Italien, deren Gewinne mit *italienischer Körperschaftsteuer* belastet werden. Österreich ordnet gem § 2 Abs. 4a EStG die Einkünfte *dem Geschäftsführer selbst* zu, der in Österreich der Einkommensteuer unterliegt. Die österreichische Finanzverwaltung verweigert die Anwendung des Art. 23 Abs. 3 lit a DBA-Italien und lässt die Anrechnung der italienischen Körperschaftsteuer auf die österreichische Einkommensteuer des Gesellschafters nicht zu.

Aus der Sicht der KWT muss im Gefolge des § 2 Abs. 4a EStG klargestellt werden, dass die Verpflichtung, Steuern anzurechnen oder Einkünfte steuerfrei zu stellen, die im Quellenstaat besteuert werden dürfen absolut wirkt, unabhängig von der jeweils innerstaatlichen Einkünftequalifikation besteht und die Vorgangsweise im Ausland für die Zurechnung von Einkünften nach österreichischem Steuerrecht bedeutungslos ist (in diesem Sinne: EAS 2965 v. 21.4.2008).

Zu Z 2 - § 4 Abs 12 – Zur Neuregelung der Einlagenrückzahlung

Grundsätzlich ist die teilweise Zurücknahme der durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 vorgenommenen Einschränkungen der Wahlmöglichkeit, offene Ausschüttungen als Einlagenrückzahlung oder als Gewinnausschüttung zu behandeln, zu begrüßen. Aus Gründen der Klarheit wäre es jedoch wünschenswert, die in den Erläuterungen erwähnte gesetzliche Verankerung des Wahlrechts im Gesetzestext deutlicher zu formulieren.

Im Einzelnen merken wir an:

1. Die in Zusammenhang mit § 4 Abs 12 idF des Steuerreformgesetzes 2015/16 aufgezeigte Problematik (Erwerb einer Gesellschaft nach Sanierungszuschüssen um einen geringen Kaufpreis; Dividende aus zukünftigen Gewinnen sind Einlagenrückzahlung an die Erwerbsgesellschaft, anstelle steuerfreier Beteiligungserträge) besteht weiterhin (dazu bereits die Ausführungen der KWT-Stellungnahme vom 8. Juni 2015).
2. Der Einleitungssatz („*Dabei gilt für Einlagenrückzahlungen und offene Gewinnausschüttungen Folgendes:*“) erscheint unklar, da unternehmensrechtliche („offene Gewinnausschüttung“) und steuerliche Begriffe („Einlagenrückzahlung“) vermischt werden. Auch ist der Anwendungsbereich der nachfolgenden Z 1 bis 4 nicht auf die Behandlung unternehmensrechtlicher offener Gewinnausschüttungen beschränkt (die Z 1 bis 4 betreffen zB auch die steuerliche Behandlung von Kapitalherabsetzungen oder die steuerliche Behandlung der Rückführung von Substanzgenussrechtskapital). Es wird daher angeregt, diesen Einleitungssatz ersatzlos zu streichen.

3. Da der Begriff der „offenen Gewinnausschüttung“ kein steuerlicher (sondern ein unternehmensrechtlicher) Begriff ist, wird angeregt, die Z 4 wie folgt anzupassen: **„Die Behandlung einer offenen Gewinnausschüttung als Beteiligungsertrag setzt eine positive Innenfinanzierung voraus. Die Innenfinanzierung erhöht sich um Jahresüberschüsse im Sinne des Unternehmensgesetzbuches und vermindert sich um Jahresfehlbeträge im Sinne des Unternehmensgesetzbuches sowie um offene Gewinnausschüttungen, die als Beteiligungsertrag behandelt wurden; dabei haben verdeckte Einlagen, erhaltene Einlagenrückzahlungen sowie Beträge nach § 235 Abs. 1 UGB außer Ansatz zu bleiben. Die Körperschaft hat den Stand der Innenfinanzierung sinngemäß nach Maßgabe der Z 3 zu erfassen“.**
4. Hinsichtlich der Übergangsregelung zu den umgründungsbedingten Differenzbeträgen (§ 124b Z 298 lit b EStG-Entwurf) wird angeregt, klarzustellen, dass es auch zukünftig insoweit zu einer Erhöhung der Innenfinanzierung kommt, als die Ausschüttungssperre zukünftig wegfällt (wenn die Aufwertungsbeiträge im Wege von Abschreibungen oder Buchwertabgängen den Jahresüberschuss und damit die Innenfinanzierung belasten).
5. Die Übergangsvorschrift ist dankenswerterweise derart ausgestaltet, dass es in vielen Fällen zu keiner Anwendung des mit dem StRefG 2015/2016 normierten Primats der Gewinnausschüttung kommt. Für all jene Fälle die aufgrund eines abweichenden Wirtschaftsjahres darunter fallen können,) soll es nach Ansicht des Fachsenates für Steuerrecht ebenso zur Unanwendbarkeit dieses Primats kommen. Wir schlagen daher vor, die Übergangsregelung dahingehend zu ändern, dass es zu keiner Anwendung der Interims-Regelungen kommen kann.

Zu Z 3 - § 6 Z 6:

Mit der Neuregelung des § 6 Z 6 EStG soll das bisherige Nichtfestsetzungskonzept im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe durch ein Ratenzahlungskonzept ersetzt werden.

Der Fachsenat regt an, die Ratenzahlungsfristen stärker hinsichtlich der Art der Wirtschaftsgüter zu differenzieren und die Fristen aus standortpolitischen Gründen generell zu verlängern.

1. **Firmenwert:** Die Ratenzahlung über einen Zeitraum von sieben Jahren für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erscheint hinsichtlich des Firmenwerts zu kurz, da für die Abschreibung des Firmenwerts bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Gewerbebetrieben eine gesetzliche Nutzungsdauer von 15 Jahren vorgesehen ist. Aus systematischen Gründen sollte daher auch eine Realisierung des Firmenwerts im Wegzugsfall über 15 Jahre und damit einhergehend eine Ratenzahlung über 15 Jahre vorgesehen werden.
2. **Nicht abnutzbares Anlagevermögen:** Der Fachsenat regt an, die Ratenzahlungsfrist für nicht abnutzbares Anlagevermögen ebenfalls auf 15 (zumindest aber 10) Jahre zu erstrecken, da einer Versteuerung im Inland kein Steuervorteil aus einer laufenden Abschreibung im Ausland gegenübersteht.
3. **Abnutzbares Anlagevermögen:** Die pauschale Frist von 7 Jahren sollte auf zumindest 10 Jahre erhöht werden.

4. **Umlaufvermögen:** Die Frist von 2 Jahren erscheint in einer typisierenden Betrachtungsweise sachgerecht.
5. **Sonstige Wirtschaftsgüter (Schulden, RAP):** Der Fachsenat regt an, für sonstige, nicht genannte Wirtschaftsgüter eine pauschale Ratenzahlungsfrist für stille Reserven von 5 Jahren vorzusehen sowie kurzfristige Schulden in die Regelung für das Umlaufvermögen (2 Jahre) einzubeziehen und langfristige Schulden und RAP in die Regelung für das abnutzbare Anlagevermögen einzubeziehen.
6. Der Fachsenat regt an, für stille Lasten eine Verrechnung mit stillen Reserven (im Verhältnis mit den stillen Reserven der übrigen Wirtschaftsgüter) vorzusehen und nur den **Saldo (stille Reserven abzüglich stille Lasten)** einer **Ratenverteilung** zuzuführen.
7. Der Fachsenat regt aus systematischen Gründen und zur Vermeidung unsachlicher Härten an, in § 8 Abs. 4 Z 2 lit b KStG 1988 eine 100%ige Verlustverrechnungsmöglichkeit betreffend Gewinne im Sinne § 6 Z 6 EStG (zumindest aus dem Wegfall oder der Einschränkung des Besteuerungsrechtes an Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen) vorzusehen.

Weiters regt der Fachsenat an:

1. Regelungsbedarf bei Auslagerung in Mitunternehmerschaften

Nach den Materialien können *„Steuerpflichtige [unverändert zum bisherigen Nichtfestsetzungskonzept] weiterhin nicht in allen Fällen der lit a, sondern nur bei Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen und bei Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten, die künftig verteilte Entrichtung der Abgabenschuld in Anspruch nehmen.*

Weiters sind nun die in lit b genannten Umstände explizit vom künftigen Ratenzahlungskonzept erfasst“. Ob dies hinsichtlich der lit a zutreffend ist, erscheint unklar.

In EAS 3030 wird zB die Ansicht vertreten, dass die Überführung von Wirtschaftsgütern durch eine österreichische GmbH in eine zu 100% der österreichischen GmbH gehörende Kommanditgesellschaft in einem EU-Staat (mit Betriebsstätte dort) zur Realisierung ohne Möglichkeit der Nichtfestsetzung nach § 6 Z 6 lit a (zweiter Teilstrich – *„wenn der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist“*) führe. Nach dem Entwurf stellt sich die Frage, ob der Vorgang unter § 6 Z 6 lit b fällt und eine Ratenzahlung auf dieser Grundlage möglich ist. Dies könnte daran scheitern, dass vielleicht keine „sonstigen“ (nicht in lit a geregelt) Umstände vorliegen. Es stellt sich allerdings die Frage, wie solche Differenzierung zu rechtfertigen sind (zB erscheint das Ergebnis in EAS 3030 unionsrechtlich bedenklich, da im innerstaatlichen Fall eine steuerneutrale Übertragung möglich ist). Es wird daher angeregt, den Anwendungsbereich des Ratenzahlungskonzepts auch auf die Auslagerung in Mitunternehmerschaften zu erweitern (bzw. in der Erläuterungen dementsprechende Ausführungen zu machen).

2. DBA-Vermeidung von ungewollten Doppelbesteuerungen

Wenn nach dem neuen Ratenzahlungskonzept in Österreich Gewinne realisiert werden müssen, ist

sicherzustellen, dass im Verhältnis zu Staaten, mit denen Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode vermieden wird, ausländische Steuern auch („rückwirkend“) in Österreich angerechnet werden können. Denn als Grundsatz gilt, dass die Anrechnung ausländischer Steuern stets in jenem Jahr zu erfolgen hat, in dem die Auslandseinkünfte in der inländischen Steuererklärung erfasst worden sind. Der Zeitpunkt der Steuerzahlung ist unbeachtlich (EAS 1120 = SWI 1997, 432). Auslandssteuern müssen auch dann in Österreich anrechenbar sein, wenn sie im Ausland in späteren Jahren erhoben werden. Die Steueranrechnung hat nicht in jenem Jahr zu erfolgen, in dem die Steuern bezahlt worden sind, sondern sind in jenem Veranlagungszeitraum, *in dem Zeitraum, in dem die nachträglich besteuerten Auslandseinkünfte der österreichischen Besteuerung unterzogen worden sind* (rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO). Dieser Umstand muss (zumindest) in den zu erwartenden Wartungserlässen klargestellt werden, da es in der Praxis zu dieser Frage regelmäßig zu Konflikten mit Finanzämtern kommt.

3. Übergangsfristen

Die Einführung der Neuregelung mit so tiefgreifend anderen steuerlichen Rechtsfolgen, mit nur so kurzer Übergangsfrist, ist aus rechtstaatlicher Sicht bedenklich. Sie führt zu einem starken Eingriff in die steuerlichen Konsequenzen von wirtschaftlichen Vorgängen und sollte daher – wenn sie umgesetzt werden sollte – jedenfalls nicht mit so kurzer Vorlaufzeit eingeführt werden.

4. Abschluss eines DBA

Der Umstand, dass der Abschluss eines DBA, der vom Steuerpflichtigen nicht beeinflusst werden kann, sondern vom Gesetzgeber durchgeführt wird, einen Besteuerungstatbestand mit Sofortbesteuerung darstellt, ist rechtspolitisch unbefriedigend. Der Fachsenat schlägt daher vor, bei Verlust des Besteuerungsrechtes durch Abschluss eines DBA auf das Besteuerungsrecht zu verzichten oder längere Ratenzahlungsfristen vorzusehen, bzw. unabhängig von den Wirtschaftsgütern generell eine Frist von 15 Jahren.

Zu Z 5 - § 27 Abs 6 Z 1- Zur Neuregelung der Wegzugsbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich

Allgemeines

1. Da die Regelung momentan auf den „Verlust“ des Besteuerungsrechts abstellt, stellt sich die Frage, ob/welche Änderungen mit dem neuen Wortlaut („Einschränkung“) beabsichtigt sind. ZB wirft die Neuregelung die Frage auf, ob der Wegzugstatbestand nunmehr zu einem anderen Zeitpunkt verwirklicht wird, wenn das DBA Österreich als bisherigem Ansässigkeitsstaat weiterhin ein zeitlich beschränktes Besteuerungsrecht einräumt (zB Art 13 Abs 5 DBA Österreich-Großbritannien, dazu zB EAS 3242; *Brugger in Hofstätter/Reichel*, ESt 56. Lfg § 27 Abs 6 Z 1 lit b Rz 9) oder ob (anders als bisher) eine Einschränkung des Besteuerungsrechts vorliegt, wenn es zu einer Einlage von Kapitalvermögen aus der Privatsphäre in eine ausländische Betriebstätte in einem Staat mit DBA-Anrechnungsmethode kommt.

2. Nach dem Entwurf soll zukünftig zwischen dem Wegzug sowie der unentgeltlichen Übertragung zwischen natürlichen Personen einerseits und allen anderen Umständen, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts führen, andererseits unterschieden werden. Nur für erstere Gruppe soll weiterhin das Nichtfestsetzungskonzept zur Anwendung kommen; sonst solle eine Ratenzahlung über sieben Jahre erfolgen. Aus welchem Grund diese Unterscheidungen vorgesehen werden und welche Rechtfertigungen dafür bestehen, ist nicht ersichtlich – zum Beispiel:

- a. Die Einschränkung des Nichtfestsetzungskonzepts auf unentgeltliche Übertragungen „an eine andere natürliche Person“ hat zB den Effekt, dass Privatstiftungen vom Anwendungsbereich des Nichtfestsetzungskonzepts ausgeschlossen werden (zB Verwirklichung des Wegzugstatbestands auf Ebene der Privatstiftung durch eine Sachzuwendung an einen im Ausland ansässigen Begünstigten). Aus systematischen Gründen (Gleichklang mit der Besteuerung natürlicher Personen) sollte der Privatstiftung in solchen Fällen ebenso weiterhin das Nichtfestsetzungskonzept offenstehen.
- b. Nach Ansicht des BMF kann zB auch die Änderung eines DBA die Wegzugsbesteuerung auslösen (so auch in den Erläuterungen des Entwurfs zu § 6 Z 6 EStG). Fraglich ist nach dem Entwurf, ob in einer solchen Konstellation eine Nichtfestsetzung weiterhin möglich ist. Dies wäre nur dann der Fall, wenn man den maßgeblichen Umstand zB in einer vorangehenden Ansässigkeitsverlagerung sieht. Stellt man aber auf die DBA-Änderung als maßgeblichen Umstand ab, wäre dieser Fall, auf den der Steuerpflichtige gar keinen Einfluss hat, einem strengeren Regime (Ratenzahlung) unterworfen als die vom Steuerpflichtigen in der Regel gestaltbaren Fälle der lit a.
- c. Ebenso kann es zu einer Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts zB dadurch kommen, dass Gesellschaftsanteile aufgrund von Änderungen der Vermögensverhältnisse auf Gesellschaftsebene in den Anwendungsbereich einer DBA-„Immobilienklausel“ „hineinwachsen“ oder diesen wieder verlassen. Kommt es zur erstmaligen Anwendung einer DBA-„Immobilienklausel“ (aufgrund eines Anstiegs des Verhältnisses des Immobilienvermögens in der Gesellschaft), kann damit eine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts bewirkt werden. Bislang konnte (im EU/EWR-Raum) ein sachgerechtes Ergebnis durch einen Nichtfestsetzungsantrag erreicht werden (gegebenenfalls mit Wiedereintritt in das österreichische Besteuerungsrecht in weiterer Folge). Nunmehr würde es zu einer zwingenden Steuerzahlung kommen (wobei Einflussmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf die Verwirklichung dieses Wegzugstatbestands vielleicht gar nicht vorliegen).

Es wird daher angeregt, im außerbetrieblichen Bereich generell am Nichtfestsetzungskonzept festzuhalten.

3. Es wird angeregt, die Neuregelung zum Anlass zu nehmen, den in der Literatur aufgezeigten Handlungsbedarf im Verhältnis zu Drittstaaten umzusetzen (vgl zB *Pinetz/Schaffer*, ÖStZ 2014, 423 ff) und für Drittstaaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe bei Kapitalverkehrsvorgängen (insbesondere: unentgeltliche Übertragungen) ebenso einen Steueraufschub vorzusehen.

4. Das Nichtfestsetzungskonzept erscheint vor allem auch deshalb systemgerecht, da Verluste aus Kapitalvermögen in vielen Fällen steuerlich keine Berücksichtigung finden. Es wäre dem Prinzip der Leistungsfähigkeit widersprechend, Scheingewinne bei Wegzug zu besteuern, die sich aus dem zufälligen Zeitpunkt des Wegzugs ergeben, wenn nicht sichergestellt ist, dass in der Folge auch tatsächlich dieser Gewinn realisiert werden kann bzw. ein danach eintretender Verlust Berücksichtigung findet.

Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich

§ 26 Abs. 6 Z 1 lit e EStG idF AbgÄG 2015 sieht vor, dass im Falle des Wiedereintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich die ursprünglichen Anschaffungskosten, höchstens aber der gemeiner Wert maßgeblich ist. Begründet wird dies damit, dass im Ausland eingetretene und berücksichtigte Wertminderungen nicht ein weiteres Mal steuerlich berücksichtigt werden sollen.

Wurden die Wertminderungen im Ausland allerdings nicht berücksichtigt, so steht ein Ansatz mit dem niedrigeren gemeinen Wert nicht im Einklang mit der EuGH Judikatur in den Rs *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02) und *N* (C-470/04). Der Gesetzgeber müsste in diesen Situationen (keine Verlustberücksichtigung im Ausland) weiterhin den Ansatz der ursprünglichen Anschaffungskosten zulassen.

Wegzugsbesteuerung va im Hinblick auf Stiftungen

Allgemein

- Die Neuregelung führt insbesondere
 - bei Zuwendungen einer natürlichen Person an eine ausländische Stiftung,
 - bei Zuwendungen einer österreichischen Privatstiftung an eine ausländische Stiftung (Substiftung) und
 - beim Wegzug einer österreichischen Privatstiftung
- auf Antrag zur Besteuerung in Raten ohne Möglichkeit des Besteueraufschubs (vorausgesetzt es liegt eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes gegenüber einem qualifizierenden EU/EWR-Fall vor).
- Damit geht der **Gesetzesentwurf weit über die Empfehlungen der Steuerreformkommission hinaus**, da dort lediglich - auf Basis der EuGH-Urteile (insbesondere *National Grid Indus* C-371/10, *DMC* C-164/12) eine ratierliche Besteuerung des Wegzuges von **Betriebsvermögen** vorgesehen war. Es sollte daher nach Ansicht des Fachsenats eine Anpassung des Gesetzesentwurfs (lediglich) an die politisch gewollten Vorgaben der Steuerreformkommission erfolgen.
 - Unter der „Wirkungsorientierten Folgenabschätzung“ des Abgabenänderungsgesetzes (Seite 3 des Vorblattes) wird ausgeführt, dass ein Nichtanpassen an die geänderten unionsrechtlichen Vorgaben gegen das EU-Recht verstoßen würde. Ein Verstoß gegen EU-Recht ist jedoch bei der bestehenden Wegzugsbesteuerung nicht gegeben, so dass **auf Basis des EU-Rechts keine Anpassung erfolgen müsste**.

Verfassungsrechtliche Aspekte bei der Übergangsregelung

- Wegzüge (iSd bisherigen steuerlichen Definition) erstrecken sich erfahrungsgemäß und aufgrund der Komplexität bei Anwendung verschiedener Rechtssysteme oft über einen längeren Zeitraum und sind mit entsprechend hohen Kosten verbunden. Die Übergangsregelung ist für bereits gestartete Wegzüge daher nach Ansicht des Fachsenats jedenfalls zu knapp: Es läge frustrierter Aufwand aufgrund eines plötzlichen Eingriffs in die Rechtsposition vor, was bei bereits begonnenen Wegzügen, bei denen die Dispositionsfähigkeit über den Wegzug bereits eingeschränkt ist, verfassungsrechtlich problematisch ist, da Härtefälle vorlägen.
- Entsprechend ist es in der Gesetzgebungspraxis üblich eine Inkrafttretensbestimmung zu wählen, die bereits begonnene Umsetzungen ausnimmt, indem insbesondere auf den Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (oder einer vergleichbaren Handlung) abgestellt wird. Anbei einige aktuelle Beispiele aus steuergesetzlichen Änderungen, wo es für Neufälle kurzfristig zu Verschärfungen kam (dh Inkrafttreten kurz nach Veröffentlichung im BGBl), es aber eine Übergangsregelung für bereits begonnene Umsetzungen gab:
 - AÄG 2010; Einführung § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG – Ausschüttungsfiktion bei Up-Stream Verschmelzung (Veröffentlichung BGBl I 2010/34 am 15.6.2010, Inkrafttreten ab 1.7.2010): „... ist erstmals auf Umgründungen anzuwenden, die nach dem 30.6.2010 **beschlossen** werden.“
 - AÄG 2012; Erweiterung § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG – Ausschüttungsfiktion bei allen konzernzugehörigen Verschmelzungen (Veröffentlichung BGBl I 2012/112 am 14.12.2012, Inkrafttreten ab 1.1.2013): „... ist erstmals auf Verschmelzungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 zur Eintragung **ins Firmenbuch angemeldet** werden.“
 - AÄG 2012; Erweiterung des Kapitalanteilsbegriffs nach § 12 UmgrStG um Verbindlichkeiten iZm einer Einlage in den Kapitalanteil (Veröffentlichung BGBl I 2012/112 am 14.12.2012, Inkrafttreten ab 1.1.2013): „...ist erstmals auf Umgründungen, bei denen die Beschlüsse oder Verträge nach dem 31.12.2012 beim Zuständigen **Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet oder beim zuständigen Finanzamt gemeldet** wurden.“
 - 2. AbgÄG 2014; Erweiterung, dass es keinen Step- Up bei der Übernahme von früher weggezogenem Vermögen von einer konzernzugehöriger Körperschaft (Veröffentlichung BGBl I 105/2014 am 29.12.2014, Inkrafttreten ab 30.12.2014) gibt: „...ist erstmals auf Umgründungen anzuwenden, die nach dem Tag der Kundmachung dieses Bundesgesetzes ... **beschlossen oder vertraglich unterfertigt** werden.“
- Sollten obige allgemeinen Gründe nicht zu einer entsprechenden Änderung der Regelung führen, so erscheint es zumindest **geboten, die Übergangsregelung wie folgt zu ergänzen**, damit bereits begonnene Wegzüge noch von der Altregelung umfasst sind:

„§ 27 Abs. 6, § 27a Abs. 3 Z 2, § 93 Abs. 5, § 94 Z 7, § 95 Abs. 3 Z 3, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. XX/2015 treten mit 1. Jänner 2016 in Kraft. § 27 Abs. 6 Z 1 lit b in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. XX/2015 ist letztmalig auf Umstände anzuwenden, die zu einem Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich führen und vor dem 1. Jänner 2016 eintreten. § 27 Abs. 6 Z 1 lit b in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. XX/2015 ist überdies auch dann anzuwenden, wenn der Abschluss einer Schenkungsvereinbarung, die Fassung eines

Zuwendungsbeschlusses oder die Fassung eines Beschlusses über die (beabsichtigte) Sitzverlegung vor 19.10.2015 erfolgte“.

Gleichzeitig würde eine solche Regelung – die auf getätigte Maßnahmen des Steuerpflichtigen vor der Veröffentlichung des Begutachtungsentwurfs abstellt - sicherstellen, dass es nicht durch kurzfristige Maßnahmen, die erst nach 31.12.2015 wirksam werden, zur Anwendung der bisherigen günstigeren Regelung kommt.

Sonstige Anregungen zum EStG – Korrektur StRefG

Gemäß § 93 (1a) EStG idF StRefG 2015/2016 wurde "vereinfachend" geregelt, dass auch wenn der besondere Steuersatz (ab 1.1.2016: 27,5%) anzuwenden ist, nur 25% KESt einbehalten werden müssen, wenn Schuldner der KESt eine Körperschaft iSd § 1 (1) KStG ist. Davon sind grundsätzlich unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften umfasst.

Gemäß § 100 (1) idF StRefG 2015/2016 wurde für Einkünfte gemäß § 99 (1) Z 6 (= Einkünfte aus nicht öffentlich angebotenen Immobilienfonds) und Z 7 (=Gewinnanteile aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter) auch die Abzugsteuer ab 1.1.2016 auf 27,5% erhöht. Es ist aber keine der Norm gemäß § 93 (1a) EStG vergleichbare "Vereinfachungsregel" für die Abzugsteuer vorgesehen.

Für die Abzugsteuer für Einkünfte gemäß § 99 (1) Z 6 und 7 sollte eine der Bestimmung gemäß § 93 (1a) EStG vergleichbare "Vereinfachungsregel" normiert werden, um zu verhindern, dass zB ausländische institutionelle Investoren, welche mit ihren inländischen Einkünften grundsätzlich der 25%igen KöSt unterliegen, nur im Wege einer Veranlagung eine Rückerstattung der zuviel bezahlten Abzugsteuer erwirken können.

Zu Artikel 2

Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

Zu Z 1 und 4 (§§ 13 Abs 3 und 24 Abs 5 KStG) - Zur Neuregelung betreffend Zwischensteuer:

Die geplante Neuregelung sieht nunmehr vor, dass es insoweit zu einer Reduktion bzw Gutschrift der Zwischenkörperschaftsteuer kommt, als die jeweiligen Zuwendungen endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet sind. Diese Neuregelung bewirkt aber weiterhin (im Sinne des EuGH-Urteils vom 17.9.2015, C-589/13) eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit, da bei im Inland ansässigen Begünstigten Zuwendungen in aller Regel dazu führen, dass die Zwischenbesteuerung unterbleibt (oder eine Gutschrift von Zwischensteuer erfolgt), hingegen bei im Ausland ansässigen Begünstigten in aller Regel keine (da die meisten Doppelbesteuerungsabkommen eine vollständige KESt-Entlastung vorsehen) und nur in Ausnahmefällen eine geringer Entlastung erfolgt.

Abgesehen davon, dass die Einmalbefreiung auch im Inlandsfall nicht konsequent umgesetzt erscheint (siehe unten zu § 24 Abs 5 Z 6), hat der EuGH der Sicherstellung einer Einmalbefreiung der österreichischen Einkünfte (entweder auf Ebene der Stiftung bei ausländischen Begünstigten oder auf Ebene des Einkünfteempfängers bei inländischen Begünstigten) keine besondere Bedeutung beigemessen. Siehe dazu insbesondere Rz 64 und 65 des EuGH-Urteils („*Selbst wenn im Übrigen die Begünstigten der von diesen Stiftungen vorgenommenen Zuwendungen ebenfalls zu berücksichtigen wären ...*“). Auch in den Rz 73 ff des Urteils äußert sich der EuGH kritisch zum Rechtfertigungsgrund der „Einmalbesteuerung“. Nach Ansicht des Fachsenates steht der Entwurf nicht in Einklang mit der oa EuGH-Rechtsprechung und verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Der Fachsenat regt daher an, Zuwendungen an Begünstigte – unabhängig von einer (teilweisen) DBA-Befreiung – von der Zwischensteuer zu entlasten.

Zu § 24 Abs 5 Z 6 - Auflösung Privatstiftung:

Der Entwurf sieht überdies eine grundlegende Änderung des Konzepts der Zwischensteuer bei Auflösung der Privatstiftung vor. Bisher war das gesamte Zwischensteuerguthaben anlässlich der Auflösung der Privatstiftung jedenfalls gutzuschreiben, unabhängig davon, in welcher Höhe Zuwendungen getätigt wurden und wo Begünstigte ansässig sind. Nunmehr soll die Gutschrift von Zwischensteuer anlässlich der Auflösung nur noch insoweit erfolgen, als im letzten Veranlagungszeitraum der Privatstiftung KESt-pflichtige (Letzt)zuwendungen in ausreichender Höhe getätigt werden (wobei der Betrag an noch nicht gutgeschriebener Zwischensteuer als zugewendet gilt und eine mögliche DBA-Entlastung fiktiv als in Anspruch genommen gilt). Diese Regelung steht nicht in Einklang mit dem System der Privatstiftungsbesteuerung und kann auch im reinen Inlandsfall zu einer Mehrfachbesteuerung führen. Wie das nachstehende Beispiel zeigt, wird die (offenbar vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung) angestrebte „Einmalbesteuerung“ (entweder im Wege der KESt auf Zuwendungen oder im Wege der Zwischensteuer auf Stiftungsebene) nicht erreicht. Der Fachsenat regt daher an, die bestehende Rechtslage beizubehalten.

Beispiel:

- a. Eine Privatstiftung wird mit 100 (=Stiftungseingangswert) Vermögen ausgestattet.
- b. Damit werden 20 positive zwischensteuerpflichtige Einkünfte und 20 negative tarifbesteuerte Einkünfte erzielt. Eine Zuwendung unterbleibt. Mangels Verlustausgleichsmöglichkeit fallen 5 Zwischensteuer an.
- c. Die Privatstiftung wird aufgelöst. Die Rückzahlung des verbleibenden Vermögens iHv von 95 ist eine nicht KESt-pflichtige Substanzauszahlung. Die noch nicht gutgeschriebene Zwischensteuer in Höhe von 5 soll gemäß § 24 Abs 5 Z 6 als zugewendet gelten. Es werden daher $5 \cdot 25\% = 1,25$ Zwischensteuer gutgeschrieben. 3,75 verbleiben als endgültige Steuerbelastung auf Stiftungsebene. Der endgültige Rückfluss aus der Stiftung beträgt $95 + 1,25 = 96,25$.
Eine Rechtfertigung für dieses Ergebnis ist nicht ersichtlich. Systematisch geboten ist die volle Gutschrift der Zwischensteuer (wie nach geltendem Recht). Hätte eine Privatperson 20 positive zwischensteuerpflichtige Einkünfte (zB mit 25% besteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen) und 20 negative tarifbesteuerte Einkünfte (zB aus Vermietung und Verpachtung) erzielt, kann eine Besteuerung vermieden werden (Verlustausgleich bei Antrag auf Tarifbesteuerung der Kapitaleinkünfte).

Zu Z 5 (§ 26c Z 57 KStG):

Durch die Neuregelung des § 24 Abs. 5 Z 6 KStG wird das System der Zwischensteuergutschrift im Falle der Auflösung von Privatstiftungen massiv geändert.

Unabhängig von der grundsätzlichen Beurteilung dieser Änderung bestehen jedenfalls massive verfassungsrechtliche Bedenken gegen das vorgesehene zeitliche Inkrafttreten dieser Bestimmung. Die Auflösung einer Privatstiftung umfasst einschließlich Abwicklung bis Löschung gem. § 35 ff PSG iVm § 213 AktG gesetzlich zwingend jedenfalls einen Zeitraum von zumindest einem Jahr. Somit würde durch das Inkrafttreten schon ab der Veranlagung 2016 für Stiftungen, die bereits im Jahr 2015 oder davor (soweit noch nicht liquidiert) gem. § 35 PSG aufgelöst wurden, in einen stiftungsrechtlich vorgegebenen und vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbaren zwingend ein Jahr lang dauernden Ablauf durch uU ertragsteuerlich wesentliche Auswirkungen rückwirkend eingegriffen, wofür die Organe der Privatstiftung nicht (mehr) ausreichend Vorsorge treffen können.

Daher wird folgende Änderung von § 26c Z 57 KStG (neu), zweiter Satz angeregt:

" § 24 Abs. 5 Z 6 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. XX/2015 tritt mit 1. Jänner 2016 in Kraft **und ist auf Privatstiftungen anwendbar, deren Auflösung gem. § 35 Abs. 5 zweiter Satz PSG nach dem 31.12.2015 in das Firmenbuch eingetragen wurde.**"

Allgemeine Anmerkungen

Erläuterungen, I. Allgemeiner Teil, zum Körperschaftsteuergesetz:

In den Erläuterungen auf Seite 2 sollte es heißen: *„Wenn Zuwendungen von Privatstiftungen auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens teilweise von der KEST entlastet werden, soll die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nicht mehr gänzlich unterbleiben, sondern nur insoweit, als die Zuwendungen **nicht** endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet sind“.*

Wenn der Entwurf in der vorliegenden Form umgesetzt wird, sollte zur Vermeidung von Missverständnissen der erste Nebensatz im § 13 Abs 3 mit „soweit“ anstatt „wenn“ beginnen und daher lauten: *„... zu verringern, **soweit** davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist“.*

Zu Artikel 3

Änderung des Umgründungssteuergesetzes

Allgemeines

Anlässlich der Neuregelung der Wegzugsbesteuerung sollte darüber nachgedacht werden, die bisherige Unterscheidung in Anwendungsvoraussetzung und Bewertungsvorschrift zu

vereinheitlichen und in den Fällen des Wegfalls des Besteuerungsrechts der Republik Österreich einen Anwendungsfall der Bewertung mit dem gemeinen Wert anstelle einer teilweisen Nichtanwendung des UmgrStG zu sehen (gilt für Art I; II; VI).

Zu Z 1 - § 1 Abs 2:

Der Fachsenat für Steuerrecht hält es für dringend erforderlich, dass der Antrag auf Entrichtung der Abgabenschuld in Raten wirklich nicht nur in der Steuererklärung gestellt werden kann, sondern auch ein Antrag vor Rechtskraft des Bescheides nicht ausreichend ist.

Zu Z 2a - § 3 Abs 1 Z 2:

Bei der Wortfolge „ganz oder teilweise“ ist es zweifelhaft, ob ihr ein normativer Gehalt zukommt. Sie könnte daher uE hier und im gesamten übrigen UmgrStG entfallen.

Unklar ist, ob der Terminus ‚fortgeschriebene ursprüngliche Buchwerte‘ eine andere Bedeutung hat als die bisherige Formulierung „fortgeschriebene Buchwerte“. Sind damit nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht zu berücksichtigen? Durch die Beschränkung auf den niedrigeren gemeinen Wert wird zwar bei Verlustberücksichtigung im Ausland eine doppelte Verlustberücksichtigung verhindert, was das Ziel der EB zu § 6 Z 6 EStG ist, aber dafür uU eine Keimberücksichtigung in Kauf genommen. Daher sollte die Beschränkung auf den geringeren gemeinen Wert nur dann erfolgen, wenn der Wertverlust im Ausland berücksichtigt werden kann.

Zu Z 2b - § 3 Abs 1 Z 3

Die Bedeutung des Wortes „vorhandenen“ ist dem Fachsenat unklar, es könnte uE gestrichen werden; dies gilt auch für die vergleichbaren Stellen im UmgrStG.

Zu Z 3 - § 5 Abs 1 Z 4:

Es fehlt der Hinweis auf das Vorliegen eines Tausches, was aber in § 9 Abs 1 Z 2 nach wie vor der Fall ist. Es sollte hier eine einheitliche Linie im Gesetz gefunden werden.

Zu Z 4 - § 7 Abs 2

Wird § 7 Abs 2 geändert, sollte in S 2 auch klargestellt werden, dass Umwandlungen auf eine übernehmende (ua) EU-KapGes jede Umgründung anspricht, insoweit EU/EWR-Körperschaften Rechtsnachfolger sind, daher neben der verschmelzenden Umwandlung auch die errichtende Umwandlung mit derartigen Körperschaften als Gesellschafter und Rechtsnachfolger (vgl. Stefaner in Kofler, UmgrStG⁴, § 7 Rz 204).

Zu Z 6 - § 16

b – Abs 1:

„... oder auf sonstige Weise ausscheidet.“ Hier ist unklar, woraus etwas ausscheidet (gilt auch für letzte Zeile).

Steuersystematisch wäre wohl ein Verweis auf § 27a Abs 1 (idF zum Einbringungszeitpunkt) sinnvoller, als den Steuersatz in § 16 Abs 1 festzuschreiben.

Der Steuersatz von 27,5% kann systematisch nur bei Einbringungen von natürlichen Personen zur Anwendung kommen. Dies entspricht wohl der aktuellen Verwaltungspraxis, die eine teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechts nur bei natürlichen Personen als Einbringende anspricht. Allerdings können nach dem Wortlaut auch andere Fälle angesprochen sein (zB Fälle, in denen das Besteuerungsrecht für manche Assets (wegen DBA dem Grunde nach; Unterschieden zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht) oder auch DBA, die für einzelne Assets das Besteuerungsrecht der Höhe nach einschränken). Daher ist eine Klarstellung im Wortlaut wünschenswert, der den Anwendungsbereich der Regelung auf natürliche Personen als Einbringenden (bei Herabschleusung auf den KöSt-Satz) beschränkt.

Der Steuersatz von 27,5 % sollte erst für Veranlagungen ab 2016 gelten. Nach der derzeitigen Übergangsbestimmung ist dieser Steuersatz aber für alle Umgründungen mit rückwirkenden (2015er) Stichtagen anzuwenden, die im Jahre 2016 beschlossen oder unterfertigt werden.

Weiters stellt sich die Frage, wie bei einer Antragsveranlagung vorzugehen ist.

c – Abs 1a:

Der erste Teilstrich verweist auf den ersten Satz. Dies ist aber nunmehr wohl „Abs 1 erster Satz“

Zu Z 7 - § 18 Abs 1 Z 3:

Der Text entspricht nicht dem des § 3 Abs 1 Z 2 obwohl es sich um den gleichen Sachverhalt handelt. Es sollte hier eine einheitliche Formulierung im Gesetz gefunden werden.

Zu Z 8 - § 21

Die Regelung führt uE zur unterschiedlichen Behandlung von Wartetastenverluste gem § 23a EStG und sonstigen Schwebeverlusten. Der Grund für die Differenzierung ist nicht ersichtlich.

Wenn die Regelung eingeführt werden soll, sollte klargestellt werden, dass die Weitergeltung von § 23a nach der Einbringung nur Altverluste (dh jene, die vor Einbringung entstanden sind) betreffen kann. Eine Anwendung von § 23a auf Verluste, die nach Einbringung entstanden sind, widerspricht jedenfalls § 23a.

Zu Z 9 - § 24 Abs 1 Z 3:

Der normative Gehalt der Wortfolge „zu einer ausländischen Personengesellschaft“ scheint fraglich.

Zu Z 10 - § 25 Abs 1 Z 2:

Da in der Regel (außer uU bei hybriden Körperschaften) die Abgabenschuld bei einer übernehmenden Personengesellschaften infolge des Transparenzprinzips nicht festgesetzt wird kann, wäre uE die Formulierung um die Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft zu ergänzen bzw. durch sie zu ersetzen.

Zu Z 13 - § 36 Abs 3:

Siehe Anmerkung zu § 5 Abs 1 Z 4

Ergänzende Anmerkungen

Aussagen zur Wegzugsbesteuerung gibt es derzeit auch in § 20 Abs 2 Z 2 und 5 UmgrStG. Diese Bestimmungen wurden aber nicht angepasst, sollten allerdings an die geänderte Rechtslage angepasst werden.

§ 32 Abs 1 spricht die Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich an, ohne nähere Rechtsfolgen vorzusehen. Dies könnte mit AbgÄG 2015 nachgeholt werden.

Weiters regt der Fachsenat an, die in der GdS Helbich gemachten weiteren Vorschläge des Fachsenats zu redaktionellen Verbesserungen des UmgrStG umzusetzen.

Zu Artikel 5

Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987

Zu § 1 Abs 5 GrEStG:

Es wäre wünschenswert, dass § 1 Abs. 5 GrEStG hinsichtlich der Anrechenbarkeit der Grunderwerbsteuer aus Vorerwerben gem § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilsvereinigung und Vereinigung von mind 95% aller Anteile in der Hand einer Unternehmensgruppe) nicht nur Rechtsvorgänge, die in der gleichen Unternehmensgruppe verwirklicht werden umfasst, sondern auch "normale" Anteilsvereinigungen.

Nach meinem Verständnis der Bestimmung ist es nach derzeitiger Rechtslage nicht möglich, die GrESt, die aufgrund einer Anteilsvereinigung anfällt (zB wenn ich 100% der Anteile an einer Grundstücksbesitzgesellschaft erwerbe) auf die GrESt, die (zB aufgrund einer nachfolgenden Umstrukturierung) bei Vereinigung von mind. 95% der Anteile in der Hand einer Unternehmensgruppe anfallen würde, anzurechnen.

Zum Teil sind sehr umfangreiche Anrechnungsmöglichkeiten vorgesehen, sodass auch diese Berücksichtigung durchaus ins Bild passen würde.

Zu Z 1 - § 4 Abs 1:

Die Zweifel über die Bemessungsgrundlage dem Grunde nach wurden zwar beseitigt, die Höhe ist aber immer noch unklar. Der Grundstückswert wurde noch nicht definiert, für den Steuerpflichtigen sind die Auswirkungen der neuen Grunderwerbsbesteuerung daher nicht abzuschätzen. Wir bitten daher, die VO umgehend zur Begutachtung auszusenden, dann sonst eine zeitgerechte Veröffentlichung nicht mehr möglich ist und den Steuerpflichtigen der Handlungsspielraum massiv eingeengt wird.

Wohnrecht und Grundstückswert: eventuell wird es dazu eine Regelung in der Verordnung geben. Es besteht eine gewisse Diskrepanz zwischen ESt und GrESt, da es die publizierte Meinung des BMF ist, dass ein Wohnrecht für Zwecke der Immo-ESt keine Gegenleistung darstellt, sondern den Wert der Liegenschaft reduziert. Dem ist vollumfänglich zuzustimmen. Für die GrESt ist hingegen die Bestimmung des BewG relevant, nach welcher der gemeine Wert nicht durch persönliche Verhältnisse geschmälert werden darf, obwohl der Verkehrswert eindeutig vermindert ist. Es sollte daher eine Berücksichtigung des Wohnrechtes beim Grundstückswert durch Abzug desselben erfolgen – wahlweise im GrEStG selbst oder in der zu erwartenden VO.

Zu Z 3 - § 18 Abs 2p:

Die Erläuterungen sind uE unklar und scheinen widersprüchlich: Im ersten Satz heißt es, dass § 1 Abs 2a und 3 nicht greifen. In Satz 2 heißt es, dass solche Erwerbe Anteilsvereinigungen darstellen würden, wenn die 95% Grenze überschritten wird. Eine Präzisierung ist wünschenswert.

Zu Z 3 - § 18 Abs 2p lit b:

Die Klarstellung in den Übergangsbestimmungen, dass Erwerbs- oder Veräußerungsvorgänge bei bereits erfüllter Anteilsvereinigung nicht nochmals unter den Anteilsvereinigungstatbestand fallen, ist zu begrüßen.

Eine Klarstellung ist auch in Bezug auf all jene Fälle des § 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG wünschenswert, in denen einmal 95 Prozent erworben wurden und der Anteilsvereinigungstatbestand bereits erfüllt wurde und weitere (sukzessive) Anteilsübertragung der restlichen fünf Prozent stattfindet. Übertragungen der restlichen Anteile sollte keine GrESt mehr auslösen.

zB Anteilsvereinigung in 2016 durch Erwerb von 95% der Anteile an einer grundstückshaltenden Gesellschaft → GrESt-Pflicht

Im Jahr 2017 Erwerb von weiteren 2 Prozent und im Jahr 2018 Erwerb der restlichen 3 Prozent → keine GrESt

Zu Z 3 - § 18 Abs 2p:

Die sog. „Vorwärtsentwicklung“ des 5-jährigen Beobachtungszeitraums für die Anteilsverschiebungen nach § 1 Abs 2a GrEStG (nur Anteilsverschiebungen nach dem 1.1.2016 sind „steuerrelevant“) ist momentan „nur“ in den Erläuternden Bemerkungen zu § 18 Abs 2p GrEStG festgehalten. Zur Erhöhung der Rechtssicherheit möge folgender Satz an die Übergangsbestimmungen des § 18 Abs 2p GrEStG angefügt werden: *„Ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a kann erstmalig verwirklicht werden, wenn innerhalb von fünf Jahren, gerechnet ab der ersten nach dem 31. Dezember 2015 erfolgenden Änderung des Gesellschafterbestandes, 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen.“*

Darüber hinaus widerspricht die Ausnahmeregelung für die Rückübertragung von Treuhandanteilen der vom Gesetz selbst angeordneten „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ bei Treuhandschaften: aufgrund der Zurechnungsregel des § 1 Abs 3 letzter Satz GrEStG befindet sich das Treugut für Zwecke der GrESt bereits beim Treugeber, sodass der zivilrechtliche Rückübertragungsvorgang nicht nochmals GrESt auslöst. Dies vertritt nicht einmal der BFH zur deutschen Rechtslage, welche ja für § 1 Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015 Pate gestanden hat (vgl. nur BFH 16.7.1997, II R 8/95, BFH/NV 1998, 81f).

Darüber hinaus widerspricht die Denke des AbgÄG 2015 zur „verstärkenden Anteilsvereinigung“ (auch Anteilsbewegungen nach Erreichen der 95%-Grenze, zB von 96% auf 98% oder – nach dem Wortlaut des § 18 Abs 2p lit b GrEStG idF ME AbgÄG 2015 – auch von zB 99% auf 97% (also auch bei Verkäufen)) der ständigen Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte (zB VwGH 16.4.1962, 2277/61, VwSlg 2.631 (F)) und des BFH zur vergleichbaren deutschen Rechtslage (zB BFH 30.3.1988, II R 81/85, BStBl II 1988, 682f, sowie 15.12.2010, II R 45/08, BStBl II 2012, 292). Sowohl der VwGH als auch der BFH vertreten die Ansicht, dass nach Erreichen des Status der „Anteilsvereinigung“ eine weitere Anteilsvereinigung in DERSELBEN ERWERBERHAND nicht mehr möglich ist (§ 1 Abs 3 Z 1 und 2 GrEStG). Sehr wohl denkbar wären aber zB weitere Anteilsvereinigungen durch Weiterübertragung von mindestens 95% der nunmehr vereinigten Anteile innerhalb der Gruppe (zB nach der Anteilsvereinigung in der Hand des Gruppenmitglieds A durch Konzentration von 95% der Anteile an einer KapGes werden diese Anteile an das Gruppenmitglied B übertragen) – dadurch würden die Tatbestände des § 1 Abs 3 Z 3 und 4 GrEStG verwirklicht werden.

Dementsprechend sollte der letzte Satz des § 18 Abs 2p lit b GrEStG idF ME AbgÄG 2015 entfallen und statt dessen im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung klargestellt werden, dass nach Erreichen der 95%-Schwelle in einer Erwerberhand sich eine weitere Anteilsvereinigung nur mehr aus der Weiterübertragung von zumindest 95% der bereits vereinigten Anteile ergeben kann.

Sonstige Anregungen

Zu § 1 Abs 2:

Aufgrund der aktuellen Judikatur und den Ausführungen in den ESt-RL ergibt sich für die Anerkennung des wirtschaftlichen Eigentums eines Fruchtnießers die Notwendigkeit, dass dieser

eine Verwertungsbefugnis für das Grundstück, aus welchem er die Früchte zieht, erhält, um an den Chancen und Risiken einer Wertsteigerung entsprechend teilhaben zu können. Wie auch immer man zu diesem Erfordernis stehen mag, ergibt sich daraus ein gewisses Risiko des Anfalls von GrESt, sofern das Grundstück tatsächlich verwertet wird. Dies aufgrund des gesonderten Verwertungstatbestandes in § 1 Abs 2 GrEStG. Auch wenn eine solche Verwertung in den gängigen Szenarien des Fruchtgenusses wohl nicht sehr häufig vorkommen wird, wäre eine gesicherte Rechtsposition dahingehend, dass in solchen Fällen keine GrESt anfällt, durchaus wünschenswert. Eventuell könnte man hier eine gesonderte Befreiungsbestimmung für den Familienkreis aufnehmen, der wohl der primäre Adressat dieser Regelung ist.

Zu § 1 Abs 2a und § 3 Abs 1 Z 2:

Wir ersuchen Erwerbsvorgänge von Todes wegen, die keine planvolle Gestaltung zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer sind, entweder bei der Ermittlung der 95%-Grenze außer Acht zu lassen oder zumindest die Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG auch auf die Erwerbsübergänge gemäß § 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG zu erweitern.

Zu Artikel 7
Änderung der Bundesabgabenordnung

Zu Z 1 - § 209 Abs 3:

Ein unabweisliches praktisches Bedürfnis für eine weitere Aushöhlung des Instituts der absoluten Verjährung dürfte so nicht bestehen. Hält man sich vor Augen, dass die Bundesabgabenordnung durch nahezu 20 Jahre eine wahrhaft absolute, das heißt ausnahmslose, Verjährung gekannt hat, so mag sich die Frage stellen, ob die betreffende Frist zu kurz bemessen sein könnte. Ein weiteres Abweichen von der Grundregel des ersten Satzes von § 209 Abs 3 BAO macht hingegen die Rechtslage nur unübersichtlicher.

Mit dem in der vorletzten Zeile gebrauchten Ausdruck „insoweit“ dürfte wohl gemeint sein, dass sonstige rückwirkende Ereignisse, also solche, die nur der allgemeinen Regelung des § 208 Abs 1 lit e BAO unterliegen und zusätzlich zu möglichen Entstrickungsfällen denkbar sind, in ihrer Berücksichtigung weiterhin der absoluten Verjährung unterworfen sein sollen. Auch für andere Änderungen oder Anpassungen gilt weiterhin die absolute Verjährung. Die Materialien könnten zwecks größerer Rechtssicherheit noch um eine derartige Aussage ergänzt werden.

Außerdem bestehen folgende unseres Erachtens schwerwiegende Bedenken:

1. Der Entwurf beeinträchtigt das Vertrauen auf den Fortbestand einer einmal geschaffenen Rechtslage auf das Größte. Der Umstand, dass eine Steuerfestsetzung nach Eintritt der absoluten Verjährung nicht mehr möglich ist, wurde stets bewusst in Kauf genommen; auch die Einkommensteuerrichtlinien gehen in ihrer Rz 6170c ausdrücklich auf das Verhältnis von

Steuerfestsetzung und absoluter Verjährung ein. Im Vertrauen auf diese (seit über zehn Jahren bestehende) Rechtslage wurden Dispositionen getroffen. Die Rahmenbedingungen dafür sollen nun (im Ergebnis 10 Jahre rückwirkend!) geändert werden. Insbesondere soweit ein wirtschaftlich gleichwertiges Ergebnis auch ohne Wegzugsbesteuerung möglich gewesen wäre und jener Weg, der zur Wegzugsbesteuerung führt, deswegen in Kauf genommen wurde, weil die Steuerbelastung im Ergebnis nach zehn Jahren wegfällt, werden die Normunterworfenen in ihrem Vertrauen enttäuscht. Somit erscheint die Neuregelung auch verfassungsrechtlich bedenklich (Beispiel: aus grunderwerbsteuerlichen Gründen wurde eine Verschmelzung down-stream, anstelle einer Verschmelzung up-stream umgesetzt; der Steuerpflichtige hat zwischen Wegzugsbesteuerung mit Nichtfestsetzung gemäß § 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG und Grunderwerbsteuerbelastung abgewogen; die up-stream-Verschmelzung hätte nicht zur Wegzugsbesteuerung geführt). Es wird daher angeregt von einer solchen Neuregelung überhaupt abzusehen (siehe auch unten), zumindest aber alte „Wegzugsfälle“ auszunehmen (Anwendung nur für „Wegzugsfälle“ ab dem Jahresbeginn 2016). Dem Wirtschaftsstandort Österreich stellt diese überfallsartige und faktisch extrem rückwirkende Verschärfung der Rechtslage ein denkbar schlechtes Zeugnis aus.

2. Nach dem Entwurf wäre die Steuerfestsetzung wohl auch noch nach dem Tod des Steuerpflichtigen (zulasten der Erben) möglich; dies theoretisch sogar über mehrere Generationen hinweg. Beispiel: A hat durch einen Wegzug den Wegzugstatbestand verwirklicht und die Nichtfestsetzung beantragt; A vererbt die Beteiligung an sein Kind B, das im selben Staat ansässig ist; sodann vererbt B die Beteiligung an sein Kind C, das in einem Drittstaat ansässig ist. Die Übertragung von Todes wegen von B an C würde nach dem Entwurf wohl die Festsetzung der Wegzugssteuer im Wegzugsjahr des A (zulasten des Rechtsnachfolgers C) auslösen (sofern/soweit gemäß § 19 BAO möglich). In solchen Fällen wird es weder für den Steuerpflichtigen noch für die Abgabenbehörde praktisch möglich sein, zu erkennen, dass ein nach österreichischem Recht abgabenrechtlich relevanter Tatbestand verwirklicht wurde. Ganz abgesehen von den zu 1. geäußerten Bedenken kann es nicht angehen, wenn eine Rechtslage geschaffen wird, die - zu Ende gedacht - nicht vollzogen werden kann. An einer (gegebenenfalls über zehn Jahre hinausgehenden) absoluten Verjährung auch für Wegzugsfälle, die mit Ablauf des „Wegzugsjahres“ zu laufen beginnt, sollte daher festgehalten werden. Dies umso mehr, als nunmehr ohnedies vom Nichtfestsetzungskonzept weitgehend abgewichen werden soll.
3. Der Entwurf ist nicht mit den Regelungen zu den Aufbewahrungspflichten abgestimmt und kann es auch gar nicht sein. Denn eine „ewige“ Aufbewahrungspflicht, die etwa auch nach dem Tod des Steuerpflichtigen für seine Rechtsnachfolger über Generationen hinweg ohne jegliche zeitliche Begrenzung fortbesteht, ist praktisch nicht umsetzbar.

Zu Artikel 10
Änderung des Zollrechts-Durchführungsgesetzes

Vorbemerkung

Die Änderung des Gesetzes geschieht im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des Unionszollkodex (UZK; VO 952/2013 ABI. Nr. L 269 vom 10.10.2013, 1). Die Inkrafttretensregeln (Art 288 UZK), entsprechen der Logik, dass im Kodex selbst umfangreiche Regeln betreffend der Delegation von Ausführungsvorschriften vorgesehen sind (Delegation der Gesetzgebung an die Kommission, Art 284 UZK iVm Art 290 AEUV). Diese Bestimmungen traten 20 Tage nach der Kundmachung im Amtsblatt in Kraft, also am 30. Oktober 2013. Die übrigen, für den Vollzug relevanten, sollen zum 1. Mai 2016 in Krafttreten (Siehe Richtigstellung im ABI. L 287 vom 29. 10. 2013, 90). Die delegierten Rechtsakte liegen nun vor (Delegierte VO (EU) C(2015) 5195 final, einschließlich Annex 1 1/3 Part bis 3/3). Die Rechtsakte wurden von der Kommission am 28. Juli 2015 angenommen. Einwände des EP und des Rates (Art 290 Abs. 2 Bst. b AEUV) wurden keine vorgebracht (IP/15/5445). Das Zollrechts-Durchführungsgesetz antizipiert noch nicht die endgültigen Fassungen der Durchführungsverordnungen, die noch nicht im Amtsblatt kundgemacht wurden, sondern die Anpassungen beziehen sich ausdrücklich, soweit in den Erläuterungen ersichtlich, auf den UZK. Der modernisierte Zollkodex (VO 450/2008, ABI. L 145 vom 4.6.2008) wurde aufgehoben, ohne jemals in Kraft getreten zu sein.

Die Zollbefreiungsverordnung (VO (EG) 2009/1186, ABI. L 324 vom 10.12.2009) bleibt in Kraft und ist nicht Teil des UZK.

In der Stellungnahme, wird nur auf jene Bestimmungen hingewiesen, für die aus unserer Sicht Anregungen sinnvoll sind. Die rechtlichen Anpassungen sind ohnehin mit der gebotenen Sorgfalt und dem Wissen des hervorragenden Fachpersonals im BMF vorgenommen worden.

Zu Z 1 und Z 2 - § 1 und § 2:

Die Anpassungen entsprechen den Vorgaben des UZK. Der Entfall der Regelung, dass die Anwendung zollrechtlicher Vorschriften auf Unionswaren, die in Gebiete versendet werden, die nicht unter den räumlichen Anwendungsbereich der RI 2006/112(EG) (Umsatzsteuer) und RI 2008/118 (EG) (Verbrauchssteuern) fallen, aber die Bestimmungsorte dennoch Teil des Zollgebiets sind, ist systematisch richtig. Nun sind die Anwendungsvorschriften in Art 1 Nr. 35, als „Steuerliches Sondergebiet“ und in Art 114, Art 134 und Art 188 der Delegierten VO geregelt. Wir regen daher an, dass ein Hinweis auf diese Vorschriften im Durchführungsgesetz verbleibt. Das nur aus Gründen einer erhöhten Publizität für jene Rechtsanwender des Umsatzsteuerrechts und der Vorschriften über die Verbrauchssteuern, die nicht mit der Anwendbarkeit des Zollrechts in etwa für „Ausfuhren“ in steuerliche Sondergebiete vertraut sind.

Zu Z 4 - § 4:

Der Begriff des „normalen Wohnsitzes“ in Art 4 Z 2 ZK ist im UZK nicht mehr übernommen worden, daher regen wir an den in § 4 Abs. 2 Z 8 des ZollR-DG weiterhin fortgeführten Begriff, zu ändern und an Stelle dieses, den Begriff des „gewöhnlichen Wohnsitzes“ zu verwenden. Dieser Begriff entspricht auch den übrigen Vorschriften im Abgabenrecht, oder Fremdenrecht.

Zu Z 6 - § 10:

Solche Zollanmeldungen, die entweder mündlich durchgeführt werden können, oder jene Waren, die überhaupt als angemeldet gelten, sind in Art 137 – Art 141 der delegierten VO geregelt. Ein Hinweis im Gesetz ist zwar nicht erforderlich, könnte aber dem Anwender mehr Klarheit verschaffen.

Zu Z 7 - § 11:

Die Möglichkeit die Gestellung und Abfertigung auch außerhalb des Arbeitsplatzes durchführen zu können, begrüßt die KWT ausdrücklich.

Zu Z 11 - § 23:

Art 51 UZK sieht grundsätzlich eine 3 jährige Aufbewahrungsfrist vor. Die Verjährungsfrist für eine Mitteilung der Zollschuld (Art 103 UZK), kann unter Umständen 10 Jahre betragen. Folglich ist die vorgesehene fünfjährige Aufbewahrungspflicht im Einklang mit der allgemeinen Verjährungsfrist der BAO zu sehen (207 Abs. 2 BAO). Die unterschiedlichen Aufbewahrungs- und Verjährungsfristen können im Einzelfall Probleme bewirken.

Zu Art 42 des Zollkodex - § 41:

Grundsätzlich ist der Ansatz Pflichtverletzungen an Stelle finanzstrafrechtlich zu ahnden, mit Verwaltungsabgaben abzugelten, ein wesentlicher, begrüßenswerter Schritt. Art 42 UZK, ebenso wie die gleichlautende Bestimmung des Art 21 MZK geben den Mitgliedstaaten einen weiten Ermessensspielraum, Pönalisierungsmaßnahmen im Rahmen des Verwaltungsrechts zu setzen. Man denke nur an das UK – penalty System, welches kein Strafsystem im eigentlichen Sinne ist. Die Vorschriften sind wegen ihrer Komplexität nicht einfach zu vollziehen, folglich ist bei Anwendung punitiver Maßnahmen vor allem der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

Zu Art 44 des Zollkodex - § 42-47:

Die besonderen Vorschriften für Beschwerdeverfahren im Zusammenhang mit Zollverfahren sind korrekt und richtig eingefügt worden. Insbesondere ist die Verkürzung der Frist für die Einbringung einer Säumnisbeschwerde auf die zollrechtlichen Fristen im Sinne des Art 22 Abs. 2 UZK fair. Wir regen jedoch an den Ausschluss der Anwendung des § 262 Abs. 2 bis 4 BAO dahingehend zu überdenken, dass in jenen Fällen, bei denen als Eingangsabgaben nur die Einfuhrumsatzsteuer erhoben wird, etwa weil Zollsatz null oder andere Gründe der Nichterhebung vorliegen, ein

Unterschied innerhalb der Formen von Umsatzsteuern im Beschwerdeverfahren nicht logisch erscheint.

Zu Art 90 bis 91 des Zollkodex - § 56:

Die Einschränkung, dass der Verzicht auf die Sicherheitsleistung für die EUST nur dann zulässig ist, wenn unionsrechtliche Vorschriften das Gegenteil vorsehen, war vorzusehen.

Zu Art 94 des Zollkodex - § 58:

Die Ausweitung der Zulassung von Bürgen und Garanten, auf Grund einer sonstigen Bonitätsprüfung ist sinnvoll, vor allem für einen Staat wie Österreich, der starke außenwirtschaftliche Verflechtungen aufweist.

Zu Art 104 bis 105 des Zollkodex - § 61 und § 62:

Die Beibehaltung der bisherigen Vorschriften wird ausdrücklich begrüßt.

Zu Art 12

Änderung des Alkoholsteuergesetzes

Die Anpassungen erfolgten im Einklang mit Änderungen, die durch den UZK vorgegeben werden.

Zu Art 16

Änderung des Biersteuergesetzes 1995

Die Anpassungen erfolgten im Einklang mit Änderungen, die durch den UZK vorgegeben werden.

Zu Artikel 20

Änderung des Finanzstrafgesetzes

Zu Z 1 und 12 - § 22 Abs 4 und § 265 Abs 1y:

Es sollte nicht nur auf eine „Begehung im Zusammenhang mit einer Abgabenhinterziehung“ abgestellt werden, sondern auf „Finanzvergehen ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten“. Eventuell könnte eine Einschränkung auf vorsätzliche Finanzvergehen vorgenommen werden.

Mit „ausschließlich“ kommt es zu einer vielfach nicht absehbaren Unsicherheit im Hinblick darauf, ob es bei einer Strafbarkeit wegen eines Bilanzdeliktes nach Einbringung einer Selbstanzeige für das zusammenhängende Finanzvergehen bleibt oder nicht. Diese erhebliche Unsicherheit wird auch durch das in den erläuternden Bemerkungen angesprochene Beispiel (etwa geringere Ausschüttungen herbeizuführen) deutlich vor Augen geführt. Kann der Abgabepflichtige, der eine Selbstanzeige für ein Finanzvergehen abgibt, das mit einem Bilanzdelikt in Zusammenhang steht, nicht mit Sicherheit abschätzen, ob nicht die Selbstanzeige doch eine Ahndung im Hinblick auf das Bilanzdelikt auslösen wird, wird er sich vielfach gegen eine strafbefreiende Selbstanzeige entscheiden, wodurch Ziel und Zweck der Selbstanzeige unterlaufen werden.

Und andererseits erfordert auch der Halbsatz "indem er eine wesentliche Information wirtschaftlich nachteilig falsch oder unvollständig darstellt" in der Praxis ein umfangreiches Beweisverfahren und ist von der Gesetzeslogik her nicht nötig. Wenn jemand ein Bilanzdelikt verwirklicht, indem er sich wirtschaftlich besser darstellt, fehlt in der Regel ohnehin der Anknüpfungspunkt für eine Abgabenhinterziehung. Die Rechtsfolge sollte deshalb bei einer Konkurrenz von StGB und FinStrG dieselbe sein, unabhängig davon, ob ermittelt werden muss ob jemand eine wesentliche Information wirtschaftlich nachteilig falsch oder unvollständig dargestellt hat oder nicht.

In Anlehnung an die bereits bewährte Regelung des § 22 Abs 3 FinStrG wird folgende Formulierung vorgeschlagen:

„(4) Sind von einem Täter (vorsätzliche) Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, und im Zusammenhang damit strafbare Handlungen nach §§ 163a oder 163b StGB begangen worden, so sind ausschließlich die Finanzvergehen zu ahnden“.

Zu Z 3 und 12 - § 38 und § 265 Abs 1y:

Die Anpassung der Definition der Gewerbsmäßigkeit an § 70 StGB idF des Strafrechtsänderungsgesetzes 2015 sollte, um Auslegungsschwierigkeiten durch den Vergleich des Gesetzestextes des FinStrG mit dem des StGB von vornherein zu begegnen, vollständig erfolgen.

Dazu muss in § 38 Abs 2 FinStrG nach der Wortfolge „durch ihre wiederkehrende Begehung“ die Wortfolge „längere Zeit hindurch“ eingefügt werden, durch die nur bereits bestehende einschlägige Rechtsprechung des OGH zum geltenden Recht positivrechtlich verankert wird.

Überdies übernimmt der Entwurf nicht auch § 70 Abs 3 StGB idF des Strafrechtsänderungsgesetzes 2015, nach dem die Begehung zweier früherer Taten bzw die Bestrafung wegen einer früheren Tat im Sinne des § 38 Abs 2 Z 3 neu die Gewerbsmäßigkeit dann nicht begründet, wenn seit der früheren Tat bzw seit Rechtskraft der Verurteilung wegen der früheren Tat bis zur folgenden Tat mehr als ein Jahr vergangen ist. Es gibt keinen sachlichen Grund, diese wohl überlegte Voraussetzung der Gewerbsmäßigkeit im Finanzstrafrecht nicht zu übernehmen. Es wird daher im Hinblick darauf, dass es im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht keine „Verurteilungen“ gibt, folgender Abs 3 vorgeschlagen:

„(3) Eine frühere Tat oder Bestrafung bleibt außer Betracht, wenn seit ihrer Begehung oder Rechtskraft bis zur folgenden Tat mehr als ein Jahr vergangen ist. In diese Frist werden Zeiten, in denen der Täter auf behördliche Anordnung angehalten worden ist, nicht eingerechnet“.

Zu Z 6 - § 56 Abs 2:

Hier besteht ein Widerspruch zwischen dem Gesetzestext und der Textgegenüberstellung.

Der Text lautet: *„Eine automationsunterstützte Übermittlung von Anbringen an die Finanzstrafbehörde ist nur insoweit zulässig, als dies in einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen ausdrücklich zugelassen und die Übermittlungsmodalität an diese bestimmt wird.“*

Die TGÜ lautet: *„Die Übermittlung von Anbringen, für die Schriftlichkeit vorgesehen oder gestattet ist, ist auch im Wege der Telekopie (Telefax), nicht jedoch mittels automatisationsunterstützter Datenübertragung oder in anderer technisch möglicher Weise zulässig.“*

Diesen Widerspruch gilt es zu beseitigen. Sinnvoll erschiene eine gesetzliche Regelung für Kommunikationsmöglichkeiten mit der (Finanzstraf)Behörde zu erlassen, welche der Zeit entspricht (somit auch per e-mail).

Fraglich ist, ob die geplante Neuregelung Auswirkungen auf Selbstanzeigen hätte. Nach § 29 Abs 1 FinStrG sind Selbstanzeigen entweder an Zoll- oder Finanzämter zu adressieren und nicht (speziell) an die Finanzstrafbehörde. Selbstanzeigen sind zwar nach hA Anbringen nach § 56 Abs 2 FinStrG, jedoch keine Anbringen an die Finanzstrafbehörde. Selbstanzeigen sollten daher von der Neuregelung nicht betroffen sein. Wünschenswert wäre jedoch eine entsprechende Klarstellung.

Zu Z 11 und 12 - § 203 und § 265 Abs 1y:

Die Begründung in den Materialien, die Möglichkeit der Diversion im FinStrG deswegen nicht zuzulassen, weil die Geldstrafe im Vordergrund stehe, überzeugt nicht. Bei der Sanktionierung von Finanzvergehen kommt es nicht bloß auf die Differenzierung zwischen Geld- und Freiheitsstrafe an. Zu berücksichtigen ist auch, dass mit einer Verurteilung zahlreiche Nebenfolgen verbunden sein können. Insbesondere wenn die Opferinteressen gewahrt sind (der Steuerschaden folglich gutgemacht ist) soll die Geld- oder Freiheitsstrafe nicht mehr die einzig mögliche Reaktion auf eine Straftat sein.

Diversion bewirkt keine Entkriminalisierung. An der Notwendigkeit einer Beachtung der Strafgesetze wird durch eine diversionelle Vorgangsweise nicht gerüttelt. Diversionsmaßnahmen lassen den bestehenden strafrechtlichen Rechtsgüterschutz unangetastet, sodass bei ihrem Einsatz die dem Strafverfahren zugrunde liegende Tat strafbar bleibt. Mit einer Diversion wird iS einer das Ultima-Ratio-Prinzip umsetzenden Kriminalpolitik vielmehr hinreichend normbewahrend reagiert, ohne den Beschuldigten aus seiner individuellen Verantwortung zu entlassen oder das Vertrauen der Allgemeinheit in den Bestand und die Bewährung des Rechts zu enttäuschen. Diversion ist vielmehr

eine prozessuale Alternative zur Entkriminalisierung (siehe *Schroll* in Fuchs/Ratz, WK StPO Vorbemerkungen zum 11. Hauptstück (§§ 198 – 209 b), Tz 7 f mwN).

Zu Artikel 37 **Änderung des Unternehmensgesetzbuches**

Zu § 235 Abs 1:

Es ist unseres Erachtens nicht klar, ob die Regelung nur bei Umgründungen unter Anwendung des UmgrStG, bei vergleichbaren Transaktionen ohne Anwendbarkeit des UmgrStG oder auch auf vergleichbare Rechtsfiguren (welche Kriterien sind für die Vergleichbarkeit nötig?) anwendbar ist.

In Abs 1 Z 3 hat es statt „beizulegenden Wert“ „beizulegende Wert“ zu lauten.

Zu § 906 Abs 40:

Die vorgeschlagene Fassung des § 906 Abs 40 führt zu einer Rückwirkung. Wir regen dringend an, von einer rückwirkenden Anwendung der Neuregelung der Ausschüttungssperren abzusehen. Die Neuregelung der Ausschüttungssperren sollte erst auf zukünftige Umgründungen Anwendung finden.

Zu den Erläuternden Bemerkungen:

Wir regen an, den vorletzten Absatz der EB wie folgt zu ergänzen: „Aufgrund des Abstellens auf den Gewinn kürzen insbesondere umgründungsveranlasste Rückstellungen für latente Steuern den ausschüttungsgesperreten Betrag; gleiches gilt für mit der Umgründung verbundene andere Aufwendungen und Verpflichtungen, bspw Transaktionskosten wie die Grunderwerbsteuer.“

Der letzte Satz der EB, wonach Buchwertabgänge im Rahmen von Folgeumgründungen nicht zu einer Verminderung des ausschüttungsgesperreten Betrages führen, ist unklar. Im Gesetzestext findet sich hierfür kein Hinweis. Wir interpretieren diesen Satz so, dass es im Zuge von Folgeumgründungen beim Rechtsnachfolger nicht zu einer Verminderung des ausschüttungsgesperreten Betrages kommen sollen. Wir regen an, dies in den EB entsprechend klarzustellen.

Sonstige Anregung:

Weiters wird angeregt, dass für jenen Teil des Bilanzgewinns sowie der Kapitalrücklagen, der nach § 235 UGB nicht ausschüttbar ist, eine verpflichtende Anhangangabe vorgesehen wird.

Zu Artikel 38
Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994

Zu Z 2 - § 23:

Zur umsatzsteuerlichen Neugestaltung der Umsatzsteuer im Bereich Margenbesteuerung bei Reiseleistungen im B2B Bereich (§ 23 UStG):

Die Umstellung auf Margenbesteuerung im B2B Bereich erfolgt in Europa nicht flächendeckend. So wird zB Deutschland das Vertragsverletzungsverfahren in Kauf nehmen. Dies führt dazu, dass ein österreichischer Incoming Reiseveranstalter ab 1.5.2016 bei Verkauf einer österreichischen Hotelleistung an einen anderen Reiseveranstalter auf seine Marge 20% USt abführen muss. Besorgt ein deutscher Reiseveranstalter dieselbe Leistung an einen anderen Reiseveranstalter wird seine Marge ab 1.5.2016 gar nicht mehr der Umsatzsteuer unterworfen, da nach österreichischen Recht der Leistungsort dann in Deutschland wäre (§ 23 UStG neu) und nach deutschem Recht in Österreich (Grundstücksort). Somit wird die Marge des deutschen Veranstalters mit 20% weniger besteuert, was bei den knappen Margen in dieser Branche (ca. 10%) einen riesigen Wettbewerbsnachteil mit sich bringt.

Es ist aber begrüßenswert, dass zumindest für Reiseleistungen, die letztlich für unternehmerische Zwecke in Anspruch genommen werden (zB Kongresstourismus) keine zusätzliche Belastung entsteht. Wichtig ist es, für die Anwender einen Weg herauszufinden, wie zwischen der letztendlichen Nutzung für private oder unternehmerische Zwecke rechtssicher unterschieden werden kann. Aber dies wird wohl im Erlasswege erfolgen müssen.

Die kurze Frist zur Einführung erscheint v.a. für Incoming-Reiseveranstalter sehr schwer umsetzbar, da diese aufgrund ihres Geschäftsmodells idR nur B2B-Geschäfte machen und somit EDV-mäßig nicht auf Margenversteuerung ausgerichtet sind. Außerdem sind die Verträge mit den ausländischen Reiseveranstaltern bereits jetzt größtenteils für die Sommersaison 2016 abgeschlossen und somit würde die Margenbesteuerung einseitig zu Lasten der österreichischen Incoming Betriebe gehen. Wir dürfen daher vorschlagen, dass Inkrafttreten weiter in das Jahr 2016 zu verschieben.

Es wäre daher sicherzustellen, dass die Einführung einer solchen Regelung nur gemeinsam mit allen europäischen Staaten erfolgt und nicht Österreich als Tourismusland die inländischen Betriebe einseitig benachteiligt. Jedenfalls sollte – solange der Europäische Gleichklang noch nicht hergestellt ist – eine Opt-Out-Regelung hinzugefügt werden, welche es den österreichischen Reiseveranstaltern erlaubt, bei Leistungen an andere Unternehmer (Reisebüro) die allgemeinen Regelungen anzuwenden. Dafür spricht, dass der EuGH im Urteil vom 26. September 2013, Kommission/Spanien, C-189/11 in Rn 62: „Nach dem Zweck der Sonderregelung für Reisebüros müssen diesem Wirtschaftsteilnehmer vereinfachte Mehrwertsteuerregeln **gewährt werden können**“, aber wohl nicht müssen, was für ein Wahlrecht spricht.

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

mit freundlichen Grüßen

MMag. Dr. Verena Trenkwalder LL.M. e.h. (Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht)	Mag. Gerhard Marterbauer e.h. (Vorsitzender des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision)	Dr. Gerald Klement e.h. (Kammerdirektor)
--------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------

Referenten:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Altenburger
Prof. Mag. Dr. Stefan Bendlinger
Mag. Rainer Brandl
Dr. Florian Brugger
Mag. Christian Bürgler
Dr. Günter Cerha
Mag. Dr. Andreas Alexander Damböck
em. o. Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Anton Egger
Univ.-Doz. Mag. Dr. Friedrich Fraberger, LL.M.
Mag. Karin Fuhrmann
Mag. Dr. Werner Gedlicka
MMag. Dr. Klaus-Bernhard Gröhs, LL.M.
Prof. Dr. Günther Hackl
Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Dr. Martin Jann
Mag. Dr. Richard Jerabek
Mag. Dr. Oliver Kempf
Univ.-Prof. Mag. Dr. Dr.h.c. Michael Lang
Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner
Mag. Dr. Harald Manessinger
Priv.-Doz. MMag. Dr. Ernst Marschner, LL.M.
Mag. Helmut Maukner
Univ.-Prof. Dr. Christian Nowotny
Mag. Dr. iur. Jürgen Reiner, LL.M.
Mag. Dr. Robert Reiter
Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil
Mag. Gottfried Schellmann
Mag. Norbert Schrottmeyer
Hon.-Prof. Univ.-Doz. Mag. Dr. Reinhard Schwarz

Mag. Claudia Steegmüller

Dr. Markus Stefaner

Mag. Dr. Eugen Strimitzer

Mag. Gottfried Sulz

Em. Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer

Univ.-Prof. Mag. Dr. Michael Tumpel

Mag. Margit Widinski

Mag. Erich Wolf

Mag. Gerhard Writzmann

Mag. DDr. Hans Zöchling