

Der Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2004

Anpassung an SE-Statut und Rechtsprechung von EuGH, VfGH und VwGH – Neuregelung der Besteuerung ausländischer Investmentfonds – Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität

von UNIV.-PROF. DR. MICHAEL TUMPEL UND UNIV.-ASS. DDr. GEORG KOFLER*)

Mit dem lange erwarteten Entwurf des AbgÄG 2004 vom 21. September 2004 reagiert das BMF im Bereich der direkten Steuern nicht nur auf das SE-Statut (Statut der Europäischen Gesellschaft – Societas Europaea), sondern vor allem auch auf die Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugsbesteuerung und zur Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, auf die Rechtsprechung des VwGH zur Steuerfreiheit von Essensgutscheinen und zur Gerichtsgebührenbefreiung im NeuFÖG sowie auf das Urteil des VfGH zur Absetzbarkeit von Studienbeiträgen. Vorweggenommen wird ebenfalls der durch den Prüfbeschluss des VfGH absehbare Änderungsbedarf bei der Pauschalbesteuerung schwarzer Fonds. Auch die europarechtlich bedenkliche Sicherungssteuer bei Auslandsfonds wird durch ein Optionsmodell neu strukturiert. Im Bereich der Umsatzsteuer und der sonstigen Verkehrssteuern wird insb. dem europäischen Richtlinienrecht Rechnung getragen. Im Folgenden soll ein kurzer Überblick über die wesentlichen Änderungen gegeben werden.

I. Einkommensteuergesetz

1. Verankerung der bisherigen Verwaltungspraxis bei steuerfreien Essensgutscheinen

Entgegen der Rsp. des VwGH¹) und entsprechend der LStR 2002²) soll klargestellt werden, dass die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG nicht nur den Naturalbezug am Arbeitsplatz (etwa in betriebseigenen Kantinen), sondern auch die Abgabe von Gutscheinen zur Einlösung am Arbeitsplatz (Werkskantine) oder in einer nahe gelegenen Gaststätte umfasst (Gleichstellung von Arbeitnehmern, unabhängig davon, ob der Betrieb über eine Werksküche verfügt). Die Steuerfreiheit ist mit 4,40 € täglich begrenzt, bei Essensbons mit einem Wert von bis zu 1,10 € entfällt die Prüfung, ob die hiefür erworbenen Lebensmittel mitgenommen werden können.

2. Wegfall schultypischer Einschränkungen bei Aus-, Fortbildungs- und Umschulungskosten

In Reaktion auf die Rsp. des VfGH³) soll in § 4 Abs. 4 Z 7 und § 16 Abs. 1 Z 10 EStG der generelle Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder in Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, entfallen. Bei bestehender Abzugsfähigkeit dem Grunde nach sind dementsprechend nicht nur Studienbeiträge, sondern sämtliche mit dem Studium zusammenhängenden Aufwendungen abzugsfähig. Abzugs-

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Professor am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz. Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, LL.M. (New York) ist Assistent an der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz.

¹) VwGH 26. 11. 2003, 2000/13/0040, ÖStZB 2004/117.

²) Rz. 93 bis 99 LStR 2002; siehe auch BMF 19. 1. 2004, ARD 5467/8/2004.

³) VfGH 15. 6. 2004, G 8-10/04 (Aufhebung der Wortfolge „oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium“ im letzten Satz des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG i. d. F. BGBl. I Nr. 106/1999); siehe auch den Prüfungsbeschluss des VfGH vom 28. 6. 2004, B 435/04, zur gleichlautenden Wortfolge in § 16 Abs. 1 Z 10 EStG i. d. F. BGBl. I Nr. 155/2002 (nur 2003 in Geltung).

fähige Aufwendungen aus umfassenden Umschulungsmaßnahmen (z. B. Universitätsstudien) sollen allerdings nur dann als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn sie auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

3. Zuwendungen von Privatstiftungen

Nach § 4 Abs. 11 Z 2 lit. a und § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG sollen nunmehr bei Zuwendungen von Privatstiftungen die fiktiven Anschaffungskosten um

- negative Anschaffungskosten des zugewendeten Wirtschaftsgutes (z. B. Beteiligungen, die umgründungsveranlasst mit steuerlich negativen Anschaffungskosten gestiftet und mit solchen zugewendet werden) bzw. negative Buchwerte des zugewendeten sonstigen Vermögens,
- gem. § 12 EStG übertragene stille Rücklagen auf im zugewendeten Betriebsvermögen vorhandene Wirtschaftsgüter,
- gem. § 13 Abs. 4 KStG übertragene stille Reserven der zugewendeten Beteiligung vermindert werden.

Mit dem Absenken der Anschaffungskosten bzw. des Buchwertes um die genannten stillen Reserven soll erreicht werden, dass anlässlich der Zuwendung weder die Privatstiftung noch der Zuwendungsempfänger besteuert wird, aber die stille Reserve bei der Realisierung durch den Zuwendungsempfänger erfasst wird.

4. Bewertung bei Wirtschaftsguttransfer, Betriebs- bzw. Betriebsstättenverlagerung ins Ausland unter verbundenen Unternehmen

Die geplanten Änderungen des § 6 Z 6 EStG tragen einerseits der Rsp. des EuGH in der Rs. *Hughes de Lasteyrie du Saillant*⁴⁾ Rechnung, verankern aber auch die bisherige Verwaltungspraxis, wonach § 6 Z 6 EStG auch auf sonstige Leistungen Anwendung findet.⁵⁾

- § 6 Z 6 EStG soll dahin gehend ergänzt werden, dass im Falle des Wirtschaftsguttransfers von der inländischen in die im EU/EWR-Raum gelegene Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen (Einzelunternehmer, Personengesellschaft oder Körperschaft) oder bei der Verlegung eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in den EU/EWR-Raum die durch den Transfer entstandene Steuerschuld auf Antrag bis zur tatsächlichen Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen nicht festgesetzt wird.⁶⁾ Eine nach dem Transfer erfolgte Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen gelten als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 295a BAO, das die Steuerfestsetzung im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht. Im Falle einer Wertminderung zwischen Transfer und Veräußerung reduziert sich die Bemessungsgrundlage bis maximal Null, wodurch sichergestellt wird, dass nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen der Besteuerung unterliegen. § 205 BAO kommt nicht zur Anwendung, weshalb auf die mit Wegzug entstandene (aber nicht festgesetzte) Steuerschuld keine Zinsen zu entrichten sind.
- § 6 Z 6 EStG soll darüber hinaus insoweit ergänzt werden, dass auch sonstige Leistungen zwischen dem Inlands- und Auslandsbereich desselben Steuerpflichtigen

⁴⁾ EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

⁵⁾ So Rz. 2510 EStR 2000; siehe auch EAS 1090 vom 19. Juni 1997; dazu Loukota, Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 339 ff.

⁶⁾ Im Hinblick auf einen Mitgliedstaat des EWR gilt dies nur dann, wenn eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amtshilfe und Vollstreckungshilfe besteht. Zur Sicherung des Steueranspruchs soll ein weiterer Vermögenstransfer in einen nicht der EU angehörenden Staat oder einen EWR-Staat, mit dem keine dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amtshilfe besteht, als Veräußerungstatbestand gewertet werden.

oder verbundener Steuerpflichtiger davon erfasst sind. Der Ansatz fremdbezogener Verrechnungspreise im Liefer- und Leistungsverkehr soll sich auf Export- wie Importbeziehungen in- wie ausländischer Steuerpflichtiger erstrecken.

5. Deckelung der § 11a-Begünstigung

Die geplante Änderung in § 11a Abs. 1 EStG soll klarstellen, dass – unabhängig von der Anzahl begünstigungsfähiger Betriebe (Mitunternehmeranteile) – von jedem Steuerpflichtigen nicht mehr als insgesamt 100.000 € an betrieblichen Gewinnen in einem Veranlagungszeitraum begünstigt besteuert werden können. Innerhalb dieses (steuer-subjektbezogenen) Höchstbetrages kann bei Vorhandensein mehrerer Betriebe die Zuordnung nach Wahl des Steuerpflichtigen getroffen werden.

6. Änderung der Gebäudebegünstigung bei Betriebsaufgabe und der Begünstigung außerordentlicher Einkünfte

In § 24 Abs. 6 und § 37 Abs. 5 EStG sollen hinsichtlich der persönlichen Begünstigungsvoraussetzungen folgende Änderungen erfolgen:

- Abweichend vom bisherigen Wortlaut wird in den § 24 Abs. 6 Z 1 und § 37 Abs. 5 Z 1 EStG indirekt darauf hingewiesen, dass die Begünstigung im Todesfall sowohl den Erblasser als auch den Erben betreffen kann.⁷⁾
- Eine für die Anwendung der Begünstigung schädliche Erwerbstätigkeit soll nach § 24 Abs. 6 Z 1 und § 37 Abs. 5 Z 1 EStG nicht vorliegen, wenn die (Erwerbs)Tätigkeit(en) sowohl im Hinblick auf die daraus erzielten Umsätze (22.000 €) als auch im Hinblick auf die daraus erzielten Einkünfte (730 €) bloß als geringfügig anzusehen ist (sind) (doppelte Begrenzung).

Hinsichtlich der Gebäudebegünstigung des § 24 Abs. 6 EStG sollen weiters folgende Änderungen erfolgen:

- Abweichend von der bisherigen Regelung wird die Begünstigung nicht mehr an das Unterbleiben steuerschädlicher Verwendungen innerhalb einer bestimmten Frist gebunden. Der Steuerpflichtige kann somit z. B. unmittelbar nach Betriebsaufgabe die ehemaligen Betriebsräumlichkeiten vermieten oder einem anderen für betriebliche Zwecke überlassen.
- Kommt es allerdings zur Veräußerung des Gebäudes durch den Steuerpflichtigen selbst oder seinen Rechtsnachfolger, soll es (auch außerhalb der bisher vorgesehenen fünfjährigen Frist) zur Nacherfassung der bisher unversteuerten stillen Reserven kommen, da in diesem Fall kein Grund für das Unterbleiben der Besteuerung besteht (Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO). Die nacherfasste stille Reserve rechnet zum (begünstigten) Aufgabegewinn, die Bemessungsgrundlage wird bis maximal Null reduziert, wenn es zwischen der Aufgabe und der tatsächlichen Veräußerung zu einer Wertminderung des Gebäudes kommt.

7. Wegzugsbesteuerung bei wesentlichen Beteiligungen

Im Hinblick auf das EuGH-Urteil in der Rs. *Hughes de Lasteyrie du Saillant*⁸⁾ soll nach der geplanten Neufassung des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG bei Wegzug in einen EU/EWR-Mitgliedstaat die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festgesetzt werden (Antrag kann für jede einzelne Beteiligung unabhängig ausgeübt werden).⁹⁾ Ein weiterer Wegzug in einen nicht EU/EWR-Staat gilt als Veräußerung. Die nach dem Wegzug er-

⁷⁾ So im Ergebnis bereits bisher Rz. 5704 und 7313 EStR 2000.

⁸⁾ EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

⁹⁾ Im Hinblick auf einen Mitgliedstaat des EWR nur dann, wenn eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amtshilfe und Vollstreckungshilfe besteht.

folgte tatsächliche oder fiktive Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 295a BAO. Bei einer Wertminderung zwischen Wegzug und Veräußerung reduziert sich – ebenso wie bei § 6 Z 6 EStG – die Bemessungsgrundlage bis maximal Null; Zinsen gem. § 205 BAO sind nicht zu entrichten.

8. Grenzgängerabsetzbetrag ist negativsteuerfähig

Durch die Neuregelung in § 33 Abs. 8 EStG soll eine Gleichstellung von im Inland tätigen Arbeitnehmern mit Arbeitnehmerabsetzbetrag mit jenen im Inland ansässigen Arbeitnehmern erfolgen, die Anspruch auf den Grenzgängerabsetzbetrag haben. Demnach sollen auch Grenzgänger Anspruch auf Negativsteuer bis zu 10 % der Pflichtbeträge, höchstens aber 110 € jährlich haben.

9. Sonstige Änderungen bei der Lohnbesteuerung

- Die Begünstigungen für Diensterfindungen und Verbesserungsvorschläge sollen auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern angewendet werden (§ 67 Abs. 11 EStG).
- Zuschläge für Sonntagsarbeit sollen auch an Ersatzruhetagen steuerlich begünstigt sein (§ 68 Abs. 9 EStG).
- Die Beschränkung, dass das Lohnkonto im Inland am Ort der Betriebsstätte geführt werden muss, soll entfallen (§ 76 EStG).
- In Zusammenhang mit der Änderung des § 57 BAO, wonach für lohnabhängige Abgaben künftig jenes Finanzamt örtlich zuständig sein soll, dem die Erhebung der wiederkehrend zu erhebenden Abgaben obliegt, soll für Zwecke des Lohnsteuerabzuges der definierte Betriebsstättenbegriff angepasst werden. Demnach gilt als Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn „jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient“, wobei § 29 Abs. 2 BAO entsprechend gilt (§ 81 EStG).
- Den Gemeinden sind zur Kontrolle der Kommunalsteuerzahlungen die Daten der Dienstgeberbeitragszahlungen bereitzustellen (§ 89 Abs. 4 EStG).

10. Freiwillige Steuerleistung und Endbesteuerung bei ausschüttungsgleichen Erträgen ausländischer Investmentfonds – Entfall der Sicherungssteuer

§ 93 Abs. 3a EStG soll – in Anlehnung an § 97 Abs. 2 EStG – einen neuen, der KESt vergleichbaren Tatbestand für ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Investmentfonds gem. § 42 InvFG schaffen. Wird die Option zu einer freiwilligen Steuerleistung in Anspruch genommen (unwiderruflicher Auftrag an das depotführende Kreditinstitut, den der KESt entsprechenden Betrag abzuführen), sind die Erträge nach der geplanten Ergänzung des § 97 Abs. 1 EStG endbesteuert. Bemessungsgrundlage für den freiwillig zu leistenden Betrag sind die nachgewiesenen bzw. nach § 42 Abs. 2 InvF pauschal ermittelten ausschüttungsgleichen Erträge. Ohne eine solche Option erfolgt ein KESt-Abzug gem. § 93 Abs. 3 Z 5 i. V. m. § 42 Abs. 4 InvFG (Sicherungssteuerabzug) und die Einkünfte sind gem. § 37 Abs. 8 EStG zu versteuern. Die Änderungen sollen gleichzeitig mit dem EU-Quellensteuergesetz in Kraft treten (§ 124b Z 114 EStG).

11. Befreiung vom KESt-Abzug für Zuwendungen eigennütziger Privatstiftungen

Mit der geplanten Erweiterung des § 94 Z 6 lit. e EStG sollen auch Zuwendungen an Körperschaften, die unter die Spendenbegünstigung gem. § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 fallen, kapitalertragsteuerbefreit erfolgen können. Die Erweiterung soll insb. der Forschungsförderung und der Förderung von Zuwendungen an Museen dienen. Eine analoge Ergänzung findet sich im Entwurf des § 21 Abs. 2 KStG.

12. Entfall der Kürzung der KESt-Erstattung um die (fiktive) Schenkungssteuer

Im Hinblick darauf, dass die Schenkungssteuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG mit dem Jahr 2003 ausgelaufen ist, entfällt ab 2004 die Gegenrechnung der ersparten Schenkungssteuer (Entfall des § 97 Abs. 4 Z 2 EStG).

13. Veranlagungsoption für beschränkt Steuerpflichtige in Fällen der Abzugsbesteuerung

Im Hinblick auf die Rsp. des EuGH in der Rs. *Gerritse*¹⁰⁾ soll durch den geplanten § 102 Abs. 1 Z 1 EStG die Veranlagungsoption auch auf die Fälle der Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 3 bis 5 EStG ausgedehnt und der Ausschluss von der Veranlagungsoption im Bezug auf die der Steuerabgeltung nach § 97 EStG unterliegenden Einkünfte aufgehoben werden (Entfall des § 102 Abs. 4 EStG). Da (außerhalb des § 1 Abs. 4 EStG) die Berücksichtigung des Existenzminimums nach der Rsp. des EuGH grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates ist,¹¹⁾ sollen beschränkt Steuerpflichtige nicht mehr zur Gänze an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone von 10.000 € teilnehmen, sondern lediglich im Ausmaß von 2.000 €, was durch die Hinzurechnung eines Betrages von 8.000 € zur Bemessungsgrundlage erreicht werden soll (§ 102 Abs. 3 EStG); entsprechend soll der Grenzbetrag für die Steuererklärungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht auf 2.000 € herabgesetzt werden (§ 42 Abs. 2 EStG).

Allerdings sollen beschränkt Lohnsteuerpflichtige nach § 70 Abs. 2 Z 1 EStG (d. h. solche mit „inländischem“ Arbeitgeber) zur Vermeidung von Differenzierungen in der Lohnverrechnung wie bisher dem auch für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden einheitlichen Lohnsteuertarif unterliegen. Freibeträge auf Grund eines Freibetragbescheides sollen allerdings nicht berücksichtigt werden (Änderung des § 63 Abs. 7 EStG und Entfall des § 102 Abs. 2 Z 2 zweiter Satz EStG). Damit soll der Lohnsteuerabzug nach § 70 Abs. 2 Z 1 EStG der Brutto(ohn)besteuerung nach § 70 Abs. 2 Z 2 EStG angenähert werden. In beiden Fällen besteht die Möglichkeit einer Antragsveranlagung, bei der allerdings der besondere Tarif zur Anwendung kommt.

14. Entfall des Besteuerungsnachweises bei Zahlungen an EU-Ansässige

Die Verpflichtung zur Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises soll auf Grund der umfassenden Amtshilfe bei Ansässigkeit in der Europäischen Union entfallen (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG). Bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger soll somit die Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises dann nicht mehr Voraussetzung für den Werbungskostenabzug (bei § 70 Abs. 2 Z 2 EStG) bzw. den Betriebsausgabenabzug (bei § 99 Abs. 1 Z 1 EStG) sein, wenn die beschränkt steuerpflichtigen Zahlungsempfänger in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind.

II. Körperschaftsteuergesetz

Neben den umfassenden Präzisierungen im Bereich der neuen Gruppenbesteuerung¹²⁾ sieht der Entwurf zum AbgÄG 2004 im Wesentlichen Anpassungen an das SE-Statut und bei der Privatstiftungsbesteuerung vor:

1. Abzugsfähigkeit von Verwaltungsratsvergütungen im monistischen System

Insb. im Hinblick auf die Einführung des monistischen Systems der Unternehmensleitung (lediglich ein Organ in Form des Verwaltungsrates im Gegensatz zum dualistischen System mit Vorstand und Aufsichtsrat) bei der Europäischen Aktiengesellschaft im SE-Statut sollen nach dem geplanten § 12 Abs. 1 Z 7 KStG bei Verwaltungsräten, die in ihrer „Dop-

¹⁰⁾ EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg. 2003, I-05933, *Gerritse*.

¹¹⁾ Siehe z. B. EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg. 1995, I-0225, *Schumacker*; EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg. 1995, I-2493, *Wielockx*; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg. 1996, I-3089, *Asscher*.

¹²⁾ Dazu *Tumpel/Tissot*, Abgabenänderungsgesetz 2004 – Erste Änderungen der neuen Gruppenbesteuerung, in diesem Heft, Seite T 147 ff.

„pelfunktion“ sowohl Aufgaben der Geschäftsleitung als auch der Überwachung wahrzunehmen haben, das Abzugsverbot auf die Überwachungsfunktion eingeschränkt und entsprechend auf ein Viertel der Vergütungen aller Art sowie der übersteigenden Reisekostenersätze reduziert werden.

2. Änderungen bei der Stiftungsbesteuerung

- Es soll durch eine Änderung des § 13 Abs. 1 Z 1 dritter Satz KStG klargestellt werden, dass der Verteilungszeitraum für Zuwendungen bei betrieblichen Privatstiftungen höchstens zehn Jahre beträgt.
- In § 13 Abs. 3 Z 1 KStG soll klargestellt werden, dass die von der Privatstiftung bezogenen Kapitalerträge ohne jeden Abzug anzusetzen sind.¹³⁾
- In Hinblick darauf, dass die Zwischenbesteuerung bei den Zinsen als Bruttobesteuerung ausgestaltet ist, soll dieses Besteuerungskonzept durch eine Änderung des § 13 Abs. 3 Z 2 KStG auch auf die der Zwischenbesteuerung unterliegenden Einkünfte nach § 31 EStG übertragen werden.
- Die geplanten Änderungen des § 24 Abs. 5 Z 2 und 3 KStG sollen der Klarstellung dienen. Demnach erfolgt eine Gutschrift der Zwischensteuer, wenn Zuwendungen i. S. d. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG getätigt wurden, „für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde“ (bisher: „die nicht zu einem Unterbleiben der Besteuerung gemäß § 13 Abs. 3 letzter Satz geführt haben“). Die Gutschrift beträgt 12,5 % des Unterschiedsbetrages zwischen der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen und der Summe der gem. § 13 Abs. 3 KStG gesondert zu versteuernden Erträge und Einkünfte (bisher: „12,5 % der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen“).
- Nach der geplanten Einfügung einer Z 4 in § 24 Abs. 5 gilt bei einer nach Abfuhr der KESt erfolgenden Entlastung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens die Gutschrift als zu Unrecht erfolgt.¹⁴⁾

III. Umgründungssteuergesetz

1. Allgemeines zur Anpassung an das SE-Statut

Mit 8. Oktober 2004 treten das SE-Statut¹⁵⁾ und das SE-Gesetz¹⁶⁾ in Kraft, wodurch u. a. der Tatbestand der grenzübergreifenden Verschmelzung handelsrechtlich umgesetzt wurde. Die Verschmelzung auf eine ausländische SE („Export-Verschmelzung“) oder auf eine inländische SE („Import-Verschmelzung“) fällt als Verschmelzung auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften dem Grunde nach unter den bestehenden § 1 Abs. 1 UmgrStG.

2. Aufschieben der Liquidationsbesteuerung

Soweit Vermögen verschmelzungsbedingt auf eine ausländische Gesellschaft übertragen und dadurch das österreichische Besteuerungsrecht eingeschränkt wird (also z. B. nicht bei inländischen Betriebstätten), wäre nach bestehendem Recht insoweit ein Liquidationsbesteuerungstatbestand im Sinne des § 20 KStG gegeben. Entsprechend dem EuGH-Urteil in der Rs. *Hughes de Lasteyrie du Saillant*¹⁷⁾ und der geplanten Neuregelungen in § 6 Z 6 und § 31 EStG soll auch bei Verschmelzungen in den EU- bzw. EWR-Raum die hinausgeschobene Besteuerung von steuerhängigen Reserven umgesetzt

¹³⁾ So bereits Rz. 90 StiftRL.

¹⁴⁾ So bereits Rz. 111 StiftRL.

¹⁵⁾ Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABI. L 294 vom 10. 11. 2001, 1. Zur Übersicht siehe *Tumpel, Steuerrechtliche Rahmenbedingungen der Europäischen Aktiengesellschaft, GesRZ 2002, 162 ff.*

¹⁶⁾ BGBI. I Nr. 67/2004.

¹⁷⁾ EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

werden.¹⁸⁾ Nach der geplanten Änderung des § 1 Abs. 2 UmgrStG soll somit zum Verschmelzungstichtag insoweit die Körperschaftsteuerschuld entstehen, aber bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven des in das Ausland transferierten Vermögens nicht vorgeschrieben werden. Zusätzlich soll sichergestellt werden, dass die später einsetzende Besteuerung der gespeicherten stillen Reserven höchstens im Ausmaß der tatsächlichen Realisierung Platz greift.

Eine analoge Neuregelung ist für die Umwandlung vorgesehen (§ 7 Abs. 2 UmgrStG). Bei der Einbringung sollen nunmehr entsprechend auch EWR-Gesellschaften einbezogen werden (§ 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG).

3. Neubewertung bei Hereinverschmelzung

Für den Fall einer grenzübergreifenden Verschmelzung in das Inland soll nach § 3 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG in Österreich jedenfalls eine Neubewertung des von der inländischen übernehmenden Gesellschaft übernommenen (bisher nicht steuerhängigen) Vermögens zum gemeinen Wert erfolgen.¹⁹⁾

4. Steuerneutralität des verschmelzungsbedingten Anteiltausches

Die Steuerneutralität des verschmelzungsbedingten Anteiltausches gilt schon nach bisherigem Umgründungssteuerrecht insoweit nicht, als bei einem Wegfall oder einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich Art. I UmgrStG nicht anwendbar ist und die Liquidationsbesteuerung bei allen Anteilsinhabern der übertragenen Gesellschaft (insoweit) einsetzt.²⁰⁾ Für grenzübergreifende Verschmelzungen in den EU- bzw. EWR-Raum soll nach der geplanten Änderung des § 5 Abs. 1 UmgrStG für im Inland und im EU- bzw. EWR-Raum ansässige Anteilsinhaber die (anteilige) Besteuerung unterbleiben.

5. Umwandlungsgewinne und -verluste

Durch Neufassung des § 9 Abs. 2 UmgrStG soll – entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis – klargestellt werden, dass die steuerneutralen Buchgewinne oder Buchverluste entsprechend der Verwaltungspraxis auch Unterschiedsbeträge (Umwandlungsgewinne oder Umwandlungsverluste) außerhalb des Betriebsvermögens betreffen.

6. Zurückbehaltung und Verschiebetechnik

Nach dem Urteil des EuGH in der Rs. *Andersen og Jensen ApS*²¹⁾ liegt keine Einbringung von Unternehmensteilen i. S. d. Fusionsrichtlinie²²⁾ vor, wenn im Rahmen einer Übertragung der Betrag eines von der einbringenden Gesellschaft aufgenommenen Darlehens bei dieser verbleiben und die entsprechende Darlehensschuld auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden soll. Durch die geplante Neufassung des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG soll diesem Grundgedanken Rechnung getragen werden, indem Wirtschaftsgüter nur gemeinsam mit dem damit unmittelbar zusammenhängenden Fremdkapital im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden können. Voraussetzung ist, dass am Umgründungstichtag ein mit einem Aktivum (Bargeld oder mittels des Bargeldes erworbene Wirtschaftsgüter) zusammenhängendes Passivum vorhanden ist bzw. ein solcher Zusammenhang hergestellt werden kann.

¹⁸⁾ Bei EWR-Staaten nur insoweit, als eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

¹⁹⁾ Die bisher bestehende Lücke wurde durch Auslegung in diesem Sinne gefüllt (siehe etwa *Staringer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen* Q2 Rz. 30), wodurch sachgerecht das Entstehen eines österreichischen Besteuerungsanspruchs auf bisher nicht steuerhängige stillen Reserven verhindert wird.

²⁰⁾ Siehe z. B. *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen* I § 5 Rz. 2.

²¹⁾ EuGH 15. 1. 2002, C-43/00, Slg. 2002, I-00379, *Andersen og Jensen ApS*.

²²⁾ Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, Abl L 225 vom 20. 8. 1990, 1.

Von dieser Einschränkung der Gestaltungsmöglichkeit abgesehen bleibt im Übrigen die Möglichkeit unangetastet, im Rahmen der Verschiebetechnik des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG Aktiva oder Passiva des einen Vermögensbereiches dem anderen zuzuordnen. Mit der geplanten Neufassung des letzten Satzes des § 18 Abs. 3 UmgrStG soll zudem die Möglichkeit rückwirkender Vereinbarungen über eine Verzinsung oder eine Vermietung auf Anwendungsfälle der Verschiebetechnik des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG erweitert werden.

7. Bewertung der nicht zu einem inländischen Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteile

Entsteht bei der Einbringung von Beteiligungen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich, sollen die in der Vorzeit entstandenen stillen Reserven unabhängig davon, ob sie vorher steuerlich erfasst werden (konnten), im Inland nicht steuerhängig werden. Das bisher in § 17 Abs. 2 UmgrStG vorgesehene Optionsmodell soll daher aufgegeben werden.

8. Sinngemäße Anwendung des § 9 Abs. 9 UmgrStG auf Zusammenschlüsse

Ein Anwendungsfall des § 9 Abs. 9 UmgrStG betreffend den umwandlungsbedingten rückwirkenden Wegfall der Beteiligungsertragsbefreiung für Ausschüttungen bzw. den Wegfall der Voraussetzungen für eine Befreiungserklärung den Kreditinstituten gegenüber kann sich auch bei einem Zusammenschluss ergeben, bei dem eine Körperschaft ihren Betrieb auf eine Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten überträgt.

IV. Umsatzsteuergesetz

1. Umsetzung der Richtlinie Gas und Elektrizität

Der Rat der Europäischen Union hat am 7. Oktober 2003 die Richtlinie Gas und Elektrizität²³⁾ verabschiedet, die bis zum 1. Januar 2005 in nationales Recht umzusetzen ist. Schwerpunkt dieser Änderungsrichtlinie ist die Neubestimmung des Leistungsortes für die Lieferung von Gas bzw. Elektrizität. In Umsetzung dieser RL wird bei der Lieferung von Gas über das Erdgasverteilungsnetz (also z. B. nicht bei Verkauf von Erdgas in Flaschen) oder Elektrizität unterschieden, ob diese an einen Wiederverkäufer oder an sonstige Abnehmer bewirkt wird:

- Bei der Lieferung an Wiederverkäufer wird darauf abgestellt, wo dieser Abnehmer sein Unternehmen betreibt oder eine Betriebsstätte unterhält, für welche die Gegenstände geliefert wurden (§ 3 Abs. 13 UStG).
- Bei der Lieferung an andere Abnehmer als Wiederverkäufer wird hingegen auf den Ort des tatsächlichen Verbrauchs dieser Gegenstände (i. d. R. der Ort des Zählers des Abnehmers) abgestellt (§ 3 Abs. 14 UStG). Sollte ein Abnehmer, der nicht Wiederverkäufer ist, die an ihn gelieferten Gegenstände nicht tatsächlich nutzen bzw. verbrauchen (z. B. bei Weiterverkauf von Überkapazitäten) gilt wiederum das Empfängerortprinzip.

Im Zusammenhang mit der Umsetzung der Richtlinie Gas und Elektrizität sollen auch folgende Änderungen vorgenommen werden:

- Bestimmte sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Lieferungen von Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder von Elektrizität werden als Katalogleistung in Z 16 des § 3a Abs. 10 UStG aufgenommen (Empfängerortprinzip).
- Nach § 6 Abs. 4 Z 3a UStG ist die Einfuhr von Gas über das Erdgasverteilungsnetz und von Elektrizität steuerfrei.

²³⁾ Richtlinie 2003/92/EG zur Änderung der 6. EG-Richtlinie hinsichtlich der Vorschriften über den Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität, ABl. L 260 vom 11. 10. 2003, 8.

- Bei Lieferungen von Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder von Elektrizität durch einen Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat, ist nach § 19 Abs. 1c UStG Steuerschuldner der Leistungsempfänger.
- Durch Art. 1 Abs. 3 Z 1 lit. h und Art. 3 Abs. 1 Z 1 lit. h UStG wird ausdrücklich klar gestellt, dass bei Lieferungen von Gas über das Erdgasverteilungsnetz und von Elektrizität, deren Lieferort sich nach § 3 Abs. 13 und 14 UStG bestimmt, kein innergemeinschaftliches Verbringen vorliegt.

2. Weitere Änderungen des Umsatzsteuergesetzes

- Eine Option zur Steuerpflicht bei Grundstückslieferungen im Zwangsversteigerungsverfahren ist nur bis zur Aufforderung zum Bieten im Versteigerungstermin möglich (§ 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG). Damit besteht für den Leistungsempfänger (Ersteher der Liegenschaft) Sicherheit darüber, ob der Lieferer zur Steuerpflicht optiert (und damit die Steuerschuld auf ihn übergeht).
- Die mindestens 10%ige unternehmerische Nutzung für Zwecke des Vorsteuerabzuges soll nunmehr für sämtliche Umsätze an den Unternehmer gelten (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG). Österreich hat diesbezüglich gem. Art. 27 der 6. MwSt-RL um die Ermächtigung angesucht, sämtliche Vorsteuern vom Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn die Lieferungen, sonstigen Leistungen und Einführen nicht mindestens zu 10 % unternehmerischen Zwecken dienen. Die Bestimmung tritt nach der entsprechenden Ermächtigung durch den Rat in Kraft.
- Die Verrechnung von Mauten nach dem Bundesgesetz über die Mauteinhebung auf Bundesstraßen²⁴⁾ hat in der Praxis zu Schwierigkeiten geführt. Soweit Mauten Bundesstraßen betreffen, werden sie von der Reverse-Charge-Regelung ausgenommen (§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG).
- Hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuld sollen bei der Lieferung im Zwangsversteigerungsverfahren Gebäude auf fremden Boden den Grundstücken gleichgestellt werden (§ 19 Abs. 1b lit. c UStG).
- Führen ausländische Unternehmer keine Umsätze im Inland aus oder nur solche, bei denen die Steuerschuld auf den Empfänger übergeht, und sind die ausländischen Unternehmer ihrerseits Schuldner einer auf sie übergegangenen Steuer, hinsichtlich derer sie zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, kommt es nur dann zu einer Veranlagung, wenn dies der Unternehmer ausdrücklich beantragt (z. B. Kongressteilnehmer; § 21 Abs. 4 letzter Unterabsatz UStG). Dadurch soll vermieden werden, dass bei ausländischen Unternehmern eine Veranlagung stattfinden muss, die zu keiner Steuervorschreibung führen würde.
- Die Bestimmungen betreffend die Voranmeldung und Erklärung gelten auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts, die nur eine auf sie übergangene Steuerschulden (§ 21 Abs. 10 UStG).

V. Internationales Steuervergütungsgesetz

Durch eine geringfügige Änderung bei der Pauschalierung (Zusammenlegung der Pauschale für Elektrizitäts- und Erdgasabgabe mit dem bisherigen Vergütungsbetrag der Umsatzsteuer auf insgesamt 110 €/Monat) soll eine Optimierung dieses Verfahrens der Entlastung von Steuern an völkerrechtlich privilegierte Personen und Einrichtungen erreicht werden (Änderungen der §§ 2, 3, 10 und 11 IStVG).

²⁴⁾ BGBl. I 109/2002.

VI. Gebührengesetz und Konsulargebührengesetz

Der Gebühr nach dem Gebührengesetz 1957 sollen nur Aufenthaltstitel unterliegen, die eine Behörde mit dem Sitz im Inland erteilt und auch ausfolgt (§ 14 TP 8 Abs. 5 GebG). Aufenthaltstitel, die eine österreichische Vertretungsbehörde im Ausland ausfolgt, sollen, gleichgültig, ob sie von dieser Behörde oder von einer Behörde mit dem Sitz im Inland erteilt werden, ausschließlich der Gebühr nach dem Konsulargebührengesetz 1992 unterliegen (entsprechende Einfügung eines Abs. 4 in TP 7 Konsulargebührengesetz).

VII. Investmentfondsgesetz 1993

1. Abgrenzung zwischen ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträgen

Die Neufassung des § 40 Abs. 2 Z 1 InvFG soll klarstellen, dass nur Erträge, die nicht bereits tatsächlich ausgeschüttet wurden, für steuerliche Zwecke als ausgeschüttet gelten. Für den Spezialfall pauschal besteueter Auslandsfonds soll in § 42 Abs. 2 InvFG eine Neuregelung dahin gehend erfolgen, dass einerseits vom pauschal ermittelten Betrag tatsächliche Ausschüttungen abzuziehen sind (wobei ein negativer ausschüttungsgleicher Ertrag allerdings nicht entstehen kann), andererseits die ausschüttungsgleichen Erträge, die später tatsächlich nachweislich ausgeschüttet werden, steuerfrei sind. Damit wird den vom VfGH im unlängst gefassten Prüfungsbeschluss geäußerten Bedenken Rechnung getragen.²⁵⁾

2. Nachweis von ausschüttungsgleichen Erträgen auch durch den Steuerpflichtigen

Den Bedenken des VfGH entsprechend soll nunmehr gem. § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG im Falle des Unterbleibens eines qualifizierten Nachweises (durch ein inländisches Kreditinstitut oder einen inländischen Wirtschaftstreuhänder) auch eine Nachweiserbringung durch den Steuerpflichtigen möglich sein. Dem Inhaber von Anteilen an ausländischen Investmentfonds wird somit die Möglichkeit eingeräumt, selbst einen Nachweis der (ausschüttungsgleichen) Erträge in gleichartiger Form zu erbringen.

3. Entfall der Sicherungssteuer

In Korrespondenz mit der Einfügung des § 93 Abs. 3a EStG entfällt die Sicherungssteuer nach § 42 Abs. 4 InvFG, wenn an das depotführende Kreditinstitut ein unwideruflicher Auftrag zur Abfuhr hinsichtlich des der Kapitalertragsteuer entsprechenden Betrages für ausschüttungsgleiche Erträge erteilt wird. Die derzeitige Sicherungssteuer kann somit durch Vereinbarung eines Kapitalertragsteuerabzuges von ausschüttungsgleichen Erträgen durch die depotführende Bank vermieden werden.

VIII. EU-Quellensteuergesetz

Die Liste zu Art. 15 der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003, die die mit den Regierungen verbundenen Einrichtungen, die zur Ausgabe von Staatstiteln ermächtigt sind, auflistet, wurde aufgrund der Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004 (gestützt auf den Beitrittsvertrag und die Beitrittsakte) erweitert. Der Anhang des EU-QuStG soll daher entsprechend adaptiert werden.

IX. EG-Amtshilfegesetz

Unter anderem durch die Änderungen bzw. Ergänzungen der AmthilfeRL durch die Richtlinie 2004/56/EG²⁶⁾ ergibt sich ein Änderungsbedarf in Bezug auf das in Umsetzung

²⁵⁾ VfGH 12. 3. 2004, B 539/03.

²⁶⁾ Richtlinie 2004/56/EG des Rates vom 21. April 2004 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, ABl. L 127 vom 29. 4. 2004, 70.

dieser Richtlinie ergangene EG-Amtshilfegesetz (EG-AHG). Die geplanten Änderungen bzw. Ergänzungen betreffen

- einen ausdrücklichen Hinweis auf die Maßgeblichkeit der Verfahrensrechtsvorschriften des ersuchten Staates bzw. auf den Grundsatz der Gleichbehandlung bei der Beschaffung von Auskünften zu Gunsten des ersuchenden Mitgliedstaats (§ 2 Abs. 1 EG-AHG);
- den Entfall des Einholens der Genehmigung des die Auskünfte erteilenden Staates durch den ersuchenden Staat zur Veröffentlichung der Informationen in öffentlichen Gerichtsverhandlungen oder Gerichtsentscheidungen (§ 5 Abs. 2 EG-AHG);
- die Einführung der Möglichkeit der Inanspruchnahme von Zustellungsamtshilfe (§ 5a EG-AHG);
- die Durchführung von gleichzeitigen abgabenbehördlichen Prüfungen (Simultanbetriebsprüfungen) (§ 5b EG-AHG);
- den Ausschluss der Verbrauchsteuern ab In-Kraft-Treten der Verbrauchsteueramtshilfeverordnung vom sachlichen Anwendungsbereich des EG-AHG (§ 6 EG-AHG).

X. Normverbrauchsabgabe

Durch die geplanten Änderungen sollen Partikelfilter bei Dieselfahrzeugen aus umwelt- und gesundheitspolitischen Gründen forciert werden:

- Für Neuzulassungen zwischen 1. Juli 2005 und 30. Juni 2007 soll es daher zu einer Vergütung von 300 € kommen, sofern diese Fahrzeuge eine partikelförmige Luftverunreinigung von höchstens 0,005 g/km aufweisen (§ 14a Abs. 1 NoVAG).
- Übersteigen neu zugelassene Kfz diesen Grenzwert, so soll zwischen 1. Juli 2005 und 30. Juni 2006 eine Zusatzsteuer von 0,75 % der Bemessungsgrundlage bzw. höchstens 150 €, und ab dem 1. Juli 2006 eine Zusatzsteuer von 0,75 % der Bemessungsgrundlage bzw. höchstens 150 € erhoben werden (§ 14a Abs. 2 NoVAG).

XI. Mineralölsteuergesetz 1995

Durch das AbgÄG 2004 soll die Umsetzung der Energiesteuerrichtlinie²⁷⁾ für den Mineralölsteuerbereich abgeschlossen werden.

XII. Kommunalsteuergesetz 1993

Nach der geplanten Änderung des § 11 Abs. 4 KommStG soll die bislang antiquierte Übermittlung der monatlichen Bemessungsgrundlagen in Papierform an jede einzelne Gemeinde ersetzt werden: Zukünftig soll nur mehr die gesamte jährliche Bemessungsgrundlage samt Darstellung des Entfalls auf die einzelne Gemeinde übermittelt werden. Die Übermittlung soll im Wege von FinanzOnline erfolgen, sodass Unternehmer mit Betriebsstätten in mehreren Gemeinden nur mehr eine Kommunalsteuererklärung abgeben müssen.

XIII. Neugründungs-Förderungsgesetz

1. Betriebsinhaber, die sich bereits in der Vergangenheit in vergleichbarer Art betätigt haben

Das Ziel des NeuFöG ist die Förderung von Jungunternehmern, wobei bislang eine Bedingung im Gesetz vorgesehen war, dass sich der (neue) Betriebsinhaber bisher nicht

²⁷⁾ Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. L 283 vom 31. 10. 2003, 51.

in vergleichbarer Art beherrschend betätigt haben darf. Diese Begünstigungsvoraussetzung führte in der Vergangenheit zu Missbrauchsgestaltungen. Der geplante § 2 Z 2 NeuFöG soll dem insoweit vorbeugen, als innerhalb von fünf Jahren nach der Betriebsneugründung oder der (Teil-)Betriebsübertragung die Betriebsinhabereigenschaft nicht an eine Person übergehen darf, die sich bereits in der Vergangenheit in vergleichbarer Art als Betriebsinhaber betätigt hat.

2. Befreiung von Gerichtsgebühren für Grundbuchseintragungen

Der bisherige Verweis des § 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG ist insofern zu pauschal, als er auch die Z 4 des § 1 leg. cit., nämlich die Befreiung von den Gerichtsgebühren für die Eintragungen in das Grundbuch, umfasst. In Reaktion auf das Erk. des VwGH vom 13. 5. 2004, 2003/16/0507,²⁸⁾ und die befürchteten Gebührenverluste der Justiz soll durch die Herausnahme der Gebührenbegünstigung für Grundbuchseintragungen im Verweis § 5a Abs. 2 Z 1 NeuFöG die Konsequenz (keine Grundbuchseintragungsgebühren bei Übereignung von Liegenschaften im Rahmen von Betriebsübertragungen) vermieden werden.

XIV. Bundesabgabenordnung

Neben Klarstellungen und Beseitigungen von Redaktionsversehen bzw. überholten Formulierungen soll die BAO insb. in folgenden Punkten geändert werden:

- § 57 BAO sieht i. S. d. Verwaltungsökonomie eine Zuständigkeitskonzentration für die Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag vor.
- In § 80 Abs. 3 BAO soll eine Vertretungsregelung für aufgelöste, aber noch nicht beendete (somit noch parteifähige) GmbHs geschaffen werden; Vertreter soll nunmehr sein, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist.
- Die geplante Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO dient (im Verhältnis zur Fassung durch BGBl. I 57/2004) der Klarstellung. Die durch Amtshandlungen um ein Jahr verlängerbaren Verjährungsfristen sind die im § 207 BAO genannten Fristen (ein, drei, fünf oder sieben Jahre). Der zweite Satz des § 209 Abs. 1 BAO verlängert sowohl die nach dem ersten Satz verlängerte Frist als auch Fristen, deren Verlängerung sich aus dem zweiten Satz ergibt, für den Fall, dass entsprechende Amtshandlungen jeweils im letzten Jahr der Verjährungsfrist (im Jahr vor Ablauf der Frist) unternommen werden.
- Durch den geplanten § 211 Abs. 5 BAO soll gesichert werden, dass der Abgabengläubiger die entrichteten Beträge entsprechend den vom Abgabepflichtigen erteilten Weisungen verrechnet, ohne dass die gezielt geleisteten Zahlungen im Hinblick auf ein später eröffnetes Insolvenzverfahren rückgängig gemacht werden.
- Schließlich soll in § 216 BAO eine Fristregelung für Abrechnungsbescheide geschaffen werden. Nach der Neufassung dient der Abrechnungsbescheid ganz allgemein dem Abspruch über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto.²⁹⁾ In Anlehnung an die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO soll eine Befristung des Rechtes der Antragstellung auf 5 Jahre erfolgen.³⁰⁾

²⁸⁾ VwGH 3. 5. 2004, 2003/16/0507 (auch eine Grundbuchseintragung zum Erwerb des Eigentums im Rahmen einer Betriebsübertragung zwischen Einzelunternehmern ist von den Gerichtsgebühren gem. TP 9 lit. a und b GGG befreit, selbst wenn es sich dabei nicht um einen gesellschaftsrechtlich begründeten Vorgang handelt); dazu *Taucher*, NeuFöG und VwGH-Judikatur, NZ 2004/70.

²⁹⁾ Vgl z. B. VwGH 26. 5. 1997, 96/17/0335, ÖStZB 1997, 760; VwGH 30. 4. 2003, 2002/16/0245, ÖStZB 2004/142.

³⁰⁾ Bisher nahm die Judikatur eine Befristung von 30 Jahren an; siehe VwGH 14. 3. 1986, 85/17/0048, ÖStZB 1987, 119.

- Durch den geplanten Enfall der Wortfolge „zweiter Instanz“ in § 280 BAO soll normiert werden, dass neue Tatsachen, Beweise und Anträge im Berufungsverfahren nicht nur dann bedeutsam sind, wenn sie der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Kenntnis gelangen (vgl. § 115 Abs. 4 BAO, kein Neuerungsverbot), sondern auch, wenn sie der Abgabenbehörde erster Instanz zur Kenntnis gelangen.

XV. Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz und Finanzstrafgesetz

Durch die geplanten Änderungen im AVOG und im FinStrG sollen die durch die GebührenämterfusionsV³¹⁾ und die Änderung der Wirtschaftsraum-Finanzämter Verordnung³²⁾ bewirkten Änderungen in der Abgabenverwaltungsorganisation nunmehr die entsprechenden Anpassungen auf gesetzlicher Ebene erfahren.

³¹⁾ BGBl. II Nr. 459/1990.

³²⁾ BGBl. II Nr. 87/2004.

Abgabenänderungsgesetz 2004

Erste Änderungen in der neuen Gruppenbesteuerung

Die Adaptierungen in § 9 KStG im Überblick

VON UNIV.-PROF. DR. MICHAEL TUMPEL UND MAG. MICHAEL TISSOT*)

Der vorliegende Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2004 (i. d. F. „AbgÄG 2004“) sieht eine umfangreiche Adaptierung der neuen Gruppenbesteuerung gem. § 9 KStG (i. d. F. StRefG 2005) vor. Dieser Beitrag soll dazu dienen, einen ersten Überblick über die geplanten Änderungen durch das AbgÄG 2004 im Bereich der Gruppenbesteuerung zu geben.

1. Einkommensermittlung – § 9 Abs. 1 KStG

Grundsätzlich dient § 9 Abs. 1 KStG der Klarstellung, dass im Falle der Gruppenbesteuerung eine Zusammenrechnung der steuerlichen Ergebnisse der involvierten Gruppengesellschaften möglich ist. Dabei sieht § 9 Abs. 1 KStG (i. d. F. StRefG 2005) eine Vereinigung der steuerlichen Ergebnisse der nachgeordneten Gruppengesellschaften mit dem steuerlichen Ergebnis der beteiligungshaltenden Gruppengesellschaft vor.

Die h. M.¹⁾ zur neuen Gruppenbesteuerung geht davon aus, dass die steuerlichen Ergebnisse auf der Ebene des Gruppenträgers saldiert werden und bei diesem das steuerpflichtige Gruppeneinkommen – unter Berücksichtigung der Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 2 EStG – festzustellen ist. Die einzelnen Gruppenmitglieder hätten hingegen nur das steuerliche Ergebnis und nicht das Einkommen zu ermitteln. Der vorliegende Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2004 sieht, wie weiter unten noch zu zeigen sein wird, eine Änderung des § 9 Abs. 4 KStG (i. d. F. StRefG 2005) dahingehend vor, dass für jedes Gruppenmitglied gesondert das steuerliche Einkommen – unter Berücksichtigung der Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 2 EStG – festzustellen ist. Aus diesem Grund soll auch § 9 Abs. 1 KStG (i. d. F. AbgÄG 2004) in der Gestalt ab-

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Professor am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz; StB Mag. Michael Tissot ist Assistent am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz und Steuerberater in Wien.

¹⁾ Vgl. z. B. Trenkwalder, Überblick über die Gruppenbesteuerung, in: Zöchl/Mühllehner (Hrsg.), Die neue Gruppenbesteuerung (SWK Sonderheft 2004), 14; Hirschler, Ges 2004, 320; Tissot, SWK-Heft 8/2004, Seite S 306.