



Rechnungshof  
Österreich



Unabhängig und objektiv für Sie.

Bundesministerium für Finanzen  
Johannesgasse 5  
1010 Wien

Wien, 6. Dezember 2021  
GZ 303.315/001–P1–3/21

## Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022 Teil I

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Rechnungshof (RH) dankt für den mit Schreiben vom 8. November 2021, GZ: 2021–0.775.710, übermittelten, im Betreff genannten Entwurf und nimmt zu diesem aus Sicht der Rechnungs- und Gebarungskontrolle wie folgt Stellung:

### 1. Generelle Bemerkungen

Aus Sicht des RH beinhaltet die geplante Steuerreform mit der CO<sub>2</sub>-Bepreisung und den steuerlichen Anreizen zur thermischen Sanierung bzw. zum Austausch des Heizsystems Maßnahmen, die zur Reduktion der Treibhausgas-Emissionen (**THG-Emissionen**) und damit zur Erreichung der Klimaziele beitragen können. Der RH befürwortet grundsätzlich Schritte zur Ökologisierung des Steuersystems. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass Österreich im Falle der Verfehlung der Klimaziele die Mehremissionen durch den Ankauf von Emissionszertifikaten kompensieren müsste. Für den Verpflichtungszeitraum 2021 bis 2030 liegen diesbezügliche, noch auf einem Reduktionsziel von -36 % basierende Schätzungen vor, die von Ausgaben für den Ankauf von Emissionszertifikaten von bis zu 9,214 Mrd. EUR ausgehen.

Der gegenständliche Gesetzesentwurf enthält neben den genannten Ökologierungsmaßnahmen auch Steuerentlastungen (Steuertarifsenkungen wie z.B. im Bereich der Lohn- und Einkommensteuer), Entlastungen für Unternehmen (wie z.B. Wiedereinführung des Investitionsfreibetrages) und sonstige Entlastungsmaßnahmen (wie z.B. Familienbonus Plus, Kindermehrbetrag). Der RH weist

dabei auf ausgewählte Probleme dieses Entwurfs (Teil I) und der zwei weiteren Teile des Ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022 (Klimabonusgesetz, Änderungen im Sozialversicherungsrecht) wie folgt hin:

- Die durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung verursachten finanziellen Mehrbelastungen natürlicher Personen sollen durch den Klimabonus pauschal kompensiert werden, der als Auszahlung/Überweisung eines jährlichen Geldbetrags zwischen 50 EUR und 200 EUR pro in Österreich mit Hauptwohnsitz längerfristig gemeldeter Person konzipiert ist. Die Höhe des Regionalzuschusses knüpft an der (fehlenden) Anbindung an den öffentlichen Verkehr und der schlechteren lokalen Infrastruktur an. Ein Anreiz, weniger fossile Energie (wie Erdöl, Erdgas, Kohle) zu verbrauchen, um mehr vom Klimabonus für das persönliche verfügbare Einkommen „übrig“ zu haben, ist dabei nicht erkennbar. Generell sollten die Anreize zur Umstellung auf klimaneutrales Verhalten verstärkt werden.
- Zur Herstellung von Kostenwahrheit in Bezug auf CO<sub>2</sub>-Emissionen ist die Einführung eines nationalen Emissionszertifikatshandels geplant. Die CO<sub>2</sub>-Bepreisung soll laut Erläuterungen die THG-Emissionen Österreichs im Jahr 2025 um rd. 1,5 Mio. t CO<sub>2</sub>-Äquivalente senken. Sie trägt damit nur einen geringen Teil der zur Erreichung der Klimaziele 2030 notwendigen THG-Reduktion Österreichs bis 2030 bei. Der RH weist darauf hin, dass es für die Erreichung der Klimaziele 2030 bzw. 2050 notwendig sein wird, weitere wirksame Maßnahmen zur Reduktion der THG-Emissionen rasch einzuleiten, und verweist auf seine diesbezüglichen Empfehlungen des Berichts „Klimaschutz in Österreich – Maßnahmen und Zielerreichung 2020“, Reihe Bund 2021/16.
- Der Entwurf des Nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetzes 2022 (**NEHG 2022**) enthält 18 Verordnungsermächtigungen. Dadurch wird die Festlegung wesentlicher Aspekte der vorgeschlagenen CO<sub>2</sub>-Bepreisung auf einen späteren Zeitpunkt verlagert. Durch die Verordnungsermächtigungen wird den zuständigen Ministerien (BMF im Einvernehmen mit dem BMK) ein großer Spielraum im Hinblick auf die Verfahrensausgestaltung, aber auch auf den finanziellen Umfang eingeräumt und damit der unmittelbaren Beschlussfassung durch den Gesetzgeber entzogen.
- Für die Vollziehung des NEHG 2022 soll ein neues Amt für den nationalen Emissionszertifikatehandel im BMF mit bis zu 65 Planstellen und eigener Behörden-, Organisations- und IT-Infrastruktur eingerichtet werden. Der RH weist darauf hin, dass für den Vollzug des Emissionszertifikategesetzes 2011 bereits eine Zuständigkeit des BMK sowie des Umweltbundesamtes besteht. Angesichts bestehender Strukturen und fachlicher Kompetenzen sieht der RH die Schaffung eines neuen Amtes im BMF aus Gründen der Verwaltungseffizienz kritisch. Ebenso wäre die Erforderlichkeit der für die Ausstattung des neuen Amtes vorgesehenen mit bis zu 65 Planstellen zu hinterfragen.
- Hinsichtlich der finanziellen Bedeckung des Klimabonus ist grundsätzlich festzuhalten, dass sowohl die Höhe der Auszahlungen für den Klimabonus als auch die angegebene Höhe der Einnahmen aus der CO<sub>2</sub>-Bepreisung aufgrund ihrer Abhängigkeit von verschiedenen, schwer einschätzbaren Faktoren mit Unsicherheit belastet sind. Darüber hinaus ist kritisch darauf hinzuweisen, dass in der Vorausschau die Ausgaben für den Klimabonus die Einnahmen durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung – abzüglich der geplanten Ausnahmeregelungen – übersteigen; zwischen 930 Mio. EUR im Jahr 2022 und noch 95 Mio. EUR im Jahr 2025.

- Im gegenständlichen Gesetzesentwurf sind – wie erwähnt – auch Steuerentlastungen geplant. Im Hinblick auf die Aufnahme zahlreicher neuer Begünstigungen u.a. in das Einkommensteuerrecht und den stetig wachsenden Umfang des Rechtsbestandes weist der RH dabei darauf hin, dass er mehrfach eine Vereinfachung des Steuerrechts angeregt hat.
- Weiters sind im Entwurf geplante begünstigende Maßnahmen unbefristet vorgesehen. Der RH verweist in diesem Zusammenhang auf seine Empfehlung, dass Steuerbegünstigungen nur noch befristet gewährt werden sollen, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind.
- Die Erläuterungen zum gegenständlichen Gesetzesentwurf enthalten keine nähere Darlegung, ob und inwiefern die beabsichtigten Begünstigungen mit den Instrumenten des Steuerrechts (indirekte Förderungen) oder besser mit direkten Förderungen erfolgen sollen. Jedenfalls sollten direkte und indirekte Förderungen in Zielsetzung und Zielerreichung eng aufeinander abgestimmt sein, um die parallele Förderung gleicher Sachverhalte durch verschiedene Förderregime auszuschließen. Dies setzt eine abgestimmte Gesamtstrategie voraus, die klimaschädliche Förderungen vermeidet, aber klimaneutrales Verhalten fördert.
- Um zukünftig einen Gleichklang mit der Besteuerung von Wertpapieren zu schaffen, sollen erstmals entsprechende steuerliche Regelungen für sogenannte Kryptowährungen geschaffen werden. Mit der vorgeschlagenen Regelung würde allerdings von Anfang an auf Besteuerungsrechte verzichtet werden. Dies deshalb, weil keine Kapitalertragsteuer anfallen soll, wenn keine inländischen Einkünfte vorliegen. Die Vorgangsweise widerspricht auch der geltenden Steuersystematik, wonach Steuerinländerinnen bzw. Steuerinländer in Österreich grundsätzlich mit dem gesamten Welteinkommen steuerpflichtig sind.
- Insgesamt gesehen führt die Ausweitung von Steuerbegünstigungen nach Ansicht des RH zu weiterem Verwaltungs- und Kontrollaufwand für die Finanzverwaltung.
- Die finanziellen Auswirkungen auf den Finanzierungshaushalt (Bund, Länder und Gemeinden) des geplanten Ökosozialen Steuerreformgesetzes (Maßnahmen des Teil I inklusive regionaler Klimabonus und Senkung der Krankenversicherungsbeiträge der Teile II und III) belaufen sich zwischen rd. 0,6 Mrd. EUR im Jahr 2022 und rd. 3,4 Mrd. EUR im Jahr 2025.

Dadurch verringern sich auch die bis 2025 im Rahmen des Finanzausgleichs an die Länder fließenden Beträge auf bis zu rd. 1 Mrd. EUR, jene an die Gemeinden auf bis zu rd. 580 Mio. EUR.

- Zusammenfassend hält der RH zur Darstellung der finanziellen Auswirkungen fest, dass die Zahlen und Daten in der Wirkungsorientierten Folgenabschätzung teilweise nicht hergeleitet bzw. nicht nachvollziehbar ermittelt sind oder teilweise fehlen.

## 2. Inhaltliche Anmerkungen

### 2.1 Zu Artikel 1 des Entwurfs – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

#### **Regionaler Klimabonus (§ 3 Abs. 1 Z 37 EStG 1988)**

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 37 EStG 1988 soll der regionale Klimabonus steuerbefreit werden. Dies setzt voraus, dass die Einkünfte aus dem regionalen Klimabonus grundsätzlich steuerbar sind. Dem steht jedoch § 7 Klimabonusgesetz–Entwurf (siehe Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022 Teil II) entgegen, der ausdrücklich bestimmt, dass der regionale Klimabonus nicht als eigenes Einkommen gilt und damit auch nicht steuerbar sein kann. Die Erläuterungen führen jedoch aus, dass die Steuerbefreiung in das EStG 1988 „zur Klarstellung“ aufgenommen werden soll. Der RH verweist dazu auf den Umstand, dass der Klimabonus als nicht steuerbare Leistung definiert wird; die Bestimmung über die Steuerbefreiung kann daher entfallen.

#### **Investitionsfreibetrag (§ 11 EStG 1988)**

In § 11 EStG 1988 soll ein neuer Investitionsfreibetrag für Unternehmen eingeführt werden. Die Erläuterungen führen dazu aus: „Entsteht oder erhöht sich durch die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages ein Verlust, [...] soll [dieser] nur mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb zum frühestmöglichen Zeitpunkt zu verrechnen sein (Wartetastenverlust)“. Für eine korrekte Evidenzierung und Berechnung benötigt die Finanzverwaltung eine funktionierende Verlustdatenbank. Der RH wies bereits in seinem Bericht „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht; Follow-up–Überprüfung“, Reihe Bund 2018/4, kritisch darauf hin, dass für die Einkommensteuer keine elektronische Verlustdatenbank bestand. Er empfahl unter Hinweis auf den Vorbericht die Einrichtung einer IT–unterstützten Verlustdatenbank, mit der eine automatische Berechnung der Einkommensteuer–Verluste möglich ist. Die geplante Neuregelung kann – solange keine Verlustdatenbank eingerichtet ist – zu einem Verwaltungs– und Kontrollmehraufwand führen.

#### **Besteuerung von Kryptowährungen (§ 27b EStG 1988)**

(1) Derzeit bestehen keine ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen für die Besteuerung von Kryptowährungen. Um der gestiegenen Praxisrelevanz dieser Thematik gerecht zu werden und zukünftig einen Gleichklang mit der Besteuerung von Wertpapieren zu schaffen, sollen entsprechende steuerliche Regelungen geschaffen und eine Angleichung an die Besteuerung von sonstigem Kapitalvermögen vorgenommen werden. Mit der Erweiterung der Einkünfte aus Kapitalvermögen um jene aus Kryptowährungen soll den bereits bestehenden wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung getragen werden. Unter dem Begriff der Einkünfte aus Kryptowährungen sollen laufende Einkünfte ebendieser sowie Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen subsumiert werden. Einkünfte aus Kryptowährungen sollen demnach grundsätzlich dem besonderen Steuersatz von 27,5 % unterliegen. Die Besteuerung von Kryptowährungen soll mit 1. März 2022 in Kraft treten und erstmals auf Kryptowährungen

anzuwenden sein, die nach dem 28. Februar 2021 angeschafft wurden. Zu dieser neuen Regelungsmaterie weist der RH insbesondere auf folgende Aspekte hin:

(2) § 27b Abs. 3 EStG 1988 stellt den Tausch von Kryptowährungen in andere Kryptowährungen steuerfrei. Erst der Verkauf einer Kryptowährung gegen EUR bzw. andere gesetzlich anerkannte Fremdwährungen, sowie der Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter und Leistungen lösen eine Steuerpflicht aus. Kritisch bemerkt wird, dass damit die vor dem Beobachtungszeitraum (zu niedrigeren Anschaffungskosten) erworbenen Kryptowährungen zu einem späteren Zeitpunkt in eine beliebige Kryptowährung steuerfrei umgetauscht werden können (das heißt trotz „Wertsteigerung“), womit diese Anschaffungskosten, die dem Erlös aus einem steuerpflichtigen Verkauf bzw. Tausch gegenüberzustellen sind, (fiktiv) erhöht werden. Dies vermindert die Einkünfte und stellt nach Ansicht des RH eine Begünstigung im Einkommensteuerrecht dar.

(3) Der RH weist auf folgendes mit dem Entwurf verbundene steuerliche Ausfallrisiko hin: § 93 Abs. 2 Z 3 lit. b EStG 1988 sieht vor, dass inländische Einkünfte aus Kryptowährungen vorliegen, wenn bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen ein inländischer Dienstleister gemäß § 95 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 vorliegt, der die Realisierung abwickelt. Nach den Erläuterungen zum vorliegenden Entwurf fällt keine Kapitalertragsteuer an, wenn keine inländischen Einkünfte vorliegen. Demnach fällt auch dann keine Kapitalertragsteuer an, wenn z.B. eine Steuerinländerin bzw. ein Steuerinländer Kryptowährungen über einen inländischen Dienstleister gekauft hat und diese über ein physisches Medium (z.B. Cold Wallet) auf einer Plattform eines ausländischen Dienstleisters veräußert und damit einer möglichen Besteuerung aus der Realisierung von Wertsteigerungen entgeht.

Die Vorgangsweise widerspricht auch der geltenden Steuersystematik, wonach Steuerinländerinnen bzw. Steuerinländer in Österreich grundsätzlich mit dem gesamten Welteinkommen steuerpflichtig sind. Im Falle von Auslandssachverhalten sehen bspw. Doppelbesteuerungsabkommen Regelungen vor, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Der RH weist kritisch darauf hin, dass mit der vorgeschlagenen Regelung der Fiskus jedoch schon von Anfang an auf seine Besteuerungsrechte verzichten würde.

(4) Aufgrund der geplanten Änderungen im EStG 1988 ist außerdem mit einem komplexeren Vollzug zu rechnen, weil

- es sich dabei um eine höchst komplexe (Steuer)Rechtsmaterie handelt, die im EStG 1988 Änderungen in zehn Paragraphen (§§ 6, 20, 27, 27a, 93, 94, 95, 96, 97 und 124b) und die Einfügung eines neuen § 27b erfordern,
- sowohl der Inkrafttretenszeitpunkt der Maßnahme mit 1. März 2022 als auch der rückwirkende Beobachtungszeitraum mit 28. Februar 2021 unterjährig sind, und
- die Verpflichtung zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer erst für Kapitalerträge vorgesehen ist, die nach dem 31. Dezember 2022 anfallen; die Besteuerung von Kapitalerträgen aus Kryptowährungen bis 31. Dezember 2022 soll die Finanzverwaltung – sofern nicht „freiwillig“

abzugsbesteuert – aufgrund der Angaben in den Steuererklärungen vornehmen; damit ist einerseits für den Fiskus ein Steuerausfallrisiko verbunden und andererseits kann den Abgabepflichtigen ein erhöhter Aufwand (bspw. durch die Einholung von steuerlicher Beratung) entstehen.

Rückwirkende Regelungen sollten nach Ansicht des RH grundsätzlich in sehr engen Grenzen erlassen werden; dies umso mehr, als es sich hier um eine Bestimmung handelt, welche die Abgabepflichtigen belastet. Im Lichte des Vertrauensschutzes ist zu bedenken, dass jede bzw. jeder Abgabepflichtige darauf vertrauen können muss, dass ihr/ihm ein rechtmäßiges Handeln nicht zu einem späteren Zeitpunkt nachteilig angelastet wird.

(5) Die Erläuterungen führen auf S. 8 aus: „Durch die Eingliederung von Einkünften aus Kryptowährungen in die Einkünfte aus Kapitalvermögen soll dementsprechend auch bei Anwendung des Sondersteuersatzes der Werbungskostenabzug ausgeschlossen sein. Dies soll unabhängig davon gelten, ob die Einkünfte im außerbetrieblichen Bereich oder im Rahmen eines Gewerbebetriebes erzielt werden. Da es in Hinblick auf Kryptowährungen aber anders als beim klassischen Kapitalvermögen keine Vorgaben durch das Endbesteuerungsgesetz<sup>1</sup> gibt, soll der Abzug von Werbungskosten – wie bei der Veräußerung von Grundstücken – bei Anwendung des Regelsteuersatzes zulässig sein“.

Zu diesen Ausführungen fehlen Angaben, in welchem Ausmaß Anträge auf Regelbesteuerung und welche Auswirkungen auf den Vollzug zu erwarten sind. Eine Aufnahme von Einkünften aus Kryptowährungen würde den nach den Erläuterungen angestrebten Gleichklang mit der Besteuerung von Wertpapieren verstärken.

### **Absenkung der Steuersätze (§ 33 Abs. 1, Abs. 3a Z 1 und § 124b Z 384, 385 und 386)**

Die Absenkung der Steuersätze soll unterjährig mit 1. Juli 2022 für die zweite Tarifstufe und mit 1. Juli 2023 für die dritte Tarifstufe erfolgen. In den Erläuterungen bemerkt das BMF auf S. 11 zwar korrekt, dass „der Einkommensteuertarif kalenderjahresbezogen ist“, verfügt aber dennoch eine unterjährige Änderung, die eine Berechnung eines Mischsatzes erforderlich machen wird. Dies wird zu einem erhöhten Ressourcenaufwand sowohl für die Abgabepflichtigen, v.a. für die Lohnverrechnung in den Unternehmen (es werden Adaptierungen der entsprechenden Software erforderlich und eine unterjährige Neuberechnung), als auch für die Verwaltung führen. Der RH weist darauf hin, dass die Erläuterungen keine Angabe von Gründen für die unterjährige Änderung enthalten. Diese Maßnahmen stehen einer – auch im aktuellen Regierungsprogramm angestrebten – Vereinfachung der Lohnverrechnung und einer Vereinfachung des Steuerrechts entgegen.

<sup>1</sup> Anm: BVG über eine Steuerabgeltung bei Einkünften aus Kapitalvermögen, bei sonstigem Vermögen und bei Übergang dieses Vermögens von Todes wegen durch den Abzug einer Kapitalertragsteuer, über eine Steueramnestie, über eine Sonderregelung bei der Einkommen- und Körperschaftsteueranlagung für das Kalenderjahr 1992 und über eine Amnestie im Bereich des Devisenrechts; BGBl. 11/1993 i.d.g.F.

**Familienbonus Plus (§ 33 Abs. 3a Z 1 und § 124b Z 386 EStG 1988)**

(1) Zur Unterstützung der Familien soll der jährliche Familienbonus Plus ab 1. Juli 2022 von 1.500 EUR auf 2.000 EUR pro Kind bis zum vollendeten 18. Lebensjahr (Anhebung für Kinder ab 18 Jahren von 500 EUR auf 650 EUR/Jahr) erhöht werden. Die Anhebung gilt für Kalendermonate ab Juli 2022 und erfolgt durch Anhebung der Monatsbeträge in § 33 Abs. 3a Z 1 EStG 1988. Dies führt dazu, dass im Jahr 2022 ein Familienbonus Plus i.H.v. maximal 1.750 EUR bzw. i.H.v. 575 EUR für Kinder ab 18 Jahren geltend gemacht werden kann und der erhöhte Betrag von maximal 2.000 EUR bzw. 650 EUR erst ab dem Jahr 2023 gilt. Die Übergangsvorschrift betreffend die Anhebung ab 1. Juli 2022 findet sich in § 124b Z 386 EStG 1988.

(2) Die Erhöhung des Familienbonus Plus soll demnach ohne Befristung und Evaluierung der Wirkungen des Familienbonus Plus erfolgen. Dies widerspricht den Empfehlungen des RH in seinem Bericht zu „Genderaspekte im Einkommensteuerrecht mit dem Schwerpunkt Lohnsteuer; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2020/33. Darin hatte der RH empfohlen, *„eine Evaluierung durchzuführen, inwieweit der Familienbonus Plus – besser als die beseitigten Maßnahmen Kinderfreibetrag und Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten – geeignet ist, die beabsichtigte Wirkung des Gleichstellungsziels der Untergliederung 16 (gleichmäßigere Verteilung der Erwerbsarbeit und der unbezahlten Arbeit zwischen Frauen und Männern) zu erreichen“* (TZ 4).

Diese Empfehlung erfolgte im Hinblick darauf, dass die Gesetzesmaterialien zur Einführung des Familienbonus Plus (24/ME XXVI. GP) diesen im Hinblick auf die Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern einschränkend als *„differenziert“* betrachtet hatte. Der Familienbonus steht unabhängig davon zu, ob beide Elternteile erwerbstätig sind.

(3) Im Hinblick auf die Gleichstellung von Frauen und Männern bietet die Anhebung des Familienbonus Plus laut den Erläuterungen zur aktuellen Gesetzesvorlage einen Anreiz zum Umstieg von Teilzeit auf Vollzeit oder Mehrarbeit, wobei davon insbesondere Frauen profitieren. Dadurch könnten vor allem für Frauen Anreize gesetzt werden, das Einkommen zu erhöhen und damit eine bessere ökonomische Absicherung zu erhalten. Insbesondere bei Alleinerzieherinnen, denen jedenfalls immer mindestens ein halber Familienbonus Plus zusteht, würden dadurch Anreize gesetzt, über dem Steuerfreibetrag zu verdienen und damit aus der Armutsgefährdung zu treten.

Der RH hatte in seinen Berichten „Genderaspekte im Einkommensteuerrecht“, Reihe Bund 2017/52, und „Genderaspekte im Einkommensteuerrecht; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2020/33, auf Studien und internationale Berichte verwiesen, in welchen der hohe Anteil der Frauen in Teilzeitbeschäftigung und an der Niedriglohnbeschäftigung in Österreich im internationalen Vergleich dargelegt wurde. Ebenso wurde die Notwendigkeit des Ausbaus der Kinderbetreuungseinrichtungen für die Erhöhung des Ausmaßes der Erwerbstätigkeit der Frauen dargelegt.

Der Familienbonus Plus bzw. dessen Erhöhung kann nach Ansicht des RH zwar ein Anreiz zur Ausdehnung der Erwerbsarbeit eines Elternteils sein. Aufgrund des hohen Anteils von Frauen im Niedriglohnsektor können diese zum Teil auch bei einer Ausdehnung der Erwerbsarbeit nicht den beabsichtigten (zusätzlichen) steuerlichen Vorteil erhalten, weil das Einkommen weiterhin zu gering ist.

(4) Der RH weist darauf hin, dass er dazu bereits in seiner Stellungnahme zur „Einführung des Familienbonus Plus“ (Ministerialentwurf vom 2. März 2018 – dazu Schreiben des RH vom 13. April 2018, GZ 301.355/007-2B1/18 = 41/SN-24/ME XXVI. GP) kritisch Stellung genommen hat. Zur Zusammenfassung der steuerlichen familienbezogenen Maßnahmen hatte der RH bemerkt, dass er sich bereits mit der Vielzahl an familienbezogenen Leistungen befasst hatte. Er hatte kritisch darauf hingewiesen, dass die Empfehlungen „*auch mit dem vorliegenden Entwurf weiterhin nicht umgesetzt werden*“. Diese Kritikpunkte bleiben weiterhin aufrecht.

(5) In seinem bereits erwähnten Bericht „Genderaspekte im Einkommensteuerrecht mit dem Schwerpunkt Lohnsteuer; Follow-up-Überprüfung“, TZ 4 merkte der RH schließlich kritisch an, dass das in den relevanten Gesetzesmaterialien angeführte Ziel, (gleichzeitig) erwerbstätige Eltern mit Kindern gegenüber jenen zu fördern, die keine Kinder haben, nicht durchgängig erreicht werden kann, weil der Familienbonus Plus in seiner Ausgestaltung der Aufnahme bzw. Ausdehnung der Erwerbsarbeit durch den Zweitverdienenden und damit dem Gleichstellungsziel entgegenstehen konnte. Der RH verwies darauf, dass zwar die Möglichkeit der Inanspruchnahme durch beide Elternteile bestand. Dies war jedoch nur dann ein zusätzlicher steuerlicher Anreiz, wenn einer der beiden Elternteile den Familienbonus Plus nicht zur Gänze in Anspruch nehmen konnte. Um eine gleichmäßigere Verteilung der Erwerbsarbeit erreichen zu können, wäre ein Anreiz für eine gleichzeitige Berufstätigkeit beider Eltern erforderlich.

### **Kindermehrbetrag (§ 33 Abs. 7 und § 124b Z 387 EStG 1988)**

(1) Zur Unterstützung von Familien mit geringem Einkommen soll der Kindermehrbetrag von 250 EUR auf 450 EUR im Jahr 2024 pro Kind und Jahr erhöht werden sowie allen gering verdienenden und in (Ehe)Partnerschaft lebenden Erwerbstätigen mit Kindern (zuvor lediglich Alleinerziehern/Alleinverdienern) als Negativsteuer ausbezahlt werden. Der Kindermehrbetrag soll künftig auch dann zustehen, wenn eine (Ehe)Partnerschaft vorliegt, bei der beide Partner Einkünfte erzielen und die darauf entfallende Tarifsteuer jeweils weniger als 450 EUR beträgt. In diesem Fall soll der Kindermehrbetrag einmal, und zwar der/dem Familienbeihilfenberechtigten zustehen. Die Erhöhung des Kindermehrbetrags soll stufenweise erfolgen. Für das Kalenderjahr 2022 sollen statt bisher bis zu 250 EUR bis zu 350 EUR pro Kind an Kindermehrbetrag zustehen. Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 sollen bis zu 450 EUR pro Kind an Kindermehrbetrag berücksichtigt werden.

Der Kindermehrbetrag gemäß § 33 Abs. 7, der bisher nur auf Personen angewendet wurde, denen der Alleinerzieher- oder der Alleinverdienerabsetzbetrag zustand, soll künftig ausgeweitet werden. Mit dieser Ausweitung wurde auch einer Kritik des RH Rechnung getragen.

(2) In seinem Bericht „Genderaspekte im Einkommensteuerrecht mit dem Schwerpunkt Lohnsteuer; Follow-up-Überprüfung“, TZ 4, hatte der RH seine Bedenken geäußert, dass bei gleichzeitiger Berufstätigkeit beider Eltern mit niedrigem Einkommen diese benachteiligt waren, weil diese den Kindermehrbetrag nur als Alleinerziehende bzw. Alleinverdienende geltend machen konnten.

(3) Abschließend verweist der RH auf die Anfragebeantwortung des BMF 7799/AB, XXVII. GP vom 22. November 2021, aus der hervorgeht, dass vorwiegend Männer vom Familienbonus Plus, hingegen vorwiegend Frauen vom Kindermehrbetrag profitieren.

## 2.2 Art. 4 des Entwurfs – Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994

(1) Durch den vorliegenden Entwurf soll es – mit dem Ziel, die Eigentumsbildung zu fördern – zu keiner Vorsteuerberichtigung bei nachträglicher Übertragung einer Wohnung in das Wohnungseigentum aufgrund eines Anspruches gemäß § 15c Wohnungsgemeinnützigkeitengesetz (**WGG**) nach zehn Jahren kommen. Somit kommt es zu einer Verkürzung des Vorsteuerberichtigungszeitraums beim gemeinnützigem Wohnbau von 20 auf zehn Jahre. Aufgrund dieser Änderung soll zusätzlich für diese Fälle eine entsprechende Verkürzung der Aufbewahrungsdauer der Aufzeichnungen und Unterlagen vorgesehen werden.

(2) Der RH merkt an, dass die beabsichtigte Verkürzung des Vorsteuerberichtigungszeitraums bei nachträglicher Übertragung einer Wohnung in das Wohnungseigentum aufgrund eines Anspruches gemäß § 15c WGG nach zehn Jahren eine Begünstigung im Steuerrecht darstellt.

(3) Der RH hat zu den Steuerbegünstigungen in seinen Berichten „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“, Reihe Bund 2013/3 und „Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung“, Reihe Bund 2013/6 dem BMF empfohlen,

- darauf hinzuwirken, dass Steuerbegünstigungen künftig nur mehr befristet gewährt werden, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind;
- die Wirkungen jeder einzelnen Begünstigung [...] jährlich nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte zu erheben und im Sinne von mehr Transparenz dem Nationalrat detailliert zu berichten;
- für die Steuerbegünstigungen qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festzulegen. Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung zu überprüfen, aktiv zu steuern und um gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können;
- in einem Gesamtkonzept festzulegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. Dabei wäre regelmäßig und umfassend zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist, ob

die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden, ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht und wie gegebenenfalls unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können. Über die erzielten Ergebnisse wäre dem Nationalrat umfassend Bericht zu erstatten;

- die bestehenden Begünstigungen kritisch zu durchforsten sowie zu evaluieren und auf dieser Grundlage – angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmehinzuwände – auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im [...] Steuerrecht hinzuwirken, ohne die beabsichtigten Wirkungen aus den Augen zu verlieren;
- auf ein transparentes, einfaches und verständliches [...] Steuerrecht hinzuwirken. Dies würde dem Bürger die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen;
- aus der Sicht des Risikomanagements eine Vereinfachung des Steuerrechts und den Wegfall komplexer steuerlicher Begünstigungen anzustreben;
- umfassende Wirkungsanalysen und Erfolgskontrollen i.Z.m. Steuerbegünstigungen regelmäßig durchzuführen.

(4) Auch wenn der RH seine Empfehlungen im Zusammenhang mit den Ertragsteuern formulierte, sollten diese dem Grunde nach und sinngemäß auch bei Begünstigungen im Umsatzsteuerrecht beachtet werden.

### 2.3 Zu Art. 6 des Entwurfs – Änderung des Transparenzdatenbankgesetzes 2012

(1) Der Entwurf sieht die Aufnahme einer Regelung zur Datenübermittlung vor, um Ausgaben für die thermische Sanierung von Gebäuden sowie für den Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem unter bestimmten Voraussetzungen automatisch als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu berücksichtigen. Da u.a. der Erhalt einer Förderung nach dem 3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes Voraussetzung für die Geltendmachung als Sonderausgabe ist, sollen die für die steuerliche Berücksichtigung erforderlichen Förderdaten automatisiert auf Basis der in die Transparenzdatenbank regelmäßig seitens der Kommunalkredit Public Consulting GmbH eingemeldeten Förderungen herangezogen werden. Bei Erfüllung der Voraussetzungen können Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 automatisch von der Abgabenbehörde im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden. Damit soll der administrative Aufwand für die Bürgerinnen und Bürger minimiert werden.

(2) Der RH wies in seinen Berichten „Transparenzdatenbank – Kosten und Nutzen, Ziele und Zielerreichung“, Reihe Bund 2017/45, TZ 12 sowie „Transparenzdatenbank – Kosten und Nutzen, Ziele und Zielerreichung; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2021/11, TZ 5 darauf hin, dass indirekte Förderungen nur sehr eingeschränkt in der Transparenzdatenbank erfasst waren. Er empfahl dem BMF, die Einbeziehung indirekter Förderungen in die Transparenzdatenbank unter steuerungsrelevanten Gesichtspunkten neu zu definieren und auf alle relevanten Steuerersparnisse bzw. –rückvergütungen auszuweiten.

Seit der Transparenzdatenbankgesetz–Novelle 2019 (BGBl. I 70/2019) erfolgt die Aufzählung der ertragsteuerlichen Ersparnisse durch Verordnung. Damit sollte flexibler auf Änderungen im Steuerrecht reagiert werden können. In seinen Stellungnahmen im Rahmen der Normenbegutachtungen hat der RH wiederholt kritisiert, dass indirekte Förderungen nur sehr eingeschränkt in die Transparenzdatenbank aufgenommen werden (Schreiben des RH vom 12. Dezember 2019, GZ 303.135/001–P1–3/19 zum Entwurf einer Transparenzdatenbank–Ersparnisse–Verordnung 2020 sowie vom 11. Jänner 2021, GZ 303.135/002–P1–3/20 zum Entwurf einer Zweiten Transparenzdatenbank–Ersparnisse–Verordnung 2020).

(3) Der RH weist aus Anlass des vorliegenden Gesetzesentwurfs weiterhin auf die oben angeführte Kritik bzw. die zitierten Empfehlungen hin.

## 2.4 Zu Art. 8 des Entwurfs – Nationales Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022

### 2.4.1 Allgemeines zum Entwurf

(1) Der RH überprüfte in seinem Bericht „Klimaschutz in Österreich – Maßnahmen und Zielerreichung 2020“, Reihe Bund 2021/16, ob die Klimaziele 2020 sowie die längerfristigen Klimaziele 2030 und 2050 erreicht werden, und welche finanziellen Auswirkungen eine Verfehlung dieser Klimaziele hätte. Er wies darauf hin, dass Österreich die verbindlichen Klimaziele 2030 bzw. 2050 nach Berechnungen des Umweltbundesamtes auf Basis der bis Ende 2019 verbindlich umgesetzten Maßnahmen deutlich verfehlen würde (TZ 17). Im Falle der Verfehlung der Klimaziele müsste Österreich die Mehremissionen insbesondere durch den Ankauf von Emissionszertifikaten kompensieren. Für den Verpflichtungszeitraum 2021 bis 2030 liegen diesbezügliche Schätzungen vor, die von Ausgaben von bis zu 9,214 Mrd. EUR für den Ankauf von Emissionszertifikaten ausgingen. Diese wären zu 80 % vom Bund und zu 20 % von den Ländern zu tragen (TZ 18).

Der RH wies in seinem Bericht überdies darauf hin, dass es für die Erreichung der Klimaziele 2030 bzw. 2050 notwendig sein wird, weitere wirksame Maßnahmen zur Reduktion der THG–Emissionen rasch einzuleiten. Er hielt kritisch fest, dass bereits bei der Erstellung des Bund–Länder–Maßnahmenprogramms gemäß Klimaschutzgesetz für die Jahre 2015 bis 2018 mehrere Expertenvorschläge für den Sektor Verkehr vorlagen, die aus wissenschaftlicher Sicht eine hohe Wirksamkeit im Hinblick auf die Reduktion der THG–Emissionen aufwiesen, rasch umsetzbar und rasch wirksam gewesen wären. Dabei handelte es sich insbesondere um den Abbau von (indirekten) Subventionen fossiler Kraftstoffe (Anhebung der Mineralölsteuer) und die Ökologisierung des Pendlerpauschales, die im Kompetenzbereich des BMF liegen. Diese Maßnahmen fanden jedoch keinen Eingang in das finale Maßnahmenprogramm. Der RH empfahl daher u.a. dem BMF und dem BMK, bei der Auswahl von Maßnahmen zur Erreichung der Klimaziele die Maßnahmen nach ihrer erwarteten THG–Reduktionswirkung und im Sinne einer Kosten–Nutzen–Abschätzung zu priorisieren. Weiters empfahl er dem BMF, im Hinblick auf die Klimaziele 2030 eine Ökologisierung des Steuerrechts auf Basis wissenschaftlicher Erkenntnisse in Angriff zu nehmen (TZ 21).

(2) Seit Durchführung der Gebarungsüberprüfung des RH wurden die Klimaziele für die Periode 2021 bis 2030 auf EU-Ebene verschärft. Das EU-Klimagesetz (VO [EU] 2021/1119, ABl. L 243/2021, 1) sieht nun eine Reduktion der THG-Emissionen um 55 % statt um 40 % bis 2030 vor. Für den Nicht-Emissionshandelsbereich würde dies gemäß Vorschlag der Kommission „Fit for 55“ ein EU-weites THG-Reduktionsziel von -40 % anstelle von -30 % (gegenüber 2005) bedeuten, das auch für Österreich eine deutliche Verschärfung des Zielpfads im Nicht-Emissionshandelsbereich von bisher -36 % THG-Reduktion auf nunmehr -48 % (jeweils gegenüber 2005) darstellen würde. Ebenfalls im Klimagesetz ist die Klimaneutralität der EU bis 2050 verankert; die Bundesregierung hat bereits für 2040 das Ziel der Klimaneutralität Österreichs vorgegeben.

(3) Aus Sicht des RH beinhaltet die vorliegende Steuerreform mit der CO<sub>2</sub>-Bepreisung und den steuerlichen Anreizen zur thermischen Sanierung bzw. zum Austausch des Heizsystems Maßnahmen, die zur Reduktion der THG-Emissionen und damit zur Erreichung der Klimaziele beitragen können. Allerdings sind andere wirksame Maßnahmen wie der Abbau von (indirekten) Subventionen fossiler Kraftstoffe (Anhebung der Mineralölsteuer) und die Ökologisierung des Pendlerpauschales im vorliegenden Entwurf nicht enthalten.

Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund der Klimaziele 2030 von Bedeutung: Die prognostizierte Reduktionswirkung der CO<sub>2</sub>-Bepreisung beträgt laut Erläuterungen rd. 1,5 Mio. t CO<sub>2</sub>-Äquivalente im Jahr 2025, und macht damit nur einen geringen Teil der zur Erreichung der Klimaziele 2030 notwendigen Reduktionsmenge Österreichs aus. Diese beträgt für den Nicht-Emissionshandelsbereich bis 2030 rd. 13,6 Mio. t CO<sub>2</sub>-Äquivalente (Reduktionsziel -36 % lt. derzeit gültiger Lastenteilungsverordnung) bzw. rd. 20,6 Mio. t CO<sub>2</sub>-Äquivalente (Reduktionsziel -48 % gemäß Vorschlag der EU-Kommission).

(4) Der RH weist daher – wie in seinem Bericht ausgeführt – erneut darauf hin, dass es für die Erreichung der Klimaziele 2030 bzw. 2050 notwendig sein wird, weitere wirksame Maßnahmen zur Reduktion der THG-Emissionen rasch einzuleiten, und verweist auf seine diesbezüglichen Empfehlungen.

#### 2.4.2 Nachvollziehbarkeit und Vollständigkeit der Materialien

(1) Die in den Erläuterungen enthaltenen Angaben hinsichtlich finanzieller Auswirkungen und Auswirkungen auf die THG-Emissionen können teils nicht nachvollzogen werden bzw. sind unvollständig. Insbesondere wird nicht offengelegt, von welchem Ausmaß an THG-Emissionen ab 2022 ausgegangen wird. Die angenommene Emissionsmenge ist jedoch Basis für die Abschätzung der Einnahmen aus der CO<sub>2</sub>-Bepreisung und damit äußerst relevant. Berechnet man anhand der prognostizierten Einnahmen und der Emissionszertifikatspreise die angenommenen THG-Emissionen, scheint der Emissionspfad nicht plausibel zu sein (starker Rückgang der Emissionen 2023, erneuter starker Anstieg 2024; unklare Einbeziehung von Sektoren wie Verkehr, Gebäude, Landwirtschaft, Industrieanlagen usw.).

(2) Ebenso fehlen nähere Erläuterungen zur prognostizierten THG-Reduktion durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung, die in den Erläuterungen mit -4,5 % bzw. -1,5 Mio. t CO<sub>2</sub>-Äquivalente in den betroffenen Sektoren im Jahr 2025 angegeben wird. So ist u.a. unklar, von welchem Basisszenario ausgehend die Berechnung vorgenommen wurde, wie stark der Effekt der CO<sub>2</sub>-Bepreisung über die Jahre hinweg wirken, und welche Reduktionswirkung über die gesamte Verpflichtungsperiode 2021 bis 2030 hinweg erzielt werden kann.

(3) Der Gesetzesentwurf enthält zudem insgesamt 18 Verordnungsermächtigungen, u.a. hinsichtlich

- der Ausgestaltung des Verfahrens zur Registrierung der Handelsteilnehmer,
- der Ausgestaltung und Durchführung des nationalen Emissionszertifikatehandelsregisters,
- der Ausgestaltung der Entlastungen, insbesondere zur Ermittlung der Emissionsmenge, der Berichtslegung, der Investition der Entlastungen in Klimaschutzmaßnahmen, oder
- der Ausgestaltung der Härtefallregelung ab Juni 2022, insbesondere die Definition neuer Schwellenwerte und des Ausmaßes der anteiligen Entlastung in einem bestimmten Bereich.

Diese weitreichenden Verordnungsermächtigungen verlagern die Festlegung wesentlicher Aspekte der vorgeschlagenen CO<sub>2</sub>-Bepreisung auf einen späteren Zeitpunkt, und machen eine seriöse Abschätzung des Verwaltungsaufwands nicht möglich. Dementsprechend fehlen auch detaillierte Angaben zum Verfahrensaufwand in den Erläuterungen. Durch die Verordnungsermächtigungen wird den zuständigen Ministerien zudem ein großer Spielraum im Hinblick auf die Verfahrensausgestaltung, aber auch den finanziellen Umfang (siehe etwa die Verordnungsermächtigung zur Härtefallregelung in § 27 Abs. 7 des Entwurfs des NEHG 2022) eingeräumt und damit der unmittelbaren Beschlussfassung durch den Gesetzgeber entzogen. Zudem besteht für die zuständigen Ressorts ein erheblicher Zeitdruck, diese Verordnungen rechtzeitig zu erlassen, weil sonst das Gesetz in Folge von fehlenden eindeutig normierten Handlungsanweisungen unvollziehbar sein wird.

#### 2.4.3 Neue Behörde, Zuständigkeit

(1) Den Erläuterungen zufolge soll für die Vollziehung des NEHG 2022 ein neues Amt für den nationalen Emissionszertifikatehandel im BMF mit bis zu 65 Planstellen und eigener Behörden-, Organisations- und IT-Infrastruktur eingerichtet werden. Aus Sicht des RH sind die Zuständigkeit des BMF und auch die Schaffung einer neuen und umfangreich ausgestatteten Behörde für den nationalen Emissionszertifikatehandel vor dem Hintergrund der bisherigen Vollzugspraxis kritisch zu sehen: So liegt die Zuständigkeit für den Vollzug des Emissionszertifikatgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 118/2011 i.d.g.F., das die Teilnahme österreichischer Anlagen am europäischen Emissionszertifikatehandel (Emissionshandelsbereich) regelt und ebenso Genehmigungsverfahren zur Handelsteilnahme, Meldungen über Emissionsmengen sowie Emissionszertifikatsvergaben vorsieht, beim BMK (teilweise im Einvernehmen mit weiteren Ministerien). Dem Umweltbundesamt obliegen als österreichische Emissionshandelsregisterstelle die Gesamtverantwortung und die technische Führung des europäischen Emissionshandelsregisters. Insbesondere aus Gründen der Verwaltungseffizienz weist der RH angesichts der bereits bestehenden Strukturen und fachlichen Kompetenzen im BMK und im Umweltbundesamt sowie der inhaltlich ähnlichen und zusammenhängenden Materien kritisch auf die Schaffung eines neuen Amtes im BMF zum Vollzug des NEHG 2022 hin.

(2) Kritisch zu hinterfragen ist angesichts des Tätigkeitsbereichs weiters die Ausstattung des neuen Amtes mit bis zu 65 Planstellen. Dies scheint großzügig bemessen, wobei auch in den Erläuterungen festgehalten wird, dass der Verwaltungsaufwand tatsächlich noch nicht abschätzbar ist, weil die konkrete Ausgestaltung der Verwaltungsverfahren per Verordnung erfolgen wird. Ausgegangen wird derzeit von

rd. 600 Produzenten und Inverkehrbringern (d.h. Handelsteilnehmern); hinzu kommen umfangreiche Befreiungs- und Entlastungsmaßnahmen (siehe Pkt. 2.4.4.).

Durch die gewählte Zuständigkeit entstehen Schnittstellen und Doppelgleisigkeiten mit schwierigen Risikoanalysen für Kontrollmaßnahmen. Unternehmen, die an beiden Systemen beteiligt sind, müssen sich an zwei verschiedene Behörden wenden. Der in den Erläuterungen (S. 19) angestrebte One-Stop-Shop kann somit nicht erreicht werden.

(3) Der RH weist weiters kritisch auf die beabsichtigte Bestimmung des § 28 Abs. 1 hin, wonach das neue Amt im Bereich des BMF nur „für die Fixpreisphase gemäß § 9 Z 1“ zuständige Behörde sein soll. Gemäß § 9 Z 1 soll die Fixpreisphase „bis zum 31. Dezember 2025“ dauern. Die Erläuterungen enthalten keine näheren Ausführungen, ob hier tatsächlich eine neue Behörde für die Dauer von bloß dreieinhalb Jahren (1. Juli 2022 bis 2025) geschaffen werden soll, bzw. welche Aufgaben dem neuen Amt nach der Fixpreisphase zukommen sollen.

Der Aufbau und der laufende Betrieb einer eigenen Amtsorganisation binden die für einen zweckmäßigen Vollzug der Steuer- und Zollangelegenheiten erforderlichen Ressourcen im BMF und in dessen nachgeordneten Dienststellen.

#### 2.4.4 Allgemeines zu Entlastungsmaßnahmen für Unternehmen, Land- und Forstbetriebe

Den Erläuterungen ist zu entnehmen, dass rd. 150.000 Land- und Forstbetriebe sowie eine hohe Anzahl an Unternehmen (potenziell alle im Produktionsbereich tätigen Unternehmen bzw. alle Unternehmen, die in ihrer unternehmerischen Tätigkeit durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung gefährdet sind) in Österreich die Entlastungsregelungen in Anspruch nehmen könnten. Der Empfängerkreis der Entlastungsregelungen ist damit sehr weit gefasst und könnte überdies noch durch die Verordnungsermächtigungen erweitert werden. Auch der jeweilige Grad der Entlastung ist hoch: So erhalten land- und forstwirtschaftliche Betriebe in der Fixpreisphase auf Antrag ihre gesamte Mehrbelastung durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung von Gasöl (pauschalisiert) ausgeglichen; bei Unternehmen können es über die Carbon-Leakage-Regelung bzw. die Härtefall-Regelung bis zu 95 % der Mehrbelastung sein.

Gemäß Erläuterungen soll die CO<sub>2</sub>-Bepreisung durch die Schaffung von Kostenwahrheit in Bezug auf THG-Emissionen explizit auch einen Anreiz zu Verhaltensänderungen in der Bevölkerung und eine Attraktivierung emissionsarmer Technologien darstellen. Werden die Mehrbelastungen jedoch – wie im Entwurf vorgesehen – zu einem hohen Grad ohnehin wieder ausgeglichen, kann dies aus Sicht des RH die beabsichtigte Anreizwirkung reduzieren.

#### 2.4.5 Entlastung von Gasöl für land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten

(1) In der Anlage 1 zum vorliegenden Gesetzesentwurf sind für Gasöle die THG-Emissionsfaktoren für CO<sub>2</sub>-Äquivalente angegeben. Diese betragen für Gasöl ohne Beimischung 2,67 kg/Liter und für Gasöl mit einer Beimischung biogener Stoffe von mehr als 6,6 % 2,5 kg/Liter. Daraus errechnen sich je Tonne CO<sub>2</sub>-Emissionsäquivalent eine Menge von 374,53 Liter Gasöl ohne Beimischung bzw. 400 Liter Gasöl mit einer Beimischung biogener Stoffe von mehr als 6,6 %.

Anhand der in § 10 derzeit vorgesehenen Ausgabewerte für die Jahre 2023 (35 EUR je Tonne), 2024 (40 EUR je Tonne) und 2025 (55 EUR je Tonne) errechnen sich daher rein aus den nationalen Emissionszertifikaten zusätzliche Belastungen für Gasöl ohne Beimischungen von 0,0935 EUR/Liter im Jahr 2023, 0,1202 EUR/Liter im Jahr 2024 und 0,1469 EUR/Liter im Jahr 2025. Für Gasöl mit einer Beimischung biogener Stoffe von mehr als 6,6 % ergeben sich Mehrbelastungen von 0,0875 EUR/Liter im Jahr 2023, 0,1125 EUR/Liter im Jahr 2024 und 0,1375 EUR/Liter im Jahr 2025.

Die in § 25 Abs. 3 als Mehrbelastung durch den anteiligen Ausgabewert für nationale Emissionszertifikate bezogen auf den Liter Gasöl angeführten Beträge für die Rückvergütung betragen lt. Entwurf im Jahr 2023 10,5 Cent/Liter, im Jahr 2024 13,5 Cent/Liter und im Jahr 2023 16,5 Cent/Liter. Sie enthalten neben dem anteiligen Zertifikatspreis auch die Umsatzsteuer bezogen auf die Mehrbelastung für Gasöl mit einer Beimischung biogener Stoffe von mehr als 6,6 %.

(2) Die entsprechende Berechnung liegt unter Berücksichtigung des beabsichtigten Beginns erst mit 1. Juli 2022 auch im Jahr 2022 zugrunde.

(3) Kritisch anzumerken ist, dass die Rückvergütungen gemäß § 25 Abs. 3 offensichtlich höher ausfallen sollen als die Teuerung aufgrund der Emissionszertifikate, obwohl in beiden Fällen von „Ausgabewert“ die Rede ist und daher die Beträge gleich hoch sein müssten. Bei näherer Betrachtung fällt auf, dass die Rückvergütungsbeträge gemäß § 25 Abs. 3 jeweils um genau 20 % höher sind als die tatsächlichen „Ausgabewerte“ gemäß § 10. Das legt nahe, dass die Land- und Forstwirte nicht nur die Teuerung aufgrund der Emissionszertifikate rückvergütet erhalten sollen, sondern zusätzlich auch die im Treibstoffverkaufspreis enthaltene Umsatzsteuer. Der Entwurf nimmt darauf nicht Bezug. Der RH empfiehlt daher, klarzustellen, ob die Erstattung gemäß § 25 Abs. 3 inklusive oder exklusive Umsatzsteuer erfolgen soll.

(4) Weiters ist kritisch darauf hinzuweisen, dass der Entwurf für alle Land- und Forstwirte eine (pauschale) Rückvergütung auch der anteiligen Umsatzsteuer vorzusehen scheint. Für all jene Land- und Forstwirte, die aufgrund der steuerlichen Bestimmungen zum Abzug der Vorsteuer berechtigt sind, würde damit jedoch eine sachlich nicht gerechtfertigte Begünstigung geschaffen, weil diese Umsatzsteuer doppelt erstattet werden würde (einmal über die Umsatzsteuerveranlagung als Vorsteuer und einmal über die Rückvergütung gemäß § 25 Abs. 3). Der RH empfiehlt daher, legislativ eine derartige Doppelbegünstigung auszuschließen.

#### 2.4.6 Finanzielle Bedeckung des Klimabonus

Neben den Entlastungsmaßnahmen des NEHG 2022 sollen die durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung verursachten finanziellen Mehrbelastungen durch die Einführung des Klimabonus für natürliche Personen (Klimabonusgesetz – **KliBG**, s. Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022 Teil II) kompensiert werden. Die Höhe des Klimabonus soll sich in den Jahren ab 2023 an der Entwicklung des CO<sub>2</sub>-Preises gemäß NEHG 2022, an den tatsächlichen Einnahmen des vorangegangenen Jahres sowie an den laufenden und künftigen Einnahmen gemäß NEHG 2022 orientieren. Bei Gegenüberstellung der in den jeweiligen Erläuterungen zum NEHG 2022 bzw. KliBG enthaltenen finanziellen Auswirkungen der Gesetzesvorhaben ist jedoch ersichtlich, dass die budgetierten Auszahlungen für den Klimabonus die

prognostizieren Einnahmen durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung nicht nur im Einstiegsjahr 2022<sup>2</sup>, sondern auch danach übersteigen:

	2022	2023	2024	2025
	in Tsd. EUR			
Klimabonusgesetz – finanzielle Auswirkungen auf den Bundeshaushalt laut Erläuterungen	-1.250.000	-1.300.000	-1.400.000	-1.500.000
Nationales Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022 – finanzielle Auswirkungen auf den Bundeshaushalt laut Erläuterungen gesamt	320.000	765.000	1.135.000	1.405.000
Pro Maßnahme:				
CO <sub>2</sub> -Bepreisung	500.000	1.000.000	1.400.000	1.700.000
Carbon Leakage	-75.000	-100.000	-125.000	-150.000
Härtefall-Regelung	-75.000	-100.000	-100.000	-100.000
Entlastung Landwirtschaft	-30.000	-35.000	-40.000	-45.000
Differenz Einnahmen NEHG 2022 – KliBG	-930.000	-535.000	-265.000	-95.000

#### 2.4.7 Beurteilung aus steuerrechtlicher Sicht

(1) Der RH hat in der Vergangenheit wiederholt auf die Notwendigkeit eines einfachen und einfach zu vollziehenden Steuerrechts aufmerksam gemacht. Der Entwurf zum NEHG 2022 erscheint angesichts der bereits vorhandenen Regelungsdichte und insbesondere im Hinblick auf die noch fehlenden Verordnungen, die für den rechtmäßigen Vollzug erforderlich sein werden, nicht als einfach zu vollziehen. Aufgrund der zahlreichen Verordnungsermächtigungen ist in Summe mit einer äußerst umfangreichen Rechtsmaterie zu rechnen. Aber nicht nur die Menge, sondern auch die konkreten Inhalte tragen zur Komplexität bei, so etwa die Bestimmungen über den Preisstabilitätsmechanismus (§ 10), über mehrere unterschiedlich zu behandelnde „Phasen“ (§§ 9 ff.) oder über die „Energiekostendimension“ und die „Zusatzkostendimension“ (§ 27). Dennoch soll all dies bloß dem in § 1 formulierten Ziel einer „Reduktion von Treibhausgasemissionen“ dienen.

(2) Der Vollzug wird für die Behörden noch zusätzlich dadurch verkompliziert, dass „mit der Vollziehung der Marktphase gemäß § 9 Z 2 die Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie sowie der Bundesminister für Finanzen gemeinsam betraut“ werden sollen (§ 33 Abs. 2). Es ist demnach geplant, dass zwei Ressorts – gleichwertig – für den Vollzug einer Maßnahme zuständig sein sollen.

<sup>2</sup> in dem der Klimabonus für das ganze Jahr gewährt wird, die CO<sub>2</sub>-Bepreisung aber erst mit Juli einsetzt

(3) Der Entwurf enthält Bestimmungen mit unterjährigen Angaben:

- § 2 Abs. 3 – 13. Februar 2023;
- § 9 – Juli 2022;
- § 12 Abs. 2 – 15. November 2022, 15. Mai 2023, 31. Juli 2023, 31. Juli 2024;
- § 13 Abs. 2 – 1. Juni 2022, 1. Juli 2022;
- § 16 Abs. 1 – 1. April 2024, 1. April 2025;
- § 31 Abs. 1 – 30. Juni 2022;
- § 34 Abs. 1 und 2 – Inkrafttreten mit 31. März 2022.

In diesem Zusammenhang ist nicht nachvollziehbar, warum Emissionszertifikate für das Kalenderjahr 2022 ab dem 15. November 2022 und für das Kalenderjahr 2023 ab dem 15. Mai 2023 erworben oder zurückgegeben werden können (§ 12 Abs. 1), hingegen für das Kalenderjahr 2024 ab dem 1. April 2024 und für das Kalenderjahr 2025 ab dem 1. April 2025 (§ 16 Abs. 1). Der vorgelegte Entwurf enthält keine Anhaltspunkte für die Notwendigkeit von unterjährigen Angaben. Erfahrungsgemäß ist die unterjährige Einführung oder Änderung von Rechtsgrundlagen mit einem erheblichen Aufwand sowohl für die Abgabepflichtigen als auch für die Verwaltung verbunden.

(4) Positiv beurteilt der RH die vorgesehene Pflicht zur Evaluierung bis zum 15. Dezember 2024 (§ 19 Abs. 1). Damit berücksichtigt das BMF dem Grunde nach die Empfehlung des RH, Steuerbefreiungen befristet vorzusehen, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind (siehe etwa „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht, Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2018/4, TZ 2).

(5) Sofern die Bestimmungen zur Bagatelleschwelle (§ 21) nicht greifen (eine Tonne CO<sub>2</sub>-Äquivalente für ein Zertifikat um 30 EUR quartalsweise ab 07/2022 entsprechen 400 Litern Gasöl mit biogener Beimischung), könnte sich in solchen Fällen die Notwendigkeit von Festsetzungen mittels Bescheid (§ 6 Abs. 4) ergeben, die nach Ansicht des RH zu verwaltungsaufwendigen Verfahren durch die neue Behörde führen wird. Näheres ist ohne die noch ausstehenden Verordnungen nicht abzusehen.

(6) Der RH hat in seinem Bericht „System der Erhebung der Verbrauchsteuern“, Reihe Bund 2016/15 bezüglich der Mineralölsteuer auf eine im Vergleich zu anderen EU-Mitgliedstaaten weitreichende Umsetzung von Steuerbegünstigungen – Steuervorteil von Diesel gegenüber Benzin, differenzierte Besteuerung je nach Anteil von Schwefel, Blei oder zugesetzten biogenen Stoffen (sogenannte Spreizung), Begünstigung von gekennzeichnetem Gasöl (Heizöl extra leicht) – verwiesen und eine Reduzierung der Steuerbegünstigungen empfohlen. Begünstigungen sollten evaluiert werden, um umfassend zu beurteilen, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden und ob die Beibehaltung noch erforderlich und zum Verwaltungs- und Kontrollaufwand angemessen sind. Alternativ zu den indirekten steuerlichen Förderungen wären auch direkte Förderungen oder eine Erweiterung ökologischer Vorgaben zu evaluieren (TZ 20). Der RH verwies dazu auch auf die Problematik des erhöhten Kontrollaufwandes bei gekennzeichnetem Gasöl und bei der Umsetzung der Nachhaltigkeitsverordnung für Biokraftstoffe (TZ 21).

Er stellte in seinem Bericht auch den beträchtlichen Umfang der Begünstigungen, insbesondere für Luftfahrt- und Schiffbetriebsstoffe, dar und bemängelte die immer noch fehlende Evaluierung der zehn Jahre nach der unbefristeten Einführung zur Markteinführung noch geltenden Maßnahmen für biogene Treibstoffe (TZ 22).

(7) Im Rahmen der „System der Erhebung der Verbrauchsteuern; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2020/6, stellte der RH fest, dass weiterhin ein hohes Volumen an Steuerbegünstigungen mit dementsprechendem Kontrollaufwand bestand, aber bis zu diesem Zeitpunkt keine Evaluierung erfolgt war. Kritisch merkte er den Rückgang der Kontrollmaßnahmen im Bereich der Mineralölsteuer und das damit gestiegene Risiko des Missbrauchs von Steuerbegünstigungen an, und empfahl, angemessene Ressourcen zur Verfügung zu stellen.

Wie die Erläuterungen zu § 23 ausführen, sollen die Befreiungstatbestände der Energieabgaben auch im NEHG 2022 aufgenommen werden, weil davon auszugehen ist, dass das nationale System – jedenfalls in der Fixpreisphase – den Vorgaben der EU-Energiebesteuerungsrichtlinie entsprechen muss, und damit die verpflichtenden Befreiungsbestimmungen vorzusehen sind.

Gemäß § 19 Abs. 1 soll im Rahmen einer Evaluierung bis 15. Dezember 2024 die Notwendigkeit der Aufrechterhaltung dieser Befreiungen insbesondere auch im Hinblick auf eine allfällige Änderung (siehe Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der Rahmenvorschriften der Union zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – COM (2021) 563 final) sowie einer daraus abgeleiteten Anpassung der nationalen Energieabgaben geprüft werden. Die technische Ausgestaltung und die organisatorische Durchführung des Vollzuges der Befreiungen sollen durch eine Verordnung geregelt werden.

### 3. Zur Darstellung der finanziellen Auswirkungen

#### 3.1 Unklare Zieldefinitionen

- Die Zielerreichung zum Ziel 2 (Grundfreibetrag, S. 6) wird wie folgt formuliert: *„Das Ziel ist erreicht, wenn das Volumen an steuermindernd geltend gemachtem Grundfreibetrag im Vergleichszeitraum zum Evaluierungszeitpunkt wesentlich über dem Ausgangszustand liegt.“*

Der RH weist kritisch darauf hin, dass damit eine Mengenangabe unbestimmt formuliert wird und auch in der Wirkungsorientierten Folgenabschätzung (**WFA**) nicht erläutert wird, was unter „wesentlich“ in diesem Zusammenhang zu verstehen ist.

Das Gleiche gilt für eine weitere Zielformulierung zum Ziel 2 (geförderte Ökostromanlagen, S. 7): *„Das Ziel ist erreicht, wenn die Anzahl der (geförderten) Ökostromanlagen zum Evaluierungszeitpunkt wesentlich über der Anzahl des Ausgangszustandes liegt.“*

- Die Zielerreichung zum Ziel 3 (THG–Emissionen, S. 7) wird wie folgt formuliert: „Das Ziel ist erreicht, wenn die Emissionen der vom nationalen Emissionshandelssystemen (**NEHS**) umfassten non–ETS–Sektoren im Jahr 2025 um 1,5 Mio. Tonnen im Vergleich zu einem Baseline–Szenario ohne CO<sub>2</sub>–Bepreisung gesunken sind. Die bis 2025 erfolgte Treibhausgas–Reduktion ist dabei mit dem im Aufbauplan gesetzten Reduktionsziel von 2,6 Mio. Tonnen CO<sub>2</sub>–Äquivalent pro Jahr zum Zieljahr 2030 kompatibel.“

Der RH hält kritisch dazu fest, dass sowohl die WFA als auch die Erläuterungen keine nachvollziehbaren Angaben zum „Baseline–Szenario“ und auch keine näheren Ausführungen zum Inhalt des „Aufbauplans“ enthalten.

### 3.2 Maßnahmen

**Maßnahme 1 – Senkung der Tarifstufen im EStG 1988** (S. 7 f.): Das Vorhaben trägt laut den Erläuterungen zum Wirkungsziel „Das Abgabensystem setzt positive Erwerbsanreize zur Erhöhung der Erwerbstätigenquote“ der Untergliederung 16 Öffentliche Abgaben im Bundesvoranschlag des Jahres 2021 bei.

Der RH hatte in seinem Bericht „Genderaspekte im Einkommensteuerrecht mit dem Schwerpunkt Lohnsteuer; Follow–up–Überprüfung“, Reihe Bund 2020/33, TZ 3 wiederholt empfohlen, auf Basis der vorliegenden Expertenvorschläge auf die Umsetzung jener konkreten steuerlichen Maßnahmen hinzuwirken, die geeignet sind, negative Erwerbsanreize abzubauen und positive Erwerbsanreize zu setzen, um damit all jene Hebel zu nutzen, die ihm zur Erreichung seines Gleichstellungsziels in der UG 16 zur Verfügung stehen.

Die weitere Senkung der Steuersätze stellt nach Ansicht des RH einen positiven Anreiz dar, die Erwerbstätigkeit auszudehnen. Unerledigt bleibt weiterhin der Abbau negativer Erwerbsanreize durch Beseitigung jener konkreten steuerlichen Begünstigungen, die eine ungleiche Verteilung förderten, insbesondere des Alleinverdienerabsetzbetrags und der steuerlichen Begünstigung von Überstunden und Zulagen gemäß § 68 EStG 1988.

Die im Regierungsprogramm und der Stellungnahme des BMF (vgl. „Genderaspekte im Einkommensteuerrecht mit dem Schwerpunkt Lohnsteuer; Follow–up–Überprüfung“, Reihe Bund 2020/33, TZ 3.3) angekündigte Neukodifizierung des Einkommensteuergesetzes, bei der auch genderspezifische Themen und dabei insbesondere Maßnahmen zum Abbau negativer Erwerbsanreize auf fachlicher Ebene geprüft werden sollen, erfolgt durch dieses Gesetzesvorhaben nicht.

**Maßnahme 3 – Begünstigung für Mitarbeitergewinnbeteiligungen** (S. 8): Die in der WFA angegebenen Zahlen können nicht nachvollzogen werden. In der integrierten Lohn– und Einkommensteuerstatistik wird von 4,6 Mio. Arbeitnehmern ausgegangen. Demgegenüber sollen gemäß der WFA „bis zu 300.000 Arbeitnehmer von der Einführung des Freibetrages für Mitarbeitergewinnbeteiligungen“ profitieren (S. 6). Es ist nicht erkennbar, woraus sich diese Zahlenangabe ableitet und ob sie für die Berechnung der finanziellen Auswirkungen heran-

gezogen wurden. Ebenso fehlen nachvollziehbare Angaben zu den angenommenen jährlichen Steigerungen der Mindereinnahmen von 50 Mio. EUR im Jahr 2022 bis zu 125 Mio. EUR im Jahr 2025.

**Maßnahme 5 – Senkung des Körperschaftsteuersatzes** (S. 8): Das BMF nimmt bei der Beschreibung der Maßnahme Bezug auf den internationalen Vergleich der Körperschaftsteuersätze und sieht hier einen Bedarf zur Senkung. Die tatsächliche Steuerbelastung errechnet sich aber im Einzelfall nicht nur auf Basis der Steuersätze, sondern zusätzlich aus der vorgelagerten Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage. Auf diesen Aspekt geht das BMF nicht ein.

**Maßnahme 6 – Geringwertige Wirtschaftsgüter** (S. 9): Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb von dieser Maßnahme „rund 500.000 Unternehmen“ profitieren sollen (S. 2). Zum Vergleich: Die Statistik Österreich veröffentlichte im April 2021 ihre „Statistik der Umsatzsteuer“ mit den Ergebnissen der Veranlagung 2018. Darin weist sie insgesamt 694.525 steuerpflichtige Unternehmen aus (S. 53).

Ebenso wenig ist nachvollziehbar, wie sich die Mindereinnahmen für 2024 (150 Mio. EUR) und für 2025 (100 Mio. EUR) berechnen (S. 2) und weshalb das Investitionsvolumen für geringwertige Wirtschaftsgüter genau im dargestellten Ausmaß von 2024 zum Folgejahr abnehmen soll.

**Maßnahme 7 – Erhöhung des Grundfreibetrages beim Gewinnfreibetrag** (S. 9): Das BMF sieht für Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, ein Äquivalent für die Senkung des Körperschaftsteuersatzes vor, indem der Grundfreibetrag beim Gewinnfreibetrag erhöht werden soll. Kritisch anzumerken ist, dass es einer solchen Maßnahme auf Basis dieser Begründung kaum bedarf, profitieren diese einkommensteuerpflichtigen Unternehmen bzw. im Fall von Mitunternehmerschaften deren Gesellschafterinnen bzw. Gesellschafter doch in vollem Ausmaß auch von der Maßnahme 1, nämlich der Senkung der zweiten und dritten Tarifstufe der Einkommensteuer.

Weiters sind die Mindereinnahmen von jährlich 50 Mio. EUR ab 2023 nicht nachvollziehbar. Berechnungen auf Basis des Entwurfs ergeben eine Gewinnreduktion im Ausmaß von 600 EUR pro Jahr und Unternehmen. Aufgrund der progressiven Einkommensbesteuerung errechnet sich in weiterer Folge eine Steuerersparnis zwischen 120 EUR (bei einem Grenzsteuersatz von 20 %) und 330 EUR (bei einem Grenzsteuersatz von 55 %). Die WFA geht davon aus, dass von dieser Maßnahme „potenziell rund 500.000 Steuerpflichtige“ profitieren sollen (S. 14). Abgesehen davon, dass auch hier nicht erkennbar ist, woraus sich diese Zahlenangabe ableitet, würden sich damit jährliche Mindereinnahmen zwischen 60 Mio. EUR und 165 Mio. EUR errechnen. Die angenommenen Mindereinnahmen von 50 Mio. EUR erscheinen daher als zu niedrig beziffert.

**Maßnahme 8 – Investitionsfreibetrag und Maßnahme 15 – Steuerliche Förderung ökologischer Maßnahmen** (S. 11): Die Wiedereinführung des Investitionsfreibetrages und die Einführung einer neuen Sonderausgabe („*Steuerliche Förderung für den Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem und für die thermische Sanierung von Gebäuden*“) werden zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand führen:

- Programmierungsaufwand für die Steuererklärungen und die Steuerberechnungsprogramme,
- Adaptierung der Transparenzdatenbank,
- (stichprobenartige) Kontrollen der angesetzten Sonderausgaben,
- Adaptierung der Kriterien für die Auswahl von Kontrollen der Steuererklärungen.

Diese Mehrkosten sind in der WFA nicht ausgewiesen.

**Maßnahme 16 – Gesetzliche Regelung für die Besteuerung von Kryptowährungen** (S. 11): „*Die Steuerpflicht für Einkünfte aus Kryptowährungen soll mit 1. März 2022 in Kraft treten und erstmals auf Kryptowährungen anzuwenden sein, die nach dem 28. Februar 2021 angeschafft wurden. Die Verpflichtung zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer soll erst für Kapitalerträge vorgesehen werden, die nach dem 31. Dezember 2022 anfallen. Den Abzugsverpflichteten soll es jedoch freistehen, für im Kalenderjahr 2022 anfallende Kapitalerträge freiwillig eine Kapitalertragsteuer einzubehalten.*“ Das BMF erwartet sich Mehreinnahmen von 5 Mio. EUR im Jahr 2023, 20 Mio. EUR im Jahr 2024 und 30 Mio. EUR im Jahr 2025.

Die WFA enthält keine Angaben zur Herleitung dieser Beträge, weshalb diese nicht plausibel nachvollzogen werden können. Weiters sind in der WFA „*die mit der Umsetzung der Entlastungsmaßnahmen und der Einführung einer Abzugsteuer für die Besteuerung von Kryptowährungen verbundene notwendige technische Adaption des bestehenden IT-Systems*“ verbundenen Kosten gesamthaft dargestellt (S. 20). Dadurch ist nicht erkennbar, mit welchen Kosten allein für die technischen Adaptionen im Bereich der Abzugsteuer für Kryptowährungen zu rechnen ist. Die Angaben in der WFA sind daher diesbezüglich nicht nachvollziehbar.

### 3.3 Körperschaftsteuergesetz 1988 und Umgründungssteuergesetz

Laut Ausführungen in der WFA soll die Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes die Standortattraktivität und die Wettbewerbsfähigkeit im internationalen Vergleich erhöhen sowie weitere Impulse für den Aufschwung nach der COVID–19–Krise setzen. Von der Senkung sollen potenziell bis zu 150.000 österreichische Unternehmen profitieren. Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 24 % im Jahr 2023 bzw. auf 23 % ab dem Jahr 2024 soll unter Berücksichtigung der Veranlagungsverzögerung zu Mindereinnahmen i.H.v. 300 Mio. EUR im Jahr 2024 und 700 Mio. EUR im Jahr 2025 führen.

Die WFA macht keine näheren Angaben zur Herleitung dieser Zahlen. Die Darstellung in der WFA ist somit aufgrund der Angaben in der WFA nicht nachvollziehbar.

### 3.4 Umsatzsteuergesetz

Die Verkürzung des Vorsteuerberichtigungszeitraums bei gemeinnützigem Wohnbau soll die Eigentumsbildung fördern. Die laufenden Auswirkungen durch diese Maßnahme werden mit zu erwarteten Mindereinnahmen i.H.v. 8 Mio. EUR im Jahr 2023 beziffert und in den darauffolgenden Jahren 2024 und 2025 sollen diese um jeweils weitere 2 Mio. EUR ansteigen.

Die WFA enthält keine Angaben zur Herleitung dieser Zahlen; die Darstellung ist somit nicht nachvollziehbar.

### 3.5 Nationales Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022

Da „aufgrund der Zusammenführung verschiedener organisatorischer und technischer Systeme für die Abwicklung des nEHS eine eigene Behörden-, Organisations- und IT-Infrastruktur notwendig ist“, würde laut WFA (S. 17 ff.) für den Vollzug des neuen Nationalen Emissionszertifikatesgesetzes 2022 ein Personalaufwand von bis zu 65 Vollbeschäftigungsäquivalente (**VBÄ**) im Jahr 2025 erforderlich sein. Diese 65 VBÄ verteilen sich mit 15 VBÄ auf das BMF und mit weiteren 50 VBÄ auf den „nachgeordneten Bereich“. Weder für das Personal im BMF noch für den nachgeordneten Bereich enthält die WFA Angaben über die Berechnung dieses hohen Personalmehrbedarfs. Die Angaben sind daher nicht nachvollziehbar. Überdies fehlen Angaben darüber, weshalb überhaupt ein neues Amt im nachgeordneten Bereich des BMF geschaffen werden soll (siehe auch die Ausführungen zu den inhaltlichen Anmerkungen).

Die Erläuterungen geben insbesondere keine Auskunft darüber, ob es dadurch zu effektiven Personalaufnahmen oder zu Umschichtungen aus dem bestehenden Personal kommen soll. Da das BMF bereits im Jahr 2022 mit 28 VBÄ rechnet, ist weiters unklar, wie bis dahin ein allenfalls neu aufgenommenes Personal nach einer sicherlich erforderlichen, aber in zeitlicher Hinsicht nicht bekannten Einschulungsphase bereits voll einsetzbar sein soll, noch dazu, wo es sich – entsprechend der Darstellung auf S. 18 – nicht um Einstiegs-Verwendungsgruppen, –Funktionsgruppen und –Dienstklassen handelt.

### 3.6 Finanzielle Auswirkungen

Hinsichtlich der finanziellen Bedeckung des Klimabonus ist grundsätzlich festzuhalten, dass sowohl die Höhe der Auszahlungen für den Klimabonus als auch die angegebene Höhe der Einnahmen aus der CO<sub>2</sub>-Bepreisung aufgrund ihrer Abhängigkeit von verschiedenen, schwer einschätzbaren Faktoren mit Unsicherheit belastet sind. Darüber hinaus ist kritisch darauf hinzuweisen, dass in der Vorausschau die Ausgaben für den Klimabonus die Einnahmen durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung – abzüglich der geplanten Ausnahmeregelungen – übersteigen; zwischen 930 Mio. EUR im Jahr 2022 und noch 95 Mio. EUR im Jahr 2025.

Die finanziellen Auswirkungen auf den Finanzierungshaushalt (Bund, Länder und Gemeinden) des geplanten Ökosozialen Steuerreformgesetzes (Maßnahmen des Teil I inklusiver regionaler Klimabonus und Senkung der Krankenversicherungsträger der Teile II und III) belaufen sich zwischen rd. 0,6 Mrd. EUR im Jahr 2022 und rd. 3,4 Mrd. EUR im Jahr 2025.

Dadurch verringern sich auch die bis 2025 im Rahmen des Finanzausgleichs an die Länder fließenden Beträge auf bis zu rd. 1 Mrd. EUR, jene an die Gemeinden auf bis zu rd. 580 Mio. EUR

### 3.7 Zusammenfassung

Zusammenfassend hält der RH zur Darstellung der finanziellen Auswirkungen fest, dass die Zahlen und Daten in der WFA teilweise nicht hergeleitet bzw. nicht nachvollziehbar ermittelt sind oder teilweise fehlen.

Mangels plausibel nachvollziehbarer Darstellung und mangels vollständiger Angabe der zu erwartenden zusätzlichen finanziellen Auswirkungen entsprechen sie nicht den Anforderungen des § 17 BHG 2013 und der hierzu ergangenen WFA–Finanzielle–Auswirkungen–Verordnung, BGBl. II Nr. 490/2012.

## 4. Empfehlungen aus Berichten des RH

Zu den oben angesprochenen Kritikpunkten hat der RH zahlreiche Aussagen getroffen. Aus Anlass der vorliegenden Begutachtung erinnert er daher an Empfehlungen aus den nachfolgend aufgezählten Berichten, die vom gegenständlichen Entwurf nicht erfasst sind. Eine Berücksichtigung dieser allgemeinen Empfehlungen auch im vorliegenden Entwurf könnte zu einer verbesserten Erreichung der mit dem Entwurf verfolgten Ziele wie etwa Klimaschutz, Ökologisierung und Vereinfachung des Steuerrechts beitragen:

### **„Klimaschutz in Österreich – Maßnahmen und Zielerreichung 2020“, Reihe Bund 2021/16**

- Das BMF und das BMK sollten auf eine unmittelbare Nachbesserung und Präzisierung des Nationalen Energie– und Klimaplanes hinwirken, um den Vorgaben der Governance–Verordnung und den Empfehlungen der Europäischen Kommission zu entsprechen. Dabei wäre insbesondere sicherzustellen, dass die Klimaziele des Übereinkommens von Paris betreffend die Treibhausgas–Reduktion im Nicht–Emissionshandelsbereich für 2030 erfüllt werden können; dies auch vor dem Hintergrund der bedeutenden finanziellen Auswirkungen im Falle einer Nichterreichung. (TZ 8)
- Das BMF und das BMK sollten die Maßnahmen in den Verhandlungen zwischen Bund und Ländern zur Erstellung neuer Maßnahmenprogramme nach ihrer erwarteten Treibhausgas–Reduktionswirkung und im Sinne einer Kosten–Nutzen–Abschätzung priorisieren. (TZ 20, TZ 21)
- Das BMF sollte im Hinblick auf die Klimaziele für 2030 eine Ökologisierung des Steuerrechts auf Basis wissenschaftlicher Erkenntnisse in Angriff nehmen. (TZ 21)

**„Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2018/4**

- Das BMF sollte darauf hinwirken, dass Steuerbegünstigungen im Einkommensteuerrecht künftig nur mehr befristet gewährt werden, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind. Bestehende Begünstigungen wären ebenso zu evaluieren. (TZ 2)
- Das BMF sollte die Wirkungen jeder einzelnen Begünstigung im Einkommensteuerrecht – im Sinne einer zu schaffenden Begriffsdefinition – jährlich nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte erheben und im Sinne von mehr Transparenz dem Nationalrat detailliert berichten. (TZ 3)
- Das BMF sollte auch für die – bereits bestehenden – Begünstigungen im Einkommensteuerrecht qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festlegen. Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung zu überprüfen, aktiv zu steuern und um gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können. (TZ 4)
- Das BMF sollte in einem Gesamtkonzept festlegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. Dabei wäre regelmäßig und umfassend zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden, ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht und wie gegebenenfalls unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können. Über die erzielten Ergebnisse wäre dem Nationalrat umfassend Bericht zu erstatten. (TZ 5)
- Das BMF sollte die bestehenden Begünstigungen kritisch durchforsten sowie evaluieren und auf dieser Grundlage – angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmeherausfälle – unter Berücksichtigung der beabsichtigten Wirkungen auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinwirken. (TZ 5)
- Das BMF sollte auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht hinwirken. Dies würde den Bürgerinnen und Bürgern die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen. (TZ 6)
- Das BMF sollte darauf hinwirken, dass Gesetzesbestimmungen möglichst klar und eindeutig anwendbar formuliert werden, um aufwendige Verfahren für die Bürgerinnen und Bürger und die Finanzverwaltung zu vermeiden. (TZ 6)
- Das BMF sollte aus der Sicht des Risikomanagements eine Vereinfachung des Steuerrechts und den Wegfall komplexer steuerlicher Begünstigungen anstreben. (TZ 6)

**„Energiebesteuerung in Österreich; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2009/6**

- Das BMF sollte auf die Umsetzung der von der Energiesteuerrichtlinie der EU eingeräumten Möglichkeiten für eine ökologische Ausrichtung der Energieabgaben hinwirken. (TZ 3)

**„System der Erhebung der Verbrauchsteuern; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2020/6**

- Im Hinblick auf den Kontroll- und Verwaltungsaufwand für die Zollämter, auf das aufgezeigte Malversationspotenzial sowie auf Kosten-Nutzen-Überlegungen wäre zu evaluieren, ob die bestehenden Mineralölsteuerbegünstigungen und die Vielzahl an Steuersätzen weiter erforderlich sind. Gegebenenfalls wären Alternativen zu den indirekten steuerlichen Förderungen – wie direkte Förderungen oder eine Erweiterung bzw. Anpassung ökologischer Vorgaben – zu entwickeln und entsprechende Gesetzesentwürfe vorzubereiten. (TZ 7)
- Angesichts des hohen Volumens der derzeit bestehenden Steuerbegünstigungen wären angemessene Ressourcen zur Verfügung zu stellen, um die notwendigen risikoadäquaten Kontrollen im Hinblick auf die Anspruchsvoraussetzungen für Steuerbegünstigungen gewährleisten zu können. (TZ 7)
- Nunmehr 15 Jahre nach Einführung biogener Treibstoffe wäre zu evaluieren, ob noch die Notwendigkeit einer Steuerbegünstigung als zusätzliche flankierende Maßnahme zur Unterstützung von Biokraftstoffen besteht. In eine Evaluierung wäre auch die Frage einzubeziehen, ob die beabsichtigte Wirkung nicht besser durch direkte Förderungen anstelle einer steuerlichen Begünstigung erreicht werden kann. (TZ 8)

**„Gendaspekte im Einkommensteuerrecht mit dem Schwerpunkt Lohnsteuer“, Reihe Bund 2017/52**

- Die steuerlichen Begünstigungen wären gezielt daraufhin zu evaluieren, inwieweit sie negative Erwerbsanreize für Frauen setzten oder erhöhten. In der Folge wäre darauf hinzuwirken, die so identifizierten steuerlichen Begünstigungen durch Maßnahmen im Sinne des Ziels der besseren Verteilung der Erwerbsarbeit und der unbezahlten Arbeit zu ersetzen. (TZ 6)
- In einem Gesamtkonzept wäre festzulegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. In diesem Konzept wäre die Wirkung auf das Gleichstellungsziel der UG 16 zu berücksichtigen. (TZ 6)
- Die Auswirkungen des Grundfreibetrags auf das Gleichstellungsziel der UG 16 wären, vor allem im Hinblick auf die Erhöhung der Erwerbstätigkeit der Frauen, zu evaluieren. Zur Herbeiführung einer sachgerechten Lösung wären die Sozialversicherungsbeiträge und die Transferzahlungen in die Überlegungen einzubeziehen. (TZ 6)

### **„Genderaspekte im Einkommensteuerrecht mit dem Schwerpunkt Lohnsteuer; Follow-up-Überprüfung“, Reihe Bund 2020/33**

- Auf Basis der vorliegenden Expertenvorschläge wäre auf die Umsetzung jener konkreten steuerlichen Maßnahmen hinzuwirken, die geeignet sind, negative Erwerbsanreize abzubauen und positive Erwerbsanreize zu setzen, um damit all jene Hebel zu nutzen, die dem BMF zur Erreichung seines Gleichstellungsziels der UG 16 Öffentliche Abgaben zur Verfügung stehen. (TZ 3)
- Es wäre eine Evaluierung durchzuführen, inwieweit der Familienbonus Plus – besser als die beseitigten Maßnahmen Kinderfreibetrag und Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten – geeignet ist, die beabsichtigte Wirkung des Gleichstellungsziels der Untergliederung 16 (gleichmäßigere Verteilung der Erwerbsarbeit und der unbezahlten Arbeit zwischen Frauen und Männern) zu erreichen. (TZ 4)
- Es wäre auf die Umsetzung geeigneter Maßnahmen zur Verringerung des Gender pay gap hinzuwirken. (TZ 5)
- Die steuerlichen Maßnahmen im Hinblick auf die Gleichstellung von Frauen und Männern wären mit Transferleistungen und Familienförderungen abzustimmen. (TZ 8)

### **„Kapitalertragsteuer–Erstattungen nach Dividendenausschüttungen“, Reihe Bund 2018/35**

- Die sektionsweise Trennung der Zuständigkeiten im Bundesministerium für Finanzen für die Steuerlegistik und den Steuervollzug wäre zu evaluieren; jedenfalls wäre eine wirksame Abstimmung zwischen beiden Bereichen vorzunehmen, um der steigenden Komplexität des Steuerrechts und dem damit verbundenen ressourcenaufwendigen Steuervollzug wirksam entgegensteuern zu können. (TZ 20)

## **5. Abschließende Feststellungen**

Der RH weist abschließend nochmals auf die inhaltliche Bedeutung der vorgeschlagenen Neuregelungen und Änderungen für zukünftige Herausforderungen hin, wobei etwa die im Entwurf enthaltenen Regelungen zur CO<sub>2</sub>-Bepreisung, der Besteuerung von Kryptowährungen sowie die Regelungen zu Familienbonus Plus und Kindermehrbetrag, zu den Tarifsteuersenkungen der Lohn- und Einkommensteuer und zur Senkung des Körperschaftsteuersatzes zu erwähnen sind.

Unter Hinweis auf die Höhe der für die Ziele des Entwurfs vorgesehenen Gesamtkosten sowie der insgesamt mit dem Entwurf verbundenen finanziellen Auswirkungen regt der RH an, Ergänzungen des Entwurfs und der Erläuterungen entsprechend seinen oben angeführten Bemerkungen vorzunehmen.

Dies insbesondere vor dem Hintergrund

- der bei der Regelung zum Klimabonus fehlenden Anreize zur Verringerung des Verbrauchs fossiler Energie,
- der mit den steuerrechtlichen Maßnahmen vorgesehenen weiteren – unbefristeten – Begünstigungen und
- des im Entwurf vorgesehenen teilweisen Verzichts auf Besteuerungsrechte im Bereich Kryptowährungen.

Dabei wird unter Hinweis auf die Empfehlungen des genannten Berichts des RH („Klimaschutz in Österreich – Maßnahmen und Zielerreichung 2020“, Reihe Bund 2021/16) nochmals auf das Erfordernis hingewiesen, die für die Erreichung der Klimaziele 2030 bzw. 2050 weiteren erforderlichen wirksamen Maßnahmen zur Reduktion der Treibhausgas-Emissionen rasch einzuleiten. In diesem Zusammenhang verweist der RH auch auf seine umfassende Stellungnahme zum Teil II des Entwurfs zum Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022, der die Einführung des Klimabonus vorsieht.

Diesbezüglich erinnert der RH auch noch an Empfehlungen aus seinen Prüfungen, die vom gegenständlichen Entwurf nicht erfasst sind. Eine Berücksichtigung dieser allgemeinen Empfehlungen auch im vorliegenden Entwurf könnte zu einer verbesserten Erreichung der mit dem Entwurf verfolgten Ziele wie etwa Klimaschutz, Ökologisierung und Vereinfachung des Steuerrechts beitragen.

Abschließend verweist der RH auf seine Stellungnahme zum Teil III des Entwurfs zum Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 in Bezug auf Änderungen im Sozialversicherungsrecht, in der er kritisch die Erhöhung der Komplexität des Vollzugs im Bereich der Krankenversicherungsbeiträge festhält.

Von dieser Stellungnahme wird eine Ausfertigung dem Präsidium des Nationalrates sowie dem Bundesministerium für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie übermittelt.

Mit freundlichen Grüßen

Die Präsidentin:  
Dr. Margit Kraker

F.d.R.d.A.:  
Daniela Pristusek

