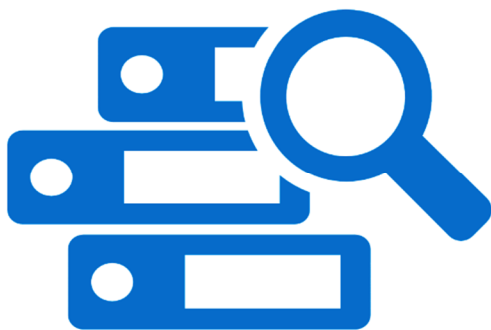


Vereinfachung der österreichischen Steuergesetzgebung

Empfehlungen und konkrete Vorschläge



Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Stand Jänner 2018

Inhaltsverzeichnis

1. Vorwort	3
2. Warum die KSW gegen die Komplexität im Steuerrecht auftritt	4
3. Möglichkeiten einer Steuervereinfachung	6
3.1. Effiziente Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen.....	7
3.2. Notwendige Reformen in der Personalverrechnung	8
Einleitende Gedanken	8
Personalverrechnung – materielle Überlegungen zum Jahressechstel	9
Personalverrechnung – materielle Überlegungen zu Ausnahmebestimmungen.....	10
Reduktion der Dokumentationsanforderungen.....	11
Zersplitterung der Behörden	12
Exkurs – Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz (LSD-BG)	14
Kollektivverträge	15
Empfehlungen und konkrete Vorschläge	15
Praktikable Abgrenzung von Dienst- und Werkverträgen	16
Klarstellung zum GmbH-Geschäftsführer.....	16
3.3. Notwendige Reformen im Bereich Haftungen/Steuerabzug.....	17
Vermeidung einer KEST-Haftung bei Gewinnausschüttungen ins Ausland	17
Rückerstattungsverfahren bei BS-FA und beim FA BEO	17
Vereinfachung in der DBA-Entlastungsverordnung	17
Vereinfachung der Arbeitskräfteüberlassung.....	17
Besteuerung der Gestellungsvergütung vereinfachen.....	17
Abschaffung der Quellensteuern von Unternehmen	18
3.4. Notwendige Reformen im Finanzstrafrecht	19
3.5. Vereinheitlichung der Unternehmens- und der Steuerbilanz.....	19
3.6. Verbesserung der Rechtssicherheit anhand ausgewählter Themen.....	20
3.7. Abschaffung der Bagatellabgaben	21
Anhang: Der Fachsenat für Steuerrecht	22

Die verwendeten geschlechtsspezifischen Bezeichnungen betreffen Frauen und Männer gleichermaßen und wurden nur zur leichteren Lesbarkeit verwendet.

1. Vorwort

Die österreichische Steuergesetzgebung und ihre Komplexität sind kein neue Themen: Bereits Bundeskanzler Figl hat in seiner (zweiten) Regierungserklärung am 9. November 1949 festgehalten, dass eine Vereinfachung der Steuergesetze „ein wesentliches Erfordernis zur Sicherung der Wirtschaft“ ist. In Summe, findet sich das Versprechen/die Notwendigkeit einer Steuer- bzw. Verwaltungsvereinfachung“ seit Gründung der 2. Republik in 24 von den in gesamt 28 Regierungserklärungen. Der politische Wille dürfte also gegeben sein.

Auch die Erwartungshaltung in die österreichische Politik, sinnvolle und nachhaltig wirksame Strukturreformen umzusetzen, und dabei womöglich auch kleinere Einschnitte hinnehmen zu müssen, wird immer stärker. Nicht zuletzt deshalb, weil der Wirtschaftsstandort Österreich in verschiedenen internationalen Rankings stetig an Attraktivität verliert. Als besonders unattraktiv und strukturreinigungsbedürftig gilt das heimische Steuersystem, so belegt Österreich beim Global Competitiveness Index des World Economic Forums 2017 im Ranking „Totale Steuerbelastung“ Rang 113, beim „Effekt der Besteuerung auf Investitionen“ den Rang 120 und beim „Effekt der Besteuerung auf Arbeit“ Rang 130 – von insgesamt 137 untersuchten Volkswirtschaften.

Anders gesagt: Die Komplexität des österreichischen Steuerrechts ist bereits so hoch ist, dass Lenkungswirkungen von steuerlichen Maßnahmen – dies betrifft sowohl die Besteuerung der Arbeitseinkommen wie den Bereich Investitionen – völlig verloren gegangen sind. Viele steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Maßnahmen, die die Bundesregierungen in den letzten Jahren getroffen haben, gehen ins Leere. Sie belasten lediglich das Budget.

Im Hinblick auf die kommende Legislaturperiode hat der Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ein Positionspapier erstellt, das anhand einer Vielzahl von Beispielen die Komplexität verdeutlicht und eine Reihe von Vereinfachungsvorschlägen beinhaltet.

In jenen Bereichen, in denen unterschiedliche Bemessungsgrundlagen mit Übergangsregelungen, unterschiedlichen Tarifen und Ausnahmebestimmungen korrelieren, ist lediglich eine radikale Vereinfachung des Systems möglich, weil die vereinzelt Streichung von Ausnahmebestimmungen lediglich kosmetische Wirkungen hat. Dies gilt vor allem für den Bereich der Besteuerung von Arbeitseinkommen. Diesem Bereich ist daher ein Schwerpunkt dieses Positionspapiers gewidmet.

Mag. Klaus Hübner
Präsident der KSW

MMag.Dr.iur. Verena Trenkwaldner, LL.M.
Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht

2. Warum die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gegen die Komplexität im Steuerrecht auftritt

Eine Klarstellung vorweg: die Komplexität im österreichischem Steuerrecht belastet die Administration der Unternehmen in einem derart hohen Ausmaß, dass der Berufsstand der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer daraus kein Eigeninteresse (zum Beispiel aus höherer Beratungstätigkeit) entwickeln kann. Der Berufsstand hat daher beschlossen, entschieden gegen überbordende Administration aufzutreten. Die erhöhte Belastung der Unternehmen lässt sich auf folgende Hauptursachen zurückführen:

- Steigende Dokumentationsanforderungen
- Komplizierte und teilweise unklare Gesetzesbestimmungen, die zu erhöhtem Auslegungsaufwand seitens der Finanzverwaltung und der Berater führen
- Die Vielzahl der jährlichen Gesetzesänderungen
- Die Vielzahl von Übergangsvorschriften infolge der ständigen Gesetzesänderungen, die zu einem hohen Implementierungs- und Überwachungsaufwand führt
- Eine Vielzahl von Bemessungsgrundlagen für wirtschaftlich gleiche Sachverhalte (Lohnabgaben; Bewertungsfragen)
- Die Behördenvielfalt bei der Erhebung der Lohnabgaben

Die Auswirkungen der Komplexität auf die Wettbewerbsfähigkeit des österreichischen Wirtschaftsstandortes sind dramatisch: in der Analyse des umfassendsten internationalen Standortvergleiches, des Global Competitiveness Index des World Economic Forums (WEF) belegt Österreich zuletzt zwar den 18. Rang von insgesamt von 137 untersuchten Volkswirtschaften. Allerdings sind einige Faktoren extrem negativ und in einzelnen Unterkategorien findet sich Österreich am unteren Ende der Skala. Die herausragend negativen Einflussfaktoren sind:

- Staatsschulden (Rang 114)
- Effekt der Besteuerung auf Investitionen (Rang 120)
- Totale Steuerbelastung (Rang 113)
- Effekt der Besteuerung auf Arbeit (Rang 130)

Als problematischste Faktoren werden vom WEF herausgehoben:

- die restriktiven Bestimmungen des Arbeitsrechts,
- die ineffiziente staatliche Bürokratie,
- die hohen Steuersätze und
- die steuerliche Regulierung.

Unter den vier problematischsten Faktoren, die den Wirtschaftsstandort behindern, finden sich demnach zwei steuerliche Themenbereiche. Dieses Positionspapier beschäftigt sich mit dem vierten Themenbereich, die Lösungsansätze hätten in Summe aber auch eine mögliche Reduktion der Steuersätze zur Folge.

Aus dieser Analyse des Global Competitiveness Reports und den Erfahrungen des Berufsstandes der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer kann daher geschlossen werden, dass die Komplexität des österreichischen Steuerrechts bereits so hoch ist, dass Lenkungswirkungen

von steuerlichen Maßnahmen – dies betrifft insbesondere die Besteuerung der Arbeitseinkommen, aber auch den Bereich Investitionen – völlig verloren gegangen sind. Plakativ gesprochen: viele steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Maßnahmen, die die österreichische Bundesregierung in den letzten Jahren getroffen hat, gehen ins Leere. Sie belasten lediglich das Budget und die Glaubwürdigkeit der Politik, weil die Bevölkerung schrittweise die Taktik der teuren Wahlversprechen erkennt. Plakative Beispiele: die letzte Pensionsreform; die Besteuerung von Überstunden.

Die Komplexität hat also ihre Rechtfertigung verloren: Lenkungsmaßnahmen sind im österreichischen Steuerrecht nur mehr sehr beschränkt möglich.

Freilich müssen notwendige Anpassungen an sich verändernde Umweltbedingungen und Verbesserungen durchgeführt werden. Die Politik sei an dieser Stelle aufgefordert, nicht Veränderung um der Veränderung willen durchzuführen, sondern nur echte Verbesserungen. Es muss klar sein, dass jede Veränderung administriert werden muss. Nachhaltiges Verhalten in Bezug auf die Einflussnahme der Politik auf die Besteuerung ist notwendig.

Die Komplexität des österreichischen Steuersystems resultiert aus einem überbordenden Wildwuchs von Ausnahmebestimmungen, die auf politische Umsetzung der Wünsche von Interessensgruppen zurück zu führen sind. Dadurch wird die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen innerhalb einer Gruppe (z.B.: der Arbeitnehmer) begründet. Die Besteuerung der Arbeitseinkommen ist daher ein Schwerpunkt dieser Stellungnahme: innerhalb der Gruppe der Arbeitnehmer gibt es massive Ungleichbehandlungen.

Die Komplexität des österreichischen Steuerrechts belastet einseitig die Unternehmen und damit unternehmerische Initiative. Durch die Komplexität wird das Risiko von Unternehmen, Steuernachzahlungen tätigen zu müssen oder gar Strafen zu riskieren, drastisch erhöht. Die Erfahrungen des Berufsstandes zeigen ein eindeutiges Bild:

- Die Anzahl der Rechtsmittel nach Betriebsprüfungen hat sich drastisch erhöht.
- Die Strafbereitschaft der Behörden ist deutlich gestiegen.
- Die Höhe der Strafen ist deutlich gestiegen. Dies vor allem im Anwendungsbereich des Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetzes, einer mit der Lohnverrechnung eng verknüpften arbeitsrechtlichen Materie, die daher in diese Stellungnahme eingebunden wurde.
- Die Weiterbelastung von Steuernachzahlungen infolge nicht anerkannter Begünstigungen an die (begünstigten) Arbeitnehmer ist rechtlich bzw. faktisch kaum möglich – das Risiko und die Belastung wird an die Unternehmer überwältzt.
- Damit werden die Sicherheit und Planbarkeit wirtschaftlicher Entscheidungen deutlich verringert und Investitionen kritischer gesehen. Der im internationalen Vergleich deutliche Abfall der privaten Investitionsquote in Österreich wird dadurch beschleunigt (die private Investitionsquote ist in Österreich von 23% im Jahr 2000 auf rd. 19% im Jahr 2014 gefallen: Quelle EU-Kommission).

Auch der Rechnungshof hat in seinem Bericht 2016 festgestellt, dass ein transparentes, einfaches und verständliches Steuerrecht und schnelle Abgabenverfahren positive Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit eines Landes und seiner Unternehmen haben. Der Deloitte Austrian Tax Survey 2017 belegt, dass sich eine Vereinfachung des österreichischen Steuersystems am positivsten auf die Wettbewerbsfähigkeit des

Wirtschaftsstandortes auswirken würde, gefolgt von einer Reduktion der Lohnnebenkosten um 1-2%, einer Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit in Steuerfragen, einer konsistenteren und zuverlässigeren Vorgangsweise der Finanzverwaltung, Vereinfachungen im Steuer-Compliance Bereich und einer Reduktion der Einkommensteuersätze.

3. Möglichkeiten einer Steuervereinfachung

Das Österreichische Steuerrecht hat eine Erfolgsgeschichte, was praktikable und effiziente Besteuerungssysteme betrifft: im Bereich der Unternehmensbesteuerung galt das Halbsatzsystem viele Jahre als Vorbild für andere Steuersysteme. Mit der Erhebung an der Quelle ist das System der Kapitalertragsteuer im Bereich der Besteuerung von Kapitalanlagen effizient und vorbildlich.

Ein wichtiger Grundsatz der Steuervereinfachung muss es sein, die Stärken dieser effizienten Systeme zu wahren: Soweit möglich die Besteuerung an der Quelle bei einer einheitlichen Bemessungsgrundlage und einem einheitlichen Steuersatz.

Möglichst wenige Änderungen in diesem System, um Übergangsregelungen zu vermeiden. Jede Ausnahme von diesen Grundsätzen bedeutet eine Zunahme der Komplexität, die besonders begründet sein muss.

In jenen Bereichen, in denen unterschiedliche Bemessungsgrundlagen mit Übergangsregelungen, unterschiedlichen Tarifen und Ausnahmebestimmungen korrelieren, ist lediglich eine radikale Vereinfachung des Systems möglich, weil die vereinzelt Streichung von Ausnahmebestimmungen lediglich kosmetische Wirkungen hat, aber keine entscheidenden Verbesserungen der oben genannten Problembereiche bringt. Dies gilt vor allem für den Bereich der **Besteuerung von Arbeitseinkommen**.

Eine Mittelstellung nimmt in dieser Betrachtung das **Umgründungssteuerrecht** ein. Dieses Rechtsgebiet hat sich zu einem Sammelsurium von Kunstbegriffen und damit zu einem Insidergebiet entwickelt, obwohl die Materie in einer Unternehmerlandschaft, die zu weit mehr als 90% aus KMUs besteht, durchaus einem weiten Berater- und Anwenderkreis verständlich sein sollte. Die Ursachen dieser Komplexität liegen einerseits in körperschaftsteuerrechtlichen Sonderbestimmungen, die in das System des Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) eingepasst werden müssen und zum anderen daran, dass Umgründungsvorgänge nicht generell von der Grunderwerbssteuer befreit sind. Der zweite Komplexitätstreiber könnte einfach durch Ausweitung der Befreiungsbestimmung beseitigt werden, der erste würde eine Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung voraussetzen, die jedoch einer politischen Grundsatzentscheidung bedarf (Beseitigung der Eigenkapitaldiskriminierung oder generelle Reduktion des KöSt-Satzes und daran anschließend entsprechende Systementscheidungen).

Wir stellen eine Tendenz in der Steuergesetzgebung fest, auch im Bereich der **Verkehrssteuern** zunehmend die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu verwenden. Mit gutem Grund waren diese Abgaben bisher von einer formellen Anknüpfung geprägt und rückwirkungsfeindlich. Mit den jüngsten Reformen wurden ein neuer Tatbestand für Veränderung des Gesellschafterbestandes bei Personengesellschaften geschaffen und das Beteiligungserfordernis für den Anteilsvereinigungstatbestand herabgesetzt. Damit sollen bestimmte Umgehungen der Grunderwerbsteuer vermieden werden. Die Steuerpflicht einer Transaktion hängt nunmehr unter Umständen von Rechtsgeschäften zwischen anderen Personen ab und es kann durch Beantragung einer Steuergruppe für Zwecke der Körperschaftsteuer rückwirkend Grunderwerbsteuerpflicht entstehen. Die Auslegung der neuen Tatbestände ist fast zwei Jahre nach Inkrafttreten immer noch unklar. Im Sinne einer Vereinfachung des Steuerrechts sollte auf kasuistische Regeln verzichtet und die systematischen Grundprinzipien einer Abgabe beibehalten werden.

3.1. Effiziente Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen

Die größte Vereinfachung der letzten 25 Jahre im gesamten österreichischen Steuerrecht ist wohl durch die Endbesteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und den KEST-Abzug durch die Banken gelungen. In geradezu exemplarischer Weise sind dabei alle Vorteile der Vereinfachung besonders deutlich zum Tragen gekommen:

- Die Bemessungsgrundlage (hier insbesondere die Durchsetzung der Versteuerung) wurde verbreitert (hier vervielfacht, da keine irrtümlichen oder vorsätzlichen Lücken mehr möglich sind).
- Das Aufkommen wurde um ein Vielfaches erhöht.
- Massenhafte wirtschaftliche Vorgänge werden automatisch und vollständig erfasst und versteuert.
- Der Steuersatz wurde ursprünglich abgesenkt, in weiterer Folge wieder angehoben, worin ein Erbschafts- bzw Schenkungssteuersurrogat gesehen werden kann.

Die Komplexität der Erfassung von Bemessungsgrundlagen ist im Zuge der Abgabenreformen dann aber teilweise enorm angewachsen und konnte - nur im System der Endbesteuerung mit KEST-Abzug möglich - durch wenige Dutzend Fachleute in Banken, im BMF und bei einigen Beratern vollständig abgefangen werden.

Dass wenige Fachleute hier etwas keinesfalls Einfaches zu bewältigen haben, zeigt, dass es durchaus möglich ist, dass geradezu alle Steuerpflichtigen und Steuerberater und fast alle Finanzbeamten diese Spezialmaterie weder administrieren noch bis ins Detail beherrschen müssen, ohne dass die Durchsetzung der Besteuerung und deren Gleichmäßigkeit darunter leiden.

Das Großvorhaben der neuen technischen Meldungen nach der Fonds-Melde-Verordnung sei als Beispiel dafür genannt. Auch das reibungslose Funktionieren der Zusammenarbeit unter diesen Fachleuten ist seit Jahren gegeben und positiv hervorzuheben.

In Randbereichen (wenige Fälle, kein Massengeschäft, nicht über Banken abgewickelt) zeigen sich aber auch Grenzen der Beherrschbarkeit der Komplexität. Als Beispiel seien der gesetzgeberische Ansatz und die Umsetzung der Besteuerung der Einkünfte aus jenen

wenigen in- oder ausländischen AIF genannt, die bisher nicht als Fonds i.S.d. Steuerrechtes zu besteuern waren. (Verweis auf Kurzprotokoll 2.12.2013 des BMF zu AIF-Fragen und Info des BMF vom 7.5.2015 zur Umqualifikation = Schreiben vom 17.10.2014). Nach Sammlung ausreichender Erfahrungen wäre u. E. zu überlegen und zu bewerten, ob in Fällen gegebener effektiver Besteuerung auf die Umqualifikation (nicht zuletzt um die Anwendbarkeit von DBA-Recht nicht zu erschweren) verzichtet werden soll.

3.2. Notwendige Reformen in der Personalverrechnung

Einleitende Gedanken

Die Personalverrechnung hat in den letzten Jahren und Jahrzehnten beachtlich an Komplexität gewonnen.

Dies liegt zum Teil in der Materie selbst begründet, werden doch die Sachverhaltsspezifika, die es zu regeln gilt, durch gesellschaftliche aber auch internationale Entwicklungen bedingt in der Dimension mehr und auch diversifizierter. Dies ist aber nur vordergründig die vollständige Wiedergabe des Bildes der Tatsachen. Tatsächlich wird nämlich ein substanzielles Quantum an Komplexität dadurch bedingt, dass der Gesetzgeber zwar ständig Neues zu regeln hat, es aber verabsäumt, veraltete, anachronistische oder nicht mehr zeitgemäße Regelungen aus dem Gesetzeswerk zu eliminieren. Mindestens ebenso bedeutsam für die Generierung der Komplexität ist aber der Umstand, dass die Personalverrechnungslandschaft von einer Vielzahl von Ausnahme- und Spezialregelungen geprägt ist, die wiederum ihre Wurzel in der Berücksichtigung der Ansätze diverser Interessenvertretungen hat.

Solange der Gesetzgeber nicht den Mut aufbringt, die wesentlichen Brückenpfeiler der die Personalverrechnung dominierenden Komplexität in den Fokus seiner Überlegungen zu rücken, wird die Personalverrechnung das sein, was sie derzeit leider – trotz der durch die Steuerreform 2015/2016 bewirkten ersten richtigen Ansätze – nach wie vor ist: Eine Wissenschaft, die nur von einigen Wenigen in der vollen Dimension begriffen wird. Das hat wiederum zur Konsequenz, dass die eigentlichen Adressaten der Personalverrechnung, nämlich die Dienstnehmer, diese nicht (mehr) nachvollziehen können und daher – und das ist die eigentliche Problematik – das Vertrauen in die Personalverrechnung und somit in ihre Dienstgeber, den Gesetzgeber sowie die Behörden verlieren.

Hinzu tritt der Aspekt, dass einzelne Maßnahmen des Gesetzgebers, die Begünstigungen mit sich bringen, ob der Gesamtkomplexität der Materie nicht oder nicht mehr wahrgenommen werden (können) und daher von den Steuerpflichtigen auch nicht wertgeschätzt werden. Diese punktuellen Änderungen erlangen – wenn überhaupt – daher nur für kurze Zeit Aufmerksamkeit, die damit intendierten Effekte „verpuffen“ aber schnell und Steuerungseffekte bzw. Anerkennung haben eine äußerst geringe Halbwertszeit. Die Verdoppelung des Steuerfreibetrags für Überstunden (2008) und die Einführung der Pendlerpauschale auch für Teilzeitbeschäftigte (2013) oder auch der Pendlereuro seien hier nur beispielhaft erwähnt. Kurzzeitig prägen diese Maßnahmen die Medienlandschaft bzw. die Fachliteratur, langfristig erinnert sich – aus dem eigentlichen Adressatenkreis (den steuerpflichtigen Dienstnehmern) – aber niemand daran. Was von diesen punktuellen

Maßnahmen des Gesetzgebers bleibt, ist daher ein ausgesprochen ernüchterndes Ergebnis: Gegen null gehende Wirkung, nachhaltige Erhöhung der Komplexität – und vor allem noch Eines: Ein „Vernichten“ von Spielraum für eine echte steuerliche Entlastung der Arbeitnehmer.

Worin liegen nun aber die wesentlichen Komplexitätstreiber oder – positiv formuliert – die hauptsächlichen Hebel, durch deren richtiges Umlegen der Gesetzgeber das Bild der Personalverrechnung einfach und besser machen könnte?

Personalverrechnung – materielle Überlegungen zum Jahressechstel

Der Hauptfaktor für die der Personalverrechnung anhaftende Komplexität ist das in § 67 Abs. 1 und 2 EStG geregelte Jahressechstel, somit die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen, insbesondere des 13. und 14. Gehalts. Es ist ein offenes Geheimnis, dass eine Eliminierung der begünstigten Besteuerung der Sonderzahlungen das Maß der Komplexität der Personalverrechnung auf einen Schlag in den grünen Bereich bringen würde. Jeder Mensch, der einmal in seinem Leben Personalverrechnung gemacht hat oder für diese verantwortlich war, kennt die im November (bei Auszahlung der Weihnachtsremuneration) Jahr für Jahr auftretenden Fragen und Vorwürfe („die Lohnverrechnung ist falsch!“, „die Weihnachtsremuneration ist falsch berechnet worden!“, „Ich habe kein Vertrauen in die Richtigkeit der Abrechnung der Sonderzahlungen!“, „Ich werde die Arbeiterkammer einschalten!“, ...).

All diese Fragen und Vorwürfe sind durch eines bedingt, nämlich die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen. Quelle dieser Rückmeldungen ist zunächst, dass der in § 67 Abs. 1 EStG geregelten Freibetrag in der Höhe von EUR 620,00, der mit der Auszahlung des Urlaubszuschusses bereits idR verbraucht ist, bei der Weihnachtsremuneration naturgemäß nicht nochmals berücksichtigt werden kann und daher das Nettoergebnis im November zwangsläufig ein anderes sein muss als jenes im Juni. Noch viel deutlicher wird dieses Ergebnis dann, wenn unterjährig bereits eine andere Sonderzahlung, etwa eine Prämie, eine Jubiläumsgeldzahlung etc. bezahlt wurde, weil dann in der Regel die Weihnachtsremuneration zu großen Teilen oder sogar gänzlich nach Tarif besteuert wird.

Das Jahressechstel zu berechnen, den Jahressechstel-Überhang zu berechnen und letztlich dem Dienstnehmer „vorzurechnen“, dass das Ergebnis der Novemberabrechnung doch korrekt ist, ist eine landauf-landab bekannte Mühsal, trägt zu einer bedeutend hohen Administration bei und verursacht letztlich die bereits obig umschriebene Verunsicherung und im „worst-case-Szenario“ den Vertrauensverlust in die Abrechnung selbst.

Auch die Diskussionen, welche Zahlung nun als laufend und damit „sechstelerhöhend“ und welche als Sonderzahlung und damit „sechstelkonsumierend“ aufzufassen ist (vgl. z.B. die diesbezüglichen Ausführungen im Lohnsteuerrichtlinien-Wartungserlass 20.7.2011) könnten ersatzlos entfallen.

Aus fachlicher Sicht besteht überhaupt kein Grund dafür, die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen aufrecht zu erhalten, diese stellt ein

österreichisches Unikum dar, es wäre ein leichtes diese ersatzlos zu eliminieren und dafür die Steuerlast der Dienstnehmer aufkommensneutral zu reduzieren.

Dass Österreich damit auch im internationalen Vergleich in der Auswertung diverser Statistiken (in welcher das begünstigte Besteuern von Sonderzahlungen oftmals unberücksichtigt bleibt) im Ranking automatisch steigen würde, sei nur am Rande erwähnt.

Personalverrechnung – materielle Überlegungen zu den Ausnahmebestimmungen

Will man die Komplexität der Personalverrechnung beseitigen oder reduzieren, ist darüber hinaus anzustreben, sämtliche oder zumindest eine hohe Zahl der aktuell bestehenden Ausnahmeregelungen aus dem Gesetzesstand zu entfernen. Die Steuerreform 2015/2016 hat dabei schon erste Ansätze verwirklicht, die seit vielen Jahren dringend notwendig waren; jedoch: Dies kann nur der erste Schritt sein.

Was nun folgen muss, ist das Angreifen der eigentlichen „heißen Eisen“, nämlich v.a. der begünstigten Besteuerung von Überstundenzuschlägen und Schmutz- Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) sowie Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen (SFN-Zuschlägen) (vgl. § 68 Abs. 1 und 2 EStG). Rein aus steuernder Sicht ist es nämlich unverständlich, Zahlungen dieser Art begünstigt zu besteuern.

Dies sei am Beispiel der Überstunden-Thematik veranschaulicht: Dass ein Mitarbeiter eine Belohnung dafür zu erhalten hat, dass er eine Überstunde leistet, liegt auf der Hand und wird schon allein durch die Bezahlung des Überstundenzuschlags nach der Maßgabe der Bestimmungen des Arbeitszeitgesetzes (AZG) bzw. diverser Kollektivverträge entsprechend bedient. Dass dieser Überstundenzuschlag auch noch steuerfrei sein soll, ist allerdings sinnentleert. Will man unterstellen, dass der Gesetzgeber durch steuerliche Begünstigungen Aktivitäten fördert, hieße dies, dass der Gesetzgeber das Leisten von Überstunden fördern will – ganz offensichtlich ein nicht statthaftes Bestreben, das sowohl aus Arbeitgebersicht (durch die Höhe des Zuschlags) betriebswirtschaftlich unwirtschaftlich ist, als auch aus Arbeitnehmersicht bzw. Arbeitnehmervertretersicht nicht förderungswürdig erscheinen kann, da ja durch den Wegfall von Überstunden (neue) Arbeitsplätze geschaffen werden könnten.

Es ist daher höchst an der Zeit, diesen falschen Weg, der einst am Vorabend der Nationalratswahl 2008 durch die Verdoppelung des Freibetrags nach Maßgabe des § 68 Abs. 2 EStG (von EUR 43,00 auf EUR 86,00) beschritten bzw. verfestigt wurde, aufzubrechen und zu berichtigen.

Nichts anderes gilt für die Sonntag- Feiertags- und Nachtzuschläge (SFN-Zuschläge) sowie die Schmutz- Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen). Bei letzteren genannten Zahlungen kommt nämlich ein weiterer Gedanke ins Spiel: Es ist unverständlich und letztlich unfair, dass einzelne Teile der arbeitenden Bevölkerung, die nicht unter diesen Verhältnissen arbeiten und die diese Zahlungen konsistenterweise auch nicht brutto erhalten, wie z.B. ein einfacher Handelsarbeiter, die steuerliche Situation eines in diesen Berufsbildern arbeitenden Menschen „querfinanzieren“ soll. Beide Arbeitnehmer arbeiten gleich hart – jeweils in ihrem persönlichen Umfeld, unverständlich erscheint, dass der eine für die steuerliche Begünstigung des anderen das Seine leisten muss. Gleiche (nämlich gleich niedrigere) Besteuerung für alle hat daher die Devise zu sein. Die dies bewirkende

(Tarif)entlastung könnte durch den Entfall der Begünstigungen des § 68 Abs. 1 und 2 EStG bedient werden.

Reduktion der Dokumentationsanforderungen

Abgesehen davon, dass die Personalverrechnung an sich materiell komplex ist, ist sie auch von hohen Dokumentationsanforderungen, die mit ihr verbunden sind, gekennzeichnet. Diese Dokumentationsanforderungen sind zum Teil unvermeidbar und müssen auch bis zu einem gewissen Grad aufrecht bestehen bleiben, sichern sie letztlich doch die Möglichkeit der Überprüfung durch den Fiskus im Rahmen der Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLAs) nachhaltig ab. Zudem ist es selbstverständlich so, dass die Dokumentation auch im Sinne des Arbeitgebers selbst geboten erscheint und ihm auch hilft, nachträglich in Unterlagen Einsicht nehmen zu können, Fragen beantworten zu können, etc.

Dass die Praxis der Dokumentation jedoch völlig überbordende Effekte und Ausmaße erreicht, zeigt insbesondere die Administration der Dienstreisen. Dienstreisen bewirken steuerlich begünstigte Zahlungen, konkret Taggelder, Nächtigungsgelder und Kilometergelder. Die Finanzverwaltung, unterstützt durch die entsprechende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, stellt an die Dokumentation von Dienstreisen substantielle Anforderungen. Für jede einzelne Dienstreise ist zu dokumentieren, wann, wer, weswegen, warum, wohin gefahren ist. Damit ist aber das Ende Fahnenstange noch nicht erreicht. Es ist zudem der genaue Reiseweg zu dokumentieren und – weicht dieser vom „Standardweg“ ab – zu dokumentieren, warum dem so ist. Prüfer „fahren“ bei Lohnabgabenprüfungen Fahrten, die vor drei bis fünf Jahren stattgefunden haben, „mit dem Routenplaner nach“ und stellen – wenn eine kilometermäßige Abweichung von z.B. 5% gegeben ist – die Frage warum dem so ist. Dies führt oftmals zu der Konsequenz, dass wegen Nichtvorliegens dieser konkreten Dokumentation Dienstreisen bis zu einem gewissen Quantum steuerlich nicht anerkannt werden, was gerade in vertriebsorientierten Unternehmen oder Unternehmen mit hohem Service-/Montageanteil zu substantiellen Nachforderungen bei Lohnabgabenprüfungen führt. Diesen könnte man nur dadurch begegnen, dass Mitarbeiter den Reiseweg exakt aufzeichnen und erfolgte Abweichungen dokumentieren (z.B. „warum bin ich am 17. März 2016 von Wien nach Graz nicht über die S6 sondern über die A2 gefahren?“). Für die Praxis nahezu ein Ding der Unmöglichkeit. Nicht nur dass der Dienstnehmer solche Aufzeichnungen führen müsste, es müsste ja auch in der Personalverrechnung eine entsprechende Überprüfung erfolgen. Unternehmen, die mit einem hohen Reiseaufkommen konfrontiert sind, müssten gleichsam eine „Armada an Administrationspersonal“ beschäftigen, nur um die Statthaftigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen von Dienstreisen zu kontrollieren.

Abgesehen von diesem Umstand erscheint ein Aspekt wesentlich: Kein Dienstnehmer Österreichs empfindet Taggelder als das, was sie nach dem Gesetz sind, nämlich als Abgeltung für den Verpflegungsmehraufwand, weil er „in der Fremde“ ist und daher „nicht weiß wo die billigen Gasthäuser sind“; jeder Dienstnehmer empfindet Taggelder als das, was sie eigentlich sind: nämlich als Entgelt.

Daher ist der Vorschlag an den Gesetzgeber zu richten, das Taggeld auch zu dem zu machen, was es eigentlich ist, nämlich: zu Entgelt. Dieses ist entsprechend zu besteuern.

Damit wäre auch die verfassungsrechtliche Komponente wieder auf korrekten Pfaden ausgerichtet, weil die Gleichheitswidrigkeit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG , (gleichheitswidrig, da sie Dienstnehmer, die in einem Unternehmen arbeiten, welches keinem Kollektivvertrag unterliegt, unsachlich gegenüber jenen Dienstnehmern, die in einem Unternehmen arbeiten, in welchem ein Kollektivvertrag gilt, schlechter stellt; vgl. Doralt, Tagesgeld neu: wieder verfassungswidrig, RdW 2007, 365) aufgehoben werden würde.

Zersplitterung der Behörden

Österreich verfügt aktuell über 22 Sozialversicherungsträger und darüber hinaus natürlich auch über die entsprechenden Einrichtungen der Finanzverwaltung und der Kommunen, gegenüber denen Arbeitgeber abgabe-, anzeige- und berichtspflichtig sind.

Obwohl im Laufe der letzten Jahre Schritte in die richtige Richtung erfolgt sind und insbesondere die gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLAs) zumindest die Prüfungsvorgänge all dieser Behörden unter einem Dach zusammengefasst haben, erscheint es dennoch nach wie vor anachronistisch, dass Arbeitgeber Lohnabgaben an unterschiedliche Behörden zu zahlen haben. Mit der Abgabentrachtung alleine ist es in der Praxis ja zudem bekanntlich nicht getan, besteht ja eine Vielzahl an darüber hinausgehenden Informations-, Anzeige- und Berichtspflichten. Man denke nur an die Sozialversicherung, im Rahmen derer es geboten ist, Dienstnehmer an- und abzumelden oder auch bei Gebietskrankenkassen entsprechend umzumelden. Insbesondere letzteres erscheint – bei aufrechter und unverändert bestehendem Dienstverhältnis – völlig sinnentleert. Warum soll ein Dienstgeber, der bundesweit agiert und der Dienstnehmer in unterschiedlichen Bundesländern beschäftigt und diese auch in die einzelnen Bundesländern-Standorten versetzt, diese Mitarbeiter regelmäßig ab- und wiederum anmelden müssen (trotz durchgehend aufrechter Dienstvertrag)? Die Erfahrung zeigt, dass diese Arbeit noch dazu von den Behörden oftmals nur schwer nachvollzogen werden kann. Beachtliche Arbeitsaufwendungen sind bei Lohnabgabenprüfungen oftmals von Nöten, um die daraus resultierenden Beitragsabrechnungen nachzuvollziehen und Beitragsdifferenzen zu klären.

Völlig abgesehen von der organisatorischen Problematik ist auch eine rechtspolitische Problematik gegeben, weil insbesondere Gebietskrankenkassen als Selbstverwaltungskörper oftmals zu ein und derselben Rechtsfrage unterschiedliche Rechtsmeinungen haben.

Dass ein Arbeitgeber mit Dienstnehmern im gesamten Bundesgebiet somit von Gebietskrankenkassen in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich behandelt wird, kann – bei bundesweit gleicher Gesetzeslage – nicht sein. Es ist daher danach zu trachten, die Gebietskrankenkassen und Betriebskrankenkassen zu einem für unselbstständig Beschäftigte zuständigen einheitlichen österreichischen Sozialversicherungsträger zusammenzufassen.

Des Weiteren ist einer der beteiligten Lohnabgabenbehörden die Abgabeeinhebungskompetenz zuzuschreiben. Dies kann z.B. die Finanzverwaltung sein, die sodann dafür verantwortlich ist, die eingehobenen Lohnabgaben (Sozialversicherung, Lohnnebenkosten) an die jeweiligen zuständigen Stellen behördenintern weiterzuleiten.

Betreffend der Lohnnebenkosten ist eine Vereinheitlichung der derzeit bestehenden Lohnnebenkosten Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und Kommunalsteuer (KommSt) anzustreben.

Eine einheitliche Dienstgeberabgabe soll demzufolge geschaffen werden.

Diese wäre über mehrere Jahre hinweg auch entsprechend zu reduzieren – aber nicht wie aktuell geplant nur bei Erreichung bestimmter altersbedingter Beschäftigungsgrade je Branche, sondern einfach und generell einheitlich für alle Dienstgeber.

Diese Forderung ist auch eine klare Absage an alternative Modelle wie den Beschäftigungsbonus, der – abgesehen davon, dass er in einer Phase der Hochkonjunktur bei gleichzeitigem Fachkräftemangel verwirklicht wurde – ein von Komplexität und Administrationsexplosion gekennzeichnetes Paradebeispiel einer inkonsequenten steuernden Maßnahme ist.

Abgesehen davon seien nur einige weitere Aspekte erwähnt: Die Vereinheitlichung im Bereich der Sozialversicherung würde auch zu gleichen Beiträgen und gleichen Leistungen sowie zur automatischen Vermeidung von Mehrfachversicherungen führen.

Unsere Forderungen sehen wir auch durch die von der London School of Economics (LSE) im Juli 2017 präsentierte Studie mit alternativen Strukturmodellen für die österreichischen Sozialversicherungen bestätigt. Die LSE schlägt in ihrer Effizienzstudie über die Sozialversicherungen vier alternative Modelle für die künftige Struktur vor. Drei davon sehen eine teilweise Zusammenlegung von Trägern vor, eines eine verstärkte Kooperation. Voraussetzung für alle ist aber eine Harmonisierung der unterschiedlichen Leistungen. Insgesamt kommt die Studie damit bei einer Steigerung der Effizienz auf ein Einsparungspotenzial von 692 Mio. bis 845 Mio. Euro jährlich.

Exkurs – Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz (LSD-BG)

Das bisher Geschilderte trifft nur den Bereich der Lohnabgaben, somit der Lohnsteuer, der Lohnnebenkosten und der Sozialversicherung. Dass die Personalverrechnung aber noch einen weiteren Komplexitätstreiber hat, muss an dieser Stelle ebenso erwähnt werden. Es sind dies die Kollektivverträge selbst und die materielle Rechtschaffungskompetenz, die den Kollektivvertragsparteien in die Hand gegeben ist. In Österreich bestehen weit mehr als 100 Kollektivverträge. Die darin enthaltenen normativen Teile enthalten oftmals klare Regulative, oftmals aber auch sehr unklare Regulative. Nicht selten erscheint fragwürdig, ob eine Zahlung nach dem Kollektivvertrag gebührt und wenn ja in welcher Höhe. Dies wäre für sich allein bereits problematisch, ist jedoch spätestens seit dem 1.1.2015 und der mit diesem Tag in Kraft gesetzten Verschärfung des Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetzes (LSD-BG) bzw. ab 1.1.2017 durch das noch einmal verschärfende Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz (LSD-BG) völlig untragbar geworden. Bereits die kleinste Unachtsamkeit und der geringste Verstoß gegen eine kollektivvertraglich vorgesehene Zahlung kann zu substantziellen Verwaltungsstrafen führen, die die Exekutivorgane der Gesellschaften persönlich und unbeschränkt treffen. Beachtlich ist in diesem Zusammenhang der Strafraumen, der bereits beim Einzeldelikt eine Verwaltungsstrafe in der Höhe von EUR 1.000,00 – 10.000,00 pro Fall (pro betroffenem Dienstnehmer!) vorsieht, im Falle des Umstands, dass mehrere Dienstnehmer betroffen sind, jedoch bereits auf EUR 2.000,00 – 20.000,00 (wiederum pro betroffenen Dienstnehmer) steigt, sowie im Wiederholungsfall auf sogar bis zu EUR 50.000,00 (!) pro betroffenen Dienstnehmer (!) anwächst.

Veranschaulicht man sich nun die in der Personalverrechnung bereits aus lohnabgabenspezifischer Perspektive gegebene Komplexität und würdigt man den Umstand, dass diese durch die arbeitsrechtlich gesteuerte Diversifizierung noch erheblich an Brisanz gewinnt, ist der dieser Gesamtsituation gegenüberstehende Strafraumen rechtspolitisch nicht tragbar, weswegen an den Gesetzgeber die dringende Forderung zu stellen ist, die Bestimmungen des Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz (LSD-BG) zwar nicht vollständig zurückzunehmen aber zumindest deutlich zu reduzieren.

Dies könnte auf zweierlei Weise geschehen:

Zum einen könnte man auf den Rechtszustand vor dem 1.1.2015 zurückkehren, im Rahmen dessen allein die Nichtbezahlung des Grundlohns strafbar war. Dies erscheint zur Bekämpfung von Lohndumping als adäquates Mittel. Zum anderen (und dies könnte man auch kombinativ tun) erscheint es geboten, den Strafraumen deutlich zu reduzieren, zumindest auf ein Viertel.

Dieses Quantum ist in Anbetracht des dem Verwaltungsstrafrecht anhaftenden Kumulationsprinzips ohnedies nach wie vor als substantielle Strafe anzusehen. Der aktuelle Rechtszustand in diesem Bereich ist ausgesprochen standortfeindlich wirksam, und ist in der Praxis auch eine Abwendung von Österreich als Standort aus diesem Grund zu beobachten. Darüber hinaus ist auch an den dadurch verhinderten Zuwachs an Unternehmen in Österreich zu denken, was den Schaden aus der derzeitigen Strafpolitik noch erhöht.

Kollektivverträge

Die Kollektivverträge enthalten vielfach lohngestaltende Vorschriften, die wiederum Rückwirkung auf die steuerliche Behandlung haben. Auf diese Art wird durch Abschluss des Kollektivvertrages auch die steuerliche Behandlung bestimmter Entgeltsbestandteile geregelt, was eigentlich darauf hinausläuft, dass Verträge zulasten Dritter abgeschlossen werden und dass gleiche Sachverhalte – abhängig vom anzuwendenden Kollektivvertrag – uneinheitlich behandelt werden. Als wohl hervorstechendstes Beispiel seien hier die Reiseaufwandsentschädigungen (Taggelder) genannt.

Personalverrechnung: Empfehlungen und konkrete Vorschläge

Ziel muss sein, das Maß an Komplexität durch ein Eliminieren von Ausnahme- und Sonderbestimmungen zu reduzieren.

Die nachstehende Tabelle zeigt ausgewählte Sonder- und Ausnahmebestimmungen, die vor dem Hintergrund dieser Überlegungen in den Fokus der Überlegungen gerückt werden sollten, zumal sie in Anbetracht der Anzahl der betroffenen Dienstnehmer auch eine entsprechende Wirkung auslösen würden:

Ausnahme- und Sonderbestimmungen	Budgetäre Komponente (in Mio EUR) ¹	Anzahl der betroffenen Dienstnehmer ²
Besteuerung von Sonderzahlungen § 67 Abs. 1 EStG	6.500	Alle Bezieher von Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit
Taggelder §§ 3, 26 EStG	800	1.300.000
SEG-Zulagen, SFN-Zuschläge § 68 Abs. 1 EStG	650	2.100.000
Pendlerpauschale und Pendlereuro	560	1.200.000
Überstundenzuschläge § 68 Abs. 2 EStG	250	750.000
Gesamtvolumen	8.760	

Die aufgrund der Beseitigung der Ausnahme- und Sonderbestimmungen frei gewordenen finanziellen Mittel sind zu Gunsten aller steuerpflichtigen Arbeitnehmer zu verwenden. Damit ist auch eine steuerliche Gleichheit unter den Arbeitnehmern sichergestellt.

Sachlich bedingte Ungleichbehandlungen erfahren in der Praxis ohnedies weiterhin Berücksichtigung, nämlich durch die Kollektivvertragspartner auf Branchenebene und damit dort, wo diese diversifizierte Vorgänge auch verwirklicht werden sollten: im Bruttobereich, nicht aber in der Besteuerungskomponente.

¹ Informationen entnommen aus: Bericht der Steuerreformkommission 2014

² Informationen entnommen aus: Bericht der Steuerreformkommission 2014

Die obigen Zahlen zeigen, dass das Gros der Ausnahme- und Sonderbestimmungen bereits jetzt einer substantiellen Zahl der steuerpflichtigen Arbeitnehmer gegenüber Anwendung findet. Es spricht daher im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung nichts dagegen, das durch die o.g. Bestimmungen gebundene Volumen nicht nur für viele, sondern eben für alle steuerpflichtigen Arbeitnehmer einzusetzen.

Dies kann im Weiteren in unterschiedlicher Art und Weise erfolgen. Zwei Möglichkeiten erscheinen in diesem Zusammenhang als sachgerecht: die Schaffung eines entsprechenden – allen steuerpflichtigen Arbeitnehmern zukommenden – Absetzbetrags oder eine gesplittete Vorgehensweise insoweit als zum Teil ein Absetzbetrag etabliert wird und zum anderen eine Tarifentlastung erreicht wird.

Wünschenswert wäre zur Entlastung des Mittelstandes insbesondere eine Absenkung des Tarifs betreffend der Tarifstufe bis EUR 31.000,00 (35%) sowie bis EUR 60.000,00 (42%) um z.B. jeweils 2 Prozentpunkte.

Praktikable Abgrenzung von Dienst- und Werkverträgen

Eine klare Regelung zur Abgrenzung der Dienst- und Werkverträge, allenfalls mit wirklich verbindlicher Vorabauskunft oder einer Umqualifizierung nur pro futuro ist wünschenswert. Die Regelung einer Vorabprüfung der Versicherungszuordnung gem § 412 ASVG, eingeführt ab 1.7.2017 durch das Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetz (BGBl. I 125/2017), ist bereits ein Schritt in diese Richtung. Dieses schafft ab 1. Juli 2017 eine (weitgehend) verbindliche Vorab-Qualifizierung Dienstvertrag vs. Werkvertrag und bringt zudem insoweit eine Verbesserung, als für den doch eintretenden Fall der Umqualifizierung die zunächst zu Unrecht bezahlten GSVG-Beiträge auf die nunmehr vorgeschriebene ASVG-Beiträge angerechnet werden müssen.

Zu hinterfragen wäre generell die Notwendigkeit der Differenzierung bzw. die Möglichkeit einer grundsätzlichen Gleichstellung der Besteuerung unterschiedlicher Einkunftsarten.

Klarstellung zum GmbH-Geschäftsführer

Die unsachlichen und kasuistischen Abgrenzungen sollten entfallen – alleine zur Besteuerung der Gesellschafter-Geschäftsführer kann man derzeit ganze Tagesseminare füllen – bis 25 % Beteiligung liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, darüber Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die Abgrenzungen im Sozialversicherungsrecht (ASVG/GSVG) sind wieder anders.

Grundsätzlich wäre es wünschenswert, eine klare Abgrenzung bei 50 % Anteilsbesitz einzuführen, da die Grenze bei 25 % rein willkürlich gezogen ist. Damit würden viele Zweifelsfragen bei Anteilsbesitz zwischen 25 und 50 % entfallen. Eine abweichende Behandlung bei einem nicht weisungsgebundenen Geschäftsführer ist natürlich denkbar.

3.3. Notwendige Reformen im Bereich Haftungen/Steuerabzug

Vermeidung einer KEST-Haftung bei Gewinnausschüttungen ins Ausland

Nach der aktuellen Verwaltungspraxis muss zur ordnungsgemäßen KEST-Entlastung von Gewinnausschüttungen an EU-Muttergesellschaften nicht nur eine KA1-Nullmeldung gemacht, sondern auch das Formular ZS-EUMT proaktiv dem Finanzamt übermittelt werden. Bei Nichtbeachtung dieser Formalitäten droht der Tochtergesellschaft die haftungsweise Inanspruchnahme. Derzeit erscheint nicht völlig ausgeschlossen, dass diese Übermittlungspflicht künftig auch auf die DBA-Entlastungsformulare (ZS-QU1 bzw ZS-QU2) ausgedehnt werden könnte.

Rückerstattungsverfahren bei BS-Finanzamt und beim Finanzamt BEO

Konkreter Fall aus der Praxis: 100%-öGmbH-Tochter einer D-AG (Holding, aber als wirtschaftlich sinnvoll anerkannt) schüttet Gewinn an D-AG aus und zahlt Gestellungsvergütung (für Arbeitskräfteüberlassung) an D-AG. Weil die Mutter Holding ist, muss zumindest alle 3 Jahre ein Rückerstattungsverfahren durchgeführt werden. Sowohl für die KEST als auch für die Abzugsteuer gem § 99 EStG. Ersteres beim Betriebsstätten-Finanzamt, zweiteres beim Finanzamt Bruck/Eisenstadt/Oberwart. Das bedeutet einen Wahnsinns(doppel)aufwand alle drei Jahre, damit der österreichische Fiskus in Form zweier verschiedener Finanzämter ein und dieselbe Holding (D-AG) zwei Mal auf ihre Unbedenklichkeit überprüft.

Vereinfachung der DBA-Entlastungsverordnung

Der Modus für Arbeitskräftegestellungen (§ 5 Abs 1 Z 4 DBA-EVO) sollte vereinfacht werden. Es werden hier viele (auch Konzerngesellschaften) für einige wenige schwarze Schafe in Geiselschaft genommen.

Vereinfachung der Arbeitskräfteüberlassung

Eine De-minimis-Regel für Inbound-Überlassungen wäre sehr wünschenswert – z.B. analog zu Deutschland mit 3 Monaten (damit nicht jeder auch nur tageweise nach Österreich überlassene = für einen wirtschaftlichen Arbeitgeber in Österreich Tätige vom ersten Tag an in Österreich steuerpflichtig wird).

Besteuerung der Gestellungsvergütung vereinfachen

Weiters regen wir an, dass § 98 Abs 1 Z 4 letzter Satz EStG dahin gehend umformuliert wird, dass die Besteuerung der Gestellungsvergütung nach Z 3 insoweit als Besteuerung der nsA-Einkünfte gilt, als diese Einkünfte in der Gestellungsvergütung wirtschaftlich enthalten sind. Ziel wäre, dass man damit einem ausländischen Ansässigkeitsstaat darlegen kann, dass der § 99-Steuerabzug auf die in einer Gestellungsvergütung enthaltenen Bruttobezüge eine Besteuerung dieser Bruttobezüge (also der nsA-Einkünfte der überlassenen Arbeitskraft) darstellt, sodass z.B. diese Steuer auf die ausländische ESt/LSt angerechnet werden kann.

Sonst kommt es in diesen Fällen zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (die wiederum nur durch ein äußerst mühsames Rückerstattungsverfahren beim Finanzamt BEO beseitigt werden könnte).

Abschaffung der Quellensteuern von Unternehmen

Die Quellensteuern von Unternehmen wirken im internationalen Wirtschaftsverkehr als besonders wettbewerbsverzerrend und wirtschaftshemmend. OECD und EU unterstützen daher die Bemühungen, die Quellensteuern von Unternehmen im internationalen Geschäftsverkehr zu beseitigen. Quellensteuern haben sich, wie zahlreiche Untersuchungen, auch der IFA, zeigen als besonders hinderlich für den internationalen Wirtschaftsverkehr herausgestellt. Selbst dort, wo die Doppelbesteuerungsabkommen ihre Ermäßigung oder ihren Entfall vorsehen, bleiben sie ein Wirtschaftshemmnis, weil diese Begünstigungen meistens von Auftrags-, Erstattungs- oder Nachweiseerfordernissen abhängig sind.

Es wird daher begrüßt, dass sich Österreich klar und eindeutig für die Abschaffung der Quellensteuern im Unternehmensbereich ausspricht. Umso mehr ist es bedauerlich, dass Österreich entgegen dieser erklärten Politik in der Praxis den Wegfall der Quellensteuern nur in DBA-Verhandlungen und nur unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit konzediert. Das schadet dem Wirtschaftsstandort Österreich außerordentlich. Denn viele Kapitalströme und Wirtschaftsbeziehungen werden an Österreich aus Vereinfachungs- und Kostengründen vorbeigeführt, was vor allem den Holding- und Finanzbereich in Österreich gegenüber vielen ausländischen Standorten benachteiligt. Dabei würde ein einseitiger Verzicht Österreichs auf Quellensteuern ausländischer Unternehmen kaum budgetäre Ausfälle nach sich ziehen, weil die Steuergestaltung in bedeutenden Quellensteuerfällen ohnedies Hilfe zu leisten weiß. Wie ausländische Beispiele, zuletzt in Zypern, zeigen, sind aus einer Abschaffung der Quellensteuern von ausländischen Unternehmen sogar budgetäre Vorteile zu erwarten, weil dadurch zusätzliches internationales Geschäft angezogen werden kann.

Aus diesen Gründen schlagen wir zur Beseitigung von Wirtschaftshemmnissen - und wohlgermerkt nicht als Fördermaßnahme - die Abschaffung aller Quellensteuern von Einkünften ausländischer Unternehmen aus österreichischen Quellen vor.

Wir merken an, dass nach unserer Überzeugung die Rechnung für die derzeitigen Benachteiligungen im Effekt nicht die ausländische sondern die österreichische Wirtschaft zahlt.

3.4. Notwendige Reformen im Finanzstrafrecht

Auch das Finanzstrafrecht, das in den letzten Jahren erhebliche Verschärfungen erfahren hat, bedürfte neben der Einschränkung der Strafbarkeit auf zumindest grobe Fahrlässigkeit einiger weiterer Reformen, um insbesondere folgende Punkte:

- Wichtig wäre, die tätige Reue im Bilanzstrafrecht zu erweitern, da das Bilanzstrafrecht derzeit ein Hemmnis für Selbstanzeigen darstellt.
- Zur effizienteren Vermeidung von Bagatelldelikten bedarf es einer klaren Hierarchie innerhalb der Instrumente Verkürzungszuschlag (§ 30a) und vereinfachtes Verfahren (§ 143).
- In Deutschland hat die Finanzverwaltung jüngst mit dem Anwendungserlass zu § 153 AO und der Erwähnung eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems (Steuer-IKS) als mögliches Indiz gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit einen wertvollen Beitrag zur Haftungsminimierung für Unternehmen und deren Leitungspersonen sowie zur Schadensbegrenzung einer überschießenden Gesetzgebung im Steuerstrafrecht geleistet. Eine ähnliche Regelung wäre auch in Österreich dringend nötig, zumal in der Gesetzesflut in Unternehmen tatsächlich viele Fehler passieren können, die jeder einzeln auch noch neben der Steuernachzahlung in ein Strafverfahren münden können.

3.5. Vereinheitlichung der Unternehmens- und der Steuerbilanz

Die KSW hält die mit diesem Ziel verbundene Vereinheitlichung der unternehmens- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung für grundsätzlich sinnvoll, insbesondere auch im Lichte der damit verbundenen Verringerung von die Unternehmen belastenden Kosten.

Eine maßgebliche Vereinfachung würde eine Vereinheitlichung der unternehmens- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung bringen.

Diese Zielerreichung ist aus Sicht der KSW nur durch eine deutliche Stärkung des Maßgeblichkeitsprinzips möglich und dies auf folgende Art und Weise:

- Maßgeblichkeitsprinzip bedeutet aus Sicht der KSW eine möglichst umfassende Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht. Die Vorschriften des UGB sind somit der Maßstab für die steuerrechtliche Gewinnermittlung. Eine Implementierung und Kodifizierung steuerrechtlicher Gewinnermittlungsvorschriften im UGB ist aus Sicht der KSW abzulehnen, insbesondere weil die Rechnungslegungsbestimmungen des UGB auf den Vorschriften der Richtlinie 2013/34/EU (EU-Bilanzrichtlinie) basieren und somit Ergebnis der Umsetzung harmonisierter europäischer Rechnungslegungsvorschriften sind. Die „Einheitsbilanz“ muss daher auf dem Verständnis beruhen, dass die Vorschriften des UGB und damit der insoweit umgesetzten EU-Bilanzrichtlinie die verbindliche Rechtsgrundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung darstellen.

- Um dieses Verständnis des Maßgeblichkeitsprinzips rechtlich noch stärker abzusichern, empfiehlt die KSW, dass im EStG bzw KStG ein taxativer Ausnahmekatalog normiert wird hinsichtlich jener Bilanzansatz- und Bewertungsvorschriften, für die das Maßgeblichkeitsprinzip des UGB ausdrücklich nicht gelten soll. Damit wäre rechtlich klargestellt, dass jeder nicht von dem taxativen Ausnahmekatalog umfasste Sachverhalt steuerrechtlich verpflichtend aufgrund des umfassenden Maßgeblichkeitsprinzips entsprechend den unternehmensrechtlichen Vorschriften zu behandeln ist. Damit wird gewährleistet, dass die unternehmensrechtlichen GoB der Auslegung ungeklärter Bilanzierungsfragen zugrunde zu legen sind. Um dem Ziel der Einheitsbilanz möglichst nahe zu kommen, sollte der steuerliche Ausnahmekatalog so kurz wie möglich sein.
- Insbesondere im Bereich der Abschreibungen (KfZ, Gebäude, Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen), der Wertberichtigungen, der Rückstellungen und Verbindlichkeiten würde eine Ausdehnung des Maßgeblichkeitsprinzips zu deutlichen Vereinfachungen führen.

Keinesfalls sollte eine umgekehrte Maßgeblichkeit wieder eingeführt werden; eine bilanzielle Erfassung steuerrechtlicher Bestimmungen im UGB-Rechnungswesen als Voraussetzung für deren steuerliche Inanspruchnahme ist jedenfalls abzulehnen.

3.6. Verbesserung der Rechtssicherheit anhand ausgewählter Themen

Um die Rechtssicherheit zu erhöhen, wäre ein effizientes Rulingverfahren erforderlich.

Der Gegenstand von Auskunftsbeseiden nach § 118 Abs. 2 BAO soll nicht länger auf Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen beschränkt sein.

Gerade auch für Fragen aus den Bereichen Umsatzsteuer oder Lohnsteuer bedarf es schneller Abklärungsmöglichkeiten, da diese Fragen im betrieblichen Alltag auftreten und einer kurzfristigen Lösung zugeführt werden müssen. Selbstverständlich ist die Belastbarkeit derartiger Auskünfte, d.h. Rechtssicherheit erforderlich.

Für sämtliche Auskünfte soll eine angemessene Beantwortungsfrist, zB maximal 4 Wochen gelten sowie eine zumindest einmalige Rückfragemöglichkeit mit dem anfragebeantwortenden Organ.

Dem weiteren Ausbau des Horizontal Monitoring, also der begleitenden Betriebsprüfung ist Priorität einzuräumen.

Wie die bisherigen Erfahrungen aus dem Pilotprojekt zeigen, führt Horizontal Monitoring zu einer wesentlichen Entlastung der Unternehmen. Dies müsste mit einer Reduktion der Möglichkeiten der Wiederaufnahme des Verfahrens und mit deutlich reduzierten Aufbewahrungsfristen einhergehen.

Die laufende Änderung von steuerlichen Bestimmungen macht die Planung für Unternehmen nahezu unmöglich. Als Negativbeispiele sind hier die Gruppenbesteuerung und die Stiftungsbesteuerung zu erwähnen. Gerade bei für ein Unternehmen wichtigen

Entscheidungen bzw. Planungsparametern ist es wichtig, diese über viele Jahre unverändert zu belassen.

Kein gold plating.

Aus Sicht der KSW ist es für die Wettbewerbsfähigkeit der österreichischen Wirtschaft erforderlich, die großteils dem Unionsrecht entstammenden Vorgaben mit Augenmaß umzusetzen. Dies betrifft Bereiche wie das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) mit dem Country-by-Country-Reporting, die Wegzugsbesteuerung, die Einschränkung der Absetzbarkeit von Lizenz- und Zinszahlungen.

Der Wildwuchs an Anti-Missbrauchsbestimmungen muss eingedämmt werden.

Sinnvoll wäre aus Sicht der KSW, die Missbrauchsregelung in der Bundesabgabenordnung zu überarbeiten, dafür aber die diversen Missbrauchsbestimmungen aus den materiellen Steuergesetzen zu entfernen (Ausschüttungen, internationale Schachtel, durchgeleitete Zuschüsse, Einlagen- und Innenfinanzierungsevidenzierung).

3.7. Abschaffung der Bagatellabgaben

Abschaffung der Werbeabgabe

Eine Werbeabgabe ist in der heutigen Welt in der vorliegenden Form nicht mehr zeitgemäß und verzerrend. Die Werbung in Digitalen Medien wird gegenüber dem Print-Bereich besser gestellt. Es bedarf einer klaren politischen Entscheidung: entweder Abschaffung oder eine gleichmäßige Besteuerung sämtlicher Medienkanäle oder sogar nur der digitalen Medien.

Abschaffung sämtlicher Rechtsgeschäftsgebühren

Insbesondere im Lichte der Abschaffung der Mietvertragsgebühr für Wohnraummiete verbleibt kein nennenswertes Aufkommen. Jedenfalls erscheint die Differenzierung in Wohnraum- und andere Mieten kompliziert und missbrauchsanfällig und sollte daher zumindest die Abschaffung der Mietvertragsgebühr generell angedacht werden.

Abschaffung der Abgabe von Zuwendungen

Abschaffung der Bier-, Schaumwein- und Alkoholsteuer

Einheitliche Tourismusabgaben

Die Tourismusabgaben (die Zweitwohnsitzabgabe, Fremdenverkehrsabgaben) sind landesweit und auf Gemeindeebene uneinheitlich geregelt, sowohl hinsichtlich Steuergegenstand, Prozentsatz und Bemessungsgrundlage.

Abschaffung der U-Bahn-Steuer (in Wien)

4. Anhang:

Der Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Der Fachsenat für Steuerrecht beschäftigt sich mit steuerrechtlichen Themen. Zu den Haupttätigkeiten zählen die Begutachtung von beabsichtigten Gesetzen, Verordnungen und Erlässen bzw. auch zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen, die Erstattung von Vorschlägen zur Entwicklung des Steuerrechts bzw. der Steuerpolitik sowie die Information der Berufskollegenschaft.

Der Fachsenat für Steuerrecht hatte bei seiner Gründung 15 Mitglieder, umfasst heute mittlerweile rund 144 Mitglieder (Stand: Oktober 2017), und das Interesse in diesen Fachsenat aufgenommen zu werden ist ungebrochen groß.

Zur Abwicklung der anfallenden Arbeit und Vorbereitung der Stellungnahmen wurden im Laufe der vergangenen Jahre 19 Arbeitsgruppen eingerichtet, die großteils mit Spezialisten in der jeweiligen Materie besetzt sind. Verantwortlich für alle Ausarbeitungen, Stellungnahmen und Informationen des Fachsenats ist das Präsidium der KSW.

Das vorliegende Positionspapier wurde unter der Leitung der Fachsenats-Vorsitzenden erstellt:

Vorsitzende:	MMag. Dr. Verena Trenkwald, LL.M.
Stv. Vorsitzende:	MMag. Dr. Klaus-Bernhard Gröhs, LL.M.
	Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
	Mag. Dr. Roland Rief
	Hon-Prof. Univ.-Doz. Mag. Dr. Reinhard Schwarz