

Bundesministerium für Finanzen
Johannesgasse 5
1010 Wien

Wien, 11. Mai 2023
GZ 2023-0.308.011

Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 2023, CESOP–Umsetzungsgesetzes 2023 und Verordnungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Rechnungshof (RH) nimmt zu dem mit Schreiben vom 21. April 2023, GZ: 2023-0.305.043, übermittelten, im Betreff genannten Entwurf aus der Sicht der Rechnungs– und Gebarungskontrolle wie folgt Stellung:

1. Allgemeine Bemerkungen zu den Änderungen im Steuerrecht

1.1 Zu den vorgeschlagenen Maßnahmen im Steuerrecht

Der RH weist einleitend darauf hin, dass mit dem Gesetzespaket neue Steuerbegünstigungen bzw. Steuerbefreiungen geschaffen und bestehende ausgedehnt werden. Dies betrifft u.a. die Steuerfreiheit von Entschädigungszahlungen an Wahlbeisitzer und steuerliche Erleichterung für die außerbetriebliche Nutzung leerstehender Gebäude (Einkommensteuergesetz), die Pauschalierung von Gebühren (Gebührengesetz) oder die Übertragungsrücklagen stiller Reserven (Umgründungssteuergesetz).

Diese Ausweitung führt entgegen dem Ziel einer Vereinfachung des Steuerrechts zu einer weiteren Erhöhung der Komplexität des Steuerrechts und neben Einnahmenausfällen zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Unternehmen. Der RH anerkennt die Verwaltungsvereinfachungen, die mit gegenständlichem Gesetzespaket – insbesondere durch Digitalisierungsmaßnahmen – erfolgen sollen. Dennoch unterbleibt weiterhin eine Durchforstung sowie Beseitigung bestehender Steuerbegünstigungen und damit eine grundsätzliche Vereinfachung des Steuerrechts.

Insbesondere soll durch die Einführung des § 39 Abs. 4 EStG 1988 eine Generalnorm für die Ausübung der Wahlrechte verankert werden, die somit als wesentliche Steuerbegünstigungen bestehen bleiben.

Der RH verweist auf seine wiederholt ausgesprochene Empfehlung „auf ein transparentes, einfaches

und verständliches Einkommensteuerrecht hinzuwirken. Dies würde dem Bürger die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen“ („Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2018/4, TZ 6).

Die angestrebte Vereinfachung des Steuerrechts wurde in der Vergangenheit bereits mehrfach angekündigt, unterblieb jedoch bisher. Vielmehr führte die Ausweitung von Begünstigungen im Steuerrecht im Rahmen von verschiedenen Gesetzespaketen zu einer weiteren Erhöhung der Komplexität des Steuerrechts und des Verwaltungs- und Kontrollaufwands für die Finanzverwaltung.

Der RH hat dem BMF empfohlen, die bestehenden Begünstigungen kritisch zu durchforsten sowie zu evaluieren und auf dieser Grundlage auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinzuwirken (a.a.O. TZ 5), ohne die beabsichtigten Wirkungen aus den Augen zu verlieren.

Der RH hat zudem bereits mehrfach auf den stetig wachsenden Umfang des Rechtsbestandes mit den zahlreichen Novellen seit der Einführung des geltenden Einkommensteuergesetzes 1988 hingewiesen und eine Vereinfachung des Abgabenrechts mehrmals empfohlen (vgl. jüngst: „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2018/4, TZ 6; „Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttungen“, Reihe Bund 2018/35). Allein § 124b EStG 1988 (Inkrafttretens- und Übergangsbestimmungen) weist mittlerweile einen Umfang von 431 Ziffern auf.

Zusammenfassend enthält auch der vorliegende Entwurf keine substanziellen Schritte in Richtung Verringerung der Komplexität des Steuerrechts, Evaluierung bestehender Begünstigungen sowie Senkung des Verwaltungs- und Kontrollaufwands.

1.2 Zu den im Entwurf vorgesehenen Befristungen und Evaluierungen

Der RH weist kritisch darauf hin, dass die meisten der im Entwurf vorgesehenen Maßnahmen nicht befristet erlassen werden. Er verweist in diesem Zusammenhang auf den Bericht „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2018/4, in dessen TZ 2 er eine Befristung von Steuerbegünstigungen empfohlen hatte.

Der RH weist weiters darauf hin, dass die Erläuterungen keine Ausführungen dazu enthalten, ob die vorgeschlagenen Änderungen der Maßnahmen weiterhin – auch unbefristet – benötigt werden, und ob die ursprünglich beabsichtigten Ziele dieser Begünstigungen erreicht wurden. Er vermisst in den Erläuterungen daher eine vorhergehende kritische Evaluierung der Maßnahmen anhand von messbaren Indikatoren.

1.3 Zur angestrebten Verwaltungsvereinfachung und zur Digitalisierung

Der RH anerkennt grundsätzlich positiv, dass der Entwurf auch Maßnahmen für eine Verwaltungsvereinfachung und Digitalisierung enthält und weist beispielhaft etwa auf

- die Ausnahmen bei der Besteuerung bestimmter Tauschvorgänge i.Z.m. Grenzbereinigungen (§ 30 Abs. 2 Z 4, § 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988),
- Bestimmungen zur Digitalisierung der Erklärung zur Kapitalertragsteuer–Befreiung durch Kreditinstitute (§ 94 Z 5, 12 und 15, § 95 Abs. 3 Z 2 und § 124b Z 430 EStG 1988; Befreiungserklärungs–Durchführungsverordnung),
- Neuregelungen im Bereich des Umgründungssteuerrechts (§ 13 Abs. 1 und § 43 Abs. 1 UmgrStG; § 18 Abs. 3 und § 34 Abs. 1 und dritter Teil Z 37 UmgrStG; § 19 Abs. 2 Z 6 sowie dritter Teil Z 37 UmgrStG; § 32 Abs. 1 und Abs. 1a, § 33 Abs. 4. und 5 und § 34 Abs. 1a sowie dritter Teil Z 38 UmgrStG),
- die Änderungen zu Pauschalierungen im GebührenG 1957,
- die Neuregelung der Selbstberechnung und Entrichtung der Versicherungssteuer (§ 7 Abs. 3 VersStG),
- die geplanten Bestimmungen zur elektronischen Zustellung im Nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022,
- die Klarstellung, dass künftig anspruchsberechtigte Unternehmer, die bisher aufgrund ihres Tätigkeitsfeldes mehrere Erklärungen abzugeben hatten, nur mehr eine einzige Erklärung abzugeben haben (§ 2 Abs. 1 und § 16 Abs. 8 Gesundheits– und Sozialbereichbeihilfengesetz) und
- die Übermittlung der Monats– und Jahreserklärungen über FinanzOnline (§ 6 Abs. 1 und 2 und § 16 Abs. 8 Gesundheits– und Sozialbereichbeihilfengesetz).

2. Inhaltliche Anmerkungen

2.1 Zu Artikel 1 Abgabenänderungsgesetz – Einkommensteuergesetz

Zu § 39 Abs. 4, § 1 Abs. 4, § 5 Abs. 2, § 6 Z 6 lit. c, § 10 Abs. 7, § 11 Abs. 6, § 17 Abs. 2, § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a, § 30 Abs. 7, § 37 Abs. 4, § 97 Abs. 2 EStG 1988 (Schaffung einer Generalnorm im Einkommensteuergesetz betreffend die Antragstellung und Ausübung von Wahlrechten)

In § 39 Abs. 4 EStG 1988 soll – im Interesse der Rechtssicherheit und Rechtsvereinheitlichung – eine generelle Regelung aufgenommen werden, die die Wahrnehmung von veranlagungsbezogenen Besteuerungswahlrechten und Anträge betrifft und auch für das Körperschaftsteuergesetz 1988 sowie das Umgründungssteuergesetz maßgeblich ist, soweit keine spezielleren Bestimmungen vorgesehen sind.

Weiters soll ausdrücklich verankert werden, dass Besteuerungswahlrechte und Anträge nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft nachträglich ausgeübt oder geändert bzw. zurückgezogen werden können.

Der RH erachtet die beabsichtigte Vereinheitlichung durch eine Generalnorm als zweckmäßig, zumal bereits in den Berichten des RH mehrfach aufgezeigt wurde, dass es aufgrund der bestehenden

Komplexität des Steuerrechts einer Vereinfachung bedarf.

Der RH weist jedoch darauf hin, dass durch die Änderungen Rechtssicherheit grundsätzlich somit nur hinsichtlich der anzuwendenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen geschaffen wird. Jedoch können nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften auch nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft die Wahlrechte noch nachträglich ausgeübt oder geändert bzw. zurückgezogen werden. Dies kann dem angestrebten Ziel von Rechtssicherheit in vollumfänglichem Sinne entgegenstehen und zusätzlichen Verwaltungsaufwand verursachen.

Zu § 32 Abs. 4 EStG 1988 (Zurechnung von Dividenden sowie die Anrechnung und Rückerstattung von Kapitalertragsteuer bei zentralverwahrten Aktien)

(1) In § 32 Abs. 4 EStG 1988 sollen ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen für die Zurechnung von Dividenden sowie die Anrechnung und Rückerstattung von Kapitalertragsteuer bei zentralverwahrten Aktien erfolgen. Dies soll zur Schaffung von Rechtssicherheit und Verbesserung der Vollzugsmöglichkeiten führen, indem Empfehlungen des RH verfolgt und klare, international anerkannte Standards für den Kapitalmarkt geschaffen sowie KEST-Vermeidungsmodelle effizienter bekämpft werden.

(2) Das BMF veröffentlichte im Jahr 2014 eine „Information zur Rückerstattung der Kapitalertragsteuer auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige“ in der es versuchte, eine für den Vollzug praktikable Lösung zur Abwehr missbräuchlicher Anträge auf Kapitalertragsteuer-Erstattung – insbesondere in Cum-Ex-Fällen – zu finden. Der RH hatte dazu in seinem 2018 veröffentlichten Bericht „Kapitalertragsteuer-Erstattungen nach Dividendenausschüttung“ (Reihe Bund 2018/35) u.a. festgehalten, dass

- das damals zuständige Finanzamt seine abweisenden Erledigungen auf diese Information stützte;
- diese Vorgangsweise 2015 auch tatsächlich zu einer deutlichen Steigerung nicht anerkannter Erstattungsanträge führte;
- die in der Information vertretene Rechtsansicht allerdings nicht unumstritten war und demnach in der Praxis zu Rechtsmitteln führte, die noch nicht ausjudiziert waren; deshalb bestand weiterhin ein hohes Abgabenausfallsrisiko;
- andere Staaten – bspw. Deutschland – der Problematik missbräuchlicher Anträge und der damit verbundenen Mehrfacherstattung von Kapitalertragsteuer mit geänderten Rechtsgrundlagen begegneten.

Der RH hatte dem BMF u.a. empfohlen, größtmögliche Rechtssicherheit herzustellen, Best Practices zu erheben und in weiterer Folge gesetzliche Vorschriften vorzubereiten, die auf die korrekte Anwendung von steuerlichen Grundsätzen wie z.B. der Einkünftezurechnung, Bezug nehmen und einen möglichst einfachen Vollzug unter Wahrung der finanziellen Interessen Österreichs sicherstellen sollen (Schlussempfehlungen 10 und 11 des o.a. Berichts).

In seinem Bericht zur Follow-up-Überprüfung (Reihe Bund 2022/4) hielt er u.a. fest, dass das BMF seine

Rechtsansicht aus der Information von 2014 unverändert aufrecht hielt und keine weiteren Schritte setzte, um die vom RH empfohlene größtmögliche Rechtssicherheit herzustellen (TZ 3).

Wegen der festgestellten Risiken hatte er eine technische Lösung empfohlen, die eine Zuordnung des Wertpapierbesitzes für die Kapitalertragsteuer-Erstattung an eine einzige Person – und auch zu einem rechtlich determinierten Zurechnungszeitpunkt – ermöglicht, um Mehrfacherstattungen auszuschließen.

Mit dem vorliegenden Entwurf sollen nunmehr – den Empfehlungen des RH aus dem Vorbericht folgend – gesetzliche Bestimmungen für die Zurechnung von Dividenden sowie die Anrechnung und Rückerstattung von Kapitalertragsteuer festgelegt werden.

Der RH anerkennt die Bestrebungen des BMF, mit dem vorliegenden Entwurf Betrugsmaßnahmen im Zusammenhang mit Kapitalertragsteuer-Erstattungen auf Dividenden hintanzuhalten und sieht damit seine Empfehlungen aus dem Vorbericht grundsätzlich als berücksichtigt an.

(3) Das BMF verweist in den Erläuterungen darauf, dass *„für diese Fälle die Zurechnung der Dividende, abweichend von den allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen bei Ausschüttungen (...) und der ehemaligen Verwaltungspraxis (...), künftig den Börseusancen entsprechend auf das wirtschaftliche Eigentum am „Record-Tag“ abgestellt werden.“*

(4) Der RH anerkennt, dass der vorliegende Entwurf mit dem „Record-Date“ den von ihm in seinen Berichten empfohlenen rechtlich determinierten Zurechnungszeitpunkt enthält. Er weist allerdings darauf hin, dass der Entwurf keine technische Lösung enthält, die eine Zuordnung des Wertpapierbesitzes für die Kapitalertragsteuer-Erstattung an eine einzige Person sichert. Nach Ansicht des RH bleibt es weiterhin Aufgabe des zuständigen Finanzamts, diese im Rahmen der Beweiswürdigung zu prüfen. Der Entwurf enthält auch keine Regelung darüber, wie zu erkennen ist, ob sich die auf „Dividendenzahlungen“ lautenden Bestätigungen von Depotbanken auch tatsächlich auf mit Kapitalertragsteuer behaftete Dividenden beziehen, oder ob lediglich Dividendenkompensationszahlungen stattfanden, die als Dividendenzahlungen bestätigt wurden.

Der RH stellt weiters fest, dass die in § 32 Abs. 4 Z 2 lit. a und b EStG 1988 geregelten Voraussetzungen für die Anrechnung oder Rückzahlung einbehaltener Kapitalertragsteuer an das Einkommensteuergesetz in Deutschland angelehnt sind und damit als Best-Practice-Modell im Sinne der Empfehlung des RH herangezogen wurden.

Zu der Bestimmung in § 32 Abs. 4 Z 2 lit. c EStG 1988, dass die Bestimmungen des Abs. 4 nicht anzuwenden sind, wenn die Einkünfte, für die die Anrechnung oder Rückerstattung der Kapitalertragsteuer erfolgen soll, im Veranlagungszeitraum nicht mehr als 20.000 EUR betragen, weist der RH darauf hin, dass dazu keine Ausführungen in den Erläuterungen vorliegen. Die vorliegende geplante Bestimmung könnte zwar auf eine Verwaltungsvereinfachung abzielen, jedoch haben bereits die Erfahrungen aus der Vergangenheit gezeigt, dass die AntragstellerInnen Gestaltungsmöglichkeiten – z.B. die Splitting von Beträgen um Grenzen zu unterschreiten – nutzen, um derartige (Bagatell-)Regelungen in Anspruch zu nehmen. Der RH regt daher an, die Erforderlichkeit für eine derartige Regelung zu überdenken.

2.2 Zu Artikel 2 Abgabenänderungsgesetz – Körperschaftsteuergesetz

Zu § 26c Z 90 KStG 1988

Aufgrund eines VwGH–Erkenntnisses (Ra 2021/15/0053) soll eine rückwirkende Regelung zur Übertragung von stillen Reserven aus der Veräußerung einer Beteiligung durch eine Privatstiftung auf eine im selben Kalenderjahr angeschaffte Ersatzbeteiligung normiert werden.

Der RH erachtet die Sicherstellung der Steueranhängigkeit früher übertragener stiller Reserven gem. § 13 Abs. 4 KStG durch Privatstiftungen als zweckmäßig. Die Übertragung von stillen Reserven gem. § 13 Abs. 4 KStG stellt jedoch grundsätzlich eine Steuerbegünstigung (analog zu § 12 Einkommensteuergesetz 1988) dar. Der RH empfahl in seinem Bericht „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht; Follow–up–Überprüfung“, (Reihe Bund 2018/4, TZ 5 u. TZ 6), dem BMF, dass es u.a. auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht hinwirken soll um den Bürgerinnen und Bürgern die Einhaltung von Rechtsvorschriften zu erleichtern und die Verfahren für die Verwaltung zu vereinfachen. Der RH empfahl dem BMF ferner die kritische Durchforstung sowie Evaluierung der bestehenden steuerlichen Begünstigung – angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmeherausfälle – auf deren beabsichtigte Wirkung.

Der RH erachtet die über den Gesetzeswortlaut hinausgehende Möglichkeit zur Regelung von Begünstigungen in Richtlinien bzw. Erlässen, insbesondere im Hinblick auf die Rechtssicherheit für Bürgerinnen und Bürger sowie die Möglichkeit unerwarteter Folgekosten für den Bundeshaushalt, als nicht zweckmäßig. Er weist darauf hin, dass sich das VwGH–Erkenntnis im Gesetzestext oder in den betroffenen Richtlinien wiederfinden soll, um zukünftige Problemstellungen zu vermeiden. Der RH empfiehlt, die Begünstigung der Übertragung von stillen Reserven für Privatstiftungen auf deren grundsätzliche Wirksamkeit hin zu evaluieren.

2.3 Zu Artikel 3 Abgabenänderungsgesetz – Umgründungssteuergesetz

Zu § 5 Abs. 1 Z 6, § 36 Abs. 3 Z 3 und § 37 Abs. 2 UmgrStG

Mit den Regelungen sollen Lücken geschlossen werden, die auf Anteilsehaberebene bei Verschmelzungen und Spaltungen zum Vorschein kamen, um die Steuerhängigkeit bei grenzüberschreitenden Umgründungsvorgängen, für das vor dem Umgründungsvorgang in Österreich steuerhängigem Vermögen sicherzustellen. Die Besteuerung soll nur dann erfolgen, wenn diese Vermögensteile in weiterer Folge durch den ausländischen Anteilhaber veräußert werden oder diese auf sonstige Weise aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Die Steuerschuld entsteht in diesen Fällen in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem Fremdvergleichswert zum Verschmelzungstichtag.

Der RH weist in diesem Zusammenhang auf den Verwaltungsmehraufwand für die Finanzverwaltung hin, die derartige Umgründungsvorgänge einerseits evident halten und andererseits Veränderungen beim nunmehrigen ausländischen Anteilhaber verfolgen muss. Dieser Verwaltungsmehraufwand und die finanziellen Auswirkungen für derartige Anteilsveräußerungen werden in der WFA jedoch nicht

dargestellt.

2.4 Zu Artikel 10 Abgabenänderungsgesetz – Tabakmonopolgesetz

Die Änderungen im Tabakmonopolgesetz betreffen u.a. folgende Punkte:

- Künftig sollen Tabaktrafiken explizit nach dem Bundesvergabegesetz–Konzessionen 2018, BGBl. I 65/2018 i.d.g.F. (und nicht wie bislang nach den Regeln des Tabakmonopolgesetzes 1996) vergeben werden.
- Derzeit werden 55 % der Trafiken (von rd. 5.000) von Menschen mit Behinderung geführt. Dieser Anteil soll gesteigert werden, Konzessionen sollen daher grundsätzlich nur an voll geschäftsfähige Menschen mit Behinderungen vergeben werden, die in der Lage sind, das Tabakfachgeschäft während der gesamten Laufzeit persönlich, eigenverantwortlich und selbständig zu führen.
- Gibt ein Mensch mit Behinderung seine Tätigkeit als Tabaktrafikanter auf, soll mitarbeitenden Angehörigen ein ausschließliches, persönliches Recht zum Weiterbetrieb des Geschäftes ohne Vergabeverfahren zustehen.
- Zu den Aufgaben der Monopolverwaltung GmbH zählt die Sicherstellung der Einhaltung von Jugendschutzbestimmungen durch Tabaktrafikanten, dabei soll sie minderjährige Überprüfungsorgane einsetzen dürfen.

Zu den angesprochenen Punkten hat sich der RH im Bericht „Monopolverwaltung GmbH“ (Reihe Bund 2017/15) geäußert. Die relevanten, an die Monopolverwaltung GmbH (MVG) und das BMF gerichteten Schlussempfehlungen lauten wie folgt:

„(13) Vergabegrundsätze und objektive Kriterien zur Beurteilung des dringenden Bedarfs für eine Tabaktrafik und des Vorliegens einer unzumutbaren Ertragsschmälerung wären in Vergaberichtlinien schriftlich festzulegen, um eine transparente und einheitliche Vorgangsweise aller Sachbearbeiterinnen und Sachbearbeiter und Bestellungskommissionen sicherzustellen. (TZ 17)“

„(14) Die MVG sollte im Interesse einer besseren Auswahlmöglichkeit unter einer größeren Anzahl von Bewerbungen künftig stärker vom Instrument der öffentlichen Ausschreibung Gebrauch machen, allenfalls auch mit Standortalternativen. (TZ 18)“

„(15) Die MVG sollte im Sinne ihres sozialpolitischen Ziels darauf achten, dass die rückläufige Tendenz beim Anteil Vorzugsberechtigter an Vergaben bei einer gleichzeitigen Erhöhung ihres Anteils bei Vertragsbeendigungen nicht auch zu einem Rückgang ihres relativen Anteils an Tabakfachgeschäften führt. (TZ 19)“

„(16) Die MVG sollte auch im Interesse ihrer sozialpolitischen Zielsetzung künftig stärker vom Instrument der öffentlichen Ausschreibung Gebrauch machen, um ihre Entscheidung bei Vorliegen mehrerer vorzugsberechtigter Bewerberinnen und Bewerber nach dem Maß der Bedürftigkeit oder dem Grad der Behinderung treffen zu können. (TZ 20)“

„(18) Das in Ausarbeitung befindliche Konzept zur Verbesserung der Einhaltung der

Jugendschutzbestimmungen durch Tabaktrafiken wäre ehestmöglich fertigzustellen und die Einhaltung der Jugendschutzbestimmungen durch Tabaktrafiken wäre verstärkt zu kontrollieren. (TZ 22)“

„(24) Das BMF und die MVG sollten prüfen, welche Möglichkeiten für eine sachlich und sozial vertretbare Einschränkung der Nachfolgeansprüche (...) bestehen, um dafür den Anteil der Bestellungen Vorzugsberechtigter zu erhöhen und gegebenenfalls auf eine gesetzliche Änderung hinwirken. (TZ 21)“

Die im Begutachtungsentwurf geplanten Änderungen entsprechen den Intentionen der zitierten Schlussempfehlungen des RH zu den sozialpolitischen Aspekten der Vergabe von Trafiken einschließlich Nachfolgeansprüche für Angehörige sowie zur Einhaltung von Jugendschutzbestimmungen. Der RH wertet diese Regelungen daher positiv im Sinn einer Berücksichtigung seiner o.a. Empfehlungen.

2.5 Zu Artikel 13 Abgabenänderungsgesetz – Bundesabgabenordnung

Zu § 134a und § 323 Abs. 77 und zur Quotenregelungsverordnung

Durch die Regelung soll die gesetzliche Einreichfrist für Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie die Feststellung der Einkünfte, die durch den Steuerberater vertreten sind, spezifisch geregelt werden. Gemäß § 134a Abs. 1 BAO sollen Abgabenerklärungen von berufsmäßig mittels Vertretungsvollmacht vertretenen Abgabepflichtigen bis längstens 31. März des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres eingereicht werden können. Diese bundesgesetzlich festgelegte Frist ist wiedereinsatzbar und kann vom Finanzamt längstens bis 30. Juni des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres verlängert werden. Diese Frist kann ausschließlich im Rahmen einer automationsunterstützten Quotenregelung mit Zwischenfristen in Anspruch genommen werden. Der Bundesminister für Finanzen soll mit Verordnung die oben genannten Fristen bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände erstrecken können.

Eine Konkretisierung der automationsunterstützten Quotenregelung soll zudem im Rahmen der Quotenregelungsverordnung erfolgen. Diese betrifft Details

- der elektronischen Anmeldung von Steuernummern zur Quotenregelung,
- der Abmeldung von Steuernummern von der Quotenregelung über FinanzOnline,
- die Festlegung der Zwischenfristen (fünf Abgabeterminen) und der entsprechenden prozentuellen Anteile an einzureichenden Abgabenerklärungen,
- die anlassbezogene Abberufung von Abgabenerklärungen innerhalb der Quotenregelung wie etwa Außenprüfungen gem. § 147 BAO sowie die Folgen bei Nichteinhaltung der Zwischentermine durch den berufsmäßigen Parteienvertreter.

Dies soll zu einer Stärkung der Rechtssicherheit führen.

Der RH empfahl in seinem Bericht „Risikomanagement in der Finanzverwaltung; Follow-up–

Überprüfung“ (Reihe Bund 2017/27, TZ 12), geeignete Maßnahmen – wie z.B. eine verstärkte vorzeitige, allenfalls elektronisch ausgelöste, Abberufung von Quotenfällen oder eine generelle Neufassung der Quotenregelung – zu ergreifen und der Empfehlung der internen Revision des BMF, die aktuelle Gestaltung der Quotenregelung inklusive der nicht ins Organisationshandbuch übernommenen (unverbindlichen) Handlungsanleitungen vollständig zusammengefasst in einem einheitlichen Dokument abzubilden und den Finanzämtern zur Kenntnis zu bringen, ehestmöglich nachzukommen.

Der RH erachtet die diesbezügliche vorgeschlagene Regelung daher als zweckmäßig im Sinne der Berücksichtigung seiner Empfehlungen.

3. Nicht umgesetzte Empfehlungen

Im Hinblick auf die nicht umgesetzten Empfehlungen verweist der RH auch auf seine Begutachtung zum Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022 Teil I – ÖkoStRefG 2022 Teil I (Schreiben vom 6. Dezember 2021, GZ 303.315/001–P1–3/21).

Folgende Empfehlungen des RH werden auch mit dem nun vorliegenden Entwurf nicht umgesetzt:

„Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2018/4

„Das BMF sollte darauf hinwirken, dass Steuerbegünstigungen im Einkommensteuerrecht künftig nur mehr befristet gewährt werden, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind. Bestehende Begünstigungen wären ebenso zu evaluieren. (TZ 2)“

„Das BMF sollte die Wirkungen jeder einzelnen Begünstigung im Einkommensteuerrecht – im Sinne einer zu schaffenden Begriffsdefinition – jährlich nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte erheben und im Sinne von mehr Transparenz dem Nationalrat detailliert berichten. (TZ 3)“

„Das BMF sollte auch für die – bereits bestehenden – Begünstigungen im Einkommensteuerrecht qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festlegen. Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung zu überprüfen, aktiv zu steuern und um gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können. (TZ 4)“

„Das BMF sollte in einem Gesamtkonzept festlegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. Dabei wäre regelmäßig und umfassend zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden, ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht und wie gegebenenfalls unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können. Über die erzielten Ergebnisse wäre dem Nationalrat umfassend Bericht zu erstatten. (TZ 5)“

„Das BMF sollte die bestehenden Begünstigungen kritisch durchforsten sowie evaluieren und auf dieser Grundlage – angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmeherausfälle –

unter Berücksichtigung der beabsichtigten Wirkungen auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinwirken. (TZ 5)“

„Das BMF sollte auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht hinwirken. Dies würde den Bürgerinnen und Bürgern die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen. (TZ 6)“

„Das BMF sollte darauf hinwirken, dass Gesetzesbestimmungen möglichst klar und eindeutig anwendbar formuliert werden, um aufwendige Verfahren für die Bürgerinnen und Bürger und die Finanzverwaltung zu vermeiden. (TZ 6)“

„Das BMF sollte aus der Sicht des Risikomanagements eine Vereinfachung des Steuerrechts und den Wegfall komplexer steuerlicher Begünstigungen anstreben. (TZ 6)“

„Das System der Spendenbegünstigungen wäre zum Zweck der Erhöhung der Transparenz zu überdenken. (TZ 7)“

„Das Finanzministerium sollte die Begünstigung der Absetzbarkeit von Kirchenbeiträgen im Hinblick auf die beabsichtigten Wirkungen evaluieren. (TZ 10)“

„Energiebesteuerung in Österreich; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2009/6

„Das BMF sollte auf die Umsetzung der von der Energiesteuerrichtlinie der EU eingeräumten Möglichkeiten für eine ökologische Ausrichtung der Energieabgaben hinwirken. (TZ 3)“

„Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA); Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2015/3

„Die Bemessungsgrundlagen der von der GPLA betroffenen Abgaben und Beiträge wären zu harmonisieren, um ein erhebliches Einsparungspotenzial aufgrund der damit verbundenen Synergieeffekte zu erzielen. Dazu wären die bereits vorliegenden Vorschläge unter Einbindung der Sozialversicherungsträger und weiterer Experten zielgerichtet zu behandeln und in einen Gesetzgebungsprozess überzuführen. (TZ 2)“

„Genderspekte im Einkommensteuerrecht mit dem Schwerpunkt Lohnsteuer“, Reihe Bund 2017/52

„Auf Basis der vorliegenden Expertenvorschläge wäre auf die Umsetzung jener konkreten steuerlichen Maßnahmen hinzuwirken, die geeignet sind, negative Erwerbsanreize abzubauen und positive Erwerbsanreize zu setzen, um damit all jene Hebel zu nutzen, die dem BMF zur Erreichung seines Gleichstellungsziels der UG 16 Öffentliche Abgaben zur Verfügung stehen. (TZ 5)“

„Die steuerlichen Begünstigungen wären gezielt daraufhin zu evaluieren, inwieweit sie negative Erwerbsanreize für Frauen setzten oder erhöhten. In der Folge wäre darauf hinzuwirken, die so identifizierten steuerlichen Begünstigungen durch Maßnahmen im Sinne des Ziels der besseren Verteilung der Erwerbsarbeit und der unbezahlten Arbeit zu ersetzen. (TZ 6)“

„In einem Gesamtkonzept wäre festzulegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. In

diesem Konzept wäre die Wirkung auf das Gleichstellungsziel der UG 16 zu berücksichtigen. (TZ 6)“

„Es wäre auf die Umsetzung geeigneter steuerlicher Maßnahmen zur Verringerung des Gender pay gap hinzuwirken. (TZ 6)“

„Die Auswirkungen des Grundfreibetrags auf das Gleichstellungsziel der UG 16 wären, vor allem im Hinblick auf die Erhöhung der Erwerbstätigkeit der Frauen, zu evaluieren. Zur Herbeiführung einer sachgerechten Lösung wären die Sozialversicherungsbeiträge und die Transferzahlungen in die Überlegungen einzubeziehen. (TZ 6)“

„Die steuerlichen Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Gleichstellungsziel der UG 16 wären mit Transferleistungen und Familienförderungen abzustimmen. (TZ 8)“

„Rechtsmittel in der Steuerverwaltung“, Reihe Bund 2022/21

„Das Abgabenausfallsrisiko im Zusammenhang mit der Komplexität des Steuerrechts sowie mit der Rechtsmittelanfälligkeit einzelner Bestimmungen wäre zu erheben. Das Ministerium sollte dazu Maßnahmen setzen und entsprechende Gesetzesvorschläge ausarbeiten, um den Steuerrechtsbestand insgesamt einfacher, verständlicher und transparenter zu gestalten. (TZ 18)“

4. CESOP–Umsetzungsgesetz 2023

Der RH hatte in seinem Bericht zur „Umsatzsteuer bei internationalen digitalen B2C–Dienstleistungen“ (Reihe Bund 2021/28) umfassend auf das Abgabenausfallsrisiko bei grenzüberschreitenden digitalen Dienstleistungen, die einem raschen Wachstum unterliegen, hingewiesen. Die Identifikation von ausländischen Unternehmen, die digitale Dienstleistungen in Österreich erbringen, und die Erhebung der darauf entfallenden Umsatzsteuer stellen die Finanzverwaltung vor zusätzliche Herausforderungen.

Der RH hatte kritisch festgehalten, dass dem Ministerium – und seinen nachgeordneten Dienststellen – nicht bekannt war, in welchem (geschätzten) Ausmaß internationale digitale B2C–Dienstleistungen in Österreich erbracht wurden und wie hoch mögliche Einnahmeherausfälle an Umsatzsteuer waren. Der RH hatte kritisiert, dass die Finanzverwaltung – mit Ausnahme von Einzelfällen – keine Maßnahmen zur Identifikation von steuerlich nicht erfassten Unternehmen setzte und damit nicht sicherstellen konnte, dass alle in Österreich ausgeführten digitalen B2C–Dienstleistungen steuerlich erfasst wurden.

Der RH erachtet in diesem Zusammenhang die Informationen der Zahlungsdienstleister als zweckmäßig, um Steuerausfällen entgegenzuwirken sowie Anbieter grenzüberschreitender Lieferungen und Leistungen identifizieren zu können.

Der RH hatte im zit. Bericht auf die fehlenden Ressourcen und das Abgabenausfallsrisiko aufgrund der geringen Kontrollichte hingewiesen. Aufgrund des raschen Wachstums internationaler digitaler B2C–Dienstleistungen hatte er empfohlen, die für die Finanzverwaltung erforderlichen (Personal– und IT–) Ressourcen zu ermitteln und zur Verfügung zu stellen, um die Sicherung des Abgabeanpruchs im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen. Er verweist daher noch einmal auf

die Notwendigkeit ausreichende Ressourcen zur Verfügung zu stellen, weil die Finanzverwaltung nur durch ausreichende Prüfungen bzw. Kontrollen der von den Zahlungsdienstleistern übermittelten Daten das Ziel des Gesetzes nämlich der Bekämpfung des Betruges und von Steuerausfällen erreichen kann. Werden nunmehr die von den Zahlungsdienstleistern übermittelten Daten nicht umfassend für wirksame Kontrollen genutzt, werden ungewollte Steuerausfälle in Kauf genommen und das Ziel der Übermittlung der Informationen der Zahlungsdienstleister – eine wirksame Betrugsbekämpfung – wird verfehlt. Der RH weist deshalb kritisch darauf hin, dass mit den laut Gesetzesmaterialien in den beiden Finanzämtern vorgesehenen Ressourcen keine ausreichenden Kontrollen stattfinden können. Gerade mit der Einführung des neuen Systems CESOP wären ausreichende Prüfungen geboten und zweckmäßig, um rasch auch präventive Wirkungen erzielen zu können und damit weiteren Steuerausfällen entgegenwirken zu können.

5. Zur Darstellung der finanziellen Auswirkungen zum Abgabenänderungsgesetz 2023

5.1 Steuermehr-/mindereinnahmen

Durch die Einführung der Steuerentlastungs- und Fördermaßnahmen soll es nach den Erläuterungen im Betrachtungszeitraum 2023 bis 2027 zu kumulierten finanziellen Auswirkungen (etwa aufgrund Steuermindereinnahmen und Mehraufwendungen im Bereich der Digitalisierung) in Höhe von insgesamt rund 18,08 Mio. EUR kommen.

5.2 Zur Darstellung in der wirkungsorientierten Folgenabschätzung (WFA)

5.2.1 Überblick

Mit dem zur Begutachtung vorliegenden Abgabenänderungsgesetz 2023 werden 19 bestehende Gesetze geändert und 23 Maßnahmen verfolgt.

Obwohl die einzelnen Gesetzesänderungen Verwaltungsvereinfachungen – etwa durch das Zusammenfassen von Gebühren, Pauschalierungen oder die Digitalisierung von Abläufen – beabsichtigen, werden die damit verbundenen finanziellen Auswirkungen in der WFA großteils nicht ausgewiesen.

(1) Von dieser grundsätzlichen Feststellung ausgenommen sind folgende Artikel des AbgÄG 2023 bzw. der beabsichtigten Gesetzesänderungen, die im Rahmen der WFA – konkret bei der Darstellung der finanziellen Auswirkungen auf den Bundeshaushalt und andere öffentliche Haushalte – berücksichtigt werden:

- Maßnahme 2 (Artikel 1; § 3 Abs. 1 Z 40 und § 124b Z 424 EStG 1988) Umsetzung der Steuerfreiheit von Entschädigungszahlungen an Wahlbeisitzer
- Maßnahme 6 (Artikel 5; § 3 Abs. 2 Z 2 bzw. § 14 Tarifpost GebG)

Die Umsetzung der Maßnahme 2 im AbgÄG 2023 soll ab dem Jahr 2025 eine Entlastungswirkung und somit Mindereinnahmen in Höhe von 3 Mio. EUR jährlich, jene aus Maßnahme 6 150.000 EUR jährlich bewirken.

(2) Die Darstellung der Auswirkungen auf die Verwaltungskosten berücksichtigt lediglich zwei Maßnahmen bzw. Verwaltungsvereinfachungen:

- Maßnahme 4 (Artikel 3; § 43 Abs. 1 UmgrStG) die elektronische Meldung von Umgründungen sowie
- Maßnahme 7 (Artikel 12; § 6 Abs. 1 u. 2 sowie § 16 Abs. 8 GSBG) die Digitalisierung des GSBG–Verfahrens.

Im Zusammenhang mit Maßnahme 4 kommt es laut WFA unter der Annahme von 100 Betroffenen zu einem zusätzlichen Verwaltungsaufwand in Höhe von 1.110 EUR. Maßnahme 7 bewirkt hingegen eine Einsparung durch Verwaltungsvereinfachung (Beihilfenmeldung direkt durch Unternehmer mittels FinanzOnline) in Höhe von rd. 260.000 EUR. Detaillierte Angaben zur Nachvollziehbarkeit bzw. Plausibilisierung der Annahmen bzw. der daraus abgeleiteten Beträge fehlen.

(3) Der RH hält fest, dass die wirkungsorientierte Folgenabschätzung keine Ausführungen zu den finanziellen Auswirkungen u.a. zu den geplanten gesetzlichen Änderungen in den Bereichen

- der Kleinunternehmerpauschalierung (§ 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988),
- der Einkünfte von Ärzten für die Behandlung von Insassen von Justizanstalten (§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988),
- der Änderungen im UstG 1994 aufgrund zweier EuGH–Urteile sowie Anpassungen an die Verordnung (EU) 952/2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (§ 11 Abs. 12 und §§ 26 Abs. 1 und 28 Abs. 60 UstG 1994),
- der Pauschalgebühren für Eingaben an das Bundesfinanzgericht (§ 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 1 lit. b GebG 1957),
- die Gebührenbefreiung für Protokolle (Niederschriften) in den Verfahren vor dem VwGH (§ 14 Tarifpost 7 Abs. 1 Z 2 GebG 1957),
- der Abschaffung Voraussetzung der Entrichtung der Gebühren vor der Aushändigung von, von Amts wegen ausgestellten Dokumenten (§ 14 Tarifpost 8 GebG 1957),
- die Höhe der Pauschalgebühr für Beschwerden, Wiedereinsetzungsanträge, Wiederaufnahmeanträge und sonstige Eingaben (§ 2 Abs. 1 der Verordnung betreffend die Gebühr für Eingaben bei den Verwaltungsgerichten),
- der Maßnahmen im Bereich des Finanzstrafgesetzes (Angleichung der Verjährungsfrist, Anhebung der Wertbeträge bei Finanzvergehen),

- der rückwirkenden Regelung zur Übertragung von stillen Reserven aus der Veräußerung einer Beteiligung durch eine Privatstiftung auf eine im selben Kalenderjahr angeschaffte Ersatzbeteiligung (§ 26c Z 90 KStG 1988),
 - der Anzeigepflicht nach dem Umgründungssteuergesetz über FinanzOnline (§ 13 Abs. 1 und § 43 Abs. 1 UmgrStG),
 - der Berechnung und Entrichtung der Versicherungssteuer
- enthält.

5.2.2 Verwaltungsaufwand

Wie der RH eingangs in dieser Stellungnahme dargelegt hat, führt eine Ausweitung von Steuerbegünstigungen zu einem erhöhten Vollzugsaufwand für die Finanzverwaltung. Dies gilt auch für den vorliegenden Entwurf. Der RH weist darauf hin, dass der mit dem Entwurf insgesamt verbundene erhöhte Vollzugsaufwand in der WFA nicht dargestellt wird. In diesem Zusammenhang wies der RH in der Vergangenheit in seinen Berichten wiederholt auf die prekäre Personalsituation in der Finanzverwaltung hin, und empfahl dem BMF dazu, eine Personalbedarfserhebung durchzuführen (bspw. „Umsatzbesteuerung ausländischer Unternehmer“, Reihe Bund 2009/13; „Risikomanagement in der Finanzverwaltung“, Reihe Bund 2014/14; „Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen“, Reihe Bund 2018/35, „Internationaler Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten“, Reihe Bund 2019/33, „Löschung von Abgabenrückständen; Follow-up–Überprüfung“, Reihe Bund 2020/7).

5.2.3 Zusammenfassung

Zusammenfassend hält der RH zur Darstellung der finanziellen Auswirkungen fest, dass die in der WFA enthaltenen Zahlen und Daten teilweise nicht hergeleitet bzw. nicht nachvollziehbar ermittelt sind oder Angaben zu – erwartbaren – finanziellen Auswirkungen teilweise fehlen.

Da gemäß § 3 Abs. 2 der WFA–FinAV bei den Angaben zur Abschätzung der finanziellen Auswirkungen die Grundsätze der Relevanz, der inhaltlichen Konsistenz, der Verständlichkeit, der Nachvollziehbarkeit, der Vergleichbarkeit und der Überprüfbarkeit zu beachten sind, entsprechen die vorliegenden Erläuterungen mangels plausibel nachvollziehbarer Darstellung und mangels vollständiger Angabe der zu erwartenden zusätzlichen finanziellen Auswirkungen nicht den Anforderungen des § 17 BHG 2013 und der hiezu ergangenen WFA–Finanzielle–Auswirkungen–Verordnung, BGBl. II 490/2012 i.d.g.F.

6. Zur Begutachtungsfrist

Abschließend verweist der RH darauf, dass gem. § 9 Abs. 3 der Verordnung des Bundeskanzlers über Grundsätze der wirkungsorientierten Folgenabschätzung bei Regelungsvorhaben und sonstigen Vorhaben, BGBl. II Nr. 489/2012 i.d.g.F., den zur Begutachtung eingeladenen Stellen im Regelfall eine Begutachtungsfrist von mindestens sechs Wochen zur Verfügung stehen soll.

Diese Frist wurde im vorliegenden Fall – wie auch schon bei den ebenfalls umfangreichen Entwürfen zu Abgabenänderungsgesetzen der letzten Jahre – durch das Bundesministerium für Finanzen ohne Angabe von Gründen mit einer Begutachtungsfrist von drei Wochen signifikant unterschritten.

Von dieser Stellungnahme wird eine Ausfertigung dem Präsidium des Nationalrates übermittelt.

Mit freundlichen Grüßen

Die Präsidentin:
Dr. Margit Kraker

F.d.R.d.A.:
Beatrix Pilat