KAMMER DER
STEUERBERATER:INNEN UND
WIRTSCHAFTSPRÜFER:INNEN

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
Sektion IV
z.H. Herrn SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 2895/26 KG/CS

Sachbearbeiter Mag. Karin Goldhahn
Christian Stix BA
Telefon +43-1-81173-250
+43-1-81173-252
email goldhahn@ksw.or.at
stix@ksw.or.at
Datum 03.11.2026

Stellungnahme zum Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 2026
GZ: 2026-0.879.686

Sehr geehrter Herr Sektionschef Univ.-Prof. DDr. Mayr!

Die Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen bedankt sich für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 2026. Der Fachsenat für Steuerrecht der KSW ist gerne bereit, wichtige Fragen im BMF persönlich zu besprechen.

Artikel 1
Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu § 4 Abs. 11 Z 2 EStG

Nach den StiftR 2009 Rz 249 war die Bewertung nach der Bestimmung des § 4 Abs. 11 Z 2 lit. a EStG bereits bisher auf Zuwendungen vergleichbarer ausländischer Stiftungen und sonstiger Vermögensmassen anzuwenden.

Nach den EB soll die Bewertung nach § 4 Abs. 11 Z 2 erst Zuwendungen ab dem 1. Jänner 2027 erfassen. Dementsprechend ist auch eine ausdrückliche Inkrafttretensbestimmung vorgesehen (§ 124b Z xxx). Daraus ließe sich ableiten, dass Zuwendungen vor dem 1. Jänner 2027 nicht mit den fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten gewesen wären. Der Fachsenat regt an, den Widerspruch in den EB aufzulösen.

Zu § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG

Der Fachsenat begrüßt grundsätzlich, dass nicht zwingend auf die Telearbeitsvereinbarung abgestellt wird, sondern ein Gegenbeweis anhand konkreter Aufzeichnungen möglich ist.

Leider wird in Telearbeitsvereinbarungen sehr häufig keine fixe Anzahl von Telearbeitstagen verbindlich vereinbart, sondern wird dies laufenden (mündlichen) Abmachungen zwischen Arbeitnehmer:in und Vorgesetzter/Vorgesetztem überlassen, die nicht dem § 2h Abs 2 AVRAG entsprechen. In diesen Fällen

müsste daher weiterhin auf die im jeweiligen Monat konkret vereinbarten Telearbeitstage abgestellt werden. Zudem kann strittig sein, ob Telearbeitstage iSd Bestimmung “aufgezeichnet werden”, wenn im Unternehmen Informationen zu Telearbeitstagen in unstrukturierter Form vorhanden sind.

Wir regen an, eine generelle Reform des Pendlerpauschales zu erwägen und die Verwaltung von Werbungskosten der Arbeitnehmer:in nicht mehr der Arbeitgeber:in anzulasten. Das Pendlerpauschale war historisch als Verwaltungsvereinfachung (verglichen mit der Berücksichtigung von Kilometergeld für tatsächliche Fahrten in den Betrieb bei selbständig Erwerbstätigen) gedacht, hat sich aber zu einer überaus komplexen und administrationsaufwendigen Regelung weiterentwickelt. Für Arbeitnehmer:innen ist längst nicht mehr nachvollziehbar, wie sich der Anspruch bestimmt. Arbeitgeberseitig und behördenseitig ist die Abwicklung mit einem sehr hohen Verwaltungsaufwand verbunden. Um den Pendlerrechnerausdruck auf offensichtliche Unrichtigheit zu prüfen, muss derzeit nachvollzogen werden:

- Prüfung der im jeweiligen Monat aktuellen Arbeitsstätte - insbesondere bei Arbeitnehmer:innen, die keinen Innendienst verrichten und bei denen die jeweils aktuelle regelmäßige Einsatzstelle als Arbeitsstätte gilt
- Bei Außendienstmitarbeiter:innen Prüfung auf überwiegende Fahrten zu einem vorübergehenden Einsatzort im Vormonat nach § 26 Z 4 lit. a letzter Satz EStG
- Laut BFG vom 15.04.2024, RV/2100294/2023 könnten sogar mehrere aliquote Pendlerpauschalen für mehrere Arbeitsstätten im selben Kalendermonat zu berücksichtigen sein, was in der Personalverrechnung technisch nicht umsetzbar ist.
- Aliquotierung des Pendlerpauschales bei Homeofficetagen, Dienstreisen, Zeitausgleichstagen
- Einordnung wo die Arbeitnehmer:in gearbeitet hätte, wenn kein Urlaubstag, Krankenstandstag oder Feiertag vorgelegen wäre (BFG 3.1.2024 RV/5100186/2022)
- Kontrolle von Beginn und Ende der Arbeitszeit - bei Schichtdienst der im Kalenderjahr oder Schichtturnus voraussichtlich überwiegende Arbeitsbeginn bzw das überwiegende Arbeitsende, wobei nach der Rechtsprechung sogar eine monatliche Ermittlung des überwiegenden Arbeitsbeginns/-endes erforderlich wäre (BFG 26.02.2021, RV/3100104/2019)
- Kontrolle der Wohnadresse insbesondere bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze (nächstgelegener Wohnsitz oder Familienwohnsitz)
- Kürzung um einen Zuschuss für ein Öffi-Ticket
- Prüfung der überwiegenden Beförderung im Werkverkehr, wobei unklar ist, wann dieser vorliegt, da die Ansicht der Finanzverwaltung zu Spezialfahrzeugen oder zur Beförderung mit zu 80% ausgelasteten PKW nicht gesetzlich oder in einer Verordnung verankert ist, sondern nur in den LStR ausgeführt wird.
- Entfall des Pendlerpauschales bei Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen mit Ausnahme von Fahrrädern und Elektrofahrrädern, aber einschließlich Elektrokrafträdern.
- Bei Wohnsitz der Arbeitnehmer:in im benachbarten Ausland muss die Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel eigenständig überprüft werden, da der Pendlerrechner in diesen Fällen nicht genutzt werden kann.
- Bei Lehrlingen Deckelung mit dem Selbstbehalt für die Lehrlingsfreifahrt (Rz 271 LStR)

Vor dem Hintergrund dieser durch die ständige Anreicherung der Bestimmung und die Rechtsprechung gewachsenen Komplexität ist festzuhalten, dass das Pendlerpauschale den Zweck einer Verwaltungsvereinfachung nicht mehr erfüllt und grundsätzlich zu überdenken ist.

Zu § 17 EStG

Für der ImmoESt unterliegende Grundstücksverkäufe wird ausdrücklich der „Buchwertabgang“ als zu berücksichtigende Betriebsausgabe angeführt. Dies wirft die Frage nach den Verkäufen von Grund und Boden des Altvermögens auf, wenn die Besteuerung nach § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c iVm § 30 Abs. 4 EStG erfolgt. Hier wäre nicht der Buchwertabgang, sondern pauschal 86% (80%) des Veräußerungserlöses als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Auch die Umwidmungsfälle wären zu regeln.

Zu § 27 Abs. 6 Z 1 lit. f letzter Satz EStG

Der Fachsenat für Steuerrecht spricht sich aus nachfolgenden Gründen gegen die vorgeschlagene Ergänzung des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. f EStG aus:

- Gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG vermindert sich die Bemessungsgrundlage der nichtfestgesetzten Einkommensteuer um Wertminderungen, die zwischen Wegzug und Veräußerung eintreten. Die Berücksichtigung der zwischenzeitigen Wertminderung entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, weil nur die tatsächlich realisierte Wertsteigerung besteuert wird. Wenn die zwischenzeitige Wertminderung bei bloßer Pflichtverletzung nicht berücksichtigt wird, wird nicht mehr die reale Wertentwicklung besteuert, sondern formales Fehlverhalten sanktioniert und eine fiktive Wertentwicklung besteuert. Die Regelung will Missbrauch verhindern, führt aber im Ergebnis durch ihre Ausgestaltung zur einer unsystematischen, abzulehnenden Überbesteuerung.

- Die Nachweispflicht gilt seit 1.7.2026 (vgl. § 124b Z 493 lit. b EStG). Die Gestaltung, die der Entwurf offenbar bekämpfen will, kann bisher in keinem einzigen Fall stattgefunden haben. Eine Verschärfung wenige Monate nach Einführung, ohne belegten Anwendungsfall, erscheint überschießend.

- Die Erläuterungen begründen die Ergänzung mit einer "gezielte[n] Verletzung der Nachweispflicht". Der vorgeschlagene Gesetzestext setzt eine solche Zielsetzung allerdings gerade nicht voraus ("aufgrund der Verletzung der Nachweispflicht"). Er erfasst gleichermaßen vorsätzliches Verhalten, fahrlässiges Verhalten und eine unverschuldete Säumnis. Zum Beispiel erfährt ein Erbe/Vermächtnisnehmer im EU/EWR-Ausland von einer österreichischen Nichtfestsetzung oft erst nach Ablauf der Frist, zumal grenzüberschreitende Verlassenschaftsverfahren regelmäßig länger als ein Jahr dauern.

- Nach den Erläuterungen soll die Verlustberücksichtigung erhalten bleiben, wenn die tatsächliche Veräußerung der Verletzung der Nachweispflicht vorausgegangen ist. Nicht abgesichert wird hingegen der umgekehrte Fall: Wird zunächst die Nachweispflicht verletzt und das Wirtschaftsgut anschließend tatsächlich zu einem verminderten Wert veräußert, enthält der Entwurf keine ausdrückliche Regelung zur nachträglichen Berücksichtigung dieses Wertverlustes.

- Die Ergänzung in § 27 Abs. 6 Z 1 lit. f EStG verhindert die Gestaltung nicht, sondern trifft nur den, der die Frist unverschuldet versäumt. Denn wer die österreichische Steuer auf dem niedrigeren Wert realisieren will, veräußert daher zum Tiefstkurs und kauft allenfalls zurück. Das Ergebnis ist das Gleiche wie bei der (gezielten) Nachweisverletzung.

Zu § 32 Absatz 5

- Die Neuregelung wird sehr begrüßt. Die Übergangsregelung in § 124b Z xxx, wonach die erstmalige Anwendung weder eine Betriebsaufgabe noch eine Entnahme darstellt und zu keinem gewinnerhöhenden Ansatz gemäß § 10 Abs. 5 und § 11 Abs. 5 führt, runden die Vorschrift ab. Wir gehen davon aus, dass durch die Übergangsregelung die Buchwertfortführung und Beibehaltung der Abnutzungsdauer / Abschreibungsgrundsätze angeordnet wird und ersuchen um ausdrückliche Klarstellung in den EB. Missverständlich ist in diesem Zusammenhang die Aussage der EB, wonach *„allfällige stille Reserven steuerfrei bleiben*“, weil das nach einer steuerfreien Aufdeckung klingt. Vermutlich sollen allfällige stille Reserven „*unbesteuert*“ bleiben.

- Da § 32 Abs 5 dem § 2 Abs. 4 vorletzter Satz EStG vorgehen soll, wird angeregt, nicht nur in den EB, sondern in § 32 Abs. 5 explizit inhaltlich vorzusehen, dass § 2 Abs. 4 vorletzter Satz nicht anzuwenden ist, wenn die Voraussetzungen dieses Absatzes 5 erfüllt sind.

- Weiters wird angeregt (in den EB zur RV) klarzustellen, dass die Neuregelung für alle Verwertungsformen gilt, insbesondere für die Einspeisung ins öffentliche Netz, für den Verkauf von Strom an die eigenen Mieter und für Allgemeinflächen sowie für die Lieferung an Energiegemeinschaften.

- Bei der Zuordnung des Betriebes einer Photovoltaikanlage wird ab 2027 grundsätzlich auf die übergeordnete Einkunftsquelle abgestellt. Das Abstellen auf die Höhe der Einkünfte stellt insbesondere bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht häufig einen ungeeigneten Maßstab für die Zuordnung der PV-Anlage zum außerbetrieblichen Vermögen der Vermietung dar: Bei umfangreichen (mehrjährigen) Sanierungen und bei Gebäuden, die dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliegen, sind die Einkünfte (vorübergehend) nicht selten negativ. Die in den EB genannte Grenze von weniger als 20% der Einkünfte wäre in diesen Fällen rechnerisch nicht einzuhalten, was wiederum zum Ergebnis führen würde, dass der Betrieb der PV-Anlage zu gewerblichen Einkünften führt und bei Personengesellschaften die Abfärbung eintritt.

  Es wird daher vorgeschlagen, generell (vorrangig) auf die <u>Einnahmen</u> und nicht auf die Einkünfte abzustellen. Denn bei den Einkünften sind Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzuziehen, die in den einzelnen (Wirtschafts)Jahren, bedingt durch ihren aperiodischen Anfall, unterschiedlich hoch sein können, währenddessen die Einnahmen einen objektiveren und idR weniger volatilen Maßstab darstellen.

- Bei gemeinnützigen Organisationen stellt sich beim Abstellen auf Einkünfte die Frage, ob und wie beispielsweise unentbehrliche Hilfsbetriebe in diesem Zusammenhang zu werten sind, da diesbezüglich keine steuerpflichtige Einkunftsquelle vorliegt; der Fachsenat für Steuerrecht ersucht um Erläuterungen in der Regierungsvorlage, dass auch in diesem Falle eine Zuordnung einer Photovoltaikanlage zum unentbehrliche Hilfsbetrieb bei ihrer untergeordneten Bedeutung erfolgen kann.

- Gemäß § 32 Abs 5 letzter Satz EStG soll die Zuordnung von Einkünften nach diesem Absatz nicht für die umsatzsteuerliche Beurteilung gelten. Nach den EB soll § 32 Abs 5 weder eine umsatzsteuerliche Zuordnung der Photovoltaikanlage zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb noch die Zuordnung der mit ihrem Betrieb ausgeführten Umsätze zu den im Rahmen eines solchen Betriebs

ausgeführten Umsätzen im Sinne des § 22 UStG 1994 bewirken. Da das UStG grundsätzlich nicht an die einkommensteuerrechtlichen Einkunftsarten anknüpft, wäre diese Regelung entbehrlich. Allerdings kann die Einkunftsart für die Anwendung der Ist-Besteuerung gemäß § 17 UStG relevant sein. § 32 Abs 5 letzter Satz EStG sollte daher im richtigen Regelungszusammenhang in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen werden, etwa in einen neuen § 22 Abs 8: „Für die Ermittlung der Umsatzgrenze von 600 000 Euro nach Abs. 1 und die Anwendung der Abs. 3 und 4 gilt § 32 Abs 5 EStG nicht." Allenfalls käme man mit dem Text in den EB vollkommen aus.

- Um eine ordnungsgemäße steuerliche Behandlung von PV-Anlagen auch bei Wohnungseigentumsgemeinschaften zu gewährleisten, regt der Fachsenat an – sofern aufgrund der Dimension der Anlage die Steuerbefreiung der Einkünfte beim einzelnen Wohnungseigentümer nicht in Frage kommt - entweder für WEGs den Umfang der Befreiung hinsichtlich der Dimension der Anlage zu erweitern, oder allenfalls eine pauschale Abzugssteuer ähnlich wie bei den Leitungsrechten vorzusehen (wobei hier wohl ein geringerer Prozentsatz relevant sein sollte).

- Es wäre wünschenswert, wenn die Lieferung von Strom an die eigenen Mieter und für Allgemeinflächen eine Vermietungsnebenleistung darstellt, sie sollte wie die Lieferung von Wärme oder Warmwasser ohne jede Grenze zur Vermietung gehören.

Zu § 33 Abs. 7 lit. a EStG

Der Entwurf knüpft den Ausschluss des Kindermehrbetrags nach lit. a daran, dass der (Ehe)Partner nach lit. b „*Anspruch auf den Kindermehrbetrag hat*". Nach den Erläuterungen kommt es dagegen darauf an, dass der (Ehe)Partner den Kindermehrbetrag nach lit. b "*beantragt*". Der Gesetzestext stellt damit auf einen bloß bestehenden Anspruch ab, die EB auf die Geltendmachung. Wir regen an, den Gesetzestext in Übereinstimmung mit den EB an die Antragstellung anzupassen.

Der Gesetzestext schließt den Kindermehrbetrag nach lit. a für den gesamten Haushalt aus, sobald der (Ehe)Partner nach lit. b einen Anspruch hat. Sind mehrere Kinder unterschiedlichen Partnern als familienbeihilfeberechtigt zugeordnet (etwa in Patchwork-Konstellationen), würde der Alleinverdiener damit auch für das andere Kind den Kindermehrbetrag verlieren. Da sich der Kindermehrbetrag nach dem Gesetzestext für jedes weitere Kind erhöht, sollte die Einschränkung auch bei der Berechnung des Erhöhungsbetrags klar auf das betreffende Kind bezogen werden. Wir regen daher folgende Formulierung an: *„… sofern nicht der (Ehe)Partner für dasselbe Kind nach lit. b den Kindermehrbetrag beantragt hat und ihm dieser zusteht. Der Familienbeihilfeberechtigte hat Vorrang."*

Zu § 33 Abs. 7 lit a fehlt eine Inkrafttretensbestimmung (in § 124b). Wir regen an, eine Übergangsregelung, wie zum Beispiel jene zu § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e, aufzunehmen.

Zu § 37 Absatz 5 EStG

Die vorgeschlagene „once in a lifetime"-Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG wird vom Fachsenat für Steuerrecht im Grundsatz grundsätzlich begrüßt, weil sie das bislang schwer handhabbare und nicht mehr

zeitgemäße Erfordernis der Einstellung der Erwerbstätigkeit beseitigt und damit die Altersbegünstigung praktikabler und rechtssicherer ausgestaltet.

- Vom pauschal geäußerte Missbrauchsverdacht in den EB bei vorangegangener unentgeltlicher Übertragung sollte jedoch Abstand genommen werden, zumal ohnehin jeglicher Sachverhalt im Lichte der Missbrauchsbestimmung gesondert zu würdigen ist.

- Im ersten Satz des § 37 Abs. 5 (Klammerausdruck) ist nunmehr im Sinne der Judikatur ausdrücklich vorgesehen, dass außerordentliche Einkünfte nur vorliegen, wenn der gesamte Betrieb bzw. der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert wird. Der Fachsenat für Steuerrecht ersucht um Klarstellung in den EB, dass eine Veräußerung des gesamten Betriebes und MU-Anteils auch dann vorliegt, wenn einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (bspw. eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, Wertpapiere des Gewinnfreibetrages, der PKW) oder Sonderbetriebsvermögens nicht mitveräußert werden, sondern bspw. ins Privatvermögen zu Buchwerten (bei Immobilien) oder mit Realisierung entnommen werden. Irrelevant ist dabei auch, wenn die nicht mitveräußerten Wirtschaftsgüter nach der Veräußerung wieder zu einem Betrieb erstarken.

- Im einleitenden Satz zu Z 3 wird davon gesprochen, dass “ein” (Einzahl) Betrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert oder aufgegeben wird. Da nach den Erläuterungen keine Einschränkung auf “einen” Betrieb oder “einen” Mitunternehmeranteil erfolgen soll, wäre die Formulierung, die in Zusammenschau mit lit. a andere Schlüsse zuließe, zu ändern.

- Durch die Neuregelung, dass die Begünstigung in einem Veranlagungszeitraum in Anspruch genommen werden kann, wird der Tatsache der oftmals schwierigen Veräußerung von Betrieben oder Mitunternehmeranteilen unseres Erachtens nicht ausreichend Rechnung getragen. Veräußert der Steuerpflichtige Betriebe und Mitunternehmeranteile zu gleicher Zeit, kommt es aber in der Abwicklung einzelner Transaktionen zu Verzögerungen, könnten die Veräußerungsgewinne aus den einzelnen Betrieben / Mitunternehmeranteilen unter Umständen in verschiedenen Veranlagungszeiträumen anfallen.

  Dieses Problem sollte durch eine weiter gefasste zeitliche Befristung ergänzt werden. Wir regen an, einen Dreijahreszeitraum zu prüfen: Alle in einem Zeitraum von drei Jahren erfolgte Veräußerungen von Betrieben und Mitunternehmeranteilen unterliegen auf Antrag dem ermäßigten Steuersatz, unabhängig vom Veranlagungszeitraum.

- Bei der Gestaltung der Regelung wären zusätzlich abweichende Wirtschaftsjahre von Mitunternehmerschaften zu bedenken, weil in der Praxis mangels entsprechender Bescheidausfertigungen der unterjährige Veräußerungsgewinn eines Mitunternehmers im Feststellungsbescheid der Mitunternehmerschaft mit dem Ende des (abweichenden) Wirtschaftsjahres der Mitunternehmerschaft erklärt und erst in diesem Zeitpunkt beim Mitunternehmer erfasst wird, womit sich im Ergebnis ein fast 24-monatiger Zeitraum ergeben kann.

- Weiters regen wir an, in den EB klarzustellen, dass auch die Veräußerung von Betrieben und/oder Mitunternehmeranteilen an verschiedene Erwerber insgesamt der Begünstigung zugänglich ist, die Veräußerung also nicht an nur einen Erwerber erfolgen muss.

Damit ist nach Ansicht des Fachsenats auch jener Fall von der Begünstigung erfasst, dass bspw 75 % eines Betriebes oder MU-Anteils an einen oder mehrere Dritte veräußert werden und 25 % gemäß Artikel III UmgrStG in eine GmbH eingebracht werden, weil auch insoweit eine Veräußerung (wenn auch steuerneutral) vorliegt.

Die Veräußerung des 75%igen Anteils sollte auch dann begünstigt sein, wenn der 25%ige Anteil nicht eingebracht, sondern ganz oder teilweise unentgeltlich gemäß § 6 Z 9a EStG übertragen wird. Die Voraussetzungen für die Begünstigung sind uE jedenfalls dann erfüllt, wenn sich die zurückbehaltenen bzw. verschenkten Anteile zeitnah in eine kapitalistische Beteiligung im Sinne des § 23a EStG wandeln.

- Der Fachsenat für Steuerrecht begrüßt die Regelung in Z 3b), wonach eine Teilveräußerung eines Mitunternehmeranteils begünstigt ist, wenn der verbleibende Teil sich zeitnah in einen kapitalistischen MU-Anteil im Sinne des § 23a EStG wandelt. In diesem Zusammenhang sollte in den EB der RV die in der Praxis häufig diskutierte Frage erläutert werden, dass bei einem derartigen Teilverkauf keinerlei Verpflichtung besteht, das SBV aliquot an den Erwerber des Teil-Mitunternehmeranteils mitzuveräußern.

  In konsequenter Weiterführung der Regelung zur Teilveräußerung eines Mitunternehmeranteils müsste auch die Veräußerung eines Teilbetriebes oder die Teilveräußerung eines Betriebes (wodurch eine Mitunternehmerschaft entsteht) begünstigungsfähig sein, wenn hinsichtlich des/der verbleibenden Vermögens der Wechsel in die Stellung eines kapitalistischen Kommanditisten erfolgt oder der/die verbleibenden Vermögensteile in eine GmbH nach Artikel III UmgrStG zu Buchwerten eingebracht wird/werden oder die verbleibenden Teilbetriebe/Betriebsteile an Dritte unentgeltlich übertragen werden. Denn bei Veräußerung (nur) eines Teilbetriebes oder Teiles eines Betriebes konsumiert der Abgabepflichtige einmal seine Hälftebegünstigung und “verzichtet” auf die begünstigte Versteuerung aller stiller Reserven, sodass vom Steueraufkommen her keine missbräuchliche Gestaltung vorliegen sollte.

- Des Weiteren ersucht der Fachsenat für Steuerrecht in den EB der RV um Fortschreibung der bisherigen Verwaltungspraxis, dass bei errichtender Umwandlung einer GmbH in eine GmbH & Co KG gemäß Artikel II UmgrStG, bei der der künftige Kommanditist die 7-Jahresfrist als GmbH-Gesellschafter und Geschäftsführer erfüllt, die Veräußerung des neuen Kommanditanteils unter die Begünstigung fallen kann.

- Im Lichte der Bestrebungen, für ältere Personen Anreize zu setzen, auch nach Erreichen eines höheren Lebensalters im Erwerbsleben zu verbleiben oder später steuerlich ungehindert wieder erwerbstätig zu werden – sollte (wohl) im Rahmen des Inkrafttretens der neuen Bestimmung gesetzlich vorgesehen werden, dass eine Erwerbstätigkeit ab dem 1.1.2027, insbesondere solche, für die der Aktivitätsfreibetrag gemäß § 105a EStG zusteht, für die Annahme der „Einstellung der Erwerbstätigkeit“ in Vorjahren nicht schädlich zurückwirkt.

- Der Steuerpflichtige soll diese Begünstigung nur einmal im Leben in Anspruch nehmen können. Vor dem 1.1.2027 erfolgte frühere Betriebsveräußerungen und Betriebsaufgaben mit Besteuerung zum Hälftesteuersatz könnten daher schädlich sein.

  Der Fachsenat regt daher eine Übergangsbestimmung an, nach der vor dem 1.1.2027 erfolgte Veräußerungen für die Begünstigung ab 1.1.2027 unschädlich sind. Denn schon die kleinste begünstigte Veräußerung vor vielen Jahren würde für die Begünstigung künftiger Veräußerung schädlich sein, obwohl der Abgabepflichtige in Unkenntnis der neuen Rechtslage noch nicht auf den Antrag verzichten “wollen konnte".

Zu § 63 Abs. 3 EStG

Die Erweiterung des Freibetragsbescheids um Pflegemehraufwendungen wird ausdrücklich begrüßt, da sie die Liquidität Pflegebedürftiger und ihrer Familien im laufenden Kalenderjahr verbessert. Nach § 63 Abs. 3 zweiter Satz EStG muss der Antrag bis zum 31. Oktober gestellt werden. Gerade im ersten Jahr einer Pflegesituation entstehen jedoch hohe Aufwendungen, wie die EB festhalten. Pflegebedarf tritt häufig unterjährig und unerwartet ein. In den ersten Wochen stehen medizinische Versorgung und Organisation der Pflege im Vordergrund, an einen steuerlichen Freibetragsantrag denkt meist niemand als Erstes. Wir regen daher an, die Antragsfrist zu verlängern, damit Mehraufwendungen im Jahr ihres Entstehens berücksichtigt werden können.

Zu § 68 Abs. 5 EStG

<u>Schmutzzulage</u>

Es ist zu begrüßen, dass der Gesetzgeber auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung reagiert, die es unmöglich gemacht hat, den angemessenen Betrag einer Schmutzzulage rechtssicher und mit vertretbarem Aufwand zu bestimmen. Die in den EB gewählte Begründung könnte jedoch zu Auslegungsproblemen führen und sollte uE überdacht werden:

- Die EB verweisen weiterhin auf die Ermittlung des angemessenen Betrages anhand des Aufwands für die Beseitigung der Verschmutzung. Es soll lediglich eine Änderung dahingehend erreicht werden, dass bei der Angemessenheitsprüfung auch der vom Arbeitgeber getragene Teil des Aufwands zu berücksichtigen ist.
- Die Steuerbefreiung wird mit einer zeitlichen Belastung dem Arbeitnehmer durch Umziehzeiten, Reinigung und Pflege gerechtfertigt, selbst wenn diese in der bezahlten Arbeitszeit anfallen. Es ist nicht verständlich, weshalb eine zusätzliche Abgeltung bezahlter Arbeitszeit durch eine steuerfreie Zulage erfolgen soll. Es stellt sich daher die Frage nach der sachlichen Rechtfertigung der Begünstigung.

Nach Ansicht der KSW sollte die Abgabenbegünstigung der Schmutzzulage ausdrücklich mit der Unannehmlichkeit der Verschmutzung also mit der Belastung und Beeinträchtigung der Arbeitnehmer:in während der Arbeitszeit und außerhalb der Arbeitszeit durch die Verschmutzung und durch den verschmutzten Zustand begründet werden. Es ist eine klare Abkehr von der Aufwandsjudikatur des VwGH (zuletzt VwGH 08.04.2026, Ra 2024/15/0035) erforderlich, die dazu geführt hat, dass Arbeitgeber:innen eine

Steuerbefreiung mit unbekanntem steuerfreiem Betrag anwenden müssen, die Gerichte laufend mit der Klärung strittiger Fälle befasst sind und der Wirtschaftsstandort durch die erhebliche Rechtsunsicherheit bei der Anwendung der Bestimmung belastet wird.

Wird lediglich auch der von der Arbeitgeber:in getragene Aufwand bei der Ermittlung des angemessenen Betrages miteinbezogen, bleibt es ja grundsätzlich bei der komplexen und außerordentlich aufwändigen Ermittlung des angemessenen Betrages gem. VwGH Judikatur anhand des Durchschnitts aus den Kosten der Reinigung in einer Wäscherei, in einem Selbstbedienungswaschsalon und im Haushalt, jeweils mit Annahmen zum Zeitaufwand und zur Bewertung des Zeitaufwandes und Annahmen zum Sachmehraufwand für Körperpflegeartikel. Kleine Unternehmen haben nicht die Ressourcen dieses aufwändige Rechenmodell umzusetzen, weshalb die Bestimmung in dieser Auslegung zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Sie ist mit erheblicher Rechtsunsicherheit für die Rechtsanwender:innen verbunden, weil die Ermittlung des angemessenen Betrages von zahlreichen Berechnungsannahmen abhängt, die in einer GPLB strittig sein können. Es ist zudem fraglich, ob es überhaupt verfassungsrechtlich zulässig ist der Arbeitgeber:in als Abzugsverpflichteter den Aufwand für die Beschaffung der Daten zu verschiedenen Varianten Kleidung und Körper zu reinigen aufzubürden, da es sich um Daten außerhalb der Sphäre der Arbeitgeber:in handelt und da dies nur bei Vorliegen besonderer Umstände gerechtfertigt ist (siehe VfGH 15. 03. 2000, G 141/99 - G 150/99 zur Spekulationsertragsteuer).

Aus Sicht der KSW wäre der Zielsetzung einer Vereinfachung besser gedient, wenn die Gesetzesmaterialien nicht eben jene Aussagen aus der Judikatur bekräftigen und wiederholen würden, die dazu geführt haben, dass die Bestimmung praktisch unanwendbar wurde, sondern sich vielmehr klar davon distanzieren. Wie schlagen folgende Textänderung der EB vor:

"*Liegt eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen vor, ist weiter zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr im Sinne der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gegeben sind (vgl. VwGH 31.03.2011, 2008/15/0322) und das Ausmaß der Zulage angemessen ist (VwGH 17.02.1988, 85/13/0177).*

Nach der Rechtsprechung ist ein Zusammenhang zwischen einer Schmutzzulage und der zwangsläufigen Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß dann zu bejahen, wenn diese Zulage den tatsächlichen üblichen Sach- und Zeitaufwand, der dem Arbeitnehmer durch die (Beseitigung der) Verschmutzung üblicherweise erwächst, abgilt (VwGH 9. 7. 2021, Ra 2020/15/0114; VwGH 30. 6. 2021, Ra2020/15/0123, VwGH 8. 4. 2026, Ra 2024/15/0035).

Diese Auslegung hat zu erheblicher Rechtsunsicherheit bei der Anwendung der Begünstigung und zu einem hohen Verwaltungsaufwand für die Ermittlung des Sach- und Zeitmehraufwands geführt. Nach derzeitiger Rechtslage dürfen bei der Prüfung der Angemessenheit zudem nur Kosten, die vom Arbeitnehmer getragen werden, berücksichtigt werden. Kosten die vom Arbeitgeber getragen werden, dürfen nicht berücksichtigt werden. In der aktuell eingerichteten interministeriellen Arbeitsgruppe zur Vereinfachung der Lohnverrechnung werden ua diese Probleme bei der Anwendung der Schmutzzulage angesprochen. Es erscheint nicht sachgerecht, dass Arbeitnehmer, die einer Verschmutzung ausgesetzt sind und dafür (auf arbeitsrechtlicher Basis) eine Schmutzzulage erhalten, die Steuerfreiheit nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht beanspruchen können, wenn der Arbeitgeber die Aufwendungen für die Beseitigung der

Verschmutzung trägt (weil beispielsweise beim Arbeitgeber während der Arbeitszeit eine Reinigungsmöglichkeit des Körpers und der Kleidung besteht).

Mit Arbeiten, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken ist eine Belastung und Beeinträchtigung während der Arbeitszeit und gegebenenfalls auch außerhalb der Arbeitszeit durch die Verschmutzung und durch den verschmutzten Zustand verbunden. Die Schmutzzulage dient auch der Abgeltung dieser Unannehmehmlichkeit und die Steuerfreiheit von Schmutzzulagen soll daher unabhängig von dem Sach- und Zeitaufwand, der mit der Beseitigung der Verschmutzung verbunden ist und unabhängig von der Kostentragung zustehen. Der angemessene Betrag orientiert sich an der üblichen Abgeltung dieser Arbeitsumstände. Die Änderung soll erstmalig für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2026 enden."

Gefahrenzulagen

Durch die aktuelle höchstgerichtliche Rechtsprechung haben sich zusätzlich erhebliche Anwendungsprobleme in Bezug auf Gefahrenzulagen gem. § 68 Abs. 5 TS 3 EStG aufgetan: der VwGH verlangt in seiner jüngsten Rechtsprechung einen Nachweis, dass das arbeitsbedingt erhöhte Risiko der Arbeitnehmer:innen nicht „durch zumutbare Maßnahmen auf ein nur geringes Restrisiko reduziert" werden kann. Der VwGH schlägt konkret vor, dass Rauchfangkehrer:innen während des Kehrvorgangs Handschuhe und Atemschutzmasken tragen könnten. (VwGH 26.11.2025, Ra 2024/15/0030; VwGH 8. 4. 2026, Ra 2024/15/0035). Arbeitgeber:innen, die ohnehin bereits nach dem ASchG dazu verpflichtet sind, eine Arbeitsplatzevaluierung durchzuführen, Maßnahmen zur Gefahrenverhütung zu dokumentieren und die Wirksamkeit dieser Maßnahmen zu evaluieren und die in diesem Zusammenhang bereits Kontrollen durch die Arbeitsinspektion unterliegen, müssen daher im Rahmen der GPLB zusätzlich den Nachweis erbringen, dass es nicht zumutbar wäre die Arbeit in Ganzkörperschutzanzügen und mit Atemschutzmasken zu verrichten. Von GPLB Prüfer:innen und BFG Richter:innen kann nicht verlangt werden, dass sie zusätzlich Expert:innen für Arbeitnehmer:innenschutz sind und diese Fragen qualifiziert beurteilen können. Es hat einen guten Grund, warum diese Rechtsmaterie nicht im Rahmen der GPLB geprüft wird, sondern eine spezialisierte Behörde dafür zuständig ist. Ebensowenig kann von Arbeitgeber:innen verlangt werden, dass sie je nach Stand der Rechtsprechung immer noch zusätzliche Gutachten beibringen müssen, um eine gesetzlich vorgesehene Lohnsteuerbefreiung ihrer Arbeitnehmer:innen berücksichtigen zu können.

Während klar sein muss, dass die Missachtung von Arbeitnehmerschutzbestimmungen nicht durch eine Steuerbefreiung honoriert werden kann, muss auch klargestellt werden, dass Steuerbehörden keine eigenständige Beurteilung vornehmen können, welche Arbeitnehmerschutzmaßnahmen erforderlich und zumutbar sind. Für die Beurteilung der Einhaltung der Arbeitnehmerschutzbestimmungen ist die Arbeitsinspektion zuständig. Wir regen daher folgende ergänzende Klarstellung in § 68 Abs. 5 TS 3 EStG an:

- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder

körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen. **Zu berücksichtigen ist eine Gefährdung, die besteht, obwohl die in der Arbeitsplatzevaluierung festgelegten Maßnahmen zur Gefahrenverhütung und Auflagen der Arbeitsinspektion eingehalten werden.**

Genereller Reformbedarf in Bezug auf § 68 Abs. 5 EStG

Wir weisen weiters darauf hin, dass § 68 Abs. 5 EStG generell reformbedürftig ist, da die Frage, ob die Begünstigung in Anspruch genommen werden kann, mittlerweile auf einen Gutachterstreit zum Nachweis der Voraussetzungen hinausläuft, den sich kleine Unternehmen nicht leisten können. Die überbordenden Dokumentationsanforderungen können gerade bei der Ausübung von Tätigkeiten, für die die Begünstigung ursprünglich gedacht war, nicht erfüllt werden. Fragen in Zusammenhang mit der Anwendung der Bestimmung beschäftigen die Gerichte besonders häufig und belasten sie durch den hohen Aufwand in Zusammenhang mit der Sachverhaltserhebung besonders intensiv. Häufig münden diese Verfahren nach ausführlichen Vorbringen zum Sachverhalt von beiden Seiten in einem Vergleich. Das Ausmaß der Belastung der Arbeitgeber:innen, Behörden und Gerichte wird daher aus den BFG Urteilen in Findok nicht vollständig ersichtlich.

Der Bericht der Steuerreform-Kommission 2014 hat die Begünstigung von SEG-Zulagen kritisch beurteilt und eine Reduktion über einen längeren Zeithorizont empfohlen, um die Mehrbelastung für Arbeitnehmer:innen und Arbeitgeber:innen verträglich zu gestalten. Wenn die Begünstigung dennoch weiterhin aufrecht erhalten werden soll, um Anreize dafür zu setzen, dass besonders belastende, aber gesellschaftlich relevante Arbeiten geleistet werden, muss sie grundlegend reformiert werden. Derzeit erreicht sie genau jene Gruppen von Arbeitnehmer:innen nicht mehr, die diese belastenden und gesellschaftlich relevanten Arbeiten leisten, da es ihre Arbeitsbedingungen nicht erlauben die geforderten Detailaufzeichnungen zu führen und da auf Seiten der Arbeitgeber:innen die Ressourcen zur Einholung von Gutachten und zur Verteidigung der Begünstigung im Rechtsmittelverfahren fehlen.

Wir regen an, nicht mehr auf das Überwiegen der Umstände währen der gesamten Arbeitszeit abzustellen, sondern auf die berufstypischen Arbeitsumstände. Wir regen an, im Wege einer Verordnung klarzustellen, bei welchen Arten von Tätigkeiten von einer erheblichen, zwangsläufigen Verschmutzung, außerordentlichen Erschwernis bzw. zwangsläufigen Gefährdung auszugehen ist. Alternativ schlagen wir die Abschaffung dieser nicht mehr administrierbaren Steuerbefreiung vor.

Zu § 77 Abs. 5, § 79 Abs. 2 EStG

Die gesetzliche Verankerung dieser grundlegenden verfahrensrechtlichen Regelungen ist aus Sicht der KSW sehr zu begrüßen. Da die Regelung Rechtssicherheit schaffen und der Klarstellung dienen soll, (wie auch in den Erläuterungen ausgeführt) und darüber hinaus der bestehenden Verwaltungspraxis entspricht, sollte ein Inkrafttreten nicht erst für das Kalenderjahr 2027 erfolgen.

Der Inkrafttretensbestimmung des Entwurfs zufolge ist die Bestimmung erst auf Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.2026 anwendbar. Aber es wäre durchaus sinnvoll, dass die Bestimmung schon im Jänner und Februar 2027 auf die im Jahr 2026 angefallenen Löhne anwendbar ist.

Zu § 105a EStG (Aktivitätsfreibetrag) - Einbeziehung der Schweiz

- Gemäß § 105a Abs. 1 letzter Satz EStG gelten als Alterspension auch gleichartige Bezüge aus vergleichbaren Einrichtungen und Bestimmungen im EU/EWR-Raum. Die Schweiz ist von dieser Formulierung nicht erfasst, obwohl sie auf Grund des Freizügigkeitsabkommens zwischen der EU und der Schweiz ebenfalls in den Anwendungsbereich der VO (EG) 883/2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit einbezogen ist. Schweizer Alterspensionen sind daher sozialversicherungsrechtlich den Pensionen aus dem EU/EWR-Raum gleichgestellt.

  Es wird daher angeregt, § 105a Abs. 1 letzter Satz EStG dahingehend zu ergänzen, dass auch gleichartige Bezüge aus vergleichbaren Einrichtungen und Bestimmungen der Schweiz als Alterspension gelten (etwa durch die Wortfolge „im EU/EWR-Raum oder in der Schweiz“). Damit würde eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung vermieden und ein Gleichklang mit den koordinierungsrechtlichen Vorgaben hergestellt.

  Da die VO (EG) 883/2004 auch die Zusammenrechnung von Versicherungszeiten erfasst, bezieht sich diese Erweiterung mittelbar auch auf die nach § 105a Abs. 1 Z 2 EStG anrechenbaren Versicherungszeiten, sodass in der Schweiz erworbene Versicherungszeiten als vergleichbare anspruchsbegründende Versicherungszeiten zu berücksichtigen wären.

- Wie § 105a EStG stellt § 53 Abs. 3 FLAG für die DB-Pflicht auf die Koordinierung der sozialen Sicherheit im Europäischen Wirtschaftsraum ab. Auch hier stellt sich – wie bei § 105a Abs. 1 EStG – die Frage, ob damit auch die Schweiz erfasst ist, die auf Grund des Freizügigkeitsabkommens zwischen der EU und der Schweiz ebenfalls in den Anwendungsbereich der VO (EG) 883/2004 einbezogen ist. Da Dienstnehmer:innen, die auf Grund des Freizügigkeitsabkommens den österreichischen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit unterliegen, in der Praxis bereits wie EU/EWR-Fälle behandelt werden, wird angeregt, dies in § 53 Abs. 3 FLAG ausdrücklich klarzustellen (etwa durch die Wortfolge „im Europäischen Wirtschaftsraum und in der Schweiz“).

Artikel 2
Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

Zu § 6a KStG

- Anstelle einer bescheidmäßigen Feststellung eines geplanten Geschäfts außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG bezeichneten Art soll nun aus Verwaltungsvereinfachung eine Meldung erfolgen.

  Die Meldung eines geplanten Geschäfts außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG bezeichneten Art anstelle einer bescheidmäßigen Feststellung ergeht nach unserer Ansicht zulasten der Rechtssicherheit. Eine Vielzahl der gemeinnützigen Bauvereinigungen verfügt über keine eigene Rechts- oder Steuerabteilung, sodass eine fachgerechte Feststellung, ob ein geplantes Geschäft ein Geschäft außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG bezeichneten Art ist oder nicht, oftmals nicht möglich ist. Es ist daher mit einem erhöhten Aufkommen an Feststellungsanträgen iSd § 6a Abs. 3 KStG zu rechnen, was dem Ziel der Verwaltungsvereinfachung zuwiderläuft.

  Zudem würde die nachträgliche Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht durch das Finanzamt nach § 6a Abs. 2 S 3 KStG in der vorgeschlagenen Fassung anstelle einer bescheidmäßigen Beschränkung der unbeschränkten Steuerpflicht auf geplante Geschäfts iSd § 7 Abs. 1 bis 3 WGG vor deren Aufnahme zu mehr Rechtsunsicherheit führen. Diese erhebliche Rechtsunsicherheit steht mit dem Ziel der Verwaltungsvereinfachung in keinem adäquaten Verhältnis.

- Bei dieser Gelegenheit weisen wir gerne auf ein – vom Ministerialentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2026 nicht umfasstes – Thema hin: Allfällige Scheingewinne aufgrund von Mehr- und Mindertilgungen.

  Während das Unternehmensgesetzbuch in § 201 Abs. 2 Z 4 lit. a das Prinzip der Gewinnrealisierung verfolgt, ist die Bilanzierung nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz vom Kostendeckungsprinzip geprägt, welches ua durch die Mehr-/Mindertilgung über die Dotierung und Auflösung von Kapitalrücklagen verwirklicht wird. Dessen Ziel ist es, Gewinne und Verluste, welche sich über die Laufzeit wieder ausgleichen, periodenweise zu neutralisieren. Die zu neutralisierenden Gewinne und Verluste werden durch die planmäßige Abschreibung vom Anlagevermögen und den in der Annuität enthaltenen und den Mietern vorgeschriebenen Tilgungsanteil beeinflusst.

  Auszugleichende Aufwendungen entstehen durch die planmäßige Abschreibung der mit Fremdmitteln finanzierten Bau- und Baunebenkosten. Diese können in der WGG-Bilanzierung zwischen 1–2 % der Baukosten betragen. Demgegenüber stehen die Erlöse aus dem Tilgungsanteil der mit Fremdmitteln finanzierten Bau- und Baunebenkosten, welche Teil des Mietentgelts gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WGG sind. Durch die Vorschreibung des Mietentgelts werden Umsatzerlöse vereinnahmt.

  Werden nun die planmäßige Abschreibung vom Anlagevermögen und der als Umsatzerlös vereinnahmte Tilgungsanteil gegenübergestellt, entstehen bei Überwiegen der planmäßigen Abschreibung vom Anlagevermögen eine Minder- (Verlust), bei Überwiegen des Tilgungsanteils eine Mehrtilgung (Gewinn). Da die Laufzeit der Fremdfinanzierung der Bau- und Baunebenkosten im Rahmen der Herstellung von Objekten in der Regel kürzer als die für die planmäßige Abschreibung vom Anlagevermögen zugrundeliegende wirtschaftliche Nutzungsdauer ist, führt dies während der Laufzeit der

Fremdfinanzierung idR zu Gewinnen, welche durch die Mehrtilgung wieder neutralisiert werden (Mehrtilgungen). Erst wenn die im Rahmen des Entgelts vorgeschriebenen Tilgungen niedriger als die unternehmensrechtlichen planmäßigen Abschreibungen vom Anlagevermögen sind, entstehen Verluste. Auch diese sind durch eine Mindertilgung wieder zu neutralisieren[1].

Stellt das Finanzamt gemäß § 6a KStG nachträglich eine (unbeschränkte) Steuerpflicht fest, werden als Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer Gewinne und Verluste der Gemeinnützigen Bauvereinigung herangezogen, bevor diese über die Mehr- Mindertilgung neutralisiert wurden. Dies bedeutet, dass Schein- bzw. Buchgewinne versteuert werden, denen entsprechend der zwingenden Mietkalkulation des §§ 13 f WGG zwangsläufig zukünftige Buchverluste gegenüberstehen. Auf diese Weise wird den Gemeinnützigen Bauvereinigungen jenes Kapital entzogen werden, das sie gemäß § 1 WGG im Sinn des Generationsausgleichs und zur Sicherung der nachhaltigen Wohnungsvorsorge reinvestieren müssen.

Wie dargestellt hat die unbeschränkte Steuerpflicht nachhaltige und erhebliche Auswirkungen auf die Gebarung der Gemeinnützigen Bauvereinigungen. Diese erhebliche Rechtsunsicherheit steht mit dem Ziel der Verwaltungsvereinfachung in keinem adäquaten Verhältnis.

Zu § 6a Abs. 2 KStG

Gemäß § 6a Abs 2 Satz 3 KStG kann das Finanzamt die unbeschränkte Steuerpflicht feststellen, wenn die Voraussetzungen des ersten und zweiten Satzes nicht vorliegen. Da Absatz 1 primär eine Pflicht des Finanzamts zum Inhalt hat („hat das Finanzamt zu beschränken“), erscheint fraglich, auf welche Voraussetzungen sich Satz 3 bezieht. Sollte die Nichteinhaltung der Auflage im Sinne des ersten Satzes, die Unterlassung einer Meldung bzw einer Meldung vor Aufnahme der Geschäfte oder die Unterlassung einer elektronischen Meldung im Wege von FinanzOnline im Sinne des zweiten Satzes sein, sollte dies in Satz 3 präzisiert werden.

Zu § 6a Abs. 3 KStG

Das Ergehen der bescheidmäßigen Feststellung löst hier eine Frist aus. Offen bleibt, ob eine Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid hinsichtlich der Monatsfrist des § 6a Abs 3 letzter Satz KStG aufschiebende Wirkung hat.

Zu § 9 Abs. 3 KStG

- Die Zulassung von Anteilsverwaltungssparkassen als Gruppenträger wird aus systematischen Überlegungen begrüßt, weil es sich dabei um unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften handelt, die als Körperschaften im Sinne des § 7 Abs 3 KStG den Kapitalgesellschaften vergleichbar sind.

[1] Vgl. *Haselsteiner*, Mehr-/Mindertilgung, in *Cupal* et al (Hrsg), Praxishandbuch Bilanzierung gemeinnütziger Bauvereinigungen (in Erscheinung).

- Im Hinblick auf die Rechtsprechung des BFG 31. 3. 2023, RV/7100758/2023 beziehungsweise des VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018; sollte die Einschränkung in § 9 Abs 3 TS 4 KStG “wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern (Abs. 2) der Zweigniederlassung zuzurechnen ist”

Zu § 8 Abs. 2a EStG

Aus dem Berufsstand sind zahlreiche Fragen zur Auslegung des § 8 Abs 2a KStG an die KSW herangetragen worden.

Im Zusammenhang mit mittelbar beteiligten Gesellschaftern stellt sich die Frage, auf welcher Ebene die fiktive Ausschüttung zu erfassen ist. Nach der bisherigen Verwaltungspraxis wäre eine fiktive Ausschüttung in der Kaskade anzunehmen, sodass der oberste Rechtsträger eine allfällige KESt abzuführen hätte. Allerdings hält diese Gesellschaft selbst keine – jedenfalls nicht die tatbestandsverwirklichende Forderung – gegen den Gesellschafter und hat unter Umständen auch keine Kenntnis.

Hinsichtlich der „nahestehenden Person“ sollte auf „Angehörige im Sinne des § 25 Abs 1 BAO“ abgestellt werden.

Da es sich um eine offene Ausschüttung handelt, kann – wenn ausreichend Einlagen im Sinne des § 4 Abs 12 EStG verfügbar sind – diese auch als Einlagenrückzahlung behandelt werden. Wir regen an, die Anwendbarkeit des § 4 Abs 12 EStG in den Gesetzestext aufzunehmen.

Die derzeitige Frist für die 5 Monaten (Zeitraum für die Bilanzerstellung) sollte auf 9 Monate (Zeitraum für die Offenlegung des Jahresabschlusses), gleichzeitig auch Rückwirkendzeitraum für Umgründungen (zB eine verschmelzende Umwandlung der Gläubigergesellschaft auf ihren Alleingesellschafter, bei der die Forderung durch Confusio untergeht), ausgedehnt werden. Durch die Verlängerung würde verhindert, dass bspw. infolge der rückwirkenden Umgründungen die Berechnung der fiktiv ausgeschütteten Beträge geändert werden muss. Außerdem ist die 5 Monatsfrist des § 222 Abs 1 UGB die Frist für die Aufstellung des Jahresabschlusses durch die gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft. Der Jahresabschluss wird aber erst danach von der Generalversammlung genehmigt. Daher scheint eine Verlängerung auf die 9 Monate, die für die Offenlegung der Jahresabschlüsse im Firmenbuch zur Verfügung stehen, angebracht.

Artikel 3
Änderung des Mindestbesteuerungsgesetzes

Allgemein

Der Fachsenat möchte grundlegend festhalten, dass gerade bei einer derartig umfassenden Neuerung wie der Einarbeitung des Side-by-Side Pakets in der gesamten Komplexität des MinBestG eine sinnvolle Begutachtung innerhalb einer so knappen Begutachtungsfrist nicht seriös machbar ist. Die Anmerkungen des Fachsenats beschränken sich demzufolge auf einige wenige spezifische Punkte.

Zu § 2 Z 50 MinBestG

Der Fachsenat regt im Einklang mit der OECD eine Klarstellung in den EBs an, wonach eine Steuer nicht schon deshalb „bedingt" ist, weil sie lediglich für Unternehmensgruppen oberhalb einer bestimmten Umsatzschwelle gilt.

Zu § 53a MinBestG

§ 53a kann ohne die auf § 53a Abs. 10 basierende Verordnung nicht vollständig begutachtet werden. Diese Verordnung wurde dem Fachsenat allerdings (noch) nicht zur Begutachtung übermittelt.

Zu § 53a Abs. 2 MinBestG

Abweichend vom Entwurf des § 53a Abs. 2 MinBestG erlaubt die OECD die Anwendung des ETR-Safe-Harbour auch dann, wenn für ein Steuerhoheitsgebiet der NES Safe Harbour anwendbar ist. Der Fachsenat regt an, den ETR Safe Harbour vor diesem Hintergrund auch in diesen Fällen zuzulassen und § 53a Abs. 2 um eine weitere Ziffer zu erweitern: „*3. die Voraussetzungen des NES-Safe-Harbour (§ 53) erfüllt sind.*"

Zu § 53a Abs 9 MinBestG (EB)

In den EB Seite 16, zu Abs. 10 Zeile 6: „*Nettogewinns oder-Verlusts*" ersetzen durch „*Nettogewinns oder -verlusts*".

Zu § 55 Abs. 1 MinBestG

Ziel ist es, dass der temporäre CbCR-Safe-Harbour um ein Jahr verlängert wird. Um das zu erreichen, muss aber auch das maßgebende „Beginndatum" um ein Jahr verlängert werden. In § 55 Abs. 1 Z 2 lit. c TS 3 MinBestG ist dies auch vorgesehen, in dem die Wortfolge „und 2027" ergänzt wird. In § 55 Abs. 1 erster Satz fehlt aber diese korrespondierende Änderung. Derzeit würde nur das „Enddatum" geändert werden, indem das „letzte" Geschäftsjahr vor dem 1. Juli 2029 (statt bisher 1. Juli 2028) enden muss. Notwendig ist jedoch auch, dass das „letzte" Geschäftsjahr am oder vor dem 31. Dezember 2027 (statt

bisher 31. Dezember 2026) beginnen können muss. Ansonsten könnte der temporäre CbCR-Safe-Harbour z.B. für das Wirtschaftsjahr 1.1.2027-31.12.2027 nicht angewandt werden. Der Fachsenat ersucht daher um eine entsprechende Änderung des 31. Dezember 2026 auf den 31. Dezember 2027.

Zu § 56a Abs. 1 MinBestG

Während der Gesetzeswortlaut auf Geschäftsjahre abstellt, die ab dem 31. Dezember 2025 beginnen, nennen die Erläuterungen den 31. Dezember 2026 als Stichtag. Es dürfte in den Erläuterungen insoweit ein Redaktionsversehen vorliegen.

Zu § 56a Abs. 6 Z 2 MinBestG

Die OECD spricht von „enhanced allowances and super deductions", während § 56a Abs. 6 Z 2 (nur) von den „über die Anschaffungskosten hinausgehenden Abschreibungen" spricht. Der Fachsenat regt an, die Regelung im Einklang mit der OECD zu erweitern: "dem Betrag einer über die Anschaffungskosten hinausgehenden Abschreibung sowie einer über die angefallenen Aufwendungen hinausgehenden steuerlichen Abzugsfähigkeit multipliziert mit dem nominellen Steuersatz".

Zu § 57 MinBestG

Das EStG in der derzeit geltenden Fassung sowie die österreichische Legistik verwenden durchgehend „*Jänner*". „*3. Januar 2027*" ist durch „*3. Jänner 2027*" zu ersetzen.

Anregung zu § 69 Abs. 3 / § 70 Abs. 2 MinBestG

Die KSW regt an, die derzeit vom BMF vertretene Ansicht, wonach eine Mitteilung 1/Mitteilung 2 nur im ersten Jahr abzugeben ist und danach erst wieder, wenn sich inhaltliche Änderungen ergeben, auch im Gesetz zu verankern. Aus dem Gesetzeswortlaut wäre nämlich abzuleiten, dass zumindest die Mitteilung 2 jährlich zu machen ist. Würde man die Mitteilung 2 nicht machen, droht gemäß § 75 MinBestG ein Finanzvergehen. Daher ist es auch praktisch wünschenswert, die BMF-Meinung im Gesetz explizit zu verankern.

Zu § 76 Abs. 8 / § 61 Abs. 2 MinBestG

In § 76 Abs. 8 MinBestG ist nun eine neue Regelung vorgesehen, durch welche auch in Österreich gegründete staatenlose transparente Einheiten oder staatenlose Betriebsstätten mit Ort der Geschäftstätigkeit in Österreich als Abgabepflichtige fungieren können. Für Joint Ventures ist die Bestimmung des Abgabepflichtigen nicht in § 76 MinBestG, sondern in § 61 Abs. 2 MinBestG definiert. Die geplante Regelung des § 76 Abs. 8 MinBestG gilt somit nach Auffassung der KSW nicht für Joint Ventures.

Transparente Gesellschaften sind allgemein nicht „in Österreich gelegen", sondern gelten gemäß § 5 MinBestG als staatenlos (wenn sie nicht die oberste Muttergesellschaft sind). UE gilt dies auch für transparente JVs, da diese gem. § 61 nur für die Berechnung der Ergänzungssteuerbeträge „im Einklang mit den Abschnitten 3 bis 8" so behandelt werden, als wären sie die oberste Muttergesellschaft; nicht jedoch

für die in Abschnitt 1 geregelte Bestimmung des Standorts des JVs. Da aber die Pflicht zur Abgabe der Voranmeldung nur eine „in Österreich gelegene“ Geschäftseinheit des JVs betreffen kann, ein transparentes JV jedoch uE nicht in Österreich belegen ist, bestünde nach dem Wortlaut für transparente (staatenlose) JVs keine Pflicht zur Abgabe einer Voranmeldung in Österreich. Allerdings können auch transparente, staatenlose Einheiten in AT der NES unterliegen (§ 6 Abs. 3 MinBestG), was zu einem systematischen Widerspruch führt. Wenn auch steuerlich transparente Joint Ventures/Geschäftseinheiten eines Joint Venture als Abgabepflichtige fungieren und eine Voranmeldung einreichen sollen, sollte nach Ansicht des Fachsenats auch in § 61 Abs. 2 MinBestG eine dem § 76 Abs. 8 MinBestG vergleichbare Regelung aufgenommen werden.

Alternativ – oder sogar als bessere Variante – sollte der Verweis in § 61 Abs. 1 auf die Abschnitte 3 bis 8 um einen Verweis auf § 5 ergänzt werden. Dann wäre ein Joint Venture in Form einer Personengesellschaft gemäß § 5 Abs. 2 in Österreich belegen, sodass § 61 Abs. 2 Z 2 greifen würde. Eines Verweises auf § 76 Abs. 8 bedürfte es in § 61 dann nicht mehr.

Zu § 84 MinBestG

Es ist vorgesehen, dass die Änderungen betreffend bedingte Steuern rückwirkend, nämlich erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden sind, die ab dem 31. Dezember 2023 beginnen. Eine derartige Rückwirkung ist nicht nur verfassungsrechtlich bedenklich, sondern würde auch zu erheblichen Mehrbelastungen für sämtliche, von Pillar II betroffene Unternehmen führen. Denn all diejenigen, die die Voranmeldungen noch nicht eingereicht haben, zumal die erste Frist dafür der 31.12.2026 ist, müssten nun prüfen, ob sich dadurch für sie Änderungen ergeben, die im Mindeststeuerbericht naturgemäß gar nicht abgebildet werden konnten. Gerade österreichische Geschäftseinheiten und Joint Ventures wären dadurch gegenüber ausländischen Geschäftseinheiten und Joint Ventures massiv benachteiligt. Denn in den meisten anderen Ländern mussten die Pillar II-betreffenden Erklärungen bereits (im Regelfall bis 30.06.2026) eingereicht werden. Zudem ergäbe sich eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu jenen Geschäftseinheiten, die bereits eine Voranmeldung eingereicht haben. Es ist wohl ausgeschlossen, dass eine bereits eingereichte Voranmeldung geändert werden müsste, wenn der Gesetzgeber nachträglich eine rückwirkende Gesetzesänderung vornimmt.

Artikel 5
Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987

Zu § 1 Abs. 3 GrEStG

- Der EuGH hat im Urteil vom 4.6.2026, C-837/24 (Nova Iberomoldes) die portugiesische Grunderwerbsteuer (IMT) auf Vorgänge, die der Kapitalansammlungs-RL (RL 2008/7/EG des Rates vom 12.2.2008) unterliegen, für unzulässig erklärt. Dieses Urteil gilt unzweifelhaft auch für die Tatbestände des § 1 Abs. 3 des österreichischen Grunderwerbsteuergesetzes. Das BMF hat selbst mit Informationsschreiben vom 29.7.2926 darauf hingewiesen, dass das Gemeinschaftsrecht bei fehlerhafter Umsetzung durch die nationalen Gesetzgeber unmittelbar anzuwenden ist. Das Vorabentscheidungsersuchen des VwGH vom 3.9.2026, EU 2026/0007-1 (Ro 2025/16/0011) betrifft den Übergang des Gesellschaftsvermögens einer Offenen Gesellschaft gemäß § 142 UGB als Folge einer

Verschmelzung der Gesellschafter, geht aber von der grundsätzlichen Anwendbarkeit des EuGH-Urteils auf die österreichische Grunderwerbsteuer aus. Es wird vermutlich nicht möglich sein, sämtliche Vorgänge, die unter die Kapitalansammlungs-RL fallen, vollständig im österreichischen Grunderwerbsteuergesetz durch Reduktion der Tatbestände oder Aufnahme von Befreiungen abzubilden. Im Sinne der Rechtssicherheit regen wir an, beispielsweise in einem neuen § 3 Abs. 1 Z 10 GrEStG eine generelle Ausnahme vorzusehen:

"*10. Vorgänge, die der Kapitalansammlungs-RL (RL 2008/7/EG des Rates vom 12.2.2008) unterliegen*."

- Wenn aus Sicht des BMF die angeregte Änderung (Verweis auf die KA-RL) nicht möglich ist, sollte im Sinne der Rechtssicherheit zumindest die Umgründungsklausel des § 1 Abs. 3 Z 5 GrEStG unionsrechtskonform ausgestaltet werden: "Bei einem Vorgang aufgrund einer Umgründung (Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Einlage, Zusammenschluss, Realteilung, Spaltung) liegen weder ein Gesellschafterwechsel im Sinne der Z 1 noch eine unmittelbare oder mittelbare Vereinigung noch ein unmittelbarer oder mittelbarer Erwerb von Anteilen im Sinne der Z 2 vor, wenn die an der Umgründung Beteiligten derselben Erwerbergruppe gemäß Z 4 angehören." Es wird angeregt in den Erläuterungen wie folgt festzuhalten: "Die Gesetzesänderung erfolgte aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben der KA-RL. Der Begriff der Umgründung umfasst wie bisher sämtliche Umgründungen iSd UmgrStG, darüber hinaus aber auch Vorgänge nach Art 3 sowie Art 4 KA-RL. Die Anwendbarkeit des UmgrStG ist ohne Belang."

Zu § 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG

Der unentgeltliche Erwerb eines Grundstücks durch einen gemeinnützigen Rechtsträger ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG befreit. Diese Befreiungsbestimmung umfasst möglicherweise auch die unentgeltliche Anteilsvereinigung in der Hand eines gemeinnützigen Gesellschafters (*Arnold/Bodis*, § 3 Tz 107).

Um Vorgänge im Zusammenhang mit gemeinnützigen Rechtsträgern wie beispielsweise Bauvereinigungen nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz konsequent zu regeln, regen wir an:

- die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG auf den unentgeltlichen Erwerb von Gesellschaftsanteilen (an einer eigennützigen oder gemeinnützigen GmbH) durch gemeinnützige Gesellschafter bei Anteilsvereinigung und Gesellschafterwechsel auszudehnen. Ergänzend wäre eine Klarstellung wünschenswert, wie die Unentgeltlichkeit (30% vom Grundstückswert) beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen zu ermitteln ist.

- Gemeinnützige Kapital- und Personengesellschaften bzw. ihre Grundstücke von den Tatbeständen des Gesellschafterwechsels (§ 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG) bzw. der Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG) auszunehmen oder die Vorgänge zu befreien, und zwar sowohl bei entgeltlichen als auch bei unentgeltlichen Vorgängen. Im Falle gemeinnütziger Rechtsträger wie der Bauvereinigungen nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz sind die Gesellschafter wirtschaftlich nicht am Grundstückswert beteiligt.

Zu § 4 Abs. 4 Satz 2 GrEStG

Für Immobiliengesellschaften wird bei Erwerbsvorgängen aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG und bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des Grundstücks berechnet. Hingegen ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 4 Satz 2 GrEStG vom Grundstückswert zu berechnen, wenn alle an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft vor und nach dem Umgründungsvorgang oder Vorgang gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG unmittelbar beteiligten Gesellschafter dem Personenkreis des § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes angehören. Bei Gesellschaften, die mehreren Familien gehören und bei nur mittelbarer Beteiligung von Familienmitgliedern kann die Ermäßigung für den Familienverband nicht angewendet werden. Wir regen folgende Verbesserung des § 4 Abs. 4 Satz 2 GrEStG an:

“Dies gilt nicht, wenn alle an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft vor und nach dem Umgründungsvorgang oder Vorgang gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG unmittelbar ***oder mittelbar*** beteiligten Gesellschafter dem Personenkreis des § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes angehören ***sowie für Erwerbe zwischen Personen, die dem Personenkreis des § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes angehören***.”

Zu § 18 Abs. 2w und § 18 Abs. 2y GrEStG

Die vorgesehene Änderung des § 18 Abs. 2w GrEStG weckt erhebliche Bedenken, weil sie nicht bloß ein Redaktionsversehen bereinigt, sondern den Anwendungsbereich der Übergangsbestimmung materiell erweitert: Während der derzeit bestehende Wortlaut an eine Beteiligung „in der Hand einer Person“ anknüpft, würde die Anknüpfung an „Erwerber oder Erwerbergruppe“ sowie die ausdrückliche Einbeziehung unmittelbarer und mittelbarer Beteiligungen die Eintrittsbesteuerung deutlich ausdehnen.

Dies ist insbesondere deshalb kritisch, weil Übergangsbestimmungen den zeitlichen Geltungsbereich neuer Belastungstatbestände festlegen und bestehende Beteiligungsstrukturen nur insoweit in das neue Regime überführt werden sollten, als dies im Gesetz klar und eindeutig angeordnet ist. Vor diesem Hintergrund erscheint es sachgerechter, die vorgesehene Änderung als belastende inhaltliche Anpassung und nicht als bloße Fehlerkorrektur zu bezeichnen.

Im Lichte dieser Erweiterung sollte dem Meinungsstand in der Literatur Rechnung getragen werden, dass nur das Ansteigen des Beteiligungsausmaßes unter die Übergangsbestimmung fallen kann, nicht aber das Absenken innerhalb des Korridors.

In diesem Zusammenhang möchten wir nochmals darauf hinweisen, dass die Bestimmung des § 18 Abs. 2w Satz 4 GrEStG generell verfassungsrechtlich bedenklich ist. Werden beispielsweise 94% an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft von einer Person gehalten, und wird dieser Anteil um 1% aufgestockt oder auch abgestockt, wird die GrESt von 100% des Werts des Grundstücks berechnet. Dieses Ergebnis erscheint unverhältnismäßig, da es bei einer Abstockung eines Miteigentumsanteils an einem Objekt im Rahmen eines Asset Deals lediglich zu einer pro-rata Besteuerung kommen würde.

Des Weiteren möchten wir auf die schwierige, wenn nicht teilweise unmögliche Administrierbarkeit dieser Regelung hinweisen. Wird beispielsweise bei einer ausländischen Gesellschaft, die über mehrere Beteiligungsebenen an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft wesentlich beteiligt ist, ein Minderheitsanteil auf- oder abgestockt (im Extremfall lediglich 0,1%), kann nach der neu geplanten Übergangsbestimmung GrESt ausgelöst werden. Dieser Umstand wird der Gesellschaft oftmals nicht bekannt sein, wodurch die Abfuhr der GrESt gar nicht oder zeitlich verspätet durchgeführt wird.

Artikel 6
Änderung des Gebührengesetzes 1957

Zu § 13 Abs. 4 GebG

Da sich die Bestimmung im zweiten Satz ausdrücklich nicht nur an Behörden, sondern auch an Urkundspersonen (z.B. Notare) richtet, sollte anlässlich dieser Änderung auch die Verwendung des Wortes "Verwaltungsakt" in Satz 3 (künftig Satz 4) überdacht werden. Urkundspersonen (Notare) führen nicht die Verwaltung, und somit auch keinen Verwaltungsakt. Besser wären die Begriffe "Akt" oder "Unterlagen".

Artikel 7
Änderung des Konsulargebührengesetzes 1992

- In den EB Seite 2 Zum Konsulargebührengesetz 1992: „*Klarstelllungen*“ ersetzen durch „*Klarstellungen*“.

Artikel 12
Änderungen der Bundesabgabenordnung

Zu § 48 Abs. 1 BAO

Nach dem Entwurf soll § 48 Abs. 1 BAO um folgenden Satz am Ende ergänzt werden:

„*Der Antrag kann bis zur Bekanntgabe des Feststellungsbescheids gemäß Abs. 2 oder 3 gestellt werden*." Die Erläuterungen begründen dies mit der Systematik des § 48 BAO: Ein Antrag auf Feststellung des *Beginns* eines Verständigungs- bzw. Streitbeilegungsverfahrens (Abs. 1) könne zeitlich nicht erst nach dem Bescheid über dessen *Ende* (Abs. 2 bzw. 3) gestellt werden.

Dazu möchten wir wie folgt anmerken:

- **Keine zwingende systematische Notwendigkeit**

Aus der Systematik des § 48 BAO ergibt sich die vorgesehene Befristung nicht. Für Zwecke der Beschwerdezinsen wird lediglich die Information benötigt, seit wann ein Verständigungsverfahren anhängig

ist. Es ist nicht erkennbar, weshalb diese Information nicht auch nach Abschluss des Verfahrens (Feststellungsbescheid nach § 48 Abs. 2 BAO) noch verlässlich festgestellt werden könnte.

- **Unterschiedliche gesetzliche Anordnung bei § 212a und § 205a BAO**

§ 212a Abs. 2a BAO ordnet ausdrücklich an, dass dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Bescheid gemäß § 48 Abs. 1 BAO beizulegen ist. Eine vergleichbare Anordnung fehlt bei den Beschwerdezinsen in § 205a Abs. 2a BAO. Der Gesetzgeber selbst unterscheidet daher zwischen beiden Konstellationen – dies spricht gegen eine undifferenzierte zeitliche Schranke für beide Anwendungsfälle des § 48 Abs. 1 BAO.

- **Unterschiedliche Interessenlage bei Aussetzung und Beschwerdezinsen**

Diese Differenzierung ist auch inhaltlich konsequent: Für die Aussetzung der Einhebung benötigt der Abgabepflichtige den Feststellungsbescheid vor Antragstellung, weil die Aussetzung der Vermeidung einer Entrichtung dient, die noch nicht geleistet wurde. Bei Beschwerdezinsen liegt der Fall umgekehrt: Die Abgabe wurde bereits entrichtet. Wenn sich im Zuge oder nach Abschluss des Verständigungsverfahrens eine Herabsetzung der österreichischen Abgabe ergibt, besteht für den Abgabepflichtigen oftmals erst der Anlass, einen Antrag auf Feststellung des Beginns des Verfahrens zu stellen.

- **Wertungswiderspruch zum System der Feststellungsbescheide**

Es entspricht der Systematik der BAO, dass Feststellungsbescheide grundsätzlich ohne Bindung an Verjährungsfristen erlassen werden können. Es ist nicht erkennbar, weshalb für den Feststellungsbescheid nach § 48 Abs. 1 BAO eine zeitliche Schranke gelten soll. Faktische oder verwaltungsökonomische Gründe, die gegen eine nachträgliche Erlassung (nach Abschluss des Verständigungsverfahrens) sprächen, sind uE nicht erkennbar.

Fazit und Anregung

Da die Neuregelung – insbesondere im Zusammenhang mit Beschwerdezinsen – zu einer Verschlechterung der Rechtsposition von Abgabepflichtigen führt, **regen wir an, auf die vorgesehene Ergänzung des § 48 Abs. 1 BAO zu verzichten,** oder die Antragsbefristung nur auf die Zwecke der Verwendung eines Feststellungsbescheides nach § 48 Abs. 1 BAO für die Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO einzuschränken und explizit eine Ausnahme einer solchen Befristung für Zwecke der Inanspruchnahme einer Verzinsung nach § 205a Abs. 2a BAO zu normieren.

Sollte der Gesetzgeber an der Neuregelung festhalten wollen, regen wir zumindest eine klarstellende **Übergangsbestimmung** in § 323 BAO an, um den Vertrauensschutz zu gewährleisten. Eine solche könnte in etwa wie folgt lauten:

„§ 48 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xxx/2026 ist auf Streitbeilegungsbeschwerden gemäß § 8 des EU-BStbG und Verständigungsverfahren aufgrund einer anderen Rechtsgrundlage als dem EU-BStbG anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2026 beantragt wurden."

Wir weisen an dieser Stelle abschließend darauf hin, dass wir **schwere verfassungsrechtliche Bedenken gegen die vorgesehene Fassung der Befristung für Zwecke der Beschwerdeverzinsung nach § 205a Abs. 2a BAO** haben, da ein Beschwerdeverzinsungsantrag erst nach Abschluss eines Verständigungs- oder Streitbeilegungsverfahrens zulässig wäre; zu diesem Zeitpunkt wäre nach dem derzeitigen Entwurf jedoch bereits die Antragsfrist für die Erlangung eines Feststellungsbescheides nach § 48 Abs. 1 BAO abgelaufen, welcher wiederum für den Antrag nach § 205a Abs. 2a BAO erforderlich ist. Dies lässt

Parallelitäten zur ehemaligen Befristung von Aufhebungsanträgen nach § 295 Abs. 4 BAO erkennen (VfGH 4.12.2019, G 159/2019), die vom VfGH als verfassungswidrige Aushebelung des Rechtsschutzes erachtet wurde.

Zu § 158 Abs 4i BAO

In der Zeile 2 am Ende ist „*Bundeminister für Finanzen*“ durch „*Bundesminister für Finanzen*“ zu ersetzen

Zu § 211a Abs. 3 BAO

Nach der Rechtsprechung ist die Vorschreibung von **ImmoESt** an die Personengesellschaft **unzulässig**, weil die Personengesellschaft kein Steuersubjekt der Einkommensteuer ist (VwGH 3.9.2019, Ro 2019/15/006). Sollte der Insolvenzverwalter die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer wählen und ImmoESt (für die Gesellschafter) abführen, muss er nach aktueller Rechtslage dafür sorgen, dass die Personengesellschaft die ImmoESt von den Gesellschaftern (Kommanditisten) ersetzt bekommt (*Kanduth-Kristen*, Grundstücksveräußerungen im Insolvenzverfahren, in SWK-Spezial 10 Jahre ImmoESt (2022) 77 (84)). Die besondere Vorauszahlung ist jedenfalls vom Gesellschafter zu entrichten und nicht von der Personengesellschaft (siehe *Kanduth-Kristen*, BBKG 2025: Immobilienertragsteuer und Sondermasseverwertung im Insolvenzverfahren, ZIK 2026 10 (15))

Nunmehr soll mit der im Entwurf vorgeschlagenen Ergänzung normiert werden, dass im Fall der Verwertung einer Liegenschaft in der Insolvenz der Personengesellschaft die vorrangige Befriedigung der ImmESt (der Gesellschafter) aus der Sondermasse im Rang des § 216 Abs. 1 Z 2 EO erfolgt. Die Regelung, dass die Personengesellschaft (vorerst) für eine fremde Schuld, nämlich die Steuerschuld der Gesellschafter, aufkommen soll, erscheint unsachlich, weil die Personengesellschaft gar nicht Schuldnerin der Abgabe ist. Vermögen der insolventen Personengesellschaft (z.B. KG) soll hier zur Deckung einer fremden Steuerschuld herangezogen werden.

Außerdem: Bei Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen sind die §§ 30b und 30c EStG ohnedies nicht anwendbar, sodass hier auch § 211a Abs. 3 BAO keinen Anwendungsbereich hat. Im Hinblick darauf, dass Kapitalgesellschaften nicht von der Regelung erfasst sind, ist schwer verständlich, warum ausgerechnet die Personengesellschaften in die Regelung einbezogen werden sollen.

Zu § 211a Abs. 3 BAO

Mit der Einfügung des Satzes “Dies gilt auch dann, wenn die Veräußerung durch eine Personengesellschaft erfolgt” soll normiert werden, dass sowohl die ImmoESt als auch die besondere Vorauszahlung bei der Verwertung einer mit Absonderungsrechten belasteten Liegenschaft im Insolvenzverfahren einer Personengesellschaft im Rang des § 216 Abs. 1 Z 2 EO aus der Sondermasse berichtigt werden sollen. Dieser massive Eingriff in das insolvenzrechtliche Gefüge (das durch § 211a BAO bereits in Summe erschüttert wurde) ist abzulehnen. Es soll damit ausdrücklich normiert werden, dass aus der Masse der Personengesellschaft eine fremde Schuld (nämlich die Immobilienertragsteuer oder besondere Vorauszahlung, die den Gesellschafter trifft) und damit ein nicht die Masse treffender Anspruch beglichen werden muss. Aus insolvenzrechtlicher Sicht stellt sich hier unmittelbar die Frage, ob der Insolvenzverwalter diese aus der Sondermasse abzuführenden Beträge nicht vom Gesellschafter einfordern muss. Es erscheint

allerdings unsachlich, die Verpflichtung zur “Einhebung” der ImmoESt oder besonderen Vorauszahlung beim Gesellschafter über den Weg des § 211a Abs. 3 BAO von der Abgabenbehörde auf den Insolvenzverwalter auszulagern.

Zu § 299 Abs. 2a und § 307 Abs. 2 BAO

Die geplante Regelung greift die Wertung des VwGH 28.05.2026, Ro 2026/15/0021 auf, wonach bei gleichzeitig genehmigten, aber EDV-bedingt in „verkehrter Reihenfolge" zugestellten Bescheiden der **erkennbare Behördenwille** maßgeblich ist und rein technische Zustellreihenfolgen unbeachtlich sind (Analogie zu § 293 BAO). Zur Klarstellung regen wir an, die Wortfolge „für den Lauf von Fristen ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Bekanntgabe des **zweiten** Bescheides maßgeblich“ zu ersetzen in „für den Lauf von Fristen ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Bekanntgabe des **später zugegangenen** Bescheides maßgeblich“, da sich der „zweite Bescheid“ auch auf den zweiten Sachbescheid beziehen könnte, während hier idR nicht der Sachbescheid, sondern der zu spät ergangene Aufhebungsbescheid sein sollte.

Wir regen an, diesen Gedanken des „erkennbaren Willens“ einer Verfahrenspartei im Sinne der **Waffengleichheit** spiegelbildlich auch auf den umgekehrten Kommunikationsweg (Partei erklärt bzw. legt gegenüber der Behörde offen) zu übertragen – in Form einer **Offenlegungsfiktion**.

Beispiel: Ein Abgabepflichtiger kommt im Rahmen seiner Steuererklärung über die dafür vorgesehene FinanzOnline-Funktion „Nachreichung von Unterlagen zur Jahreserklärung" seiner Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO nach und legt einen abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt offen. Kurze Zeit später (am selben Tag) reicht er die Abgabenerklärung (XML) ein. Wird nun die Abgabenerklärung (automatisch) verarbeitet ohne, dass die ergänzende Offenlegung gewürdigt wird, ist nicht nachvollziehbar, weshalb der offengelegte Sachverhalt für finanzstrafrechtliche Zwecke bzw. für die Frage einer etwaigen amtswegigen Wiederaufnahme als nicht offengelegt bzw. bekannt gelten sollte (siehe Rsp VwGH 17.5.2023, Ro 2023/13/0008).

Der **Parteiwille** in Richtung Offenlegung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts ist noch viel eindeutiger (aufgrund der Datenströme) dokumentiert als der zu unterschiedlichen Zeitpunkten nach außen bekanntgegebene Behördenwille im Anlassfall (Bekanntgabe der Aufhebung und neuen Sachentscheidung). Eine Erklärungsverarbeitung ohne Berücksichtigung der rechtzeitigen und im dafür vorgesehenen Tool übermittelten Offenlegung sollte nicht zu Nachteilen der Partei führen.

Wir regen daher an, eine entsprechende **Offenlegungsfiktion** zugunsten der Partei gesetzlich vorzusehen. Der Umstand, dass Abgabepflichtige selbst bei Verwendung der dafür vorgesehenen Funktion und Einhaltung der richtigen Reihenfolge nicht sicher sein kann, dass er seiner Offenlegungspflicht nachgekommen ist, ist ein untragbarer Zustand.

Artikel 19
Änderung des Elektrizitätsabgabegesetzes

Die Anpassung des Elektrizitätsabgabegesetz an das neue ElWG ist zu begrüßen. Es wurde jedoch übersehen, dass das ElWG neben der gemeinschaftlichen Erzeugungsanlage gemäß § 6 Abs. 1 Z 58 ElWG iVm § 70 Abs. 6 Z 1 oder 2 ElWG und der Erneuerbaren Energiegemeinschaft gemäß § 79 Abs. 1, 2 und

4 EAG iVm § 66 ElWG, auch neue Formen der Bürgerenergie und gemeinsamen Energienutzung zulässt. Gemäß § 68 ElWG ist eine gemeinsame Energienutzung auch auf vertraglicher Basis (sog. Peer-to-Peer-Verträge), ohne Zwischenschaltung einer eigenen juristischen Person, möglich. Weiters besteht die Möglichkeit, mittels Eigenversorgungsanlagen Strom an mehreren Standorten einer Person zu verbrauchen. Diese neuen Formen der gemeinsamen Energienutzung wurden in der Befreiungsbestimmung nicht berücksichtigt.

Es ist sachlich nicht gerechtfertigt, den Stromverbrauch innerhalb einer Energiegemeinschaft gemäß § 79 EAG von der Elektrizitätsabgabe zu befreien, wenn eine gemeinsame Energienutzung im Nahebereich gemäß § 70 Abs. 6 Z 3 oder 4 ElWG mittels Peer-to-Peer-Verträgen nicht befreit ist. Schließen zwei Personen im lokalen Nahebereich (z.B. gleiche Trafostation) einen Peer-to-Peer-Vertrag ab, ist die gemeinsame Stromnutzung nicht von der Elektrizitätsabgabe befreit. Gründen die Personen jedoch eine Energiegemeinschaft gemäß 79 EAG iVm § 66 ElWG, ist die gemeinsame Energienutzung von der Elektrizitätsabgabe befreit.

Aufgrund der neuen Systematik des ElWG sollte die Befreiung von der Elektrizitätsabgabe für den Nahebereich gemäß § 70 Abs. 6 Z 3 oder 4 ElWG - unabhängig von der Ausgestaltung der gemeinsamen Energienutzung - gelten. Wir empfehlen eine entsprechende Anpassung des Elektrizitätsabgabegesetzes an die Systematik des ElWG 2025

§ 2 Abs. 1 Z 4 Elektrizitätsabgabegesetz sollte daher wie folgt lauten:

„*4. aus erneuerbaren Energieträgern von Elektrizitätserzeugern, einschließlich gemeinschaftlicher Erzeugungsanlagen nach § 6 Abs. 1 Z 58 ElWG, Erneuerbare-Energie-Gemeinschaften nach § 79 des Erneuerbaren-Ausbau-Gesetzes, BGBl. I Nr. 150/2021 und § 6 Abs. 1 Z 45 und § 66 ElWG, Bürgerenergiegemeinschaften nach § 67 ElWG, Eigenversorgungsanlagen nach § 6 Abs. 1 Z 25 ElWG sowie Peer-to-Peer-Verträge nach § 68 ElWG, selbst erzeugte elektrische Energie, soweit sie nicht in das Netz eingespeist, sondern von diesen Elektrizitätserzeugern, ihren teilnehmenden Berechtigten, Mitgliedern oder Gesellschaftern im Nahebereich gemäß § 70 Abs. 6 Z 3 oder 4 ElWG selbst verbraucht wird, für die jährlich bilanziell nachweisbar selbst verbrauchte elektrische Energie;*“

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Mag. Dr. Roland Rief
(Vorsitzender des Fachsenats für Steuerrecht)

Mag. Dr. Stefan Steiger
(Vorsitzender des Fachsenats für Sozialrecht und Personalverrechnung)

Dr. Gerald Klement, LL.M.
(Kammerdirektor)

Elektronisch gefertigt

Referenten:
Mag. Karin Andorfer
Mag. Dr. Peter Brauner
Mag. Karin Fuhrmann
Mag. Dr. Martin Jann
Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.
Mag. Monika Kunesch
Priv.-Doz. Dr. Christoph Marchgraber
Mag. Katharina Pinter
Mag. Alexandra Platzer
Mag. Christoph Plott
Mag. Franz Rittsteuer
MMag. Dr. Niklas Schmidt
Komm.-Rat Werner Steinwendner
Mag. Gottfried Sulz
MMag. Dr. Benjamin Twardosz, LL.M.
Mag. Mario Wegner LL.M. LL.B.
Mag. Dr. Christian Wilplinger
Mag. Gerhard Writzmann
HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn

KAMMER DER
STEUERBERATER:INNEN UND
WIRTSCHAFTSPRÜFER:INNEN

Elektronische Signatur

Signator:in	Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
Datum / Zeit	03.11.2026 / 16:37 (MEZ)
Dokumenthinweis	Dieses Dokument wurde amtssigniert.
Prüfhinweis	Informationen zu Prüfung des elektronischen Siegels bzw. der elektronischen Signatur finden Sie unter: https://www.ksw.or.at/amtssig

Dieses mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehene Dokument ist gemäß EU Verordnung 910/2014 (eIDAS) einem handschriftlich unterzeichneten Dokument grundsätzlich rechtlich gleichgestellt.