

# ecolex

FACHZEITSCHRIFT FÜR WIRTSCHAFTSRECHT

Schwerpunkt

## Steuerrechtliche Neuerungen 2024

- > AbgÄG 2024
- > Public Country-by-Country Reporting
- > Grace-Period-Gesetz

Pflichthaftpflichtversicherung:  
Serienschadenklauseln

True-Crime-Formate

Verteidigungskostenersatz  
NEU

GenRÄG 2024

Klimaschutz: Klagebefugnis

OGH: Schutzzweck des  
Datenschutzrechts

NEU:  
Recht hören.  
Der ecolex-  
Podcast!



Zur Quotenregelung können nur alle unter einer Steuernummer einzureichenden Abgabenerklärungen angemeldet werden. Die Quote gilt auch nur dann als erfüllt, wenn sämtliche Quotenerklärungen eingereicht wurden. Bei Inanspruchnahme der Quotenregelung gilt die allgemeine Frist zur Einreichung von Abgabenerklärung gem § 134 BAO (30. 6. des folgenden Kalenderjahres) nicht und ist § 135 BAO (Verspätungszuschläge) nicht anzuwenden. Vielmehr sind für die Einreichung der Quotenerklärungen fünf Abgabetermine (31. 10.; 30. 11.; 31. 1.; 28. 2. bzw letzter Tag im Februar; 31. 3.) vorgesehen, zu denen je ein Fünftel (je 20%) der einzureichenden Quotenerklärungen abgegeben werden müssen. Für Feststellungserklärungen betreffend betriebliche Einkünfte gelten abweichende Fristen und Quoten: zwei Abgabetermine, wobei zum 30. 11. 50% und zum 31. 1. 100% der Quotenfeststellungserklärungen

eingereicht werden müssen. Die Rechtsfolgen bei Nichteinhaltung der Abgabetermine richten sich danach, zum wievielten Mal in Folge die jeweilige Quote zu einem Abgabetermin des betroffenen Veranlagungszeitraums nicht vollständig erfüllt wurde.

Zumal der berufsmäßige Parteienvertreter für die Einhaltung der Quoten zu den Abgabeterminen verantwortlich ist, kann künftig eine Zwangsstrafe im Rahmen der Quotenregelung nur gegen ihn festgesetzt werden. Darüber hinaus kann dem Vertreter bei Vorliegen der Voraussetzungen auch ein Ausschluss von der Quotenregelung drohen.

Welche konkreten Herausforderungen im Rahmen der neuen Quotenregelungen auf die AbgPfl und deren steuerliche Vertreter zukommen werden und welche Problemstellungen sich noch ergeben werden, wird sich endgültig im Laufe der Zeit zeigen.

# Grace-Period-Gesetz: Begleitung von Unternehmensübertragungen

**BEITRAG.** Das am 5. 6. 2024 im Bundesgesetzblatt veröffentlichte „Grace-Period-Gesetz“<sup>(1)</sup> soll künftig bei Unternehmensübertragungen im Familienverband zu einer erhöhten Planungs- und Rechtssicherheit für Unternehmer führen, indem allenfalls vorhandene steuerliche Risiken zeitgerecht aufgedeckt und mit dem Finanzamt abgeklärt werden können. Der praktische Anwendungsbereich des Gesetzes wurde jedoch uE durch teils entbehrliche Vorschriften unnötig eingengt. **ecolex 2024/418**

RA Dr. **Franz Althuber**, LL.M., ist Gründungspartner der ALTHUBER SPORNBERGER & PARTNER Rechtsanwälte GmbH sowie Lehrbeauftragter für Finanzstrafrecht an der Universität Wien und für Steuerrecht an der Universität Innsbruck.

Mag.<sup>a</sup> **Chiara Provisionato** ist Juristin und als Tax Associate bei GRANT THORNTON in Wien tätig.

## A. Allgemeines

Der Erwerb von Unternehmen ist per se mit steuerlichen Risiken für den Erwerber verbunden. Insb die zeitliche Verzögerung von Außenprüfungen bringt es regelmäßig mit sich, dass bestimmte Veranlagungsjahre erst dann geprüft werden, wenn die Unternehmensübertragung bereits erfolgt ist. In professionell erstellten Unternehmenskaufverträgen finden sich daher regelmäßig Steuerklauseln bzw -garantien und steuerrechtlich motivierte Gewährleistungsbestimmungen.<sup>(2)</sup> Solcherart vertragliche Absicherungen zeitigen stets aber nur Wirkung *inter partes* und haben dementsprechend auf potenzielle öffentlich-rechtliche Haftungen keine Auswirkung.

Im Bereich des Abgabenrechts soll daher durch das Grace-Period-Gesetz für Unternehmer die Möglichkeit geschaffen werden, während des Übergabeprozesses durch die Abgabenbehörde begleitet zu werden („Begleitung einer Unternehmensübertragung“).<sup>(3)</sup> Im Zuge dieses Prozesses werden einerseits bislang noch ungeprüfte Zeiträume des übergebenen Unternehmers geprüft. Andererseits besteht die Möglichkeit für den potenziellen Erwerber, Auskünfte über bereits verwirklichte oder noch nicht verwirklichte (abgabenrechtlich relevante) Sachverhalte zu erhalten. Damit soll größtmögliche Rechts- und Planungssicherheit geschaffen werden.

Die Begleitung der Unternehmensübertragung umfasst neben Elementen einer Außenprüfung auf Antrag auch Elemente der begleitenden Kontrolle. Dementsprechend besteht während der Begleitung der Unternehmensübertragung eine wechselseitige Kommunikationsverpflichtung. Einer erhöhten Offenlegungspflicht seitens des AbgPfl (§ 153k Abs 1 BAO)

steht eine *intensivierte Auskunftspflicht des FA Österreich* gegenüber:

- Ab dem Zeitpunkt der Antragstellung bis zur Beendigung der Begleitung der Unternehmensübertragung haben der ASt und sämtliche im Antrag angeführten voraussichtlichen Erwerber unbeschadet anderer abgabenrechtlicher Offenlegungspflichten jene Umstände *unaufgefordert offenzulegen, die für die abgabenrechtliche Würdigung der Übertragung des (Teil-)Betriebes oder des Mitunternehmeranteils relevant sind und hinsichtlich derer ein ernsthaftes Risiko einer abweichenden Beurteilung durch das FA Österreich besteht*, wenn sie nicht unwesentliche Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis haben können.<sup>(4)</sup>
- Das FA Österreich hat dem im Antrag angeführten voraussichtlichen Erwerber *Auskünfte über bereits verwirklichte oder noch nicht verwirklichte Sachverhalte* zu erteilen, soweit sie

<sup>1)</sup> BGBl I 2024/56.

<sup>2)</sup> Vgl dazu etwa *Kubik*, Steuerliche Risikoverteilung beim Unternehmenskauf, in *Aschauer et al* (Hrsg), Kauf und Verkauf von Unternehmen (2022) 169 mwN; *Hofmann/Nowotny*, Die Bedeutung von Bilanzgarantien beim Unternehmenskauf, GesRZ 2009, 126 sowie *Dolezel-Huber/Greinecker*, Steuerklauseln in Unternehmenskaufverträgen, *ecolex* 2002/604.

<sup>3)</sup> Vgl zum ursprünglichen - viel umfangreicheren und detaillierten - ME für ein Grace-Period-Gesetz vom Oktober 2021 etwa im Detail *Hofstätter*, Betriebsprüfung auf Antrag - Begleitende Kontrolle „Light“ für KMUs? *taxlex* 2022, 102.

<sup>4)</sup> Anders als bei der begleitenden Kontrolle (vgl § 153f Abs 1 BAO) ist die Offenlegungsverpflichtung bei der Begleitung der Unternehmensübertragung daher auf jene Umstände beschränkt, die für die abgabenrechtliche Würdigung der Übertragung des (Teil-)Betriebes oder Mitunternehmeranteils relevant sind.

mit der Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in einem inhaltlichen Zusammenhang stehen und nicht die Möglichkeit zur Beantragung eines Auskunftsbescheids gem § 118 BAO besteht.

- Zur Klärung abgabenrechtlicher Fragen können während der Begleitung der Unternehmensübertragung Besprechungen zw dem Ast und den im Antrag angeführten voraussichtlichen Erwerbern und Organen des FA Österreich stattfinden. Die Neuregelungen treten mit 1. 12. 2024 in Kraft. Anträge auf Begleitung einer Unternehmensübertragung können frühestens ab dem 1. 1. 2025 gestellt werden (§ 323 Abs 72 BAO).

## B. Ablauf der Antragstellung

### 1. Allgemeines

Die Begleitung der Unternehmensübertragung erfolgt nur über Antrag. Ast kann gem § 153h Abs 1 BAO stets nur eine natürliche Person sein. Die Antragstellung hat zwingend über *FinanzOnline* durch Übermittlung des amtlichen elektronischen Formulars zu erfolgen (§ 153i Abs 2 BAO). Anträge von anderen Personen und nicht über *FinanzOnline* gestellte Anträge sind daher als unzulässig zurückzuweisen. Da es sich beim Antrag auf Begleitung einer Unternehmensübertragung um ein *Anbringen* iSd § 85 BAO handelt, ist in jenen Fällen, in denen die Antragstellung nicht über *FinanzOnline* erfolgt, vor der Zurückweisung ein Mängelbehebungsauftrag iSd § 85 Abs 2 BAO zu erteilen.

Anders als bei der begleitenden Kontrolle (vgl § 153b Abs 4 BAO)<sup>5)</sup> ist die *finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Ast* nicht Voraussetzung für die Begleitung einer Unternehmensübertragung. Ebenso hat keine sonstige Prüfung der steuerlichen Zuverlässigkeit des Ast zu erfolgen.

Liegen die Voraussetzungen für die Begleitung der Unternehmensübertragung vor, so hat das FA Österreich sodann tunlichst innerhalb von drei Monaten eine Außenprüfung für jene letzten drei Jahre vor der Antragstellung durchzuführen, für die bereits Steuererklärungen abgegeben wurden (§ 153j Abs 2 BAO).

### 2. Ausschließliche Zuständigkeit des FA Österreich für alle Beteiligten

Der Antrag auf Begleitung einer Unternehmensübertragung kann nur dann gestellt werden, wenn für die Erhebung der USt bzw der ESt des Ast und für sämtliche im Antrag angeführte voraussichtliche Erwerber – sowie ggf für die Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft – das FA Österreich sachlich zuständig ist (§ 153i Abs 1 BAO). Abzustellen ist dabei auf die allgemeinen Bestimmungen des § 60 BAO.

Ausweislich der Mat<sup>6)</sup> soll damit erreicht werden, dass keine Schnittstellen zum FAG erforderlich sind und die Prüfung dementsprechend schneller durchgeführt werden kann.

### 3. Verpflichtung zur Mitwirkung und Verzicht auf die abgabenrechtliche Geheimhaltungsverpflichtung

Wesentlicher Teil des Antrages ist eine vom Ast und vom potenziellen Erwerber zu unterfertigende Erklärung dahingehend, dass an der Begleitung der Unternehmensübertragung mitgewirkt und der Offenbarung von Informationen, die der abgabenrechtlichen Geheimhaltung unterliegen, zugestimmt wird, soweit dies für die Durchführung der Begleitung der Unternehmensübertragung erforderlich ist.

Die Abgabe der Zustimmungserklärung stellt eine Erklärung iSd § 48a Abs 4 lit c BAO<sup>7)</sup> dar und ist nach Ansicht des Gesetzgebers notwendig, um die Begleitung der Unternehmensübertragung ganzheitlich sowohl unter Einbeziehung von In-

formationen des Ast als auch des potenziellen Erwerbers sowie allenfalls der Mitunternehmerschaft durchführen zu können. Die Abgabe der geforderten Erklärungen ist unabdingbare Voraussetzung für die positive Erledigung des Antrags. Fehlen diese Erklärungen, so ist seitens des FA Österreich mit Mängelbehebungsauftrag iSd § 85 Abs 2 BAO vorzugehen.

## C. Der Begriff der „Unternehmensübertragung“

Der dem Abgabenrecht fremde Begriff der „Unternehmensübertragung“ wird im Gesetz selbst nur dahingehend näher definiert, dass § 153h Abs 1 BAO auf Betriebe, Teilbetriebe und Anteile an Mitunternehmerschaften iSd § 24 EStG verweist. Bei Mitunternehmerschaften gilt die weitere Einschränkung, dass diese nur dann vom Anwendungsbereich des Gesetzes umfasst sein sollen, wenn an ihnen ausschließlich Angehörige des Ast beteiligt sind. Die von der Rsp und Lit entwickelten Grundsätze – bspw zur Betriebs- oder Teilbetriebsdefinition<sup>8)</sup> und zur Zurückbehaltung von wesentlichen Geschäftsgrundlagen<sup>9)</sup> – sind auch in diesem Zusammenhang zu beachten.

Der Begriff der „Übertragung“ wird im Gesetz nicht näher erläutert, so dass davon *entgeltliche und unentgeltliche* Übertragungsvorgänge gleichermaßen umfasst sind.

## D. Angehörige als notwendige potenzielle Erwerber

Die Begleitung der Unternehmensübertragung ist auf jene Fälle beschränkt, in denen der oder die Erwerber Angehörige des Ast sind. Der Angehörigenbegriff bestimmt sich dabei nach § 25 BAO. Hierzu gehören folglich:

- Ehegatten und Ex-Ehegatten;
- Verwandte in gerader Linie und Verwandte zweiten, dritten und vierten Grades in der Seitenlinie;
- Verschwägerter in gerader Linie und Verschwägerter zweiten Grades in der Seitenlinie;
- Wahl-(Pflege-)Eltern und Wahl-(Pflege-)Kinder;
- Personen, die miteinander in Lebensgemeinschaft leben;
- Kinder und Enkel einer dieser Personen im Verhältnis zur anderen Person; sowie
- eingetragene Partner.

Bestehen im Zuge der Antragstellung Zweifel an der Angehörigeneigenschaft des potenziellen Erwerbers, so hat der Ast im Rahmen seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten den Nachweis hierfür zu erbringen. Dies wird in der Praxis durch unbedenkliche Urkunden (Geburtsurkunde, Heiratsurkunde) regelmäßig keine großen Schwierigkeiten bereiten. Die Angehörigeneigenschaft des potenziellen Erwerbers ist als Vorfrage (§ 116 BAO) im Antragsverfahren durch das FA Österreich zu klären.

<sup>5)</sup> Vgl dazu etwa Brandl in Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock (Hrsg), SWK-Spezial Begleitende Kontrolle (2019) 67ff mwN.

<sup>6)</sup> ErläutRV 2510 BlgNR 27. GP 2.

<sup>7)</sup> Weiterführend zu Reichweite und Wirkung einer solchen Erklärung etwa Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup> § 48a Tz 31f mwN.

<sup>8)</sup> Weiterführend etwa Marschner in Jakom EStG<sup>17</sup> (2024) § 4 Rz 3ff mwN sowie Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>24</sup> § 4 Rz 25 mwN.

<sup>9)</sup> Vgl dazu bspw Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>24</sup> § 24 Rz 23ff mwN.

## E. Außenprüfung und Wiederholungsverbot

Gem § 148 Abs 3 BAO darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag für bereits geprüfte Zeiträume nur unter bestimmten Umständen erteilt werden („Verbot der Wiederholungsprüfung“).<sup>10)</sup> Für Zeiträume der begleitenden Kontrolle bestehen Sonderbestimmungen in § 148 Abs 3a BAO.<sup>11)</sup>

§ 153h Abs 3 BAO normiert hinkünftig – ergänzend zu § 148 Abs 3 lit a BAO, der für die mit einer herkömmlichen Außenprüfung geprüften Zeiträume vor der Unternehmensübertragung sowieso gilt – ein *zusätzliches partielles Wiederholungsverbot für jene Zeiträume, für die noch keine Abgabenerklärungen abgegeben wurden*. (Teil-)Betriebe, die Gegenstand der Begleitung der Unternehmensübertragung waren, sind daher im Fall einer allfälligen späteren Außenprüfung von dieser ausgenommen. Eine Mitunternehmerschaft darf für jene Zeiträume, in denen die Begleitung der Unternehmensübertragung stattgefunden hat, nicht Gegenstand einer späteren Außenprüfung werden.

## F. Beendigung der Begleitung der Unternehmensübertragung

Die Begleitung der Unternehmensübertragung endet spätestens im Zeitpunkt des Einlangens der letzten Steuererklärung, die das Kalenderjahr betrifft, in dem die Unternehmensübertragung abgeschlossen wurde. Vor diesem Zeitpunkt wird die Begleitung der Unternehmensübertragung im Fall eines entsprechenden Antrages durch den oder die voraussichtlichen Erwerber beendet (§ 153l Abs 2 BAO).

Von Amts wegen kann die Begleitung der Unternehmensübertragung ua dann beendet werden, wenn der Vorgang der Unternehmensübertragung unterbrochen oder abgebrochen oder wenn über das zu übertragende Unternehmen ein Insolvenzverfahren eröffnet wird.

## G. Korrespondierende gewerbe- und arbeitsrechtliche Änderungen

Neben den abgabenrechtlichen Änderungen kommt es auch zu Erleichterungen im Gewerbe- und Arbeitsrecht. Die einzig nennenswerte Änderung im Gewerbebereich betrifft das Anmeldeverfahren gem § 339 GewO. Der Gewerbeanmeldung ist zukünftig kein FB-Auszug beizulegen. Diese Änderung ist zeitgemäß und ökonomisch, da die Gewerbebehörde ohnehin bereits zum amtswegigen Bezug der Firmeninformation ermächtigt ist.<sup>12)</sup>

Im Gegensatz zu den Änderungen in der GewO beziehen sich die arbeitsrechtlichen Änderungen auf die Betriebsübergabe. Gem § 10 ASchG hat jeder Betrieb mit regelmäßig mehr als zehn AN eine oder mehrere Sicherheitsvertrauensperson(en) zu bestellen. Der AG hat nach der Bestellung dem Arbeitsinspektorat den oder die Namen der Sicherheitsvertrauensperson(en) schriftlich mitzuteilen. Im Falle einer Betriebsübergabe kann diese Mitteilung innerhalb von zwei Jahren ab Übergabe erfolgen. Ähnliche Erleichterungen sieht das neue Grace-Period-Gesetz für Betriebe vor, welche regelmäßig mindestens 100 bzw 250 AN beschäftigen. Diese müssen gem § 88 Abs 5 ASchG mindestens einmal im Kalenderjahr einen Arbeitsschutzausschuss einberufen. Während einer Betriebsübergabe muss dieser Ausschuss nur mindestens einmal innerhalb von zwei Jahren ab Betriebsübergabe einberufen werden.<sup>13)</sup>

## Schlussstrich

Die Idee, den zukünftigen Unternehmensinhaber schon frühzeitig im Rahmen einer Außenprüfung einzubinden und damit spätere negative abgabenrechtliche Überraschungen bei Folgeprüfungen zu vermeiden, ist zweifelsfrei gut und ein wichtiger Aspekt der vom Gesetzgeber angestrebten erhöhten Rechtssicherheit.

Unverständlich ist aber uE die Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereiches des Grace-Period-Gesetzes auf Unternehmensübertragungen unter Angehörigen iSd § 25 BAO. In den Mat wird dazu lediglich ausgeführt, dass damit – dem Regierungsprogramm 2020–2024 folgend – „Unternehmensübertragungen in der Familie erleichtert“ werden sollen.<sup>14)</sup> Es war daher offensichtlich eine politische Entscheidung, Übertragungsvorgänge zw fremden Dritten nicht in die Neuregelung einbeziehen.

Auch der Umstand, dass nur Unternehmensübertragungen durch natürliche Personen vom Anwendungsbereich des Gesetzes umfasst sind und dass für alle Beteiligten das FA Österreich ausschließlich zuständig sein muss, ist nur schwer verständlich und kann im Einzelfall zu unsachlichen Ergebnissen führen. Ob der Gesetzgeber hier vorrangig Gründe der Verwaltungsvereinfachung vor Augen hatte oder ob auch sonstige Überlegungen angestellt wurden, kann den Mat leider nicht entnommen werden.

<sup>10)</sup> Vgl dazu etwa Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Handbuch (2015) 436ff.

<sup>11)</sup> Weiterführend Brandl in Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock (Hrsg), SWK-Spezial Begleitende Kontrolle (2019) 136ff mwN.

<sup>12)</sup> ErläutRV 2510 BlgNR 27. GP 4.

<sup>13)</sup> ErläutRV 2510 BlgNR 27. GP 5.

<sup>14)</sup> ErläutRV 2510 BlgNR 27. GP 2.

### IHRE WEBBASIERTE INTERNE MELDESTELLE

im Sinne des HinweisgeberInnenschutzgesetzes

# WHISPER

**VERPFLICHTEND FÜR UNTERNEHMEN  
AB 50 MITARBEITERINNEN!**

**GESETZES  
KONFORM**

**VERMEIDUNG  
VON STRAFEN**

**SCHUTZ IHRES  
ANSEHENS**

**JETZT  
INFORMIEREN  
& CODE  
SCANNEN!**

info@whisper.law

**www.whisper.law**

WHISPER ist ein Produkt der HSP Rechtsanwälte GmbH.