

STEUER- UND WIRTSCHAFTSKARTEI

Zeitschrift für das gesamte Steuer- und Wirtschaftsrecht

In diesem Heft

„Koste es, was es wolle!“ – Lehren aus der Krisengesetzgebung (<i>Tumpel</i>)	2
Umsatzsteuer-Update Jänner 2023: Aktuelles auf einen Blick (<i>M. Mayr</i>)	8
Steuertermine im Februar	15
LStR-Wartungserlass 2022 veröffentlicht	15
Neuerungen in der Lohnverrechnung 2023 (<i>Kocher / Proksch</i>)	16
VwGH: Progressionsvorbehalt auch anwendbar, wenn Österreich Quellenstaat ist (<i>Rzeszut / Peter</i>)	26
Einbringung von Mitunternehmeranteilen: Gesellschafterverrechnungskonten und rückbezogene Maßnahmen (<i>Hübner-Schwarzinger</i>)	29
Energiekostenzuschuss für Unternehmen wird erweitert	35
Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Grundbucheintragungsgebühr (<i>Kofler</i>)	36
Newsletter des BMF zu steuerlichen Fachinformationen	43
Regelbedarfssätze für Unterhaltsleistungen für das Kalenderjahr 2023	43
Zur Vertrauensschutzregelung des Art 7 Abs 4 UStG (<i>Bieber / Leonov</i>)	44
Aktuelle VwGH-Rechtsprechung (<i>Bodis</i>)	48
<ul style="list-style-type: none">■ „Werkverträge“ als Dienstverträge■ Restnutzungsdauer von Gebäuden■ Pensionsabfindung eines Grenzgängers■ Öffentliche Mittel■ Grundstücksveräußerung■ Wiederaufnahme des Verfahrens■ Entscheidungspflicht des Finanzamts■ Verlängerungshandlungen■ Kommunalsteuerbefreiung	
SV-Werte für 2023 zum Herausnehmen	I–VIII

Impressum: Siehe Umschlagseite gegenüber

Inhaltsverzeichnisdienst per E-Mail.

Anmeldung unter <https://www.lindeverlag.at/newsletter>

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Redaktion: Dr. Andrei Bodis/Mag. Stefan Menhofer
Dr. Birgit Reiner/Dr. Jürgen Reiner
Mag. Christoph Schlager
Dr. Michael Tumpel

Tel. Redaktion: +43 1 24 630, **Fax:** DW 751

E-Mail Redaktion: redaktion@lindeverlag.at

Tel. Verlag: +43 1 24 630 Serie, **Fax:** DW 723

Adresse: 1210 Wien, Scheydgasse 24

COVID-19-Gesetzgebung und Teuerungs-Entlastungspakete

„Koste es, was es wolle!“ – Lehren aus der Krisengesetzgebung

Was ließe sich aus den Erfahrungen mit der Krisenbewältigung lernen?

MICHAEL TUMPEL*)



Wegen der Komplexität politischer Entscheidungen ist es nicht verwunderlich, wenn gerade in Krisenzeiten Fehler bei der Umsetzung von Maßnahmen zur Krisenbewältigung passieren und vor allem dann, wenn rasch gehandelt werden muss. Aus solchen Fehlern sollte aber gelernt werden, um diese künftig zu vermeiden. Dazu wäre es in einem ersten Schritt notwendig, die Daten über die Auswirkungen politischer Entscheidungen möglichst vollständig zu erheben und transparent zu machen, sowie in einem zweiten Schritt Prozesse und Strukturen aufzusetzen, um hinkünftig auch in Krisensituationen die Ergebnisse im Sinne der Allgemeinheit zu optimieren. In den letzten Krisenjahren schien es, dass die Politik eher nach dem Motto von *Helmut Qualtingers* „Wilden“ gehandelt hat: „*I hob zwoar ka Ohnung, wo i hinfaahr, aber dafür bin i gschwinder duat*“. Jetzt wäre die Zeit, zurückzublicken, um hinkünftig die Effizienz zu steigern und Reibungsverluste auch in Krisenzeiten zu vermeiden. Dieser Beitrag soll Beobachtungen notieren und Fragen aufwerfen,¹⁾ ohne endgültige Antworten zu liefern. Alle, die sich an der Diskussion und Umsetzungsvorschlägen beteiligen wollen, sind angesprochen, weitere Beiträge einzubringen.

1. Rationale und effektive Gesetzgebung

Am 18. 3. 2020 verkündete der damalige Bundeskanzler *Sebastian Kurz*, dass zur Bewältigung der Corona-Pandemie der Staat finanzielle Mittel zur Verfügung stellen werde: „*Koste es, was es wolle!*“ Letztlich hat es entsprechend einem Rechnungshofbericht 38 Mrd Euro gekostet. Für die nächste Krise angesichts der durch den russischen Angriffskrieg auf die Ukraine ausgelösten Teuerung sind, wie sich der Übersicht (SWK 32/2022, 1249 ff) entnehmen lässt, weitere rund 31 Mrd Euro budgetiert. Die meisten Gesetze, mit denen auf die COVID-19-Situation reagiert wurde, aber auch jene zur Teuerungsentlastung sind als Initiativanträge der Abgeordneten der Regierungskoalition und nicht als Regierungsvorlage eingebracht worden.

Regierungsvorlagen beruhen in aller Regel auf Ministerialentwürfen von Expertinnen und Experten der Ministerien und unterliegen einem vorparlamentarischen Begutachtungsverfahren, in das die Expertise von Interessenvertretungen, der Wissenschaft und anderer interessierter Kreise einfließt. Dagegen reichen die Unterschriften von fünf Abgeordneten, um einen Initiativantrag in den parlamentarischen Prozess einzubringen, sodass Gesetzesvorhaben sehr rasch unter Umgehung der als aufwändig betrachteten Begutachtung²⁾ von außen, oftmals auch ohne weitergehende Involvierung der Ministerialbürokratie beschlossen werden können. Es können auf diese Weise „lästige“ Ein-

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Dean der Business School der Johannes Kepler Universität Linz.

1) Vgl dazu auch *Hohenwarter-Mayr*, Steuern in der Krise, JRP 2021, 187 ff. Kritisch zu den Förderungen auch *Brandner/Traumüller*, Anmerkungen zur COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes, SWK 19/2020, 980 (983 ff); *Rzeszut/Predota*, Rechtsschutz bei COVID-19-Förderungen, SWK 31/2020, 1463 (1463 ff); *Starlinger*, Mehr privat, weniger Rechtsstaat beim Fixkostenzuschuss? SWK 27/2020, 1306 (1307 ff).

2) Siehe Website des Parlaments, <https://www.parlament.gv.at/PERK/GES/WEG/INITIATIVE/index.shtml> (Zugriff am 28. 11. 2022).

wände von Expertinnen und Experten sowie unliebsames Lobbying unterbunden werden. Die Qualität der Gesetzgebung hebt diese Vorgangsweise allerdings kaum.

Es wäre wünschenswert, wenn zukünftig auch in Krisenzeiten nicht nur die Kabinette der Ministerinnen und Minister die Gesetzgebung steuern würden, sondern entweder der übliche Weg der Gesetzgebung über Ministerialentwürfe, Begutachtung, Regierungsvorlage und parlamentarische Behandlung beschritten würde oder zumindest die Abgeordneten die notwendige Kompetenz durch parlamentarische Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter aufbauen oder Expertise zukaufen könnten und nicht nur die Abgeordneten der jeweiligen Regierungsmehrheit alles durchwinken, was zwischen den Koalitionspartnern vereinbart wird. „*Speed kills!*“, hat der ehemalige Klubobmann *Andreas Khol* gesagt. Zweifellos lässt sich durch Geschwindigkeit der Gesetzgebung einiges bewirken, das ansonsten niemals durchgesetzt werden könnte. Gleichzeitig kann die Geschwindigkeit allerdings auch dazu führen, dass Unfälle passieren, die bei einem vielleicht etwas langsameren, aber rationalen Gesetzgebungsprozess verhindert werden könnten, wodurch die Effektivität der gesetzlichen Regelungen sichergestellt wäre. Denkbar wäre es, auch für Initiativanträge im Rahmen der Behandlung im Ausschuss ein Begutachtungsverfahren einzuführen.

2. Auswirkungen auf Aufkommen und Staatshaushalt

Eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen auf den Bundeshaushalt und andere öffentliche Haushalte muss bei Regierungsvorlagen vorgelegt werden, dagegen wird eine solche bei Initiativanträgen nicht beigelegt. Daher wurden in den letzten drei Jahren rund 70 Mrd Euro ohne die notwendige Transparenz im Hinblick auf deren Auswirkungen auf das Steueraufkommen und den Staatshaushalt ausgegeben. Die Staatsschuldenquote ist von 70,6 % des BIP im Jahr 2019 auf 82,9 % in 2020 und 82,3 % in 2021 gestiegen.³⁾ Diese Entwicklung erscheint im Hinblick auf niedrige oder sogar negative effektive Verzinsung in diesen Jahren nicht weiter problematisch zu sein. Bei steigenden Zinsen kann aber eine hohe und steigende Staatsverschuldung zum Problem werden. Es wäre daher angebracht, nicht ohne ein transparentes Controlling der Auswirkungen gesetzlicher Maßnahmen auf das Aufkommen und die Staatsausgaben über einen längeren Zeitraum Gesetze zu beschließen. Auf diese Weise kann der Bevölkerung bewusster gemacht werden, welche über die Wahlperiode hinausgehenden Folgen politische Entscheidungen haben, mit denen dann alle konfrontiert sind. Letztlich werden zusätzliche Staatsausgaben entweder über höhere Steuern oder höhere Staatsverschuldung finanziert, die zukünftig eine höhere Zinsbelastung bewirkt.

Ein erster Schritt zur Objektivierung der Steuerwirkungen ist durch die Maßnahmen zur Abmilderung kalter Progressionseffekte erreicht worden. Wenngleich nur zwei Drittel der Progressionseffekte des Steuertarifs und damit in Zusammenhang stehender Festbeträge jährlich automatisch ausgeglichen werden und die Anpassung anderer Festbeträge wie zB der Angemessenheitsgrenzen nicht vorgesehen wurde, obwohl diese valorisiert gehörten, um einen Ausgleich für den inflationsbedingten Wertverlust zu gewährleisten, kann dennoch attestiert werden, dass die Steuergesetzgebung dadurch insgesamt transparenter wird. Inflationsbedingte Tarifkorrekturen können hinkünftig nicht mehr als „*größte Steuerentlastung aller Zeiten*“ verkauft werden. Steuerreformen müssen daher in Zukunft hinsichtlich ihrer Wirkungen der Öffentlichkeit besser erklärt werden. Für die Politik wird es aber auf diese Weise schwieriger, zu verstecken, dass bei Steueränderungen unter Umständen manche Personen auch mehr werden zahlen müssen. Bisher hat dies die kalte Progression im Stillen ermöglicht. Echte Reformen, die Verbesserungen für das Gesamtsystem bringen, sollten dadurch aber nicht verhindert werden.

³⁾ Quellen: http://ec.europa.eu/economy_finance/db_indicators/index_en.htm?cs_mid=8359 und <https://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=10.17> (Zugriff jeweils am 1. 12. 2022).

3. Auswirkungen auf Verteilung und Wettbewerb

Steuern und Förderungen haben Verteilungswirkungen, aber oftmals nicht solche, wie sie von der Politik intendiert oder zumindest kommuniziert werden. Die absolute Höhe von Steuern oder Förderungen sagt wenig über die Auswirkungen auf das Nettoeinkommen und die wirtschaftliche Situation von Haushalten und Unternehmen aus. Interessant ist vielmehr das Verhältnis von Steuern und Förderungen zum Nettoeinkommen. Die relative Belastung durch zusätzliche Steuern sinkt grundsätzlich mit zunehmendem Einkommen (regressive Wirkung). Dies kann durch einen progressiven Tarifverlauf ausgeglichen bzw. überkompensiert werden (progressive Wirkung). Aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs zahlen Steuerpflichtige mit hohem Bruttoeinkommen überdurchschnittlich mehr Einkommensteuer als jene mit niedrigerem Einkommen. Dieser Effekt einer progressiven Belastung mit steigendem Einkommen wird aber in der Realität in Österreich dadurch verzerrt, dass gerade bei niedrigem Einkommen die linearen Sozialversicherungsbeiträge einen wesentlichen Anteil an der Gesamtbelastung haben und bei hohem Einkommen die Höchstbeitragsgrundlage der Sozialversicherung und der lineare Sondersteuersatz für Kapitalvermögen zu einer Glättung der Gesamtbelastung führen.

Werden an natürliche Personen oder Unternehmen hingegen gleich hohe Zahlungen der öffentlichen Hand geleistet (wie zB der Klimabonus), steigert sich bei diesen das absolute Einkommen in derselben Höhe, relativ zu Gesamteinkommen profitieren hingegen diejenigen mehr, die insgesamt über ein geringeres Einkommen verfügen. Dieser Verteilungseffekt zu den unteren Einkommen würde noch gesteigert, wenn entweder Personen mit hohem Einkommen keine Förderungen bekämen oder zumindest die Zahlungen mit zunehmendem Einkommen abnehmen. Tatsächlich wird dies bei einigen Förderungen so gehandhabt, indem es ab einem bestimmten Einkommen zu einer kontinuierlichen Absenkung (durch „Verschleifung“) bis auf null kommt. Nachteil solcher Maßnahmen ist, dass dadurch die progressive Wirkung auf das Einkommen gerade bei unteren und mittleren Einkommen verstärkt wird, da nicht nur der progressive Steuertarif, sondern zusätzlich auch der Wegfall der Förderungen auf die Höhe des Nettoeinkommens einwirken. Zudem ist die verwaltungstechnische Abwicklung solcher Förderungen, sollen diese vom Einkommen der empfangenden Person oder des Haushalts abhängig sein, oftmals schwierig, zeit- und kostenintensiv. Die Verteilungswirkung zugunsten kleinerer Einkommen ohne verwaltungstechnische Probleme könnte dadurch verbessert werden, dass sämtliche (zumindest persönliche) Förderungen natürlicher Personen in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einbezogen werden. Falls diese Personen mit höherem Einkommen nicht zukommen sollen, könnten diese in der Steuerberechnung mit einem bestimmten Faktor (zB 100 %) vervielfacht werden, sodass zumindest bei einem Steuersatz von 50 % keine Steigerung des Nettoeinkommens mehr bewirkt würde. Bei Unternehmensförderungen könnte durch die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ebenfalls eine steuerliche Berücksichtigung erfolgen (wie zB beim COVID-19-Umsatzersatz). Auf diese Weise müssten diese zumindest mit Verlusten verrechnet oder bei Gewinnen der Steuer unterzogen werden.

Für Unternehmen stellen Steuern Kosten dar, die sich auf den Angebotspreis auswirken. Inwieweit diese den Marktpreis beeinflussen, hängt wesentlich von der Elastizität der Nachfrage ab. Ist die Nachfrage eher unelastisch (zB bei Grundnahrungsmitteln, kurzfristig bei Energie und Suchtmitteln oder Hygieneprodukten), können durch höhere Steuern induzierte Kostensteigerungen im Preis weitergegeben werden, ohne dass die Nachfrage sinkt. Steuersenkungen lassen demgegenüber den Preis weitgehend unverändert und führen demnach bei den Unternehmen zu höheren Gewinnen. Demgegenüber wirken sich Steuererhöhungen oder -senkungen bei höherer Elastizität der Nachfrage im Käuferverhalten aus. Möchte der Unternehmer dasselbe Angebot absetzen, muss er die durch

die Steuererhöhung ausgelöste Kostensteigerung teilweise selbst tragen, sodass sich seine Gewinne reduzieren. Tut er dies nicht, sinken die Nachfrage und damit auch der Deckungsbeitrag und mögliche Gewinne. Ebensolche Effekte können sich bei Förderungen ergeben. Diese Effekte werden aber in der politischen Diskussion kaum oder gar nicht berücksichtigt. Es scheint vielmehr, dass die Politik glaubt, dass schon der Wunsch zur Realität wird. So sollte die Mehrwertsteuersenkung für Damenhygieneartikel („*Pink Tax*“) zur Preissenkung für die Konsumentinnen führen. Da es sich aber um ein Produkt mit sehr geringer Nachfrageelastizität handelt, wurden die Preise in der Realität inflationsbedingt leicht erhöht,⁴⁾ sodass die Mehrwertsteuersenkung offenbar zur Gänze den Unternehmen zugutekam.

Die Verteilungswirkungen von steuerlichen Maßnahmen und Förderungen sollten auch hinsichtlich ihrer horizontalen (Umverteilung innerhalb einer Personengruppe, zB der Arbeitnehmer), vertikalen (Umverteilung zwischen Personengruppen, zB der Haushalte des untersten und obersten Dezils) und regionalen Wirkungen (zB zwischen Stadt und Land) sowie solchen über die Zeit (Umverteilung zwischen Erwerbstätigen und Pensionisten) analysiert und transparent dargestellt werden. Transparent gemacht werden sollte zudem, ob aufgrund unterschiedlicher Voraussetzungen (zB Saisonunternehmen, neues oder etabliertes Unternehmen) der Wettbewerb durch steuerliche Maßnahmen oder Förderungen gestört wird. Immerhin haben die Unternehmen jetzt die Möglichkeit, nachzuvollziehen, was Konkurrenten an COVID-19-Wirtschaftshilfen von 2020 bis 2022 erhalten haben.⁵⁾

4. Organisation der Abwicklung und Prüfung

Die österreichische Finanzverwaltung gehört weltweit zu den am besten organisierten und digitalisierten Behörden.⁶⁾ Defizite ergeben sich allenfalls aufgrund von Personal-mangel und Beschränkungen hinsichtlich der Erhebung und Verarbeitung von Daten. Es ist daher verständlich, dass das Interesse des Managements der Finanzverwaltung nicht groß ist, zusätzlich zu ihren Kernaufgaben der Steuerverwaltung Aufgaben in Bezug auf die Abwicklung von Förderungen zu erhalten. Umso größer war und ist das Interesse anderer Institutionen, die Förderabwicklung für den Bund im Rahmen dessen Privatwirtschaftsverwaltung durchzuführen.

So wurde beispielsweise der Härtefallfonds, der ein Sicherheitsnetz vor allem für kleinere Unternehmen darstellen sollte, von der *Wirtschaftskammer Österreich* abgewickelt, im zeitlichen, aber wohl kaum im kausalen Zusammenhang mit der Kammerwahl. Auch andere Fördermaßnahmen, wie zB der Umsatzeratz und der Fixkostenzuschuss, wurden im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung des Bundes zB von der *COVID-19 Finanzierungsagentur* (COFAG) abgewickelt. Der Rechnungshof kritisiert in diesem Zusammenhang, dass die COFAG gegründet wurde, ohne Alternativen abzuwägen.⁷⁾ Letztlich stützte sich die COFAG auf externe Dienstleister und ganz wesentlich auf die Finanzverwaltung für die Abwicklung und Prüfung der Förderungen. Es erscheint aus diesem Blickwinkel aber unverständlich, warum nicht in einer bewährten Organisation, wie jener der Finanzverwaltung, die Abwicklung der Fördermaßnahmen unter Einhaltung öffent-

⁴⁾ *Loibingdorfer*, Ermäßigte Mehrwertsteuersätze: Grundlagen und Analyse der Wirkungen von ermäßigten Mehrwertsteuersätzen, Masterarbeit JKU Linz (2022).

⁵⁾ https://transparenzportal.gv.at/tdb/tp/menu_persbezVeroeffentlichungCovid19Wirtschaftshilfen (Zugriff am 20. 12. 2022).

⁶⁾ Siehe *OECD*, Inventory of Tax Technology Initiatives (2022), abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/administration/new-tool-provides-insights-into-digitalisation-practices-and-initiatives-for-76-tax-administrations.htm> (Zugriff am 23. 12. 2022).

⁷⁾ https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/news/news/aktuelles/Ueberfoerderungspotenzial_bei_COFAG-Hilfen.html# (Zugriff am 20. 12. 2022).

lich-rechtlicher Verfahrensgrundsätze der BAO durchgeführt wurde. Letztlich wird es schließlich auch vielfach die Finanzverwaltung sein, welche die finanziellen Verhältnisse und teilweise Anspruchsberechtigungen der Förderwerber zumindest nachträglich zu prüfen hat.⁸⁾

Mit zusätzlichen Ressourcen in personeller Hinsicht oder auch durch Hinzuziehung externer Dienstleister hätte die Finanzverwaltung sicherlich die Abwicklung und Prüfung, zu der sie dann ohnedies berufen wurde, selbständig durchführen können. Die Auslagerung in die Privatwirtschaftsverwaltung des Bundes, welche eine Begrenzung der Fördermittel ermöglichte, kann dabei wohl keine Rolle gespielt haben, zumal die Politik ja bereits am Anfang verkündete: „Koste es, was es wolle!“ Doch selbst, wenn die Auslagerung in die Privatwirtschaftsverwaltung notwendig gewesen wäre, hätte mit dem AWS auf eine bewährte Förderungsinstitution zurückgegriffen werden können. Hinkünftig wäre es wünschenswert, vorhandene Strukturen effizient zu nutzen und auch für Krisen fit zu machen, damit auch unter Zeitdruck entsprechende Maßnahmen effektiv durchgeführt werden können. Es sollte jedenfalls ausgeschlossen werden, dass der Eindruck entstehen könnte, dass die Generierung kurzfristiger kleiner politischer Vorteile einer rationalen Organisation von Strukturen und Prozessen der Förderabwicklung entgegensteht. Dabei könnten sich die Politik und die Verwaltung an den Empfehlungen des Rechnungshofs orientieren.⁹⁾ Denn es sollte in deren eigenen Interesse sein, durch den Aufbau entsprechender Prozesse und Strukturen hinkünftig ähnliche Probleme zu vermeiden.

Ein anderes Beispiel für zukünftig verbesserbare Organisation betrifft die Auszahlung von Klima- und Teuerungsbonus. Auch wenn das politische Ziel der niederschweligen Auszahlung für alle in Österreich Lebenden besteht, könnte wohl eine Abwicklung ausschließlich durch die Finanzverwaltung sowohl die Sparsamkeit der Verwaltung verbessern als auch sicherstellen, dass für zukünftige Auszahlungen ähnlicher Art aktuelle Informationen über Bankverbindungen bestehen. Es erscheint wohl nicht zu viel verlangt, wenn alle, die einen Klimabonus ausgezahlt haben wollen, ihre Bankverbindung bei der Finanzverwaltung hinterlegen. Auf diese Weise könnte insgesamt die Digitalisierung der Verwaltung vorangetrieben werden, und es würde in zukünftig vergleichbaren Fällen die analoge Abwicklung über die Post und ein Gutscheinsystem, das verwaltungs- und kostenintensiv sowie fehleranfällig ist, vermieden werden. Die Mehrkosten, welche diese alternative Auszahlungsform verursacht hat, hätten wohl auch dazu genutzt werden können, in diesen Bereichen Verbesserungen zu bringen und zB niederschwellige Angebote zur Hilfeleistung für weniger digitalisierte Bürgerinnen und Bürger zu schaffen.

5. Rechtsschutzdefizite

Das öffentlich-rechtliche Verfahren hat im AVG und der BAO festgelegte Grundsätze für die Durchführung des Behördenverfahrens, welche die Transparenz des Handelns si-

⁸⁾ Siehe auch *Hohenwarter-Mayr*, JRP 2021, 187 (188).

⁹⁾ Vgl. *Rechnungshof Österreich*, COFAG und Zuschüsse an Unternehmen, Bericht des Rechnungshofes, Reihe BUND 2022/31, III-781 BlgNR 27. GP, 2022-0.758.958 (004.961) (2022) 146: „Der RH empfahl dem Finanzministerium, politische Grundsatzentscheidungen zu Zuschussinstrumenten so zu dokumentieren, dass die strategischen Grundlagen und Zielsetzungen der darauf beruhenden Verordnungen und zugehörigen Richtlinien erkennbar und nachvollziehbar sind. Weiters empfahl er dem Finanzministerium, die Ausarbeitung von Verordnungen und der zugehörigen Richtlinien als eigene Kernkompetenz wahrzunehmen und allenfalls ergänzend Beratungen durch externe Dienstleister in Anspruch zu nehmen. Der RH empfahl dem Finanzministerium, für die Entwicklung von finanziellen Maßnahmen einschließlich der zugehörigen Richtlinien formalisierte Prozesse einzurichten. Zur Gewährleistung von Effizienz und Qualitätssicherung wäre eine Projektorganisation zu wählen, mit einer hauptverantwortlichen Leitung, klaren Rollen und Verantwortungsbereichen sowie Zeit- und Ressourcenvorgaben. Zu diesem Zweck wären auch Leitfäden bzw. Qualitätsstandards zu entwickeln.“

chern. Der Rechtsschutz wird im Rahmen eines kontradiktorischen Verfahrens vor den Verwaltungsgerichten gewährleistet. Für Abgaben und Beihilfen, welche unter den Anwendungsbereich der BAO fallen, ist das BFG zuständig, welches nicht nur ein faires Verfahren ermöglicht, sondern auch über Richterinnen und Richter mit entsprechender Kompetenz verfügt, um Fragen iZm wirtschaftlichen Sachverhalten eigenständig fachlich beurteilen zu können.

Statt eines transparenten öffentlich-rechtlichen Verfahrens wurde für die Abwicklung der COVID-19-Förderungen die Auslagerung in die Privatwirtschaftsverwaltung gewählt. Antragsteller haben dementsprechend – abgesehen von einem grundsätzlichen Anspruch auf Gleichbehandlung aller Antragsteller aufgrund der Fiskalgeitung der Grundrechte¹⁰⁾ – keinen öffentlich-rechtlichen Anspruch, über den mittels Bescheids abgesprochen werden müsste, sondern schließen einen Vertrag mit der Abwicklungsstelle. Welche Anforderungen erfüllt werden müssen, ist im Gesetz selbst nur cursorisch festgelegt. Diese werden in der Folge durch als Verordnung kundgemachte Richtlinien ergänzt. Darüber hinaus werden Fragen und Antworten (FAQs) auf der Website der jeweiligen Einrichtung veröffentlicht und auch wieder geändert, ohne dass eine entsprechende Nachvollziehbarkeit gewährleistet wäre. Diesen FAQs kommt für die Praxis eine quasi gesetzesgleiche Wirkung zu, ohne dass die notwendige Transparenz und der Rechtsschutz sichergestellt sind.¹¹⁾ Im Konfliktfall wären die Zivilgerichte zuständig, die vielfach weder über die fachlichen noch personellen Ressourcen verfügen, um spezifische Fragen zu den wirtschaftlichen Größen, welche als Förderbedingungen vorgesehen sind und zudem eine große Zahl von Fällen betreffen, eigenständig beurteilen zu können. Ferner können sich Formzwang, Kostenrisiko und Beweispflicht nachteilig auswirken, wodurch der Grundsatz der Waffengleichheit verletzt wird.¹²⁾



Auf den Punkt gebracht

In Krisenzeiten ist schnelles Handeln gefragt. Aus diesem Grund wurden zur wirtschaftlichen Bewältigung der COVID-19-Pandemie und der Teuerung infolge des russischen Angriffskriegs rasch Gesetze erlassen. In vielen Fällen wurden dabei die üblichen Wege verlassen, weshalb wesentliche Grundsätze von Sparsamkeit, Transparenz und Effizienz sowie ein effektiver Rechtsschutz nicht in ausreichendem Umfang beachtet worden sind, wie bereits der Rechnungshof deutlich gemacht hat. Für zukünftiges Verwaltungshandeln sollte aus diesen Erfahrungen gelernt werden; die Prozesse und die Strukturen sollten schon heute dafür fit gemacht werden, damit diese in Normal-, aber auch in Krisenzeiten effizient bewältigt werden können. Dies betrifft:

- Gesetzgebung unter Einbeziehung der Expertise möglichst breiter Kreise;
- Transparenz hinsichtlich Auswirkungen auf Steueraufkommen und die öffentlichen Haushalte sowie der ökonomischen Verteilungswirkungen;
- Einrichtung von Prozessen und Strukturen im Rahmen der Verwaltung für eine transparente und effiziente Abwicklung von steuerlichen Förderungen und Beihilfen;
- Gewährleistung eines ordentlichen Rechtsschutzes möglichst in einem öffentlich-rechtlichen Verfahren.

Es wäre interessant, wenn die Leserinnen und Leser dieses Beitrags ihre diesbezüglichen Gedanken ebenfalls einbringen würden, sodass Politik und Praxis weitere Anregungen bekämen, um zukünftig besser im Sinne der Allgemeinheit zu handeln.

¹⁰⁾ *Hohenwarter-Mayr*, JRP 2021, 187 (188).

¹¹⁾ Im Falle des Energiekostenzuschusses.

¹²⁾ *Hohenwarter-Mayr*, JRP 2021, 187 (188 f).

Auf den Punkt gebracht

Umsatzsteuer-Update Jänner 2023: Aktuelles auf einen Blick

Aktuelle Gesetzgebung und Highlights des UStR-Wartungserlasses 2022

MARIO MAYR*)



„Was gibt es Neues?“ – Dieser Nachrichtenüberblick bietet kurz und bündig alles Wissenswerte rund um die Umsatzsteuer für den Unternehmensalltag und die Beratungspraxis.

1. Gesetzliche sowie verordnungs- und verwaltungsmäßige Neuerungen

1.1. Steuerbefreiung iZm COVID-19

Mit BGBl I 2022/194 vom 6. 12. 2022 wurde aufgrund der anhaltenden COVID-19-Situation die in § 28 Abs 53 Z 3 und Z 4 UStG vorgesehene Steuerbefreiung für die Lieferung, den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Einfuhr von COVID-19-In-vitro-Diagnostika und COVID-19-Impfstoffen sowie eng mit diesen Diagnostika oder Impfstoffen zusammenhängende sonstige Leistungen bis Mitte 2023 verlängert.

1.2. Künstler/Schriftsteller-Pauschalierungsverordnung

Mit BGBl II 2022/433 vom 1. 12. 2022 wurde § 1 Künstler/Schriftsteller-Pauschalierungsverordnung insofern angepasst, als der Verweis auf § 10 Abs 2 Z 5 UStG auf den seit 2016 in Geltung stehenden § 10 Abs 3 Z 4 UStG aktualisiert worden ist. Inhaltlich wurde die Verordnung nicht verändert.

Der Durchschnittssatz für Vorsteuerbeträge beträgt weiterhin 12 % der abpauschalieren Betriebsausgaben (sohin 1,44 % des maßgeblichen Umsatzes), höchstens jedoch 1.047 Euro (§ 2 Abs 3 der Verordnung).

1.3. Liste der begünstigten Luftverkehrsunternehmer – Stand 2023

Das BMF hat mit Erlass vom 14. 12. 2022, 2022-0.878.174, BMF-AV 2022/156, die aktualisierte Liste der Unternehmer mit Sitz im Inland, die im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend grenzüberschreitende Beförderungen oder Beförderungen auf ausschließlich im Ausland gelegenen Strecken durchführen (§ 9 Abs 2 Z 1 UStG), veröffentlicht. Diese ist in der Findok¹⁾ einsehbar.

1.4. Erlass betreffend Zinsanpassung, ua Umsatzsteuerzinsen

Mit Erlass des BMF vom 16. 12. 2022, 2022-0.882.005, BMF-AV 2022/157, wurden ua die Umsatzsteuerzinsen ab 21. 12. 2022 von 3,38 % auf 3,88 % angehoben.

1.5. Umsatzsteuerliche Beurteilung der geplanten Änderungen des Kärntner Kinderbildungs- und -betreuungsgesetzes (K-KBBG)

Das BMF stimmte in einer auf seiner Webseite²⁾ veröffentlichten Anfragebeantwortung der Ansicht zu, wonach der Elternbeitragsersatz gemäß § 37 Entwurf des K-KBBG ein

*) Mag. Mario Mayr, LL.M. ist Richter des Bundesfinanzgerichts.

1) <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&segmentId=dede03cd-dd3b-490b-bdb3-de77684c0f5f> (Zugriff am 2. 1. 2023).

2) [https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlaesse/Fachinformationen--Umsatzsteuer/Umsatzsteuerliche-Beurteilung-der-geplanten-%C3%84nderungen-des-K-%C3%A4rntner--Kinderbildungs--und-betreuungsgesetzes-\(K-KBBG\).html](https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlaesse/Fachinformationen--Umsatzsteuer/Umsatzsteuerliche-Beurteilung-der-geplanten-%C3%84nderungen-des-K-%C3%A4rntner--Kinderbildungs--und-betreuungsgesetzes-(K-KBBG).html) (Zugriff am 2. 1. 2023).

Entgelt (von dritter Seite) darstellt, der Personalkostenzuschuss gemäß §§ 38 und 39 Entwurf des K-KBBG hingegen einen echten Zuschuss.

2. Umsatzsteuerrichtlinienwartung 2022

Das BMF hat am 5. 12. 2022 den diesjährigen Wartungserlass der UStG, 2022-0.860.124, BMF-AV 2022/154, beschlossen.

Im Rahmen der laufenden Wartung wurden insbesondere die aktuelle Judikatur der Höchstgerichte (VwGH/EuGH) sowie Änderungen durch das Teuerungs-Entlastungspaket Teil II (BGBl I 2022/163³), das AbgÄG 2022 (BGBl I 2022/108⁴) und das Ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 Teil I (BGBl I 2022/10⁵) aufgenommen und Aussagen/Abschnitte der UStR zu überholten Rechtslagen gestrichen. Änderungen, die nicht auf die genannten Ursprünge zurückzuführen sind, finden sich nur vereinzelt.

2.1. Weitere Fälle zum Leistungsaustausch

In **Rz 8 UStR** wurde das Urteil des EuGH vom 20. 1. 2022, *Apcoa Parking Danmark A/S*, C-90/20, eingearbeitet. Demnach sind vertraglich vereinbarte Kontrollgebühren (erhöhte Parkgebühren, Bußgeld usw), die beim Parken auf Privatgrundstücken für Verstöße gegen die allgemeinen Nutzungsbedingungen erhoben werden, Entgelt für einen steuerbaren Umsatz. Aussagen zu vergleichbaren Sachverhalten, wie zB erhöhte Fahrtentgelte bei Schwarzfahrern, wurden nicht in die UStR aufgenommen. Auch diese werden mE in der Regel ein steuerbares Entgelt darstellen.

Außerdem wurde (ohne nähere Begründung) neu in der Rz 8 UStR festgehalten, dass die vom Bund gewährten COVID-19-Unterstützungen wie der Lockdown-Umsatzersatz oder der Ausfallsbonus sowie die Kurzarbeitsunterstützungen an freie Dienstnehmer gemäß § 37b Abs 1 Z 3 AMMSG nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

2.2. Umsatzsteuerentlastung bei Hilfsgüterlieferungen ins Ausland

In die neue **Rz 164 UStR** wurden einzelne Aussagen zur Verordnung zu Hilfsgüterlieferungen (BGBl 1992/787) eingearbeitet. Nach dieser Verordnung sind unter bestimmten Voraussetzungen entgeltliche und unentgeltliche Hilfsgüterlieferungen im Rahmen von nationalen oder internationalen Hilfsprogrammen in Notstandsfällen nicht steuerbar.

Erwähnenswert erscheint insbesondere der letzte Satz der Rz 164 UStR, wonach mit der Übergabe der Hilfsgüter an inländische karitative Organisationen für solche Notstandsfälle davon auszugehen ist, dass eine widmungsgemäße Verbringung ins Ausland vorliegt (Nachweisvorsorgepflicht). Eine solche Aussage ist in dieser Form in der Verordnung nicht enthalten.

2.3. Unternehmereigenschaft, Nachhaltigkeit

Neu eingefügt wurde in **Rz 189 UStR**, dass es für die Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit bei Verkäufen von Privatvermögen nicht ausreicht, mit dem bloßen Hinweis auf den Umstand wiederholter Verkäufe eine nachhaltige Tätigkeit zu bejahen. Vielmehr ist auf das Gesamtbild des Marktauftritts der verkaufenden Person abzustellen, wobei etwa Dauer und Intensität des Tätigwerdens, die Höhe der Erlöse, die Beteiligung am Markt durch Werbung, die Zahl der ausgeführten Umsätze, das planmäßige Tätigwerden oder das Unterhalten eines Geschäftslokals zu würdigen sind (VwGH 30. 6. 2021, Ro 2019/15/0180).

Daraus folgt, dass zB bei Abverkauf einer privaten Sammlung die Unternehmereigenschaft nicht bereits daraus folgt, dass diese in mehreren Tranchen verkauft wird. Es

³) Siehe *Mayr*, Umsatzsteuer-Update November 2022, SWK 31/2022, 1206 (Pkt 1.).

⁴) Siehe *Mayr*, Umsatzsteuer-Update August 2022, SWK 23/24/2022, 963 (Pkt 1.).

⁵) Siehe *Mayr*, Umsatzsteuer-Update Februar 2022, SWK 6/2022, 335 (Pkt 1.).

muss nach dem Gesamtbild eine wirtschaftliche Tätigkeit (nach der Art eines am Markt auftretenden Unternehmers) im Sinne der genannten Kriterien gegeben sein.

2.4. Organschaft

Die Änderungen im Bereich der Organschaften wurden weitgehend infolge von Rechtsprechung (teilweise auch des BFH) vorgenommen.

In **Rz 235 UStR** wurde klargestellt, dass während eines Insolvenzverfahrens mangels organisatorischer Eingliederung keine neue Organschaft begründet werden kann.

Rz 236 UStR wurde um die Aussage erweitert, dass die finanzielle Eingliederung einer Enkel- in eine Großmuttergesellschaft – jedenfalls ab 1. 1. 2023 – auch über eine nicht-unternehmerisch tätige Tochtergesellschaft (zB eine Beteiligungsholding) erfolgen kann. Dabei ist die Tochtergesellschaft allerdings nicht in den Organkreis einzubeziehen.

Rz 237 UStR wurde dahingehend erweitert, dass die wirtschaftliche Eingliederung einer Organgesellschaft in den Organträger sich auch aus einer vernünftigen betriebswirtschaftlichen Verflechtung mit einer anderen Organgesellschaft ergeben kann, wenn diese in den Organträger wirtschaftlich eingegliedert ist.

Schließlich wurde in **Rz 239 UStR** die Aussage ergänzt, dass für die organisatorische Eingliederung entscheidend ist, ob die durch die finanzielle Eingliederung latent mögliche Einheitlichkeit der Willensbildung durch organisatorische Vorkehrungen realisiert wird. Maßnahmen wie etwa die Anstellung der Angestellten und Arbeiter bei dem beherrschenden Unternehmen, das Fehlen eigenen Büropersonals bei der Organgesellschaft und die daraus folgende Durchführung wesentlicher administrativer Aufgaben durch den beherrschenden Unternehmer können eine organisatorische Eingliederung bewirken, wenn sie dem Organträger ermöglichen, entscheidenden Einfluss auf die Organgesellschaft auszuüben und das Verhalten der Organgesellschaft mit den Vorgaben des Organträgers in Einklang zu bringen.

Hinweis: Die beiden jüngsten Judikate des EuGH zu Organschaften vom 1. 12. 2022, S und Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, C-269/20 und C-141/20, werden in einem der kommenden Umsatzsteuer-Updates vorgestellt.

2.5. Lieferort von Erdgas

Rz 474a UStR wurde um die Aussage ergänzt, dass die Sonderregelungen des § 3 Abs 13 und Abs 14 UStG für die Lieferung von Gas über ein Erdgasnetz im Gebiet der Gemeinschaft oder jedes an ein solches Netz angeschlossene Netz nicht auf Lieferungen von Flüssigerdgas mithilfe von Beförderungsmitteln anwendbar ist.

2.6. Sonstige Leistungen

Im Bereich der sonstigen Leistungen waren die Änderungen eher von kosmetischer als von inhaltlicher Natur. In **Rz 638o UStR** wurde das Urteil des EuGH vom 17. 3. 2021, *Wellcome Trust Ltd*, C-459/19, als Beispiel für die Anwendung der B2B-Leistungsortsregelung (§ 3a Abs 6 UStG) bei Leistungsbezug durch eine gemischte Holding eingearbeitet.

Bei den elektronischen Leistungen kam es in **Rz 641n UStR** zur Streichung des Hinweises auf die Rechtslage bis 31. 12. 2014 und Verschiebung der Inhalte aus Rz 642m bis 642q UStR zur aktuellen Rechtslage in Rz 641n UStR.

2.7. Bemessungsgrundlage

In die neue **Rz 646 UStR** wurde das Urteil des EuGH vom 1. 7. 2021, *CB*, C-521/19, aufgenommen, wonach bei aufgedeckten Schwarzumsätzen von einem Bruttobetrag auszugehen ist. ME wurde das auch schon bisher so gehandhabt.

2.8. Steuerbefreiung für Personenbeförderungen mit Eisenbahnen

In **Rz 729 UStR** wurde ergänzt, dass ab 2023 die grenzüberschreitende Personenbeförderung mit Eisenbahnen, ebenso wie jene mit Schiffen oder Luftfahrzeugen, echt steuerfrei ist. Nach wie vor steuerpflichtig ist die innerösterreichische Personenbeförderung, die – mit Ausnahme der Luftfahrt (13 %) – dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegt. Entsprechende Verweise finden sich in den **Rz 1301 und 1439 UStR**, die auch angepasst wurden.

2.9. Echte Steuerbefreiungen iZm Streitkräften usw

In den **Rz 736 und 737 UStR** wurden Ausführungen zur Steuerbefreiung für Leistungen iZm Streitkräften, die an einer Verteidigungsanstrengung außerhalb ihres Mitgliedstaates teilnehmen, zur Durchführung einer Tätigkeit der Union im Rahmen der Gemeinsamen Sicherheits- und Verteidigungspolitik (GSVP) aufgenommen. Diese Neuerungen sind im Wesentlichen auf das AbgÄG 2022 zurückzuführen (siehe dazu auch **Rz 746a UStR**; *Mayr*, Umsatzsteuer-Update August 2022, SWK 23/24/2022, 963 [Pkt 1.2. bis 1.4.]).

2.10. Steuerbefreiung für Umsätze an die Europäische Kommission ua iZm der Bekämpfung der COVID-19-Pandemie

In der neuen **Rz 747b UStR** finden sich Aussagen zur Steuerbefreiung für Umsätze an die Europäische Kommission oder eine nach dem Unionsrecht geschaffene Agentur oder Einrichtung iZm der Bekämpfung der COVID-19-Pandemie. Voraussetzung für die Befreiung ist, dass die Leistungen entweder unmittelbar oder zu einem späteren Zeitpunkt von der Europäischen Kommission bzw einer entsprechenden Agentur oder Einrichtung für Zwecke der unentgeltlichen Weiterlieferung verwendet werden.

2.11. Bausparkassen- und Versicherungsvertreter

In **Rz 882 UStR** wurden das Urteil des EuGH vom 8. 7. 2021, *Rádio Popular – Electrodomésticos SA*, C-695/19, zur Vermittlung von Garantieverlängerungen für verkaufte Produkte in Form eines Versicherungsvertrags, sowie das Erkenntnis des VwGH vom 24. 1. 2022, Ra 2021/13/0068, zur Versicherungsvermittlung im Wege einer elektronischen Plattform eingearbeitet. Demnach ist für das Vorliegen einer Tätigkeit als Versicherungsvertreter oder -makler bzw als Bausparkassenvertreter der Inhalt der Dienstleistung und nicht die formale Eigenschaft des Dienstleistungserbringers entscheidend. Die konkrete Art der Leistungserbringung, ob im Wege der elektronischen Datenverarbeitung, automatisch oder manuell, ist für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung ohne Bedeutung.

Ähnliches gilt auch für die Bestimmung des Leistungsortes bei Grundstücksmaklern und Grundstückssachverständigen (§ 3a Abs 9 UStG; siehe Rz 639z UStR). Auch diese Regelung ist nicht auf die angeführten Berufsgruppen beschränkt. Entscheidend ist die Art der vom Vermittler tatsächlich erbrachten Dienstleistung und nicht sein Beruf.

2.12. Option zur Steuerpflicht bei Grundstücksvermietung

In **Rz 899c UStR** wurde VwGH 20. 10. 2021, Ra 2019/13/0084, zur Neubegründung eines Mietverhältnisses bei Einzelrechtsnachfolge (zB beim Kauf eines Mietobjekts) eingearbeitet: Das Vorliegen eines „neuen“ Miet- oder Pachtverhältnisses iSd § 28 Abs 38 Z 1 UStG kann auch nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass es zivilrechtlich zu einem Eintritt einer anderen Person – auf Vermieter- oder auf Mieterseite – in den bestehenden Miet- oder Pachtvertrag kommt.

Aus dem Begutachtungsentwurf nicht übernommen wurde die Einschränkung bei der Gesamtrechtsnachfolge auf Konzernverschmelzungen. Auch die Verwaltung dürfte so-

hin (weiterhin) davon ausgehen, dass jede Form der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge kein neues Mietverhältnis begründet.

2.13. Keine Umsätze aus ärztlicher Tätigkeit

Zunächst wurde – an dieser Stelle überraschend – in **Rz 849 UStR** ein Hinweis zum Vorliegen einer steuerfreien ärztlichen Tätigkeit iZm Anleitung oder Coaching in Bezug auf Ernährung, Bewegung und anderen Aspekten aufgenommen: Die Bedingung, dass ein therapeutischer Zweck vorliegen muss, ist erfüllt, wenn Dienstleistungen der Ernährungsberatung im Rahmen der Ausübung der ärztlichen oder artzähnlichen Leistungen als Teil der Behandlung von Patienten erbracht werden und es medizinisch notwendig ist, diese hinsichtlich ihrer Ernährung zu beraten, um ihre Gesundheit zu schützen.

Des Weiteren wurden Aussagen zu Leistungen von „community nurses“ getroffen: Die Tätigkeiten der *community nurses*, sofern sie keinen individuellen therapeutischen Zweck erfüllen (zB Datenerhebung sowie -analyse, Bedarfserhebung, Evaluierung der Wirksamkeit von Betreuungsmaßnahmen sowie Erstellung von Berichten für Gemeinden oder andere öffentliche Einrichtungen), sind keine steuerfreien ärztlichen Umsätze. Auch hier sieht die Verwaltung steuerfreie Ausnahmen: Soweit sie sich unmittelbar auf die zu betreuende Person beziehen, stellen die pflegerischen Kernkompetenzen iSd § 14 Abs 1 GuKG mit Ausnahme der Pflegeforschung ebenso wie die in den §§ 14a, 15 und 15a GuKG genannten Tätigkeiten steuerfreie Heilbehandlungen dar.

2.14. Einfuhr

In die **Rz 1024 UStR** wurden Hinweise auf die seit 2021 geltende Befreiung für bestimmte Einfuhren von Gegenständen durch die Europäische Kommission iZm COVID-19 sowie die seit 1. 7. 2022 geltende Befreiung iZm Streitkräften anderer Mitgliedstaaten usw aufgenommen.

2.15. Ausfuhr, Touristenexport

Ein praxisrelevanter Hinweis zur Zoll-Touristenexport-Informatikverordnung 2019 (Zoll-TE-Inf-V 2019) findet sich nunmehr in **Rz 1051 UStR**. Wird die Ausfuhr im Rahmen des ECS (Export-Control-System) erbracht oder beim Touristenexport der Ausgang der Ware entsprechend der Zoll-TE-Inf-V 2019 bestätigt, stellt der beim Zollamt befindliche elektronische Datensatz das Original des Ausfuhrnachweises dar. Da der elektronische Datensatz die in der Anlage 1 Zoll-TE-Inf-V 2019 angeführten Daten und somit auch die Daten des vom liefernden Unternehmer ausgestellten Tax-Free-Formulars im selben Umfang beinhaltet, ist es nicht erforderlich, zusätzlich das Tax-Free-Formular eingescannt als PDF-Datei aufzubewahren.

2.16. Rechnung

In **Rz 1501 und 1501a UStR** erfolgt die Aufnahme der erweiterten Pflicht zur Ausstellung von Rechnungen bei Einfuhr-Versandhandelsumsätzen durch nicht zum IOSS registrierte Drittlandsunternehmer.

Die Ausführungen zu Rechnungen in **Rz 1691 f und 1712 f UStR** wurden an die ab 2023 geltende Steuerbefreiung des grenzüberschreitenden Personenverkehrs mit Eisenbahnen angepasst. So hat (siehe Rz 1713 UStR) ab 2023 keine Angabe eines Steuersatzes für den inländischen Streckenteil auf dem Fahrausweis zu erfolgen.

2.17. Vorsteuerabzug

In **Rz 1802 UStR** erfolgte ein Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug auch dann bestehen bleibt, wenn eine für das Unternehmen

bezogene Leistung mit einem oder mehreren steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen oder der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen als allgemeine Aufwendungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang steht, auch wenn der Preis der bezogenen Leistung überhöht ist oder diese Leistung nicht zu einer Steigerung des Umsatzes geführt hat.

2.18. Verlust des Vorsteuerabzugs bei Umsatzsteuerhinterziehungen

Rz 1877 UStR wurde um wichtige Hinweise zum Verlust des Vorsteuerabzugs bei Wissennüssen um den Umsatzsteuerbetrug erweitert (§ 12 Abs 14 UStG). Die Bösgläubigkeit des Unternehmers muss in diesen Fällen nicht erwiesen sein, um ihm das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen (vgl. EuGH 14. 4. 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, Rn 35). Auch die Feststellung einer Gefährdung des Steueraufkommens ist keine Voraussetzung für eine solche Versagung (vgl. EuGH 11. 11. 2021, *Ferimet SL*, C-281/20).

Hinweis: Natürlich betrifft der Verlust des Vorsteuerabzugs nicht nur denjenigen in der Leistungskette, der vom Mehrwertsteuerbetrug hätte wissen müssen. Auch und vor allem der Betrüger selbst (obwohl der Wortlaut des § 12 Abs 14 UStG ihn nicht direkt erfasst) ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Er ist, anders als unter Umständen der bloß Beteiligte, allerdings auch bösgläubig.

2.19. Vorsteuerberichtigung beim Anlagevermögen

Rz 2081 UStR wurde an die ab April 2022 geltende Verkürzung des Vorsteuerberichtigungszeitraums auf zehn Jahre bei nachträglicher Eigentumsübertragung aufgrund eines Anspruches gemäß § 15c WGG angepasst; ebenso wurde ein Beispiel dazu aufgenommen.

2.20. Übergang der Steuerschuld

Die im Laufe der Zeit unübersichtlich gewordenen **Rz 2601 bis 2601b UStR** zum Übergang der Steuerschuld wurden neugestaltet und die Überschriften angepasst. In Rz 2601b UStR wurden die inhaltlichen Ausführungen zum Übergang der Steuerschuld gestrichen und in Rz 2601 und 2601a UStR übernommen.

Die Aussagen zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen und zur Veranlagung ausländischer Unternehmer wurden in die **Rz 2795 und 2796 UStR** eingearbeitet.

Neu bzw. überarbeitet in **Rz 2061b UStR** hat man die Ausführungen zum Übergang der Steuerschuld bei Vermietung von im Inland gelegenen Grundstücken durch ausländische Unternehmer, was aufgrund der Rechtsprechung und nachfolgender gesetzlicher Adaptierungen erforderlich geworden ist.

Für Umsätze bis 31. 12. 2021 ging die Verwaltung (anders als die Rechtsprechung) nicht vom Übergang der Steuerschuld aus. Die Umsätze waren im Veranlagungsverfahren zu erklären. Der ausländische Vermieter darf jedoch, wie sich nunmehr aus **Rz 2601b UStR** ergibt, schon vor dem 1. 1. 2022 den Übergang der Steuerschuld vornehmen.

Zwischen 1. 1. 2022 und 19. 7. 2022 kommt es auch nach Ansicht der Verwaltung grundsätzlich zum Übergang der Steuerschuld (siehe EuGH 3. 6. 2021, *Titanium Ltd*, C-931/19). Seit 20. 7. 2022 ist für die Vermietung von Grundstücken eine Ausnahme vom Übergang der Steuerschuld gesetzlich vorgesehen. Die Umsätze sind im Veranlagungsverfahren zu erklären. Dies bedeutet *de facto* eine Rückkehr zur „alten“ Verwaltungspraxis.

2.21. Pauschalierte Landwirte

In **Rz 2852 und 2853 UStR** wurde die Anhebung der Umsatzgrenze für nichtbuchführungspflichtige Unternehmer auf 600.000 Euro nach dem Teuerungs-Entlastungspaket Teil II eingearbeitet; dazu wurde auch ein Beispiel eingefügt.

2.22. Reiseleistungen

In **Rz 2947 UStR** wurde ein neuer Absatz zur Personenbeförderung als Nebenleistung bei Veranstaltungsleistungen eingefügt: Wird eine Beförderungsleistung als Nebenleistung besorgt, kommt § 23 UStG nicht zur Anwendung, wenn die vom Dritten bezogene Leistung keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern nur das Mittel darstellt, um die nicht § 23 UStG unterliegende Hauptleistung optimal nutzen zu können.

Dies ist zB bei einer innerstädtischen Personenbeförderung zu einem Galadiner durch ein zugekauftes Busunternehmen der Fall.

2.23. Fiskalvertreter

In **Rz 3527 UStR** wurde insbesondere aufgenommen, dass die Fiskalvertreterpflicht bei Anwendung der Sonderregelung für den EU-OSS in einem anderen Mitgliedstaat nicht besteht (AbgÄG 2022).

2.24. Fiskalvertreter bei Drittlandsunternehmern

Nimmt ein Drittlandsunternehmer die Sonderregelung für den EU-OSS in Anspruch, richten sich nach der neuen **Rz 3529 UStR** die Anforderungen an einen Fiskalvertreter nach den Regelungen des Mitgliedstaates der Identifizierung (MSI) und nur subsidiär nach denen des Bestimmungslandes.

Die Rz 3529 UStR enthält dazu zwei Beispiele.

2.25. Lieferort bei Versand durch Kleinunternehmer (seit 1. 7. 2021)

Neu in **Rz 3733 UStR** ist die Aussage, dass Art 3 Abs 5 UStG nicht für Lieferungen gilt, bei denen der Beginn der Beförderung oder Versendung in einem anderen Mitgliedstaat liegt als jenem, in dem der Unternehmer ansässig ist. Lieferungen, die aus einem anderen Mitgliedstaat als dem Ansässigkeitsstaat befördert oder versendet werden, sind daher nicht bei der Berechnung der Kleinunternehmergrenze zu berücksichtigen.

Dazu findet sich ein entsprechendes Beispiel in der Rz 3733 UStR.

2.26. Dreiecksgeschäft

Aufgrund der ab 2023 in Kraft tretenden Neuregelung des Dreiecksgeschäfts (Art 25 UStG) und neuer Rechtsprechung erfolgten einige Anpassungen in den **Rz 4291 bis 4296 UStR**, wie zB, dass der letzte Teilnehmer im Dreiecksgeschäft nicht mehr „Empfänger“, sondern „Abnehmer“ genannt wird.

Ein Dreiecksgeschäft ist ab 1. 1. 2023 auch innerhalb eines Reihengeschäfts mit mehr als drei Beteiligten möglich. Die Vereinfachungsregelung kann dabei bei Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen an jeder Stelle des Reihengeschäfts angesiedelt sein. Es ist nicht erforderlich, dass der erste oder der letzte Unternehmer in der Reihe in das Dreiecksgeschäft involviert ist (Rz 4291 UStR).

Dazu finden sich in der Rz 4295 UStR zwei neue Beispiele.

Die Vereinfachung kann auch angewendet werden, wenn der Erwerber im Empfangsstaat der Waren zur Umsatzsteuer registriert ist, aber die UID-Nummer eines anderen Mitgliedstaates als des Abgangs- und des Empfangsstaates der Waren verwendet. Wenn der Erwerber seinen Sitz oder eine feste Niederlassung im Empfangsstaat der Waren hat, kann die Vereinfachung nicht angewendet werden (Rz 4292 UStR).

Die neue Rz 4293 UStR gibt im Wesentlichen Art 25 Abs 3 UStG wieder.

2.27. EU-OSS

In **Rz 4297 UStR** wurde klargestellt, dass innergemeinschaftliche Versandhandelslieferungen und Lieferungen einer Plattform iSd § 3 Abs 3a Z 2 UStG auch dann über den EU-OSS erklärt werden können, wenn die zugrunde liegende Ware verbrauchssteuerpflichtig ist.

In **Rz 4300b UStR** wurde ua aufgenommen, dass für die Rechnungsausstellung das Recht des MSI maßgeblich ist. Ist Österreich der MSI, besteht keine Pflicht zur Ausstellung von Rechnungen für innergemeinschaftliche Versandhandelslieferungen, wenn diese nach dem 31. 12. 2021 ausgeführt werden.

Steuertermine im Februar

Am 15. Februar 2023 sind folgende Abgaben fällig:

- Umsatzsteuer, Vorauszahlung für Dezember 2022 bzw für das 4. Quartal 2022;
- Kammerumlage für das 4. Quartal 2022;
- Normverbrauchsabgabe für Dezember 2022;
- Elektrizitäts-, Erdgas- und Kohleabgabe für Dezember 2022;
- Werbeabgabe für Dezember 2022;
- Digitalsteuer vom Entgelt für Onlinewerbung für Dezember 2022;
- Kapitalertragsteuer gemäß § 96 Abs 1 Z 1 lit d EStG (Überlassungseinkünfte, ausgenommen Dividenden, Bankzinsen und Stiftungszuwendungen) für Dezember 2022;
- Kapitalertragsteuer gemäß § 96 Abs 1 Z 2 EStG (Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten) für Dezember 2022;
- Kraftfahrzeugsteuer für das 4. Quartal 2022;
- Lohnsteuer für Jänner 2023;
- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für Jänner 2023;
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Jänner 2023;
- Kommunalsteuer für Jänner 2023;
- Einkommensteuer, Vorauszahlung für das 1. Quartal 2023;
- Körperschaftsteuer, Vorauszahlung für das 1. Quartal 2023;
- die vom Grundsteuermessbetrag abgeleiteten Beiträge, die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie die Bodenwertabgabe für das 1. Quartal 2023.

LStR-Wartungserlass 2022 veröffentlicht

Mit Erlass des BMF vom 19. 12. 2022, 2022-0.882.742, BMF-AV 2022/161, wurde der Wartungserlass 2022 veröffentlicht.

Die LStR stellen einen Auslegungsbehelf zum EStG dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Die LStR sind als Zusammenfassung des geltenden Lohnsteuerrechts und somit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Sie basieren auf den Lohnsteuerrichtlinien 1999.

Neuerungen in der Lohnverrechnung 2023

Update aus Lohnsteuer und Sozialversicherung

CHRISTA KOCHER*) / FRANZ PROKSCH**)



Das Jahr 2022 war von vielen Änderungen geprägt, die teils rückwirkend in Kraft getreten sind, sich aber auch auf die Lohnverrechnung 2023 auswirken. Die im Laufe des Jahres 2022 beschlossenen Änderungen betreffen sowohl das Steuerrecht (insbesondere die Ökosoziale Steuerreform, diverse Maßnahmen zur Abfederung der Teuerungen, das Abgabenänderungsgesetz 2022 sowie die Abschaffung der kalten Progression durch das Teuerungs-Entlastungspaket II) als auch das Sozialversicherungsrecht (zB Senkung des UV-Beitrags, beitragsfreie Teuerungsprämie, Verlängerung der Übergangsfrist bei Telearbeit im Ausland, Berechnung der Urlaubersatzleistung bei unberechtigtem vorzeitigem Austritt). Zu den Werten für 2023 siehe die achtseitige SV-Beilage in diesem Heft.



1. Lohnsteuer

1.1. Steuerbefreiungen

Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen (§ 3 Abs 1 Z 16c EStG; § 49 Abs 3 Z 28 ASVG), die Sportvereine (Sportverbände) an Sportler oder Schieds-/Wettkampfrichter oder Sportbetreuer (zB Trainer, Masseur) leisten, werden ab 2023 von 60 Euro auf 120 Euro täglich und von 540 Euro auf 720 Euro monatlich erhöht. Der begünstigte Rechtsträger hat für jeden Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer, dem er in einem Kalenderjahr ausschließlich pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt hat, diese mit amtlichem Formular dem Finanzamt jeweils bis Ende Februar des Folgejahres zu übermitteln. Diese Entschädigungen sind in der genannten Höhe abgabenfrei, sofern die Tätigkeiten nicht den Hauptberuf und die Hauptquelle der Einnahmen bilden. Das Plenum des Nationalrates hat diese Neuerung erst kurz vor Jahresende beschlossen (Änderung des EStG: BGBl I 2022/220; Änderung des ASVG: BGBl I 2022/236).

Carsharing (§ 3 Abs 1 Z 16d EStG): Zuwendungen des Arbeitgebers für nicht beruflich veranlasste Fahrten im Rahmen von Carsharing sind bis zu 200 Euro pro Kalenderjahr steuerfrei. Die Zuwendung kann entweder direkt an den Plattformbetreiber oder in Form eines Gutscheins für die Nutzung von Kraftfahrzeugen, Fahrrädern oder Krafträdern mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km steuerfrei gewährt werden.

Gewinnbeteiligungen des Arbeitgebers an aktive Arbeitnehmer (§ 3 Abs 1 Z 35 EStG) sind bis zu 3.000 Euro im Kalenderjahr ab 2022 steuerfrei, sofern diese allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden. Die Zahlung darf nicht aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG (aber durch eine innerbetriebliche Vereinbarung gemäß § 68 Abs 5 Z 7 EStG) erfolgen und nicht anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder einer üblichen Lohnerhöhung geleistet werden. Gehört das Unternehmen des Arbeitgebers zu einem internationalen Konzern und wird dieses Unternehmen nach Maßgabe von § 245 UGB von der Erstellung eines (Teil-)Konzernabschlusses befreit, weil es in den Konzernabschluss eines

*) Mag. Christa Kocher ist Referentin in der sozialpolitischen Abteilung der Wirtschaftskammer Niederösterreich.

**) Mag. Franz Proksch ist Fachexperte in der Zentralen Fachstelle des BMF.

übergeordneten ausländischen Mutterunternehmens einbezogen wird (befreiender Konzernabschluss), kann für Zwecke des § 3 Abs 1 Z 35 lit b Teilstrich 2 EStG das EBIT des befreienden Konzernabschlusses herangezogen werden. Handelt es sich beim Arbeitgeber um ein Kreditinstitut, kann statt auf das Ergebnis vor Zinsen und Steuern auf das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gemäß BWG abgestellt werden.

Literaturhinweise: Schuster, *Die Mitarbeitergewinnbeteiligung: Steuerpflichtig, und dann?* SWK 7/2022, 354; BMF, *Info zur Mitarbeitergewinnbeteiligung gemäß § 3 Abs 1 Z 35 EStG 1988*, SWK 10/2022, 478; Shubshizky, *Die neue Steuerbefreiung für Mitarbeitergewinnbeteiligungen*, SWK 12/2022, 542.

Zuwendungen einer nach § 718 Abs 9 ASVG errichteten Privatstiftung (§ 3 Abs 1 Z 36 EStG): Auch die Zuwendung geldwerter Vorteile gemäß § 3 Abs 1 Z 13 lit a Teilstrich 2 EStG (zielgerichtete, wirkungsorientierte Gesundheitsförderung und Prävention, soweit diese vom Leistungsangebot der gesetzlichen Krankenversicherung erfasst sind, sowie Impfungen) durch die Privatstiftung ist steuerfrei.

Zuschüsse von Sozialfonds (§ 3 Abs 1 Z 38 EStG): Zuschüsse oder sonstige Leistungen, auf die kein Rechtsanspruch besteht, von kollektivvertraglich begründeten gemeinsamen Einrichtungen der Sozialpartner an aktive bzw ehemalige Arbeitnehmer bei Arbeitslosigkeit, für Weiterbildungen und Umschulungen, bei langem Krankenstand, im Todesfall infolge eines Arbeitsunfalls sowie in besonderen berufsspezifischen Härtefällen sind in begrenzter Höhe steuerfrei. Der kollektivvertragliche Beitrag des Arbeitgebers an die Einrichtung darf höchstens 0,5 % der Beitragsgrundlagen (ohne Berücksichtigung der Höchstbeitragsgrundlage) betragen. Die Einrichtung hat dem Finanzamt des Empfängers eine Mitteilung zu übersenden, die Namen und Anschrift des Empfängers, die Sozialversicherungsnummer und die Höhe der Zuschüsse oder sonstigen Leistungen enthalten muss.

Einspeisung elektrischer Energie (§ 3 Abs 1 Z 39 EStG): Einkünfte natürlicher Personen aus der Einspeisung von bis zu 12.500 kWh elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen sind ab der Veranlagung für 2022 steuerfrei, wenn die Engpassleistung der jeweiligen Anlage die Grenze von 25 kWp nicht überschreitet.

Literaturhinweis: SWK-Redaktion, *Die Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2022*, SWK 18/2022, 764 (764 f).

Teuerungsprämie (§ 124b Z 408 lit a bis d EStG; § 49 Abs 3 Z 30 ASVG): Zulagen und Bonuszahlungen, die der Arbeitgeber in den Kalenderjahren 2022 und 2023 aufgrund der Teuerung zusätzlich gewährt (Teuerungsprämie), sind bis 2.000 Euro pro Jahr steuerfrei und beitragsfrei (das bezieht sich auf sämtliche lohnabhängigen Abgaben wie LSt, SV, BV, DB, DZ und KommSt). Weitere 1.000 Euro sind steuer- und beitragsfrei, wenn die Zahlung aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs 5 Z 1 bis 7 EStG (zB aufgrund eines Kollektivvertrags, aufgrund einer KV-ermächtigten Betriebsvereinbarung, für alle Arbeitnehmer oder für bestimmte Arbeitnehmergruppen) erfolgt.

Voraussetzung ist weiters, dass es sich dabei um **zusätzliche Zahlungen** handelt, die üblicherweise bisher nicht gewährt wurden. Sie erhöhen nicht das Jahressechstel und werden nicht auf das Jahressechstel angerechnet. Werden im Kalenderjahr mehr als 3.000 Euro Teuerungsprämie samt Gewinnbeteiligung gemäß § 3 Abs 1 Z 35 EStG steuerfrei berücksichtigt, liegt gemäß § 41 Abs 1 EStG ein Pflichtveranlagungstatbestand vor.

Die Teuerungsprämie kann auch geringfügig Beschäftigten (auch Beziehern einer vorzeitigen Alterspension), Teilzeitkräften oder karenzierten Mitarbeitern ausbezahlt werden. Dabei muss die Teuerungsprämie nicht aliquotiert werden, sie kann in voller Höhe ausbezahlt werden.

Literaturhinweise: BMF, *Anfragebeantwortung vom 23. 9. 2022 zur Teuerungsprämie gemäß § 124b Z 408 EStG*; Kunesch, *BMF-Anfragebeantwortung vom 23. 9. 2022 zur Teue-*

rungsprämie gemäß § 124b Z 408 EStG, PV-Info 10/2022, 10; Schuster, Corona-Prämie et al: Wann wird die steuerfreie Prämie zur steuerpflichtigen Prämie? SWK 22/2022, 894; Raab, Teuerungsprämie versus Mitarbeitergewinnbeteiligung, SWK 23/24/2022, 930; Reiner/Reiner, Ihre Checkliste zum Jahreswechsel 2022/2023, SWK 32/33/2022, 1232 (1240 f).

1.2. Sachbezüge

§ 4 Sachbezugswerte-VO betreffend die **Privatnutzung eines Firmenwagens** bleibt unverändert. Steht ein Dienstfahrzeug auch zur Privatnutzung zur Verfügung, steht auch dann kein Pendlerpauschale zu, wenn hierfür ein Kostenbeitrag geleistet wird. Kein Sachbezugswert ist anzusetzen für **arbeitgebereigene Fahrräder oder Krafräder** mit einem CO₂-Emmisionswert von 0 g/km, welche auch für Privatfahrten verwendet werden dürfen. Dies führt auch dann nicht zu einem steuerpflichtigen Sachbezug, wenn das arbeitgebereigene Fahrrad oder Krafrad im Rahmen einer Gehaltsumwandlung überkollektivvertraglich gewährter Geldbezüge zur Verfügung gestellt wird. Mit einer Novelle der Sachbezugswerteverordnung (BGBl II 2022/504) wurde diese Verwaltungspraxis normiert und eine Gleichbehandlung in Lohnsteuer und Sozialversicherung bewirkt.

Zu den Sachbezugswerten für **Wohnraum** für 2023 siehe die **SV-Beilage** in diesem Heft.

Der Sachbezug für die **Zinsensparnis** bei Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschüssen beträgt 2023 **1 %**.

Literaturhinweis: Prodingler, Dienstfahräder und Nutzungsdauer, Sachbezug und Gehaltsumwandlung, SWK 17/2022, 722.

1.3. Pendlerpauschale

Die Beträge sind auch 2023 unverändert.

Achtung: Für den Zeitraum von Mai 2022 bis einschließlich Juni 2023 wird das **Pendlerpauschale monatlich um jeweils die Hälfte erhöht**. Der **Pendlereuro** wird **monatlich** um 0,50 Euro pro Kilometer der einfachen Strecke erhöht, insgesamt also **vervierfacht**. Der Arbeitgeber hat für diesen Zeitraum die höheren Werte im Rahmen der Lohnverrechnung zu berücksichtigen, eine erneute Abgabe des amtlichen Formulars nur aufgrund der höheren Werte ist nicht erforderlich. Das Pendlerpauschale steht auch während des Urlaubs, des Krankenstandes (außer bei ganzjährigem Krankenstand; vgl Rz 250 LStR) und für Feiertage zu.

Kleines Pendlerpauschale

	jährlich	monatlich	von Mai 2022 bis Juni 2023 monatlich zusätzlich
mindestens 20 km bis 40 km	696 Euro	58 Euro	29 Euro
mehr als 40 km bis 60 km	1.356 Euro	113 Euro	56,50 Euro
über 60 km	2.016 Euro	168 Euro	84 Euro

Großes Pendlerpauschale

	jährlich	monatlich	von Mai 2022 bis Juni 2023 monatlich zusätzlich
mindestens 2 km bis 20 km	372 Euro	31 Euro	15,50 Euro
mehr als 20 km bis 40 km	1.476 Euro	123 Euro	61,50 Euro
mehr als 40 km bis 60 km	2.568 Euro	214 Euro	107 Euro
über 60 km	3.672 Euro	306 Euro	153 Euro

Literaturhinweis: SWK-Redaktion, Befristetes „Anti-Teuerungspaket“ soll für Entlastung sorgen, SWK 11/2022, 506.

1.4. Öffi-Ticket

Ab 2023 vermindern Zuwendungen gemäß § 26 Z 5 lit b EStG das Pendlerpauschale um die vom Arbeitgeber getragenen Kosten. Die Zuwendungen des Arbeitgebers sind verhältnismäßig auf den Zeitraum der Gültigkeit des Öffi-Tickets zu verteilen. Der Anspruch auf den Pendlereuro wird durch Zuwendungen des Arbeitgebers zu einem Öffi-Ticket nicht berührt.

Die Beförderung und Übernahme der Kosten stellen aber dann steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, wenn diese anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder einer üblichen Lohnerhöhung (Gehaltsumwandlung) geleistet werden. Dies gilt nicht, wenn ein bisher gewährter Fahrtkostenzuschuss in einen nicht steuerbaren Kostenbeitrag für ein Öffi-Ticket umgewandelt wird.

Literaturhinweis: SWK-Redaktion, *Die Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2022*, SWK 18/2022, 764 (765).

1.5. Steuertarif, Absetz- und Freibeträge

Mit dem Teuerungs-Entlastungspaket II („Abschaffung der kalten Progression“) wurde der Steuertarif wie folgt geändert:

Die Einkommensteuer beträgt für das Kalenderjahr 2023 jährlich

für die ersten 11.693 Euro	0 %
für Einkommensteile über 11.693 Euro bis 19.134 Euro	20 %
für Einkommensteile über 19.134 Euro bis 32.075 Euro	30 %
für Einkommensteile über 32.075 Euro bis 62.080 Euro	41 % (Mischtarif)
für Einkommensteile über 62.080 Euro bis 93.120 Euro	48 %
für Einkommensteile über 93.120 Euro	50 %

Für Einkommensteile über eine Million Euro beträgt der Steuersatz in den Kalenderjahren 2016 bis 2025 55 %.

Für 2024 erfolgt gemäß § 33a EStG in Höhe von zwei Dritteln der durchschnittlichen Inflationsrate von Juli bis Juni des Folgejahres eine automatische Inflationsanpassung. Über ein Drittel der durchschnittlichen Inflationsrate ist bis 15. September ein Beschluss der Bundesregierung zu fassen. Die Kundmachung des progressiven Steuertarifs, der Absetzbeträge und weiterer Betragsgrenzen des EStG erfolgt im Wege einer Verordnung des BMF.

Literaturhinweis: SWK-Redaktion, *Abschaffung der kalten Progression im Ministerrat beschlossen*, SWK 27/2022, 1054.

Der **Familienbonus Plus** (Fabo+) steht unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern zu, solange für ein Kind Familienbeihilfe bezogen wird. Der Fabo+ wurde rückwirkend ab Jänner 2022 auf 166,68 Euro monatlich für Kinder bis zum vollendeten 18. Lebensjahr und ab dem Folgemonat auf 54,18 Euro monatlich erhöht.

Die Indexierung des Fabo+, wenn sich die Kinder ständig in einem anderen Mitgliedstaat der EU, des EWR oder in der Schweiz aufhalten, wurde aufgrund des Urteils des EuGH vom 16. 6. 2022, *Kommission/Österreich*, C-328/20, rückwirkend ab 2019 aufgehoben. Die Nachzahlung für niedrig indexierte Länderwerte erfolgt für die Jahre 2019 bis 2021 durch die Finanzverwaltung für bereits ausgestellte Einkommensteuerbescheide automatisch und für 2022 im Wege einer Aufrollung durch den Arbeitgeber. Für höher indexierte Länderwerte gilt ab 1. 8. 2022 der nicht indexierte Wert.

Literaturhinweis: Bräumann, *Indexierung von Familienbegünstigungen für Kinder im Ausland rückwirkend aufgehoben*, SWK 25/2022, 986.

Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag

2022	2023
bei einem Kind: 494 Euro	520 Euro
bei zwei Kindern: 669 Euro	704 Euro
für jedes weitere Kind: 220 Euro	232 Euro
Einkommensgrenze Partner jährlich	
6.000 Euro	6.312 Euro

Unterhaltsabsetzbetrag

2022	2023
für ein Kind: 29,20 Euro	31 Euro
für das zweite Kind: 43,80 Euro	47 Euro
für jedes weitere Kind: 58,40 Euro	62 Euro

Verkehrsabsetzbetrag

2022	2023
400 Euro	421 Euro
690 Euro (erhöht)	726 Euro (erhöht)
650 Euro (Zuschlag)	684 Euro (Zuschlag)
Einschleifgrenzen	
12.200 Euro	12.835 Euro
13.000 Euro	13.676 Euro
16.000 Euro	16.832 Euro
24.500 Euro	25.774 Euro

Pensionistenabsetzbetrag

2022	2023
825 Euro	868 Euro
1.214 Euro (erhöht)	1.278 Euro (erhöht)
Einkommensgrenze für das Partnereinkommen	
2.200 Euro	2.315 Euro
Einschleifgrenzen	
19.930 Euro	20.967 Euro
17.500 Euro	18.410 Euro
25.500 Euro	26.826 Euro

SV-Rückerstattung (Maximalbetrag)

	2022	2023
SV-Rückerstattung (Arbeitnehmer)	400 Euro	421 Euro
SV-Rückerstattung (Arbeitnehmer inkl Pendlerzuschlag)	500 Euro	526 Euro
zuzüglich SV-Bonus (Arbeitnehmer, wenn Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag zusteht)	650 Euro	684 Euro
SV-Rückerstattung (Pensionisten)	550 Euro	579 Euro

Teuerungsabsetzbetrag: Für das Kalenderjahr 2022 steht, bei Anspruch auf den Verkehrensabsetzbetrag, im Wege der Einkommensteuerveranlagung ein Teuerungsabsetzbetrag in Höhe von 500 Euro zu, wenn das Einkommen den Betrag von 18.200 Euro nicht übersteigt. Er vermindert sich zwischen Einkommen von 18.200 Euro und 24.500 Euro gleichmäßig einschleifend auf null. Die SV-Rückerstattung erhöht sich im Wege der Veranlagung für 2022 auf 70 % und maximal 1.550 Euro. Für Pensionisten war der Teuerungsabsetzbetrag durch die pensionsauszahlende Stelle im Wege der Aufrollung bis Ende September 2022 zu berücksichtigen. Die SV-Rückerstattung wurde für Pensionisten für das Jahr 2022 auf 100 %, maximal 1.050 Euro, erhöht. Der Teuerungsabsetzbetrag vermindert sich jeweils um eine vom Pensionsversicherungsträger ausbezahlte außerordentliche Einmalzahlung.

Literaturhinweis: SWK-Redaktion, Nationalrat beschließt erste Stufe des Entlastungspakets, SWK 18/2022, 762 (763).

1.6. Lohnzettel

Der Lohnzettel hat gemäß § 84 Abs 1 Z 2 EStG alle im amtlichen Formular (L16) vorgesehenen für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten zu enthalten. Dazu zählen auch die Anzahl der im Kalenderjahr erbrachten Homeoffice-Tage, ein allfällig nach § 26 Z 9 EStG ausbezahltes Homeoffice-Pauschale, die Anzahl der Kalendermonate, in welchen der Arbeitnehmer überwiegend (mehr als die Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) auf Kosten des Arbeitgebers iSd § 26 Z 5 lit a oder b EStG befördert wurde, allfällig vom Arbeitgeber übernommene Kosten für ein Öffi-Ticket iSd § 26 Z 5 lit b EStG sowie allenfalls vom Arbeitgeber gewährte Gewinnbeteiligungen und Teuerungsprämien.

2. Sozialversicherung

2.1. Befreiungen

Pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen (§ 49 Abs 3 Z 28 ASVG): Siehe Pkt 1.1.

Teuerungsprämie (§ 49 Abs 3 Z 30 ASVG): Siehe Pkt 1.1.

Leistungen aus Sozial- und Weiterbildungsfonds (§ 49 Abs 3 Z 32 ASVG) unterliegen ab 2022 nicht der Sozialversicherung. Arbeitgeber, die den Kollektivverträgen für Wachorgane im Bewachungsgewerbe und Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung unterliegen, haben ab 1. 1. 2022 für alle von ihnen beschäftigten Arbeiter und Arbeiterinnen monatlich einen Beitrag in Höhe von 0,2 % der allgemeinen Beitragsgrundlage gemäß § 49 ASVG an den Sozialfonds Bewachungsgewerbe (SF BG) und den Sozialfonds DFG zu entrichten. Eine Beschränkung mit der Höchstbeitragsgrundlage ist nicht vorgesehen. Der Beitrag ist am letzten Tag des Kalendermonats fällig und binnen 15 Tagen direkt an den jeweiligen Sozialfonds abzuführen. Für den Bereich der Arbeitskräfteüberlassung gibt es den Sozial- und Weiterbildungsfonds (§ 22a AÜG) bereits seit 2014. Die Beiträge in Höhe von 0,35 % werden von der ÖGK eingehoben. Zuschüsse und sonstige Leistungen dieser Sozial- und Weiterbildungsfonds sind kein Entgelt iSd § 49 Abs 3 Z 32 ASVG.

2.2. Beitragssätze und Beitragsgrundlagen

Mit 1. 1. 2023 wird der **Unfallversicherungsbeitrag** von 1,2 % auf **1,1 %** gesenkt.

Zu den Werten für 2023 (Beitragssätze, Höchstbeitragsgrundlagen, geringfügige und fallweise Beschäftigung) siehe die **SV-Beilage** in diesem Heft.

2.3. Säumniszuschläge

Je Meldeverstoß fallen 2023 grundsätzlich **59 Euro** an. Die Summe aller Säumniszuschläge innerhalb eines Beitragszeitraums (mit Ausnahme der für verspätete Anmeldungen) darf das Fünffache der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nicht überschreiten (2023: **975 Euro**).

2.4. Verzugszinsen

Die aufgrund der Pandemie verringerten **Verzugszinsen** von 1,38 % betragen ab 1. 10. 2022 wieder 3,38 % und ab 1. 1. 2023 4,63 %.

2.5. Kurzarbeit

Das Modell der COVID-19-Kurzarbeit wird grundsätzlich **bis 30. 6. 2023** gelten, obwohl als Begründung COVID-19 und erhöhte Energiekosten nicht mehr ausreichen. Ab 1. 1. 2023 sind Lehrlinge im Rahmen der Kurzarbeit nicht mehr förderbar. Weiters entfallen ab 1. 1. 2023 der verpflichtende Urlaubsverbrauch und die Bestätigung des Steuerberaters. Die wesentlichen Eckpunkte lauten:

- Mindestens drei Wochen vor Beginn der Kurzarbeit: Verständigung der zuständigen regionalen Geschäftsstelle des AMS über die Absicht, in Kurzarbeit zu gehen.
- Beratungsverfahren, ob die Kurzarbeit abgewendet werden kann (Abschluss mit Beratungsprotokoll).
- Fertigstellung der Sozialpartnervereinbarung mit den erforderlichen Unterschriften von Betriebsrat bzw den einzelnen Arbeitnehmern.
- Begehrensstellung über das eAMS-Konto mit Sozialpartnervereinbarung und Beratungsprotokoll im Anhang.
- Nach Zustimmung der Sozialpartner im Webportal und Anhörung des zuständigen Landesdirektoriums entscheidet das AMS über das Begehren.

Literaturhinweis: Gerhartl, Kurzarbeit ab Juli 2022, SWK 19/2022, 798.

2.6. Neuberechnung des Lohnausgleichs bei Altersteilzeit

Aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 17. 11. 2021, Ra 2020/08/0042, ändert sich die Berechnung des Lohnausgleichs und der zu erstattenden Sozialversicherungsbeiträge. Bisher berechnete das AMS den Lohnausgleich folgenderweise:

Als oberer Ausgangswert wurde das durchschnittliche Entgelt der letzten zwölf Monate (inkl Überstunden, Zulagen, Überstundenpauschalen; Funktionszulagen und andere Entgelte nur dann, wenn sie während der Altersteilzeit weitergewährt wurden) **vor Beginn** der Altersteilzeit herangezogen. Als unterer Ausgangswert wurde das aktuelle Teilzeitentgelt **zu Beginn** der Altersteilzeit genommen. Die Hälfte der Differenz vom oberen Ausgangswert verringert um den unteren Ausgangswert ergab den Lohnausgleich.

Die **neue Berechnung** des Lohnausgleichs sieht nun vor, dass in den oberen Ausgangswert alles an Entgelt einzubeziehen ist, unabhängig davon, ob es während der Altersteilzeit weiter gebührt. Allerdings wird nicht mehr auf das Teilzeitentgelt ab Beginn der Altersteilzeit abgestellt, sondern auf das Entgelt, auf das man **im letzten Monat vor der Reduzierung** der Arbeitszeit Anspruch hatte. Dieser Monatslohn ist entsprechend der Verringerung der Arbeitszeit anteilig zu kürzen. Schwankungen im Entgelt während der laufenden Altersteilzeit sind für die Höhe des Lohnausgleichs nach der neuen Berechnung nicht mehr relevant. Das AMS hat die Formulare zur Beantragung des Altersteilzeitgeldes und zur Änderungsmeldung Altersteilzeitgeld angepasst.

- **Beispiel**

- Dienstverhältnis ab 1. 2. 2015, Altersteilzeit ab 1. 2. 2023 mit einer Arbeitszeitreduktion von 50 %;
- Ø monatlicher Grundlohn der letzten zwölf Kalendermonate vor Beginn ATZ: 3.200 Euro;
- Ø monatliche Überstunden der letzten zwölf Kalendermonate vor Beginn ATZ: 400 Euro;
- Ø SEG-Zulagen der letzten zwölf Kalendermonate vor Beginn ATZ: 250 Euro;
- Funktionszulage pro Monat: 150 Euro (entfällt ab 1. 2. 2023 mit Beginn ATZ);
- Entgelt am 31. 1. 2023: Grundlohn 3.250 Euro, Überstunden 300 Euro, SEG-Zulagen 450 Euro, Funktionszulage 150 Euro.

Berechnung Lohnausgleich alt:

- Oberer Ausgangswert: 3.850 Euro (3.200 + 400 + 250).
- Unterer Ausgangswert: 1.750 Euro (3.250 + 250 = 3.500 : 2).
- Lohnausgleich: **1.050 Euro** (3.850 – 1.750 = 2.100 : 2).

Berechnung Lohnausgleich neu:

- Oberer Ausgangswert: 4.000 Euro (3.200 + 400 + 250 + 150).
- Unterer Ausgangswert: 1.925 Euro (3.250 + 450 + 150 = 3.850 : 2).
- Lohnausgleich: **1.037,50 Euro** (4.000 – 1.925 = 2.075 : 2).

Literaturhinweis: Gerhartl, *Berechnung des Lohnausgleichs bei Altersteilzeit*, PV-Info 3/2022, 17.

2.7. Verlängerung der Versicherungszuständigkeit bei pandemiebedingtem Homeoffice

Wurde pandemiebedingt statt vor Ort eine Homeoffice-Tätigkeit in der EU, im EWR bzw in der Schweiz ausgeübt, kam es selbst bei Überschreitung der „25-%-Grenze“ zu keiner Änderung der SV-rechtlichen Zuständigkeit. Diese Ausnahmeregelung wurde **bis 30. 6. 2023 verlängert**, um Arbeitgebern, Arbeitnehmern und anderen betroffenen Institutionen ausreichend Zeit zur Rückkehr zum Dauerrecht zu geben.

Hinweis: Zur EU-Sonderregelung siehe die *Guidance Note on Telework der Europäischen Kommission* idF 14. 11. 2022; abrufbar via das Portal des Dachverbandes der Sozialversicherungen www.sozialversicherung.at (Rubrik „Zahlen/Daten/Fakten“ im linken Seitenbereich).

Nach dem 30. 6. 2023 sollen bei grenzüberschreitender Telearbeit wieder uneingeschränkt die Regeln der VO (EG) 883/2004 gelten. Das bedeutet, dass bei Beschäftigung in mehreren Mitgliedstaaten die Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaates gelten, wenn dort ein wesentlicher Teil der Tätigkeit (beginnend ab 25 %) ausgeübt wird. Wird im Wohnsitzstaat keine wesentliche Tätigkeit ausgeübt, kommen die Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates, in dem das Unternehmen oder der Arbeitgeber seinen Sitz oder Wohnsitz hat, zur Anwendung. Es kann also aufgrund der für Telearbeit geltenden Rechtsvorschriften ab 1. 7. 2023 zu einer Änderung des bisher SV-rechtlich zuständigen Mitgliedstaates kommen.

Literaturhinweise: Kunesch, *Homeoffice (Telework) in der EU, im EWR und in der Schweiz – ein Update zur Sozialversicherung*, PV-Info 12/2022, 25; zur Rahmenvereinbarung mit Deutschland ab 1. 1. 2023: Schuster, *Neue Sozialversicherungsregelung zwischen Österreich und Deutschland*, ASoK 2023, 26.

2.8. Berechnung der Urlaubersatzleistung bei unberechtigtem vorzeitigem Austritt

Die gesetzliche Bestimmung im UrlG, wonach bei unberechtigtem vorzeitigem Austritt für das laufende Urlaubsjahr keine Ersatzleistung gebührt, ist aufgrund der Entscheidung des EuGH vom 25. 11. 2021, *job-medium*, C-233/20, unionsrechtswidrig. Die Urlaubersatzleistung steht damit auch bei unberechtigtem vorzeitigem Austritt aliquot zu, wobei bei der Berechnung der Urlaubersatzleistung nur vom unionsrechtlich garantierten Mindesturlaub von vier Wochen auszugehen ist (OGH 17. 2. 2022, 9 ObA 150/21f). Diese Entscheidung des OGH führte zu einer entsprechenden Änderung in § 10 Abs 2 UrlG. Für einen diese vier Wochen übersteigenden Urlaubsanspruch aus dem laufenden Urlaubsjahr (fünfte und sechste Urlaubswoche) gebührt weiterhin keine Urlaubersatzleistung.

Der Anspruch auf Ersatzleistung besteht auch, wenn das Arbeitsverhältnis in der Vergangenheit durch unbegründeten vorzeitigen Austritt beendet wurde und dieser Anspruch noch nicht verjährt ist.

Die Urlaubersatzleistung berechnet sich beim unberechtigten vorzeitigen Austritt:

24 Werktage (bzw 20 Arbeitstage) : 365 (366) x im Urlaubsjahr zurückgelegte Tage = aliquoter Anspruch – bereits verbrauchte Urlaubstage.

- **Beispiel**

Urlaubsjahr ist das Kalenderjahr 2022. Es wurden vom Jahresurlaub 2022 bereits sieben Arbeitstage verbraucht; unberechtigter Austritt mit 12. 9. 2022.

20 Urlaubstage (Arbeitstage) : 365 x 255 Tage (Beschäftigungszeitraum) = 14 Urlaubstage – 7 bereits verbrauchte Arbeitstage = 7 Arbeitstage Urlaubersatzleistung.

Literaturhinweis: SWK-Redaktion, *Urlaubersatzleistung bei unberechtigtem vorzeitigem Austritt*, SWK 31/2022, 1212.

3. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum DB

Ab dem Kalenderjahr 2025 beträgt der Beitrag **3,7 vH der Beitragsgrundlage**. In den Kalenderjahren 2023 und 2024 beträgt der Beitrag ebenfalls bereits 3,7 vH, soweit dies

1. *in anderen bundesgesetzlichen Vorschriften,*
2. *in einer Dienstordnung der Gebietskörperschaften,*
3. *in einer aufsichtsbehördlich genehmigten Dienst(Besoldungs)ordnung der Körperschaften des öffentlichen Rechts,*
4. *in der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,*
5. *in einem Kollektivvertrag oder einer Betriebsvereinbarung, die aufgrund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden ist,*
6. *in einer Betriebsvereinbarung, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteils (§ 4 Arbeitsverfassungsgesetz, BGBl 1974/22) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurde, oder*
7. *innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern festgelegt ist“.*

Achtung: Um die 3,7 % bereits ab 2023 in Anspruch nehmen zu können, empfiehlt das BMWa auf seiner Homepage (www.bmwa.gv.at) unter der Rubrik „FAQ: Senkung der Lohnnebenkosten“, rechtzeitig einen internen Aktenvermerk für allfällige Kontrollen anzulegen, und schlägt folgende beispielhafte Formulierung vor: „Gemäß § 41 Abs 5a Z 7 Familienlastenausgleichsgesetz wird der Dienstgeberbeitrag für alle Dienstnehmer, für die der Beitrag zu entrichten ist, in den Jahren 2023 und 2024 mit 3,7 % der Beitragsgrundlage festgelegt.“

Siehe im Übrigen die **SV-Beilage** in diesem Heft.

4. Kommunalsteuer

Die Kommunalsteuer beträgt weiterhin **3 % der Bemessungsgrundlage**.

5. Unpfändbare Freibeträge ab 1. 1. 2023

Allgemeiner Grundbetrag (§ 291a Abs 1 EO), wenn der Verpflichtete im Rahmen des der gepfändeten Forderung zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses Sonderzahlungen erhält:

- monatlich 1.110 Euro;
- wöchentlich 259 Euro;
- täglich 37 Euro.

Erhöhter Grundbetrag (§ 291a Abs 2 Z 1 EO), wenn der Verpflichtete im Rahmen des der gepfändeten Forderung zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses keine Sonderzahlungen erhält:

- monatlich 1.295 Euro;
- wöchentlich 302 Euro;
- täglich 43 Euro.

Unterhaltsgrundbetrag (§ 291a Abs 2 Z 2 EO) pro Person, der gesetzlicher Unterhalt gewährt wird:

- monatlich 222 Euro;
- wöchentlich 51 Euro;
- täglich 7 Euro.

Insgesamt jedoch höchstens für fünf Personen, dh höchstens:

- monatlich 1.110 Euro;
- wöchentlich 255 Euro;
- täglich 35 Euro.

Übersteigt das Nettoentgelt die angeführten pfändungsfreien Beträge, verbleiben vom Mehrbetrag (allgemeiner Steigerungsbetrag) 30 % und für jede unterhaltsempfangende Person (Unterhaltssteigerungsbetrag) 10 %, höchstens jedoch 50 %.

Zur Gänze pfändbar ist jedenfalls das Nettoentgelt, das

- 4.440 Euro monatlich,
- 1.035 Euro wöchentlich und
- 148 Euro täglich

übersteigt (§ 291a Abs 3 letzter Satz EO).

Bei Exekutionen wegen Unterhaltsansprüchen haben dem Verpflichteten 75 % des unpfändbaren Freibetrags nach § 291a EO zu verbleiben; für jene Unterhaltsberechtigten, die die Unterhaltsexekution führen, gebühren dabei keine Unterhaltsgrundbeträge und keine Unterhaltssteigerungsbeträge (§ 291b EO).

Erhält der Verpflichtete neben Geldforderungen auch Sachbezüge, vermindert sich der unpfändbare Freibetrag der Gesamtforderung um den Wert der dem Verpflichteten verbleibenden Sachleistungen. Dem Verpflichteten hat jedoch von den Geldforderungen mindestens der halbe allgemeine Grundbetrag zu verbleiben. Dieses absolute **Existenzminimum** bei Zusammentreffen von Geld- und Sachbezügen beträgt daher:

- monatlich 555 Euro;
- wöchentlich 129,50 Euro;
- täglich 18,50 Euro.

Bei **Unterhaltsexekutionen**:

- monatlich 416,25 Euro;
- wöchentlich 97,13 Euro;
- täglich 13,88 Euro.

Ausländische Einkünfte

VwGH: Progressionsvorbehalt auch anwendbar, wenn Österreich Quellenstaat ist

Bei unbeschränkter Steuerpflicht und Ansässigkeit im Ausland besteht Progressionsvorbehalt für Auslandseinkünfte

ROBERT RZESZUT*) / MATTHIAS PETER**)



In einem kürzlich ergangenen Erkenntnis stellte der VwGH klar, dass bei einer in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtigen Person, bei der Österreich mangels Ansässigkeit jedoch nur den Quellenstaat darstellt, für die Berechnung des Progressionsvorbehalts dennoch die ausländischen Einkünfte herangezogen werden können (VwGH 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067).

1. Sachverhalt

Die Revisionswerberin unterhält sowohl in der Türkei als auch in Österreich einen Wohnsitz. Dadurch ist sie iSd innerstaatlichen Rechts in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 2 EStG). Die Revisionswerberin bezieht als Dienstnehmerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, welche in der Türkei, in Österreich und in Drittstaaten ausgeübt wird. Auf Basis des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Türkei (DBA Türkei) ist sie in der Türkei ansässig, da sie dort den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat. Aufgrund dessen sind in diesem Fall Österreich der Quellenstaat der Einkünfte und die Türkei der Ansässigkeitsstaat. Im relevanten DBA Türkei gilt für in Österreich ansässige Personen für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit die Befreiungsmethode, für in der Türkei ansässige Personen die Anrechnungsmethode. Die österreichische Finanzverwaltung berücksichtigte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2018 einen Progressionsvorbehalt auf jene Einkünfte, die der Türkei zur Versteuerung zugeteilt wurden.



2. Erkenntnis des BFG

Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob die Dienstnehmerin Beschwerde, die nach einem erhobenen Vorlageantrag vom BFG abgewiesen wurde. Der Progressionsvorbehalt sei von der Abgabenbehörde nach Ansicht des BFG – trotz Ansässigkeit der Beschwerdeführerin in der Türkei gemäß Art 4 DBA Türkei – zu Recht angesetzt worden.

Das BFG stützte sich in seinem Erkenntnis auf die Judikatur des BFG vom 14. 5. 2020,¹⁾ bei welcher über einen ähnlich gelagerten Sachverhalt mit einer in der Slowakei ansässigen Beschwerdeführerin entschieden worden war. Hier war das Gericht zur Auffassung gekommen, dass die Anwendung des Progressionsvorbehalts innerstaatlich gemäß § 1 Abs 2 EStG seine Rechtsgrundlage fände und hatte auf zwei VwGH-Judikate²⁾ verwiesen, wobei in beiden Fällen Österreich der Ansässigkeitsstaat und nicht der Quellenstaat war.

Darüber hinaus vertrat das BFG die Ansicht, dass durch ein bestehendes DBA ein aus dem innerstaatlichen Steuerrecht bestehender Besteuerungsanspruch nicht begründet, sondern lediglich eingeschränkt werde. Daraus folgend sei aus einem DBA nicht die Un-

*) Mag. Robert Rzeszut ist Steuerberater, Partner bei Deloitte in Wien sowie zertifizierter Verfahrens- und Finanzstrafrechtsexperte.

**) Matthias Peter, BSc (WU) ist Berufsanwarter bei Deloitte in Wien.

1) BFG 14. 5. 2020, RV/7100310/2020.

2) VwGH 29. 7. 2010, 2010/15/0021; 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0010.

zulässigkeit der Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat abzuleiten. Zudem verwies das Gericht auch auf entsprechende Kommentierungen zum OECD-MA, in welchen die Anwendung eines Progressionsvorbehalts durch jenen Vertragsstaat, aus welchem die Einkünfte stammen, nicht ausgeschlossen wird. Gemäß der Rechtsprechung des VwGH begrenzen DBA nur eine Steuerpflicht, die aus originärem innerstaatlichem Steuerrecht erwächst.

Im gegenständlichen Fall ist die Dienstnehmerin gemäß § 1 Abs 2 EStG aufgrund ihres Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Da sich aus dem DBA Türkei keine Unzulässigkeit der Anwendung eines Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat ergibt, habe das Finanzamt bei der Einkommensermittlung zu Recht die aus der Türkei stammenden Einkünfte mit einem Progressionsvorbehalt berücksichtigt. Auch lasse sich dem BFG nach das Verbot eines Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat nicht aus dem Telos des DBA ableiten.

Die Revision wurde nicht zugelassen, da nach Ansicht des BFG das Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht von der Rechtsprechung des VwGH abweiche oder schon einheitlich beantwortet sei.

Gegen das Erkenntnis des BFG wurde außerordentliche Revision erhoben. Die Revisionswerberin brachte vor, dass innerstaatlich kein Progressionsvorbehalt bestehen könne, soweit dieser nicht explizit normiert sei. Diese Rechtsansicht sei aus § 3 Abs 3 EStG abzuleiten, wonach nur in ganz bestimmten Fällen von Steuerbefreiungen ein Progressionsvorbehalt geregelt sei. Im Umkehrschluss müsse es daher auch eine explizite Regelung für Einkünfte geben, für die Österreich aufgrund eines DBA das Besteuerungsrecht verliere, weil dem anderen DBA-Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen werde. Da hingegen eine derartige nationale Regelung für einen solchen Progressionsvorbehalt iZm einem DBA fehle, gebe es in solchen Fällen, in denen Österreich bloß Quellenstaat ist, eben keinen Progressionsvorbehalt (anders als in Fällen, in denen Österreich Ansässigkeitsstaat ist, weil diesfalls die Einschränkung des Besteuerungsrechts unter Anwendung des Progressionsvorbehalts explizit im DBA definiert ist).

3. Erkenntnis des VwGH

Der VwGH erachtete die Revision für zulässig, da noch keine einschlägige Rechtsprechung des VwGH zur Anwendung des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat besteht.

Inhaltlich hielt der VwGH Folgendes fest: Sind grenzüberschreitende Sachverhalte steuerlich zu beurteilen, muss nach Ansicht des VwGH im ersten Schritt eine innerstaatliche Steuerpflicht geprüft werden. Im vorliegenden Fall ist somit das in- und ausländische Einkommen zu berücksichtigen, da die Dienstnehmerin gemäß § 1 Abs 2 EStG in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Auf dessen Basis wird ein Durchschnittssteuersatz ermittelt. Dieser wird anschließend auf die Einkünfte abzüglich jener, denen aufgrund des DBA das Besteuerungsrecht Österreichs entzogen wird, angewendet.

Betreffend die Steuerbefreiungen des § 3 EStG ist – der Argumentation des VwGH folgend – zu beachten, dass die Berechnung der Steuer nach den Normen des EStG erfolgt und somit nach dieser Regelung steuerbefreite Einkünfte aufgrund des innerstaatlichen Steuerrechts nicht in die Bemessungsgrundlage und auch nicht in den Tarifsteuersatz nach § 33 EStG mit einfließen. Eine Ausnahme hiervon bietet § 3 Abs 3 EStG, wo eine Sonderregelung explizit einen Progressionsvorbehalt auf steuerbefreite Einkünfte anwendet.

Das DBA Türkei ist dem OECD-MA nachgebildet, wobei erstes die Anwendung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass der Methodenartikel lediglich auf den Ansässigkeitsstaat, jedoch nicht – wie in diesem Revisionsfall – auf den Quellenstaat anwendbar ist.

Der Kommentar zum OECD-MA 1977 trifft in Tz 56 von Art 23A OECD-MA folgende Aussage:

„Paragraph 3 of Article 23 A relates only to the State of residence. The form of the Article does not prejudice the application by the State of source of the provisions of its domestic laws concerning the progression.“³⁾

Aus der Kommentierung ergibt sich nach Ansicht des VwGH zwar, dass nach dem OECD-MA ausdrücklich dem Ansässigkeitsstaat und nicht auch dem Quellenstaat der Progressionsvorbehalt eingeräumt wird. Es heißt jedoch in Tz 56 weiter, dass ein Abkommensverstoß nicht vorliege, wenn auch der Quellenstaat vom im Abkommen vorgesehenen Progressionsvorbehalt Gebrauch macht. Der VwGH führt auch Meinungen in der Literatur an, nach welchen das OECD-MA einem möglichen Progressionsvorbehalt im Quellenstaat nicht entgegensteht.⁴⁾

Aus diesem Grund entschied der VwGH, dass in jenen Fällen, in denen Österreich nur Quellenstaat ist, der betreffende Abgabepflichtige jedoch in Österreich gemäß § 1 Abs 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig ist, der Progressionsvorbehalt anzuwenden ist. Dies begründet der VwGH wörtlich wie folgt:

„Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht und das DBA Türkei die Heranziehung der türkischen Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes nicht verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach diesen türkischen Einkünften der Revisionswerberin.“

4. Würdigung

Der bisherigen Auslegungs- und Verwaltungspraxis⁵⁾ sowie der Rechtsprechung⁶⁾ nach waren ausländische Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts bisher nur dann zu berücksichtigen, wenn Österreich gleichzeitig auch Ansässigkeitsstaat iSd Art 4 OECD-MA ist, nicht jedoch, wenn sich zwar aufgrund eines Wohnsitzes eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich ergibt, Österreich aufgrund der Ansässigkeit des Abgabepflichtigen im anderen Staat aber nur Quellenstaat war.⁷⁾

Mit dem Erkenntnis vom 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067, leitet der VwGH die Zulässigkeit des Progressionsvorbehalts aus dem Welteinkommensprinzip der unbeschränkten Steuerpflicht ab (§ 1 Abs 2 EStG). Einer expliziten nationalen Regelung im EStG, wonach ein Progressionsvorbehalt zum Tragen kommt, wenn Österreich Einkünfte aufgrund eines DBA befreit, bedarf es nach Ansicht des VwGH nicht, da DBA für solche Konstellationen keinen Progressionsvorbehalt verbieten.



Auf den Punkt gebracht

Der VwGH bejahte die Rechtsfrage, ob in Österreich ein Progressionsvorbehalt auf ausländische Einkünfte anzuwenden ist, wenn ein Abgabepflichtiger zwar in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, abkommensrechtlich jedoch nicht ansässig ist und Österreich somit nur Quellenstaat ist. Die Zulässigkeit des Progressionsvorbehalts ist nach Ansicht des VwGH aus dem Welteinkommensprinzip der unbeschränkten Steuerpflicht in § 1 Abs 2 EStG abzuleiten.

³⁾ Tz 56 OECD-MK 2017 zu Art 23A OECD-MA 2017.

⁴⁾ Wassermeyer, Doppelbesteuerung (159. Lfg, 2022) Art 23A Rz 122, mwN; so auch Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht I/1 (47. Lfg, 2022) 201, Rz 44; Auer/Petutschnig/Resenig, Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt auch im Quellenstaat? SWI 2021, 116.

⁵⁾ Rz 7595 EStR.

⁶⁾ VwGH 29. 7. 2010, 2010/15/0021.

⁷⁾ Vgl EAS 3337 vom 24. 9. 2013 mit weiteren Verweisen.

Umgründungen

Einbringung von Mitunternehmeranteilen: Gesellschafterverrechnungskonten und rückbezogene Maßnahmen

Neue Gedanken aus der und für die Praxis

PETRA HÜBNER-SCHWARZINGER*)



Die Einbringung von Mitunternehmeranteilen ist eine sehr beliebte und häufig angewandte Technik – einerseits, wenn es um einen Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft geht und künftig eine GmbH die natürliche Person als Gesellschafter ablösen soll, andererseits, wenn „*die Personengesellschaft als Ganzes auf eine GmbH übertragen werden soll*“, im technischen Sinne die Übertragung aller Mitunternehmeranteile auf eine GmbH vorgenommen wird und es dadurch zum Anwachsen gemäß § 142 UGB des Vermögens der Personengesellschaft kommen soll. Man könnte viele Facetten iZm der Einbringung von Mitunternehmeranteilen beleuchten; Gegenstand dieses Beitrags soll die Auseinandersetzung mit den Gesellschafterver-

rechnungskonten aus unternehmensrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht sein. In weiterer Folge werden Überlegungen angestellt, wie sich das Verständnis von derartigen Verrechnungskonten auf Einbringungsverfahren und insbesondere die Erstellung von Einbringungsbilanzen niederschlägt.

1. Der Anteil an einer Personengesellschaft als Mitunternehmeranteil

Ein Anteil an einer Personengesellschaft, also die Stellung als Gesellschafter, stellt sich als Bündel aus Rechten und Pflichten dar, welches in der Regel insbesondere durch die Pflicht zur persönlichen Mitarbeit sowie die persönliche beschränkte oder unbeschränkte Haftung neben der Gesellschaft und durch den Anspruch auf (anteiligen) Gewinn charakterisiert wird. In der ertragsteuerlichen Diktion wird eine Personengesellschaft dann als Mitunternehmerschaft bezeichnet, wenn sie betriebliche Einkünfte erwirtschaftet. Der Anteil an einer Mitunternehmerschaft kann jener eines reinen Arbeitsgesellschafters, dh ohne Vermögensbeteiligung, sein, oder aber als Substanzbeteiligung ausgestaltet sein, dh der Gesellschafter (Mitunternehmer) hat Anspruch auf die seiner Quote entsprechenden stillen Reserven einschließlich Firmenwert.

Aus (ertrag- bzw umgründungs)steuerlicher Sicht wird in Rz 719 ff UmgrStR ausgeführt, dass der Mitunternehmeranteil neben dem fixen (starren) auch den variablen Kapitalanteil sowie Gewinnverrechnungskonten oder ausstehende Einlagen, eventuell vorhandenes Sonderbetriebsvermögen (Aktiva sowie Passiva, wie etwa anschaffungsbedingtes Fremdkapital) oder Ergänzungskapital (Aufwertungsbeträge oder zusammenschlussbedingtes Mehr- oder Minderkapital) umfasst. Aus steuerlicher Sicht ist – wie dargestellt – der Mitunternehmeranteil somit die Zusammenfassung aus sämtlichen Kapitalkonten, dh aus sämtlichen Beziehungen, die eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) mit dem Gesellschafter hat. Auch zum Mitunternehmeranteil zählen, wie bereits erwähnt, das Sonderbetriebsvermögen sowie das Ergänzungskapital. Hier wird schon verdeutlicht, dass die Betrachtungsweise für den Mitunternehmeranteil aus Sicht des Mitunternehmers und nicht aus der Sicht der Mitunternehmerschaft erfolgt.

Steuerlich ist es üblich, nur ein variables Kapitalkonto zu führen, in das sämtliche Gewinnverrechnungskonten, Verlustverrechnungskonten, ausstehende Einlagen, Entnahme-

*) Mag. Dr. Petra Hübner-Schwarzinger, MSc ist Steuerberaterin, beedete Sachverständige, zertifizierte Mediatorin, Fachvortragende, Fachautorin und Beraterin mit Schwerpunkt der Kollegenberatung auf dem Gebiet des Umgründungsrechts.

konten oder Einlagekonten fließen. Aus steuerlicher Sicht ist es somit weder gesetzlich vorgesehen noch Verwaltungsansicht oder gängige Praxis, beim variablen Kapitalkonto Unterschiede hinsichtlich Herkunft und Inhalt zu machen bzw zu hinterfragen, welche zivilrechtliche Position bzw welches gesellschaftsvertragliche Verständnis dahintersteht.

2. Unternehmensrechtliches Verständnis von Gewinnansprüchen bei Personengesellschaften

Der OGH beschäftigte sich im Urteil vom 23. 6. 2021, 6 Ob 90/21k, mit dem unternehmensrechtlichen Verständnis von Gewinnansprüchen bei Personengesellschaften.¹⁾ Die folgenden wesentlichen klarstellenden Aussagen werden getroffen:

- Die (nachstehenden) Ausführungen gelten für *jeden Typus von Personengesellschaft*, sei dies OG, KG oder GmbH & Co KG (!), und sind somit nicht bloß auf kapitalistische Personengesellschaften bezogen.
- Es bestehen keine besonderen gesetzlichen Regelungen für den *Gewinn- bzw Verlustausweis* (auch nicht für die GmbH & Co KG; Anmerkung der Verfasserin: Die AFRAC-Stellungnahme 18 ist „nur“ als Empfehlung zu verstehen).
- Der *Gewinnanspruch* des Gesellschafters entsteht bei Feststellung, frühestens mit Aufstellung des Jahresabschlusses. Festgehalten wird, dass die Aufstellung des Jahresabschlusses den geschäftsführenden Gesellschaftern vorbehalten ist; die Feststellung liegt im Zuständigkeitsbereich sämtlicher Gesellschafter.
- Der *Ausweis des laufenden Gewinns* hat somit im Gewinn/Verlust, also im Eigenkapital der Gesellschaft zu erfolgen; ein Ausweis als *Verbindlichkeit* kommt erst in den Folgejahren in Betracht.
- Ein *Auszahlungsanspruch* ist in Abhängigkeit von den gesellschaftsvertraglichen Regelungen gegeben: sehen diese ein Reglement zu Entnahmen („*Ausschüttungsbeschluss*“) vor, dann gilt dies dispositiv; ohne entsprechende Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag gilt das Prinzip der Vollausschüttung mit den Einschränkungen von § 122 Abs 1 Satz 2 UGB und § 168 Abs 1 Satz 1 UGB.

Da nun der Ausweis bzw die Qualifizierung eines Gewinnanspruchs insbesondere im Insolvenzfall dahingehend Bedeutung erlangt, ob ein Gesellschafter in eine Gläubigerstellung mutiert, wird wie folgt differenziert:

- Die Beteiligung des Gesellschafters kommt in seinem Kapitalanteil, bestehend aus seiner Einlageleistung, zum Ausdruck (Anmerkung der Verfasserin: *fixes Kapitalkonto*). Dieses bleibt künftig unverändert.
- Gewinne, Verluste und Entnahmen werden in der Regel auf einem zweiten Konto gebucht (Kapitalkonto II, Verrechnungskonto, Privatkonto; Anmerkung der Verfasserin: *variables Kapitalkonto*).²⁾ „*Das Kapitalkonto II kann aber einen Teil der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung oder eine rein schuldrechtliche Forderung ausweisen.*“³⁾ Die Bedeutung der Konten richtet sich rein nach der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung, nach den Gesellschafterbeschlüssen und nach der Art der ihrer Bildung zugrunde liegenden Geschäftsvorgänge. Gewisse Kriterien, zB eine Verzinsung, ein jederzeitiges Entnahmerecht ua können für bzw gegen den schuldrechtlichen Charakter sprechen.
- Sofern es zur Berücksichtigung von *Verlusten* auf ein und demselben Konto kommt, handelt es sich gesamthaft um ein Einlagen- (= Eigenkapital-)Konto. Bei einer Verwäs-

¹⁾ Siehe dazu ausführlich *Hirschler*, Rechnungslegung von Personengesellschaften im Spiegel der OGH-Rechtsprechung, RWZ 2022, 153 ff.

²⁾ Zum Zwei-Konten-Modell siehe die ständige Rechtsprechung, ua OGH 30. 9. 2002, 1 Ob 141/02w; 1. 9. 2010, 6 Ob 39/10v; 21. 12. 2015, 6 Ob 181/15h; 15. 3. 2021, 6 Ob 254/20a.

³⁾ *Hirschler*, RWZ 2022, 153 (155).

serung der Grenzziehung innerhalb eines Kontos kommt es somit zu einer „eigenkapitalbezogenen Infizierung“ des gesamten Kontos.

Zur Sicherstellung des Anspruchs von nicht ausgezahlten Gewinnanteilen als schuldrechtliche Position ist es daher ratsam, gesellschaftsvertraglich vom Zwei-Konten-Modell auf ein Drei-Konten-Modell umzusteigen und dadurch eine Trennung der Gewinn- und Verlustzuweisung zu erwirken.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten: Die unternehmensrechtliche Bilanzdarstellung einer Personengesellschaft ist vielfach vom sogenannten Zwei-Konten-Modell geprägt, was aus zivilrechtlicher Sicht haftungsrechtliche Nachteile für den Gesellschafter mit sich bringen kann. Eine Aufgliederung von Gewinnen und Verlusten und insbesondere die Darstellung von Gewinnen der Vorjahre als Verbindlichkeit nach entsprechenden gesellschaftsvertraglichen Regelungen werden empfohlen. Demgegenüber sind die steuerlichen Aussagen zum Mitunternehmeranteil simplifizierend geprägt von der Existenz eines fixen und (nur) eines (!) variablen Kapitalkontos. Es stellt sich die Frage, ob hier nicht ein Einklang zwischen unternehmensrechtlichem und steuerlichem Verständnis herzustellen wäre und welche Konsequenzen sich daran schließen würden.

3. Einbringung von Mitunternehmeranteilen und rückwirkende Maßnahmen

3.1. Rz 721 UmgrStR

Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch eine natürliche Person kann das variable Kapitalkonto tatsächlich entnommen werden; dies stellt eine Entnahme gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG dar. Es ist auch eine Entnahme durch eine sogenannte vorbehaltene Entnahme gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG möglich. Beide Maßnahmen führen zu einer Verminderung des variablen Kapitalkontos. Ein Zurückbehalten oder Verschieben des variablen Kapitalkontos gemäß § 16 Abs 5 Z 3 und 4 UmgrStG ist bei der Einbringung des gesamten Mitunternehmeranteils durch einen Mitunternehmer nicht möglich, weil das variable Kapitalkonto als solches ohne den Mitunternehmeranteil nicht bestehen kann.

Rz 721 UmgrStR führt für den Fall der Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeranteils aus, dass im Falle eines positiven variablen Kapitalkontos die Maßnahmen gemäß § 16 Abs 5 Z 1, Z 2 und Z 4 UmgrStG angewendet werden können. Dadurch wird das variable Kapitalkonto ganz oder teilweise zum eingebrachten oder zurückbehaltenen Mitunternehmeranteil des Einbringenden verschoben (Anmerkung der Verfasserin: Es werden in den UmgrStR keine weiteren Erläuterungen zur Frage gegeben, wann es sich dabei um eine Entnahme gemäß § 16 Abs 5 Z 1 oder Z 2 UmgrStG oder um eine Verschiebung gemäß § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG handelt).

Wird ein Mitunternehmeranteil mit einem negativen variablen Kapitalkonto eingebracht, ist dieses negative variable Kapitalkonto (aliquot) auf die übernehmende Körperschaft zu übertragen. Hinsichtlich der rückwirkenden Maßnahmen steht nur die tatsächliche (bare) Einlage gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG zur Abdeckung des negativen Kapitalkontos zur Verfügung.

Durch die Ausführungen in den Richtlinien zeigt sich wiederum, dass keine Differenzierung getroffen wird, wie/wodurch das variable Kapitalkonto entstanden ist bzw woraus es sich zusammensetzt.

3.2. Darstellung der Einbringungsbilanz

Die bisherigen Ausführungen sollen in weiterer Folge anhand der Darstellung einer Einbringungsbilanz eines Mitunternehmeranteils anlässlich der Einbringung eines (aller) Mitunternehmeranteile/s vertieft werden.

Auszug aus einer unternehmensrechtlichen Schlussbilanz einer KG mit den natürlichen Personen A und B als Gesellschafter:

Unternehmensrechtliche KG-Bilanz			
Forderung B	2.000,00	fixes Kapitalkonto A	500,00
		Gewinnverrechnung A	2.000,00
		fixes Kapitalkonto B	500,00
		Gewinnverrechnung B	1.000,00
			4.000,00
		Verbindlichkeit A	4.000,00

Wie ersichtlich sind für die beiden Gesellschafter fixe Kapitalkonten angelegt; diese geben ihre bedungene Einlage wieder. In den Gewinnverrechnungskonten steht der Jahresgewinn, der durch die Feststellung des Abschlusses durch die entsprechenden Organe fixiert und als solcher auszuweisen ist. Weiters ist für A eine Verbindlichkeit eingestellt; diese stellt nicht entnommene, zur Auszahlung bereitgestellte Vorjahresgewinne dar. Anzumerken ist an dieser Stelle bereits: Wenn es in der Bilanz der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) eine Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter gibt, dann hat dieser wohl spiegelbildlich eine entsprechende Forderung (in seinem Sonderbetriebsvermögen). Für B ist eine Forderung ausgewiesen; diese resultiert aus rückforderbaren Überentnahmen.

Ausgehend von der Annahme, dass es keine betraglichen Abweichungen zwischen den unternehmensrechtlichen und den steuerlichen Buchwerten der Bilanzpositionen gibt und somit die Kapitalkonten für den Gesellschafter betraglich ident sind, stellt sich der entsprechende Auszug der steuerlichen Bilanz zur Ableitung der Einbringungsbilanz wie folgt dar:

Steuerliche KG-Bilanz			
Forderung B	0,00	fixes Kapitalkonto A	500,00
		variables Kapitalkonto A	6.000,00
		fixes Kapitalkonto B	500,00
		variables Kapitalkonto B	- 1.000,00
			6.000,00
		Verbindlichkeit A	0,00

Möchte A nun seinen Mitunternehmeranteil zur Gänze einbringen, könnte er dies durch Aufnahme sämtlicher Positionen des Mitunternehmeranteils durchführen.

Einbringungsbilanz A (herkömmlich)			
Mitunternehmeranteil	6.500,00	fixes Kapitalkonto	500,00
		variables Kapitalkonto	6.000,00
		Entnahme	-
		Einbringungskapital	6.500,00
		Entnahmeverbindlichkeit	-

Anders dargestellt wäre dies jedoch aus der Sichtweise des einbringenden Mitunternehmers, der die gesamten Bestandteile seines Mitunternehmeranteils einbringt:

Einbringungsbilanz A (neu)

Mitunternehmeranteil:		fixes Kapitalkonto	500,00
- fix	500,00	variables Kapitalkonto	2.000,00
- variabel	2.000,00	Sonderbetriebsvermögen	4.000,00
- Forderung aus SBV	4.000,00	Einbringungskapital	6.500,00
	6.500,00		

Es wird in dieser Darstellungsweise der einzubringende Mitunternehmeranteil aktivseitig „zerlegt“ in die aus der Sicht des Einbringenden einzelnen einzubringenden Bestandteile, welche auch seine Forderung aus dem Sonderbetriebsvermögen hinsichtlich seines Gewinnanspruchs aus den Vorjahren enthält. Konsequenterweise tritt die übernehmende GmbH in die Gläubigerstellung ein, da sie ja nun die Forderung übernimmt, und im Falle eines Anwachsens (Übergang des gesamten Vermögens der KG) würde die Forderung mit der in der KG-Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeit gegenüber A zusammenfallen. Das Einbringungskapital mit hier 6.500,00 wird in der GmbH zur (in der Regel ungebundenen) Kapitalrücklage und ins Einlagen-EVI aufgenommen.

3.3. Rückwirkende Maßnahme

Ist nun geplant, dass der Mitunternehmeranteil seinen Gewinn der letzten Jahre (unternehmensrechtlich ausgedrückt unter Verbindlichkeiten) nicht überträgt, so ist dies in der herkömmlichen Darstellung der Einbringungsbilanz als Entnahme gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG oder als vorbehaltene Entnahme gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG darzustellen. Im Falle einer Entnahme wäre möglicherweise eine tatsächliche Entnahme, dh die Aufbringung der entsprechenden liquiden Mittel, vor der Unterfertigung des Einbringungsvertrags erforderlich, da ja im Falle einer Maßnahme gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG die 50-%-Grenze vom Verkehrswert zu beachten wäre. Beides führt in der Praxis häufig zu Situationen, die vom Einbringenden nicht gewünscht sind und sachlich auch nicht gerechtfertigt erscheinen.

Einbringungsbilanz A (herkömmlich)

Mitunternehmeranteil	6.500,00	fixes Kapitalkonto	500,00
		variables Kapitalkonto	6.000,00
		Entnahme	- 4.000,00
		Einbringungskapital	2.500,00
		Entnahmeverbindlichkeit	4.000,00
			6.500,00

Alternative Darstellung: Versteht man den Gewinn als Auszahlungsanspruch, wäre die bilanzielle Darstellung wie folgt:

Einbringungsbilanz A (neu)

Mitunternehmeranteil:		fixes Kapitalkonto	500,00
- fix	500,00	variables Kapitalkonto	2.000,00
- variabel	2.000,00	Sonderbetriebsvermögen	-
- Forderung aus SBV	-		2.500,00
	2.500,00		

Wie erkennbar, stellt sich die Einbringungsbilanz in der herkömmlichen und der Alternativdarstellung anders dar. Während in der herkömmlichen Einbringungsbilanz die Nichtübertragung eines Teiles des variablen Kapitalkontos als Entnahme und damit als rückwirkende Maßnahme mit all den damit verbundenen Regeln verstanden wird, wird in der Alternativdarstellung die Position „Forderung aus dem Sonderbetriebsvermögen“, die ja letztlich der Verbindlichkeit aus dem Gewinnanspruch gegenüberstehen muss, nicht eingebracht.

Es ergibt sich daraus keine Veränderung des steuerlichen Einbringungskapitals (und dadurch der steuerlichen Anschaffungskosten bei der übernehmenden Gesellschaft). Bei der KG bleibt die Verbindlichkeit gegenüber A bestehen.

Kommt es zur Anwachsung der Personengesellschaft bei der übernehmenden Gesellschaft, da sämtliche Mitunternehmeranteile eingebracht werden, ändert dies auch nichts daran, dass die Verbindlichkeit der KG gegenüber dem A aufgrund der Vermögensübertragung auf die GmbH übergeht und von dieser dem A gegenüber getilgt werden muss.

Demgegenüber steht die Mitübertragung des Gewinnanspruchs auf die Kapitalgesellschaft. Ist somit in der Einbringungsbilanz die Forderung als Teil des Einbringungsvermögens aufgenommen, was sich einbringungskapitalerhöhend darstellt, kommt es auf Ebene der übernehmenden Körperschaft zu einer entsprechend höheren Kapitalrücklage, zu einem höheren Einlagenevidenzkonto und auf Ebene des Gesellschafters zu steuerlich höheren Anschaffungskosten. Demnach ist eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung in ebendieser Höhe möglich. Dies ändert nichts daran, dass die Forderung auf die übernehmende Gesellschaft übergeht, und bei der Personengesellschaft gibt es einen Gläubigerwechsel; die Verbindlichkeit besteht nun gegenüber der GmbH. Im Falle des Anwachsens und der Übertragung des gesamten Vermögens der Personengesellschaft fallen Forderung und Verbindlichkeit bei der übernehmenden Körperschaft zusammen.

3.4. Einbringung eines Mitunternehmeranteils mit einem (durch Überentnahmen entstandenen) negativen Kapitalkonto

Gleichermaßen kann man die Darstellungen der Einbringungsbilanzen für den Mitunternehmer B darstellen, demgegenüber eine Forderung der KG besteht. Nachstehend die Option, dass sämtliche Teile des Mitunternehmeranteils eingebracht werden sollen:

Einbringungsbilanz B (herkömmlich)			
Mitunternehmeranteil	- 500,00	fixes Kapitalkonto	500,00
		variables Kapitalkonto	- 1.000,00
		Einlage	0,00
		Einbringungskapital	- 500,00
Einbringungsbilanz B (neu)			
Mitunternehmeranteil:		fixes Kapitalkonto	500,00
- fix	500,00	variables Kapitalkonto	1.000,00
- variabel	1.000,00	Sonderbetriebsvermögen	- 2.000,00
- Verbindlichkeit	- 2.000,00	Einbringungskapital	- 500,00
	- 500,00		

Nun die Darstellung, wenn die Forderung der KG gegenüber B nicht auf die GmbH übergehen soll; dies kommt in der herkömmlichen Darstellung einer Einlage gleich. In der Alternativdarstellung ist die von B in dessen Sonderbetriebsvermögen gehaltene Verbindlichkeit nicht Gegenstand der Einbringung.

Einbringungsbilanz B (herkömmlich)

Mitunternehmeranteil	- 500,00	fixes Kapitalkonto	500,00
		variables Kapitalkonto	- 1.000,00
Forderung	2.000,00	Einlage	2.000,00
	<u>1.500,00</u>	Einbringungskapital	<u>1.500,00</u>

Einbringungsbilanz B (neu)

Mitunternehmeranteil:		fixes Kapitalkonto	500,00
- fix	500,00	variables Kapitalkonto	1.000,00
- variabel	1.000,00	Sonderbetriebsvermögen	<u>0,00</u>
- Verbindlichkeit aus SBV	0,00	Einbringungskapital	1.500,00
	<u>1.500,00</u>		

**Auf den Punkt gebracht**

Ist die Zusammenfassung sämtlicher Ansprüche und Verpflichtungen gegenüber einem Gesellschafter einer Personengesellschaft in seinem variablen Kapitalkonto gerechtfertigt? Dies könnte man unter Heranziehung der ständigen Rechtsprechung des OGH hinterfragen. Wenn man der unternehmensrechtlichen Darstellung auch steuerlich folgt, kommt man iZm der Einbringung von Anteilen an einer Personengesellschaft (Mitunternehmeranteilen) möglicherweise zu einem Perspektivenwechsel: Die Betrachtung aus der Sicht des Einbringenden führt dazu, dass man einen Gewinnanspruch aus der Personengesellschaft mit einer Forderung (im Sonderbetriebsvermögen) ansetzt, eine Rückzahlungsverpflichtung mit einer Verbindlichkeit. Diese Sichtweise führt im Rahmen der Einbringungsbilanz zu einer anderen Darstellungsform, und die Inanspruchnahme des Repertoires des § 16 Abs 5 UmgrStG erhält ein neues Verständnis.

Energiekostenzuschuss für Unternehmen wird erweitert

Quelle: Pressemitteilung des BMAW vom 22. 12. 2022.

Kurz vor Weihnachten hat die Regierung beschlossen, den Energiekostenzuschuss für energieintensive Unternehmen zu verlängern und zu erweitern.

Der Energiekostenzuschuss 1 wurde mit einer eigenen Antragsphase verlängert. Der ursprüngliche Förderzeitraum für den Energiekostenzuschuss 1 galt für Februar bis September und wurde nun bis Ende Dezember 2022 verlängert.

Mit dem Energiekostenzuschuss 2, der für das gesamte Jahr 2023 gilt, werden österreichische Unternehmen in fünf Stufen gefördert. Pro Unternehmen können für 2023 Zuschüsse von 3.000 Euro bis 150 Mio Euro ausbezahlt werden, wobei in den ersten beiden Stufen bis zu einer Fördersumme von 4 Mio Euro die Voraussetzung des Nachweises einer Mindestenergieintensität entfällt.

Die Förderintensität wird in der Stufe 1 von 30 % auf 60 % verdoppelt und in der Stufe 2 von 30 % auf 50 % erhöht. Das heißt, dass in der ersten Stufe 60 % des Kostenanstiegs der Mehrkosten von Energie gefördert werden. Unterstützung gibt es in Stufe 1 ua für Treibstoffe, Strom, Erdgas, Wärme/Kälte, Dampf und Heizöl.

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Grundbuchseintragungsgebühr

Irrelevanz fehlender Kostenäquivalenz und exzessiver Querfinanzierung

GEORG KOFLER*)



In seinem Beschluss vom 28. 11. 2022, E 1762/2022, teilte der VfGH verfassungsrechtliche Bedenken gegen die prozentuelle Grundbuchseintragungsgebühr nicht. Der Gesetzgeber habe einen weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, eine strenge Kostenäquivalenz im Einzelfall sei nicht erforderlich, und im Lichte der Nutzenäquivalenz bestünden keine Bedenken, dass die Eintragungsgebühr nach dem „Wert des Rechtes“ bemessen wird. Dieser Beitrag zeigt auf, dass der VfGH damit allfälligen Schranken einer Querfinanzierung innerhalb des Justizsystems eine Absage erteilt.

1. Überblick und Problemstellung

Der Titel dieses Beitrags mag auf den ersten Blick überraschen, passieren doch jährlich tausende Grundbuchseintragungen ohne verfassungsrechtliches „Störgefühl“. Auch dem VfGH war dieses Thema zuletzt nur einen Ablehnungsbeschluss wert.¹⁾ Bei genauerer Betrachtung überrascht dies jedoch in mehrfacher Hinsicht, wie es im Folgenden in der gebotenen Kürze aufzuzeigen gilt. Dabei steht nicht die Kumulation mit der Grunderwerbsteuer im Vordergrund, sondern das Fehlen jeglicher Kostenäquivalenz und die Unstimmigkeiten in der Binnenstruktur des Gebührensystems.

Den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren unterliegt nach § 1 Abs 1 Gerichtsgebührengesetz (GGG)²⁾ „die Inanspruchnahme der Tätigkeit der Gerichte, Staatsanwaltschaften und Justizverwaltungsbehörden einschließlich der an diese gerichteten Eingaben sowie die Führung der öffentlichen Bücher, Urkundensammlungen sowie einsichtsfähigen Register“. Gemeint ist damit die „konkrete Inanspruchnahme der Tätigkeit der Gerichte und Justizverwaltungsbehörden“.³⁾ Das GGG regelt auch die prozentuelle Eintragungsgebühr für Eintragungen im Grundbuch. Die Eintragungsgebühr beträgt 1,1 % „vom Wert des Rechtes“ (TP 9 lit b Z 1 GGG), wobei der Wert des Rechtes bei einem Kauf der Kaufpreis zuzüglich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist (§ 26 Abs 3 GGG), sofern keine außergewöhnlichen Umstände vorliegen. Das System der Gerichtsgebühren ist systematisch darauf ausgerichtet, die finanziellen Mittel zu erheben, um die „Kernaufgaben der Justiz [...] erfüllen zu können“.⁴⁾ Zumindest eines seiner Ziele ist die „Annäherung an die Kostenwahrheit“.⁵⁾ Im System der Abgaben ist damit das Gerichtsgebührensysteem ersichtlich in materieller und politischer Hinsicht auf die Finanzierung des Justizsektors gerichtet und gliedert sich insofern mit einer eigenen Binnenstruktur in das Abgaberecht ein.

*) Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. ist Universitätsprofessor für internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) VfGH 28. 11. 2022, E 1762/2022 (Ablehnungsbeschluss). Der Autor war Beschwerdeführer in diesem Verfahren, wobei die wesentlichen verfassungsrechtlichen Argumente bereits in einer älteren wissenschaftlichen Arbeit des Autors entwickelt wurden (siehe Kofler, Überlegungen zur mehrfachen Abgabenbelastung des entgeltlichen Grundstückserwerbs, SPRW 2014, 41 [41 ff]).

2) BGBl 1984/501 idGF.

3) ErlRV 366 BlgNR 16. GP, 29.

4) So der wiederholte Hinweis in ErlRV 113 BlgNR 24. GP, 1, 20 und 21.

5) ErlRV 113 BlgNR 24. GP, 20.

Die Zielsetzung der Gebührenfinanzierung des Justizsektors steht in einem gewissen Widerspruch zur – auch von staatlicher Seite geprägten⁶⁾ – öffentlichen Wahrnehmung, dass das Justizsystem als Kernaufgabe des Staates zumindest zu einem Gutteil durch das allgemeine Steuersystem und damit durch das gesamte Steuervolk finanziert wird. Dies ist indessen nicht der Fall, ist doch das Justizsystem traditionell nicht steuer-, sondern gebührenfinanziert. Andererseits werden die zu entrichtenden Gerichtsgebühren – fälschlicherweise – vielfach als Geldleistung für eine kostenmäßig zumindest grob äquivalente konkrete Gegenleistung des öffentlichen Sektors verstanden.⁷⁾ Beide Missverständnisse hängen zusammen. So entspricht es durchaus dem allgemeinen – und auch finanzwissenschaftlichen – Sprachverständnis, dass Gebühren Geldleistungen sind, die der Einzelne als Gegenleistung für individuell zurechenbare Leistungen der öffentlichen Verwaltung zu erbringen hat.⁸⁾ Während aber die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung bei den Gebühren für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen und -anlagen („kommunale Nutzungsgebühren“) in der Tat von einem gewissen Kostenüberschreitungsverbot („Äquivalenzprinzip“) ausgeht,⁹⁾ liegt dem allgemeinen Gebührenbegriff keine zwingende Kostenäquivalenzüberlegung zugrunde. Dies zeigt sich schon darin, dass etwa die – ohnehin zur festen Eingabengebühr hinzutretenden – Eintragungsgebühren als Prozentsatz (1,1 %) vom Wert nach § 26 GGG bemessen werden, wohingegen der Gerichtsaufwand für die Eintragung wohl tendenziell wertunabhängig sein wird, jedenfalls aber nicht als Prozentsatz des Wertes steigt. Die Eintragungsgebühr tritt damit als „Prozentgebühr“ zur Grunderwerbsteuer hinzu.

2. Rechtsprechung zur Verfassungskonformität von prozentualen Gerichtsgebühren

Gerichtsgebühren beziehen sich zwar auf Leistungen des Staates, sind aber keine Gebühren im Sinne eines Entgelts für eine bestimmte Leistung, keine „Gegenleistung für den Arbeitsaufwand der Gerichte“¹⁰⁾ oder „Entlohnung“ des Gerichts,¹¹⁾ weil es sich um „öffentliche Abgaben“ iSd § 5 F-VG handle.¹²⁾ So macht auch § 1 Abs 1 GGG deutlich, dass die Gerichtsgebühren zwar für die Inanspruchnahme der Gerichte zu leisten sind, aber nicht nach einem Prinzip der Kostenäquivalenz, sondern „nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen und des angeschlossenen, einen Bestandteil dieses Bundesgesetzes bildenden Tarifs“. Es ist daher lediglich fraglich, ob die Ausgestaltung der Eintragungsgebühr dem Sachlichkeitsgebot entspricht, wobei nach der Rechtsprechung des VfGH in diesem Bereich die Auswahl des Besteuerungsgutes und Besteuerungsmaßes vor allem durch Kosten- oder Nutzenäquivalenzüberlegungen gerechtfertigt sein muss,¹³⁾ wenngleich die Nutzenäquivalenzüberlegung in § 1 Abs 1 GGG nicht ausdrück-

⁶⁾ Dem wird zB auch nicht durch die Broschüre des BMF, *Wohin fließt der Steuereuro?* (2010) 12, entgegengetreten, wo in einem Beispielfall davon die Rede ist, dass ein gewisser Betrag der „Steuerleistung von Frau und Herrn Muster“ (nämlich 3,9 %) „in die Staats- und Rechtssicherheit, also unsere Polizei und die Gerichte“ fließt. Das stimmt wohl statistisch, erweckt aber natürlich den Eindruck, dass das Gerichtssystem durch das gesamte Steuervolk finanziert wird.

⁷⁾ Siehe auch die entsprechenden Vorbringen zB in VwGH 31. 5. 1995, 95/16/0097 („Entlohnung“ des Gerichts), und VwGH 18. 9. 2003, 2003/16/0040 („Gegenleistung für den Arbeitsaufwand der Gerichte“).

⁸⁾ *Kofler in Kneihls/Lienbacher*, Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (25. Lfg, 2020) § 5 F-VG Rz 13.

⁹⁾ Siehe zB VfSlg 16.319/2001 und 16.690/2002, sowie vorgehend zB VfSlg 5.028/1965; 5.945/1969; 7.583/1975; 8.847/1980; 9.889/1983; 11.294/1987; 11.559/1987.

¹⁰⁾ So das Vorbringen in VwGH 18. 9. 2003, 2003/16/0040.

¹¹⁾ So das Vorbringen in VwGH 31. 5. 1995, 95/16/0097.

¹²⁾ VwGH 22. 3. 1984, 83/15/0079; 17. 9. 1992, 91/16/0108; 31. 5. 1995, 95/16/0097; 27. 2. 1997, 97/16/0003; 30. 4. 2003, 2000/16/0086. Diese Begründung greift wohl in isolierter Betrachtung deshalb zu kurz, sind doch auch kostenäquivalent auszugestaltende Gebühren definitionsgemäß Abgaben im finanzverfassungs- und finanzausgleichsrechtlichen Sinne; siehe auch VfSlg 6.028/1969 und *Kofler in Kneihls/Lienbacher*, Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (25. Lfg, 2020) § 5 F-VG Rz 4 ff.

¹³⁾ Siehe nur VfSlg 14.473/1996; 16.048/2000; 18.070/2007; 19.487/2011; 19.914/2014.

lich als Zielsetzung des Gerichtsgebührensystems zum Ausdruck kommt („Inanspruchnahme“, „Führung“).

Auf dieser Basis hat der VfGH bislang folgende Erwägungen zur Verfassungskonformität des Systems der Gerichtsgebühren als solches – und insbesondere jenes der Prozentualgebühren in TP 9 lit b GGG – herangezogen:

- Dem Gesetzgeber stehe bei der Festsetzung und Bemessung von Gerichtsgebühren ein weiter rechtspolitischer Gestaltungsspielraum zu.¹⁴⁾
- Bei Gerichtsgebühren sei eine „Äquivalenz im Einzelfall“ in dem Sinn, dass die Gebühr – zumindest in einer Durchschnittsbetrachtung – dem bei Gericht verursachten Aufwand entspricht, nicht erforderlich.¹⁵⁾ Die Erzielung fiskalischer Erträge für den Steuergläubiger sei daher nicht ausgeschlossen.¹⁶⁾
- Abzulehnen sei die Auffassung, der dem Gericht verursachte Arbeitsaufwand sei für die Grundbuchseintragung bei der Gerichtsgebührenpflicht zu berücksichtigen.¹⁷⁾ Vielmehr wird es als sachlich angesehen, wenn der Gesetzgeber bei der Festlegung des Tarifs etwa das vermutete Interesse der Parteien oder ihre Finanzkraft heranzieht.¹⁸⁾
- Zudem sei es verfassungsrechtlich unbedenklich, dass je nach dem Interesse der Parteien an der Inanspruchnahme der Tätigkeit der Gerichte iSd § 1 GGG dem Prinzip der Nutzenäquivalenz folgend unterschiedlich hohe Gerichtsgebühren anfallen.¹⁹⁾ So dürfe eine „Berücksichtigung des Nutzens der Eintragung [...] auch im Bereich von Gerichtsgebühren keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen“.²⁰⁾
- Es entspreche in Gebührensachen dem Sachlichkeitsgebot, wenn der Gesetzgeber bei der Erlassung von Gesetzen von einer Durchschnittsbetrachtung ausgeht,²¹⁾ wobei auch die Anknüpfung der Gerichtsgebühren an leicht feststellbare äußere Merkmale (zB Höhe des Kaufpreises, Höhe der Kapitalerhöhung) sachgerecht sei.²²⁾ Auch dürfe der Gesetzgeber Gesichtspunkte der Verwaltungsökonomie berücksichtigen.²³⁾

Vor diesem Hintergrund hegte der VfGH auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die prozentuale Eintragungsgebühr. Insbesondere auf Basis von VfSlg 11.751/1988, 18.070/2007 und 19.487/2011²⁴⁾ lag damit schon bisher die – auch im vorliegenden Ablehnungsbeschluss bekräftigte – Schlussfolgerung nahe, dass die Eingriffswirkung der Prozentualgebühr für Grundbuchseintragungen, die umso höher ausfällt, je höher der Wert des Grundstücks ist, angesichts einer Nutzenäquivalenz per se nicht unsachlich ist, und zwar selbst dann, wenn sie eine erhebliche Abgabenbelastung nach sich zieht und zudem keine absolute Obergrenze besteht.²⁵⁾ Im Einklang mit der allgemeinen gleichheitsrechtlichen Judikatur des VfGH²⁶⁾ wird eine Verfassungswidrigkeit auch nicht dadurch

¹⁴⁾ Dazu zB VfSlg 19.914/2014; 19.943/2014.

¹⁵⁾ VfSlg 11.298/1987; 11.751/1988; VfGH 11. 3. 1992, B 1166/91 (unveröffentlichter Ablehnungsbeschluss); 9. 6. 1997, B 472/97 (unveröffentlichter Ablehnungsbeschluss); VfSlg 17.092/2003; 18.070/2007; 19.487/2011; 19.590/2011; 19.666/2021; 19.914/2014; 20.243/2018; siehe zB auch VwGH 30. 4. 2003, 2000/16/0086; 18. 9. 2003, 2003/16/0040.

¹⁶⁾ So explizit zum GebG VfSlg 17.958/2006.

¹⁷⁾ VwGH 30. 4. 2003, 2000/16/0086 (zu TP 9 lit b Z 1); siehe auch VwGH 2. 7. 1998, 96/16/0105.

¹⁸⁾ VfSlg 17.092/2003.

¹⁹⁾ VfSlg 18.070/2007.

²⁰⁾ Siehe den in VfSlg 19.487/2011 wiedergegebenen Prüfungsbeschluss.

²¹⁾ VfSlg 16.454/2002; 17.414/2004; 19.590/2011; 19.943/2014.

²²⁾ VfSlg 11.751/1988; 19.590/2011; 19.943/2014; siehe auch den in VfSlg 19.487/2011 wiedergegebenen Prüfungsbeschluss.

²³⁾ VfSlg 19.943/2014.

²⁴⁾ Siehe zB auch BVwG 17. 1. 2019, L527 2200688-1.

²⁵⁾ Siehe VwGH 17. 11. 1983, 82/15/0148 (zur 1,1%igen Eintragungsgebühr für Schiffshypotheken).

²⁶⁾ Siehe zur verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit von Härtefällen allgemein VfSlg 19.031/2010.

hervorgehoben, dass in Einzelfällen durch die Vorschreibung von Gebühren Härten entstehen.²⁷⁾ Allerdings muss das System in sich, also in seiner Binnenstruktur, konsistent ausgestaltet sein, um verfassungsrechtlich bestehen zu können.²⁸⁾

3. Argumente gegen die Verfassungskonformität der Eintragungsgebühr

Die stehsatzförmigen Begründungsformeln des VfGH verdecken allerdings gewisse Unstimmigkeiten in der Rechtsprechung. Der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall ersuchte den VfGH daher – wenn auch leider vergeblich –, seine Rechtsprechung zum System der Eintragungsgebühr unter zwei Gesichtspunkten zu überdenken, nämlich hinsichtlich des empirischen Abweichens von jeglicher Kostenäquivalenz einerseits und der exzessiven Querfinanzierung anderer Sparten des Justizsystems andererseits.

Wenn nämlich der VfGH keine „strenge“ Äquivalenz im Einzelfall fordert, zeigte sich in der jüngeren Rechtsprechung, dass eine Gerichtsleistung in einem gewissen Umfang durchaus erbracht werden muss,²⁹⁾ Wertdifferenzierungen auf ihre Sachlichkeit zu überprüfen sind³⁰⁾ und schließlich wohl eine allgemeine Grenze dort liegt, wo eine „Exzessivität“ besteht, die letztlich zur Unsachlichkeit der Regelung führt.³¹⁾ Es war somit bislang kein kategorischer Ausschluss des Kostenäquivalenzprinzips als Prüfungsmaßstab zu unterstellen.³²⁾ In der Tat betonte der VfGH, dass es „dem Gesetzgeber freisteht, im Hinblick auf Kostenwahrheit und Verursacherprinzip Gebühren für die Inanspruchnahme der Gerichte vorzusehen“,³³⁾ was wiederum zu implizieren schien, dass ein exzessives Abweichen von Kostenwahrheit und Verursacherprinzip nicht mehr vom gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum gedeckt ist. Ein Kernargument basiert daher auf dem Auseinanderklaffen von Zielsetzung und Realität: Wenn nämlich der Gesetzgeber einerseits Gebühren für die Inanspruchnahme der Gerichte nur „im Hinblick auf Kostenwahrheit und Verursacherprinzip“ vorsehen darf³⁴⁾ und andererseits eine Gebühr nur an eine erbrachte Gerichtsleistung geknüpft werden darf,³⁵⁾ impliziert dies, dass der Gesetzgeber mit der Gestaltung der Eintragungsgebühr seinen – durchaus erheblichen³⁶⁾ – Gestaltungsspielraum überschritten hat: Denn gerade auch im Lichte des in § 1 Abs 1 GGG normierten Inanspruchnahmekonnexes von Gerichtsgebühren schien es sachlich nicht gerechtfertigt, wenn sich der Gesetzgeber zwar an einer – typisierenden – „Nutzenäquivalenz“ durch die Wertanknüpfung der Gebühr orientiert, dabei aber exzessiv von jeglicher kostenorientierten Äquivalenz – also einer Kostenwahrheit und dem Verursacherprinzip³⁷⁾ – abweicht.³⁸⁾ In der Tat ist es nämlich verfassungswidrig, „wenn das Gebührensystem nicht nur in Ausnahmefällen ein Missverhältnis zwischen der Höhe der Gebühr einerseits sowie dem Aufwand der Behörde und dem Vorteil für den Antragsteller andererseits bewirkt“. ³⁹⁾

Von einer auch nur annähernden Kostenäquivalenz kann aber keine Rede sein: So klaffen Eintragungsgebühren einerseits und damit zusammenhängende Kosten des Jus-

²⁷⁾ VfSlg 17.092/2003; 19.590/2011.

²⁸⁾ VfSlg 19.943/2014; *Bezemek*, Gerichtsgebühren in grundrechtlicher Betrachtung, JRP 2018, 240 (242).

²⁹⁾ VfSlg 19.590/2011 (zur Verfassungswidrigkeit der Vorschreibung bestimmter Gebühren für die Anfertigung von Kopien durch die Parteien unabhängig von der Inanspruchnahme der Gerichtsinfrastruktur).

³⁰⁾ VfGH 19.487/2011 (zur Anknüpfung an Einheitswerte).

³¹⁾ VfSlg 18.070/2007 (zum Streitwert als Bemessungsgrundlage für eine prozentuale Gerichtsgebühr).

³²⁾ *Bezemek*, JRP 2018, 240 (243), unter Hinweis auf *Kofler*, SPRW 2014, 41 (49 ff).

³³⁾ VfSlg 19.943/2014, unter Hinweis auf VfSlg 19.590/2011; 19.666/2021; 20.243/2018.

³⁴⁾ VfSlg 19.943/2014.

³⁵⁾ VfSlg 19.590/2011 (zur Verfassungswidrigkeit der Vorschreibung bestimmter Gebühren für die Anfertigung von Kopien durch die Parteien unabhängig von der Inanspruchnahme der Gerichtsinfrastruktur).

³⁶⁾ Siehe zB VfSlg 19.666/2012; 19.914/2014; 20.243/2018.

³⁷⁾ Dazu VfSlg 20.243/2018.

³⁸⁾ Siehe auch *Bezemek*, JRP 2018, 240 (242 ff).

³⁹⁾ VfSlg 19.914/2014.

tizwesens stark auseinander,⁴⁰⁾ sodass diesen offenbar kein über die Einnahmenbeschaffung hinausgehender, rechtfertigender Lenkungszweck innewohnt (und überdies in aller Regel bereits eine wertabhängige Vorbelastung mit Grunderwerbsteuer besteht). Wie bereits erwähnt ist das österreichische Justizsystem nicht durch das allgemeine Steuersystem finanziert, sondern durch Gerichtsgebühren sogar „überdeckt“: So beträgt die Kostendeckung im Gerichtssystem im weiteren Sinne rund 109,84 %, ⁴¹⁾ womit Österreich auch europäischer Spitzenreiter ist und sein Gerichtssystem durch Gebühren mehr als selbstfinanziert, ja sogar einen „Gewinn“ macht.⁴²⁾ Darüber hinaus wird das Justizsystem in einem erheblichen Ausmaß durch das Grundbuch „querfinanziert“, stellt doch dieses mit seinen jährlich über 170.000 Tagebuchzahlen, die Eigentumseintragungen im Grundbuch betreffen,⁴³⁾ ein „profit maker“ dar: Aus mehreren parlamentarischen Anfragebeantwortungen lassen sich für den Zeitraum von 2000 bis 2012 Daten hinsichtlich der Ausgaben des Justizsektors als auch der Einnahmen entnehmen.⁴⁴⁾ Im Ergebnis deckten die Gebühreneinnahmen im Schnitt der Jahre 2000 bis 2012 rund 72,6 % der gesamten Justizkosten (samt Justizanstalten) bzw rund 103,0 % der Kosten des Gerichtssystems. Erleuchtend ist hier zudem, dass die Einnahmen aus dem Posten „Grundbuch und Sonstiges“ daran einen massiven Anteil hatten: Rund 68,9 % der Kosten des Gerichtssystem wurden dadurch gedeckt. So wurden etwa im Jahr 2012 knapp 69 % der Kosten des Gerichtssystems alleine durch das Grundbuch abgedeckt, und rund 80 % der Gesamtgebühreneinnahmen stammten aus dem Grundbuch. Dem steht der Umstand gegenüber, dass auf das Grundbuch nur ein Bruchteil der Gesamtkosten des Gerichtssystems entfiel, und zwar – selbst bei außerordentlich großzügiger Kostenzuordnung – offenbar weniger als 6 %. Anders gewendet: Das Grundbuch warf im Jahr 2012 daher auf Basis dieser Schätzungen einen „Gewinn“ von mehr als 450 Mio Euro ab bzw deckte seine Kosten jedenfalls zu weit mehr als 1.000 %. An diesen Größenordnungen dürfte sich auch seither wenig geändert haben; ganz im Gegenteil ist der Überschuss im Justizsystem durch Gerichtsgebühren sogar gestiegen (und zwar auf 117 % im Jahr 2016⁴⁵⁾), und der relative Anteil der Grundbuchsgebühren dürfte sich seither nicht relevant verändert haben.

Aufgrund der Dimension dieser Diskrepanz kann daher von einer wertmäßigen Äquivalenz im Sinne einer Kostenwahrheit und eines Verursacherprinzips nicht einmal annähernd gesprochen werden. Die grundbuchsbezogenen Gerichtsgebühren unterscheiden sich damit auch wesentlich von den anderen (vor einigen Jahren auch vom VfGH beurteilten⁴⁶⁾) Gebühren nach dem GGG, denen in aller Regel – zumindest in einer Durch-

⁴⁰⁾ Hierbei wird nicht übersehen, dass der Bund zB durch eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer (und Änderung des finanzausgleichsrechtlichen Verteilungsschlüssels) die Eintragungsgebühren aufkommensneutral kostenäquivalent ausgestalten könnte. Dennoch kommt es wohl auf die Sachlichkeit der bestehenden Regelung im Gerichtsgebührengesetz an, nicht aber auf die bloße Möglichkeit einer aufkommensneutralen „Umschichtbarkeit“ der Belastung, die überdies einem politischen Prozess – und aufgrund der derzeit abweichenden Zuordnung der beiden Abgaben durch § 8 FAG 2008 – finanzausgleichsrechtlicher Folgeüberlegungen zu unterziehen wäre. Siehe zu einer ähnlichen Fragestellung im früheren Schema des finanzverfassungsrechtlichen Typenzwangs auch VfSlg 11.666/1988 und 11.667/1988.

⁴¹⁾ *The European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ)*, Evaluation Report on European Judicial Systems (2012) 80.

⁴²⁾ Siehe *CEPEJ*, Evaluation Report, 80, wo ausgeführt wird, dass Österreich „more than self-finances its judicial system through the fees collected from users: it makes a profit“.

⁴³⁾ Siehe zu dieser Zahl die Stellungnahme der Bundesregierung in VfSlg 19.487/2011. Nach Auskunft des Justizministeriums gab es im Jahr 2012 insgesamt 624.266 neue Geschäftsfälle (Anfall in der Gattung TZ) im Grundbuch. Tagebuchzahlen (TZ) gibt es für jede Änderung im Grundbuch, sie sind im Grundbuchsverfahren die Aktenzahlen des Gerichts.

⁴⁴⁾ Zu dazu und zum Folgenden ausführlich und mwN *Kofler*, SPRW 2014, 41 (41 ff), sowie die dortigen Berechnungen in den Anhängen I und II.

⁴⁵⁾ Siehe *CEPEJ*, European judicial systems, CEPEJ Studies No 26 (2018) 69 (mit Daten des Jahres 2016); siehe auch *Bezemek*, JRP 2018, 240 (240).

⁴⁶⁾ Siehe etwa den Beschluss VfGH 18. 6. 2018, E 421/2018 (zu Pauschalgebühren).

schnittsbetrachtung – ein wesentlich höherer Personal- und Amtsaufwand gegenübersteht (Kostenäquivalenz) und die – gleichfalls in einer Durchschnittsbetrachtung – kein „profit maker“ sein dürften. Vielmehr ist es – wie oben gezeigt – der Grundbuchseintragungsgebühr systematisch immanent, dass sie in keinem angemessenen Verhältnis zum Aufwand der Behörde steht. Sie steht also nicht nur ausnahmsweise, sondern „in der Regel“ in keinem Verhältnis zum tatsächlich anfallenden Aufwand. Umgekehrt formuliert tragen also jene Abgabepflichtigen, die das Grundbuch in Anspruch nehmen, nicht nur weit mehr als die diesbezüglichen Kosten, sondern auch zu einem nicht unbeträchtlichen Teil die Kosten des gesamten Gerichtssystems. Diese Diskrepanz wird natürlich noch deutlicher, wenn Zivil- und Strafrechtssystem getrennt betrachtet werden. Dies führt im Durchschnitt wiederum zu einer relativen Entlastung nicht nur des allgemeinen Steuerzahlers, sondern auch jener, die das sonstige Gerichtssystem beanspruchen.

Nun mag man einwenden, dass diese Argumentation die verfassungsrechtliche Bedeutung der Kostenäquivalenz überschätzt. Doch auch aus einem anderen Grund hat der Beschwerdeführer Bedenken vorgebracht, wird doch durch die übermäßige relative Mehrbelastung von Grundbuchseintragungen auch das GGG in seiner Binnenstruktur problematisch: So erfolgt durch die Eintragungsgebühren eine exzessive „Querfinanzierung“ der anderen Geschäftssparten des Gerichtssystems, und zwar ungeachtet dessen, ob andere Gerichtsvorgänge einen der Grundbuchseintragung vergleichbaren Nutzen bringen oder der Grundbuchseintragung vergleichbare Kosten verursachen. Mit anderen Worten: Selbst wenn man das Fehlen jeglicher (systematischer) Kostenäquivalenz als verfassungsrechtlich unbeachtlich ansähe, verbleibt ein erhebliches Störfühl. Denn auch das mögliche Argument der Nutzenäquivalenz der grundbuchsbezogenen Gerichtsgebühren⁴⁷⁾ und die Überlegung, dass die Erzielung fiskalischer Erträge durch Gerichtsgebühren nicht ausgeschlossen ist,⁴⁸⁾ erklären die Verzerrungen in der Binnenstruktur der Gerichtsgebühren und der Ausgestaltung der Eintragungsgebühren im Vergleich zu den übrigen Gebühren nach dem GGG nicht: Durch die grundbuchsbezogenen Gebühren erfolgt eine exzessive „Querfinanzierung“ der anderen Geschäftssparten des Gerichtssystems (etwa auch des Firmenbuches), ohne dass dafür eine sachliche Rechtfertigung innerhalb des GGG ersichtlich wäre. Warum etwa die prozentualen Grundbuchsgebühren gegenüber den günstigen fixen Außerstreit- oder Firmenbuchgebühren⁴⁹⁾ durch zusätzlichen Verfahrensaufwand oder durch zusätzlichen Nutzen gerechtfertigt wären, ist nicht ersichtlich.⁵⁰⁾ Auch der Aspekt der Verwaltungsökonomie ist hier keine Rechtfertigung für die grundlegende Ungleichbehandlung.

4. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Grundbuchsgebühr: rezenter Ablehnungsbeschluss des VfGH

Der Beschwerdeführer brachte im verfassungsgerichtlichen Verfahren vor, dass es einer erneuten, detaillierten Überprüfung der Grundbuchseintragungsgebühr durch den VfGH bedürfe. Denn die Eintragungsgebühr weiche exzessiv vom „Aufwand der Behörde“ ab, führe in der gleichheitsrechtlich maßgeblichen Binnenstruktur des Gerichtsgebührensystems zu einer exzessiven Querfinanzierung der anderen Gerichtssparten unabhängig vom jeweiligen „Vorteil für den Antragsteller“ (also der allenfalls relevanten

⁴⁷⁾ ZB VfSlg 11.751/1988; 18.070/2007; 19.487/2011.

⁴⁸⁾ ZB VfSlg 17.958/2006.

⁴⁹⁾ ZB für eine Verschmelzung von zwei Kapitalgesellschaften unabhängig von deren Größe, Bilanzsumme, Umsatzerlöse etc nur 368 Euro nach TP 10. Hier ist freilich zuzugestehen, dass sich eine Prozentanknüpfung im Lichte der Abgabenverbots der unionsrechtlichen Kapitalansammlungsrichtlinie (Richtlinie 2008/7/EG, ABI L 46 vom 21. 2. 2008, S 11) sowie der dort vorgesehenen Ausnahme (nur) für „Abgaben mit Gebührencharakter“ komplexer gestalten könnte.

⁵⁰⁾ Siehe dazu etwa VfSlg 17.783/2006 (zu Gebühren nach dem Bundesvergabegesetz).

Nutzenäquivalenz) und habe damit letztlich eine unsachliche Ausgestaltung des Gesamtsystems der Gerichtsgebühren nach dem GGG zur Folge. Der VfGH griff diese Argumente jedoch nicht auf, sondern machte mit seinem Ablehnungsbeschluss nach Art 144 Abs 2 B-VG deutlich, dass die Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat:

„Die Beschwerde behauptet die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten, insbesondere im Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz gemäß Art. 7 B-VG. Vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes lässt ihr Vorbringen die behaupteten Rechtsverletzungen, aber auch die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kommt dem Gesetzgeber bei der Festsetzung und Bemessung von Gerichtsgebühren ein weiter rechtspolitischer Gestaltungsspielraum zu und es steht ihm frei, im Hinblick auf die Kostenwahrheit und das Verursacherprinzip Gebühren für die Inanspruchnahme der Gerichte vorzusehen (vgl. VfSlg. 19.666/2012, 19.943/2014, 20.243/2018). Auch darf der Gesetzgeber bei der Regelung von Gerichtsgebühren von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehen und an leicht feststellbare äußere Merkmale sachgerecht anknüpfen (vgl. VfSlg. 11.751/1988). Eine strenge Äquivalenz im Einzelfall in dem Sinn, dass die Gebühren dem bei Gericht verursachten Aufwand entsprechen müssten, ist nicht erforderlich (VfSlg. 11.751/1988, 18.070/2007, 19.666/2012, 20.243/2018).

In Hinblick auf TP 9 lit. b Z 1 GGG hegt der Verfassungsgerichtshof im Übrigen keine Bedenken dagegen, dass die Eintragungsgebühr nach dem ‚Wert des Rechtes‘ zu bemessen ist; die Berücksichtigung des Nutzens der Eintragung ist im Gerichtsgebührenrecht verfassungsrechtlich unbedenklich (VfSlg. 19.487/2011).“⁵¹⁾

Im Lichte der bisherigen Rechtsprechung kam dieser Beschluss natürlich nicht überraschend. Er liegt auch auf einer Linie mit der bedauerlichen Zurückhaltung des Gerichtshofs in Steuerfragen, die sich spätestens seit den „verbrannten Fingern“ bei der Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer⁵²⁾ zunehmend verfestigt hat.⁵³⁾ Der VfGH bestätigt hier im Hinblick auf die Gerichtsgebühren vor dem Hintergrund der Argumente in der Beschwerde besonders deutlich den weiten Spielraum des Gesetzgebers im Steuerrecht, die Irrelevanz einer Kostenäquivalenz für die Ausgestaltung von Gerichtsgebühren und die erheblichen Freiheiten bei der „Querfinanzierung“ unterschiedlicher Sparten des Justizsystems. Auch die äußersten Grenzen für den Gesetzgeber scheinen zunehmend zu verschwimmen. Wäre es in diesem Lichte etwa sachlich gerechtfertigt, wenn sich das gesamte Justizwesen oder ein großer Teil nur über Grundbucheintragungsgebühren finanzierte? Wäre es darüber hinaus zulässig, über Eintragungsgebühren auch andere Staatsbereiche wesentlich oder ausschließlich zu finanzieren? Und falls nein, wo läge eine mögliche Grenze? Die Schwierigkeit der Grenzziehung zeigt auch VfSlg 19.590/2011 zur Verfassungswidrigkeit der Vorschreibung von Gebühren für Kopierkosten für den Fall der Anfertigung von Fotos mit einer Digitalkamera durch die Parteien unabhängig von der Inanspruchnahme der Gerichtsinfrastruktur (offenbar abgesehen vom Zeitaufwand für die Aushebung der Akten etc). Es wäre aber wohl problematisch, bei einer solcherart untergeordneten Inanspruchnahme der Gerichtsinfrastruktur eine Gebührenerhebung gänzlich zu untersagen, bei Minimalleistung des Gerichts aber eine Gebühr in beliebiger Höhe zu akzeptieren. Es wäre damit zumindest zu fordern, dass – jenseits einer fehlenden Kostenäquivalenz im Einzelfall – das Gesamtsystem dennoch einer gewissen – auch kosten- bzw tätigkeitsorientierten – Äquivalenz zu folgen hat, also eine Gebührenregelung zumindest im Groben der Kostenwahrheit und dem Verursacherprinzip entsprechen muss.⁵⁴⁾

⁵¹⁾ VfGH 28. 11. 2022, E 1762/2022.

⁵²⁾ Siehe VfSlg 18.093/2007 zur Erbschaftssteuer (kundgemacht in BGBl I 2007/9) und VfSlg 18.147/2007 zur Schenkungssteuer (kundgemacht in BGBl I 2007/39).

⁵³⁾ Siehe dazu die Beiträge in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023) [in Druck].

⁵⁴⁾ Siehe wiederum VfSlg 19.943/2014.

i Auf den Punkt gebracht

In seinem Beschluss vom 28. 11. 2022, E 1762/2022, teilte der VfGH die vorgebrachten verfassungsrechtliche Bedenken gegen die prozentuelle Grundbuchseintragungsgebühr nicht. Der Gesetzgeber habe einen weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, eine strenge Kostenäquivalenz im Einzelfall sei nicht erforderlich, und im Lichte der Nutzenäquivalenz bestünden keine Bedenken, dass die Eintragungsgebühr nach dem „Wert des Rechtes“ zu bemessen ist. Für den VfGH scheint damit das kostenäquivalenztheoretische Argument unbeachtlich, dass das Grundbuch ein echter „profit maker“ ist und im Streitjahr nicht nur knapp 70 % der Kosten des Gerichtssystems finanzierte, sondern auch – konservativ geschätzt – seine Kosten jedenfalls zu weit mehr als 1.000 % selbst abdeckte. Unbedenklich war damit auch, dass dies einerseits zu einer exzessiven „Querfinanzierung“ der anderen Geschäftssparten des Gerichtssystems (etwa auch des Firmenbuches) führt, andererseits in der Binnenstruktur des Gerichtsgebührenrechts die Nutzenäquivalenz bei den günstigen, fixen Außerstreit- oder Firmenbuchgebühren keine Rolle zu spielen scheint.

Newsletter des BMF zu steuerlichen Fachinformationen

Seit Kurzem bietet das BMF die Möglichkeit zur Newsletter-Anmeldung für „Fachinformationen Steuer“. Eigene Newsletter gibt es zu den Themen Altlastenbeitrag, EMCS, Fachinformationen Steuern, Finanzbeziehungen Länder/Gemeinden, FinanzOnline, *multilateral development bank*, Nationaler Emissionszertifikatehandel (NEHG), Steuern, Steuerformulare, Verbrauchssteuern, Zoll und Zoll IT Newsletter.

Die Anmeldung zum Newsletter ist unter https://service.bmf.gv.at/service/allg/feedback/_start.asp?FTyp=NEWSABO unter Angabe der E-Mail-Adresse möglich.

Regelbedarfssätze für Unterhaltsleistungen für das Kalenderjahr 2023

Erlass des BMF vom 23. 12. 2022, 2022-0.918.544, BMF-AV 2022/160.

Bezüglich der Voraussetzungen für die Anwendung der Regelbedarfssätze wird auf die Ausführungen in den Rz 795 bis 804 LStR verwiesen. Die monatlichen Regelbedarfssätze werden jährlich per 1. 1. angepasst. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

Altersgruppe	Regelbedarfssätze
0 bis 5 Jahre	320 Euro
6 bis 9 Jahre	410 Euro
10 bis 14 Jahre	500 Euro
15 bis 19 Jahre	630 Euro
20 Jahre oder älter	720 Euro

Innergemeinschaftliche Abhollieferungen

Zur Vertrauensschutzregelung des Art 7 Abs 4 UStG

Festhalten der Identität des Abholenden als Datenschutzproblem?

THOMAS BIEBER*) / DANIEL LEONOV**)



Die Vertrauensschutzregelung des Art 7 Abs 4 UStG sichert unter bestimmten Voraussetzungen die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung für den liefernden Unternehmer. Dieser Beitrag greift die Frage auf, ob die aus Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG abgeleitete umsatzsteuerliche Verwaltungspraxis die Voraussetzungen einer rechtmäßigen Datenverarbeitung iSd Art 6 Abs 1 DSGVO erfüllt.

1. Überblick und Problemstellung



Die Vertrauensschutzregelung des Art 7 Abs 4 UStG sichert unter bestimmten Voraussetzungen¹⁾ die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung für den liefernden Unternehmer. In Abholfällen ist davon auszugehen, dass der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns Genüge getan ist, wenn der Lieferant die Anforderungen des Art 7 Abs 1 UStG und des § 2 VO des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen²⁾ beachtet hat.³⁾ Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG ordnet für den Abholfall explizit an, dass der liefernde Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten hat. Diese Identitätsfeststellung ist nach dem Gesetzesaufbau nicht Bestandteil des Buchnachweises, sondern dient der Realisierung der Steuerschuld des Abnehmers.⁴⁾ Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG blieb seit der Stammfassung des UStG 1994 unverändert und wurde nicht gesondert begründet.⁵⁾ Auch die deutsche Parallelbestimmung des § 6a Abs 4 dUStG enthält keine vergleichbare Anordnung. Die Nichtaufzeichnung der Identität des Abholenden stellt nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann eine Verletzung der Sorgfaltspflicht iSd Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG dar, die zum Verlust des Vertrauensschutzes führt, wenn die Kenntnis des Abholenden zur Durchsetzung des Abgabenanspruches gegenüber dem tatsächlichen Abnehmer erforderlich ist.⁶⁾

Wie die Identität des Abholenden festzuhalten ist, wird durch den Gesetzeswortlaut des Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG nicht vorgegeben.⁷⁾ Die Finanzverwaltung geht nach

*) Univ.-Prof. Dr. Thomas *Bieber* lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik an der Johannes Kepler Universität Linz.

***) Dr. Daniel *Leonov* ist Universitätsassistent am Institut für Kanonistik, Europäische Rechtsgeschichte und Religionsrecht an der Johannes Kepler Universität Linz.

1) Vgl. dazu stellvertretend *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2018) Art 7 Tz 34 ff; *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 399 ff.

2) BGBl 1996/401 idF BGBl II 2010/172.

3) *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, Art 7 Tz 36; zu den Nachweispflichten vgl. im Detail Rz 4006 ff UStR.

4) *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, Art 7 Tz 39; *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 400, wonach die Aufzeichnung der Identität des Abholenden primär der Einbringung der Steuerschuld im Falle missbräuchlicher Verwendung der UID-Nummer dient.

5) Vgl. ErlRV 1715 BlgNR 18. GP, 78.

6) VwGH 27. 4. 2016, 2013/13/0051; im betreffenden Fall beauftragte die Abnehmerin eine Spedition mit der Abholung der Waren aus Österreich. Die Fahrer der Spedition leisteten Unterschriften, die ihnen später zugeordnet werden konnten. Ein darüber hinausgehendes „Festhalten“ ihrer Identität fand nicht statt. Sowohl die Abnehmerin als auch die Spedition, durch die sie die Waren abholen ließ, stimmten mit den vom österreichischen Unternehmen zum Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung vorgelegten Urkunden überein. Dass eine Kenntnis der Identität der Fahrer der Spedition bei der Durchsetzung eines Abgabenanspruches gegen die Abnehmerin hilfreich sein konnte, gehe nach Ansicht des VwGH aus dem angefochtenen Bescheid nicht hervor.

7) *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 400.

Rz 4018 UStR davon aus, dass sich der liefernde Unternehmer zweckmäßigerweise einen geeigneten Ausweis (Reisepass, Führerschein) vom Abholenden zeigen lassen wird und dann die maßgebenden Daten schriftlich festhält. In diesem Sinne empfiehlt das in Anhang 5 UStR abgebildete Formular betreffend eine „*Erklärung über die Beförderung von Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet*“, dass zur Sicherung der Identität des Abholenden eine Fotokopie eines amtlichen Ausweises (zB Reisepass, Führerschein) und seines Beauftragungsnachweises (zB Vollmacht) angefertigt und aufbewahrt werden sollte.

2. Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung nach den Vorgaben der DSGVO

2.1. Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung

Art 6 Abs 1 DSGVO zählt die Gründe auf, nach denen eine Datenverarbeitung rechtmäßig ist. Nach Art 6 Abs 1 lit c DSGVO ist eine Datenverarbeitung rechtmäßig, die zur Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung, der der Verantwortliche unterliegt, erforderlich ist. Damit Ausweisdaten iSd Art 6 Abs 1 lit c DSGVO verarbeitet werden dürfen, wie aus Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG abgeleitet wird, muss diese Verarbeitungspflicht gesetzlich angeordnet werden.⁸⁾ Bei dieser gesetzlichen Anordnung muss es sich nicht zwingend um ein parlamentarisches Gesetz handeln, sofern sie den Anforderungen des nationalen Verfassungsrechts des jeweiligen Mitgliedstaates entspricht.⁹⁾ Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG verpflichtet den liefernden Unternehmer dazu, die Identität des Abholenden festzuhalten. Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG verpflichtet den Abholenden weder zur Vorlage eines amtlichen Lichtbildausweises noch den liefernden Unternehmer zur Datenverarbeitung. Vielmehr fordert Rz 4018 UStR, auf einen geeigneten Ausweis abzustellen.¹⁰⁾ Diese Forderung ist seit der Stammfassung der UStR 2000 unverändert.¹¹⁾ Eine rechtliche Verpflichtung iSd Art 6 Abs 1 lit c DSGVO wird dadurch nicht begründet, zumal die UStR kein verbindlicher Rechtsakt, sondern ein unverbindlicher Auslegungsbehelf sind.¹²⁾

Eine rechtliche Verpflichtung zum Festhalten von Ausweisdaten ergibt sich auch nicht aus dem in Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG verwendeten Begriff der „*Identität*“. Der Begriff der „*Identität*“ ist umsatzsteuerrechtlich nicht definiert. Etymologisch bedeutet „*Identität*“ die „*Echtheit einer Person oder einer Sache*“. ¹³⁾ Begrifflich gesehen hat der liefernde Unternehmer somit die „*Echtheit einer Person*“ festzuhalten. Diese „*Echtheit*“ könnte auch dadurch nachgewiesen werden, dass der Abholende dem Unternehmer die benötigten Daten bekanntgibt. Entsprechendes gilt für die Zulässigkeit anderer Beweismittel, wie zB den Zeugenbeweis.¹⁴⁾ Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG regelt ebenso wenig, welche konkreten Daten festzuhalten sind. Ebenfalls ausreichen müsste ein Lichtbild oder eine Abschrift des Kennzeichens, des Fahrzeugtyps und bei Speditionen der Firma des Beförderers.

Soll der liefernde Unternehmer verpflichtet werden, amtliche Urkunden zu dokumentieren, muss diese Verpflichtung aus dem Wortlaut des Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG hervorgehen. Als legislatives Vorbild könnte das Finanzmarkt-Geldwäschegesetz

⁸⁾ *Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl* in *Knyrim*, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 40.

⁹⁾ *Heberlein* in *Ehrmann/Selmayr*, Datenschutz-Grundverordnung² (2018) Art 6 Rz 15; ErwGr 41 VO (EU) 679/2016.

¹⁰⁾ Rz 4018 UStR.

¹¹⁾ Vgl dazu Rz 4018 UStR idF 13. 7. 2005.

¹²⁾ Vgl dazu auch die Präambel der UStR 2000, wonach die UStR einen Auslegungsbehelf zum UStG 1994 darstellen, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird und wonach über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten aus den UStR nicht abgeleitet werden können.

¹³⁾ *Duden*, Begriff „*Identität*“, abrufbar unter <https://www.duden.de/rechtschreibung/Identitaet> (Zugriff am 20. 12. 2022).

¹⁴⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, Art 7 Tz 39.

(FM-GwG¹⁵) dienen. Nach § 6 Abs 1 Z 1 FM-GwG umfasst die Sorgfaltspflicht gegenüber dem Kunden die „Feststellung der Identität des Kunden und Überprüfung der Identität auf der Grundlage von Dokumenten, Daten oder Informationen, die von einer glaubwürdigen und unabhängigen Quelle stammen [...]“. Diese Vorschrift verpflichtet den liefernden Unternehmer über bloßes Festhalten hinaus zur Feststellung der Identität und zu deren Überprüfung anhand adäquater Dokumente. Bei natürlichen Personen hat die Überprüfung der Identität durch die persönliche Vorlage eines amtlichen Lichtbildausweises zu erfolgen (§ 6 Abs 2 Z 1 FM-GwG), bei einer juristischen Person anhand von beweiskräftigen Urkunden, die gemäß dem am Sitz der juristischen Personen landesüblichen Rechtsstandard verfügbar sind (§ 6 Abs 2 Z 1 FM-GwG).

Ein möglicher Formulierungsvorschlag für die Verankerung einer rechtlichen Verpflichtung iSd Art 6 Abs 1 lit c DSGVO in Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG könnte vor diesem Hintergrund lauten: „In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden anhand von öffentlichen Urkunden festzustellen, zu überprüfen und festzuhalten. Für die Aufbewahrungsdauer der festgehaltenen Identitätsdaten gilt sinngemäß § 132 BAO.“

2.2. Wahrnehmung einer Aufgabe im öffentlichen Interesse

Eine Datenverarbeitung ist nach Art 6 Abs 1 lit e DSGVO rechtmäßig, wenn diese Verarbeitung für die Wahrnehmung einer Aufgabe im öffentlichen Interesse erforderlich ist oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt. Sie muss dem zur Datenverarbeitung Verantwortlichen übertragen worden sein. Beispiele für „öffentliche Aufgaben“ iSd Art 6 Abs 1 lit e DSGVO sind Disziplinarmaßnahmen einer Kammer, ein Schulbetrieb oder Forschungen im Gesundheitsbereich oder der Verkehrsplanung.¹⁶) Dabei ist unerheblich, welche juristische Person die Aufgabe wahrnimmt. Es muss sich funktional um eine Staatsaufgabe handeln.¹⁷) Das öffentliche Interesse muss in einem von der Europäischen Union anerkannten Ziel liegen.¹⁸) Beispiele für im öffentlichen Interesse gelegene Aufgaben sind die öffentliche Gesundheit, die soziale Sicherheit oder die Leistungsverwaltung für die Gesundheitsfürsorge.¹⁹) Vor diesem Hintergrund könnte argumentiert werden, dass das Festhalten der Identität des Abholenden der Realisierung der Umsatzsteuerschuld des Abnehmers dient und den Fiskus gegenüber einem Ausfall des Umsatzsteueraufkommens absichert; und somit die aus Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG abgeleitete Praxis der Datenverarbeitung im öffentlichen Interesse läge.

Allerdings setzt eine rechtmäßige Datenverarbeitung iSd Art 6 Abs 1 lit e DSGVO voraus, dass eine hinreichend bestimmte Rechtsgrundlage besteht, aus der hervorgeht, dass die Aufgabe im öffentlichen Interesse liegt.²⁰) Das oben in den Raum gestellte öffentliche Interesse der Sicherung des Umsatzsteueraufkommens als Rechtfertigungsgrund für die Datenverarbeitung dürfte daher an der sprachlichen Unbestimmtheit des Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG scheitern. Zudem könnte dem öffentlichen Interesse auch durch gelindere Mittel wie zB das Notieren des Kennzeichens des Abholenden, der Uhrzeit oder das Heranziehen von Zeugen Rechnung getragen werden.

2.3. Einwilligung des Abholenden

Nach Art 6 Abs 1 lit a DSGVO ist eine Datenverarbeitung ebenso rechtmäßig, wenn die betroffene Person ihre Einwilligung zu der Verarbeitung der sie betreffenden personenbezogenen Daten für einen oder mehrere bestimmte Zwecke gegeben hat.

¹⁵) Ruppe/Achatz, UStG⁵, Art 7 Tz 39.

¹⁶) Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 46.

¹⁷) Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 46.

¹⁸) Albers/Veit in Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht⁴² (2022) Art 6 DS-GVO Rz 55.

¹⁹) Heberlein in Ehrmann/Selmayr, Datenschutz-Grundverordnung², Art 6 Rz 21.

²⁰) Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 47.

Bei einer Einwilligung der abholenden Person zur Verarbeitung ihrer personenbezogenen Daten darf der liefernde Unternehmer – auch wenn dem Grunde nach keine rechtliche Verpflichtung iSd Art 6 Abs 1 lit c DSGVO besteht – rechtmäßig eine Kopie des amtlichen Lichtbildausweises anfertigen. Bei der Einwilligung handelt es sich um ein privatautonomes und höchstpersönliches Recht der abholenden natürlichen Person.²¹⁾ Eine rechtmäßige Einwilligung liegt vor, wenn diese freiwillig, informiert und unmissverständlich in Form einer Erklärung oder sonstigen eindeutigen Handlung erfolgt.²²⁾ Freiwillig wird diese erteilt, wenn die Person im Rahmen der Abholung eine freie Wahl zur Einwilligung hat und bei Verweigerung keine Nachteile befürchten muss.²³⁾ Informiert bedeutet, dass der Abholende zum Einwilligungszeitpunkt wissen muss, zu welchem Zweck seine Daten verarbeitet werden und wer für diese Verarbeitung verantwortlich ist.²⁴⁾ Die getätigte Einwilligung ist entsprechend an den konkreten Zweck gebunden.²⁵⁾ Eine zeitliche Bindung enthält eine erfolgte Einwilligung nicht und ist nach dem konkreten Verarbeitungszweck im Einzelfall auszulegen.²⁶⁾ Sie kann durch den Abholenden formfrei erfolgen,²⁷⁾ jedoch unterliegt der liefernde Unternehmer datenschutzrechtlich einer Nachweispflicht.²⁸⁾ Daher sollte eine Einwilligungserklärung schriftlich vorformuliert werden und die Identität des Abholenden, den Zweck jedes Verarbeitungsvorgangs, die zu verarbeitenden Datenarten, das Widerrufsrecht des Betroffenen sowie Angaben zu Verarbeitungsrisiken enthalten.²⁹⁾

Widerruf der Abholende die Einwilligung, besteht gemäß Art 17 Abs 1 lit b DSGVO ein Lösungsanspruch gegenüber dem liefernden Unternehmer.³⁰⁾ Wurde keine Einwilligung eingeholt, sind erhobene Identitätsdaten auf Wunsch des Abholenden unverzüglich zu löschen. Das ergibt sich aus dem in Art 17 Abs 1 lit d DSGVO verankerten Recht auf Löschung.³¹⁾

i

Auf den Punkt gebracht

Die aus Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG abgeleitete Verwaltungspraxis zur Sicherung der Identität des Abholenden ist nur dann iSd Art 6 Abs 1 DSGVO rechtmäßig, wenn die abholende Person ihre Einwilligung zur Datenverarbeitung gibt. Auch wenn dies in der Praxis häufig der Fall sein dürfte, indem die abholenden Personen wie zB LKW-Fahrer oder Beauftragte einer Spedition freiwillig einen Ausweis zur Fotokopie aushändigen, ist festzuhalten, dass Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG weder eine derartige rechtliche Verpflichtung anordnet noch ein öffentliches Interesse an einer derartigen Datenverarbeitung formuliert. Muss die abholende Person bei Nichteinwilligung in die Ausweiskopie Nachteile befürchten, dass zB die Fracht nicht ausgehändigt wird oder das abholende

²¹⁾ *Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 20; Albers/Veit in Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht⁴², Art 6 DS-GVO Rz 29.*

²²⁾ *Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 23; Albers/Veit in Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht⁴², Art 6 DS-GVO Rz 33; Heberlein in Ehrmann/Selmayr, Datenschutz-Grundverordnung², Art 6 Rz 11.*

²³⁾ *Albers/Veit in Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht⁴², Art 6 DS-GVO Rz 34; Heberlein in Ehrmann/Selmayr, Datenschutz-Grundverordnung², Art 6 Rz 7.*

²⁴⁾ *Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 28; Albers/Veit in Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht⁴², Art 6 DS-GVO Rz 36; Heberlein in Ehrmann/Selmayr, Datenschutz-Grundverordnung², Art 6 Rz 8.*

²⁵⁾ *Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 25; Albers/Veit in Wolff/Brink, BeckOK Datenschutzrecht⁴², Art 6 DS-GVO Rz 35; Heberlein in Ehrmann/Selmayr, Datenschutz-Grundverordnung², Art 6 Rz 9.*

²⁶⁾ *Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 31.*

²⁷⁾ *Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 22.*

²⁸⁾ *Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 32.*

²⁹⁾ *Kastelitz/Hötzendorfer/Tschohl in Knyrim, DatKomm (Stand 7. 5. 2020, rdb.at) Art 6 DSGVO Rz 29.*

³⁰⁾ *Haidinger in Knyrim, DatKomm (Stand 1. 12. 2021, rdb.at) Art 17 DSGVO Rz 52.*

³¹⁾ *Haidinger in Knyrim, DatKomm (Stand 1. 12. 2021, rdb.at) Art 17 DSGVO Rz 55.*

Unternehmen unter Umständen künftig keine weiteren Aufträge erhält, liegt mangels Freiwilligkeit keine rechtmäßige Einwilligung in die Datenverarbeitung vor. Insofern könnte überlegt werden, Art 7 Abs 4 letzter Satz UStG zB nach dem Vorbild des § 6 Abs 1 Z 1 FM-GwG an datenschutzrechtliche Vorgaben anzupassen und gesetzlich zu verankern, dass die Identität des Abholenden anhand von öffentlichen Urkunden festzustellen, zu überprüfen und festzuhalten ist.

Judikaturüberblick

Aktuelle VwGH-Rechtsprechung

Entscheidungen aus dem Monat Mai 2022

ANDREI BODIS*)

Ertragsteuern

Einstufung von „Werkverträgen“ als Dienstverträge gemäß § 47 Abs 2 EStG

Entscheidung: VwGH 18. 5. 2022, [Ra 2021/15/0058](#) (Zurückweisung der Parteirevision).

Norm: § 47 EStG.

Sachverhalt und Verfahren: Eine GmbH hat mit zahlreichen Personen „Werkverträge“ abgeschlossen, in denen sich diese – „nebenberuflich“ – im Wesentlichen verpflichteten, Wärmemessgeräte abzulesen und dies entsprechend zu dokumentieren. Das Finanzamt stufte diese „Subunternehmer“ der GmbH als Dienstnehmer ein und zog die GmbH zur Haftung für Lohnsteuer heran.

Das BFG wies die Beschwerde ab und bestätigte die Beurteilung des Finanzamts.

Rechtliche Beurteilung: Das BFG hat zunächst darauf verwiesen, dass die in § 47 Abs 2 EStG vorgesehenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung im Revisionsfall – aufgrund der Ausübung der Tätigkeiten gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen der Arbeitgeberin – keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichten. In der Folge hat sich das BFG ausführlich mit den einzelnen Merkmalen, die ein Dienstverhältnis begründen können, auseinandergesetzt und ist zu der fallbezogenen Beurteilung gelangt, dass im Revisionsfall ein Dienstverhältnis der Able senden zur GmbH vorliegt.

Die Revision kann mit ihren Zulässigkeitsrügen nicht aufzeigen, dass die Sachverhaltsannahmen des BFG zu den einzelnen Merkmalen (Vertretungsmöglichkeit nur innerhalb des von der GmbH geschulten Kollegenkreises unter Übergang des Entlohnungsanspruchs auf die vertretende Person unmittelbar gegenüber der GmbH; kein relevantes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis im Lichte von Spesenersatz und sonst bloßer Verwendung haushaltsüblicher Hilfsmittel) oder die darauf basierende Gesamtbeurteilung mit Mängeln behaftet wäre.

Zur leistungsbezogenen Vergütung hat der VwGH im Übrigen bereits ausgesprochen, dass monatliche Einnahmenschwankungen aufgrund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen.

Der Umstand, dass im Vorhinein unklar gewesen sei, wie viele Ablesevorgänge in einem Gebäude tatsächlich durchführbar seien und welche zusätzlichen Service- und Montageleistungen jeweils erbracht werden müssten, spricht auch nicht für ein entscheidendes einnahmenseitiges Unternehmerwagnis. Ein unternehmerisches Risiko ist nämlich insbesondere dann anzunehmen, wenn der Erfolg der Tätig-

*) Dr. Andrei Bodis ist Hofrat des Verwaltungsgerichtshofes.

keit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen.

Weder konnten jedoch im Revisionsfall die Ableesenden angesichts der beschriebenen Ungewissheit über die konkreten Ablesevorgänge die Annahme von Aufträgen danach ausrichten, in welchen Wohnobjekten lukrative Ablesevorgänge zu erwarten seien, noch konnten sie den Erfolg ihrer Tätigkeit durch ihr eigenes Dazutun maßgeblich beeinflussen. Auch ergibt sich im Revisionsfall nicht, dass einzelne Ableesende mit ihrer Ablesetätigkeit auch für andere und damit mehrere Auftraggeber tätig geworden und insofern selbst unternehmerisch auf einem Markt aufgetreten wären.

Anforderungen an Gutachten zum Nachweis der Restnutzungsdauer eines Gebäudes

Entscheidung: VwGH 25. 5. 2022, Ra 2020/15/0119 (Amtsrevision, Aufhebung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften).

Norm: § 16 Abs 1 Z 8 EStG.

Sachverhalt und Verfahren: Eine Vermietungsgemeinschaft (GesbR) erwarb ein Wohngebäude und erzielte daraus nach einer umfassenden Sanierung Vermietungseinkünfte. Der AfA wurde die durch ein Gutachten ermittelte Restnutzungsdauer von 20 Jahren zugrunde gelegt. Das Finanzamt erkannte die kürzere Nutzungsdauer nicht an.

Das BFG gab den Beschwerden Folge und führte aus, das Gutachten erscheine schlüssig und die darin festgestellte Restnutzungsdauer sei nachvollziehbar.

Rechtliche Beurteilung: Mit § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG wird die gesetzliche Vermutung aufgestellt, dass die Nutzungsdauer eines für Vermietungszwecke genutzten Gebäudes 66 2/3 Jahre beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist.

Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem sich aus § 16 Abs 1 Z 8 EStG ergebenden Zeitpunkt (insbesondere Anschaffung) zu ermitteln. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt einer späteren Erstellung des Gutachtens ausgeht, ist daher bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt. Erfolgt die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag, wird der Gutachter daher auch Aussagen darüber zu treffen haben, aufgrund welcher Anhaltspunkte aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte.

Die Revision moniert, dass die Bezugnahme im Gutachten auf den Zustand des Gebäudes „vor Sanierung“ zu ungenau sei und keinen konkreten Bewertungsstichtag wiedergebe. Auch wenn damit kein konkreter Stichtag bezeichnet wird, begegnet die Beweiswürdigung des BFG, dass das Gutachten – auf Basis einer Fotodokumentation und eines Lokalausweises vor Sanierung – auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes bezogen war, keinen vom VwGH aufzugreifenden Bedenken.

Die Revision bringt auch vor, dass dem Gutachten ein nachvollziehbarer gutachterlicher Bezug vom Befund zur ermittelten Restnutzungsdauer fehle, womit sie im Recht ist.

Ein zum Nachweis der Nutzungsdauer vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung. Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich auch vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs ab; hierbei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, aufgrund derer eine kürzere Nutzungsdauer angenommen werden kann, kommen zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht.

Rechtsprechung

Das BFG hat keine konkreten Überlegungen zur Folgerichtigkeit des Gutachtens angestellt, das sich allerdings in mehrerer Hinsicht als methodisch verfehlt erweist.

Im Gutachten wird tabellarisch die technische Lebensdauer der einzelnen konstruktiven (Fundamente, Mauerarbeiten, und Beton- und Stahlbetonarbeiten) und nicht konstruktiven (Innen-/Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen) Komponenten des Gebäudes angegeben. Das Gutachten nimmt sodann eine Ermittlung der Restnutzungsdauer des gesamten Gebäudes durch Errechnung eines Durchschnittswertes aus den technischen Nutzungsdauern der einzelnen Gebäudekomponenten vor.

Damit entspricht das Gutachten aber nicht der VwGH-Rechtsprechung, wonach die Nutzungsdauer aus dem Bauzustand abzuleiten ist, der sich aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiven haltbaren Bauteilen ergibt. Die kürzere Nutzungsdauer einzelner anderer Gebäudebestandteile, wie etwa Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Anstrich, Tapeten, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, rechtfertigt es nicht, für ein Haus eine geringere als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abzuleiten.

Es lässt sich darüber hinaus auch nicht nachvollziehen, wie die Restnutzungsdauer der konstruktiven haltbaren Gebäudeteile ermittelt wurde. Ob die Restnutzungsdauer dahingehend ermittelt wurde, dass von der Gesamtnutzungsdauer das Alter des Gebäudes abgezogen wurde (was nach der VwGH-Rechtsprechung ebenfalls nicht zulässig ist), ist ebenso unklar wie der Umstand, inwieweit die Bauschäden in die Berechnung der Restnutzungsdauer Eingang gefunden haben. Eine nachvollziehbare Schlussfolgerung aus den festgestellten Schäden bzw. dem Bauzustand auf die verbleibende Restnutzungsdauer lässt sich aus dem Gutachten nicht ableiten.

Auch die zeitnah erfolgte Sanierung des Gebäudes kann nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben. Die Restnutzungsdauer eines Gebäudes ist zwar grundsätzlich zum jeweiligen Stichtag und nicht unter Berücksichtigung einer fiktiven Sanierung zu beurteilen. Ist eine Sanierung – gemessen an den Erträgen aus der Vermietung – wirtschaftlich vertretbar, dann kann allerdings unterstellt werden, die erforderlichen Arbeiten würden wie sonst laufende Erhaltungsarbeiten umgehend nachgeholt und wären daher bei der Beurteilung der Restnutzungsdauer schon im Zeitpunkt des Erwerbs des Gebäudes mitzubersichtigen.

Literaturhinweis: Zorn, VwGH zur durch Gutachten bestimmten Abschreibungsdauer von Gebäuden, RdW 2022, 503.

Besteuerung der an einen Grenzgänger ausgezahlten Pensionsabfindung einer Schweizer Pensionskasse

Entscheidung: VwGH 25. 5. 2022, Ra 2021/15/0060 (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit).

Normen: §§ 25, 124b Z 53 EStG.

Sachverhalt und Verfahren: Ein Grenzgänger erhielt anlässlich der Beendigung seiner Tätigkeit in der Schweiz eine Freizügigkeitsleistung von einer Schweizer Pensionskasse. Einen Teil dieser Leistung (50 %) erhielt er im Jahr der Beendigung seiner Tätigkeit, den restlichen im darauffolgenden Jahr, in dem er das ordentliche Rücktrittsalter von 65 Jahren erreichte. Das Finanzamt versagte die Drittelbegünstigung nach § 124b Z 53 EStG.

Das BFG bejahte die Anwendbarkeit der Drittelbegünstigung für den zweiten Teil der Austrittsleistung, weil bei Erreichung des 65. Lebensjahres nur mehr die Möglichkeit der Auszahlung als „*einmalige Summe*“ bestanden habe und der Steuerpflichtige daher nicht mehr zwischen einer Kapitalabfindung oder einer Auszahlung in Rentenform wählen können.

Rechtliche Beurteilung: Wie der VwGH mehrfach ausgeführt hat, setzt § 124b Z 53 EStG voraus, dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist.

Mit Erkenntnis vom 17. 3. 2021, Ro 2019/15/0182, hat der VwGH über einen Fall entschieden, der mit dem hier vorliegenden vergleichbar ist. In jenem Fall hatte der Anspruchsberechtigte die Möglichkeit, in der Schweiz vorzeitig in den Ruhestand zu gehen (also den Vorsorgefall eintreten zu lassen) und im Hinblick darauf die Altersleistung in Rentenform zu beziehen. Der VwGH sprach aus, es kann nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn das BFG angesichts der faktisch gegebenen Möglichkeit, sich anstelle der Abfindung für einen Rentenbezug zu entscheiden, zu der Beurteilung gelangte, dass der Zwang zur Abfindung der Pensionsanwartschaft, den die Steuerbegünstigung des § 124b Z 53 EStG voraussetzt, nicht gegeben war. Anderes könnte – so der VwGH weiter – gelten, wenn die Inanspruchnahme der Frühpension für den Anspruchsberechtigten mit unzumutbaren rechtlichen Nachteilen verbunden wäre.

Im vorliegenden Fall stellte das BFG fest, der Anspruchsberechtigte habe bei Erreichen des ordentlichen Pensionsantrittsalters nur mehr die Möglichkeit gehabt, sich den zuvor auf einem Wartekonto deponierten aktiven Teil des Altersguthabens auszahlen zu lassen. Auch bei Beendigung des Dienstverhältnisses habe keine Möglichkeit bestanden, den Vorsorgeschutz mit späterem Rentenanspruch aufrechtzuerhalten. Ihm stehe daher die Drittelbegünstigung zu, woran der Umstand, dass er die Möglichkeit gehabt habe, bei Beendigung des Dienstverhältnisses in der Schweiz vorzeitig in Pension zu gehen und in diesem Fall für den aktiven Teil des Altersguthabens eine Altersrente zu beziehen, nichts ändere.

Das trifft, wie der VwGH im Erkenntnis vom 17. 3. 2021 zu Recht erkannt hat, nicht bzw nur dann zu, wenn die Inanspruchnahme der Frühpension für den Anspruchsberechtigten mit unzumutbaren rechtlichen Nachteilen verbunden gewesen wäre. Feststellungen dazu traf das BFG in Verkennung der Rechtslage nicht.

Inkrafttreten der Ausnahme vom Zufluss-Abfluss-Prinzip bei öffentlichen Mitteln

Entscheidung: VwGH 25. 5. 2022, Ra 2021/15/0086 (Abweisung der Amtsrevision).

Norm: § 19 Abs 1 EStG.

Sachverhalt und Verfahren: Eine Steuerpflichtige machte in der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 Umschulungskosten geltend. Das Finanzamt erkannte diese Kosten nicht an.

Das BFG gab der Beschwerde Folge und führte zudem aus, die vom Land X im Jahr 2011 der Steuerpflichtigen ausgezahlte Bildungsförderung sei erst im Jahr des Zuflusses als Einnahme (als erstattete Werbungskosten) zu erfassen.

Rechtliche Beurteilung: Nach § 19 Abs 1 Z 2 EStG idF des AbgÄG 2011 und des BudBG 2012 gelten Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs 4 EStG grundsätzlich in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht bzw für das sie getätigt werden.

Die Ausnahme vom Zufluss-Abfluss-Prinzip wurde laut den Materialien zum AbgÄG 2011 statuiert, um eine Zusammenballung von Förderungen und Zuschüssen aus öffentlichen Mitteln im Zufluss-Zeitpunkt und den damit einhergehenden Progressionseffekt zu verhindern. Vielmehr sollten sie als Einnahmen jenes Veranlagungszeitraums gelten, für den der Anspruch besteht bzw für den sie getätigt werden.

Die Steuerpflichtige hat in den Jahren 2007 bis 2011 eine umfassende Umschulung iSd § 4 Abs 4 Z 7 EStG absolviert. Im Jahr 2011 wurde ihr vom Land X ein Zuschuss zu den Ausbildungskosten gewährt und zugezählt.

Das BFG geht im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass der Zuschuss im Jahr des Zuflusses (Jahr 2011) als Einnahme zu erfassen sei, also nicht im Streitjahr 2007. Demgegenüber vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass ein Zuschuss, der aus Mitteln einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts stammt, seit der Novellierung des § 19 Abs 1 EStG durch das AbgÄG 2011 und das BudBG 2012 in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelte, für das der Anspruch bestehe bzw für das er getätigt werde.

Grundsätzlich ist dieser Ansicht des Finanzamts zuzustimmen. Allerdings wird das Inkrafttreten der Novellierung des § 19 Abs 1 EStG zunächst durch das AbgÄG 2011 und sodann durch das BudBG 2012 in § 124b Z 199 sowie Z 204 EStG einheitlich dergestalt geregelt, dass die novellierte Fassung „erstmal

bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden“ ist. Für das Streitjahr 2007 kommt die in Rede stehende Bestimmung demnach nicht zur Anwendung.

Steuerpflicht bei Veräußerung von Grundstücken, deren Vermietung Liebhaberei darstellt

Entscheidung: VwGH 25. 5. 2022, Ra 2022/15/0009 bis 0011 (Amtsrevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit).

Normen: § 30 EStG; § 7 Abs 3 KStG.

Sachverhalt und Verfahren: Eine GmbH vermietete Liegenschaften an ein Bundesland, wobei diese Betätigung vom Finanzamt als Liebhaberei eingestuft wurde. In den Jahren 2012 und 2013 wurden einige dieser Liegenschaften verkauft. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass diese Verkäufe der Besteuerung nach § 30 EStG zu unterziehen seien und setzte entsprechend Körperschaftsteuer fest.

Das BFG gab der Beschwerde Folge und führte aus, dass, wenn die Vermietungstätigkeit unter Einbezug eines allfälligen Veräußerungsgewinns Liebhaberei darstelle, insgesamt keine Einkünfte vorlägen.

Rechtliche Beurteilung: Das BFG vertritt die Auffassung, dass bei der Liebhabereibeurteilung (einer Vermietung) auf Ebene der Kapitalgesellschaft auch ein allfälliger Veräußerungsgewinn der Einkunftsquelle zu berücksichtigen sei; stelle die Vermietungstätigkeit unter Einbezug eines allfälligen Veräußerungsgewinns Liebhaberei dar, sei die Veräußerung der Grundstücke ebenfalls als Teil der Liebhaberei zu qualifizieren und damit steuerneutral.

Dazu ist zunächst auf die – bereits zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 ergangene – VwGH-Rechtsprechung zu § 7 Abs 3 KStG unterliegenden Körperschaften zu verweisen, wonach bei der Prüfung, ob die Immobilienvermietung einer GmbH Liebhaberei darstellt, Veräußerungsgewinne – obwohl bei der GmbH grundsätzlich steuerpflichtig – nur dann in die Prognoserechnung iSd § 2 Abs 3 oder 4 LVO einzu beziehen sind, wenn bereits eindeutige Maßnahmen zur Veräußerung gesetzt worden sind. Ein nur allenfalls erzielbarer Veräußerungsgewinn kann nicht in die Liebhabereibetrachtung einbezogen werden.

Der VwGH sieht sich durch die Neufassung des § 30 EStG (mit dem 1. StabG 2012) nicht veranlasst, von dieser Rechtsprechung abzugehen. Anders als bei der Einkommensteuer, bei der die Einkünfte aus der Überlassung einer Liegenschaft und aus deren Veräußerung unterschiedliche Einkunftsarten darstellen, bewirkt zwar § 7 Abs 3 KStG, dass alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, also keine Unterscheidung in Einkünfte aus der Überlassung und solche aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern erfolgt. Deshalb kann bei § 7 Abs 3 KStG unterliegenden Körperschaften auch eine Veräußerung der Liegenschaft grundsätzlich bei der Prognoserechnung für die Liebhaberei berücksichtigt werden.

§ 2 Abs 3 und 4 LVO sehen aber vor, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung iZm der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden innerhalb eines absehbaren Zeitraums zu beurteilen ist, sodass Umstände, die nur allenfalls oder nach Ablauf der in § 2 Abs 3 oder 4 LVO angesprochenen absehbaren Zeiträume eintreten könnten, nicht zu berücksichtigen sind. Bei § 7 Abs 3 KStG unterliegenden Körperschaften können daher jene Veräußerungen, die konkret und nachweislich innerhalb der absehbaren Zeiträume des § 2 Abs 3 oder 4 LVO vorgenommen werden sollen oder worden sind, in die vorzunehmende Prognose, aufgrund derer die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung beurteilt wird, einbezogen werden.

Selbst die Einbeziehung der konkret geplanten Veräußerungsgewinne in die Prognoserechnung bewirkt aber nicht, dass die Liegenschaftsveräußerung nicht nach § 7 Abs 2 KStG iVm § 30 EStG zu erfassen wäre. Die Liebhabereibeurteilung hat vielmehr nur zur Folge, dass die Grundstücke nicht im Betriebsvermögen, sondern im außerbetrieblichen Vermögen der Körperschaft gehalten werden.

Wenn das BFG davon ausgeht, dass § 7 Abs 3 KStG unterliegende Körperschaften keine Einkünfte gemäß § 30 EStG erzielen können, ist darauf zu verweisen, dass durch § 7 Abs 2 KStG die Regelung des § 30 EStG auch für Körperschaften anwendbar ist. Der Tatbestand des § 30 EStG erfasst Veräußerungs-

geschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Darunter fällt auch die Veräußerung von Grundstücken, die sich im außerbetrieblichen Vermögen einer Körperschaft befinden.

§ 30 EStG setzt voraus, dass das Grundstück nicht zum Betriebsvermögen zählt, aber nicht, dass es zur Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte verwendet wurde. Der Tatbestand des § 30 EStG erfasst unzweifelhaft auch die Veräußerung von solchen Immobilien, die nicht der Einkünfterzielung gedient haben. Solcherart kommt es auch nicht darauf an, ob die laufende Bewirtschaftung (insbesondere Vermietung) der Immobilie – vor ihrer Veräußerung – ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen war.

Auch die Bestimmung des § 7 Abs 3 KStG bedeutet nicht, dass die Anwendbarkeit von § 30 EStG verhindert wird, weil diese Regelung lediglich vorsieht, dass „alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988)“ einer von § 7 Abs 3 KStG erfassten Körperschaft den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind. Dies schließt die Anwendbarkeit des § 30 EStG (auf der Grundlage des § 7 Abs 2 KStG) nicht aus, sondern bewirkt nur, dass die Einkünfte in einem solchen Fall zwar gemäß § 30 EStG – unter Beachtung des § 12 Abs 2 letzter Satz KStG – zu ermitteln, aber als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern sind.

Literaturhinweise: Zorn, VwGH: KöSt für Verkauf eines Liebhabereigrundstücks durch GmbH, RdW 2022, 505; Kanduth-Kristen, Grundstücksveräußerung einer GmbH im Rahmen einer Liebhabereitätigkeit, immo aktuell 2022, 195; Wallig, Veräußerung eines Liebhabereigrundstücks durch eine Kapitalgesellschaft, ÖStZ 2022, 671.

Verfahrensrecht

Wiederaufnahme – Wissensstand der Abgabenbehörde

Entscheidung: VwGH 20. 5. 2022, Ra 2022/15/0034 (Parteirevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit).

Norm: § 303 BAO.

Sachverhalt und Verfahren: Bei einem Steuerpflichtigen wurden im Zuge einer Außenprüfung formelle und materielle Mängel der Buchführung festgestellt. Das Finanzamt nahm die Umsatz- und Einkommensteuerverfahren wieder auf und setzte die Abgaben unter Berücksichtigung entsprechender Sicherheitszuschläge neu fest.

Das BFG gab der Beschwerde teilweise Folge, indem es die Sicherheitszuschläge reduzierte.

Rechtliche Beurteilung: Im Zulässigkeitsvorbringen wird vertreten, die VwGH-Judikatur zum Wissensstand des Finanzamts im Falle einer Wiederaufnahme sei uneinheitlich. Nach VwGH 13. 10. 2021, Ra 2021/13/0127, sei entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle (Veranlagungsabteilung) alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien. Nach dieser Judikaturlinie stünden die Kenntnisse eines Prüfers der Wiederaufnahme nicht entgegen, wenn er der abgabenfestsetzenden Stelle die konkret relevanten Sachverhalte nicht vor Erlassung des Bescheides mitgeteilt habe. Nach einer anderen Judikaturlinie sei die Wiederaufnahme hingegen dann ausgeschlossen, wenn der „Abgabenbehörde“ in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (Hinweis auf VwGH 24. 10. 2019, Ra 2018/15/0097, Rz 20). Die VwGH-Judikatur zum Begriff der Abgabenbehörde sei demnach schon innerhalb der Verfahrenswiederaufnahme uneinheitlich. Außerhalb des § 303 BAO stelle der VwGH durchgehend auf die Abgabenbehörde als Ganzes ab.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 Abs 4 B-VG aufgezeigt.

Dem VwGH-Erkenntnis vom 24. 10. 2019, Ra 2018/15/0097, lag ein Fall zugrunde, in dem die Einkünfte des dortigen Mitbeteiligten von der dafür zuständigen Stelle erklärungsgemäß veranlagt wurden. Weitere für die Abgabebemessung relevante Tatsachen sind erst im Rahmen einer danach durchge-

Rechtsprechung

fürten Außenprüfung bekannt geworden. Die Frage, ob diese neuen Tatsachen – zum Zeitpunkt der Veranlagung – einer für die Veranlagung nicht zuständigen Stelle des Finanzamts bekannt gewesen sind, stellte sich nicht, weshalb keine Notwendigkeit für eine diesbezügliche Differenzierung bestand. Das Vorliegen einer uneinheitlichen Rechtsprechung zur Wiederaufnahme des Verfahrens ist aus diesem Erkenntnis somit nicht ableitbar. Im Revisionsfall ist die Veranlagung zur Einkommensteuer während einer laufenden Außenprüfung erfolgt, und die für die Abgabefestsetzung zuständige Stelle hat keine Kenntnis von den Ermittlungsergebnissen des Prüfers gehabt. Nach der VwGH-Rechtsprechung ist aber entscheidend, ob der abgabefestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren.

Dem Vorbringen in der Revision ist weiters zu entgegnen, dass bei der Wiederaufnahme des Verfahrens zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden ist. Die Subsumtion, ob ein bestimmter Sachverhalt den Wiederaufnahmetatbestand der neu hervorgekommenen Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO erfüllt, stellt somit keine Ermessensentscheidung dar; sie hängt nicht davon ab, ob ein behördliches Verschulden an der früheren Unkenntnis über maßgebliche Tatsachen gegeben ist.

Literaturhinweis: *Fiala*, Wiederaufnahme: Kenntnisstand der „abgabefestsetzenden Stelle“ ist maßgeblich, AVR 2022, 180.

Entscheidungspflicht des Finanzamts Österreich bei vor dem 1. 1. 2021 eingebrachten Säumnisbeschwerden

Entscheidung: VwGH 25. 5. 2022, Ra 2021/15/0035 (Parteirevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit).

Normen: §§ 284, 323b BAO.

Sachverhalt und Verfahren: Ein Steuerpflichtiger brachte im Dezember 2020 Säumnisbeschwerde betreffend die ausstehende Entscheidung über seine im Jahr 2011 erhobene Berufung ein. Das Finanzamt Österreich leitete im Jänner 2021 die Säumnisbeschwerde an das BFG weiter.

Das BFG wies die Säumnisbeschwerde als nicht zulässig zurück, weil im Jahr 2021 keine Säumnis des seit dem 1. 1. 2021 nicht mehr existierenden Finanzamts X gegeben sein könne. Auch eine Säumnis des Finanzamts Österreich sei nicht gegeben, weil dieses Finanzamt erst mit 1. 1. 2021 zur Entscheidung zuständig geworden sei.

Rechtliche Beurteilung: Das Finanzamt Österreich ist aufgrund der Finanz-Organisationsreform 2020 mit 1. 1. 2021 an die Stelle des Finanzamts X getreten, das bis dahin für die Erledigung eines Rechtsmittels des Revisionswerbers zuständig war. Der mit dem 2. FORG eingeführte § 323b Abs 2 BAO sieht in diesem Zusammenhang vor, dass die am 31. 12. 2020 bei einem Finanzamt oder Zollamt anhängigen Verfahren von der jeweils am 1. 1. 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt werden. Die in § 284 Abs 1 BAO normierte sechsmoatige Frist für die Erledigung des in Rede stehenden Rechtsmittels war der Sachverhaltsdarstellung in der Säumnisbeschwerde zufolge, welcher das BFG nicht entgegen tritt, am 31. 12. 2020 bereits abgelaufen. Das Finanzamt Österreich wäre demnach in ein Beschwerdeverfahren eingetreten, das sich im Stadium der Säumnis befand.

Die Säumnisbeschwerde vom Dezember 2020 weist als belangte Behörde das damals noch bestehende Finanzamt X aus und wurde im Dezember 2020 bei diesem Finanzamt eingebracht. Sie wurde im Jänner 2021 vom Finanzamt Österreich an das BFG weitergeleitet.

Die in § 323b Abs 6 BAO enthaltene Übergangsbestimmung sieht vor, dass Anbringen, für deren Behandlung das Finanzamt Österreich zuständig ist, bis zum 31. 12. 2021 auch unter Verwendung der Bezeichnung der Finanzämter gemäß § 4 AVOG 2010 – DV sowie unter Verwendung der zum 31. 12. 2020 kundgemachten Anschriften der Finanzämter wirksam eingebracht werden können. Vor diesem Hintergrund erachtet es der VwGH auch nicht als schädlich, wenn bei Säumnisbeschwerden, die innerhalb

des durch § 323b Abs 6 BAO vorgegebenen Zeitraums beim BFG eingebracht oder an dieses weitergeleitet wurden, noch ein bis zum 31. 12. 2020 bestandenes Finanzamt als säumige Abgabenbehörde (§ 285 Abs 1 lit a BAO) genannt wird.

Nichtbescheid als wirksame Verlängerungshandlung iSd § 209 BAO

Entscheidung: VwGH 25. 5. 2022, Ra 2022/15/0001 (Abweisung der Parteirevision).

Norm: § 209 BAO.

Sachverhalt und Verfahren: Im Verfahren zur Feststellung der Einkünfte einer Ehegatten-Vermietungsgemeinschaft für das Jahr 2005 erging im Jahr 2011 eine als Feststellungsbescheid intendierte Erledigung, die die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund von Liebhaberei mit 0 Euro feststellte. Diese Erledigung war an die zu diesem Zeitpunkt nicht mehr bestehende Miteigentums-gemeinschaft zu Händen der Ehegattin adressiert und ist ihr auch tatsächlich zugekommen. Im Jahr 2013 erließ das Finanzamt gegenüber der Ehegattin den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, mit dem der bisherige, im Jahr 2007 erlassene Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs 1 BAO geändert wurde.

Das BFG wies die Beschwerde ab, weil der Umstand, dass es sich bei der Erledigung aus dem Jahr 2011 (unstrittig) um einen Nichtbescheid handle, unerheblich sei, weil auch eine ins Leere gehende Amtshandlung die Verjährung verlängere und auch im Jahr 2012 weitere Verlängerungshandlungen gesetzt worden seien.

Rechtliche Beurteilung: Die Revision trägt vor, eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung müsse erkennbar den Zweck verfolgen, den konkreten Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, was bei einem an eine nicht mehr existente Miteigentümergeinschaft gerichteten Nichtbescheid in Bezug auf die Einkommensteuer eines Miteigentümers nicht der Fall sei.

Die Verjährung des Bemessungsrechts wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenspruches vorgenommene, nach außen erkennbare Handlung verlängert – auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat oder diese behördlichen Schritte der tatsächlich abgabepflichtigen Person nicht zur Kenntnis gelangt sind.

Wie der VwGH bereits ausgesprochen hat, stellt sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnitts der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar und zielt auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Nach außen erkennbare Amtshandlungen im Zuge eines Feststellungsverfahrens und insbesondere auch die Erlassung der in Betracht kommenden Feststellungsbescheide haben daher für die Abgaben, derentwegen die Feststellung zu erfolgen hat, verjährungsfristverlängernde Wirkung.

Im Revisionsfall ist eine als Feststellungsbescheid intendierte Erledigung an die Revisionswerberin als Zustellbevollmächtigte einer bereits (aufgelösten) Personengemeinschaft zwischen ihr und ihrem Ehepartner ergangen; diese Erledigung ist ihr im Verlängerungsjahr auch tatsächlich zugekommen. Die Revisionswerberin verneint eine Verlängerungswirkung der Erledigung mit dem Vorbringen, dass diese mangels existierender Bescheidadressatin ins Leere gegangen sei.

Allerdings stellen nicht nur bescheidmäßige Erledigungen Verlängerungshandlungen dar. Vielmehr kommt diese Eigenschaft jeder nach außen erkennbaren Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches zu. Es kommt auch nicht darauf an, ob diese Amtshandlung konkret geeignet ist, den angestrebten Erfolg, nämlich die Durchsetzung des Anspruches, zu erreichen. Es genügt vielmehr, dass die Amtshandlung nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen. Sogar der Umstand, dass dieser Abgabenschuldner im Zeitpunkt dieser Amtshandlung nicht mehr existiert und die Geltendmachung des Abgabenspruches etwa richtigerweise gegen dessen Rechtsnachfolger erfolgen müsste, führt zu keiner anderen Beurteilung.

Rechtsprechung

Die als Feststellungsbescheid intendierte und der Revisionswerberin tatsächlich zugegangene Erledigung hat daher – vergleichbar einem an die Revisionswerberin gerichteten Vorhalt – die Verjährungsfrist verlängert.

Die zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2004 bestehende Rechtsprechungslinie, wonach schriftliche Bescheide nur bei rechtswirksamer Zustellung Amtshandlungen iSd § 209 BAO sind, hält der VwGH für die neue Rechtslage, in der § 209 BAO von einem bisherigen Unterbrechungs- in einen bloßen Verlängerungstatbestand verwandelt wurde, sohin nicht mehr aufrecht.

Literaturhinweise: *Zorn*, VwGH: Aktuelles zur BAO, RdW 2022, 507; *Fiala*, Verjährung: Erlassung eines „Nichtbescheides“ ist eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO, AVR 2022, 182.

Kommunalsteuer

Kommunalsteuerbefreiung für den Betrieb einer Krankenanstalt durch eine nicht abgabenrechtlich begünstigte Körperschaft

Entscheidung: VwGH 25. 5. 2022, Ra 2021/15/0021, 0022 (Parteirevision, Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit).

Norm: § 8 Z 2 KommStG.

Sachverhalt und Verfahren: Ein gemeinnütziger (kirchlicher) Verein brachte einen bestehenden – zuvor selbst geführten – Krankenhausbetrieb in eine neu gegründete, selbst nicht gemeinnützige GmbH ein. Die Abgabenbehörde (Magistrat) setzte ausgehend von sämtlichen gewährten Arbeitslöhnen Kommunalsteuer fest.

Das LVwG gab der Beschwerde teilweise statt und hob den angefochtenen Bescheid hinsichtlich bestimmter Jahre ersatzlos, hinsichtlich der übrigen Jahre unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde auf.

Rechtliche Beurteilung: Gemäß § 8 Z 2 KommStG sind ua Körperschaften von der Kommunalsteuer befreit, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken ua auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kranken-, Behinderten- und Blindenfürsorge dienen (§§ 34 bis 37, 39 bis 47 BAO).

Wird von einer Körperschaft, die die Voraussetzungen für eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, eine Krankenanstalt betrieben, so wird diese Anstalt gemäß § 46 BAO auch dann als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs 1 BAO behandelt, wenn sich die Körperschaft von der Absicht leiten lässt, durch den Betrieb der Anstalt Gewinn zu erzielen. Die Anstalt ist gleich einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs 2 BAO abgabenfrei, wenn es sich um eine im Sinn des jeweils geltenden KrankenanstaltenG gemeinnützig betriebene Krankenanstalt handelt.

Im Revisionsfall handelt es sich nach den (unbestrittenen) Feststellungen des LVwG zwar um keine im Sinn des Bundesgesetzes über Krankenanstalten und Kuranstalten (KAKuG) gemeinnützig betriebene Krankenanstalt, die bereits kraft § 46 Satz 2 BAO stets als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs 2 BAO mit den daran anknüpfenden Steuerbefreiungen gilt. Dies schließt eine kommunalsteuerrechtliche Befreiung allerdings nicht aus.

In einem solchen Fall ist nach den Kriterien der übrigen in § 8 Z 2 KommStG verwiesenen Bestimmungen (§§ 34 bis 37, 39 bis 47 BAO) zu prüfen, ob die Körperschaft mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf den dort genannten Gebieten dient. Dazu hat das LVwG festgestellt, dass sich die von der GmbH betriebene Krankenanstalt in einen ambulanten und in einen stationären Bereich gliedert, wobei beide Bereiche grundsätzlich allen Patientinnen – unabhängig von der Art ihrer Versicherung – offen stehen. Angesichts der festgestellten breiten Zugänglichkeit auch des stationären Bereichs teilt der VwGH die Bedenken des LVwG am Vorliegen einer Förderung der Allgemeinheit iSd § 35 Abs 1 BAO nicht. Der Umstand allein, dass Personen, soweit sie nicht bei den Krankenfürsorgekassen versichert oder Zusatzversichert seien, selbst für die Behandlung aufkommen müssen, schließt eine solche Förderung der Allgemeinheit nicht aus.