
5/2015

S. 117–148, ART.-NR. 148–203

ÖstZ

ÖSTERREICHISCHE STEUERZEITUNG

Herausgeber: Klaus Hirschler, Heinz Jirousek, Stefan Melhardt,
Wolfgang Nolz, Franz Sutter, Christoph Urtz

2. ABGABENÄNDERUNGSGESETZ 2014

- » **Sabine Kanduth-Kristen/Georg Kofler:** Außensteuerliche Änderungen im EStG und KStG durch das 2. AbgÄG 2014
- » **Franz Althuber/Marco Thorbauer:** Die Änderungen der BAO durch das 2. AbgÄG 2014

WERTPAPIER-KEST

- » **Rainer Niemann/Silke Rürger:** Der Einfluss des Budgetbegleitgesetzes 2011 auf das Handelsvolumen am österreichischen Kapitalmarkt

KASSENÜBERPRÜFUNG

- » **Erich Huber:** Risikoumfeld Erlöse (Teil 4): Der 95 Jahre alte Vertrauensvorschuss zwischen Kassensturz und spurlos veränderbaren digitalen Aufzeichnungen



Dr. Franz Althuber, LL.M./Mag. Marco Thorbauer, Wien

Die Änderungen der Bundesabgabenordnung durch das 2. AbgÄG 2014

» ÖStZ 2015/155

Am 29. Dezember 2014 wurde das 2. AbgÄG 2014, BGBl I 2014/105, veröffentlicht. Der folgende Beitrag soll einen Überblick über die wichtigsten Änderungen der Bundesabgabenordnung geben. Diese sind teilweise mangels ausdrücklicher Bestimmungen zu deren Inkrafttreten auch für bereits anhängige Abgabenverfahren von Bedeutung.

1. ALLGEMEINES

Am 29. Dezember 2014 ist das 2. AbgÄG 2014, BGBl I 2014/105, kundgemacht worden. Das Gesetzespaket steht mit der Schaffung des EU-Finanzstrafzusammenarbeitsgesetzes (Bundesgesetz über die Zusammenarbeit in Finanzstrafsachen mit den Mitgliedstaaten der Europäischen Union – EU-FinStrZG) vor allem unter dem Zeichen der Betrugsbekämpfung, bringt aber bspw neben zahlreichen ertragsteuerlichen Änderungen¹ auch Änderungen der Bundesabgabenordnung mit sich. Diese lassen sich überblicksmäßig wie folgt darstellen:

- Kriminalpolizei, Staatsanwaltschaft und Gerichte können nunmehr gemäß § 158 Abs 4d BAO idF BGBl I 2014/105 personenbezogene Daten zum Zweck der Durchführung von Abgaben- und Monopolverfahren an die Abgabenbehörde übermitteln;
- Eine einheitliche Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO ist seit 30. Dezember 2014 auch bei Durchführung eines einzigen Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags ab einem vereinbarten Gesamtentgelt von 700.000 € notwendig;
- Anträge von beschränkt Steuerpflichtigen auf Zurückzahlung bzw Rückerstattung von Kapitalertragsteuer können erst nach Ablauf des Kalenderjahres ihrer Einbehaltung eingebracht werden;
- Ist bei Vorlageanträgen nicht ersichtlich, auf welche Beschwerdevorentscheidung sie sich beziehen, so liegt seit 30. Dezember 2014 ein inhaltlicher Mangel iSd § 85 Abs 2 BAO vor;
- Säumnisbeschwerden können seit 30. Dezember 2014, wenn die Abgabenbehörde zwischenzeitig den Bescheid erlassen hat oder erlässt, vom Verwaltungsgericht mit Beschluss eingestellt werden. Dies war bisher in der BAO nicht klar gesetzlich geregelt.

¹ Weiterführend zu den sonstigen Änderungen etwa Schulz/Schimka, 2. Abgabenänderungsgesetz 2014, GesRZ 2014, 339; Bodis/Hammerl, Die wichtigsten Änderungen im EStG, RdW 2014, 728; Titz/Wild, Grundstücksübertragungen bei Umgründungen im Lichte des 2. AbgÄG 2014, RdW 2014, 745; Grabner/Schamp, 2. AbgÄG 2014: Neuerungen im Verbrauchsteuerbereich und im Tabakmonopol, RdW 2014, 754.

2. ÜBERMITTLUNG PERSONENBEZOGENER DATEN ZUM ZWECK DER DURCHFÜHRUNG VON ABGABEN- UND MONOPOLVERFAHREN (§ 158 Abs 4d BAO)

Der Abgabenbehörde stehen zum Zweck der Abgabenerhebung gemäß § 158 BAO diverse Beistands- und Einsichtsrechte zu. Beistandspflichten sind im Fall des § 158 BAO vor allem Amtshilfeersuchen der Abgabenbehörde an Körperschaften des öffentlichen Rechts. Demnach stellt § 158 BAO eine einfachgesetzliche Amtshilfebestimmung dar. Gemäß § 158 Abs 4 BAO sind die Abgabenbehörden außerdem zum Zweck der Abgabenerhebung berechtigt, Einsicht in das Grundbuch, das Firmenbuch, das zentrale Melderegister, das zentrale Gewereregister, das zentrale Vereinsregister, das Zulassungsregister und das KFZ Genehmigungs- und Informationsregister zu nehmen.

§ 158 BAO wurde bereits mit den Budgetbegleitgesetzen 2007² und 2009³ um die Absätze 4a, 4b und 4c erweitert. Aus diesen Bestimmungen geht hervor, dass das BMI und der Verband der Versicherungsunternehmen Österreichs verpflichtet sind, dem BMF und somit auch den Abgabenbehörden periodisch personenbezogene Daten in elektronischer Form zu übermitteln. Es handelt sich dabei vor allem um Daten des zentralen Melderegisters, des Kraftfahrzeugregisters sowie um Daten, die nach dem KFG 1967 in der Genehmigungsdatenbank und der Zulassungsevidenzdatenbank geführt werden.

Mit dem 2. AbgÄG 2014 wurde nunmehr § 158 Abs 4d BAO eingeführt. Diese Bestimmung erlaubt es der Kriminalpolizei, der Staatsanwaltschaft und den Gerichten personenbezogene Daten zum Zweck der Durchführung von Abgaben- und Monopolverfahren an die Abgabenbehörde zu übermitteln. Die personenbezogenen Daten müssen dabei nach den Bestimmungen der StPO ermittelt worden sein. Auslöser für die Neuregelung des § 158 Abs 4d BAO war die Entscheidung des VfGH G 2/2013,⁴ mit der § 140 Abs 3 StPO idF BGBl I 2004/19 mit Ablauf des 31. Oktober 2013 als verfassungswidrig aufgehoben wurde. Inhalt dieser Norm war im Wesentlichen, dass personenbezogene Daten, sofern sie im Strafverfahren zulässigerweise ermittelt wurden, in sämtlichen anderen gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Verfahren verwendet werden durften. Der VfGH hat die Reichweite der Norm als unverhältnismäßig erachtet und eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Datenschutz festgestellt. Mit § 158 Abs 4d BAO idF BGBl I 2014/105 wurde nunmehr eine ausdrückliche Ermächtigung für Kriminalpolizei, Staatsanwaltschaft und Gerichte geschaffen, abgabenrechtliche oder

² BGBl I 2007/24.

³ BGBl I 2009/52.

⁴ VfGH 1. 10. 2013, G 2/2013; vgl auch ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 23.



monopolrechtliche Umstände der zuständigen Verwaltungsbehörde zu übermitteln.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang aber auch die Bestimmung des § 76 Abs 4 zweiter Satz StPO, mit der § 158 Abs 4d BAO eingeschränkt wird. Demnach kann die Übermittlung der personenbezogenen Daten unterbleiben, wenn im Einzelfall schutzwürdige Geheimhaltungsinteressen die mit der Übermittlung verfolgten Zwecke überwiegen. Eine Übermittlung der Daten an Gerichte und Behörden soll daher nur für exakt festgelegte Zwecke möglich und zulässig sein. Mangels ausdrücklicher Regelung zum Inkrafttreten des § 158 Abs 4d BAO ist die Norm seit 30. Dezember 2014 in Geltung.

3. EINFÜHRUNG EINER WERTGRENZE BEI AUFTRAGS-VERGABEN (§ 188 Abs 4 lit d BAO)

§ 188 Abs 1 BAO regelt, wann die einheitliche Feststellung von Einkünften und die Erlassung von Feststellungsbescheiden zu erfolgen hat. Zweck einer einheitlichen Feststellung ist die einheitliche Besteuerung und zugleich Vermeidung der Durchführung von mehreren parallelen Abgabenverfahren bei mehreren Personen.⁵

Abs 4 leg cit regelt in einem Ausnahmenkatalog, wann trotz grundsätzlicher Anwendbarkeit des Abs 1 leg cit doch keine einheitliche Feststellung zu erfolgen hat. Eine Feststellung hat demnach gemäß § 188 Abs 4 lit d insb bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts zu unterbleiben, wenn deren einziger Zweck die Erfüllung eines einzigen Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags ist.⁶ Bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts, deren einziger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags lag, war daher gemäß § 2 Abs 4 EStG bisher generell keine einheitliche gemeinsame Betriebsstätte vorhanden. Eine allfällige Außenprüfung war ausschließlich bei den einzelnen beteiligten Mitunternehmern möglich. Dies wurde mit der nunmehrigen Novellierung der § 188 Abs 4 lit d BAO, § 2 Abs 4 EStG geändert.⁷ Eine generelle Annahme einer anteiligen Betriebsstätte ist demnach nun nicht mehr möglich. Der mögliche Anwendungsbereich einer solchen wurde durch die neugefassten Bestimmungen deutlich eingeschränkt.

Durch das 2. AbgÄG 2014 wurde § 188 Abs 4 lit d BAO neu gestaltet. Demnach soll künftig bei „*hohen*“ Auftragsverfahren (damit ist die Erfüllung eines einzigen Werkvertrags gemeint) ein Feststellungsverfahren durchgeführt werden.⁸ Der Maßstab zur Bewertung von Auftragsverfahren ist dabei der vereinbarte Auftragswert exklusive Umsatzsteuer. Ab einem 700.000 € (exklusive Umsatzsteuer) übersteigenden Auftragswert ist daher ein Feststellungsverfahren verpflichtend durchzuführen. Der Zweck der Neuregelung ist ein einheitlicher Abspruch über den Gewinn und Verlust der GesBR, Mehrfach-Erfassungen und Mehrfach-Nichterfassungen von Erlösen und Aufwendungen sollen damit verhindert werden.⁹ Nach Angaben des Gesetzgebers waren zum Stand Juni 2014 der

Finanzverwaltung 4.650 Arbeitsgemeinschaften bekannt. 2.760 davon hatten einen Jahresumsatz, der 700.000 € überstieg.¹⁰ Eine effiziente ertragsteuerliche Kontrolle der Arbeitsgemeinschaften war daher bislang kaum möglich. Durch die Gesetzesänderung soll nun im Zuge des Feststellungsverfahrens eine Überprüfung einfacher und ressourcenschonender möglich sein.

Die Neuregelung des § 188 Abs 4 lit d BAO gilt gemäß § 323 Abs 44 BAO erstmalig für:

- Wirtschaftsjahre, die nach Ablauf des Jahres 2014 beginnen,
- wenn die Auftragsvergabe nach dem 1. Dezember 2014 erfolgt und
- der Auftragswert 700.000 € (exklusive Umsatzsteuer) übersteigt.

4. KEST-RÜCKERSTATTUNGSANTRÄGE – ZULÄSSIGKEIT ERST NACH ABLAUF DES JAHRES DER EINBEHALTUNG (§ 240a BAO)

Gemäß der neugeschaffenen Norm des § 240a BAO können Anträge beschränkt Steuerpflichtiger auf Rückzahlung (Zurückzahlung) oder Erstattung (Rückerstattung) der Kapitalertragsteuer erst nach Ablauf des Jahres ihrer Einbehaltung eingebracht werden.

Unter dem Terminus des Antrags auf „Zurückzahlung“ von Kapitalertragsteuer sind Rückzahlungsanträge iSd § 240 Abs 3 BAO, somit Anträge gegen zu Unrecht einbehaltene Beträge, zu verstehen. Zu Unrecht einbehaltene Beträge sind nach *Stoll* solche, die „unter Verkennung rechtlicher Bestimmungen oder unter unzutreffender Beurteilung und Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse einbehalten“ worden sind.¹¹

Anträge auf „Rückerstattung“ der KEST von beschränkt Steuerpflichtigen werden hingegen auf der Grundlage von § 94 Z 2 EStG, § 6 KStG, § 21 Abs 1 Z 1a KStG oder von DBA gestellt. Die KEST wird in diesen Fällen zuerst einbehalten und erst nach erfolgtem Antrag auf Rückerstattung erstattet. Von § 240a BAO idF BGBl I 2014/105 sind auch Anträge auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer von gemäß § 6 KStG befreiten ausländischen Pensionskassen – iSd § 5 Z 4 PKG – erfasst.¹²

Bisher konnten Anträge beschränkt Steuerpflichtiger auf Zurückzahlung bzw Rückerstattung der Kapitalertragsteuer für jeden entstandenen Anspruch einzeln eingebracht werden. Künftig ist die Antragstellung nur mehr gebündelt für ein ganzes Jahr möglich. Zweck dieser Bündelung ist die Entlastung der Steuerbehörden und Erleichterung der Abarbeitung dieser Anträge.¹³ Mangels ausdrücklicher Regelung zum Inkrafttreten wurde § 240a BAO am 30. Dezember 2014 wirksam. Folglich müssen für das Kalenderjahr 2015 bereits alle Anträge auf Zurückzahlung bzw Rückerstattung gebündelt am Ende des Jahres abgegeben werden.

5. NOTWENDIGER INHALT DES VORLAGEANTRAGS (§ 264 Abs 1 BAO)

Gemäß § 264 Abs 1 BAO kann gegen eine Beschwerdeentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe derselben

⁵ Ausführlich dazu etwa *Ryda/Langheinrich*, Stellung und Bedeutung der Feststellungsbescheide im Abgabenrecht, FJ 2008, 294 sowie *Bergmann*, Die Anwendungsvoraussetzungen des Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO, FJ 2010, 220.

⁶ Vgl im Detail dazu *Ritz*, BAO⁵ § 188 Tz 17 mwN.

⁷ Weiterführend zu § 2 Abs 4 EStG etwa *Bodis/Hammerl*, Die wichtigsten Änderungen im EStG, RdW 2014, 728.

⁸ ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 23.

⁹ ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 23.

¹⁰ Vorblatt zum 2. AbgÄG 2014, 360 BlgNR 25. GP, 4.

¹¹ *Stoll*, BAO (1994) 2488.

¹² Ob der KEST-Abzug bei EU-Pensionskassen an sich gemeinschaftsrechtskonform ist, muss freilich bezweifelt werden, vgl dazu etwa *Althuber/Varro*, Kapitalertragsteuerabzug bei ausländischen Pensionskassen europarechtswidrig? taxlex 2013, 5.

¹³ Vorblatt zum 2. AbgÄG 2014, 360 BlgNR 25. GP, 6.



gen der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht, also ein Vorlageantrag, gestellt werden. Die Neufassung dieser Bestimmung enthält nunmehr den ergänzenden Hinweis, dass der Vorlageantrag auch eine Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung enthalten muss. Ausweislich der Gesetzesmaterialien zum 2. AbgÄG 2014 soll mit dieser Änderung sichergestellt werden, dass ein inhaltlicher Mangel iSd § 85 Abs 2 BAO vorliegt, wenn dem Vorlageantrag nicht zu entnehmen ist, auf welche Beschwerdevorentscheidung er sich bezieht. Die Abgabenbehörde darf den unklaren Vorlageantrag daher nicht zurückweisen, sondern muss mittels Mängelbehebungsauftrag vorgehen und dem Beschwerdeführer die Behebung des Mangels mit dem gleichzeitigen Hinweis, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt, auftragen.

Unklar bleibt freilich auch mit dem nunmehr in § 264 Abs 1 BAO aufgenommenen Hinweis, wann eine Beschwerdevorentscheidung ausreichend genau bezeichnet ist. Ist etwa die genaue Bezeichnung mit GZ und Bescheiddatum notwendig oder wird den gesetzlichen Anforderungen auch dann Genüge getan, wenn im Vorlageantrag bspw von der „mir zugestellten Beschwerdevorentscheidung“ die Rede und die Person des Beschwerdeführers klar ersichtlich ist?

§ 250 BAO normiert, welchen Inhalt eine Bescheidbeschwerde haben muss. Gemäß Abs 1 lit a leg cit hat diese ua den Bescheid, gegen den sie sich richtet, zu bezeichnen. Der VwGH judiziert idZ in ständiger Rechtsprechung, dass im Anwendungsbereich der BAO eine bestimmte Form oder gar eine bestimmte Formel für die Bezeichnung eines Bescheids, gegen den sich ein Rechtsmittel richtet, nicht erforderlich ist.¹⁴ Auch die Angabe der GZ oder der Steuernummer bzw die Angabe des Bescheid datums ist nicht notwendig.¹⁵ Es genügt für die Bezeichnung des Bescheids vielmehr, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet. Wenn für die Abgabenbehörde aufgrund des Vorbringens nicht zweifelhaft sein kann, welcher Bescheid gemeint ist, so wird der Formalvorschrift des § 250 Abs 1 lit a BAO damit Genüge getan.¹⁶ Dasselbe muss uE für die Neufassung des § 264 Abs 1 BAO gelten.¹⁷ Eine formelle, umfassende Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung ist daher nicht notwendig, es ist vielmehr ausreichend, dass sich

aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers (allenfalls im Kontext mit weiterem Vorbringen) ergibt, welche Beschwerdevorentscheidung gemeint ist. Ist diese Voraussetzung erfüllt, so ist freilich auch für ein Mängelbehebungsverfahren kein Platz.

Mangels ausdrücklicher Regelung zum Inkrafttreten der Neufassung des § 264 Abs 1 BAO wurde diese mit Ablauf des Tages der Veröffentlichung des 2. AbgÄG 2014, somit am 30. Dezember 2014, wirksam. Auch Vorlageanträge in bereits anhängigen Beschwerdeverfahren müssen daher die Beschwerdevorentscheidung bezeichnen.

6. EINSTELLUNG DER SÄUMNISBESCHWERDE GEM § 284 Abs 2 BAO

Säumnisbeschwerden können wegen Verletzung der Entscheidungspflicht eingebracht werden. Das dafür notwendige Säumnisbeschwerdeverfahren wurde im Rahmen des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 (FVwGG 2012)¹⁸ geschaffen und ist mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten.¹⁹ Die Säumnisbeschwerde ist in Angelegenheiten, in denen die Bestimmungen der BAO Anwendung finden, beim jeweils zuständigen Verwaltungsgericht einzubringen (§ 284 Abs 1 BAO). Dies stellt einen wesentlichen Unterschied zur Säumnisbeschwerde des allgemeinen Verwaltungsverfahrens dar, auf die das Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz (VwGVG) anzuwenden ist. Solche Säumnisbeschwerden sind bei der säumigen Verwaltungsbehörde einzubringen.²⁰

Nicht ausdrücklich geregelt war bislang für Säumnisbeschwerden, für welche die Bestimmungen der BAO gelten, wie über eine Säumnisbeschwerde vom Verwaltungsgericht abzusprechen ist, wenn die säumige Abgabenbehörde den Bescheid zwischenzeitig erlässt bzw erlassen hat. In der Vergangenheit führte diese Rechtsfrage auch schon zu Unklarheiten in Abgabenverfahren.²¹ Nach der Neuregelung des § 284 Abs 2 BAO idF BGBl I 2014/105 hat in solchen Fällen das Verwaltungsgericht das Säumnisbeschwerdeverfahren einzustellen. Diese Regelung ist § 16 VwGVG, welcher auf Säumnisbeschwerden im Bereich des allgemeinen Verwaltungsverfahrens Anwendung findet, nachgebildet.

Im Fall des § 284 Abs 2 BAO fehlt es ebenso an einer ausdrücklichen Inkrafttretensbestimmung. Die Bestimmung idF BGBl I 2014/105 trat daher am 30. Dezember 2014 in Kraft.

¹⁴ So schon VwGH 31. 5. 1972, 971/71.

¹⁵ Weiterführend *Ritz*, BAO⁵ § 250 Tz 5 mwN.

¹⁶ Vgl etwa *Stoll*, BAO (1994) 2572; VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0041; 21. 9. 2005, 2004/13/0163; 28. 1. 1998, 96/13/0081; 20. 9. 1983, 83/14/0087.

¹⁷ Die Rechtsansicht des VwGH, wonach § 250 BAO nicht auf Vorlageanträge anzuwenden sei (so VwGH 22. 12. 1993, 91/13/0128), bezog sich nur darauf, dass – nach früherer Rechtslage – für Vorlageanträge überhaupt keine Inhaltserfordernisse existierten; weiterführend auch *Althuber*, Zur notwendigen Bezeichnungspflicht gemäß § 250 Abs 1 lit a BAO, taxlex 2015 [in Druck].

¹⁸ BGBl I 2013/14.

¹⁹ Vgl dazu etwa *Langheinrich/Ryda*, Das Verwaltungsgerichtsbarkeitsüberleitungsgesetz und das neue Aufgabenmetier des Verwaltungsgerichtes des Bundes für Finanzen, FJ 2014, 12; *Kettisch/Schinnerl*, Säumnisbeschwerde und Fristsetzungsantrag im Abgabenverfahren, taxlex 2014, 24.

²⁰ *Kettisch/Schinnerl*, Säumnisbeschwerde und Fristsetzungsantrag im Abgabenverfahren, taxlex 2014, 24.

²¹ Vgl nur BFG 3. 12. 2014, RS/7100198/2014; 30. 12. 2014, RS/7100200/2014.



Der Autor:

Dr. **Franz Althuber**, LL.M. ist Rechtsanwalt, Partner und Leiter der Steuerrechtspraxis bei DLA Piper Weiss-Tessbach und vorwiegend in den Bereichen Steuer- und Gesellschaftsrecht, Managerhaftung sowie Finanzstrafrecht tätig. Er ist Autor zahlreicher Publikationen, regelmäßiger Fachvortragender und Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der FH Joanneum in Graz.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Althuber/Franz

Foto: Michael Szazel



Der Autor:

Mag. **Marco Thorbauer** ist Rechtsanwaltsanwärter bei DLA Piper Weiss-Tessbach und vorwiegend in den Bereichen Steuer- und Gesellschaftsrecht sowie Finanzstrafrecht tätig.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Thorbauer/Marco

Foto: Michael Szazel