

## Entwurf

### Erläuterungen

#### I. Allgemeiner Teil

##### **Hauptgesichtspunkte des Entwurfes:**

##### **Zum Einkommensteuergesetz 1988:**

Entschädigungen, die gemäß § 20 NRW an Wahlbeisitzer geleistet werden, sollen bis zur gesetzlich vorgesehenen Höhe steuerfrei sein. Soweit in landesgesetzlichen Regelungen, insbesondere zu Landtags- und Gemeinderatswahlen, ähnliche Entschädigungszahlungen vorgesehen sind oder werden, sollen diese ebenfalls steuerfrei bleiben können, soweit sie die bundesgesetzlich festgelegten Beträge nicht übersteigen.

Korrespondierend zu den sozialversicherungsrechtlichen Änderungen soll im Einkommensteuerrecht gesetzlich verankert werden, dass Einkünfte von Ärzten für die Behandlung von Insassen von Justizanstalten, die unter den – ebenfalls mit diesem Gesetz neu eingeführten – § 2 Abs. 2a Z 4 des Freiberuflichen-Sozialversicherungsgesetz fallen, Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit darstellen.

Es soll steuerlich – insbesondere um die Bodenversiegelung einzudämmen – erleichtert werden, leerstehende Betriebsgebäude außerbetrieblich z. B. für Wohnzwecke zu nutzen. Die Entnahme von Gebäuden aus dem Betriebsvermögen soll daher ebenso wie schon bisher die Entnahme von Grund und Boden zu Buchwerten statt zum Teilwert erfolgen. Daher soll auch die Gebäudebegünstigung bei Betriebsveräußerung und -aufgabe gemäß § 24 Abs. 6 entfallen.

Im Bereich der Besteuerung von Kapitalvermögen soll eine Modernisierung von technischen Prozessen erfolgen, indem die bisherige analoge KESt-Befreiungserklärung durch eine vollelektronische Datenübermittlung zwischen den abzugsverpflichteten Kreditinstituten und der Finanzverwaltung („Digitale Befreiungserklärung“) ersetzt wird. Zur Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen und zur Schaffung von Rechtssicherheit sollen zudem ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen für die Zurechnung von Dividenden sowie die Anrechnung und Rückerstattung von Kapitalertragsteuer bei zentralverwahrten Aktien aufgenommen werden.

Derzeit sind im Ertragsteuerrecht zahlreiche unterschiedliche Bestimmungen für das Stellen von Anträgen und die Ausübung von Wahlrechten vorgesehen, die in der Verwaltungspraxis nicht einheitlich interpretiert werden. Im Sinne der Rechtssicherheit und der Rechtsvereinheitlichung soll nun eine Generalnorm im Einkommensteuergesetz 1988 geschaffen werden, die weitestgehend die bisherige Praxis zusammenführt und auch für das Körperschaftsteuergesetz 1988 sowie das Umgründungssteuergesetz maßgeblich sein soll, soweit keine spezielleren Bestimmungen vorgesehen sind.

In § 32 Abs. 3 soll im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis klargestellt werden, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft in einen Einlage- und einen Anschaffungsvorgang aufzuspalten ist. In diesem Zusammenhang soll auch die Regelung des § 24 Abs. 7 um eine Bestimmung für einen nicht unter das UmgrStG fallenden Zusammenschluss („verunglückten“ Zusammenschluss) ergänzt werden, wonach es künftig nur noch zu einer anteiligen Realisierung stiller Reserven kommen soll.

##### **Zum Körperschaftsteuergesetz 1988:**

Im Sinne der Rechtssicherheit sollen ausländische Rechtsgebilde, die inländischen juristischen Personen des privaten Rechts vergleichbar sind, ausdrücklich in § 1 Abs. 2 Z 1 erwähnt werden. Damit soll sichergestellt werden, dass die Einordnung ausländischer Rechtsgebilde als Körperschaftsteuersubjekte für

Zwecke der beschränkten und unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gleichermaßen nach Maßgabe des Typenvergleichs erfolgt.

Bei Privatstiftungen soll die Steuerhängigkeit früher übertragener stiller Reserven sichergestellt werden. Für diese besteht die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven aus der Veräußerung einer Beteiligung gemäß § 13 Abs. 4 auf eine Ersatzbeteiligung, womit die Kürzung der Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung einhergeht und damit die Zwischensteuerpflicht bei späterer Veräußerung der Ersatzbeteiligung sichergestellt ist. Verwaltungspraxis und Schrifttum haben § 13 Abs. 4 im Hinblick auf Kapitalerhöhungen bestehender Tochtergesellschaften von Privatstiftungen ein weitergehendes Begriffsverständnis beigemessen als der VwGH im Erkenntnis vom 17.11.2022, Ra 2021/15/0053. Vor diesem Hintergrund soll nunmehr die Übertragung der stillen Reserven für bestimmte Altfälle ausdrücklich verankert werden, in denen im Einklang mit der Verwaltungspraxis, jedoch entgegen der Sichtweise des VwGH, eine Übertragung stiller Reserven erklärt und von einer Kürzung der Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung ausgegangen wurde. Dies soll der Absicherung der Steuerhängigkeit dieser stillen Reserven im Falle der späteren Veräußerung der Ersatzbeteiligung dienen.

#### **Zum Umgründungssteuergesetz:**

Es sollen steuerliche Begleitregelungen zum EU-Umgründungsgesetz (EU-UmgrG) vorgesehen werden, das – entsprechend den Vorgaben der Mobilitäts-Richtlinie – eine gesellschaftsrechtliche Grundlage für grenzüberschreitende Auf- und Abspaltungen zur Neugründung vorsieht. Vor diesem Hintergrund soll das UmgrStG insbesondere um Regelungen erweitert werden, die in Anlehnung an die für Verschmelzungen bestehenden Regelungen einer etwaigen spaltungsbedingt eintretenden Einschränkung bzw. Entstehung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich Rechnung tragen sollen. Grenzüberschreitende „Ausgliederungen“ durch Kapitalgesellschaften (§ 47 Abs. 5 EU-UmgrG) sollen für steuerliche Zwecke als Einbringung behandelt werden, sofern die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 und Abs. 2 sinngemäß erfüllt sind.

Zudem sollen auch die bestehenden Entstrickungsregelungen des UmgrStG auf Anteilsehaberebene modernisiert und an die Erfahrungen mit der (grenzüberschreitenden) Umgründungspraxis angepasst werden. Vor diesem Hintergrund sollen die bestehenden Regelungen auf Anteilsehaberebene bei Verschmelzungen und Spaltungen um eine Regelung erweitert werden, die einer etwaigen Einschränkung des Besteuerungsrechtes auf Anteilsehaberebene anlässlich von side-stream-Vorgängen Rechnung trägt.

Weiters sollen Maßnahmen zur Vereinfachung und Modernisierung des UmgrStG vorgesehen werden: So soll § 19 Abs. 2 erweitert werden, indem auf eine Anteilsgewähr künftig auch verzichtet werden kann, wenn alle an der übernehmenden Körperschaft Beteiligten begünstigtes Vermögen einbringen, an dem sie insgesamt im Verhältnis zueinander im selben Beteiligungsausmaß wie an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind. Weiters soll die Regelung des § 18 Abs. 3 zur Gestaltung von Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum systematisiert und wesentlich vereinfacht werden, indem künftig sämtliche Rechtsbeziehungen des Einbringenden (bzw. der spaltenden Körperschaft) zur übernehmenden Körperschaft bezogen auf das eingebrachte Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf den dem Einbringungsstichtag folgenden Tag rückbezogen werden können sollen. Dadurch soll nicht nur den wirtschaftlichen Gegebenheiten, sondern auch den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zur Behandlung derartiger Vertragsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum besser entsprochen werden. Schließlich soll die in § 43 Abs. 1 bereits bestehende allgemeine Anzeigepflicht künftig für sämtliche Umgründungen elektronisch über FinanzOnline mittels standardisiertem Formular (Umgründungs-Formular) erfolgen müssen. Dies soll einen wesentlichen ersten Beitrag zur standardisierten, einheitlichen und elektronischen Erfassung von sämtlichen Umgründungsvorgängen leisten.

#### **Zum Umsatzsteuergesetz 1994:**

Aufgrund des Urteils des EuGH vom 8.12.2022, Rs C-378/21, *P-GmbH*, sollen die Regelungen über das Entstehen der Umsatzsteuerschuld kraft Rechnung angepasst werden.

Während im Zollrecht in bestimmten Fällen die Zollschuld erlöschen kann, ist im Mehrwertsteuerrecht ein Erlöschen der Steuerschuld nicht vorgesehen (siehe auch EuGH 7.4.2022, Rs C-489/20, *UB*). Im Umsatzsteuergesetz soll daher klargestellt werden, dass für die Einfuhrumsatzsteuer Art. 124 Abs. 1 lit. e des Zollkodex nicht sinngemäß anzuwenden ist.

Zudem soll eine Beseitigung redaktioneller Versehen erfolgen.

#### **Zum Gebührengesetz 1957:**

Im Interesse einer Verwaltungsvereinfachung und einer Gebührentransparenz sollen die im Verfahren gemäß der Verordnung (EU) 2018/848 über die ökologische/biologische Produktion und die Kennzeichnung von ökologischen/biologischen Erzeugnissen, nach § 45 Abs. 4 StVO. 1960 betreffend die

Ausnahmebewilligung zum zeitlich unbeschränkten Parken in Kurzparkzonen, nach dem Pyrotechnikgesetz 2010 und Sprengmittelgesetz 2010 sowie nach der Verordnung (EG) Nr. 338/97 über den Schutz von Exemplaren wildlebender Tier- und Pflanzenarten durch Überwachung des Handels anfallenden Gebühren und/oder Bundesverwaltungsabgaben zusammengefasst und im Vergleich zu der bisherigen Abgabenbelastung kostenneutral oder für den Antragsteller kostengünstiger pauschaliert werden.

Weiters sollen die Dokumentationspflichten betreffend elektronische Urkunden vereinfacht werden und sonstige Klarstellungen sowie Verweisanpassungen erfolgen.

#### **Zum Grunderwerbsteuergesetz 1987:**

Es sollen einige Klarstellungen und Verwaltungsvereinfachungen erfolgen. So soll die Bestimmung zur Zusammenrechnung neugefasst werden, ohne den Inhalt zu verändern. Außerdem sollen erstmalig die Steuerschuldner für Erwerbsvorgänge gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 festgelegt werden. Regelungen hinsichtlich der Erklärungsfristen für europäische Nachlasszeugnisse und digitaler Urkunden sollen ebenfalls vorgesehen werden.

#### **Zum Versicherungssteuergesetz 1953:**

Die vorgeschlagene Änderung soll es Versicherungsunternehmen aus dem Drittland ermöglichen die Versicherungssteuer zu entrichten. Nutzen sie diese Möglichkeit nicht, sollen sie den Versicherungsnehmer über seine Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer in Kenntnis setzen.

#### **Zum Nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022:**

Im Zuge der Novelle sollen zahlreiche technische Anpassungen hinsichtlich der geplanten Verfahrensabläufe und Verfahrensbestimmungen erfolgen. Außerdem soll die technische und organisatorische Ausgestaltung der Befreiung für Energieträger für diplomatische oder konsularische Zwecke näher geregelt werden. Weitere Präzisierungen sollen durch die Novelle bei der Carbon Leakage- und Härtefallregel erfolgen.

#### **Zum Alkoholsteuergesetz 2022:**

Durch die vorgeschlagenen Änderungen des Alkoholsteuergesetzes sollen Klarstellungen getroffen, Verweise aktualisiert und Redaktionsversehen bereinigt werden.

#### **Zum Tabakmonopolgesetz 1996:**

Am 20.07.2021 erkannte der Verwaltungsgerichtshof, dass die Bestellung von Tabaktrafikanten, die bis dahin nach den Bestimmungen des Tabakmonopolgesetzes 1996 (BGBl. Nr. 830/1995 idF BGBl. I Nr. 104/2019, im Folgenden TabMG) erfolgte, als Vergabe im Sinne des Bundesvergabegesetz Konzessionen 2018 (BGBl. I Nr. 65, idF BGBl. I Nr. 100/2018, im Folgenden BVergGKonz 2018) zu qualifizieren ist (siehe GZ Ro 2019/04/0231). Bei Bestellsungsverträgen handle es sich um Dienstleistungskonzessionen. Als Folge dieses Erkenntnisses findet Vergaberecht, konkret das BVergGKonz 2018, Anwendung. Dieses setzt die KonzessionsRL 2014/23/EU (Richtlinie 2014/23/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Februar 2014 über die Konzessionsvergabe, ABl. L 94 vom 28.3.2014, S. 1) um. Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten wären die dadurch nicht mehr anwendbaren Bestimmungen zur Bestellung von Tabaktrafikanten im TabMG aufzuheben und das TabMG an das Vergaberecht anzupassen. Dabei soll sozialpolitischen Aspekten, insbesondere der weiteren Sicherstellung des Lebensunterhalts von Menschen mit Behinderungen, besonderes Augenmerk gelten. Aufgrund des Art. 14b B-VG hat der Bund den Ländern Gelegenheit zu geben, an der Vorbereitung von Gesetzesvorhaben in den Angelegenheiten des öffentlichen Auftragswesens mitzuwirken (vgl. dazu auch die Erläuterungen in AB 1118 BlgNR XXI. GP). Hinsichtlich der Änderungen des Tabakmonopolgesetzes 1996 erfolgte dies in Form der bereits seit dem Jahr 2002 eingerichteten Bund-Länder-Arbeitsgruppe.

Zudem sollen Klarstellungen vorgenommen, obsolet gewordene Bestimmungen gestrichen sowie der Aufbau und die Gliederung des TabMG verbessert werden.

#### **Zum Erdgasabgabengesetz:**

Durch diese Novelle soll der Gleichklang des Erdgasabgabengesetzes mit im Rahmen des Erneuerbaren-Ausbau-Pakets, BGBl. I Nr. 150/2021, erlassenen und geänderten Vorschriften (insb. Gaswirtschaftsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 107/2011 (GWG 2011) und Novelle des Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz (EAG)) verbessert werden. Derzeit verweist das Erdgasabgabengesetz zur Regelung der Begünstigungsverfahren auf das Energieabgabenvergütungsgesetz, BGBl. Nr. 201/1996. Künftig sollen für die Gewährung von Begünstigungen nach dem Erdgasabgabengesetz eigene Verfahrensregelungen

geschaffen werden. Schließlich sollen Zuständigkeitsregelungen präzisiert und Verweise aktualisiert werden.

#### **Zum Gesundheits- und Sozialbereichbeihilfegesetz:**

Die Antragstellung soll künftig digitalisiert erfolgen. Die derzeitige Einreichung und Auszahlung über zwischengelagerte Einreichstellen (Länder, Hauptverband der Sozialversicherungsträger bzw. Dachverband der Sozialversicherungsträger, Österreichisches Rotes Kreuz) soll entfallen. Der Antrag auf GSBG-Beihilfe soll vom Unternehmer über FinanzOnline gestellt werden, die Auszahlung soll ebenfalls direkt an den Unternehmer erfolgen. Mit dieser Maßnahme wird die Effizienz sowie Transparenz der Beihilfenabwicklung gestärkt, und somit den diesbezüglichen Empfehlungen des Rechnungshofes Rechnung getragen.

#### **Zur Bundesabgabenordnung:**

Steuerberater-Quotenregelung:

- Die gesetzliche Einreichfrist für Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie die Feststellung der Einkünfte wird für Abgabepflichtige, die durch eine Steuerberaterin oder einen Steuerberater vertreten sind, spezifisch geregelt.

Verwaltungsvereinfachung für Landes- und Gemeindeabgaben:

- Ländern und Gemeinden wird es ermöglicht, eine Abgabe durch eine Zahlungsaufforderung vorzuschreiben. Die Fälligkeit von Mahngebühren wird an die Fälligkeit der Bezug habenden Abgabenschuld angeglichen.

Zudem sollen weitere Anpassungen vorgenommen werden, die aufgrund von geänderten gesetzlichen Rahmenbedingungen oder Praxisproblemen notwendig geworden sind bzw. formale Korrekturen darstellen.

#### **Zum Bundesfinanzgerichtsgesetz:**

Die Einbringung von behördlichen Schriftsätzen samt Beilagen in elektronischer Form soll ermöglicht werden.

#### **Zum Finanzstrafgesetz:**

Die Verjährungsfrist für besonders schwerwiegende Finanzvergehen soll an die Verjährungsfrist für vergleichbare Straftaten nach dem StGB angeglichen werden. Durch die Anpassung der für die Zuständigkeit des Gerichts zur Ahndung von Finanzvergehen maßgeblichen strafbestimmenden Wertbeträge soll der Geldwertentwicklung und der nunmehr bundesweiten Zuständigkeit der Finanzstrafbehörden Rechnung getragen werden. Zudem sollen Begriffsanpassungen vorgenommen und EGMR-Judikatur umgesetzt werden.

#### **Zum Finanzstrafzusammenarbeitsgesetz:**

Die zwischenstaatliche Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten der Europäischen Union im Rahmen der Schwedischen Initiative bei Ermittlungen wegen eines Finanzvergehens soll vereinfacht werden.

#### **Zum Zollrechts-Durchführungsgesetz:**

Die fortschreitende Technisierung und die immer geringeren Kosten in der Anschaffung und den Betrieb machen einen zweckmäßigen und kostengünstigen Einsatz von Drohnen in der Zollverwaltung – zum überwiegenden Teil im Bereich der Strafverfolgung – möglich.

#### **Zum Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz und Freiberuflichen-Sozialversicherungsgesetz:**

Entgelte aus der nebenberuflichen ärztlichen Behandlung von Insassinnen und Insassen einer Justizanstalt sollen vom Entgeltbegriff des ASVG ausgenommen werden, zumal diese Tätigkeit auch im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbracht wird.

Unter einem soll die Unfall- und Pensionsversicherung der Ärztinnen und Ärzte nach dem FSVG um diese nebenberufliche Tätigkeit in Justizanstalten erweitert werden, sodass künftig Einkünfte aus den einschlägigen Behandlungen die Beitragspflicht nach diesem Sozialversicherungsgesetz begründen.

#### **Kompetenzgrundlage:**

Die Zuständigkeit des Bundes zur Erlassung dieses Bundesgesetzes ergibt sich aus Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG (Bundesfinanzen und Monopolwesen) und aus § 7 F-VG 1948 sowie hinsichtlich des Art. 10 dieses Bundesgesetzes auch aus Art. 14b B-VG.

## II. Besonderer Teil

### Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988)

#### Zu Z 2 und 40 (§ 3 Abs. 1 Z 40 und § 124b Z 424):

Die Tätigkeit als Beisitzer einer Wahlbehörde stellt ein öffentliches Ehrenamt dar (§ 6 Abs. 4 NRW). Entschädigungen, die gemäß § 20 NRW an Wahlbeisitzer geleistet werden, sollen bis zur gesetzlich vorgesehenen Höhe steuerfrei sein, auch wenn bspw. ein Dienstverhältnis zu einer Gebietskörperschaft oder politischen Partei besteht. Soweit in landesgesetzlichen Regelungen, insbesondere zu Landtags- und Gemeinderatswahlen, ähnliche Entschädigungszahlungen vorgesehen sind oder werden, sollen diese ebenfalls steuerfrei bleiben können, soweit sie die bundesgesetzlich festgelegten Beträge nicht übersteigen. Dabei soll, wenn die Bemessung der Höhe der Entschädigung landesgesetzlich nach anderen Kriterien vorgenommen wird, als dies gemäß § 20 NRW der Fall ist, zu ermitteln sein, welche Entschädigung bundesgesetzlich zustünde. Lediglich dieser Betrag soll steuerfrei zuerkannt werden können. In Übereinstimmung mit dem Wahlrechtsänderungsgesetz 2023, BGBl. I Nr. 7/2023, soll die Steuerbefreiung mit 2024 in Kraft treten.

#### Zu Z 3 (§ 4 Abs. 3b):

Im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis soll klargestellt werden, dass die Ausnahmebestimmungen des § 27b Abs. 2 zweiter Satz und Abs. 3 Z 2 zweiter bis vierter Satz auch bei betrieblichen Einkünften aus Kryptowährungen zur Anwendung kommen. Daher sollen einerseits Einkünfte aus Staking, Airdrops, Bounties und Hardforks, die im betrieblichen Bereich zufließen, ebenfalls nicht im Zuflusszeitpunkt, sondern erst im Zuge der späteren Veräußerung steuerlich erfasst werden. Zudem soll andererseits sichergestellt sein, dass der Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung auch im betrieblichen Bereich zu keiner sofortigen Besteuerung führt. Darüber hinaus soll die Klarstellung, wonach eine überlassene Kryptowährung und die Forderungen auf deren Rückzahlung ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellen (siehe dazu die Erläuterungen zu § 27b Abs. 3 und 4), ebenso im betrieblichen Bereich anwendbar sein.

#### Zu Z 5, 12, 16, 39 und 40 (§ 6 Z 4, § 24 Abs. 3 und 6, § 30 Abs. 2 Z 2, § 118 und § 124b Z 424):

Entnahmen von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen sind gemäß § 6 Z 4 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten. Dies gilt nach derzeitiger Rechtslage auch für die Entnahme von Gebäuden. Demgegenüber ist Grund und Boden mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 vorliegt. Diese Regelung gilt auch bei der Veräußerung oder Aufgabe eines (Teil)Betriebes, wenn einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter nicht veräußert, sondern ins Privatvermögen überführt werden. Bei Gebäuden führt die derzeitige Rechtslage dazu, dass stille Reserven bereits im Zeitpunkt der Entnahme versteuert werden müssen; bei Grund und Boden erfolgt eine Besteuerung hingegen erst bei einer nachfolgenden tatsächlichen Veräußerung. Um die Entnahmebesteuerung hinsichtlich von Gebäuden zu vermeiden, bleiben bisher betrieblich genutzte, aber für den Betrieb nicht mehr benötigte Gebäude – trotz Leerstands – häufig im Betriebsvermögen.

Um insbesondere auch die Bodenversiegelung einzudämmen, soll es steuerlich künftig erleichtert werden, leerstehende Gebäude außerbetrieblich (z. B. für Wohnzwecke) zu nutzen. Auch die Entnahme von Gebäuden soll daher zu Buchwerten erfolgen, weil die stillen Reserven von Gebäuden ohnehin gemäß § 30 steuerhängig sind. Aufgrund des Verweises auf Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 sollen nunmehr Grund und Boden, Gebäude und Baurechte gleich behandelt werden. Da die Gebäudeentnahme künftig ohnehin zu Buchwerten erfolgen soll, kann die Gebäudebegünstigung bei Betriebsveräußerung und -aufgabe gemäß § 24 Abs. 6 entfallen. Infolgedessen kann auch der Verweis auf § 24 Abs. 6 in § 118 Abs. 1 entfallen.

Um Gestaltungen zur Entsteuerung von betrieblich genutzten, selbst hergestellten Gebäuden zu vermeiden, soll in § 30 Abs. 2 Z 2 eine Präzisierung dahingehend erfolgen, dass die Herstellerbefreiung nur für im Privatvermögen selbst hergestellte Gebäude gilt. Das Zusammenspiel von § 6 Z 4 mit den in § 30 Abs. 3 zweiter und dritter Satz vorgesehenen Adaptierungen der Anschaffungskosten bedarf keiner weiteren Regelung: Diese sind auf die durch die Entnahme neu gebildeten Anschaffungskosten zu beziehen und können somit nur Vorgänge nach der Entnahme (z. B. Vermietung aus dem Privatvermögen), nicht aber Vorgänge im betrieblichen Bereich vor der Entnahme (z. B. AfA, die bereits im Entnahmebuchwert berücksichtigt war) betreffen.

Die Änderungen sollen mit 1. Jänner 2024 in Kraft treten.

**Zu Z 5 und 40 (§ 6 Z 6 lit. h und § 124b Z 426):**

Die Ausnahme der Buchwertfortführung soll in Fällen des „Re-Imports“ von Wirtschaftsgütern aus systematischen Gründen und zur Vermeidung von Steuergestaltungen auch auf Konstellationen ausgeweitet werden, bei denen die Steuerschuld für zuziehende Beteiligungen in der Vergangenheit aufgrund eines Anteilstauschs gemäß § 16 Abs. 1a UmgrStG nicht entstanden ist. § 6 Z 6 lit. h soll mit 1. April 2023 in Kraft treten.

**Zu Z 6 (§ 8 Abs. 2):**

Es soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden. Da der Investitionsfreibetrag gemäß § 11 Abs. 3 Z 2 aufgrund einer bestehenden Sonderform der Absetzung für Abnutzung in § 8 für Gebäude ausgeschlossen ist, kann der bisherige zweite Teilstrich des § 8 Abs. 2 entfallen.

**Zu Z 9 (§ 15 Abs. 2 Z 2):**

Die Verordnungsermächtigung sieht derzeit vor, dass im Rahmen der Sachbezugswertverordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen, Krafträdern und Fahrrädern im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorgesehen werden können. Die Ermäßigungen und Befreiungen von Kraftfahrzeugen, Krafträdern und Fahrrädern sollen jedoch nicht rein auf die Zurverfügungstellung eingeschränkt sein.

**Zu Z 10 (§ 17 Abs. 3a Z 2):**

Die Kleinunternehmerpauschalierung stellt tatbestandsmäßig darauf ab, dass die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 anwendbar oder nur aus den in den drei Teilstrichen genannten Gründen nicht anwendbar ist.

Ist die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerbefreiung aber deswegen nicht anwendbar, weil dieser eine andere unechte Umsatzsatzsteuerbefreiung vorgeht, kommt nach dem derzeitigen Wortlaut die Inanspruchnahme der einkommensteuerlichen Kleinunternehmerpauschalierung nicht in Betracht. Davon wären z. B. Bausparkassen-/Versicherungsvertreter oder Ärzte betroffen, die – auch wenn sie sonst die Voraussetzungen der Z 2 erfüllen – die Kleinunternehmerpauschalierung deswegen nicht in Anspruch nehmen könnten, weil die für sie anwendbare Umsatzsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 13 bzw. Z 19 der Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 vorgeht.

Um dieses unerwünschte Ergebnis zu vermeiden, soll in Z 2 klargestellt werden, dass es unschädlich ist, wenn die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerbefreiung deswegen nicht anwendbar ist, weil ihr eine speziellere unechte Umsatzsteuerbefreiung vorgeht, sofern bei Ausblenden dieses Umstandes die Voraussetzungen für die Kleinunternehmerpauschalierung vorliegen würden.

**Zu Z 11 und 40 (§ 22 Z 1 lit. b und § 124b Z 427):**

Durch die Behandlung und Betreuung von Insassen in Justizanstalten ermöglichen Ärzte die Erfüllung einer gesetzlichen Aufgabe, nämlich die Erhaltung bzw. Wiederherstellung der körperlichen und geistigen Gesundheit von Insassen in Justizanstalten. Damit leisten sie einen wertvollen Beitrag zur Bewältigung einer notwendigen öffentlichen Aufgabe des Staates, die erforderlich ist, um die Sicherheit und Ordnung der Gesellschaft zu gewährleisten und wesentlich zur (Re)Sozialisierung von straffällig gewordenen Personen beiträgt. Es wird daher immer schwieriger Ärzte für dieses Aufgabenfeld zu gewinnen.

Um diesbezüglich Rechtssicherheit zu schaffen, soll einerseits sozialversicherungsrechtlich geregelt werden, dass die ärztliche Behandlung der Insassen von Justizanstalten gemäß §§ 66 ff des Strafvollzugsgesetzes, BGBl. Nr. 144/1969, sofern diese Tätigkeit weder den Hauptberuf noch die Hauptquelle der Einnahmen bildet, eine freiberufliche Tätigkeit darstellt.

Korrespondierend dazu soll andererseits im Einkommensteuerrecht gesetzlich verankert werden, dass Einkünfte von Ärzten für die Behandlung von Insassen von Justizanstalten, die unter den – ebenfalls mit diesem Gesetz neu eingeführten – § 2 Abs. 2a Z 4 des Freiberuflichen-Sozialversicherungsgesetzes fallen, Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit darstellen. Dies soll ab dem Veranlagungsjahr 2024 zur Anwendung kommen.

**Zu Z 12 und 40 (§ 24 Abs. 7 und § 124b Z 428):**

Nach § 24 Abs. 7 ist bereits nach geltender Rechtslage ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht. Fällt die gesellschaftsrechtliche Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder V UmgrStG, ist der Veräußerungsgewinn auf den dem Umgründungsstichtag maßgeblichen Stichtag zu beziehen. Nach derzeitiger Rechtslage kommt es vor diesem Hintergrund im Rahmen eines Zusammenschlusses, der nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt, zu einer Realisierung sämtlicher stiller Reserven. Dies wird vor dem Hintergrund der bisherigen Verwaltungsansicht zur Behandlung von Einlagevorgängen von einzelnen

Wirtschaftsgütern (insbesondere Grundstücken) in Personengesellschaften als überschießend bzw. unsystematisch kritisiert.

Abs. 7 soll daher im Zusammenhang mit dem neuen § 32 Abs. 3, der Einlagen aus dem Privatvermögen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft nunmehr im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis ausdrücklich regelt, um eine Bestimmung für einen „verunglückten“ Zusammenschluss ergänzt werden, wonach eine Realisierung sämtlicher stiller Reserven unterbleiben soll: Gemäß § 24 Abs. 7 letzter Satz soll im Falle der Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an einer Personengesellschaft § 32 Abs. 3 sinngemäß angewendet werden. Folglich soll auch bei einem verunglückten Zusammenschluss – entsprechend dem allgemeinen Grundsatz des § 32 Abs. 3 – keine Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven, sondern eine getrennte Betrachtung hinsichtlich Eigen- und Fremdquote erfolgen: Im Falle eines verunglückten Zusammenschlusses soll eine Realisierung stiller Reserven künftig daher nur noch insoweit erfolgen, als das Vermögen dem Übertragenden nachfolgend anteilig (§ 32 Abs. 2) steuerlich nicht mehr zuzurechnen ist. Soweit das Vermögen dem Übertragenden weiterhin zuzurechnen ist, sollen hingegen die Buchwerte fortgeführt werden; d.h. es soll keine Entnahme (§ 6 Z 4) und keine Einlage (§ 6 Z 5) vorliegen, wodurch eine Entnahmebesteuerung hinsichtlich der Eigenquote unterdrückt wird.

Um eine Verschiebung stiller Reserven in Bezug auf die Eigenquote zu vermeiden, soll eine Buchwertfortführung nur dann zulässig sein, wenn eine Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerlasten getroffen wird. Dies soll durch § 32 Abs. 2 letzter Satz sichergestellt werden, der aufgrund der in § 24 Abs. 7 letzter Satz angeordneten sinngemäßen Anwendung zu berücksichtigen ist.

§ 24 Abs. 7 soll erstmals anzuwenden sein für Übertragungen mit einem Stichtag nach dem 30. Juni 2023.

**Zu Z 14 (§ 27a Abs. 2):**

Die Ausnahme vom besonderen Steuersatz soll wieder auf sämtliche Geld- und Sachforderungen ausgeweitet werden, um sicherzustellen, dass auch privat begebene Genussrechte, die Forderungen in Kryptowährungen abbilden, ebenso nicht unter den besonderen Steuersatz fallen.

**Zu Z 14 (§ 27a Abs. 4 Z 3a):**

Durch diese ausdrückliche Regelung soll die bislang nur in § 2 KryptowährungsVO angeordnete Anwendbarkeit des gleitenden Durchschnittspreises gesetzlich abgesichert werden. Nicht in den gleitenden Durchschnittspreis eingehen sollen Kryptowährungen, deren Anschaffungskosten gemäß § 93 Abs. 4a Z 2 pauschal angesetzt wurden; Kryptowährungen, die vor dem 1.3.2022 angeschafft wurden (Altbestand), unterliegen nicht dem Anwendungsbereich von § 27a Abs. 4 und fließen folglich auch nicht in den gleitenden Durchschnittspreis ein.

Zudem soll zur Schaffung einer erhöhten Rechtssicherheit auch für die bereits erlassene Kryptowährungsverordnung auch eine ausdrückliche Verordnungsermächtigung hinsichtlich der darin enthaltenen materiellrechtlichen Bestimmungen geschaffen werden.

**Zu Z 15 (§ 27b Abs. 3 Z 2 und Abs. 4):**

Im Rahmen einer Leihe überlassene Kryptowährungen und die Forderungen auf Rückzahlung der überlassenen Kryptowährungen sollen im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis als einheitliches Wirtschaftsgut (Kryptowährung) behandelt werden. Daher soll ausdrücklich klargestellt werden, dass die Überlassung einer Kryptowährung im Sinne des § 27b Abs. 2 Z 1 keinen Tausch darstellt und folglich auch keine Besteuerung auslöst. In Anlehnung daran soll deshalb auch explizit geregelt werden, dass die Forderungen auf Rückzahlungen, die aus der Überlassung von Kryptowährungen entstehen, als Kryptowährung im Sinne des Abs. 4 gelten.

**Zu Z 16, Z 3 und Z 40 (§ 30 Abs. 2 Z 4, § 4 Abs. 3a Z 1 und § 124b Z 425):**

Der Tausch von privaten Grundstücken führt im Rahmen des § 30 grundsätzlich zu steuerpflichtigen Einkünften beider Tauschpartner. Gemäß dem auch für Grundstücksveräußerungen maßgebenden Tauschgrundsatz (§ 6 Z 14 lit. a) kommt es in derartigen Fällen zu einer Besteuerung, bei der jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Grundstückes als Veräußerungserlös anzusetzen ist. Das gilt auch für Tauschvorgänge im Zusammenhang mit Grenzbereinigungen. Bei derartigen Vorgängen sind aber regelmäßig nur kleine Grundstücksflächen betroffen, die zudem wertmäßig nicht erheblich differieren.

Im Interesse der Verwaltungsökonomie soll für derartige Bagatellfälle eine Ausnahme von der Besteuerung vorgesehen werden. Sie soll an folgende Voraussetzungen gebunden sein:

- Der Tauschvorgang dient der Umsetzung einer wechselseitigen Grenzbereinigung. Als „Grenzbereinigung“ sollen für Zwecke dieser Bestimmung nur Tauschvorgänge zu verstehen sein, die lediglich dazu dienen, unzweckmäßige Grenzverläufe zu berichtigen (insb Begradigungen) und

strittige Grenzverläufe rechtsverbindlich festzulegen (insb Grenzberichtigungen); sie dürfen den Charakter des gesamten Grundstückes nur in vernachlässigbarem Ausmaß verändern. Das impliziert, dass im Verhältnis zum Gesamtgrundstück nur flächenmäßig kleine Teile betroffen sein können. Befreit sein sollen sämtliche derartigen Vorgänge, unabhängig davon, welche Rechtsgrundlage (privatrechtliche Vereinbarung, gerichtliche Durchsetzung) ihnen zu Grunde liegt.

- Der Tauschvorgang ist mit keiner oder einer Ausgleichszahlung in Höhe von nicht mehr als 730 Euro im jeweiligen Grenzbereinigungsfall (im Sinne einer Freigrenze) verbunden. Das soll gewährleisten, dass die Transaktion wertmäßig gleiche Flächen umfasst, sodass es in der Folge bei keinem der Tauschpartner zu einer Veränderung im Hinblick auf die bei einer allfälligen späteren Veräußerung zu erfassenden Einkünfte kommt. Sollten ausnahmsweise größere Wertdifferenzen vorliegen, führt die betragsliche Begrenzung dazu, dass von dem Tauschvorgang nur relativ kleine Grundstücksflächen betroffen sein können, nämlich solche, die dem intendierten Zweck entsprechen.

Durch die Änderung des § 4 Abs. 3a Z 1 soll sichergestellt werden, dass die Befreiung auch im betrieblichen Bereich gilt.

Die Änderungen sollen mit 1. September 2023 in Kraft treten.

#### **Zu Z 17 (§ 30b Abs. 4):**

Aufgrund der mit dem Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 Teil I, BGBl. I 10/2022, umgesetzten stufenweisen Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes auf 24 % im Kalenderjahr 2023 und auf 23% für die Kalenderjahre ab 2024 soll – korrespondierend zu den Änderungen in § 30b Abs. 1a mit BGBl. I Nr. 10/2022 – auch die Höhe der vom Steuerpflichtigen zu leistenden Vorauszahlungen gemäß § 30b Abs. 4 zweiter Satz angepasst werden, wenn es sich bei dem Steuerschuldner um eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 KStG 1988 handelt.

Die Regelung soll erstmalig für Einkünfte anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2022 zufließen.

#### **Zu Z 18 (§ 30c Abs. 3):**

Mit der eingefügten Wortfolge soll klargestellt werden, dass die entrichtete Immobilienertragsteuer auf dem § 213 Abs. 1 BAO-Konto des Veräußerers zu verbuchen ist. Diese Vorgehensweise entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis.

#### **Zu Z 19 (§ 32 Abs. 3):**

Mit den neuen Abs. 3 sollen die steuerlichen Folgen einer Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft („Einlagen“) im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis klargestellt werden. Danach soll – unabhängig davon, ob eine derartige Übertragung gegen ein fremdübliches Entgelt oder ohne unmittelbare Gegenleistung erfolgt – der Vorgang in einen Einlage- und einen Anschaffungsvorgang aufgespalten werden, wodurch es im Ergebnis zu einer anteiligen Veräußerung kommen soll.

Vor diesem Hintergrund soll Abs. 3 künftig eine ausdrückliche Regelung für Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in eine Personengesellschaft vorsehen. Darin soll klargestellt werden, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft hinsichtlich der eigenen Beteiligungsquote des übertragenden Steuerpflichtigen („Eigenquote“) und der Beteiligungsquoten der anderen Gesellschafter („Fremdquote“) ertragsteuerlich getrennt zu beurteilen ist:

Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen nach Übertragung in das Gesellschaftsvermögen in der Personengesellschaft anteilig im Sinne des § 32 Abs. 2 nicht mehr zuzurechnen sind („Fremdquote“), liegt in diesem Ausmaß (d.h. in Höhe der Beteiligungsquote, die künftig den anderen Gesellschaftern zuzurechnen ist) eine Veräußerung vor. Dies soll sowohl in Fällen gelten, in denen die Übertragung unmittelbar gegen Entgelt erfolgt (Veräußerung eines Wirtschaftsguts an die Personengesellschaft) als auch in Fällen, in denen die Übertragung im Zuge einer Einlage lediglich das variable Kapitalkonto berührt und somit weder ein unmittelbares Entgelt noch eine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Werden dem übertragenden Steuerpflichtigen für die Wirtschaftsgüter hingegen neue oder weitere Gesellschafterrechte (Gesellschaftsanteile) gewährt, soll insoweit, als die Wirtschaftsgüter den übrigen Gesellschaftern steuerlich zuzurechnen sind („Fremdquote“), der allgemeine Tauschgrundsatz nach § 6 Z 14 lit. a zur Anwendung kommen; dies führt beim übertragenden Steuerpflichtigen folglich ebenso zu einer Veräußerung (zur steuerlichen Behandlung der Gesellschafter, die einen Mitunternehmeranteil übertragen, siehe die Erläuterungen zu § 24 Abs. 7).

Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen in diesen Fällen gemäß § 32 Abs. 2 auch nachfolgend weiterhin zuzurechnen sind („Eigenquote“), soll für die weitere Einkünfteermittlung Vorsorge getroffen werden, dass es bei den an der Übertragung beteiligten Steuerpflichtigen zu keiner endgültigen



Verschiebung der Steuerbelastung kommt (insb. durch Ergänzungsbilanzen). Diesfalls soll die Übertragung der Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften eine Einlage gemäß § 6 Z 5 des (neuen oder bereits bestehenden) Gesellschafters und bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften einen neutralen Vorgang darstellen. Wird keine (ausreichende) Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerlasten getroffen, kann im Hinblick auf die „Eigenquote“ eine Übertragung nur unter Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen.

Ist der Steuerpflichtige bereits bisher an der Personengesellschaft zu 100 % substanzbeteiligter Gesellschafter und werden weitere Wirtschaftsgüter (gegen oder ohne Gewährung von Gesellschafterrechten) auf die Personengesellschaft übertragen, soll kein Tausch vorliegen.

Die bisherige Verwaltungspraxis im Hinblick auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafter und Gesellschaft soll durch die Klarstellung nicht berührt werden.

#### **Zu Z 19 (§ 32 Abs. 4):**

Zur Schaffung von Rechtssicherheit und Verbesserung der Vollzugsmöglichkeiten sollen ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen für die Zurechnung von Dividenden sowie die Anrechnung und Rückerstattung von Kapitalertragsteuer bei zentralverwahrten Aktien erfolgen. Damit sollen Empfehlungen des Rechnungshofes weiter verfolgt und klare, international anerkannte Standards für den Kapitalmarkt geschaffen sowie KEST-Vermeidungsmodelle effizienter bekämpft werden. Da die Regelung unabhängig von der Erfassung der Dividendeneinkünfte als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder als betriebliche Einkünfte sowohl im Rahmen der Einkommen- als auch der Körperschaftsteuer gelten soll, und neben der Zurechnung auch weitere Voraussetzungen für die Anrechnung und Rückerstattung vorsieht, soll diese im Bereich „Gemeinsame Vorschriften“ verankert werden.

Inhaltlicher Anknüpfungspunkt soll die Auszahlung von Dividenden und dividendenähnlichen Zahlungen über das Wertpapierliefer- und Wertpapierabrechnungssystem eines Zentralverwahrers sein; in diesen Konstellationen fallen Kapitalertragsteuerabzug (bei der ausschüttenden Körperschaft) und Auszahlung der Dividende (über den Zentralverwahrer an die einzelnen Banken bzw. weiter an deren Kunden) auseinander, wodurch Geschäfte rund um den für die Dividendenberechtigung maßgeblichen Stichtag einerseits technischen Anpassungsbedarf auslösen, andererseits die praktische Handhabung der steuerlichen Zurechnung erschweren bzw. Missbrauchspotenzial eröffnen. Daher soll für diese Fälle die Zurechnung der Dividende, abweichend von den allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen bei Ausschüttungen (vgl. VwGH 28.06.2022, Ro 2022/13/0002) und der ehemaligen Verwaltungspraxis (Info des BMF vom 18.09.2014, BMF-010203/0314-VI/1/2014), künftig den Börsesancen entsprechend auf das wirtschaftliche Eigentum am „Record-Tag“ abgestellt werden; so wird jener Tag bezeichnet, an dem der Zentralverwahrer die Anspruchsberechtigung feststellt. Dabei handelt es sich um den ersten Handelstag nach dem Tag, an dem die Anteile erstmals ohne Auszahlungsanspruch gehandelt werden (cum-Tag+2 bzw. ex-Tag+1). Die steuerliche Regelung soll dies abbilden und gleichzeitig – im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis – klarstellen, dass für das wirtschaftliche Eigentum und damit für die Zurechnung die tatsächliche Lieferung der Aktien bis zum Ende des Tages notwendig ist. Durch eine eindeutige gesetzliche Regelung soll Rechtsicherheit herrschen und eine – schon bislang gesetzlich nicht mögliche – Mehrfacherstattung bzw. -anrechnung von Kapitalertragsteuer klar ausgeschlossen werden.

Um die bisherige Verwaltungspraxis zu stützen und Gestaltungen vorzubeugen, die nicht auf eine Mehrfachverwertung, sondern eine Vermeidung der Kapitalertragsteuer abzielen, sollen in Anlehnung an die deutsche Rechtslage ausdrückliche Bestimmungen für die Erstattung und Anrechnung der Kapitalertragsteuer bei Handel rund um den Record-Tag geschaffen werden: Werden Aktien zeitnah zum Record-Tag an einen Steuerpflichtigen übertragen, ohne dass dieser ein angemessenes wirtschaftliches Risiko trägt (z. B. im Rahmen einer entsprechend ausgestalteten Wertpapierleihe) und die Mindestbeholdendauer von 45 Tagen rund um den Record-Tag erfüllt, kann insoweit keine Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer stattfinden als die Übertragung zu einem Steuervorteil führt (z. B. weil der Entleiher – anders als der Verleiher – nicht der Kapitalertragsteuer unterliegt). Damit soll einerseits die bisherige behördliche Praxis, den Depotbestand auch rund um den maßgeblichen Stichtag zu prüfen, abgebildet werden, andererseits soll wie in Deutschland eine Bagatellgrenze den Vollzug erleichtern.

**Zu Z 21, 1, 4, 5, 7, 8, 10, 13, 16, 20 und 33 (§ 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):**

#### **1. Zu § 39 Abs. 4:**

Das EStG 1988 sieht für die Stellung von Anträgen in Zusammenhang mit der Veranlagung unterschiedliche Regelungen vor. Teilweise sind derartige Anträge nach dem Gesetzestext in der Steuererklärung zu stellen (z. B. § 6 Z 6 lit. b), in anderen Fällen besteht keine derartige Verknüpfung (z. B. § 28 Abs. 2, 3 und 4). Teilweise ist eine Antragstellung durch den Eintritt der Rechtskraft beschränkt (z. B.

§ 1 Abs. 4, § 10 Abs. 7 Z 2). Auch dem Begriff „Rechtskraft“ wird kein einheitliches Verständnis beigelegt: Einerseits ist darunter die „erstmalige“ Rechtskraft zu verstehen (vgl. VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0024 und diesem folgend Rz 3834 EStR 2000 zum Gewinnfreibetrag). Demgegenüber besteht z. B. beim Investitionsfreibetrag (§ 11) keine derartige Einschränkung, sodass eine Berücksichtigung auch nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten offen steht.

Im Interesse der Rechtssicherheit und Rechtsvereinheitlichung soll in § 39 Abs. 4 eine generelle Regelung aufgenommen werden, die die Wahrnehmung von veranlagungsbezogenen Besteuerungswahlrechten und Anträgen betrifft. Sie soll eine Generalnorm darstellen, die nur durch ausdrückliche speziellere Einzelbestimmungen verdrängt werden soll:

Es soll daher vorgesehen werden, dass Besteuerungswahlrechte und Anträge in der Steuererklärung auszuüben sind, wenn sie die veranlagte Einkommensteuer betreffen und dies auf dem amtlichen Vordruck oder im Rahmen der automationsunterstützten Datenübertragung vorgesehen ist (§ 133 BAO). Diese Regelung soll zu keiner Veränderung gegenüber der bisherigen Praxis führen und soll eine verwaltungsökonomische Abwicklung des Besteuerungsverfahrens gewährleisten. Insbesondere soll es nach wie vor möglich sein, einzelne Änderungen nach dem Erstbescheid formlos in Rücksprache mit dem Finanzamt ohne weitere Abgabe einer vollständigen Steuererklärung vorzunehmen.

Es soll weiters 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. Nur in Fällen, in denen eine abweichende Spezialregelung besteht (z. B. § 37 Abs. 9), soll diese vorgehen. Damit wird die Praxis gesetzlich verankert, die dies bereits vielfach vorsah. Voraussetzung dafür ist aber stets das Vorliegen eines tauglichen Verfahrenstitels zur allgemeinen Rechtskraftdurchbrechung (insbesondere eine Wiederaufnahme des Verfahrens, nicht aber Fälle von „Teilrechtskraftdurchbrechung“ wie etwa § 293b BAO).

Zudem soll klargestellt werden, dass die nachträgliche Ausübung/Änderung von Besteuerungswahlrechten allein kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellt. § 295a BAO kann somit keinen Verfahrenstitel darstellen, der – ohne Änderung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes – eine nachträgliche Ausübung/Änderung eines Besteuerungswahlrechtes ermöglicht.

*Beispiel:*

*A gibt seinen Kleinbetrieb im Jahr 1 auf und erfüllt die Voraussetzungen für die Dreijahresverteilung des Aufgabegewinnes gemäß § 37 Abs. 2 Z 1. A unterlässt eine diesbezügliche Antragstellung in der Veranlagung des Jahres 1 und wird mit Bescheid vom 5.8. des Folgejahres rechtskräftig veranlagt. Im Jahr 4 erfährt A von der Möglichkeit der Dreijahresverteilung und beantragt, den Bescheid des Jahres 1 mit der Begründung zu ändern, seine Antragstellung sei als Willenserklärung ein Ereignis, das iSd § 295a BAO abgabenrechtliche Wirkung für die Einkommensteuerveranlagung des Jahres 1 hätte.*

*Der Antrag ist auf Grundlage des § 39 Abs. 4 letzter Satz abzuweisen. Würden im Jahr 4 Tatsachen neu hervorkommen, die auf die Höhe des Aufgabegewinnes Auswirkung haben und zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) führen, könnte im Rahmen des wiederaufgenommenen Verfahrens der Antrag auf Dreijahresverteilung (erstmalig) gestellt werden.*

Gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ist § 39 Abs. 4 in gleicher Weise auch für die Körperschaftsteuerveranlagung maßgebend.

**2. Zu § 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:**

Die Regelungen sollen vor dem Hintergrund der neu eingeführten Generalnorm des § 39 Abs. 4 angepasst werden:

- In § 1 Abs. 4 soll der letzte Satz entfallen, der vorsieht, dass der Antrag bis zum Eintritt der Rechtskraft gestellt werden kann. Nach der Verwaltungspraxis ist darunter die „erste Rechtskraft“ gemeint, weil Rz 11 LStR 2002 vorsieht, dass ein später gestellter Antrag auf Grund dieser Spezialbestimmung kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO darstellt (ebenso die Gesetzesmaterialien zum BBG 2007, BGBl I 43/2007, mit dem dieser Satz in das EStG 1988 aufgenommen wurde). Da dies in § 39 Abs. 4 letzter Satz nunmehr ausdrücklich vorgesehen werden soll, ist der letzte Satz nicht mehr erforderlich, um über die Beschränkung der Antragstellung mit der ersten Rechtskraft die Anwendung des § 295a BAO zu unterdrücken. Der Satz soll daher entfallen. Im Verhältnis zur bisher bestehenden Rechtslage bedeutet dies in Verbindung mit § 39 Abs. 4 zweiter Satz eine Erweiterung der Antragsmöglichkeit: Während nach bestehender Rechtslage nach Ablauf der Rechtsmittelfrist kein Antrag mehr gestellt werden kann (erste Rechtskraft), soll der Antrag nunmehr auch gestellt werden können, wenn nach Eintritt der ersten Rechtskraft ein Verfahrenstitel für eine Bescheidänderung vorliegt (zB Wiederaufnahme des Verfahrens).

- In § 5 Abs. 2 dritter Satz ist nach bisheriger Rechtslage vorgesehen, dass die Antragstellung „bis zur Rechtskraft“ erfolgen kann. Da § 39 Abs. 4 zweiter Satz dies nun ausdrücklich regelt, kann die Bezugnahme auf die „Rechtskraft“ ebenfalls entfallen und soll daher gestrichen werden. Im Ergebnis tritt dadurch keine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage ein, weil der Begriff „Rechtskraft“ hier nicht im Sinne der ersten Rechtskraft verstanden wurde (vgl. Rz 430c EStR 2000).
- § 6 Z 6 lit. c und § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a sehen für die ratenweise Steuerentrichtung und die Steuernichtfestsetzung einen „in der Steuererklärung“ zu stellenden Antrag vor. Nach der Verwaltungspraxis (Rz 2517d und Rz 6156a EStR 2000) kann ein dort nicht gestellter Antrag nicht nachgeholt werden. Da diese Einschränkung als zu weitgehend erscheint, soll die Bezugnahme auf die „Steuererklärung“ entfallen. Dass der Antrag – unverändert – in der Steuererklärung zu stellen ist, ergibt sich aus § 39 Abs. 4 erster Satz und der Tatsache, dass die Abgabenerklärungen entsprechende Eintragungsmöglichkeiten vorsehen. Wurde eine solche Antragstellung unterlassen, soll sie aber – abweichend von der bisherigen Rechtslage – nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten (zB im Rahmen eines wiederaufgenommenen Verfahrens) nachgeholt werden können.
- In § 10 Abs. 7 ist hinsichtlich des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages nach bisheriger Rechtslage vorgesehen, dass die Antragstellung oder eine Berichtigung der Verzeichnisse bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides möglich ist. Der Begriff „Rechtskraft“ wird nach der Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0024) und der Verwaltungspraxis (Rz 3834 EStR 2000) als erste Rechtskraft verstanden, sodass nach Ablauf der Rechtsmittelfrist weder eine erstmalige Antragstellung noch eine Änderung in Bezug auf den Gewinnfreibetrag mehr möglich sind. Diese Einschränkung soll entfallen. Abs. 7 soll daher entsprechend angepasst werden. Die Grundregel des § 39 Abs. 4 zweiter Satz soll daher auch für den Gewinnfreibetrag wirken, sodass eine (auch ergänzende) Antragstellung stets auch nach Ablauf der Rechtsmittelfrist im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten möglich sein soll.
- Gemäß § 11 Abs. 6 ist der Ausweis in der Steuererklärung (materiell-rechtliche) Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrags; § 17 Abs. 2 knüpft im Ergebnis die Anwendung der gesetzlichen Basispauschalierung an die Antragstellung in der Steuererklärung. Für beide Bestimmungen soll die in § 39 Abs. 4 vorgesehene Grundregel gelten, sodass die Verknüpfung des Anspruches auf IFB und Pauschalierung mit der Steuererklärung entfallen soll.
- In § 30 Abs. 7 und § 37 Abs. 4 soll jeweils das Abstellen auf die Steuererklärung in Zusammenhang mit der Antragstellung entfallen, weil es durch die Regelung des § 39 Abs. 4 erster Satz obsolet wird.
- In § 97 Abs. 2 ist im vierten Satz vorgesehen, dass die Verlustausgleichsoption (Verlustausgleich in Bezug auf endbesteuerungsfähige Kapitaleinkünfte zum besonderen Steuersatz) innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden kann. Eine vergleichbare Option besteht – allerdings ohne zeitliche Begrenzung – für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (Veranlagungsoption gemäß § 30b Abs. 3). Die Rechtslage in § 97 soll mit der in § 30b harmonisiert werden. Die zeitliche Befristung soll daher ersatzlos entfallen und auf die Option die allgemeine Grundregel des § 39 Abs. 4 zweiter Satz angewendet werden können.

**Zu Z 22 und 23 (§ 41 Abs. 1 Z 16 und § 42 Abs. 1 Z 3):**

Es sollen Pflichtveranlagungstatbestände ergänzt werden, sodass in folgenden Fällen ein Pflichtveranlagungstatbestand vorliegt:

- Die Voraussetzungen für die Auszahlung von steuerfreien pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen an Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer liegen nicht vor bzw. die Betragsgrenzen wurden überschritten (§ 3 Abs. 1 Z 16c).
- Die Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung von Zuschüssen oder sonstigen Leistungen von Sozialfonds liegen nicht vor bzw. die Betragsgrenzen wurden überschritten (§ 3 Abs. 1 Z 38).

**Zu Z 24, 28, 37, 38 und 26 (§ 69 Abs. 9, § 89 Abs. 2, § 108 Abs. 9, § 108h Abs. 2 letzter Satz, und § 76 Abs. 1 neunter Teilstrich):**

Es sollen Redaktionsversehen korrigiert und ein Verweis in § 76 Abs. 1 neunter Teilstrich, aufgrund der Änderung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. i durch das Abgabenänderungsgesetz 2022 (BGBl. I Nr. 108/2022), aktualisiert werden.

**Zu Z 25, 35 und 40 (§ 70 Abs. 2 Z 2, § 100 Abs. 1 und 1a, § 102 Abs. 1 und § 124b Z 429):**

Der pauschale Netto-Abzugsteuersatz soll bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger gemäß §§ 99 und 70 Abs. 2 Z 2 zu keiner höheren durchschnittlichen Belastung als bei Veranlagung führen und orientiert sich daher grundsätzlich am Eingangssteuersatz; dementsprechend soll er nun auf 20 % gesenkt werden. Der 20 %-ige Netto-Abzugsteuersatz soll jedoch nur für zugeflossene Einkünfte, die einen Betrag von

20 000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen, gelten. Für diesen Betrag übersteigende Einkünfte(teile) soll weiterhin ein höherer Netto-Abzugsteuersatz von 25 % gelten, um die Steuerbelastung bei höheren Einkünften der durchschnittlichen Belastung bei Veranlagung zum progressiven Tarif anzunähern.

Für Körperschaften soll gemäß § 100 Abs. 1a Z 1 in den Fällen der Netto-Abzugsbesteuerung gemäß § 99 Abs. 2 Z 2 der Abzugsteuersatz dem jeweiligen Körperschaftsteuersatz (24 % für 2023, 23 % ab 2024) entsprechen. Die bisherige Regelung in § 100 Abs. 1a für Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 und 7 soll inhaltlich unverändert in Z 2 überführt werden.

§ 102 Abs. 1 soll an diese neue Rechtslage angepasst werden und aus diesem Grund ausdrücklich auf § 70 Abs. 2 Z 2 verweisen.

Die Regelungen in § 70 Abs. 2 Z 2 und § 100 Abs. 1 und 1a sollen mit 1. Juli 2023 in Kraft treten und erstmalig für Einkünfte anzuwenden sein, die nach dem 30. Juni 2023 zufließen.

**Zu Z 27 (§ 82a):**

Mit Erkenntnis vom 03.04.2019, Ro 2017/15/0027, hat der VwGH in einer Revisionssache betreffend Auftraggeberhaftungs-Zahlungen gemäß § 82a entschieden, dass derartige Zahlungen nicht mehr – wie von der Finanzverwaltung bis dahin vertreten – nach den Verrechnungsregeln der BAO gemäß § 214 Abs. 1 auf Saldo verbucht werden dürfen, sondern eingeschränkt nur mit Forderungen auf Lohnabgaben verrechnet werden dürften. Aus diesem Grund soll eine Präzisierung bzw. Ergänzung der Regelung in dem Sinn erfolgen, dass explizit vorgesehen wird, dass zwar vorrangig auf Lohnabgaben zu verrechnen ist, bei Vorhandensein anderer Rückstände aber in weiterer Folge auch auf diese verbucht werden kann.

**Zu Z 28 (§ 89 Abs. 6):**

Die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung haben gemäß § 89 Abs. 6 den Abgabenbehörden des Bundes den Namen, die Wohnanschrift und die Versicherungsnummer der an- und abgemeldeten Dienstnehmer zu übermitteln. Wenn vom Arbeitgeber die Befreiung von bestimmten Lohnabgaben und Lohnnebenkosten nach § 1 Z 7 Neugründungsförderungsgesetz in Anspruch genommen wird, indem der Betriebsinhaber bei der Sozialversicherung mittels amtlichem Vordruck oder elektronisch die Neugründung erklärt, sollen die Abgabenbehörden des Bundes künftig darüber auch informiert werden. Diese frühzeitige Information ist erforderlich, um etwaige, zu Unrecht in Anspruch genommene Begünstigungen, ehestmöglich erkennen zu können und entsprechende Kontrollhandlungen durchzuführen bzw. um diese Information auch in eine den Kontrollhandlungen vorgeschaltete Risikoanalyse einfließen zu lassen. Denn nur die Abgabenbehörde kann eine entsprechende Prüfung, ob eine bisher nicht vorhandene betriebliche Struktur geschaffen wurde und ob Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 vorliegen, durchführen.

**Zu Z 29 (§ 93 Abs. 5 fünfter Teilstrich):**

Ergänzend zu § 32 Abs. 4 sollen begleitende Regelungen zur Sicherstellung der praktischen Durchführbarkeit des automatischen Verlustausgleichs durch Kreditinstitute vorgesehen werden. Da auch für Zwecke des Verlustausgleichs die – auf die Marktusancen aufsetzende – neue Zurechnungsbestimmung maßgeblich ist, kann der automatische Verlustausgleich bei Dividenden aus inländischen Gesellschaften grundsätzlich auf die Abwicklung der Dividendenzahlung abstellen: Konstellationen, in denen es zu Marktregulierungen durch den Zentralverwahrer und damit zu Ausgleichszahlungen in Form von Market Claims oder Reverse Claims kommt (z. B. OTC-Geschäfte kurz vor dem Record-Tag, verspätete Lieferung) entsprechen jenen Fällen, in denen auch die steuerliche Zurechnung von der Zahlung eines als „Dividende“ bezeichneten Betrages abweichen kann. Dementsprechend soll in diesen Fällen für Zwecke der Kapitalertragsteuer keine Zurechnung angenommen werden und daher in Folge diese Fälle vom automatischen Verlustausgleich ausgenommen werden, um eine Mehrfachanrechnung bzw. -erstattung von Kapitalertragsteuer zu vermeiden.

Dividenden, für die keine inländische Gesellschaft zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet ist, sollen auch für Zwecke der Kapitalertragsteuer immer dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sein, dem sie zufließen. Daher ist auch in diesen Fällen von den auszahlenden Kreditinstituten immer Kapitalertragsteuer einzubehalten; sollte im Einzelfall die tatsächliche Zurechnung gemäß § 32 Abs. 4 abweichen, kann eine Korrektur im Rahmen der Veranlagung erfolgen.

**Zu Z 30, 31 und 40 (§ 94 Z 5, 12 und 15, § 95 Abs. 3 Z 2 und § 124b Z 430):**

Die bisherige Rechtslage sieht vor, dass zum KEST-Abzug Verpflichtete bei bestimmten Einkünften keine Kapitalertragsteuer abzuziehen haben, wenn der Empfänger dem Abzugsverpflichteten unter Nachweis seiner Identität schriftlich erklärt, dass die Kapitaleinkünfte als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes, ausgenommen eines Hoheitsbetriebes, zu erfassen sind (Befreiungserklärung). Hierfür ist bisher vorgesehen, dass die Befreiungserklärung vom Abzugsverpflichteten als schriftliche Kopie an das Finanzamt weiterzuleiten ist. Diese Form der Übermittlung hat sowohl auf Seiten der

Finanzverwaltung zu Schwierigkeiten im Vollzug als auch auf Seiten der Abzugsverpflichteten zu einem erhöhten Umsetzungsaufwand und zu Haftungsunsicherheiten geführt. Aus diesem Grund soll nunmehr eine Digitalisierung dieser Arbeitsprozesse zu einer umfassenden Arbeitserleichterung führen, indem die Übermittlung der Daten der Befreiungserklärung vollelektronisch zwischen den abzugsverpflichteten Kreditinstituten und der Finanzverwaltung erfolgen soll. Zudem soll durch die elektronische Befreiungserklärung auch das Haftungsrisiko der Kreditinstitute reduziert werden, indem durch die ordnungsgemäße, automatisierte Übermittlung jedenfalls die Voraussetzungen für die KEST-Befreiung erfüllt werden.

Ferner soll die Digitalisierung der Befreiungserklärung auch dazu genutzt werden, eine Ausweitung des Systems der Befreiungserklärung auf den Befreiungstatbestand in § 94 Z 12 EStG 1988 vorzunehmen, um eine einheitliche Handhabung dieser KEST-Befreiung bei den Kreditinstituten vorzusehen. Im Zuge der gesetzlichen Anpassungen sollen dazu in § 94 Z 5 die allgemeinen Voraussetzungen zur Befreiungserklärung entfallen und die neuen Regelungen in eine eigene Z 15 verschoben werden.

In Z 5 und 12 soll nunmehr vorgesehen werden, dass nur mehr für Einkünfte, bei denen der Kapitalertragsteuerabzug durch ein Kreditinstitut im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 2 letzter Satz vorzunehmen ist, eine digitale Befreiungserklärung abgegeben werden muss. Die Voraussetzung zur Abgabe einer digitalen Befreiungserklärung soll vor dem Hintergrund des Bankgeheimnisses, das eine Informationsverwertung von festgestellten Mängeln im Rahmen einer Außenprüfung verbietet, auf jene Fälle eingeschränkt werden, in denen ein Kreditinstitut zur Vornahme des Kapitalertragsteuerabzuges verpflichtet ist. Liegt ein Abzugsverpflichteter vor, der kein Kreditinstitut ist, soll daher die KEST-Befreiung auch ohne Abgabe einer digitalen Befreiungserklärung erfolgen können.

Z 15 soll nähere Angaben zu den Voraussetzungen der digitalen Befreiungserklärung enthalten. Dabei hat der Empfänger dem Abzugsverpflichteten unter Nachweis seiner Identität schriftlich oder in digitaler Form zu erklären, dass die Voraussetzungen der jeweiligen Befreiungsbestimmung erfüllt sind oder diese nicht mehr vorliegen (Widerruf). Die Übermittlung der notwendigen Informationen einer Befreiungserklärung soll von den Steuerpflichtigen wie bisher bei den Kreditinstituten direkt erfolgen, wobei das gesetzliche Schriftlichkeitserfordernis entfallen soll; an deren Stelle können alle im Sinne des § 6 FM-GwG zulässigen Verfahren zur Feststellung der Identität der Kunden zur Dokumentation der digitalen Befreiungserklärung verwendet werden, wie z. B. eine Zwei-Faktor-Authentifizierung, sofern eine Dokumentation der digitalen Befreiungserklärung sichergestellt ist. Dabei hat der Kunde den Kreditinstituten mitzuteilen, für welche Konten und auf welcher Rechtsgrundlage eine KEST-Befreiung erfolgen soll. Zudem soll für die digitale Weiterleitung der erforderlichen Daten an das Finanzamt die Entbindung vom Bankgeheimnis erfolgen. In weiterer Folge sollen die Informationen über die befreiten Konten bzw. Depots von den Kreditinstituten an die Finanzverwaltung regelmäßig über FinanzOnline in strukturierter Form übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen soll dabei ermächtigt werden, die Art der Übermittlung und die Spezifikationen (Form, Struktur und Inhalt) der zu übermittelnden Daten im Wege einer Verordnung näher zu bestimmen. Die Datensätze sollen insbesondere die von der Befreiung umfassten Konten und Depots, deren Inhaber, den Tag des Beginns und allenfalls den Tag des Endes der Befreiung für das Konto bzw. das Depot, den anwendbaren Befreiungstatbestand und Angaben zur Identifikation des Abzugsverpflichteten enthalten.

Die KEST-Befreiung soll in weiterer Folge mit Abgabe der (schriftlichen oder digitalen) Erklärung gegenüber dem Abzugsverpflichteten gemäß § 94 Z 15 lit. a beginnen und mit Widerruf durch den Empfänger oder mit der Zustellung eines Bescheides, in dem festgestellt wird, dass die Befreiungserklärung unrichtig ist, enden.

Die Regelung über die digitale Befreiungserklärung soll mit 1. Jänner 2024 in Kraft treten und erstmalig für digitale Datenübermittlungen anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgen. Schriftliche Befreiungserklärungen in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2023 bleiben bis 31. Dezember 2023 gültig, wobei bestehende Befreiungserklärungen, die auch die Voraussetzungen einer digitalen Befreiungserklärung – insbesondere im Hinblick auf die erforderliche Entbindung vom Bankgeheimnis – erfüllen, bereits als digitale Befreiungserklärungen in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2023 gelten und daher nicht erneuert werden müssen. Dies soll nur dann gelten, wenn diese Daten auch bereits im Rahmen der erstmaligen elektronischen Mitteilung gemäß § 94 Z 15 lit. b an die Finanzverwaltung übermittelt werden.

Zudem soll für Befreiungserklärungen, die ab dem 1. Jänner 2023 abgegeben werden und die bereits die Voraussetzungen einer digitalen Befreiungserklärung erfüllen, die Übermittlung der Gleichschrift gemäß § 94 Z 5 in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2023 unterbleiben können, sofern sämtliche Daten über Befreiungen bzw. deren Widerruf zwischen 1. Jänner 2023 und 31. Dezember 2023 im Rahmen der erstmaligen elektronischen Datenübermittlung erfasst werden.

**Zu Z 31 (§ 95 Abs. 2 Z 2 vierter Teilstrich):**

Mit BGBl. I Nr. 237/2022 erfolgte eine Änderung in § 3 Abs. 2 WAG 2018, welche mit 1.2.2023 in Kraft getreten ist. Damit wurden die Kompetenzen der Wertpapierfirmen erweitert, sodass diese nunmehr gemäß § 3 Abs. 2 Z 10 WAG 2018 auch „zur Verwahrung und Verwaltung von Finanzinstrumenten für Rechnung von Kunden einschließlich der Depotverwahrung und verbundener Dienstleistungen wie Cash-Management oder Sicherheitenverwaltung und mit Ausnahme der Führung von Wertpapierkonten auf oberster Ebene (Depotgeschäft)“ berechtigt sind. Aufgrund der erweiterten Befugnisse sollen Wertpapierfirmen im Sinne des § 3 WAG 2018 daher auch als KEST-Abzugsverpflichtete in Frage kommen.

**Zu Z 32 (§ 96 Abs. 5):**

Es soll ein Redaktionsversehen beseitigt werden.

**Zu Z 35 (§ 100 Abs. 4 Z 3):**

Es soll ein Redaktionsversehen beseitigt und dadurch klargestellt werden, dass die Pflicht zur Einbehaltung der Abzugsteuer auch für Einkünfte aus inländischen Immobilien zur Anwendung kommt, die über einen privat platzierten AIF (alternativen Investmentfonds) bezogen werden, der kein AIF in Immobilien ist. Zudem soll die Frist in § 100 an die Frist zur Vornahme einer Jahresmeldung angeglichen werden.

Darüber hinaus soll aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung eine Regelung eingeführt werden, wonach auch dann eine freiwillige Abzugsteuer einbehalten werden kann, wenn ein nicht öffentlich angebotener AIF an einem öffentlich angebotenen AIF beteiligt ist, über den die Immobilien gehalten werden. Dadurch soll in Einzelfällen der Steuervollzug vereinfacht werden, indem der privat platzierte AIF den Steuerabzug für seine – ihm bekannten – Investoren vornehmen kann, selbst wenn dieser AIF die Immobilien nicht direkt hält, sondern nur an einem öffentlich angebotenen AIF beteiligt ist, der die Immobilien hält.

**Zu Z 40 lit. a (§ 124b Z 404):**

Aufgrund der umfangreichen Änderungen im Bereich der Kapitalertragsbesteuerung und des damit verbundenen Umsetzungsaufwandes (z. B. Digitalisierung der Befreiungserklärung, Änderung der Dividendenzurechnung, Anpassung der Meldeverpflichtungen im Zusammenhang mit Depotübertragungen) sowie zahlreicher weiterer technisch aufwändiger Verpflichtungen für Kreditinstitute (wie z. B. die CESOP-Reporting-Pflichten und die Umsetzung der Russlandsanktionen) soll das Inkrafttreten für das Steuerreporting auf das Jahr 2025 verschoben werden.

**Zu Artikel 2 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988)****Zu Z 1 und 4 (§ 1 Abs. 2 Z 1 und § 26c Z 88):**

Die Beurteilung, ob nach ausländischem Recht errichtete Rechtsgebilde aus der Sicht des österreichischen Ertragsteuerrechts Körperschaften sind, erfolgt grundsätzlich nach dem sog. Typenvergleich (vgl. VwGH 16.11.2021, Ro 2021/15/0001; 30.6.2021, Ro 2018/13/0011; 13.1.2021, Ro 2018/13/0003). Dabei wird das ausländische Rechtsgebilde in seiner konkreten Ausgestaltung mit dem Typus jener inländischen Körperschaft verglichen, die dem ausländischen Rechtsgebilde ähnlich ist. Aus diesem Typenvergleich ergibt sich die Einordnung ausländischer Rechtsgebilde in das Gefüge des KStG 1988 oder des EStG 1988 (vgl. VwGH 13.01.2021, Ro 2018/13/0003).

Der Typenvergleich ergibt sich aus der Rechtsprechung zu § 1 Abs. 3 Z 1 für die Einstufung ausländischer Rechtsgebilde als beschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Ob der Typenvergleich auch für die Einstufung ausländischer Rechtsgebilde mit inländischem Ort der Geschäftsleitung als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften gemäß § 1 Abs. 2 maßgeblich ist, wird im Schrifttum unterschiedlich gesehen, weil in Z 1 nur juristische Personen des privaten Rechts ausdrücklich erwähnt werden. Ausländische Rechtsgebilde, die nach dem Recht eines Drittstaates errichtet wurden und neben ihrem Ort der Geschäftsleitung auch den Sitz der Hauptverwaltung iSd § 10 IPRG in Österreich haben, werden nämlich nach den Bestimmungen des österreichischen internationalen Privatrechts nicht als juristische Person des privaten Rechts anerkannt und daher zivilrechtlich als GesbR oder als Einzelunternehmen qualifiziert (vgl. für sog. UK Limiteds mit Hauptverwaltungssitz in Österreich OGH 27.01.2022, 9 Ob74/21d).

Im Sinne der Rechtssicherheit sollen auch in § 1 Abs. 2 Z 1 vergleichbare ausländische Rechtsgebilde ausdrücklich erwähnt und damit die Rechtsgrundlage für den Typenvergleich verankert werden. Demnach sollen neben inländischen juristischen Personen des privaten Rechts auch mit diesen vergleichbare ausländische Rechtsgebilde (Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen) der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, wenn sich deren Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Einordnung ausländischer Rechtsgebilde als Subjekt

der Körperschaftsteuer sowohl für Zwecke der beschränkten als auch der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gleichermaßen nach Maßgabe des Typenvergleichs erfolgt.

Die Neuregelung des § 1 Abs. 2 Z 1 soll auf alle offenen Verfahren angewendet werden.

**Zu Z 2 und 4 (§ 7 Abs. 3 und § 26c Z 89):**

§ 39 Abs. 4 EStG 1988 ist gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 auch für die Körperschaftsteuerveranlagung maßgebend. Vor diesem Hintergrund soll § 7 Abs. 3 angepasst werden, weil die Bezugnahme auf die Steuererklärung und die Rechtskraft nicht mehr erforderlich ist.

**Zu Z 3 (§ 24 Abs. 6):**

Die verwiesene Norm betrifft frühere Prämien für Nichtraucherbetriebe und Registrierkassen und ist inzwischen obsolet.

**Zu Z 4 (§ 26c Z 90):**

Für zwischensteuerpflichtige Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung besteht für Privatstiftungen gemäß § 13 Abs. 4 die Möglichkeit, die aufgedeckten stillen Reserven auf eine im selben Kalenderjahr angeschaffte Ersatzbeteiligung von mehr als 10 % zu übertragen (Übertragung stiller Reserven). Die übertragenen stillen Reserven kürzen die Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung und bleiben bei deren späterer Veräußerung zwischensteuerpflichtig.

Sowohl nach der Verwaltungspraxis (StiftR 2009 Rz 117 ff) als auch im Schrifttum wurde dieser Bestimmung bislang ein weitergehendes Begriffsverständnis beigemessen. So wurde insbesondere eine Übertragung stiller Reserven auch dann für möglich gehalten, wenn bei einer bereits bestehenden 10-prozentigen Beteiligungsgesellschaft der Privatstiftung eine Kapitalerhöhung um mehr als 10 %, bezogen auf das Grund- oder Stammkapital vor der Kapitalerhöhung, erfolgte. Dementsprechend wurde bislang auch eine Übertragung stiller Reserven als zulässig erachtet, wenn die Privatstiftung an einer Tochtergesellschaft bereits zu 100 % vor der Kapitalerhöhung beteiligt war.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 17.11.2022, Ra 2021/15/0053, jedoch festgehalten, dass eine Übertragbarkeit von stillen Reserven einen Erwerb eines zusätzlichen 10%-igen Anteils an der Ersatzbeteiligung voraussetzt. Im Falle einer ordentlichen Kapitalerhöhung bei einer Tochtergesellschaft, an der die Privatstiftung bereits – wie im Anlassfall des Judikats – zuvor zu 100 % beteiligt war, ist nach dem VwGH kein von der Regelung begünstigter Erwerb „neuer“ Anteile gegeben. Eine Übertragung der stillen Reserven kommt diesfalls nach dem VwGH nicht in Frage.

Privatstiftungen haben aber in der Vergangenheit auch in solchen Fällen die aufgedeckten stillen Reserven nicht sofort versteuert, sondern in der Körperschaftsteuererklärung eine Übertragung der stillen Reserven auf eine Ersatzbeteiligung erklärt und die Kürzung der Anschaffungskosten entsprechend evidenziert; sie wurden in der Regel entsprechend rechtskräftig veranlagt. Sowohl die Privatstiftungen als auch die Abgabenbehörde sind davon ausgegangen, dass die übertragenen stillen Reserven die Anschaffungskosten der Ersatzbeteiligung entsprechend gemindert haben und bei späterer Veräußerung der Ersatzbeteiligung der Zwischensteuer unterliegen werden.

Zur Absicherung der Steuerhängigkeit dieser stillen Reserven im Rahmen der Zwischensteuer soll eine Übergangsvorschrift für „Altfälle“ vorgesehen werden. Dabei soll bei Veräußerung einer Beteiligung im Sinne des § 13 Abs. 4 vor dem 1. Jänner 2023 sichergestellt werden, dass eine (bereits erklärte bzw. so veranlagte) Übertragung der stillen Reserven entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis vorgenommen werden konnte und zu einer Kürzung der Anschaffungskosten bei der Ersatzbeteiligung geführt hat.

Erfasst sein sollen nur Fälle, in denen als Ersatzanschaffung Anteile aufgrund einer vor dem 1. Mai 2023 beschlossenen ordentlichen Kapitalerhöhung erworben wurden; entsprechend der bisherigen Praxis soll auch eine Übertragung auf im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung geleistete Einlagen (Gesellschafterzuschüsse anlässlich der Kapitalerhöhung) durch die Bestimmung abgedeckt sein.

In solchen Fällen soll die Übertragung der stillen Reserven entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis (StiftR 2009 Rz 120) nicht nur dann möglich sein, wenn sich das prozentuelle Beteiligungsausmaß an der Tochtergesellschaft im Zuge der Kapitalerhöhung um mehr als 10 %-Punkte erhöht, sondern auch dann, wenn

- aufgrund der Kapitalerhöhung ein Beteiligungsausmaß von mehr als 10 % erreicht wird oder
- bei einer schon bestehenden Beteiligung von mehr als 10 % die Privatstiftung nicht verwässert wird. Damit sollen sowohl jene Fälle abgedeckt werden, in denen die Privatstiftung bereits 100%-iger Gesellschafter ist, als auch jene Fälle, in denen sie von ihrem Bezugsrecht (voll) Gebrauch macht.

Neben ordentlichen Kapitalerhöhungen sollen auch Erhöhungen des Surrogatkapitals (Partizipationskapital oder Substanzgenussrechte im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1) für eine Übertragung stiller Reserven und die Kürzung der Anschaffungskosten entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis (StiftR 2009 Rz 119) geeignet sein.

Die Übergangsregelung soll rückwirkend ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 – somit seit Einführung der Zwischenbesteuerung – anzuwenden sein.

### **Zu Artikel 3 (Änderung des Umgründungssteuergesetzes)**

#### **Zu Z 1 und 5 (§ 1 Abs. 2, § 7 Abs. 2, § 17 Abs. 1a):**

Die Regelungen sollen vor dem Hintergrund der neu eingeführten Generalnorm des § 39 Abs. 4 EStG 1988 angepasst werden, weil die Bezugnahme auf die Steuererklärung nicht mehr erforderlich ist.

#### **Zu Z 2, 15 und 16 sowie Z 18 (§ 5 Abs. 1 Z 6, § 36 Abs. 3 Z 3 und § 37 Abs. 2 sowie dritter Teil Z 37):**

Anlässlich der systematischen Erweiterung der Entstrickungs- bzw. Verstrickungsregelungen aufgrund der mit dem EU-UmgrG, BGBl. I Nr. XY/2023, geschaffenen Möglichkeit, Vermögen im Rahmen von Spaltungen grenzüberschreitend zu übertragen (vgl. die Erläuterungen zu § 32 Abs. 1, 1a sowie § 34 Abs. 1a), sollen die bestehenden Entstrickungsregelungen des UmgrStG auch auf Anteilsehaberebene modernisiert und aufgrund der Erfahrungen mit der (grenzüberschreitenden) Umgründungspraxis erweitert werden.

Während im UmgrStG für Einbringungen systembedingt hinreichende Entstrickungsregelungen auch auf Gegenleistungsebene bestehen, hat die Umgründungspraxis der letzten Jahre gewisse Regelungslücken auf Anteilsehaberebene bei Verschmelzungen und Spaltungen zum Vorschein gebracht. Diese Regelungslücken hat sich die Praxis oftmals im Rahmen von Verschmelzungs- und Spaltungsvorgängen auf einen ausländischen Beteiligungsstrang innerhalb des Konzerns im Zusammenhang mit einer nachfolgenden Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft zu Nutze gemacht, die jedoch aufgrund der Ansässigkeit des Anteilsehabers der übernehmenden Körperschaft im Ausland in der Regel zu keiner Besteuerung im Inland führte. Auf diesem Wege konnte die Veräußerung von im Inland vormals steuerhängigem Vermögen (z. B. Kapitalanteil) letztlich ohne (ersatzweise) Besteuerung im Inland erfolgen; für eine diesbezügliche Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich auf Ebene der Anteilsehaber sieht das UmgrStG bisher keine ausreichenden Instrumente vor.

Derzeit sehen § 5 Abs. 1 Z 4 und Z 5 bereits Entstrickungsregelungen für Verschmelzungen (sowie für Spaltungen, vgl. § 36 Abs. 3) abseits der vermögensbezogenen Entstrickungsregelung des § 1 Abs. 2 (bei Spaltungen vgl. § 32) vor. Künftig soll das UmgrStG – sowohl für Verschmelzungen als auch Spaltungen – um eine Regelung erweitert werden, die einer etwaigen Einschränkung des Besteuerungsrechtes auf Anteilsehaberebene Rechnung trägt, wenn diese im Rahmen eines side-stream-Vorganges eintritt. Dabei erscheint jedoch im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes bei den Anteilsehabern eine generelle und sofortige Festsetzung der Steuerschuld bereits anlässlich der Verschmelzung (oder Spaltung) überschießend. Vielmehr soll in Anlehnung an die in der Praxis bewährte Regelungstechnik des Anteilstausches gemäß § 16 Abs. 1a eine Besteuerung nur dann erfolgen, wenn in weiterer Folge die Anteile an der übernehmenden Körperschaft durch die ausländischen Anteilsehaber veräußert werden oder diese auf sonstige Weise aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Folglich soll lediglich in Konstellationen, in denen die Verschmelzung (oder Spaltung) in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft steht – hinsichtlich der Österreich kein Besteuerungsrecht mehr zukommt – eine Besteuerung erfolgen.

§ 5 Abs. 1 Z 6 soll vor diesem Hintergrund Konstellationen erfassen, in denen im Inland steuerhängiges Vermögen im Wege einer Verschmelzung innerhalb des Konzerns auf einen ausländischen Beteiligungsstrang übertragen wird. Soweit dabei den Anteilsehabern keine Gegenleistung gewährt wird, das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft eingeschränkt wird und in weiterer Folge Anteile an der übernehmenden Körperschaft durch die ausländischen Anteilsehaber veräußert werden (oder diese sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheiden), soll bei den Anteilsehabern der übertragenden Körperschaft insoweit eine Steuerschuld in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem Fremdvergleichswert (§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988) der Anteile an der übertragenden Körperschaft zum Verschmelzungstichtag entstehen.

*Beispiel:*

*Die im Ausland ansässige Körperschaft X1 ist zu je 100% an der ebenfalls im Ausland ansässigen Körperschaft X2 sowie an der inländischen Körperschaft AT1-GmbH beteiligt. AT1-GmbH ist wiederum zu 100% an der inländischen Körperschaft AT2-GmbH beteiligt. Mit Stichtag 31.12. wird die AT2-GmbH*



*auf die von der ausländischen X2 neu gegründete, im Inland ansässige AT3-GmbH nach Art. I verschmolzen; auf die Gewährung einer Gegenleistung wird konzernintern verzichtet. Dies führt folglich zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts bei der AT1-GmbH hinsichtlich der Anteile an der AT2-GmbH; die Besteuerung der Anteilsinhaberebene erfolgt künftig bei X2 (Österreich kommt kein Besteuerungsrecht zu). Die Verschmelzung als solche führt jedoch – wie bisher – weder vermögensbezogen (§ 1 Abs. 2) noch auf Anteilsebene bei der AT1-GmbH zu einer Entstrickungsbesteuerung. Veräußert jedoch die ausländische X2 in weiterer Folge Anteile an der übernehmenden AT3-GmbH, soll es künftig aufgrund von § 5 Abs. 1 Z 6 insoweit zur Entstehung der Steuerschuld zum Verschmelzungsstichtag bei der AT1-GmbH in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und dem Fremdvergleichswert der Anteile an der AT2-GmbH kommen.*

Die Regelung des § 5 Abs. 1 Z 6 soll gleichermaßen auch für Spaltungen (Auf- wie Abspaltungen) in § 36 Abs. 3 Z 3 vorgesehen werden. Diese Regelung soll daher symmetrisch zur Verschmelzung Konstellationen erfassen, in denen Vermögen spaltungsbedingt ohne Gewährung einer Gegenleistung an die Anteilshaber auf einen ausländischen Beteiligungsstrang übertragen werden (z. B. Abspaltung eines Teilbetriebes, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Anteils an der spaltenden Körperschaft führt).

Der letzte Satz soll jeweils in Anlehnung an den Anteilstausch gemäß § 16 Abs. 1a dritter Teilstrich der Berücksichtigung von nach dem Umgründungsstichtag eingetretenen Wertminderungen Rechnung tragen.

Die Ergänzung in § 37 Abs. 2 erster Satz soll sicherstellen, dass die neue Entstrickungsregelung des § 36 Abs. 3 Z 3 auch sinngemäß anzuwenden ist, soweit durch einen weiteren, dem § 36 nachgelagerten Anteilstausch gemäß § 37 eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes auf Anteilsebene erfolgt.

§ 5 Abs. 1 Z 6, § 36 Abs. 3 Z 3 sowie § 37 Abs. 2, jeweils in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2023, sollen erstmals anzuwenden sein für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 30. Juni 2023.

#### **Zu Z 3 und Z 18 (§ 12 Abs. 4 und Abs. 5 sowie dritter Teil Z 38):**

Die Regelung des § 12 soll inhaltlich um einen neuen Abs. 4 erweitert und der bisherige Abs. 4 soll – inhaltlich unverändert – in einen neuen Abs. 5 verschoben werden. § 12 Abs. 4 stellt eine steuerliche Begleitregelung zum EU-UmgrG, BGBl. I Nr. XY/2023, dar (vgl. dazu näher die Erläuterungen betreffend § 32 Abs. 1, Abs. 1a, § 33 Abs. 4 und 5 sowie § 34 Abs. 1a). Danach sollen Ausgliederungen im Sinne des § 47 Abs. 5 EU-UmgrG steuerlich unter Art. III fallen und demnach Einbringungen sein. Zwar gilt die Ausgliederung § 47 Abs. 2 EU-UmgrG zufolge gesellschaftsrechtlich als Spaltung. Für steuerliche Zwecke entspricht die Ausgliederung jedoch typologisch eher einer Einbringung: § 47 Abs. 5 EU-UmgrG definiert die Ausgliederung als einen Vorgang, durch den eine übertragende Gesellschaft einen Teil ihres Aktiv- und Passivvermögens auf eine oder mehrere dadurch gegründete neue Gesellschaften (begünstigte Gesellschaften) überträgt, und zwar gegen Gewährung von Anteilen der begünstigten Gesellschaften an die übertragende Gesellschaft. Die Einbringung durch Kapitalgesellschaften unterscheidet sich von der Spaltung jedoch gerade dadurch, dass die Anteile an der übernehmenden Körperschaft („begünstigte Gesellschaft“) dem Einbringenden („Übertragenden“) zu gewähren sind und nicht – wie bei der Spaltung – dessen Anteilshabern. Vor diesem Hintergrund soll eine die Voraussetzungen des § 47 Abs. 5 EU-UmgrG erfüllende Ausgliederung für steuerliche Zwecke wie eine Einbringung behandelt werden, sofern die Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 und Abs. 2 sinngemäß erfüllt sind (dazu sogleich näher). Eine als Einbringung zu behandelnde Ausgliederung im Sinne des § 47 Abs. 5 EU-UmgrG kann definitionsgemäß ausschließlich die grenzüberschreitende Übertragung (vgl. § 47 Abs. 1 iVm Abs. 2 EU-UmgrG) von Vermögen durch eine Kapitalgesellschaft (nicht sonstige Körperschaft oder natürliche Person) auf eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige, neu gegründete (nicht bestehende) Kapitalgesellschaft betreffen, wobei für Ausgliederungen die Besonderheit besteht, dass die Übertragung auch gleichzeitig im Rahmen eines Übertragungsvorganges auf mehrere Kapitalgesellschaften erfolgen kann. Die Voraussetzung hinsichtlich der übernehmenden Körperschaft gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 wird daher vor diesem Hintergrund im Falle einer Ausgliederung definitionsgemäß erfüllt sein und muss daher nicht als Voraussetzung in § 12 Abs. 4 genannt werden.

Bei derartigen Ausgliederungsvorgängen müssen insbesondere die von § 47 Abs. 5 EU-UmgrG an das übertragene Vermögen gestellten Anforderungen auch den Anforderungen des § 12 Abs. 2 (Vorliegen von qualifiziertem Vermögen) genügen, um unter Art. III UmgrStG zu fallen. Auch die sonstigen materiellrechtlichen und formalen Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 müssen sinngemäß erfüllt sein, wie insbesondere das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes sowie entsprechender Bilanzen. Dabei kann jedoch davon ausgegangen werden, dass der nach dem EU-UmgrG zu erstellende Spaltungsplan als Einbringungsbilanz gilt. Aufgrund von § 12 Abs. 5 sind die §§ 13 bis 22 auch auf Ausgliederungen im Sinne des § 47 Abs. 5 EU-UmgrG anzuwenden, sofern sich im Lichte der Definition von

Ausgliederungsvorgängen dafür ein Anwendungsbereich ergibt (z. B. kann § 19 Abs. 2 keinen Anwendungsbereich haben, weil eine Ausgliederung nur auf eine neu gegründete Kapitalgesellschaft erfolgen kann und folglich immer eine Anteils-gewähr zu erfolgen hat). Für die Beurteilung, ob eine Ausgliederung durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft steuerneutral erfolgen kann, sind weiters auch die Entstrickungsregelungen des Art. III zu berücksichtigen. So kommen etwa im Falle der Ausgliederung eines gemäß § 12 Abs. 2 Z 3 qualifizierten Kapitalanteils durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft auf eine neu gegründete EU-Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an die übertragende Kapitalgesellschaft die Regelungen des Anteilstauschregimes (§ 16 Abs. 1a) zur Anwendung. Umgekehrt sind im Falle von „Import-Ausgliederungen“, d.h. Übertragungsvorgänge durch EU-Kapitalgesellschaften auf neu gegründete, unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften („übernehmende Körperschaft“) die Regelungen des § 18 zu beachten.

Für eine als Einbringung gemäß Art. III UmgrStG zu behandelnde Ausgliederung im Sinne des § 47 Abs. 5 EU-UmgrG besteht – im Vergleich zu sonstigen Einbringungen gemäß Art. III UmgrStG – die Besonderheit, dass diese unter gesellschaftsrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge, und nicht unter Einzelrechtsnachfolge erfolgen. Erfüllt eine Ausgliederung im Sinne des § 47 Abs. 5 EU-UmgrG eine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG nicht, ist für steuerliche Zwecke von einer verunglückten Einbringung auszugehen. Erfolgen im Rahmen eines Übertragungsvorganges gleichzeitig Ausgliederungen auf mehrere Kapitalgesellschaften und sind die Voraussetzungen des Art. III (z. B. Übertragung von begünstigtem Vermögen) nur hinsichtlich einer übernehmenden Kapitalgesellschaft erfüllt, kann Art. III nur insoweit anwendbar sein.

In formaler Hinsicht sind für unter Art. III fallende Ausgliederungsvorgänge die in § 43 Abs. 1 verankerte – künftig verpflichtend elektronische – und standardisierte Anzeigepflicht sowie die Meldeverpflichtung nach § 13 zu beachten (vgl. die diesbezüglichen Erläuterungen).

§ 12 Abs. 4 und Abs. 5, jeweils in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2023, sollen erstmals anzuwenden sein auf Umgründungen, die nach dem 31. Jänner 2023 beschlossen werden.

#### **Zu Z 6 und Z 13 sowie Z 18 (§ 18 Abs. 3 und § 34 Abs. 1 sowie dritter Teil Z 37):**

Das UmgrStG ermöglicht die rückwirkende Übertragung von Vermögen, indem ein innerhalb einer Frist von 9 Monaten zurückliegender Einbringungsstichtag bestimmt werden kann, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen kann. Gemäß § 14 Abs. 2 sind auch die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des übertragenen Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Daran anknüpfend sieht § 18 Abs. 1 Z 5 für die übernehmende Körperschaft vor, dass dieser das Vermögen und die daraus bezogenen Einkünfte mit Beginn des auf den Einbringungsstichtag folgenden Tages zuzurechnen sind.

Die aus dem eingebrachten Vermögen entstehenden Einkünfte ergeben sich mitunter auch aus Leistungsbeziehungen zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft. Für bestimmte Leistungsbeziehungen (Rechtsbeziehungen) zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft sieht § 18 Abs. 3 erster Satz bisher – in Durchbrechung der in § 18 Abs. 1 Z 5 iVm § 14 Abs. 2 grundsätzlich normierten Rückwirkungs-fiktion des UmgrStG – ein Rückwirkungsverbot vor. Von diesem Rückwirkungsverbot betroffen sind nach derzeitiger Rechtslage Rechtsbeziehungen im Zusammenhang mit der Beschäftigung des Einbringenden, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen. Diese können mit Ausnahme der in § 18 Abs. 3 letzter Satz genannten Fälle frühestens für Zeiträume ab Abschluss des Einbringungsvertrages steuerwirksam werden; eine steuerliche Anerkennung für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages – insbesondere für den Rückwirkungszeitraum – ist hingegen ausgeschlossen. Vergütungen der übernehmenden Körperschaft für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages, wie z. B. Zinsen für eine der übernehmenden Körperschaft eingeräumte Darlehensgewährung oder Mietentgelte für anlässlich der Einbringung zurückbehaltenen und der übernehmenden Körperschaft zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter waren steuerlich bisher als verdeckte Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu qualifizieren. Ausdrücklich zulässig ist aufgrund von § 18 Abs. 3 letzter Satz nach geltender Rechtslage lediglich die rückwirkende Verrechnung von Zinsen für Verbindlichkeiten aus rückbezogenen vorbehaltenen Entnahmen (§ 16 Abs. 5 Z 2) sowie von Entgelten für die Überlassung von zurückbehaltenem Vermögen (§ 16 Abs. 5 Z 3 und Z 4); diese können nach der derzeitigen Rechtslage mit steuerlicher Wirkung auf den dem Einbringungsstichtag folgenden Tag rückbezogen werden, wenn spätestens am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages eine Entgeltsvereinbarung vorliegt.

§ 18 Abs. 3 idGF erschwert in der Praxis insbesondere jene Einbringungen, bei denen es nach der Einbringung zu Lieferungen und Leistungen zwischen der übernehmenden Körperschaft und dem Einbringenden bezogen auf das eingebrachte Vermögen kommt. Dies ist typischerweise bei der Übertragung von Teilbetrieben der Fall, weil diesfalls in der Regel eine wirtschaftliche Verflechtung mit

den übrigen betrieblichen Aktivitäten (Teilbetrieben) des Einbringenden besteht, die in Form von Lieferungen und Leistungen zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft Ausdruck finden (innerbetriebliche Leistungsbeziehungen, zB durch den Bezug von Wirtschaftsgütern), die jedoch in der steuerlichen Gewinnermittlung des Einbringenden sowie der übernehmenden Körperschaft nicht abgebildet werden dürfen. Das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen infolge einer privatrechtlichen Rückbeziehung von Leistungsbeziehungen für steuerliche Zwecke kann in der Praxis nur vermieden werden, indem Vergütungen vor Abschluss des Einbringungsvertrages generell nicht geleistet oder diese als Entnahmen aus dem Einbringungsvermögen dargestellt werden, die nach § 16 Abs. 5 Z 1 rückbezogen werden können. Das derzeitige Verbot, Leistungsbeziehungen steuerlich rückzubeziehen, führt insbesondere bei Spaltungen zu systematischen Verwerfungen, wo die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungsbeziehungen (z. B. Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung) gesellschaftsrechtlich geboten ist (vollumfängliche rückwirkende Ergebniszurechnung); gleichzeitig würde deren steuerliche Rückbeziehung aber zu verdeckten Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 führen. Vor diesem Hintergrund konnte § 18 Abs. 3 nach geltender Rechtslage mitunter zu erheblichen Abweichungen zwischen steuerlichem und unternehmensrechtlichem Gewinn im Rückwirkungszeitraum und – damit einhergehend – zu einem allgemeinen Wertungswiderspruch zwischen (steuerlich anerkannten) innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen bis zum Ablauf des Umgründungsstichtages einerseits und (steuerlich nicht anerkannten) innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen im anschließenden Rückwirkungszeitraum führen.

Die bestehenden systematischen Verwerfungen sollen nunmehr beseitigt und eine wesentlich vereinfachte, in sich konsistente sowie den wirtschaftlichen Gegebenheiten besser entsprechende Regelung für die Gestaltung von Rechtsbeziehungen des Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft im Rückwirkungszeitraum geschaffen werden: Künftig soll § 18 Abs. 3 erster Satz den allgemeinen Grundsatz normieren, wonach sämtliche Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft bezogen auf das eingebrachte Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf den dem Einbringungsstichtag folgenden Tag rückbezogen werden können. Daraus resultierende Verrechnungen sollen daher künftig auch im Rückwirkungszeitraum als Betriebsausgabe bzw. Betriebseinnahme im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung der übernehmenden Körperschaft bzw. des Einbringenden (der spaltenden Körperschaft) berücksichtigt werden können. Die allgemeine steuerliche Anerkennung von rückwirkenden Leistungsbeziehungen soll in Anlehnung an die derzeitige punktuelle Ausnahmeregelung des § 18 Abs. 3 letzter Satz voraussetzen, dass spätestens am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages nachweislich eine – dem allgemeinen ertragsteuerlichen Fremdvergleichsgrundsatz standhaltende – Entgeltvereinbarung zwischen dem Einbringendem und der übernehmenden Körperschaft getroffen werden. Gemäß § 34 Abs. 1 letzter Satz soll § 18 Abs. 1 erster Satz idF des Abgabenänderungsgesetzes 2023 auch für Spaltungen gelten; die steuerliche Anerkennung rückwirkender Leistungsbeziehungen bei Spaltungen setzt folglich das Bestehen einer entsprechenden Entgeltvereinbarung zwischen spaltender und übernehmender Körperschaft voraus.

Diesem allgemeinen Grundsatz der steuerlichen Anerkennung von Leistungsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum entsprechend sollen künftig auch Rechtsbeziehungen im Zusammenhang mit der Beschäftigung von beim Einbringenden verbleibenden Arbeitnehmern steuerlich auf den dem Einbringungsstichtag folgenden Tag rückbezogen werden können. Allerdings soll § 18 Abs. 3 zweiter Satz die – nunmehr einzige – Ausnahme vom allgemeinen „Rückwirkungsgrundsatz“ von Leistungsbeziehungen im Rückwirkungszeitraum bezogen auf das übertragene Vermögen regeln: Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit dessen eigener Beschäftigung (d.h. Entgeltverrechnungen für die Tätigkeit des Einbringenden selbst) sollen (wie bisher) erst ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume nach Abschluss des Einbringungsvertrages steuerwirksam sein. Die Ausnahmeregelung beschränkt sich jedoch auf Einbringungen durch natürliche Personen, wodurch ein Gleichklang mit der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung der einbringenden natürlichen Person sichergestellt werden soll. Für Einbringungen durch Körperschaften sowie für Spaltungen im Allgemeinen hat die Ausnahmebestimmung des § 18 Abs. 3 zweiter Satz folglich naturgemäß keinen Anwendungsbereich, weshalb auch auf einen diesbezüglichen (vollumfänglichen) Verweis in § 34 Abs. 1 letzter Satz verzichtet werden kann.

§ 18 Abs. 3 und § 34 Abs. 1, jeweils in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2023, sollen erstmals anzuwenden sein für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 30. Juni 2023.

#### **Zu Z 7 sowie Z 18 (§ 19 Abs. 2 Z 6 sowie dritter Teil Z 37):**

Gemäß § 19 Abs. 1 muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen; Abs. 2 normiert in den Z 1 bis 5, in welchen Konstellationen die Gewährung neuer Anteile an den Einbringenden unterbleiben kann, ohne dass die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III verletzt werden.

Die bisherige Rechtslage birgt in Fallkonstellationen, die von § 19 Abs. 2 Z 5 nicht umfasst werden, praktische Schwierigkeiten. So kann auf die Gewährung von Anteilen nicht verzichtet werden, wenn mehrere Personen im selben Verhältnis am einzubringenden Vermögen und an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind.

*Beispiel:*

*A und B sind zu je 50% an der inländischen X-GmbH und an der inländischen Y-GmbH beteiligt. Zum 31.12.X1 bringen A und B ihre Anteile an der X-GmbH in die Y-GmbH ein. Da hier kein Einbringender Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist, kann derzeit eine Anteilsgewähr gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 nicht unterbleiben.*

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 2 kann auf die Gewährung neuer Anteile in derartigen Fällen nur verzichtet werden, soweit die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfinden (Abfindung mit bestehenden Anteilen). Die Anwendung des § 19 Abs. 2 Z 2 bedingt jedoch, dass zwingend eine tatsächliche – zumindest geringfügige – wechselseitige Abtretung von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft durch die Einbringenden erfolgt. Dies führt in der Praxis zu unnötigen Zusatzkosten, weil die Abtretung von GmbH-Anteilen notariatsaktpflichtig ist; zudem können die für steuerliche Zwecke erforderlichen wechselseitigen Anteilsabtretungen Irritationen beim Firmenbuch auslösen, weil die Beteiligungsverhältnisse an der übernehmenden Körperschaft auch nach wechselseitiger Anteilsabtretung letztlich unverändert bleiben. Insbesondere birgt die Regelung darüber hinaus noch die Gefahr, dass bei Unterbleiben einer nach Z 2 erforderlichen, wechselseitigen Anteilsabtretung die Anwendungsvoraussetzungen des Art. III verletzt werden und die Einbringung verunglückt.

Vor diesem Hintergrund soll § 19 Abs. 2 um eine neue Z 6 erweitert werden, wonach die Gewährung von neuen Anteilen künftig auch dann unterbleiben kann, wenn alle an der übernehmenden Körperschaft Beteiligten begünstigtes Vermögen einbringen, an dem sie insgesamt im Verhältnis zueinander im selben Beteiligungsmaß wie an der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind. Dabei soll das Abstellen auf das „Verhältnis zueinander“ insgesamt betrachtet zum Ausdruck bringen, dass der Umstand, dass jeder Einbringende an seinem einzubringenden Vermögen zu 100% beteiligt ist, der Anwendung der Regelung gerade nicht im Wege stehen soll. Der Verzicht auf Anteilsgewährung führt nämlich diesfalls zu keiner Verschiebung von stillen Reserven, weil die stillen Reserven auch nach der Einbringung weiterhin im Ausmaß ihrer bisherigen Beteiligung am einzubringenden Vermögen auf die Einbringenden entfallen. Aus diesem Grund soll künftig auf eine wechselseitige Anteilsabtretung in diesen praktisch relevanten Konstellationen verzichtet werden können, womit auch ein Beitrag zur Vereinfachung des UmgrStG geleistet werden soll.

§ 19 Abs. 2 Z 6 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2023 soll erstmals anzuwenden sein für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 30. Juni 2023.

#### **Zu Z 8 und Z 18 (§ 24. Abs. 2 und dritter Teil Z 40):**

Aus systematischen Gründen soll auch in jenen Fällen, in denen das UmgrStG eine Buchwertfortführung aufgrund mangelnder Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerlasten im Rahmen eines Zusammenschlusses nicht zulässt, in einem ersten Schritt dennoch nur eine Realisierung hinsichtlich der „Fremdquote“ des übertragenen Vermögens erfolgen („Teilrealisierung“). Dies soll durch die Ergänzung in § 24 Abs. 2 sichergestellt werden, wonach die Regelung des § 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988 angewendet werden kann. Dennoch ist auch in diesem Fall eine Buchwertfortführung hinsichtlich der Eigenquote wiederum an die Voraussetzung gebunden, dass – in einem zweiten Schritt – gegen die Verschiebung von Steuerlasten vorgesorgt wird (§ 24 Abs. 7 letzter Satz iVm § 32 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988). Andernfalls sollen – unverändert zur bisherigen Rechtslage – sämtliche Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen sein („Vollrealisierung“).

#### **Zu Z 9, 10, 11, 12 und 13 sowie Z 18 (§ 32 Abs. 1 und Abs. 1a, § 33 Abs. 4 und 5 und § 34 Abs. 1a sowie dritter Teil Z 38):**

Mit dem EU-Umgründungsgesetz (EU-UmgrG), BGBl. I Nr. XY/2023, wurde die Richtlinie (EU) 2019/2121 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen, ABl. Nr. L 321 vom 12.12.2019 (Mobilitäts-Richtlinie) umgesetzt und damit ein einheitliches Bundesgesetz über grenzüberschreitende Umgründungen von Kapitalgesellschaften in der Europäischen Union geschaffen. Mit dem EU-UmgrG besteht nunmehr auch für grenzüberschreitende Abspaltungen zur Neugründung sowie für grenzüberschreitende Aufspaltungen zur Neugründung eine gesellschaftsrechtliche Grundlage. Vor diesem Hintergrund soll in § 32 Abs. 1 Z 1 im Hinblick auf die von Art. VI erfassten Auf- und Abspaltungen zur Neugründung oder Aufnahme nicht mehr nach der jeweiligen konkreten gesellschaftsrechtlichen Grundlage differenziert, sondern allgemein auf Spaltungen „auf Grund von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften“ verwiesen

werden; davon sollen künftig auch grenzüberschreitende Ab- und Aufspaltungen zur Neugründung im Sinne des EU-UmgrG erfasst sein.

Vor dem Hintergrund der Schaffung einer ausdrücklichen gesellschaftsrechtlichen Rechtsgrundlage für grenzüberschreitende Ab- und Aufspaltungen von Kapitalgesellschaften zur Neugründung (vgl. § 46 EU-UmgrG ff) sollen auch im UmgrStG nunmehr ausdrückliche Regelungen vorgesehen werden, die einer etwaigen durch derartige Vorgänge eintretenden Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich („Export-Spaltung“) sowie – spiegelbildlich – einer etwaigen Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich („Import-Spaltung“) Rechnung tragen sollen. Bereits bisher wurde aufgrund der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts für den Fall einer Eintragung einer grenzüberschreitenden Spaltung in das Firmenbuch von einer analogen Anwendbarkeit des Ratenzahlungskonzepts bzw. der Verstrickungsregelungen für Verschmelzungen (§ 1 Abs. 2 sowie § 3 Abs. 1 Z 2) ausgegangen. § 32 Abs. 1a soll daher künftig in Anlehnung an die Entstrickungsregelung für Verschmelzungen gemäß § 1 Abs. 2 UmgrStG eine den unionsrechtlichen Anforderungen Rechnung tragende Entstrickungsbesteuerung hinsichtlich des spaltungsbedingt übertragenen Vermögens vorsehen: Dementsprechend soll Art. VI UmgrStG auf Spaltungen nur insoweit zur Anwendung kommen, als hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes das Besteuerungsrecht der Republik Österreich beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird. Soweit es sich beim Rechtsnachfolger (neue oder übernehmende Körperschaft) um eine in der EU oder dem EWR ansässige Körperschaft handelt und das Besteuerungsrecht gegenüber einem EU/EWR-Staat spaltungsbedingt eingeschränkt wird, kann die spaltende Körperschaft einen Antrag stellen, die gemäß § 20 KStG 1988 entstehende Steuerschuld in Raten zu entrichten, wobei § 6 Z 6 lit. d bis e EStG 1988 sinngemäß anzuwenden sein sollen, wodurch insbesondere die allgemein ertragsteuerlichen Regelungen über die vorzeitige Fälligkeitstellung noch offener Raten zu beachten sind. Korrespondierend zu § 32 Abs. 1a soll § 34 Abs. 1a künftig – in Anlehnung an § 3 Abs. 1 Z 2 – die Aufwertung von spaltungsbedingt übernommenem Vermögen regeln, soweit dafür das Besteuerungsrecht der Republik Österreich erstmals entsteht (Teilstrich 1). Für den „Re-Import“ von Vermögen, für das die Abgabenschuld bei der übernehmenden Körperschaft oder einer konzernzugehörigen Körperschaft der übernehmenden Körperschaft nicht festgesetzt oder aufgrund eines Anteilstausches nicht entstanden ist, soll § 34 Abs. 1a hingegen den Ansatz mit den fortgeschriebenen Buchwerten, höchstens aber dem gemeinen Wert vorsehen (Teilstrich 2).

Ausgliederungen im Sinne des § 47 Abs. 5 EU-UmgrG gelten für gesellschaftsrechtliche Zwecke zwar als Spaltung (vgl. § 47 Abs. 2 EU-UmgrG) und erfolgen daher grundsätzlich auch „aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften“ im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1. Sie sollen jedoch vom Anwendungsbereich des § 32 Abs. 1 nicht erfasst sein, weil diese für steuerliche Zwecke typologisch als Einbringung angesehen werden sollen; Ausgliederungsvorgänge im Sinne des § 47 Abs. 5 EU-UmgrG fallen daher bei Erfüllung der materiellrechtlichen und formellen Voraussetzungen aufgrund der ausdrücklichen Regelung in § 12 Abs. 4 unter Art. III UmgrStG (vgl. dazu die diesbezüglichen Erläuterungen zu § 12 Abs. 4 und 5).

Auch die Änderung des § 33 Abs. 5 steht im Zusammenhang mit der Erweiterung des Art. VI um Entstrickungs- bzw. Verstrickungsregelungen anlässlich der Umsetzung des EU-UmgrG: § 33 Abs. 5 sieht bereits derzeit vor, dass bei Abspaltungen auf das zu übertragene Vermögen die Regelungen des § 16 Abs. 5 Z 4 und Z 5 angewendet werden können. Die in § 33 Abs. 5 letzter Satz vorgenommene inhaltliche Ergänzung soll sicherstellen, dass im Falle der Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich anlässlich des Verschiebens von Wirtschaftsgütern (insbesondere im Rahmen von grenzüberschreitenden Abspaltungen zur Neugründung) der Anwendungsbereich des Art. VI insoweit weiterhin eröffnet bleibt, d.h. die Vorschriften der §§ 32 bis 38 trotz Einschränkung des Besteuerungsrechtes im Hinblick auf die zurückbehaltenen oder zugeführten Wirtschaftsgüter weiterhin anzuwenden sind (vgl. § 32 Abs. 1 iVm § 32 Abs. 1a). Dadurch soll ein Zirkelschluss vermieden werden. Hinsichtlich der unter Anwendung von § 16 Abs. 5 Z 4 „entstrickten“ Wirtschaftsgüter soll eine Entstrickungsbesteuerung nach Maßgabe von § 6 Z 6 EStG 1988 erfolgen (Antrag auf Ratenzahlung bei Einschränkung gegenüber EU/EWR-Staaten).

*Beispiel:*

*Die inländische A-GmbH verfügt über eine inländische Betriebsstätte sowie eine Betriebsstätte in Deutschland. Die deutsche Betriebsstätte soll nach Art. VI UmgrStG von der A-GmbH in eine neu gegründete deutsche GmbH abgespalten werden; es liegt keine Ausgliederung im Sinne des § 47 Abs. 5 EU-UmgrG vor. Dabei wird nach Maßgabe von § 16 Abs. 5 Z 4 ein Wirtschaftsgut der inländischen Betriebsstätte der deutschen abzuspaltenden Betriebsstätte zugeführt. Hinsichtlich des der deutschen Betriebsstätte zugeführten Wirtschaftsgutes kommt es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich; Art. VI und daher auch § 33 Abs. 5 in Verbindung mit § 16 Abs. 5 Z 4 bleibt insoweit anwendbar und es kommt zur Entstrickungsbesteuerung nach Maßgabe von § 6 Z 6 EStG 1988.*

Die bisher in § 33 Abs. 4 letzter Satz enthaltene Regelung betreffend die sinngemäße Anwendung von § 16 Abs. 5 Z 4 bei Aufspaltungen soll (inhaltlich unverändert) in den geänderten § 33 Abs. 5 überführt und damit ein gemeinsamer Absatz betreffend die Anwendbarkeit von § 16 Abs. 5 bei Ab- und Aufspaltungen geschaffen werden.

§ 32 Abs. 1 und Abs. 1a, § 33 Abs. 4 und 5 sowie § 34 Abs. 1a, jeweils in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2023, sollen erstmals anzuwenden sein auf Umgründungen, die nach dem 31. Jänner 2023 beschlossen werden.

**Zu Z 17 und 4 sowie Z 18 (§ 43 Abs. 1 und § 13 Abs. 1 sowie dritter Teil Z 41):**

Die bereits derzeit in § 43 Abs. 1 bestehende allgemeine Anzeigepflicht soll künftig für sämtliche Umgründungen elektronisch über FinanzOnline mittels standardisiertem Formular (Umgründungs-Formular) innerhalb der 9-Monatsfrist erfolgen müssen. Dies soll einen wesentlichen ersten Beitrag dazu leisten, um künftig eine standardisierte, einheitliche und elektronische Erfassung von Umgründungsvorgängen sicherstellen zu können. Die Anzeige von Umgründungen mittels Umgründungs-Formular soll dabei die wesentlichen Daten und Informationen einer Umgründung erfassen, wie insbesondere Angaben zur Vermögen übertragenden (Rechtsvorgänger) und übernehmenden (Rechtsnachfolger) Person, zum Umgründungstichtag, zur Art der Umgründung, zum übertragenen Vermögen und soll beispielsweise auch Angaben darüber enthalten, ob hinsichtlich der vorgenommenen Umgründung ein Auskunftbescheid gemäß § 118 BAO erteilt wurde.

Um sämtliche Umgründungen elektronisch und standardisiert erfassen zu können, soll bei Umgründungen mit Finanzamtszuständigkeit auch im Falle der nach § 13 vorzunehmenden Meldung an das Finanzamt des übernehmenden Rechtsträgers das Umgründungs-Formular verpflichtend (derzeit also zusätzlich zur Meldung) abgegeben werden müssen. Eine vorsätzliche Verletzung der künftig elektronisch vorzunehmenden Anzeigepflicht nach § 43 Abs. 1 stellt (wie bisher) eine Finanzordnungswidrigkeit im Sinne des § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG dar. Gleichzeitig zur Schaffung einer elektronischen Meldepflicht für sämtliche Umgründungen soll jedoch in § 13 Abs. 1 eine Verordnungsermächtigung vorgesehen werden, derzufolge der Bundesminister für Finanzen ermächtigt werden soll, die Spezifikationen der zu übermittelnden Daten (Struktur und Inhalt) durch Verordnung näher zu bestimmen und dabei vorzusehen, dass die Meldung verpflichtend in elektronischer Form zu erfolgen hat und diesfalls eine gesonderte Anzeige gemäß § 43 Abs. 1 entfallen kann. Hat also aufgrund der noch zu erlassenden Verordnung die Meldung nach § 13 künftig auf elektronischem Wege zu erfolgen, kann somit darüber hinaus die Anzeigeverpflichtung nach § 43 Abs. 1 entfallen.

§ 43 Abs. 1 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2023 soll erstmals anzuwenden sein auf Umgründungen, die nach dem 31. Dezember 2023 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden. § 13 Abs. 1 soll mit Tag nach Kundmachung im BGBl. in Kraft treten.

**Zu Artikel 4 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994)**

**Zu Z 1, 5, 6 und 7 (§ 6 Abs. 4 Z 4 lit. g, Art. 1 Abs. 5, Art. 3 Abs. 1 lit. a und Art. 28 Abs. 1):**

Es soll eine Beseitigung redaktioneller Versehen erfolgen.

**Zu Z 2 (§ 11 Abs. 12):**

Aufgrund des Urteils des EuGH vom 8.12.2022, Rs C-378/21, *P-GmbH*, schuldet ein Unternehmer, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausgewiesen hat, der auf Basis eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, unter bestimmten Voraussetzungen nicht den zu Unrecht in Rechnung gestellten Betrag. Die Entscheidung des EuGH erfolgte ausschließlich im Lichte der Prämisse, dass die Kunden des Ausgangsverfahrens im betreffenden Steuerjahr ausschließlich Endverbraucher waren, die hinsichtlich der ihnen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt waren (siehe EuGH vom 8.12.2022, Rs C-378/21, *P-GmbH*, Rn 18). Voraussetzung für den Entfall der Steuerschuld ist dem EuGH zufolge, dass keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil die Leistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (EuGH 8.12.2022, Rs C-378/21, *P-GmbH*, Rn 25). In einem solchen Fall soll eine Berichtigung der Rechnung für den Entfall der Steuerschuld nicht erforderlich sein. In § 11 Abs. 12 soll daher eine entsprechende Anpassung erfolgen.

**Zu Z 3 (§ 26 Abs. 1 erster Satz und § 28 Abs. 60):**

Der EuGH hat im Urteil vom 7.4.2022, Rs C-489/20, *UB*, entschieden, dass das Erlöschen der Zollschuld aus dem in Art. 124 Abs. 1 lit. e der Verordnung Nr. 952/2013 (Zollkodex) vorgesehenen Grund nicht auch zum Erlöschen der Mehrwertsteuerschuld für unrechtmäßig in das Zollgebiet der Europäischen Union eingeführte Waren führt, weil das Mehrwertsteuerrecht – im Unterschied zum Zollrecht, nach dem die

Zollschuld erlöschen kann – ein Erlöschen der Steuerschuld nicht kennt. In § 26 Abs. 1 soll daher klargestellt werden, dass Art. 124 Abs. 1 lit. e des Zollkodex für die Einfuhrumsatzsteuer nicht gilt.

Diese Maßnahme soll ab dem 1.1.2024 gelten.

### **Zu Artikel 5 (Änderung des Gebührengesetzes 1957)**

#### **Zu Z 1 lit. a, Z 5 und Z 6 (§ 3 Abs. 2 Z 2, § 14 Tarifpost 5 Abs. 3 Z 3 und Z 4 sowie § 14 Tarifpost 6 Abs. 3 lit. d):**

Im Verfahren zur rückwirkenden Anerkennung früherer Zeiträume nach Art. 10 Abs. 3 der Verordnung (EU) 2018/848 sollen die durchschnittlich anfallenden Gebühren nach dem GebG (Eingaben- und Beilagengebühren) und Bundesverwaltungsabgaben nach der BVwAbgV zusammengefasst und pauschaliert werden. Es soll eine erhöhte Eingabengebühr je Feldstück und nicht je Grundstück anfallen. Beilagen, die einem Ansuchen beigelegt werden, sollen nicht gesondert vergebührt werden. Zur Abgeltung des für die Behörden entstandenen Aufwandes sollen die Länder je bewilligtes Feldstück einen Pauschalbetrag erhalten.

#### **Zu Z 1 lit. b und lit. c sowie Z 19 (§ 3 Abs. 2 Z 2 und § 14 Tarifpost 24):**

Die in dem Verfahren nach dem Pyrotechnikgesetz 2010 und Sprengmittelgesetz 2010 anfallenden Gebühren (nach § 14 Tarifposten 2, 5, 6, 7 und 14) sowie Bundesverwaltungsabgaben (insb. nach den Tarifposten 36 und 37 des Tarifs der BVwAbgV) sollen zusammengefasst und als Erledigungsgebühren pauschaliert werden. Die Gebühr für den Pyrotechnik-Ausweis soll – analog zu den von denselben Behörden ausgestellten Waffendokumenten (§ 14 Tarifpost 11) – bereits vorab als Vorauszahlung entrichtet werden. Die Entrichtung der Vorauszahlung soll dann erfolgen, wenn der Antragsteller bei der Behörde vorstellig wird. Zur Abgeltung des für die Behörden entstandenen Aufwandes sollen die Länder und Gemeinden Pauschalbeträge erhalten.

#### **Zu Z 2, Z 3 und Z 22 (§ 3 Abs. 4 und Abs. 4a sowie § 33 Tarifpost 5 Abs. 5 Z 3):**

Aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung werden vermehrt elektronische Urkunden errichtet. Da das Anbringen eines Vermerks in diesen Fällen technisch nicht möglich ist, soll die Dokumentation der Selbstberechnung in einer (digitalen) Beilage zur elektronischen Urkunde erfolgen.

#### **Zu Z 4 lit. a (§ 11 Abs. 3):**

Aufgrund der Änderungen im E-GovG durch BGBl. I Nr. 121/2017 soll die Bezeichnung „Bürgerkarte“ auf „Elektronischer Identitätsnachweis (E-ID)“ geändert werden.

#### **Zu Z 4 lit. b und lit. c (§ 11 Abs. 3):**

Es soll klargestellt werden, dass der begünstigte Gebührensatz nach § 11 Abs. 3 erster Spiegelstrich auch für Beilagen anzuwenden ist, die auf elektronischem Wege bei Inanspruchnahme der Funktion Bürgerkarte bzw. E-ID übermittelt werden.

#### **Zu Z 7 (§ 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 1 lit. b):**

Gemäß § 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 4 und 4a sind Eingaben an das Bundesfinanzgericht in Abgaben- und Zollsachen gebührenbefreit. Da allerdings nicht alle Eingaben an das Bundesfinanzgericht in Abgaben- und Zollsachen ergehen (zB Maßnahmenbeschwerden nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz, Glücksspielgesetz), sollen zukünftig die gebührenpflichtigen Eingaben einer Pauschalgebühr unterliegen. Damit soll ein gebührenrechtlicher Gleichklang betreffend Beschwerden an die Verwaltungsgerichte geschaffen werden. Dies dient der Gebührentransparenz und der Verwaltungsvereinfachung. Die bisherige Befreiung für Eingaben in Abgaben- und Zollsachen gemäß § 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 4 und 4a bleibt hiervon unberührt.

#### **Zu Z 8 (§ 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 24):**

Es soll ein Redaktionsversehen ausgebessert und ein Verweis angepasst werden.

#### **Zu Z 9, Z 13 und Z 20 (§ 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 26, § 14 Tarifpost 14 Abs. 2 Z 24, § 14 Tarifpost 25):**

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung sollen die derzeit im Verfahren zur Erteilung von Genehmigungen oder Bescheinigungen im Zusammenhang mit Exemplaren wildlebender Tier- und Pflanzenarten anfallenden Bundesverwaltungsabgaben im GebG gesamthaft geregelt und als Antragsgebühren konzipiert werden.

Unter Erzeugnisse im Sinne des § 14 Tarifpost 25 Abs. 1 Z 1 lit. d und f sind alle erkennbaren Teile oder daraus hergestellte Produkte und Derivate der in den entsprechenden Anhängen gelisteten Arten der Verordnung (EG) Nr. 338/97 zu verstehen.

Unter einer Jagdtrophäe im Sinne des § 14 Tarifpost 25 Abs. 1 Z 1 lit. d und e ist ein vollständiges Tier oder ein ohne weiteres erkennbarer Teil beziehungsweise ein ohne weiteres erkennbares Erzeugnis eines Tieres, das in einer beigefügten CITES-Genehmigung oder Bescheinigung aufgeführt ist und in roher, bearbeiteter oder verarbeiteter Form vorliegt und vom Jäger durch Jagd rechtmäßig für seinen persönlichen Gebrauch gewonnen wurde und vom Jäger oder in dessen Namen aus dem Ursprungsland mit endgültigem Ziel in dem Staat, in dem der Jäger seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, eingeführt, ausgeführt oder wiederausgeführt wird, im Sinne des Artikels 1 Nummer 4b der Verordnung (EG) Nr. 865/2006 zu verstehen.

Unter Antiquitäten des § 14 Tarifpost 25 Abs. 1 Z 1 lit. d und e sind „zu Gegenständen verarbeitete Exemplare, die vor mehr als fünfzig Jahren erworben wurden“ im Sinne des Art. 2 Buchstabe w der Verordnung (EG) Nr. 338/97 zu verstehen. Das sind Gegenstände, deren ursprünglicher, natürlicher Zustand vor dem 3. März 1947 zur Herstellung von Schmuckstücken, Dekorationsgegenständen, Kunstgegenständen, Gebrauchsgegenständen oder Musikinstrumenten (taxative Aufzählung) signifikant verändert wurde. Weiters muss der Gegenstand bereits in verändertem Zustand erworben worden sein und darf zur Erfüllung seines Zwecks keiner weiteren Schnitzerei, handwerklichen Fertigung oder Verarbeitung bedürfen. Alle vier Elemente müssen erfüllt sein, damit es sich um eine Antiquität handelt (vgl. auch Fußnote 23 des überarbeiteten Leitfadens „EU-Regelung für den Elfenbeinhandel“, 2021/C 528/03).

Unter Wanderausstellungsbescheinigungen sind Bescheinigungen für Exemplare, die als Bestandteil einer Musterkollektion auf Messen, in nicht ortsfesten Tier- und Pflanzenschauen oder im Zirkus kommerziell zur Schau gestellt werden, im Sinne des Artikels 1 Nummer 6 der Verordnung (EG) Nr. 865/2006 zu verstehen.

Unter Reisebescheinigungen sind Bescheinigungen für den rechtmäßigen Eigentümer rechtmäßig erworbener, lebender zu persönlichen, nichtkommerziellen Zwecken gehaltener Tiere, die entweder in Gefangenschaft geboren und gezüchtet wurden oder in der EU erworben wurden, bevor das Übereinkommen über den internationalen Handel mit gefährdeten Arten freilebender Tiere und Pflanzen, BGBl. Nr. 188/1982, in Österreich 1982 ratifiziert wurde oder Österreich der EU im Jahr 1995 beigetreten ist oder die Verordnung (EWG) Nr. 3626/82 beziehungsweise die Verordnung (EG) Nr. 338/97 oder ihre entsprechenden Anhänge in Kraft getreten sind, im Sinne von Artikel 37 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 865/2006 zu verstehen.

Unter Musterkollektionsbescheinigungen sind Bescheinigungen für Kollektionen rechtmäßig erworbener toter Exemplare sowie von Teilen und Erzeugnisse aus solchen, die zu Präsentationszwecken grenzüberschreitend befördert werden, im Sinne des Artikels 1 Nummer 9 der Verordnung (EG) Nr. 865/2006 zu verstehen.

Unter Musikinstrumentenbescheinigungen sind Bescheinigungen für die nichtkommerzielle grenzüberschreitende Beförderung von Musikinstrumenten zum persönlichen Gebrauch, für Aufführungen, Produktionen (Aufnahmen), Sendungen, für den Unterricht, zur Ausstellung oder für Musik-Wettbewerbe (demonstrative Aufzählung) im Sinne des Artikels 44h Absatz 1 Verordnung (EG) Nr. 865/2006 zu verstehen. Die Musikinstrumente müssen von in den Anhängen A, B oder C aufgeführten Arten gewonnen worden sein. Weiters muss das zur Herstellung des Musikinstruments verwendete Exemplar rechtmäßig erworben und das Musikinstrument muss in geeigneter Weise gekennzeichnet sein. Ausgenommen sind Exemplare von in Anhang A aufgeführten Arten, die nach der Aufnahme der betreffenden Art in Anhänge des Übereinkommens erworben wurden.

Um missbräuchliche Verwendungen zu vermeiden, hat die zuständige Vollzugsbehörde den Verlust einer Genehmigung oder Bescheinigung an das CITES Sekretariat des Umweltprogramms der Vereinten Nationen (UNEP – United Nations Environment Programme) und an das Empfängerland der potentiellen Ausfuhr zu melden. Um diesen erheblichen administrativen Mehraufwand – zumindest teilweise – abzugelten, soll sich die Antragsgebühr gemäß Abs. 1 um 10% erhöhen, wenn bereits eine Genehmigung oder Bescheinigung erteilt wurde und deren Ausstellung wegen eines Verlustes oder Diebstahls erneut beantragt wird (Abs. 2).

Die Antragsgebühr soll gemäß Abs. 3 je beantragter Art anfallen. Derzeit wird einerseits auf die Art, andererseits auf das Exemplar und in manchen Fällen auf die Genehmigung oder Bescheinigung abgestellt. Zukünftig soll im Rahmen einer Vereinheitlichung nur mehr auf die Art abgestellt werden, weil sich beim Abstellen auf das Exemplar Probleme im Handel mit Waren ergeben können, die in Gewicht oder Volumen angegeben werden, und ein Abstellen auf die Genehmigung oder Bescheinigung zu unbestimmt wäre. Unter einer Art ist eine Art, Unterart oder Teilpopulation einer Art oder Unterart im Sinne von Artikel 2 Buchstabe s der Verordnung (EG) Nr. 338/97 zu verstehen. Für die Einordnung als Arten sind die Standard-Nomenklaturreferenzen zur Angabe wissenschaftlicher Artnamen des Anhangs VIII der Verordnung (EG) Nr. 865/2006 anzuwenden. Arten sind zum Beispiel: *Testudo hermanni* - Griechische Landschildkröte;



*Panthera tigris* – Tiger; *Adonis vernalis* - Frühlings-Adonisröschen; *Swietenia mahagoni* - Echter Mahagonibaum

Gemäß Abs. 4 sollen die im Bundesministerium für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie registrierten wissenschaftlichen Einrichtungen von der Verpflichtung zur Gebührenentrichtung befreit werden. Die Gebührenbefreiung wissenschaftlicher Einrichtungen dient der Förderung der Wissenschaft und Forschung und besteht bereits derzeit hinsichtlich der Bundesverwaltungsabgaben in der BVwAbgV; die Rechtslage soll insofern nicht geändert werden.

Die Verweise in den Befreiungsbestimmungen in § 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 26 und § 14 Tarifpost 14 Abs. 2 Z 24 sollen an die aktuelle Fassung der Verordnung (EG) Nr. 338/97 angepasst werden.

**Zu Z 10 (§ 14 Tarifpost 7 Abs. 1 Z 2):**

In den Verfahren vor den Verwaltungsgerichten soll eine Gebührenbefreiung für Protokolle (Niederschriften) geschaffen werden, um den Verwaltungsaufwand zu reduzieren.

**Zu Z 11 (§ 14 Tarifpost 8 Abs. 6):**

Nach jetziger Rechtslage dürfen von Amts wegen ausgestellte Dokumentationen erst dann ausgehändigt werden, wenn die Gebühren entrichtet wurden. Diese Einschränkung führt zu ungewollten verzögerten Ausstellungen. Zukünftig soll in diesen Fällen die Aushändigung nicht von der Entrichtung der Gebühren abhängig sein.

**Zu Z 12 (§ 14 Tarifpost 11 Abs. 5):**

Es soll klargestellt werden, dass der Pauschalbetrag auch einer Gemeinde zusteht. Dies betrifft die nicht von § 8 SPG umfassten Statutarstädte Krems und Waidhofen an der Ybbs.

**Zu Z 14 und Z 15 (§ 14 Tarifpost 14 Abs. 2 Z 30 und Abs. 3):**

Die Änderungen dienen der sprachlichen Anpassung.

**Zu Z 16 und Z 17 (§ 14 Tarifpost 20 Abs. 1 Z 1a und Abs. 6):**

Durch eine allgemeine Bewilligung gemäß § 9 Abs. 2a LFG wird idR eine unbestimmte Anzahl an Außenlandungen und Außenabflüge bewilligt. Da eine unbestimmte Anzahl nicht quantifizierbar ist, soll für die allgemeine Bewilligung gemäß § 9 Abs. 2a LFG der Höchstbetrag nach § 14 Tarifpost 20 Abs. 1 Z 1 von 115 Euro anfallen.

**Zu Z 18 (§ 14 Tarifpost 23):**

Anträge auf Erteilung einer Ausnahmegewilligung zum zeitlich unbeschränkten Parken in Kurzparkzonen gemäß § 45 Abs. 4 StVO. 1960 unterliegen derzeit der Eingabengebühr gemäß § 14 Tarifpost 6 Abs. 1. Beilagen sind gemäß § 14 Tarifpost 5 zu vergebühren. Da die Gebührenschild erst mit Zustellung der schriftlich ergehenden abschließenden Erledigung gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 entsteht, kann die Eingaben- bzw. Beilagengebühr vorab nicht entrichtet werden. Aufgrund der zunehmenden Digitalisierung werden allerdings vermehrt Anträge online über eine Portalanwendung gestellt. Durch Schaffung einer „echten“ Antragsgebühr soll es ermöglicht werden, die Gebühren mit Antragstellung zu entrichten. Die Höhe der Antragsgebühr soll pauschal 14,30 Euro betragen (8,60 Euro bei Inanspruchnahme der Funktion E-ID), sodass zukünftig Antragsteller, die einem Antrag auf Erteilung einer Ausnahmegewilligung Schriften (z. B. Kopie des Führerscheins oder des Leasingvertrages) beilegen, keine Beilagengebühr entrichten müssen.

**Zu Z 21 lit. a, lit. b und lit. c (§ 31 Abs. 1):**

Nach der derzeitigen Praxis werden insb. jene Rechtsgeschäfte, über die ausschließlich elektronische Urkunden errichtet wurden, mit einer Abschrift angezeigt. Es soll die bereits gängige Praxis im GebG abgebildet und der fortschreitenden Digitalisierung Rechnung getragen werden.

**Zu Z 23 (§ 37 Abs. 47):**

Die Änderungen sollen überwiegend mit 1. Oktober 2023 in Kraft treten. Die Befreiung betreffend Protokolle (Niederschriften) in Verfahren vor den Verwaltungsgerichten sowie die Pauschalierung betreffend die Ausnahmegewilligung zum zeitlich unbeschränkten Parken in Kurzparkzonen sollen mit 1. Jänner 2024 in Kraft treten. Die übrigen Bestimmungen sollen mit dem Kundmachung im BGBl. folgenden Tag in Kraft treten.

Schließlich soll ein fließender Übergang zwischen den Funktionen Bürgerkarte und Elektronischer Identitätsnachweis (E-ID) sichergestellt werden, da der Zeitpunkt der Kundmachung gemäß § 24 Abs. 6 letzter Satz E-GovG derzeit noch nicht absehbar ist.

## **Zu Artikel 6 (Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987)**

### **Zu Z 1 (§ 3 Abs. 1 Z 3):**

Mit dem Gemeinnützigkeitsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 160/2015, wurde unter anderem eine Befreiung für unentgeltliche Erwerbe durch gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften im Grunderwerbsteuergesetz 1987 geschaffen. Dabei wird auf die §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung verwiesen. Aufgrund dieses Verweises ist nicht klar, ob Körperschaften öffentlichen Rechtes (zB Kirchen), die von diesen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung nicht erfasst sind, die Befreiung in Anspruch nehmen können. Dies soll durch explizite Aufnahme der Körperschaften öffentlichen Rechtes in den Text der Befreiung klargestellt werden.

### **Zu Z 2 (§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. a):**

In § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a soll eine Klarstellung für die in der Praxis schwierig lösbaren Fälle des Aufeinandertreffens der beiden Arten der Zusammenrechnung im selben Erwerbsvorgang festgelegt werden. So unterscheidet das GrEStG zwischen der sogenannten vertikalen Zusammenrechnung (= von derselben Person an dieselbe Person anfallende Erwerbe innerhalb von fünf Jahren) sowie der horizontalen Zusammenrechnung (= mehrere Erwerbsvorgänge derselben Person an einer wirtschaftlichen Einheit) zur Ermittlung des Steuersatzes im Stufentarif. Beim Aufeinandertreffen dieser Arten kam es in der Praxis zu einigen Fragestellungen und unterschiedlichsten Lösungen. Es soll klargestellt werden, dass die Arten der Zusammenrechnung immer aus Sicht des Erwerbers zu sehen sind. Außerdem soll geregelt werden, dass in jenen Fällen, in denen Erwerbsvorgänge in derselben Urkunde festgehalten werden und demnach gleichzeitig geschehen, der Steuerschuldner die Reihenfolge für die Zusammenrechnung festlegen muss. Bisher erfolgte diese Festlegung in der Praxis oft zufällig, weshalb den Betroffenen unklar war, wieso den Steuerschuldnern der unterschiedlichen Erwerbsvorgänge unterschiedlich hohe GrESt-Beträge vorgeschrieben wurden. Dadurch soll die Transparenz erhöht werden, es ergeben sich keine inhaltlichen Änderungen.

### **Zu Z 3 (§ 9 Z 2a):**

Durch Aufnahme der Z 2a soll explizit ein Steuerschuldner für den Fall der Übertragung von Kaufanboten vorgesehen werden. Wird ein Kaufanbot auf den Kauf eines Grundstückes (= Option) von dem ursprünglich Berechtigten auf einen Dritten übertragen, der dieses Anbot in der Folge auch einlöst, wird nicht nur durch den Kauf des Grundstückes, sondern auch durch die Übertragung des Kaufanbots ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht. Um für diese Fälle einen Steuerschuldner eindeutig bestimmen zu können, sollen sowohl die das Anbot einlösende Person als auch der unmittelbare (gemeint letzte) Überträger des Anbots Steuerschuldner sein.

*Beispiel:*

*A räumt B eine Kaufoption für ein Grundstück ein. B überträgt die Kaufoption an C, C überträgt sie an D. D übt die Kaufoption aus. C und D sind Steuerschuldner des Erwerbsvorganges gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987.*

### **Zu Z 4 (§ 10 Z 1a):**

Nach der derzeitigen Rechtslage ist es Parteienvertretern bei Vorlage eines Europäischen Nachlasszeugnisses oftmals nicht möglich, den Erwerbsvorgang rechtzeitig anzuzeigen, da die Steuerschuld bereits wesentlich früher entstanden ist. Es soll daher die Möglichkeit geschaffen werden, in diesen Fällen rechtskonform und rechtzeitig den Erwerbsvorgang anzeigen zu können. Daher sollen Erwerbsvorgänge, welche unter Vorlage eines gültigen Europäischen Nachlasszeugnisses nachgewiesen werden, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem das Europäische Nachlasszeugnis ausgestellt wurde, zweitfolgenden Monats mit einer Abgabenerklärung angezeigt werden müssen.

### **Zu Z 5 und Z 6 (§ 11 Abs. 1 und Abs. 2):**

In § 11 Abs. 1 soll klargestellt werden, dass die Frist zur Selbstberechnung durch die Parteienvertreter nicht erstreckbar ist.

In Abs. 2 soll durch Aufnahme des § 11 die Möglichkeit geschaffen werden, Parteienvertretern auch dann die Befugnis zur Selbstberechnung zu entziehen, wenn diese vorsätzlich oder wiederholt grob fahrlässig die Bestimmung des § 11 verletzen.

### **Zu Z 7 (§ 13 Abs. 2):**

Aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung werden vermehrt elektronische Urkunden errichtet. Da das Anbringen eines Vermerks in diesen Fällen technisch nicht möglich ist, soll die Dokumentation der Selbstberechnung in einer (digitalen) Beilage zur elektronischen Urkunde erfolgen.

**Zu Z 8 (§ 18 Abs. 2u):**

Die Regelungen sollen überwiegend mit 1. Jänner 2024 in Kraft treten und auf Erwerbsvorgänge anzuwenden sein, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2023 entsteht oder entstehen würde. Die klarstellenden Änderungen sollen bereits am Tag nach Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten.

**Zu Artikel 7 (Änderung des Versicherungssteuergesetzes 1953)****Zu Z 1 (§ 7 Abs. 3):**

Nach der derzeit geltenden Rechtslage haben Versicherungsnehmer die Versicherungssteuer zu entrichten, wenn der Versicherer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum weder seinen Wohnsitz (Sitz) noch einen Bevollmächtigten zur Entgegennahme des Versicherungsentgeltes bestellt hat. Nach dem EU-Austritt des Vereinigten Königreichs hat sich in der Praxis das Problem gestellt, dass Versicherungsunternehmen (Versicherer) aus dem Vereinigten Königreich die Versicherungssteuer für Versicherungsverhältnisse in Österreich weiter abführen wollten, dies aber gesetzlich nicht vorgesehen war. Mit der geplanten Änderung soll dies nun ermöglicht werden. Nimmt der Versicherer diese Möglichkeit nicht in Anspruch, soll er den Versicherungsnehmer als Steuerschuldner und das Finanzamt Österreich als zuständige Abgabenbehörde davon in Kenntnis setzen müssen. Bei einer Verletzung dieser Verpflichtung soll der Versicherer auch für die Versicherungssteuer haften.

**Zu Z 2 (§ 12 Abs. 3 Z 34):**

Die Regelung soll mit 1. Jänner 2024 in Kraft treten.

**Zu Artikel 8 (Änderung des Nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetzes 2022)****Zu Z 1 (§ 3 Abs. 1 Z 1):**

Um einen Gleichklang zwischen dem NEHG 2022 und den Energieabgaben zu gewährleisten, sollen bei der mengenmäßigen Erfassung von Energieträgern in Liter und Kubikmeter die gleichen Messbedingungen vorliegen wie bei den Energieabgaben.

**Zu Z 2 (§ 3 Abs. 1 Z 9 und Z 10):**

Die Aufnahme der Definitionen für „Entlastungsmaßnahmenteilnehmer“ und „Befreiungsmaßnahmenteilnehmer“ soll der Klarstellung dienen. Entlastungsmaßnahmenteilnehmer und Befreiungsmaßnahmenteilnehmer gehören neben den Handelsteilnehmern zu jenen Personen, die Anträge betreffend das NEHG 2022 stellen können.

**Zu Z 3 (§ 4 Abs. 2):**

Durch die Anpassung von Abs. 2 soll klargestellt werden, dass eine Registrierung auch ohne sofortige Nennung eines Verantwortlichen möglich ist, die Nennung eines Verantwortlichen aber zwingend innerhalb eines Monats nach der Antragstellung nachgeholt werden muss.

**Zu Z 4 (§ 5 Abs. 1):**

Durch die Anpassung in Abs. 1 soll klargestellt werden, dass nicht jede geplante Änderung der Angaben gemäß § 4 zu einer Änderung des Registrierungsbescheids führt. Der Registrierungsbescheid soll lediglich angepasst werden, wenn es zu wesentlichen Änderungen kommt.

**Zu Z 5 (§ 10 Abs. 3):**

Mithilfe der Anpassung von Abs. 3 soll eine Präzisierung hinsichtlich der Daten des Energiepreisindex, die der Verein Österreichische Energieagentur – Austrian Energy Agency (AEA) dem BMF zur Verfügung zu stellen hat, erfolgen. Außerdem soll klargestellt werden, dass der AEA eine angemessene Aufwandsentschädigung zusteht.

**Zu Z 6 (§ 14 Abs. 2):**

Es soll festgelegt werden, dass die anhand der vereinfachten Emissionsmeldung ermittelte Menge an Emissionszertifikaten für das Kalendervierteljahr durch den Handelsteilnehmer spätestens bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe der Zahllast durch die zuständige Behörde das Abgabekonto auszugleichen ist. Dadurch soll dem Handelsteilnehmer anstelle der zweiwöchigen Frist eine längere Frist für die Abgabe der ermittelten Emissionszertifikate gewährt werden.

**Zu Z 7, 8 und 9 (§ 15 Abs. 1, 2 und 3):**

Es soll festgelegt werden, dass der vereinfachte Treibhausgasemissionsbericht immer durch Bescheid der zuständigen Behörde abzuschließen ist. Da dadurch der Fälligkeitszeitpunkt für die Abgabe der korrigierten Emissionszertifikate abhängig vom Datum des Bescheides wird, soll der Zeitraum der Einreichung des vereinfachten Treibhausgasemissionsberichtes verlängert werden.

**Zu Z 10 und 11 (§ 22 Abs. 2 und 3):**

Es soll das Verfahren für die Befreiung für diplomatische oder konsularische Zwecke gemäß Abs. 1 Z 5 und Z 19 näher bestimmt werden. Die Höhe der Befreiung soll jedenfalls dem Ausgabewert von nationalen Emissionszertifikaten gemäß § 10 NEHG 2022, der zum Zeitpunkt der Lieferung der Energieträger anwendbar ist, entsprechen. Der Antrag für die Inanspruchnahme soll gesammelt für ein Kalenderjahr bei der zuständigen Behörde schriftlich eingebracht werden. Als Antragszeitraum soll dabei das jeweilige folgende Kalenderjahr gelten. Davon abweichend soll für den Zeitraum vom Oktober 2022 bis Dezember 2023 ein gesammelter Antrag im Kalenderjahr 2024 gestellt werden. Der Antrag soll gesammelt von der jeweiligen anspruchsberechtigten diplomatischen Vertretungsbehörde sowie der begünstigten internationalen Einrichtung gemeinsam, für sich und den ihr zurechenbaren Diplomaten eingebracht werden. Eine Antragstellung durch einzelne Diplomaten soll nicht möglich sein, um den effizienten Vollzug der Befreiung zu gewährleisten. Im Antrag soll die beantragte Menge an Energieträgern angegeben werden, welche für die diplomatischen und konsularischen Zwecke im Antragszeitraum bezogen worden sind. Alternativ zur genauen Angabe der Energieträger soll durch Verordnung ein pauschaler Vergütungssatz festgelegt werden können, wie bereits bei anderen Energieabgaben. Dieser pauschale Vergütungsbetrag soll sich an den durchschnittlichen zusätzlichen Kosten der Anspruchsberechtigten für Energieträger durch das NEHG 2022 orientieren. Der Vollzug der Befreiung soll durch die zuständige Behörde gemäß § 28 NEHG 2022 erfolgen. Die Antragsteller sollen nach Aufforderung der belangten Behörde die zweckmäßige Verwendung der belangten Energieträger nachweisen. Dazu sollen unter anderen Aufzeichnungen und Rechnungen, die den Bezug der Energieträger bestätigen, zählen. Dabei sollen von der belangten Behörde auch Nachweise (zum Beispiel Tankrechnungen) einbezogen werden, die im Rahmen der Energieabgaben von den Antragstellern für den beantragten Zeitraum erbracht wurden. Dabei sollen von der belangten Behörde jene Nachweise an die zuständige Behörde gemäß § 28 NEHG 2022 zur Verfügung gestellt werden, die im Rahmen der Energieabgaben von den Antragstellern für den beantragten Zeitraum erbracht wurden. Weiters sollen die Regelungen betreffend die Diplomatenbefreiung im MinStG 2022 und im IStVG, BGBl. I Nr. 71/2003 in der Fassung BGBl. I Nr. 54/2021, sinngemäß anwendbar sein, sofern im NEHG 2022 keine abweichenden Regelungen vorgesehen sind.

**Zu Z 12 und 13 (§ 26 Abs. 5 und 7):**

Um den Vollzug durch klare und einheitliche Vorgaben zu vereinfachen sollen die Reinvestitionserfordernisse der beiden Entlastungsmaßnahmen (Carbon Leakage und Härtefälle) gleichgeschaltet werden. Durch die geplante Änderung soll außerdem klargestellt werden, dass als Klimaschutzmaßnahmen jedenfalls Maßnahmen gemäß dem Bundes-Energieeffizienzgesetz 2023 – EEffG 2023 gelten. Zu beachten ist, dass das Bundes-Energieeffizienzgesetz 2023 derzeit in Erstellung ist und demnach sich die Verweise noch verändern können. Zusätzlich sollen mittlere und größere Unternehmen sowie Unternehmen mit einem jährlichen Energieverbrauch von mehr als 10 TJ zur Erstellung eines Energieaudits oder zur Einrichtung eines anerkannten Managementsystems, jeweils im Sinne des 3. Abschnittes des EEffG 2023, verpflichtet werden. Allerdings soll auch klargestellt werden, dass die Empfehlungen aus einem Energieaudit- oder Managementsystem-Berichtes, die sich innerhalb einer Frist von drei Jahren amortisieren, nur bis zur Höhe der gewährten Entlastung als verpflichtende Klimaschutzmaßnahme umzusetzen sein sollen. Mit der Novelle soll von der Verordnungsermächtigung für die nähere Ausgestaltung der Entlastung auch die Ausgestaltung des Nachweises der Reinvestitionsmaßnahmen erfasst werden.

**Zu Z 14 und 15 (§ 27 Abs. 5 und 7):**

Durch die geplante Änderung soll klargestellt werden, dass die gewährte Entlastung zu mindestens 50 Prozent in Klimaschutzmaßnahmen zu investieren ist. Als Klimaschutzmaßnahmen sollen jedenfalls Maßnahmen gemäß dem Bundes-Energieeffizienzgesetz 2023 – EEffG 2023 gelten. Zusätzlich sollen mittlere und größere Unternehmen sowie Unternehmen mit einem jährlichen Energieverbrauch von mehr als 10 TJ zur Erstellung eines Energieaudits oder zur Einrichtung eines anerkannten Managementsystems, jeweils im Sinne des 3. Abschnittes des EEffG 2023, verpflichtet werden. Allerdings soll auch klargestellt werden, dass die Empfehlungen aus einem Energieaudit- oder Managementsystem-Berichtes, die sich innerhalb einer Frist von drei Jahren amortisieren, nur bis zur Höhe der gewährten Entlastung als verpflichtende Klimaschutzmaßnahme umzusetzen sein sollen. Mit der Novelle soll von der

Verordnungsermächtigung für die nähere Ausgestaltung der Entlastung auch die Ausgestaltung des anerkannten Managementsystems erfasst werden.

**Zu Z 16 (§ 29 samt Überschrift):**

In § 29 sollen verschiedene verfahrensrechtlich relevante Bestimmungen zusammengefasst werden. Durch die Novelle soll auch eine Klarstellung erfolgen, wonach für die elektronische Zustellung von Erledigungen an Handelsteilnehmer, Befreiungsmaßnahmenteilnehmer und Entlastungsmaßnahmenteilnehmer § 28 Abs. 3 Zustellgesetz (ZustG) sinngemäß anwendbar sein soll. Sofern eine elektronische Zustellung nicht möglich ist, soll die Zustellung gemäß den Vorgaben des ZustG erfolgen. Außerdem soll durch § 29 der Hinweis erfolgen, dass eine bescheidmäßige Erledigung nur in jenen Fällen erfolgen soll, wenn einem Antrag nicht voll inhaltlich stattgegeben wird. Davon soll allerdings abgewichen werden, wenn die in diesem Gesetz normierten Bestimmungen und die Bestimmungen der dazugehörigen Verordnungen nichts Gegenteiliges bestimmen.

**Zu Z 17 (§ 31 Abs. 2 lit. e):**

Da die unterjährige Treibhausgasemissionsmeldung nunmehr automationsunterstützt und ohne Zutun des Handelsteilnehmers passiert, läuft die Strafbestimmung ins Leere. Dies soll durch die Änderung korrigiert werden. Stattdessen soll der Verweis auf den vereinfachten Treibhausgasemissionsbericht analog zum „regulären“ Treibhausgasemissionsbericht ergänzt werden um dieses Redaktionsversehen zu korrigieren.

**Zu Z 18 (§ 32 Abs. 1):**

Es soll festgelegt werden, dass die Entrichtung des erhöhten Zertifikatspreises durch den Handelsteilnehmer aufgrund des Fälligkeitszeitpunktes für die Abgabe der korrigierten Emissionszertifikate abhängig vom Datum des Bescheides des vereinfachten Treibhausgasemissionsberichts zu zahlen ist.

**Zu Z 19 (§ 34 Abs. 2):**

Die Inkrafttretensbestimmung der Entlastungsmaßnahmen sieht ein Inkrafttreten nach entsprechender beihilfenrechtlicher Freigabe vor. Die dazugehörige Anlage 2 soll ebenfalls erst zu diesem Zeitpunkt in Kraft treten; dieses Redaktionsversehen soll nun korrigiert werden.

**Zu Z 20 (§ 34 Abs. 5):**

Der Auffangtatbestand in § 2 Abs. 4 soll mit 1. Oktober 2023 in Kraft treten. Die Änderungen hinsichtlich der zu übermittelnden Daten für den Preisstabilitätsmechanismus sollen rückwirkend in Kraft treten, um bereits die Übermittlung im Jahr 2022 zu umfassen. Die Erledigung des vereinfachten Treibhausgasemissionsberichts mittels Bescheid bzw. die Verlängerung dessen Einreichung sowie die angepasste Entrichtung des erhöhten Zertifikatspreises soll mit 1. Juni 2023 in Kraft treten. Da es sich bei den sonstigen Änderungen um Klarstellungen und verfahrensrechtliche Anpassungen handelt, sollen diese mit dem Tag nach der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten.

**Zu Z 21 (§ Anlage 1):**

Durch die Aufnahme von verflüssigtem gasförmigen Kohlenwasserstoff als Flüssiggas im Sinne von Anlage 1 soll ein Redaktionsversehen korrigiert werden.

**Zu Artikel 9 (Änderung des Alkoholsteuergesetzes 2022)**

**Zu Z 1, 2 und 4 (§ 8 Abs. 1 Z 3 und 4; § 14 Abs. 5 erster Satz):**

Die Regelungen betreffend das Entstehen und den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld sollen hinsichtlich jener Fälle klargestellt werden, in denen auf Grund eines Freischeins unversteuert bezogener Alkohol entgegen den Verpflichtungen nach § 14 Abs. 4 nicht in den Verwendungsbetrieb aufgenommen wird, der Verbleib des Alkohols nicht festgestellt werden kann oder die in § 11 Abs. 5 genannte unversteuert bezogene Menge von 150 lA überschritten wird.

**Zu Z 3 (§ 11 Abs. 5 und 6):**

Für die Verwendung von kleinen Mengen von Alkohol zur Herstellung von Arzneimitteln wurden durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 227/2021 im Interesse der Verwaltungsvereinfachung Ausnahmen vom geltenden Freischeinverfahren gewährt.

In Abs. 5 sollen ergänzende Regelungen hinsichtlich des Erlöschens der Berechtigung zum unversteuerten Bezug von Alkohol und das damit verbundene Entstehen der Steuerschuld für den Lieferanten bzw. den Bezieher getroffen werden. Abs. 6 soll das Entstehen der Steuerschuld in Fällen, in denen der unversteuert bezogene Alkohol nicht in den Betrieb aufgenommen oder bestimmungswidrig verwendet oder weggebracht wird, ähnlich wie für Verwendungsbetriebe regeln.

**Zu Z 5 (§ 29):**

Die Änderung dient der Bereinigung eines Redaktionsversehens.

**Zu Z 6 lit. a und b (§ 58 Abs. 1 Z 4 und 5):**

Die Änderung dient der Anpassung der Verweisung an das geltende Weingesetz.

**Zu Z 6 lit. c (§ 58 Abs. 2):**

Die Verordnung (EU) Nr. 1305/2013 über die Förderung der ländlichen Entwicklung durch den Europäischen Landwirtschaftsfonds für die Entwicklung des ländlichen Raums (ELER) und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 1698/2005, ABl. Nr. L 347 vom 20.12.2013, S. 487, wurde mit Verordnung (EU) 2021/2115 mit Vorschriften für die Unterstützung der von den Mitgliedstaaten im Rahmen der Gemeinsamen Agrarpolitik zu erstellenden und durch den Europäischen Garantiefonds für die Landwirtschaft (EGFL) und den Europäischen Landwirtschaftsfonds für die Entwicklung des ländlichen Raums (ELER) zu finanzierenden Strategiepläne (GAP-Strategiepläne) und zur Aufhebung der Verordnung (EU) Nr. 1305/2013 sowie der Verordnung (EU) Nr. 1307/2013, ABl. Nr. L 435 vom 6.12.2021, S. 1, mit Wirkung vom 1. Jänner 2023 aufgehoben. Mit der vorgeschlagenen Änderung erfolgt eine Aktualisierung des Verweises.

**Zu Z 7 lit. a (§ 93 Abs. 1):**

Die Änderung dient der Bereinigung eines Redaktionsversehens.

**Zu Z 7 lit. b und Z 9 (§ 93 Abs. 4 und § 95 Abs. 2):**

Wer dem Kreis der Verfügungsberechtigten nach § 58 Abs. 2 in der vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 227/2021 geltenden Fassung angehört und die sonstigen Voraussetzungen des § 58 Abs. 2 erfüllt, soll weiterhin berechtigt sein, Alkohol unter Abfindung aus Getreide oder Halmrüben herzustellen, auch wenn sein Betrieb nicht in einem Gebiet gelegen ist, das die Voraussetzungen nach § 58 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xx/2023 erfüllt. Dabei bleibt die entscheidende Voraussetzung – dass dem Betriebsinhaber nicht genügend andere alkoholbildende Stoffe zur Verfügung stehen – gleich. Die Berggebiete-Definition ergänzt diese, auch um Rechtssicherheit zu schaffen. Durch ein Redaktionsversehen wurde in § 58 Abs. 2 durch die Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 227/2021 mit 1. Jänner 2022 in wenigen Einzelfällen der Kreis der berechtigten Betriebe eingeschränkt, was nicht beabsichtigt war und korrigiert werden soll.

**Zu Z 8 (§ 94 Abs. 6):**

Die Änderung dient der Bereinigung eines Redaktionsversehens.

**Zu Artikel 10 (Änderung des Tabakmonopolgesetzes 1996)****Zu Z 1 bis Z 3 (Entfall von § 1 Abs. 3 und 4; § 2 und § 4):**

Diese Änderungen dienen der Übersichtlichkeit und Verbesserung der Struktur des TabMG. Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (siehe GZ Ro 2019/04/0231) sind Tabaktrafiken nach vergaberechtlichen Regeln, nämlich jenen des Bundesvergabegesetz Konzessionen 2018 – BVergGKonz 2018 (BGBl. I Nr. 65, idF BGBl. I Nr. 100/2018), nicht nach jenen des Tabakmonopolgesetzes 1996 (BGBl. Nr. 830/1995 idF des Budgetbegleitgesetzes 2023, BGBl. I Nr. 185/2022, im Folgenden TabMG) zu vergeben. Auch die Terminologie des TabMG soll entsprechend angepasst und z. B. die Ausdrücke „Bestellung“ oder „Bestellungsvertrag“ durch die Ausdrücke „Konzession“ oder „Konzessionsvertrag“ ersetzt werden.

In § 2 sollen bislang in verschiedenen Bestimmungen des TabMG geregelte, wichtige Begriffsbestimmungen zusammengefasst geregelt und Verweise aktualisiert werden. Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten sollen zudem – an sich deklaratorische – Regelungen über anwendbare Verfahren und Zuständigkeiten aufgenommen werden (§ 4).

**Zu Z 4 und Z 5 (§ 5 Abs. 1 bis 4 und § 6 Abs. 1 bis 3):**

Diese Änderungen wurden als Folgeänderungen insb. der Änderungen in § 2 erforderlich. Weiters soll § 5 (Handel mit Tabakerzeugnissen) übersichtlicher gegliedert werden.

**Zu Z 6 (§ 10 Abs. 2 und 3):**

Diese Regelung dient der Klarstellung, welche Preise im Falle von Rückkäufen von Tabakerzeugnissen durch den Großhändler anzusetzen sind. Großhändler sollen künftig im Falle von Geschäftsaufösungen zur Rücknahme von Tabakerzeugnissen verpflichtet sein, sofern diese verkehrsfähig sind (z. B. Zigarettenpackung). Künftig sollen die Großhändler ihre Geschäfts- und Lieferbedingungen neben dem Bundesministerium für Finanzen und dem Bundesgremium der Tabaktrafikanter auch der

Monopolverwaltung GmbH vorlegen. Entsprechend der bisherigen Praxis soll das Bundesministerium für Finanzen berechtigt sein, (Änderungen von) Geschäfts- und Lieferbedingungen zu beeinspruchen. Auch dem Bundesgremium soll eine Mitsprache eingeräumt werden können.

**Zu Z 7 (§ 14 Abs. 1, 2 und 7):**

Diese Änderungen dienen der Anpassung an das Vergaberecht. Eine obsolet gewordene Regelung soll entfallen und die Struktur der Regelung verbessert werden.

Entsprechend der sozialpolitischen Zielsetzung wird ausdrücklich erwähnt, dass bei der Ausgestaltung und Vergabe von Trafikkonzessionen die Förderung von Menschen mit Behinderungen besondere Berücksichtigung finden soll. Nach § 13 BVergGKonz 2018 ist die Laufzeit einer Konzession jedenfalls zeitlich zu beschränken, um eine unzulässige Marktabschottung zu verhindern. So auch die Judikatur des EuGH, wonach die unbefristete Erteilung von Konzessionen gegen die Rechtsordnung der Union verstoßen würde (vgl. dazu etwa Rs C-451/08, Helmut Müller, Rz 79). Der Gerichtshof hat jedoch auch festgehalten, dass die zulässige Länge der Laufzeit einer Konzession an Hand der Grundfreiheiten zu beurteilen ist (vgl. dazu Rs C-323/03, Kommission gegen Spanien, Rz 44/45). Die Länge der Laufzeit muss sohin durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden können und geeignet sein, die Verwirklichung des mit der Laufzeit verfolgten Zieles zu gewährleisten und darf nicht über das hinausgehen, was zur Zielerreichung erforderlich ist. Vor diesem Hintergrund sieht die RL 2014/23/EU bzw. § 13 Abs. 2 BVergGKonz 2018 vor, dass eine fünf Jahre übersteigende Laufzeit zu rechtfertigen ist.

Zudem ist eine Klarstellung in § 13 Abs. 2 BVergGKonz 2018 in Aussicht genommen, nämlich, dass die Laufzeit einer Dienstleistungskonzession von mehr als fünf Jahren auch dann zulässig ist, wenn und soweit dies im Hinblick auf die Verwirklichung der konkret verfolgten sozialen Vertragsziele erforderlich ist. In den Erläuterungen zu der Novellierung soll ausdrücklich erwähnt werden, dass diese Klarstellung insbesondere die Situation gemäß TabMG 1996 betrifft. Geplant ist, auf IA 408/A, XIX. GP 48 und 62/63 Bezug zu nehmen, in dem explizit festgehalten werde, dass bei der Vergabe von Tabaktrafiken Menschen mit Behinderungen aus Gründen der öffentlichen Fürsorge bevorzugt berücksichtigt werden sollen, um diesem im wirtschaftlichen Leben benachteiligten Personenkreis die Gründung einer Existenz und die Ausübung eines Berufes zu ermöglichen. Um eine langfristige berufliche Integration von Menschen mit Behinderungen zu ermöglichen, seien längere Laufzeiten somit zulässig, seien durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Die zulässige (längere) Laufzeit der Konzession stehe aber auch hier unter dem weiteren Vorbehalt, dass die Länge der Laufzeit nur so lange sein darf wie notwendig, um dieses im Allgemeininteresse liegende soziale Ziel zu erreichen (z. B. Erreichen des Regelpensionsalters).

Durch die Ergänzung der Zielsetzung um strukturpolitische Ziele soll der Rolle der Monopolverwaltung GmbH im Bereich der Sicherstellung der Nahversorgung insbesondere in strukturschwachen Gebieten Rechnung getragen werden. Die Gesellschaft kann beispielsweise durch die Festlegung von Standorten oder Vergabekriterien für Tabakverkaufsstellen einen aktiven Beitrag leisten.

Eine Beratung von Bewerbern um eine Tabaktrafik, also Bietern im Konzessionsverfahren, ist nach BVergGKonz 2018 nicht zulässig. Abs. 1 soll dementsprechend angepasst werden. Die Begleitung der Trafikanten durch Information, Beratung und Kontrolle während der Vertragslaufzeit bezieht sich auf Fragestellungen in Zusammenhang mit dem Konzessionsvertrag und tabakmonopolrechtliche oder tabaksteuerliche Fragen. Doppelgleisigkeiten mit (allgemeineren) Beratungsfunktionen anderer Institutionen, insbesondere der Wirtschaftskammer, sollen dadurch nicht geschaffen werden.

Zu den Aufgaben der Monopolverwaltung GmbH zählt die Sicherstellung der Einhaltung von Tabakerzeugnisse betreffenden Jugendschutzbestimmungen durch Tabaktrafikanten (Altersverifikation). Dazu soll die Gesellschaft minderjährige Überprüfungsorgane einsetzen dürfen. Dabei sollen Verletzungen von Jugendschutzbestimmungen durch deren Kontrollmaßnahmen (insb. Kaufversuche) vermieden werden. In diesem Zusammenhang geschlossene Kaufverträge sind zudem nach § 879 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches, JGS 946/1811 nichtig. Die Gesellschaft soll eine praxistaugliche Kontrollstrategie unter Einbeziehung des Bundesgremiums der Tabaktrafikanten erstellen.

**Zu Z 8 und Z 14 (§ 14a Abs. 1 Z 2 und 3, Abs. 2, Abs. 5 bis 8 und Entfall des § 38a):**

Z 8 enthält erforderliche Folgeänderungen der Regelungen betreffend den Solidaritäts- und Strukturfonds zur Anpassung an das Vergaberecht. Der Verweis in § 14a Abs. 1 letzter Satz auf Inhaber eines Behindertenpasses soll für die in Z 2 genannten Personen (neu bestellte behinderte Inhaber eines Tabakfachgeschäfts) mangels praktischer Relevanz entfallen. Zudem sollen thematisch in Zusammenhang zu § 14a stehende Bestimmungen aus § 38a betreffend den Solidaritäts- und Strukturfonds in § 14a verschoben werden und obsolet gewordene Regelungen entfallen.

**Zu Z 9 (§ 15 Abs. 2):**

Diese Änderung dient der terminologischen Anpassung an das Vergaberecht.

**Zu Z 10 (§ 16 Abs. 3 erster Satz, Abs. 4 und 5):**

Diese Änderungen dienen einerseits der Anpassung an das Vergaberecht, andererseits handelt es sich um bloße Folgeänderungen zu den Änderungen in Z 7, 8 und 14.

**Zu Z 11 und Z 12 (§ 17 und § 18 Abs. 2):**

Durch diese Änderungen sollen die datenschutzrechtlichen Regelungen verbessert werden.

**Zu Z 13 (§ 19):**

Derzeit erfolgen Datenübermittlungen zur Erfüllung gesetzlicher Meldepflichten und im Zusammenhang mit der Veranlassung von Kundmachungen von Kleinverkaufspreisen in einem verwaltungsaufwändigen, mehrstufigen Verfahren. Eine Verfahrensautomatisierung mit Einführung einer von der Monopolverwaltung GmbH betriebenen Meldedatenbank ist geplant. Dies erfordert Verfahrensänderungen im Bereich mehrerer Gesetzesbestimmungen. Da diesbezügliche Details noch nicht feststehen, sollen die Änderungen durch eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen näher geregelt werden und vorerst nur eine dafür erforderliche Rechtsgrundlage in das TabMG aufgenommen werden. Durch diese Verfahrensautomatisierung soll nicht nur die Verwaltung entlastet, sondern auch mehr Flexibilität geschaffen sowie eine Verkürzung und Beschleunigung von Verfahren erzielt werden.

Geplant ist, dass der Artikelstamm beschreibende Merkmale zu Tabakerzeugnissen enthalten soll wie Informationen zu Bestellnummer, Kurztext, Langtext, Produktfamilie, Datum der Einführung, Datum der Auflassung, Produkthauptgruppe, EAN-Code, Menge Bestelleinheit, Nettolieferpreis für Tabakfachgeschäfte, Nettolieferpreis für Tabakverkaufsstellen oder Lizensor.

**Zu Z 13 (§§ 20 bis 22):**

Nach Vergaberecht entscheidet die Monopolverwaltung GmbH als Auftraggeberin über die Trafikvergabe. Eine Mitentscheidung durch Beiräte oder Kommissionen steht nicht im Einklang mit dem Vergaberecht, sehr wohl jedoch eine Beratung der Monopolverwaltung GmbH bei der Entscheidungsfindung. Zu diesem Zweck hat die Monopolverwaltung für jedes Bundesland einen Neuerrichtungsbeirat (anlassbezogen) und eine Vergabekommission zu bilden. Die Zusammensetzung entspricht der bisherigen Zusammensetzung für Neuerrichtungsbeiräte oder Besetzungskommissionen. So soll eine weitere Nutzung der Fachexpertise der beigezogenen Experten und eine Fortsetzung gut bewährter Zusammenarbeit sichergestellt werden. Geplant ist, dass die Kommissionen nach österreichweit einheitlichen Geschäftsordnungen arbeiten, die in Zusammenarbeit mit den Experten und den Institutionen, die sie vertreten, erarbeitet werden sollen. § 20 Abs. 3 soll auch § 66 BVergGKonz 2018 Rechnung tragen und auf die erforderliche Fachkunde abstellen. § 20 Abs. 4 (Verschwiegenheitspflichten) soll § 20 BVergGKonz 2018 ergänzen.

**Zu Z 13 (§§ 23 bis 25):**

Diese Änderungen dienen der Verbesserung der Gliederung der gesetzlichen Regelungen betreffend den Kleinhandel mit Tabakerzeugnissen, der Klarstellung, insbesondere durch Hinzufügen von Definitionen in § 23 Abs. 5 (z. B. Standort, Verlegung), der Vermeidung von Rechtsunsicherheiten sowie der Anpassung an das Vergaberecht. Die bislang in § 23 Abs. 3 enthaltene Aufzählung von zulässigen Nebenartikeln erscheint nicht länger erforderlich. Zudem sollen jugendschutzrechtliche Verpflichtungen (§ 24 Abs. 4) präzisiert werden. Soweit bereits entsprechende technische Vorrichtungen vorhanden sind, können durch diese die dem Jugendschutz dienenden Verpflichtungen nach § 24 Abs. 4 (Altersverifikation, Verhinderung des Erwerbs von Tabakerzeugnissen durch Minderjährige) erfüllt werden, soweit sie dem Stand der Technik und aktuellen Sicherheitsstandards genügen.

**Zu Z 13 und Z 14 (§§ 26 bis 28 und Entfall von §§ 30 bis 35):**

Die Vergabe von Tabaktrafiken erfolgt nach den Regelungen des Vergaberechts, nämlich des BVergGKonz 2018. Die bisherigen Vergaberegeln des TabMG entfallen. Flankierend zu den Regeln des Vergaberechts sollen die Kriterien, nach denen die Monopolverwaltung GmbH bei der Ausschreibung von Tabaktrafiken und der Auswahl von Trafikanten vorzugehen hat, in Grundsätzen festgelegt werden.

Die in Aussicht genommene Neufassung von § 2 Z 14 lit. c BVergGKonz 2018 (mit Folgeänderung in § 71) soll den Zuschlag auf jenes Angebot ermöglichen, das dem Auftraggeber „den besten wirtschaftlichen Gesamtvorteil“ bietet und somit ein breiteres Spektrum an Kriterien einzusetzen, als dies bislang der Fall war (Zuschlag auf das „technisch und wirtschaftlich günstigste Angebot“). Der Auftraggeber könnte demnach ein alternatives Bewertungssystem erstellen, in das bieterbezogene Kriterien einfließen, die mit dem Auftragsgegenstand – im vorliegenden Fall der Ermöglichung und Sicherstellung der Selbsterhaltungsfähigkeit von Menschen mit Behinderungen – in Verbindung stehen.



Um der sozialpolitischen Zielsetzung gerecht zu werden, soll eine Ausschreibung für ein Tabakfachgeschäft grundsätzlich auf (voll geschäftsfähige) Menschen mit Behinderungen beschränkt werden, die in der Lage sind, das Tabakfachgeschäft während der gesamten Laufzeit persönlich, eigenverantwortlich und selbständig zu führen (siehe auch § 28 Abs. 4, wonach die Monopolverwaltung GmbH den Konzessionsvertrag auflösen kann, sollte eine dieser Voraussetzungen wegfallen). Diese Voraussetzungen werden durch Einzelunternehmen erfüllt. Ausnahmen von diesem Grundsatz wären Vergaben von Schulungstrafiken, an Verlassenschaften oder im Zusammenhang mit Insolvenzverfahren (siehe auch § 26 Abs. 4 und 5).

Bei der Auswahl der Personen für den Betrieb von Tabakfachgeschäften sind neben der einschlägigen Berufserfahrung auch soziale Aspekte, insbesondere die soziale Bedürftigkeit zu berücksichtigen. Die Auswahl kann auch in einem zweistufigem Konzessionsvergabeverfahren (§ 24 BVergGKonz) erfolgen, sollten die Besonderheiten des Falles dies erfordern.

Vielfach wird für Menschen mit Behinderungen eine eigenständige Geschäftstätigkeit als Tabaktrafikanter erst durch die Mitarbeit naher Angehöriger (Ehegatten oder eingetragene Partner, Kinder oder Enkelkinder, Lebensgefährten) möglich, die ihre beruflichen Karrierechancen der Unterstützung ihres behinderten Angehörigen unterordnen und infolge ihrer mehrjährigen vollbeschäftigten Erwerbstätigkeit im Tabakfachgeschäft über keine eigenen Einkünfte außer den Einkünften aus diesem oder nur über Einkünfte verfügen, die zur Bestreitung ihres Unterhalts nicht ausreichen, und deren Unterhalt bisher ganz oder teilweise aus den Erträgen des Tabakfachgeschäfts oder ihrem Einkommen aus der Erwerbstätigkeit in dem Tabakfachgeschäft bestritten wurde. Definition und Auslegung des Begriffs „Lebensgefährte“ orientieren sich an § 14 Abs. 3 Mietrechtsgesetz, BGBl. Nr. 520/1981, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2021. Das Vorliegen der Voraussetzungen, insbesondere die Dauer der in einer wirtschaftlichen Hinsicht gleich einer Ehe eingerichteten Haushaltsgemeinschaft, ist der Monopolverwaltung in geeigneter Weise nachzuweisen.

Gibt ein Mensch mit Behinderung(en) seine Tätigkeit als Tabaktrafikanter auf, weil er das Pensionsalter erreicht hat oder nicht mehr in der Lage ist, sein Tabakfachgeschäft zu führen oder ist ein Trafikanter verstorben, kann dies eine wesentliche Erschwerung der Existenz des bisher mitarbeitenden Angehörigen mit sich bringen. Um auch den Lebensunterhalt solcher Angehöriger sicherzustellen, soll diesen ein ausschließliches, persönliches Recht zum Betrieb des Tabakfachgeschäftes zustehen (§ 27). Dieses, aus sozialpolitischen Gründen eingeräumte, Exklusivrecht ermöglicht auf der Grundlage von § 22 Abs. 3 Z 3 lit. c BVergGKonz 2018 bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 27 Abs. 2 die „Weitergabe“ eines Tabakfachgeschäftes an einen bestimmten Angehörigenkreis, sodass in diesen Fällen kein Auswahlverfahren nach § 26 durchlaufen werden muss, und soll bis zur Erreichung des gesetzlichen Pensionsalters der davon betroffenen Angehörigen gelten.

Wenngleich der Konzessionsvertrag durch die Annahme des Angebotes des Bieters zustande kommt, soll dem Tabaktrafikanter doch zusätzlich eine Vertragsbestätigung auszustellen sein (§ 28 Abs. 1), die diesem beispielsweise als Nachweis für Bankgeschäfte dienen kann.

§ 28 Abs. 2 sieht bundesweit geltende Rahmenöffnungszeiten für Tabakfachgeschäfte vor, die von der Monopolverwaltung GmbH im Einvernehmen mit dem Bundesgremium der Tabaktrafikanter festgelegt werden. Davon abweichende Änderungen der Öffnungszeiten können von der Gesellschaft nach Einholung einer Stellungnahme des zuständigen Landesgremiums für bestimmte Tabakfachgeschäfte zugelassen werden.

Von geringfügigen Änderungen nach § 28 Abs. 3 soll auszugehen sein, wenn diese Änderungen nicht in den Arbeitsalltag des Tabaktrafikanter eingreifen oder relevante Kosten verursachen. Der Verweis auf bereits im Konzessionsvertrag vorgesehene Maßnahmen nimmt auf § 108 Abs. 3 Z 3 BVergGKonz 2018 Bezug.

#### **Zu Z 13 (§§ 29):**

In Ergänzung vergaberechtlicher Regelungen (insb. §§ 108 ff sowie § 115 BVergGKonz 2018) sollen der Monopolverwaltung GmbH Möglichkeiten eingeräumt werden, die Einhaltung von Tabaktrafikanter obliegenden Verpflichtungen insbesondere durch Verhängung von Sanktionen wie Geldbußen oder kostenpflichtigen Nachschulungen durchzusetzen. Zusätzlich zu bislang in § 35 TabMG bereits vorgesehenen Maßnahmen soll die Gesellschaft auch Handelsbeschränkungen (z. B. Verminderung der Geschäftszeiten) anordnen können. Dadurch soll auch vermieden werden, dass Konzessionsverträge auch bei geringfügigeren Verstößen aufgelöst werden müssen, da der Monopolverwaltung GmbH sonst kein anderes Instrumentarium zur Verfügung steht. Vor der Verhängung von Geldbußen, Handelsbeschränkungen oder der Auflösung des Konzessionsvertrags hat die Monopolverwaltung GmbH das zuständige Landesgremium der Tabaktrafikanter anzuhören.

**Zu Z 15 (§§ 36):**

Diese Änderungen dienen der Anpassung an das Vergaberecht oder sind Folgeänderungen wie der Entfall des Verweises in Abs. 8. Dieser steht mit den Änderungen in § 23 Abs. 3 in Zusammenhang, soll aber zu keinen inhaltlichen Änderungen im Hinblick auf den Verkauf von Nebenartikeln führen. Der Klarstellung dienen Abs. 4, hinsichtlich der für die Führung einer Tabaktrafik verantwortlichen Person, sowie Abs. 9, der festhält, dass Trafikanten Tabakerzeugnisse – zu den Lieferpreisen des Großhändlers – im Fall einer Geschäftsnachfolge auch vom vorigen Geschäftsinhaber oder von einem anderen Trafikanten – mit gleicher Trafikart – anlässlich von dessen Betriebsaufgabe beziehen dürfen.

**Zu Z 16 (§ 37):**

Durch diese Regelung soll die Kennzeichnung von Trafiklokalen weiter vereinheitlicht werden. Dies dient auch der Verbesserung des in § 14 Abs. 2 erwähnten Rückverfolgbarkeitssystems für Tabakerzeugnisse.

**Zu Z 17 und Z 19 (§ 38 Abs. 5 und 6 und § 42):**

Neben einer Folgeänderung soll durch diese Regelungen der Verweis auf das Tabaksteuergesetz aktualisiert werden.

**Zu Z 18 (§ 39):**

Tabaktrafikanten soll Werbung für Tabakerzeugnisse nach Abs. 1 grundsätzlich auch an Tabakwarenautomaten gestattet sein. In Abs. 3 soll die redundante Regelung betreffend das Verbot anderer Formen von Werbung für Tabakerzeugnisse (siehe Abs. 1) entfallen. Im Übrigen bleiben die Regelungen betreffend Werbung durch Tabaktrafikanten unverändert. Zur Abgrenzung zulässiger Sachinformationen über die Tabaktrafik von unzulässiger Werbung sei klargestellt, dass Informationen über den Geschäftsbetrieb in gedruckten oder elektronischen Medien (z. B. in Suchdiensten wie Google Maps) nicht als Werbung für Tabaktrafiken gelten sollen.

**Zu Z 20 (§§ 43 bis 46 und Entfall von §§ 47 bis 47I):**

Durch diese Regelungen sollen die Übergangs- und Schlussbestimmungen aktualisiert und gestrafft sowie das Verständnis personenbezogener Begriffe klargestellt werden. Obsolete Inkrafttretens- und Übergangsregelungen sollen entfallen, die Vollziehungszuständigkeiten an das geltende Recht angepasst werden (§ 44).

Da noch weiterhin Tabaktrafiken auf Basis von Altverträgen mit der Austria Tabakwerke AG geführt werden, sollen die Regelungen in § 46 Abs. 1 beibehalten werden, allerdings verschoben in § 45 Abs. 1. Sie dienen zudem der Gewährleistung einer unionsrechtskonformen Rechtslage und der Rechtssicherheit. Von der Monopolverwaltung GmbH nach den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in der vor dem Abgabenänderungsgesetz 2023 geltenden Fassung abgeschlossene Bestellungenverträge gelten als Konzessionsverträge nach § 28.

Die Neuregelungen sollen mit dem Tag nach der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt wirksam werden.

Da die von Vorinstanzen abweichende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs im Erkenntnis vom 20. Juli 2021, GZ Ro 2019/04/0231, wonach die Bestellung von Tabaktrafikanten als Vergabe im Sinne des BVergGKonz 2018 zu qualifizieren ist und es sich bei Bestellungenverträgen um Dienstleistungskonzessionen handelt, für mitarbeitende Angehörige nicht vorhersehbar war, soll zur Abfederung sozialer Härten und aus Gründen des Vertrauensschutzes eine Übergangsregelung vorgesehen werden. Diese soll in Anlehnung an die Regelungslogik in § 118 BVergGKonz 2018 im Zeitpunkt der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs (bzw. deren Zustellung) bereits bestehende Anwartschaften berücksichtigen.

**Zu Artikel 11 (Änderung des Erdgasabgabegesetzes)****Zu Z 1 und 4 (§ 1 Abs. 1 Z 1 und § 4 Abs. 2):**

Diese Änderungen dienen der Aktualisierung der Verweise auf das Gaswirtschaftsgesetz (nunmehr GWG 2011, BGBl. I Nr. 107/2011).

**Zu Z 2 und 3 (§ 2 Abs. 1 Z 2 bis 4 und § 3 Abs. 3 Z 1 und 2):**

Mit der Novelle des Erdgasabgabegesetzes im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2020, BGBl. I Nr. 103/2019, wurden Wasserstoff und Biogas in Umsetzung der Integrierten Klima- und Energiestrategie „mission 2030“ dem Erdgasabgabegesetz zugeordnet (davor unterlagen sie dem Mineralölsteuergesetz 1995) und für nachhaltig erzeugtes Biogas und erneuerbaren Wasserstoff Steuerbegünstigungen vorgesehen. Insbesondere Definitionen und Nachhaltigkeitsnachweise sollten im Gleichklang mit einschlägigen Vorschriften im Umwelt- und Energiebereich geregelt werden. Da sich diese

zum Zeitpunkt der Verabschiedung des Steuerreformgesetzes 2020 noch in Ausarbeitung befanden, nehmen die Änderungen im Erdgasabgabegesetz auf Normen zur Umsetzung von einschlägigen EU-Bestimmungen Bezug und sehen Detailregelungen in Form von Durchführungsvorschriften vor.

Zwischenzeitig wurde im Rahmen des EAG-Pakets, BGBl. I Nr. 150/2021, das Bundesgesetz über den Ausbau von Energie aus erneuerbaren Quellen (Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz – EAG) erlassen und das Gaswirtschaftsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 107/2011 (GWG 2011), geändert, auch die Kraftstoffverordnung 2012, BGBl. II Nr. 398/2012 (Kraftstoffverordnung 2012), wurde novelliert (Verordnung BGBl. II Nr. 452/2022). Durch die Novelle soll der Gleichklang dieser Vorschriften mit jenen des Erdgasabgabegesetzes verbessert werden.

Nach § 7 Abs. 1 Z 16b GWG 2011 bezeichnet „erneuerbares Gas“ erneuerbaren Wasserstoff oder Gas aus biologischer oder thermochemischer Umwandlung, das ausschließlich aus Energie aus erneuerbaren Energieträgern hergestellt wird, oder synthetisches Gas, das auf Basis von erneuerbarem Wasserstoff hergestellt wird. Nach § 7 Abs. 1 Z 16a GWG 2011 bezeichnet „erneuerbarer Wasserstoff“ Wasserstoff, der ausschließlich aus Energie aus erneuerbaren Energieträgern erzeugt wird und § 7 Abs. 1 Z 61a GWG 2011 „synthetisches Gas“ Gas, das auf Basis von Wasserstoff hergestellt wird.

Neu aufgenommen werden sollen „gasförmige erneuerbare Kraftstoffe nicht biogenen Ursprungs“ nach § 2 Z 17 der Kraftstoffverordnung 2012 (Umsetzung von Art. 2 Z 36 der Erneuerbaren-Richtlinie II (EU) 2018/2001 zur Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen, ABl. Nr. L 328 vom 21.12.2018, S. 82, in der Fassung der Delegierten Verordnung (EU) 2022/759, ABl. Nr. L 139 vom 18.5.2022, S.1.). Diese Definition erfasst insb. Gase, die im Verkehrsbereich verwendet werden, wie z. B. grüner Wasserstoff für den Einsatz im Verkehr. Solcher Wasserstoff hat andere Voraussetzungen zu erfüllen als Wasserstoff für andere Anwendungsbereiche, der unter „erneuerbare Gase“ fallen würde.

#### **Zu Z 2 (§ 2 Abs. 2 und 3):**

Die Definition der Kombinierten Nomenklatur (§ 2 Abs. 2) stellt wie im Durchführungsbeschluss (EU) 2018/552 zur Aktualisierung der in der Richtlinie 2003/96/EG angeführten Bezugnahmen auf die Codes der Kombinierten Nomenklatur, ABl. Nr. L 91 vom 9.4.2018, S. 27, vorgesehen, auf die Fassung der Durchführungsverordnung (EU) 2017/1925, ABl. Nr. L 282 vom 31.10.2017, S. 1, ab. Eine Aktualisierungsregelung wie im Mineralölsteuergesetz 2022, BGBl. Nr. 630/1994 (siehe § 2 Abs. 7), soll aufgenommen werden. Inhaltliche Änderungen sind damit keine beabsichtigt.

#### **Zu Z 3 und 5 (§ 3 Abs. 2 und 3 und § 6 Abs. 5 bis 8):**

Diese Änderungen dienen der genaueren Regelung der Verfahren für die Inanspruchnahme von Steuerbegünstigungen (§ 3 Abs. 2 und 3 sowie § 6 Abs. 6 bis 8) und sollen Zuständigkeiten (§ 6 Abs. 5) klarstellen. Die Änderungen in § 3 Abs. 2 sind auch Folgeänderungen und sollen der Verbesserung der Verständlichkeit dienen. Inhaltliche Änderungen in § 3 Abs. 2 Z 1, Z 2 und Z 3 sind nicht beabsichtigt.

Gewisse Überschneidungen von § 3 Abs. 2 Z 1 und Z 3 sowie § 3 Abs. 3 sind möglich. Jedenfalls soll Wasserstoff (unabhängig davon, ob er die Voraussetzungen für erneuerbare Gase erfüllt) nur dann der Erdgasabgabe unterliegen, wenn er zu Treibstoffzwecken eingesetzt wird (Z 3). Anders als Erdgas nach § 3 Abs. 2 Z 1 ist somit Wasserstoff, der zu Heizzwecken eingesetzt wird, auch befreit. Zudem kann eine Steuerbegünstigung nach § 3 Abs. 3 Z 1 oder 2 für erneuerbaren Wasserstoff oder Wasserstoff als „gasförmigen erneuerbaren Kraftstoff nicht biogenen Ursprungs“ in Frage kommen.

Derzeit verweist das Erdgasabgabegesetz zur Regelung der Begünstigungsverfahren auf das Energieabgabenvergütungsgesetz, BGBl. Nr. 201/1996. Künftig sollen für die Gewährung von Begünstigungen nach dem Erdgasabgabegesetz eigene Verfahrensregelungen geschaffen werden. Neben allgemeinen Bestimmungen (§ 6 Abs. 5 zur Zuständigkeit und Abs. 6 zur Antragstellung) wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen nach § 3 Abs. 1 und 2 näher zu regeln.

Für Begünstigungen nach § 3 Abs. 3 einschlägige Vorschriften zur Umsetzung von EAG und GWG 2011 (z.B. Biomasseenergie-Nachhaltigkeitsverordnung) oder das Erneuerbares-Gas-Gesetz sind derzeit in Ausarbeitung. Das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen nach § 3 Abs. 3 soll durch „einschlägige“ Nachweise nach EAG, GWG und Kraftstoffverordnung 2012 (wie auch weiteren, insbesondere künftigen entsprechenden Rechtsvorschriften) nachgewiesen werden können. Da sich die Vorschriften in diesem Bereich laufend ändern, sollen nach § 6 Abs. 8 nähere Regelungen im Verordnungsweg durch den Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie getroffen werden können. Dadurch soll eine flexiblere, zukunftsbezogene Anwendung der Befreiungsbestimmung ermöglicht werden, auch im Interesse der Förderung der Energiewende und Substitution fossiler Energieträger. Zudem soll die Begünstigung zur

Versorgung des Steuergebiets mit Erdgas nach § 2 Abs. 1 Z 2 und 3 beitragen. Schließlich soll durch sie übermäßiger Verwaltungsaufwand vermieden werden können.

Nach § 6 Abs. 8 soll der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie zudem Verfahrenserleichterungen ermöglichen können, z. B. für Fälle, in denen Biogas in einer Anlage erzeugt und im selben Betrieb verbraucht oder nur unvermischt an weitere Verwender geliefert wird.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Lieferung von Erdgas an Erdgasunternehmen oder sonstige Wiederverkäufer nicht steuerbar ist, soweit das Erdgas zur Weiterlieferung bestimmt ist (§ 1 Abs. 1 Z 1). Wird demnach z. B. erneuerbares Gas vom Hersteller an einen solchen Wiederverkäufer geliefert, stellt sich die Frage nach einer Steuerbegünstigung nicht, die Lieferung des Herstellers des erneuerbaren Gases ist gar nicht steuerbar. Erst die Lieferung des Wiederverkäufers an Endkunden ist steuerbar, eine Steuerbegünstigung kann zur Anwendung gelangen. Diese soll grundsätzlich als Vergütungs- bzw. Erstattungsanspruch dem Lieferer des Biogases an die Endkunden, der ja auch Abgabenschuldner ist, zustehen. In jenen Fällen, in denen selbst hergestelltes Biogas selbst verbraucht wird, ist der Verwender Abgabenschuldner und soll ihm der Erstattungsanspruch zustehen.

#### **Zu Z 6 (§ 8 Abs. 7 und 8):**

Die Änderungen sollen am Tag nach ihrer Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten, die neuen Begünstigungsregelungen ab 1. Jänner 2024 Anwendung finden. Dies setzt die zeitgerechte Erfüllung allfälliger EU-rechtlicher, insbesondere beihilfenrechtlicher Verpflichtungen voraus. Wie schon für die Novelle im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2020 soll ein diesbezüglicher Anwendungsvorbehalt vorgesehen werden. Sollte sich eine entsprechende Kundmachung als erforderlich erweisen, soll die bereits erfolgte Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über den Zeitpunkt der Anwendbarkeit von § 2 Abs. 1 und § 3 Abs. 2 Z 3 des Erdgasabgabengesetzes, § 1 Abs. 3 Z 2 und § 2 Abs. 2 Z 2 lit. b des Energieabgabenvergütungsgesetzes sowie § 2 Abs. 1 Z 1 und § 4 Abs. 1 Z 10 des Mineralölsteuergesetzes, BGBl. II Nr. 440/2019, auch auf die aktualisierten Begünstigungsbestimmungen Anwendung finden. Wie nach den bereits geltenden Regelungen sollen auch die Erfüllung der EU-rechtlichen Verpflichtungen und der Zeitpunkt der Anwendbarkeit der aktualisierten Bestimmungen kundzumachen sein.

#### **Zu Z 7 (§ 9):**

In Anbetracht der Aufnahme weiterer Verweise auf andere Bundesgesetze scheint eine Klausel zur dynamischen Verweisung auf andere Bundesgesetze zweckmäßig. Weiters soll ermöglicht werden, dass Verordnungen auf der Grundlage dieses Bundesgesetzes bereits rückwirkend Anwendung finden.

### **Zu Artikel 12 (Änderung des Gesundheits- und Sozialbereichsbeihilfengesetzes)**

#### **Zu Z 1 und Z 11 (Änderung des § 1a und § 16 Abs. 8):**

Die Änderung in § 1a soll der Angleichung an die bisherige Verwaltungspraxis dienen. Die Auszahlung der pauschalierten Beihilfe nach § 1a soll vom Finanzamt für Großbetriebe durchgeführt werden. Bereits derzeit erfolgt die Auszahlung durch das Finanzamt für Großbetriebe. Die Zuständigkeitsregelung des § 1a soll von der allgemeinen Regelung in der Neufassung des § 8 Abs. 1 ausgenommen werden.

#### **Zu Z 2 und Z 11 (Änderung des § 2 Abs. 1 und § 16 Abs. 8):**

Nach der bisherigen Systematik des § 1 waren grundsätzlich Unternehmer im Sinn des UStG 1994 beihilfeberechtigt. Davon abweichend hat § 2 Abs. 1 eine Kranken- oder Kuranstalt als Beihilfenberechtigten vorgesehen. Ab dem 1. Jänner 2024 soll in § 2 – wie auch in § 1 – auf den Unternehmer im Sinn des UStG 1994 als Beihilfenberechtigten abgestellt werden. Infolge der Änderungen hat ab 1. Jänner 2024 ein Unternehmer, der nach § 6 Abs. 1 Z 18 oder Z 25 UStG 1994 befreite Umsätze mit seinen Kranken- und Kuranstalten bewirkt, nur mehr eine einzige Erklärung für alle im Rahmen seines Unternehmens betriebenen Kranken- und Kuranstalten abzugeben.

Des Weiteren soll mit der Änderung in § 2 Abs. 1 der herrschenden Ansicht Rechnung getragen werden, dass es sich bei der Aufzählung von Klassegeldern und Entgelten für Privatpatienten um eine demonstrative Aufzählung handelt (vgl. VwGH 16.03.2016, 2013/17/0094).

#### **Zu Z 3, Z 10 und Z 11 (Änderung des § 3 Abs. 3, § 15 Abs. 1 und § 16 Abs. 8):**

Mit dieser Änderung soll das GSBG an den aktuellen Stand des Bundesministeriengesetzes, BGBl. Nr. 76/1986, angepasst werden.

#### **Zu Z 4 und Z 11 (Änderung des § 4 und § 16 Abs. 8):**

Bereits nach der bisherigen Rechtslage waren für die GSBG-Beihilfe die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung relevant, dies gilt auch weiterhin. Für die Ausgleichszahlungen des § 3 Abs. 1

bezüglich der Beziehungen zwischen anspruchsberechtigten Vertragspartnern einerseits und Sozialversicherungsträgern, Krankenfürsorgeeinrichtungen und Trägern des öffentlichen Fürsorgewesens andererseits, soll sich an der sinngemäßen Anwendung der §§ 352 ff ASVG auch nach der neuen Rechtslage nichts ändern. Für eine bessere Lesbarkeit soll der bisherige Text des § 4 in drei Absätze gegliedert werden.

**Zu Z 5 und Z 11 (Änderung des § 5 und § 16 Abs. 8):**

In § 5 wurde bereits bisher die Vorgangsweise bei Berichtigungen geregelt. Künftig sollen die Berichtigungen gleich wie im UStG 1994 erfolgen. Kommt es zu einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage der Beihilfe, sind auf die Berichtigung § 16 Abs. 1, Abs. 3 und Abs. 4 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden. Die nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage, wobei sowohl §§ 1 und 2, als auch § 11 zu beachten sind, ist in jener Erklärung zu erfassen, in der die Änderung eintritt.

Erweist sich die ursprüngliche Erklärung als unvollständig oder nicht richtig ist diese zu berichtigen. Eine Berichtigung führt zu einer Festsetzung der Beihilfe durch das zuständige Finanzamt. Eine Festsetzung der Beihilfe kann nur so lange erfolgen, als nicht eine Jahresfestsetzung der Beihilfe für den betroffenen Zeitraum bereits erfolgt (vgl. § 21 Abs. 3 zweiter Satz UStG 1994).

**Zu Z 6 und Z 11 (Änderung des § 6 Abs. 1 und 2 und § 16 Abs. 8):**

In Abs. 1 erster Satz soll die Wortfolge „bzw. ihren Rechtsträgern“ entfallen, weil in der Neufassung der §§ 1 und 2 nur auf den Unternehmer im Sinne des UStG 1994 abgestellt wird. Weiters soll es durch die Ersetzung des Wortes „Monat“ durch das Wort „Kalendermonat“ zu einer sprachlichen Vereinheitlichung innerhalb des GSBG kommen, weil auch in den §§ 7, 8 Abs. 4 und 9 das Wort „Kalendermonat“ verwendet wird.

Wie bisher in Abs. 2 vorgesehen soll auch nach dessen Neufassung für die Geltendmachung der Beihilfe eine Jahreserklärung für das vorangegangene Kalenderjahr einzureichen sein. Die Jahreserklärung ist bis zum 30. Juni des Folgejahres abzugeben. Die Jahreserklärung umfasst stets ein Kalenderjahr. Ein abweichendes Wirtschaftsjahr ist für die GSBG-Beihilfe – anders als für die Umsatzsteuer – nicht vorgesehen.

Nach dem bisherigen System des § 6 Abs. 1 und 2 erfolgte die Einreichung über die Länder, den Hauptverband der Sozialversicherungsträger bzw. seit 1.1.2020 den Dachverband der Sozialversicherungsträger oder das Österreichische Rote Kreuz. Künftig soll die Einreichung der Beihilfenmeldung direkt durch den Unternehmer erfolgen. Die Einreichung der Beihilfenmeldungen durch die Unternehmer soll digitalisiert werden und künftig elektronisch über FinanzOnline erfolgen.

Die Einreichung der Monatserklärung über FinanzOnline soll erstmals für den Kalendermonat Jänner 2024 erfolgen. Für Monatserklärungen die ein Kalendermonat vor dem Jänner 2024 betreffen, soll dieses Bundesgesetz in der Fassung BGBl. I Nr. 104/2019 angewendet werden. Bei Jahreserklärungen soll die Einreichung über FinanzOnline erstmals für das Kalenderjahr 2024 erfolgen. Für Kalenderjahre vor dem Jahr 2024 soll dieses Bundesgesetz in der Fassung BGBl. I Nr. 104/2019 angewendet werden.

**Zu Z 7 und Z 11 (Änderung des § 7 und § 16 Abs. 8):**

Mit dieser Änderung wird die Begriffsänderung gemäß § 720 ASVG umgesetzt.

**Zu Z 8 und Z 11 (Änderung des § 8 und § 16 Abs. 8):**

Die Auszahlung der Beihilfe soll weiterhin in § 8 geregelt werden. Die Auszahlung erfolgte bisher, wie auch die Einreichung der Beihilfenmeldung, über die Länder, den Hauptverband der Sozialversicherungsträger bzw. seit 1.1.2020 den Dachverband der Sozialversicherungsträger oder das Österreichische Rote Kreuz. Die Auszahlung der Beihilfen soll direkt an die Unternehmer erfolgen, daher besteht in § 8 Änderungsbedarf. Abs. 1 soll die Zuständigkeit neu und abweichend vom bisherigen § 61 Abs. 4 Z 6 BAO festlegen: Für die GSBG-Beihilfe ist jenes Finanzamt zuständig, welches für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig ist. Von dieser Neuregelung sind die pauschalierten Beihilfen gemäß § 1a ausgenommen (für die Auszahlung der pauschalierten Beihilfe soll das Finanzamt für Großbetriebe zuständig sein).

Beihilfen, die sich aus einer Monatserklärung ergeben sollen spätestens am 25. Tag des auf die Einreichung der Monatserklärung folgenden Kalendermonats direkt auf das vom Unternehmer bekanntgegebene Bankkonto ausgezahlt werden. § 8 Abs. 2 verdrängt als speziellere Bestimmung die allgemeinen Regelungen in §§ 214 und 215 BAO. Eine Verrechnung von Beihilfen, die sich aus einer Monatserklärung ergeben und nicht festgesetzt werden, mit Abgabenschuldigkeiten kommt nicht in Betracht. Zu einer direkten Auszahlung in voller Höhe kommt es nicht, wenn eine Festsetzung (zB aufgrund einer amtswegigen Abänderung oder einer nachträglichen Berichtigung) erforderlich war. Eine Auszahlung bedarf in diesen Fällen eines gesonderten Antrags auf Rückzahlung (§ 239 BAO). Eine automatisierte

Auszahlung direkt auf das Bankkonto des Unternehmers erfolgt nur bei Beihilfen, die sich aus Monatserklärungen ergeben, weil Beihilfengewährungen aufgrund einer zusammenfassenden Jahreserklärung ohne vorangegangene Monatserklärungen (§ 6 Abs. 3) immer aufgrund einer Festsetzung gewährt werden.

Ergibt sich aus einer Monatserklärung eine Rückforderung von Beihilfen, die nicht festzusetzen ist, (etwa aufgrund einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage der Beihilfe) ist dieser Betrag am 25. Tag des auf die Einreichung der Monatserklärung folgenden Kalendermonats fällig.

Kommt es zu einer Rückforderung von Beihilfen aufgrund einer Festsetzung wird der Rückforderungsbetrag ebenfalls am Abgabekonto des Unternehmers verbucht und führt zu einem entsprechenden Abgabenrückstand. Anders als bisher soll, bei einem Rückforderungsanspruch aufgrund einer Jahreserklärung, keine automatische Gegenverrechnung mit späteren Beihilfenzahlungen erfolgen. Die Fälligkeit einer Rückforderung von Beihilfen aufgrund einer Festsetzung richtet sich nach § 210 Abs. 1 BAO.

#### **Zu Z 9 und Z 11 (Änderung des § 10 zweiter und dritter Satz und § 16 Abs. 8):**

Bei den zu Recht ausgezahlten Ausgleichsbeträgen gemäß § 3 soll nur der Weg der Einreichung geändert werden. Die Ausgleichsbeträge können, von den in § 10 Abs. 1 Satz 1 genannten Institutionen, in der Erklärung gemäß § 6 geltend gemacht werden. Da hinsichtlich der Geltendmachung der ausgezahlten Ausgleichsbeträge auf § 6 abgestellt werden soll, erübrigen sich Vorschriften hinsichtlich der Auszahlung. Wie in § 8 Abs. 2 geregelt sollen Beihilfen, die sich aus einer Monatserklärung ergeben, spätestens am 25. Tag des auf die Einreichung der Monatserklärung folgenden Kalendermonats direkt auf das vom Unternehmer bekanntgegebene Bankkonto ausgezahlt werden. Beihilfen aufgrund einer Festsetzung sollen am Abgabekonto des Unternehmers verbucht werden.

Der zeitliche Anwendungsbereich soll gleich wie jener des § 6 sein. Dieses Bundesgesetz soll für ausgezahlte Ausgleichsbeträge ab dem Kalendermonat Jänner 2024 oder dem Kalenderjahr 2024 angewendet werden. Für die Geltendmachung der ausgezahlten Ausgleichsbeträge die einen Kalendermonat vor dem Jänner 2024 oder ein Kalenderjahr vor dem Jahr 2024 betreffen, soll dieses Bundesgesetz in der Fassung BGBl. I Nr. 104/2019 angewendet werden.

### **Zu Artikel 13 (Änderung der Bundesabgabenordnung)**

#### **Zu Z 1 und 13 (§ 54a Abs. 3 und § 323 Abs. 76):**

Mit dem Finanz-Organisationsreformgesetz (BGBl. I Nr. 104/2019) wurde die Zuständigkeit für alle Angelegenheiten betreffend das Gesundheits- und Sozialbereichs-Beihilfengesetz (GSBG) beim Finanzamt für Großbetriebe zentralisiert (§ 61 Abs. 4 Z 6 BAO). Im Zusammenhang mit der Zuständigkeit des Finanzamts für Großbetriebe für die Erhebung der GSBG-Beihilfe war § 54a Abs. 3 BAO erforderlich, um eine Außenprüfung der GSBG-Beihilfe durch das Finanzamt Österreich in jenen Fällen zu ermöglichen, in denen das Finanzamt Österreich für die Erhebung der Umsatzsteuer des GSBG-Beihilfenempfängers zuständig war. Ab dem 1. Jänner 2024 soll das System der Gewährung von GSBG-Beihilfen grundlegend geändert werden. Damit einhergehend soll die Zuständigkeit für die Gewährung der GSBG-Beihilfe an die Zuständigkeit für die Erhebung der Umsatzsteuer geknüpft werden. Dadurch wird der Regelungsinhalt des § 54a Abs. 3 BAO hinfällig. § 54a Abs. 3 BAO kann daher mit Ablauf des 31. Dezember 2023 entfallen.

#### **Zu Z 2 und 13 (§ 61 Abs. 4 Z 6 und § 323 Abs. 76):**

Ab dem 1. Jänner 2024 soll das System der Gewährung von GSBG-Beihilfen grundlegend geändert werden. Damit einhergehend soll die Zuständigkeit für die Gewährung der GSBG-Beihilfe an die Zuständigkeit für die Erhebung der Umsatzsteuer geknüpft werden. Dadurch wird der Regelungsinhalt des § 61 Abs. 4 Z 6 BAO hinfällig. § 61 Abs. 4 Z 6 BAO kann daher mit Ablauf des 31. Dezember 2023 entfallen. Das alte System der Antragstellung im Wege der Länder, des Dachverbands der Sozialversicherungsträger oder des Österreichischen Roten Kreuzes beim Finanzamt für Großbetriebe soll jedoch für die Zeiträume vor dem 1. Jänner 2024 beibehalten werden (zB für die Einreichung einer Jahreserklärung betreffend das Jahr 2023 bis 30. Juni 2024 oder für spätere Berichtigungen). Das gilt auch für amtswegige Erledigungen, die einen Zeitraum vor dem 1. Jänner 2024 betreffen. Für alle Anbringen und Erledigungen, die einen Zeitraum nach dem 31. Dezember 2023 betreffen, soll gemäß § 8 Abs. 1 GSBG jenes Finanzamt zuständig sein, das auch für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig ist.

#### **Zu Z 3 (§ 63 Abs. 1 Z 10 und 11):**

Als neues Instrument der europäischen Klimapolitik ist der CO<sub>2</sub>-Grenzausgleichsmechanismus (Carbon Border Adjustment Mechanism, kurz CBAM) Teil des „Fit for 55“-Pakets der Europäischen Union. Im Rahmen dieses Systems sollen ab dem Jahr 2026 Abgaben auf bestimmte Waren erhoben werden, bei deren

Produktion im EU-Ausland Kohlenstoffdioxid ausgestoßen wird. Im Zuge der Vollziehung der Verordnung (EU) 2023/xx soll hinsichtlich dessen eine Zuständigkeit des Zollamtes Österreich geregelt werden. Im Speziellen wird die Wahrnehmung der Aufgaben und Verantwortlichkeiten als zuständige Behörde gem. Art. 11 der Verordnung (EU) 2023/xx durch das Amt für den nationalen Emissionszertifikatehandel erfüllt werden. Außerdem soll die Zuständigkeitsbestimmung des § 63 Abs. 1 um die Vollziehung des Nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022 erweitert werden.

**Zu Z 4 (§ 86a Abs. 3):**

Durch das AbgÄG 2022, BGBl. I Nr. 108/2022, wurde § 86a Abs. 1 so abgeändert, dass auch mündliche Anbringen auf jede geeignete technische Weise eingebracht werden können. Der neue Abs. 3 soll zur Klarstellung eine ausdrückliche und hinreichend determinierte gesetzliche Grundlage für eine Verordnung zur Durchführung einer Online-Identifikation schaffen.

**Zu Z 5 (§ 101 Abs. 3 und 4):**

Die Änderung in § 101 BAO trägt dem Umstand Rechnung, dass die Abgabenbehörde von der Zustellfiktion keinen Gebrauch machen muss (vgl. zB VwGH 19. 12. 2013, 2012/15/0039). An der bisherigen Auslegung zur Anwendung der Zustellfiktion als eine der Vereinfachung und Gewährleistung der Zustellung dienenden Regelung (insbesondere bei einer großen Anzahl von Beteiligten) ändert sich dadurch nichts. Durch die Ergänzung in § 101 Abs. 3 und 4 BAO soll zugleich klargestellt werden, dass die Zustellung unter Anwendung der Zustellfiktion in Feststellungsverfahren gegebenenfalls auch abweichend von § 81 Abs. 2 BAO an einen Zustellungsbevollmächtigten der Personengemeinschaft nach § 9 Abs. 1 ZustG (etwa einem zur Berufung auf die erteilte Zustellvollmacht befugten berufsmäßigen Parteienvertreter) rechtswirksam ergeht. Die Rechtswirksamkeit der Zustellung an den Vertreter nach § 81 BAO bleibt davon unberührt. Das bedeutet, dass eine Zustellung an den Vertreter nach § 81 auch dann rechtswirksam erfolgt, wenn für die Personenvereinigung ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt ist. Dem § 81-Vertreter kann immer im Wege des § 101 Abs. 3 oder 4 BAO zugestellt werden (vgl. VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0061).

**Zu Z 6 und 14 (§ 118 Abs. 4 und § 323 Abs. 76):**

Auskunftsbescheide gemäß § 118 BAO sollen ab 1. Jänner 2024 lediglich über FinanzOnline eingebracht werden. Die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung besteht lediglich für Abgabepflichtige, die zum Zeitpunkt der Antragstellung über eine inländische Steuernummer verfügen.

**Zu Z 7 (§ 134 Abs. 1 letzter Satz):**

Die Ermächtigung des Bundesministers für Finanzen, die Fristen zur Einreichung von Abgabenerklärungen bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände, die eine längere Frist rechtfertigen, zu erstrecken soll dahingehend konkretisiert werden, dass die Fristerstreckung mittels Verordnung zu erfolgen hat. Außergewöhnliche Umstände, die eine längere Frist rechtfertigen, sind krisenhafte Ereignisse, die über das Gebiet einer Gemeinde bzw. in Wien über das Gebiet eines Gemeindebezirkes hinausgehen und deren Auswirkungen mehrere Tage andauern. Beispiele für solche krisenhaften Ereignisse sind eine Epidemie oder Pandemie, eine Naturkatastrophe (etwa eine Hochwasserkatastrophe), ein Unglücksfall (etwa eine ausländische Reaktorkatastrophe), ein Stromausfall, ein Ausfall von Verkehrsträgern, ein Ausfall von Telekommunikationsnetzen oder Internetdiensten, eine Terror- oder Cyberattacke, Krieg, eine humanitäre Katastrophe oder ein Versorgungsengpass.

**Zu Z 8 und 14 (§ 134a und § 323 Abs. 77):**

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. Dies betrifft Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, soweit sie betriebliche Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug enthalten, für die Körperschaftsteuer, für die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188). 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. Wird diese Quotenregelung in Anspruch genommen, sind § 134 und § 135 BAO nicht anzuwenden.

Gemäß § 134a Abs. 2 BAO sollen die in § 134a Abs. 1 BAO genannten Fristen vom Bundesminister für Finanzen bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände, die eine längere generelle Frist rechtfertigen, mit Verordnung erstreckt werden können. Der Bundesminister für Finanzen soll damit sowohl die allgemeine Frist (31. März des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres), als auch jene Frist, innerhalb derer das Finanzamt verlängern kann (30. Juni des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres), erstrecken können. Die vom Bundesminister für Finanzen allenfalls erstreckte Frist (also

das durch Verordnung anstelle des 30. Juni des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres gesetzte Datum) soll vom Finanzamt nicht noch zusätzlich verlängert werden können. Zur Definition der außergewöhnlichen Umstände siehe oben (Erläuterung zu § 134 Abs. 1 letzter Satz). Keine außergewöhnlichen Umstände liegen vor, wenn – ohne Vorliegen außergewöhnlicher Umstände, die eine längere Frist rechtfertigen – ein Rückstand an Abgabenerklärungen aus früheren Veranlagungszeiträumen aufgebaut wurde, weil die Abgabetermine nicht eingehalten worden sind.

§ 134a Abs. 3 BAO sieht eine Konkretisierung der automationsunterstützten Quotenregelung durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen vor. Dies betrifft Details der elektronischen Anmeldung von Steuernummern zur Quotenregelung sowie der Abmeldung von Steuernummern von der Quotenregelung über FinanzOnline (Z 1), die Festlegung der Zwischenfristen und der entsprechenden prozentuellen Anteile an einzureichenden Abgabenerklärungen (Z 2), die anlassbezogene Abberufung von Abgabenerklärungen innerhalb der Quotenregelung (Z 3) sowie die Folgen bei Nichteinhaltung der Zwischentermine durch den berufsmäßigen Parteienvertreter (Z 4).

Mit dieser Bestimmung soll den Empfehlungen Nr. 17 und 18 des Rechnungshofes (RH Bericht Reihe Bund 2017/27) nachgekommen werden. In Empfehlung Nr. 17 des Berichts wird festgehalten „*Das BMF sollte [...] geeignete Maßnahmen – wie z. B. eine verstärkte vorzeitige, allenfalls elektronisch ausgelöste, Abberufung von Quotenfällen oder eine generelle Neufassung der Quotenregelung – ergreifen*“. Empfehlung Nr. 18 des Berichts lautet: „*Das BMF sollte 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 nachkommen, [...]*“.

#### **Zu Z 9 und 14 (§ 158 Abs. 4a und 4e und § 323 Abs. 76):**

Das bereichsspezifische Personenkennzeichen (bPK) wird einerseits auf Basis des Zentralen Melderegisters (ZMR) gemäß § 16 Meldegesetz 1991 und andererseits auf Basis des Ergänzungsregisters für natürliche Personen (ERnP) gemäß § 6 Abs. 4 E-Government-Gesetz gebildet.

Die Übermittlung erfolgt durch die Stammzahlenregisterbehörde (§ 7 E-Government-Gesetz) an den Bundesminister für Finanzen in seiner Funktion als oberste Abgabenbehörde des Bundes.

Mit der Änderung in § 158 Abs. 4e BAO soll eine lückenlose Datengrundlage geschaffen werden indem

- einerseits die Abfrage von Personen, die derzeit innerhalb der Bundesfinanzverwaltung nicht zugeordnet werden können, ermöglicht wird und
- andererseits zum Zweck des regelmäßigen Clearings die automatische Übermittlung der Änderungen des ERnP (vor allem neuer bPKs) an den Bundesminister für Finanzen vorgesehen wird.

Die Bestimmung soll mit Kundmachung in Kraft treten und aus technischen Gründen im Hinblick auf die Abfragemöglichkeit gemäß Z 1 sechs Wochen nach Kundmachung in Kraft treten.

#### **Zu Z 10 und 11 (§ 198a und § 203a):**

Einige landesgesetzliche Bestimmungen sehen die Festsetzung von Abgaben mittels formloser Zahlungsaufforderung vor (zB § 1 Wiener Parkometergesetz 2006, § 3 Wiener Hundabgabengesetz, § 4 Wiener Fleischuntersuchungsgebührengesetz, § 5 Steiermärkisches Gemeindewasserleitungsgesetz 1971, § 8 Steiermärkisches Kanalabgabengesetz 1955, § 13 Steiermärkisches Abfallwirtschaftsgesetz 2004, § 10 Salzburger Benützungsgebührengesetz, § 21 Salzburger Abfallwirtschaftsgesetz 1998). Diese Bestimmungen stehen in einem Spannungsverhältnis zu § 7 Abs. 6 F-VG 1948 (vgl. *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> § 198 Tz 4a). § 198a BAO soll der Verwaltungsvereinfachung dienen, indem den Ländern abweichend von § 198 BAO erlaubt wird, Abgaben durch formlose Zahlungsaufforderungen festzusetzen. Um dem Rechtsschutzbedürfnis der Abgabepflichtigen Genüge zu tun, soll einerseits diese Möglichkeit nur für die Festsetzung von Abgabenbeträgen relativ geringer Höhe vorgesehen werden sowie andererseits eine Bescheiderlassung durch nicht (vollständige) Entrichtung oder explizite Beantragung einfach veranlasst werden können. Von einer Bescheiderlassung soll die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer Ermessensübung absehen können, wenn binnen drei Monate ab Zustellung der Zahlungsaufforderung der Abgabebetrag vollständig entrichtet wird. Dies dient der Vereinfachung im Vollzug. Eine vergleichbare Bestimmung findet sich in § 11 Abs. 3 KommStG. Der letzte Satz des § 198a BAO soll sicherstellen, dass die Abgabe immer denselben Fälligkeitstag hat, unabhängig davon, ob sie mit formloser Zahlungsaufforderung oder mit Bescheid festgesetzt wird. Er entspricht den Bestimmungen, die zur vergleichbaren Problematik im Zusammenhang mit einer Festsetzung gemäß § 201 BAO vorgesehen sind (zB § 7 Abs. 5 Flugabgabengesetz, § 6 Abs. 3 Feuerschutzsteuergesetz 1952, § 13 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz 1987).

Gegen die Zahlungsaufforderung ist kein gesondertes Rechtsschutzverfahren erforderlich. Daher darf auch nicht landesgesetzlich ein solches vorgesehen werden. Eine Beschwerde gegen die Zahlungsaufforderung



ist zurückzuweisen (Wr. LVwG 27.2.2020, VGW-107/014/1904/2020-2; BFG 4.1.2022, RV/7103520/2018; BFG 18.8.2022, RV/7500289/2022).

Die formlose Zahlungsaufforderung führt nicht zur Vollstreckbarkeit des damit vorgeschriebenen Abgabebetrag. Bei der bloßen Zahlungsaufforderung bleibt es nämlich nur dann, wenn der Abgabebetrag zur Gänze entrichtet worden ist. Andernfalls muss zwingend ein Bescheid erlassen werden. Erst dieser Bescheid ist Grundlage für eine Vollstreckung im Sinne des § 226 BAO bzw. für eine Mahnung im Sinne des § 227 BAO.

Durch die formlose Zahlungsaufforderung kann keine Festsetzung einer nicht (korrekt) berechneten und abgeführten Selbstberechnungsabgabe erfolgen. Eine solche bedarf immer eines Bescheides gemäß § 201 BAO.

In § 203a BAO soll ergänzend vorgesehen werden, dass die Festsetzung von in Wertzeichen zu entrichtenden Abgaben (z. B. Parkometerabgaben) ebenfalls mittels formloser Zahlungsaufforderung erfolgen darf.

### **Zu Z 12 und 14 (§ 212 Abs. 1 bis 3 und § 323 Abs. 76):**

#### **Zu Abs. 1:**

– Gefährdung der Einbringlichkeit

Die Voraussetzungen zur Erlangung einer Zahlungserleichterung in § 212 Abs. 1 BAO wurden in der Stammfassung der BAO aus § 8 Abgabeneinhebungsgesetz – Abg. E. G., BGBl. Nr. 103/1949, unverändert übernommen (ErlRV 228 BlgNR 9. GP 65), wobei neben dem Vorliegen erheblicher Härte in Bezug auf die sofortige oder sofortige volle Entrichtung vorgesehen ist, dass die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Aus der Wortfolge „*durch den Aufschub nicht gefährdet*“ ergibt sich, dass ein zentrales Element bei der Prüfung dieser Voraussetzung die Frage ist, ob der Abgabepflichtige durch die Gewährung der Zahlungserleichterung in die Lage versetzt wird, die Abgabenschuldigkeit zur Gänze zu begleichen. In diesem Sinn judizierte auch der VwGH (VwGH 10 3. 1988, 87/16/0156, RS4), indem er die Gefährdung als „*das Vorstadium eines Abgabenausfalls, in dem eine Tendenz erkennbar ist, daß die Abgabe nicht bezahlt werden wird*“ auslegte. In ebendieser Entscheidung erachtete er eine „*bloße theoretische Möglichkeit eines Abgabenausfalls*“ als nicht ausreichend, „*es müssen vielmehr Tatsachen vorliegen, die das konkrete Risiko eines Abgabenausfalls ins Auge rücken*“. Im Laufe der letzten Jahrzehnte entwickelte sich die Judikaturlinie allerdings dahingehend, dass auch eine sich nicht bloß auf den Zahlungsaufschub beziehende Gefährdung der Einbringlichkeit als Ausschlussgrund für die Gewährung einer Zahlungserleichterung zu sehen ist (so VwGH 25. 2. 1990, 90/14/0033; VwGH 24. 11. 1998, 94/14/0036; VwGH 20. 9. 2001, 2001/15/0056; VwGH 22. 4. 2004, 2003/15/0112). Angesichts des Umstandes, dass der auf die Wirkung des Zahlungsaufschubes bezogene Wortlaut der Bestimmung den Aspekt der Beseitigung vorübergehend vorliegender Liquiditätsengpässe mitumfasst, soll dies durch die Neuformulierung stärker klargestellt werden. Eine Gefährdung der Einbringlichkeit soll durch die vorgeschlagene Regelung nicht anzunehmen sein, wenn der Abgabepflichtige glaubhaft macht, dass er durch die Gewährung der Zahlungserleichterung in die Lage versetzt wird, die von der Stundung oder Ratenzahlung umfassten Abgabenschuldigkeiten während eines angemessenen Zeitraums entrichten zu können. Die Angemessenheit des Zeitraumes, sohin der durch die Behörde zugebilligten Frist, orientiert sich an der Überbrückung des vorübergehenden Liquiditätsengpasses und findet ihre Grenze somit in der Gefährdung der Einbringlichkeit. Daraus ergibt sich auch, dass die Dauer einer Zahlungserleichterung nicht alleine an der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens zum Zeitpunkt der Antragstellung zu bemessen ist. Eine Zahlungserleichterung kann demnach gewährt werden, wenn das Vorbringen des Abgabepflichtigen den Schluss zu tragen vermag, dass er durch die Gewährung der beantragten Zahlungserleichterung zu einer fristgerechten Zahlungsweise zurückfinden wird können und sie somit auch geeignet ist, eine drohende finanzielle Notlage abzuwenden. Ein angemessener Zeitraum wird in der Regel die folgenden 12 Monate umfassen. Durch einen 12-Monatszeitraum sollen Unsicherheiten der Prognose minimiert und dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Zahlungserleichterung der Überbrückung kurzfristiger Liquiditätsengpässe dient. Abhängig von den Umständen des Einzelfalles kann ein angemessener Zeitraum auch über die 12 Monate hinausgehen. Weiters soll – zumal § 212 BAO eine begünstigende Norm bildet – in Abs. 1 die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen entsprechend der Judikatur verdeutlicht werden. Demnach hat der Abgabepflichtige „*die Voraussetzungen für die Zahlungserleichterungen, zu denen auch die Nichtgefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben gehört, aus eigenem Antrieb überzeugend darzulegen und glaubhaft zu machen*“ (VwGH 12. 6. 1990, 90/14/0100 mit Verweis auf weitere Vorjudikatur; ebenso VwGH 20. 9. 2001, 2001/15/0056; VwGH 22. 4. 2004, 2003/15/0112; VwGH 6. 7. 2011, 2008/13/0224). Dadurch wird auch die ständige Rechtsprechung des VwGH im Zusammenhang mit Begünstigungsbescheiden im Gesetzeswortlaut verdeutlicht. Demnach hat der „*eine Begünstigung in Anspruch Nehmende [...] einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener*

*Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann“* (VwGH 20. 9. 2001, 2001/15/0056), andernfalls der Abgabenbehörde im Falle der Abweisung des Antrages und Annahme des Vorliegens der Gefährdung der Einbringlichkeit nicht entgegengetreten werden kann; dies insbesondere auch vor dem Hintergrund der Offenlegungsverpflichtung nach § 119 Abs. 1 BAO und des damit verbundenen Zurücktretens der amtswegigen Ermittlungspflicht (vgl. ebenso VwGH 20. 9. 2001, 2001/15/0056; VwGH 22. 4. 2004, 2003/15/0112). Nichtsdestotrotz hindert eine derartige Abweisung nicht die neuerliche Antragstellung mit entsprechender Begründung und Glaubhaftmachung. Die Abgabenbehörde hat unbeschadet der vorgesehenen Änderungen unverändert die Möglichkeit, die im Rahmen der Glaubhaftmachung gemachten Angaben des Abgabepflichtigen zu überprüfen, insbesondere auch durch eine Liquiditätsprüfung gemäß § 147 Abs. 2 BAO. Ebenso unverändert bleibt die Möglichkeit der Abgabenbehörde bestehen, im Spruch des Zahlungserleichterungsbescheides Bedingungen – etwa die zeitgerechte Entrichtung von nicht in die Zahlungserleichterung einbezogenen Abgaben – aufzunehmen

– Ratenzahlungen

Die bislang sowohl für Raten- als auch für Stundungsansuchen bestehende Möglichkeit der Gewährung einer auf bestimmte Abgaben bezogenen Zahlungserleichterung soll insofern eine Änderung erfahren, als dies künftig nur mehr für Stundungen ermöglicht werden soll, zumal nur bei letzteren ein sinnvoller Anwendungsbereich gegeben ist. Die nunmehrige Bezugnahme auf die Gesamtsumme der in der Gebarungverrechnung (§ 213 BAO) enthaltenen Abgaben impliziert, dass Grundlage des Ratenbewilligungsbescheides die Summe der zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag auf dem Abgabekonto verrechneten fälligen Abgaben ist. Ausgesetzte Abgaben scheidet aus der laufenden Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) aus und werden daher auch nicht in die Ratenbewilligung miteinbezogen. Die vorgeschlagene Änderung bedingt zudem, dass – neben den Stundungen – auch für Gesamtschuldner (z. B. Haftungsschuldner) eine abweichende Regelung getroffen werden muss, ansonsten das Zahlungserleichterungsansuchen in Bezug auf die haftungsgegenständlichen Abgaben als Gesamtansuchen in Bezug auf das Abgabekonto der Primärschuldnerin bzw. des Primärschuldners zu werten wäre. Im letzten Satz des Abs. 1 wird vorgeschlagen, die in der Praxis den Regelfall bildende Einbeziehung von Vorauszahlungen an Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer in die Zahlungserleichterung mit einzubeziehen, auch in der Neuregelung zu berücksichtigen.

**Zu Abs. 2:**

Die Änderungen in Abs. 2 dienen maßgeblich der sprachlichen Anpassung der Bestimmung, ohne den auch schon bisher vorgesehenen Zinszeitraum zu verändern. Durch das Vorsehen der Bagatellgrenze von 50 Euro im letzten Satz des Abs. 2 ist klar, dass sich diese sowohl auf die grundsätzliche Berechnung der Stundungszinsen als auch auf die Anpassung derselben infolge nachträglicher Herabsetzung der Abgabenschuld bezieht.

**Zu Abs. 3:**

In Abs. 3 erfolgt lediglich eine Verweisanpassung.

Die Neuerungen in § 212 BAO sind erstmals auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 gestellt werden.

**Zu Z 13 und 14 (§ 227a Z 1 letzter Satz und § 323 Abs. 76):**

Die Änderung soll einer Angleichung an die zweiwöchige Frist gemäß § 227 Abs. 2 BAO dienen. Nach der derzeitigen Rechtslage wird die Mahngebühr gemäß § 227a Z 1 letzter Satz BAO mit der Zustellung des Mahnschreibens fällig. In dem Mahnschreiben nach § 227 Abs. 2 BAO wird der Abgabepflichtige aufgefordert die Abgabenschuld binnen zwei Wochen, von der Zustellung an gerechnet, zu bezahlen. Diese unterschiedlichen Fristen sollen mit dieser Änderung zwecks einer Verwaltungsvereinfachung angeglichen werden, auch die Mahngebühr soll künftig zwei Wochen ab Zustellung fällig werden. Die Bestimmung ist erstmals auf Mahnschreiben anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 bekannt gegeben werden.

**Zu Z 15 (§ 323c Abs. 14):**

Zur Eindämmung der Auswirkung der COVID-19 Pandemie wurde in § 323c Abs. 14 Z 2 BAO eine Regelung geschaffen, wonach von der Vorschreibung von Anspruchszinsen betreffend Nachforderungen (§ 205 BAO) für die Veranlagungszeiträume 2019 und 2020 abgesehen werden soll. Mit der Einführung des letzten Satzes in § 323c Abs. 14 BAO soll klargestellt werden, dass Gutschriftszinsen insoweit nicht festzusetzen sind, als nach der Bestimmung des § 323c Abs. 14 Z 2 BAO von der Vorschreibung von Nachforderungszinsen abgesehen wurde.

**Zu Z 16 (§ 323d):**

Die Regelung, die im Zuge der COVID-19 Pandemie eingeführt wurde, um auf die zweitweise Funktionsunfähigkeit von Landes- oder Gemeindebehörden zu reagieren, ist mittlerweile obsolet und kann entfallen.

**Zu Artikel 14 (Änderung des Bundesfinanzgerichtsgesetzes)****Zu Z 1 (§ 6 Abs. 3):**

Die Geschäftsordnung soll ausschließlich auf der Homepage des Bundesfinanzgerichtes (elektronische Amtstafel) kundgemacht werden und nicht mehr physisch zur Einsicht bereitgehalten werden müssen.

**Zu Z 2 (§ 24 Abs. 5):**

Derzeit regelt § 24 Abs. 5 BFGG lediglich die elektronische Aktenvorlage. Durch die Änderung soll auch die elektronische Einbringung von behördlichen Schriftsätzen samt Beilagen legistisch abgesichert werden. Ausfertigungen behördlicher Schriftsätze in elektronischer Form müssen eine Amtssignatur aufweisen.

**Zu Z 3 (§ 24 Abs. 7):**

Zustellungen durch das BFG können auch über das IT-Verfahren „BFG-Schnittstelle Abgabenbehörde“ erfolgen. Da diese Zustellungsform nicht durch die BAO gedeckt ist, soll sie eine gesetzliche Grundlage erhalten.

**Zu Artikel 15 (Änderung des Finanzstrafgesetzes)****Zu Z 1 (§ 7 Abs. 1):**

Der in der medizinischen Fachsprache als veraltet geltende Begriff „Schwachsinn“ soll – wie in § 11 StGB – durch die synonyme Umschreibung „geistige Behinderung“ ersetzt werden. Die geistige Behinderung wird als typische Erscheinung einer geistig-seelischen Störung, aber auch deshalb besonders genannt, weil ihr das Prozesshafte fehlt, das nach einer in der Medizin verbreiteten Auffassung für den Krankheitsbegriff wesentlich ist (vgl. *Höpfel in Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 11 Rz 5, 5a).

**Zu Z 2 (§ 31 Abs. 2):**

Die Verjährungsfrist im Finanzstrafverfahren beträgt derzeit auch für die besonders schwerwiegenden – in die gerichtliche Zuständigkeit fallenden – Finanzvergehen des Abgabebetuges iSd § 39 Abs. 3 lit. b und des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetruges nach § 40 FinStrG fünf Jahre. Diese Frist erscheint vor allem in Hinblick auf die Verjährungsfrist von zehn Jahren für schweren Betrug nach § 147 Abs. 3 StGB mit einem Schaden von mehr als 300 000 Euro vergleichsweise unangemessen kurz. Da die Freiheitsstrafdrohung für den Abgabebetrag iSd § 39 Abs. 3 lit. b und den grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug nach § 40 FinStrG ein bis zehn Jahre beträgt, ist der Vergleich mit der Straftat des schweren Betruges nach § 147 Abs. 3 StGB mit einem Schaden von mehr als 300 000 Euro durchaus angemessen. Auch im europäischen Kontext sind durchwegs längere Verjährungsfristen vorgesehen, so normiert beispielsweise § 376 Abs. 1 der deutschen Abgabenordnung – AO in Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung eine fünfzehnjährige Verfolgungsverjährungsfrist. Nach Art. 189 des Schweizer Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) verjährt die Strafverfolgung der Steuervergehen (erst) „15 Jahre nachdem der Täter die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt hat. Die Verjährungsfrist des § 31 Abs. 2 soll daher für diese besonders schwerwiegenden Finanzvergehen an die vergleichbaren Straftaten nach StGB angeglichen werden.

**Zu Z 3 und 4 (§ 53 Abs. 1 und 2):**

Die letzte Anpassung der für die Zuständigkeit des Gerichts zur Ahndung von Finanzvergehen maßgeblichen strafbestimmenden Wertbeträge erfolgte mit der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, BGBl. I Nr. 104/2010. Durch die nunmehrige Anhebung der für die gerichtliche Zuständigkeit maßgeblichen Wertbeträge soll auch diesmal der Geldwertentwicklung Rechnung getragen werden. Darüber hinaus ergibt sich seit 1.1.2021 – unbeschadet der Übergangsbestimmung in § 265 Abs. 2d (BGBl. I Nr. 99/2020) – in Folge der bundesweiten sachlichen Zuständigkeit des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde und des Zollamtes Österreich als Finanzstrafbehörde auf Grund der Finanz-Organisationsreform die Zuständigkeit des Gerichts zur Ahndung von Finanzvergehen gegebenenfalls aus der Zusammenrechnung sämtlicher strafbestimmender Wertbeträge aller vorsätzlicher Finanzvergehen, die bundesweit begangen worden sind. Auch diesem Umstand soll durch die Anhebung der maßgeblichen strafbestimmenden Wertbeträge Rechnung getragen werden.

**Zu Z 5 (§ 100):**

In der Entscheidung Furcht vs. Deutschland sprach der EGMR aus, dass in Fällen einer gegen Art. 6 Abs. 1 EMRK verstoßenden polizeilichen Tatprovokation das öffentliche Interesse an der Bekämpfung schwerer Straftaten nicht die Verwendung von Beweisen rechtfertigen könne, die durch polizeiliche Verleitung erlangt wurden. Damit das Verfahren iS des Art. 6 Abs. 1 EMRK fair sei, müssten alle durch polizeiliche Verleitung erlangten Beweise ausgeschlossen werden oder es müsse ein Verfahren mit ähnlichen Konsequenzen angewendet werden (Rz 64). Einer Strafzumessungslösung, die in der Annahme eines Milderungsgrundes besteht, hat der EGMR ausdrücklich die Gleichwertigkeit abgesprochen (EGMR 23.10.2014, 54648/09, Furcht/Deutschland, Rz 68).

Im Folge dieser Entscheidung novellierte der österreichische Gesetzgeber mit BGBl. I Nr. 26/2016 die Strafprozessordnung, sodass seit 1.1.2016 in § 133 Abs. 5 StPO bei unzulässiger Tatprovokation hinsichtlich gerichtlich strafbarer Taten ein Verfolgungshindernis besteht. Um der Rechtsprechung des EGMR auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht Genüge zu tun, soll § 100 nach dem Vorbild des § 133 Abs. 5 StPO ergänzt und ein Verfolgungshindernis im Sinne des § 82 Abs. 3 lit. d postuliert werden.

**Zu Artikel 16 (Änderung des Finanzstrafzusammenarbeitgesetzes)****Zu § 5 Abs. 1:**

§ 5 regelt in Umsetzung des EU-Rahmenbeschlusses 2006/960/JI den Austausch vorhandener Informationen zwischen den jeweils zuständigen Strafverfolgungsbehörden innerhalb der EU. Ziel des Rahmenbeschlusses (Artikel 1) ist die Ermöglichung eines wirksamen und raschen Austauschs vorhandener Informationen zum Zwecke der Durchführung strafrechtlicher Ermittlungen oder polizeilicher Erkenntnisgewinnungsverfahren. Aufgrund EU-weit unterschiedlicher Behördenzuständigkeit im Bereich der Ermittlungen wegen eines Fiskaldelikts kommt dieser Rechtsgrundlage besondere Bedeutung zu, da andere Instrumente, wie Polizeikooperationsabkommen oder abgabenrechtliche Rechtsgrundlagen in der Regel nicht greifen. Die Einschränkung der Anwendbarkeit auf vorsätzliche Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, führt in der Praxis dazu, dass in allen anderen Fällen für die Einholung von vorhandenen Informationen die Europäische Ermittlungsanordnung angewendet werden muss. Diese sieht ein förmliches Verfahren vor und erfordert eine Validierung durch den Vorsitzenden des Spruchsenates. In Anbetracht der bloßen Einholung vorhandener Informationen – in vielen Fällen handelt es sich um einfache Abfragen wie Wohnsitzabfragen – verursacht dies einen unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand. Darüber hinaus ist gerade zu Beginn finanzstrafrechtlicher Ermittlungen die Zuordnung zu einem bestimmten Tatbestand und die Feststellung, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handelt, nicht immer möglich. Die vorgeschlagene Regelung soll daher der Vereinfachung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten der Europäischen Union bei Ermittlungen wegen eines Finanzvergehens dienen.

**Zu Artikel 17 (Änderung des Zollrechts-Durchführungsgesetzes)****Zu § 7 Abs. 5a:**

Für das Zollamt Österreich besteht derzeit keine gesonderte Befugnis für eine „Echtzeitüberwachung“ durch Bildübertragung. Der Einsatz von Bildaufzeichnungsgeräten ist in § 7 ZollR-DG ausreichend determiniert.

Echtzeitüberwachung (unter Einsatz von Bildaufzeichnungsgeräten) stellt einen Eingriff in das Recht auf Geheimhaltung nach § 1 Abs. 1 DSGVO dar und unterliegt daher den in Abschnitt 3 des DSGVO geschaffenen Bestimmungen zur Videoüberwachung. Spezifische Ermächtigungen für diese Form der Datenermittlung sind auch im ZollR-DG vorzusehen. Der Eingriff in das Grundrecht auf Datenschutz durch Echtzeitüberwachung stellt ein gelinderes Mittel dar als eine Speicherung der Daten, weshalb er jedenfalls in den Fällen zulässig ist, in denen das ZollR-DG eine ausdrückliche Ermächtigung zur Bildaufzeichnung enthält.

Im Wesentlichen ist der Einsatz von unbemannten Luftfahrzeugen im Zuge von rechtlich zulässigen Observationen geplant. Drohnen können zwar schon jetzt zur Verstärkung der unmittelbaren Wahrnehmungen des Observanten eingesetzt werden, jedoch dann nicht mehr, wenn der Observant einen Vorgang selbst nicht mehr unmittelbar wahrnimmt.

Die gesetzliche Anpassung des § 7 ZollR-DG stellt einerseits klar, dass eine Echtzeitüberwachung (Bildübertragung ohne Bildaufzeichnung) auch dann zulässig ist, wenn bereits eine Bildaufzeichnung zulässig ist, aber auch dann, wenn es für Zwecke der Betrugsbekämpfung des Zollamtes Österreich im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 15 ZollR-DG erforderlich ist.

## **Zu Artikel 18 und Artikel 19 (Änderung des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes und des Freiberuflichen-Sozialversicherungsgesetzes)**

### **Zu § 49 Abs. 3 Z 26b ASVG und § 2 Abs. 2a Z 4 FSVG:**

Ärztinnen und Ärzte, die Insassinnen und Insassen von Justizanstalten im Rahmen des Straf- und Maßnahmenvollzugs behandeln, erfüllen eine herausfordernde öffentliche Aufgabe. Regelmäßig wird diese Tätigkeit von Ärztinnen und Ärzten nebenberuflich ausgeübt, d. h. neben ihrem Hauptberuf als freiberuflich tätiger Arzt/freiberuflich tätige Ärztin oder als festangestellter Spitalsarzt/festangestellte Spitalsärztin.

Die abstrakte Möglichkeit, dass diese nebenberufliche Tätigkeit in Einzelfällen als unselbständig angesehen werden könnte, macht es zunehmend schwieriger, Ärztinnen und Ärzte für dieses Aufgabenfeld zu gewinnen.

Aus diesem Grund sollen Entgelte aus der nebenberuflichen ärztlichen Behandlung von Insassinnen und Insassen einer Justizanstalt vom Entgeltbegriff des ASVG ausgenommen werden, zumal diese Tätigkeit – sowohl wenn sie von ansonsten freiberuflich tätigen Ärztinnen und Ärzten als auch von ansonsten unselbständig tätigen Spitalsärztinnen und Spitalsärzten ausgeübt wird – auch im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbracht wird. Sie kann somit klar von der hauptberuflichen Tätigkeit festangestellter Ärztinnen und Ärzte unterschieden werden. Eine nebenberufliche Ausübung liegt dann vor, wenn die Tätigkeit weder den Hauptberuf noch die Hauptquelle der Einnahmen bildet.

Unter einem soll die Unfall- und Pensionsversicherung der Ärztinnen und Ärzte nach dem FSVG um diese nebenberufliche Tätigkeit in Justizanstalten erweitert werden, sodass künftig Einkünfte aus den einschlägigen Behandlungen die Beitragspflicht nach diesem Sozialversicherungsgesetz begründen. Damit soll eine praxismgerechte Regelung geschaffen werden, die eine einfache Handhabung der Pflichtversicherung im Rahmen der freiberuflichen Tätigkeit der Ärztinnen und Ärzte ermöglicht.