

Diplomarbeit

zur Erlangung des akademischen Grades

Magistra der Rechtswissenschaften

an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Karl-Franzens-Universität Graz

über das Thema

Rechtsverbindliche Steuerauskünfte in Österreich unter Berücksichtigung des automatischen Informationsaustausches

vorgelegt von

Jacqueline Edelsbrunner

1010361

Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz

Begutachterin: **Univ.-Prof.ⁱⁿ Dr.ⁱⁿ Tina Ehrke-Rabel**

Graz, Juli 2016

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den benutzten Quellen wörtlich und inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen inländischen oder ausländischen Prüfungsstelle vorgelegt und noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Jacqueline Edelsbrunner

Graz, im Juli 2016

Anmerkung

Zur Erleichterung der Lesbarkeit dieser Diplomarbeit wurde auf die Verwendung sowohl der weiblichen als auch männlichen Form verzichtet. Begriffe, die auf beiderlei Geschlecht zur Anwendung kommen könnten, sind daher geschlechtsneutral zu verstehen.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	VI
I Einleitung	1
II Der Auskunftsbescheid nach § 118 BAO	3
1 Allgemeines über den Auskunftsbescheid.....	3
2 Die Bedeutung von rechtsverbindlichen Auskünften im Rechts- und Wirtschaftsleben.....	4
2.1 Das Bedürfnis nach Rechts- und Planungssicherheit.....	4
2.2 Die Rechtslage vor Einführung des Auskunftsbescheides	4
2.3 Die Entwicklung von rechtsverbindlichen Auskünften.....	6
2.4 Positive Auswirkungen einer rechtsverbindlichen Auskunft.....	6
2.4.1 Die Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit.....	6
2.4.2 Stärkung der Tax Compliance.....	7
2.4.3 Stärkung des Standorts Österreich	7
2.4.4 Verwaltungsentlastung	7
2.4.5 Frühwarnsystem für ungewollte Steuergestaltungen	8
2.4.6 Kosteneinsparungspotential.....	8
3 Das Verhältnis zu anderen abgabenrechtlichen Auskünften	9
4 Gegenstand des Auskunftsbescheides.....	10
5 Der Antrag	12
5.1 Antragslegitimation	12
5.2 Formerfordernisse	13
5.3 Inhaltserfordernisse	13
5.3.1 Überblick	13
5.3.2 Der maßgebliche Sachverhalt.....	13
5.3.3 Das besondere Interesse	16
5.3.4 Der Rechtsbereich gemäß § 118 Abs 4 lit c bis e BAO	18
5.3.5 Die für die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages maßgebenden Angaben.....	19
5.3.6 Zweckmäßige Angaben.....	19
6 Zuständigkeit	19
7 Das Verfahren zur Erlassung eines Auskunftsbescheides.....	21
7.1 Vorbemerkung.....	21
7.2 Formelle Prüfung	22
7.3 Materielle Prüfung.....	23

8 Form und Inhalt des Auskunftsbeseides	23
8.1 Form des Auskunftsbeseides	23
8.2 Inhalt des Auskunftsbeseides	24
8.2.1 Überblick	24
8.2.2 Der Spruch.....	24
8.2.3 Die Begründung	25
9 Wirkungen des Auskunftsbeseides	26
9.1 Grundsätzliches.....	26
9.2 Die Bindungswirkung gegenüber der bescheiderlassenden Behörde.....	26
9.3 Die Bindungswirkung gegenüber anderen Behörden und Gerichten	27
9.4 Die Bindungswirkung gegenüber dem Abgabepflichtigen.....	28
9.5 Grenzen der Bindungswirkung	31
9.5.1 Erlöschen der Bindungswirkung durch Änderung der Rechtslage	31
9.5.2 Die Rechtswidrigkeit von Auskunftsbeseiden.....	31
10 Rechtsschutz	32
10.1 Überblick.....	32
10.2 Ordentliche Rechtsmittel	33
10.2.1 Die Bescheidbeschwerde.....	33
10.2.2 Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof.....	37
10.2.3 Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof	38
10.2.4 Die Säumnisbeschwerde und der Fristsetzungsantrag	38
10.3 Sonstige Maßnahmen	39
10.3.1 Die Aufhebung und Änderung des Auskunftsbeseides gemäß § 118 Abs 9 BAO.....	39
10.3.2 Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	42
11 Der Verwaltungskostenbeitrag	42
11.1 Der Verwaltungskostenbeitrag dem Grunde nach.....	42
11.1.1 Gründe für die Kostenpflicht.....	42
11.1.2 Die Kompetenz zur Etablierung des Verwaltungskostenbeitrages	43
11.1.3 Grundrechtsschutz	44
11.1.4 Die Kostenübertragung.....	46
11.2 Die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages	46
11.2.1 Überblick	46
11.2.2 Die Staffelung nach den Umsatzerlösen	46
11.2.3 Der Konzernbegriff im Sinne des § 118 Abs 10 lit e BAO.....	48
11.2.4 Der verminderte Verwaltungskostenbeitrag gemäß § 118 Abs 11 BAO	51
11.2.5 Verfassungsrechtliche Prüfung.....	52
11.3 Festsetzung, Erhebung und steuerliche Behandlung	56
11.3.1 Festsetzung und Erhebung.....	56
11.3.2 Die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe nach dem EStG	57

12 Verfassungsrechtliche Aspekte des Auskunftsbeseides	57
12.1 Die Vereinbarkeit mit dem Legalitätsprinzip.....	57
12.2 Die Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz.....	58
12.3 Die Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Gewaltenteilung	59
12.4 Die Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht gemäß Art 107 ff AEUV	59
III Der automatische Informationsaustausch von Tax Rulings	61
1 Vorbemerkung.....	61
2 Die Erweiterung der Amtshilferichtlinie um einen automatischen	
Informationsaustausch von Tax Rulings.....	63
2.1 Hintergrund.....	63
2.2 Gegenstand des automatischen Informationsaustausches.....	65
2.2.1 Grenzüberschreitende Vorbescheide	65
2.2.2 Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung	67
2.2.3 Ausnahmen vom automatischen Informationsaustausch	68
2.3 Umfang des automatischen Informationsaustausches	70
2.3.1 Zeitlicher Rahmen	70
2.3.2 Die an die Mitgliedstaaten zu übermittelnden Informationen	71
2.3.3 Die an die Kommission zu übermittelnden Informationen	72
2.4 Das Verfahren	72
2.4.1 Die Funktionsweise des automatischen Informationsaustausches	72
2.4.2 Rückmeldung und Ergänzungsersuchen	73
2.5 Die Wahrung des Steuergeheimnisses.....	74
2.6 Sonstige Verpflichtungen der Mitgliedstaaten	75
2.7 Inkrafttreten.....	75
IV. Zusammenfassung	76
Literaturverzeichnis.....	79
Judikaturverzeichnis.....	85

Abkürzungsverzeichnis

aA	andere Ansicht
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
AbgEO	Abgabenexekutionsordnung BGBl 1949/104
ABl	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AktG	Aktiengesetz BGBl 1965/98
Anm	Anmerkung
AO	Abgabenordnung (Deutschland)
AÖF	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
APAs	Advance Pricing Agreements
Art	Artikel
AVOG	Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 BGBl I 2010/9
BAO	Bundesabgabenordnung BGBl 1961/194
BB	Betriebs-Berater, Zeitschrift für Recht, Steuern und Wirtschaft
BFG	Bundesfinanzgericht
BGBI	Bundesgesetzblatt
BlgNR	Beilage zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats
BMF	Bundesministerium für Finanzen
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz BGBl 1930/1
bzw	beziehungsweise
ecolex	Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention BGBl 1958/210
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz 1988 BGBl 1988/400
EU	Europäische Union
f	und der, die folgende
ff	und der, die folgenden
FJ	Finanzjournal
FN	Fußnote
FS	Festschrift
F-VG	Finanz-Verfassungsgesetz 1948 BGBl 1948/45
gem	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH – Gesetz

Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
iSd	im Sinne des, - der
iVm	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe, Zeitschrift
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
Lfg	Lieferung
lit	litera
ME	Ministerialentwurf
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
persaldo	Zeitschrift für Wirtschaftstreuhänder
RdW	Recht der Wirtschaft
Rn	Randnummer
Rs	Rechtssache
RV	Regierungsvorlage
Rz	Randzahl
Slg	Sammlung
SpaltG	Spaltungsgesetz
StuB	Steuern und Bilanzen, Zeitschrift
StuW	Steuern und Wirtschaft, Zeitschrift
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
SWI	Steuer- und Wirtschaft International
taxlex	Zeitschrift für Steuer und Beratung
Tz	Textzahl
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UFSjournal	UFS-Entscheidungen aus erster Hand
UGB	Unternehmensgesetzbuch
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl	vergleiche
VVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz 1991 BGBl 1991/53
VwGG	Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 BGBl 1985/10
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwSlg	Erkenntnisse und Beschlüsse des Verwaltungsgerichtshofes
ZfV	Zeitschrift für Verwaltung

I Einleitung

Unternehmer wollen angesichts der oftmals erheblich finanziellen Auswirkungen bereits vor Umsetzung ihrer Vorhaben über steuerrechtliche Konsequenzen Bescheid wissen. Aufgrund der Komplexität des Steuerrechts, aber auch aufgrund der komplex gestalteten wirtschaftlichen Vorhaben, lässt sich häufig anhand des Gesetzes keine eindeutige steuerrechtliche Beurteilung finden.¹ In diesen Fällen erscheint es sinnvoll, eine direkte Auskunft vom Finanzamt einzuholen. Grundsätzlich sind derartige Auskünfte nur nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verbindlich.² Seit dem 01.01.2011 gibt es jedoch die Möglichkeit, einen kostenpflichtigen Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO im Bereich der Verrechnungspreise, Unternehmensgruppen und Umgründungen zu erwirken. Der österreichische Gesetzgeber hat damit, internationalen Vorbildern folgend, eine rechtsverbindliche Auskunft etabliert und somit die Rechts- und Planungssicherheit deutlich verbessert.³ In zahlreichen europäischen Ländern gibt es schon seit geraumer Zeit sogenannte Tax Rulings.⁴ Zuletzt haben sich diese in den Schlagzeilen internationaler Medien wiedergefunden. Die durch die „LuxLeaks-Affäre“ bekannt gewordenen Sondersteuervereinbarungen sicherten multinationalen Unternehmen eine niedrige Besteuerung zu.⁵ Tax Rulings werden somit auch als Instrument wahrgenommen, welches Steuervermeidung und aggressive Steuerplanung begünstigt.⁶ Als Reaktion wurde ein automatischer Informationsaustausch von grenzüberschreitenden Vorbescheiden und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung etabliert.⁷

Im Zentrum dieser Arbeit steht der Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO. Neben den positiven Auswirkungen einer rechtsverbindlichen Auskunft auf das Rechts- und Wirtschaftsleben, wird auch deren Entstehungsgeschichte dargelegt. Zudem wird ein kurzer Überblick über andere finanzbehördliche Auskunftsmöglichkeiten gegeben und deren Verhältnis zum Auskunftsbescheid erläutert. In weiterer Folge wird der Anwendungsbereich des Auskunftsbescheides kritisch betrachtet sowie das Verfahren von der Antragstellung bis zur Erlassung des Auskunftsbescheides dargestellt. Ein Kapitel beschäftigt sich mit den Wirkungen des Auskunftsbescheides. In diesem Zusammenhang stellen sich spannende Fragen. Inwiefern ist die Abgabenbehörde an die von ihr zugesagte abgabenrechtliche Beurteilung gebunden? Erstreckt sich die Bindungswirkung des Auskunftsbescheides auch auf andere Abgabenbehörden oder sogar auf Gerichte? In welchem Umfang ist der Steuerpflichtige an den Auskunftsbe-

¹ *Koran*, Optimierung von Rechts- und Planungssicherheit durch „Advance Ruling“, in FS Ritz, Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung (2015) 126.

² *Ehrke-Rabel/Wascher*, Einigungsmechanismen im Steuerrecht, in *Posch/Schleifer/Ferz* (Hrsg), Konfliktlösung im Konsens – Schiedsgerichtsbarkeit, Diversion, Mediation 7. Fakultätstag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät (Graz 2010) 239.

³ *Ritz/Koran*, Advance Ruling – Der Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO, SWK-Spezial 2011, 9.

⁴ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 9.

⁵ *Grotherr/Wittenstein*, Wie werden verbindliche Auskünfte der Steuerverwaltung (Advance Tax Rulings) in anderen Staaten veröffentlicht? SWI 2015, 293.

⁶ *Gottholmseder*, Automatischer Informationsaustausch von Tax Rulings – EU-Kommission veröffentlicht Entwurf zur Ergänzung der Amtshilferichtlinie, SWI 2015, 151.

⁷ RL 2015/2376/EU des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 2015/332.

scheid gebunden? Sind rechtswidrige Auskunftsbeseide jedenfalls verbindlich? Im anschließenden Kapitel werden die Rechtsechutzmöglichkeiten aufgezeigt. Es wird unter anderem die Frage aufgeworfen, ob der Adressat eines Auskunftsbeseides eine Revision an den VwGH oder eine Beschwerde an den VfGH erheben kann. Ein besonderes Augenmerk liegt auch auf § 118 Abs 9 BAO, der als lex specialis zu §§ 293 bis 307 BAO, die Aufhebung und Änderung des Auskunftsbeseides von Amts wegen oder auf Antrag vorsieht. Ein eigenes Kapitel thematisiert den Verwaltungskostenbeitrag. Neben der Zulässigkeit des Verwaltungskostenbeitrags dem Grunde nach, wird auch die Höhe des Verwaltungskostenbeitrags kritisch betrachtet. Es stellt sich die Frage, warum überhaupt ein Kostenbeitrag zu leisten ist und ob die Höhe gerechtfertigt ist. Abschließend wird geklärt, ob der Auskunftsbeseid mit verfassungsrechtlichen Grundsätzen vereinbar ist und inwiefern rechtsverbindliche Auskünfte gegen das Beihilfenrecht der Europäischen Union verstoßen können. Aus aktuellem Anlass beschäftigt sich der zweite Teil dieser Arbeit mit dem automatischen Informationsaustausch von Tax Rulings. Zunächst werden die Beweggründe für die Etablierung des automatischen Informationsaustausches im Bereich der Tax Rulings erörtert. In weiterer Folge wird der Gegenstand des Informationsaustausches dargelegt und insbesondere auf die Frage eingegangen, was aus österreichischer Sicht darunterfällt. Zudem wird erläutert, wie der Austausch erfolgt und welche Informationen zu übermitteln sind. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie mit vertraulichen Informationen umzugehen ist. Abschließend wird die Umsetzung des automatischen Informationsaustausches von Tax Rulings ins nationale Recht beschrieben und auf das Inkrafttreten der Bestimmung eingegangen.

II Der Auskunftsbeseheid nach § 118 BAO

1 Allgemeines über den Auskunftsbeseheid

Als Auskunftsbeseheid wird die rechtsverbindliche Auskunft des Finanzamtes nach § 118 BAO zu Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen in Bezug auf einen noch nicht verwirklichten Sachverhalt, bezeichnet.⁸ Die Auskunft ergeht in Beseheidform und entfaltet grundsätzlich Bindungswirkung.⁹ Es handelt sich um einen antragsgebundenen und kostenpflichtigen Verwaltungsakt, der im Vorfeld des Besteuerungsverfahrens über die abgabenrechtliche Beurteilung des noch nicht verwirklichten Sachverhaltes abspricht.¹⁰ Der Auskunftsbeseheid wurde mit dem AbgÄG 2010¹¹ in die BAO eingeführt und ist seit dem 01.01.2011 in Kraft.¹² Der Begriff „Auskunftsbeseheid“ wird nur im Zusammenhang mit § 118 BAO verwendet.¹³ Synonym spricht man auch von Advance Ruling, Ruling, Rulingbeseheid, Steuervorbeseheid, Vorabauskunft oder Vorabzusage.¹⁴ Bei der rechtsverbindlichen Auskunft nach § 118 BAO handelt es sich um eine Zusage der Abgabenbehörde.¹⁵ Gegenstand dieser Zusage ist eine Rechtsauskunft. In der Literatur unterscheidet man Rechtsauskünfte von Tatsachenauskünften.¹⁶ Während Tatsachenauskünfte Wissenserkklärungen sind, wie beispielsweise Auskünfte über Öffnungszeiten oder über den Stand eines Verfahrens, geben Rechtsauskünfte die Rechtslage wieder.¹⁷ Diese können wiederum in Tatbestandsauskünfte oder in Rechtsfolgenauskünfte unterteilt werden.¹⁸ Tatbestandsauskünfte betreffen die Frage, ob ein Sachverhalt unter einen gesetzlichen Tatbestand subsumierbar ist.¹⁹ Auskünfte, die lediglich die Rechtsfolgen eines konkreten Tatbestandes zum Inhalt haben, aber sich nicht auf einen Sachverhalt beziehen, sind Rechtsfolgenauskünfte im engeren Sinne.²⁰ Wird hingegen neben der Rechtsfolge, auch die Subsumtion des Sachverhaltes verlangt, so spricht man von einer Rechtsfolgenauskunft im weiteren Sinne.²¹ Die Abgabenbehörde hat bei der Erstellung eines Auskunftsbeseheides sowohl den angefragten Sachverhalt unter die maßgeblichen Steuertatbestände zu subsumieren, als auch die daran anknüpfenden Rechtsfolgen zu bestimmen. Die Auskunft nach § 118 BAO stellt somit eine Rechtsauskunft im weiteren Sinne dar.²²

⁸ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 7.

⁹ Huemer, Versprochen ist versprochen: das Auskunftsbeseheidverfahren nach § 118 BAO (2014) 126f.

¹⁰ Koran, Advance Ruling – der Auskunftsbeseheid gemäß § 118 BAO, SWK 2010, 803.

¹¹ BGBl I Nr. 34/2010.

¹² Ehrke-Rabel, Verbindliche Auskünfte in Österreich, GES 2010, 231.

¹³ Huemer, Versprochen 19.

¹⁴ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 7; Huemer, Versprochen 20.

¹⁵ Paar, Der Auskunftsbeseheid gemäß § 118 BAO, ZfV 2011, 925 (926); BMF, Richtlinien zu Advance Ruling (Auskunftsbeseheid gem § 118 BAO), Erlass des BMF, GZ BMF-010103/0035-VI/2011 vom 02.03.2011, Abschnitt 1.

¹⁶ Nikolaus, Auskünfte von Finanzbehörden nach dem Auskunftspflichtgesetz (Wien 1987) 25; Ehrke, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (Wien 2003) 26.

¹⁷ Huemer, Versprochen 26.

¹⁸ Huemer, Versprochen 27.

¹⁹ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 26.

²⁰ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 26.

²¹ Huemer, Versprochen 28.

²² Huemer, Versprochen 28.

2 Die Bedeutung von rechtsverbindlichen Auskünften im Rechts- und Wirtschaftsleben

2.1 Das Bedürfnis nach Rechts- und Planungssicherheit

Unternehmerische Vorhaben bedürfen stets einer eingehenden Planung. Aufgrund der oftmals erheblichen finanziellen Auswirkungen, sind stets auch steuerrechtliche Überlegungen in den Entscheidungsprozess miteinzubeziehen. Ein sorgfältiger Unternehmer will daher schon vor Umsetzung seines Vorhabens Gewissheit über die steuerrechtlichen Folgen haben.²³ Dies erscheint aufgrund des immer komplexer werdenden Wirtschaftslebens und der zahlreichen Gestaltungsvarianten nicht immer einfach. Auch die komplexen Steuerbestimmungen tragen dazu bei, dass die steuerlichen Folgen nicht eindeutig abschätzbar sind.²⁴ Darüberhinaus eröffnen generell-abstrakt gefasste Normen Beurteilungsspielräume.²⁵ Eine eindeutige abgabenrechtliche Beurteilung anhand des Gesetzes ist daher oftmals nicht möglich. Auch die Zuhilfenahme von einschlägiger Literatur, Judikatur oder den Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen führt nicht immer zu einer zufriedenstellenden Lösung, zumal die Abgabenbehörde nicht an die in den Richtlinien dargelegte Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen gebunden ist.²⁶ Dies stellt für den Steuerpflichtigen einen unbefriedigenden Zustand dar, weil es an der erforderlichen Rechts- und Planungssicherheit mangelt.²⁷ Der Steuerpflichtige will rechtzeitig und mit maximal erreichbarer Sicherheit die steuerlichen Konsequenzen seines Handelns abschätzen können und wird somit in der Praxis regelmäßig Auskünfte beim Finanzamt einholen.²⁸ Auskünfte tragen jedoch nur insofern zu einer verstärkten Rechts- und Planungssicherheit bei, als dass diese auch verbindlich sind.²⁹

2.2 Die Rechtslage vor Einführung des Auskunftsbeseides

Vor Inkrafttreten des Auskunftsbeseides bestand nicht die Möglichkeit, eine verbindliche Auskunft über die abgabenrechtliche Beurteilung eines noch nicht verwirklichten Sachverhaltes einzuholen.³⁰ Das Gesetz sah zwar Auskunftsmöglichkeiten vor, wie zum Beispiel die Auskünfte nach dem Zollkodex, die Auskünfte nach dem Auskunftspflichtgesetz oder die Lohnsteuerauskunft gemäß § 90 EStG. Diese Auskünfte waren jedoch entweder nicht verbindlich oder nicht für noch nicht verwirklichte Sachverhalte vorgesehen.³¹ Mit Ausnahme der Lohnsteuerauskunft nach § 90 EStG, bestand vielmehr keine Rechtsgrundlage für Auskünfte, die nicht verwirklichte Sachverhalte betreffen.³² Sowohl der VwGH als auch der OGH haben klargestellt, dass nach dem Auskunftspflichtgesetz kein Rechtsan-

²³ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231.

²⁴ *Koran* in FS Ritz 126.

²⁵ *Huemer*, Versprochen 23.

²⁶ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 8.

²⁷ *Koran* in FS Ritz 126.

²⁸ *Ruppe*, Auskünfte und Zusagen durch Finanzbehörden, ÖStZ 1979, 50 (51); *Ehrke-Rabel/Wascher*, Einigungsmechanismen im Steuerrecht 237.

²⁹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 8.

³⁰ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 9.

³¹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 10f.

³² *Paar*, ZfV 2011, 925 (925f).

spruch für Auskünfte über die abgabenrechtliche Beurteilung eines noch nicht verwirklichten Sachverhaltes bestehe, zumal die Äußerung derartiger Rechtsmeinungen in Wahrheit einem Rechtsgutachten gleichkomme und somit keinen Gegenstand des Auskunftsrechts bilden.³³ Auch das BMF vertritt die Ansicht, dass die Abgabenbehörde nicht verpflichtet sei, nach dem Auskunftspflichtgesetz Auskünfte über fiktive Sachverhalte zu erteilen.³⁴ Der Steuerpflichtige hatte somit vor dem 01.01.2011 keinen Rechtsanspruch auf abgabenrechtliche Beurteilung eines erst zu verwirklichenden Sachverhaltes.³⁵ Die Abgabenbehörde konnte jedoch freiwillig eine Auskunft über einen noch nicht verwirklichten Sachverhalt erteilen. Die Auskunftserteilung erfolgte in diesem Fall durch ein formloses Schreiben, in dem die Abgabenbehörde die Rechtsauffassung des Auskunftswerbers teilte oder nicht teilte.³⁶ Da die Auskunft nicht in Form eines Bescheides erging, war sie unverbindlich.³⁷ Die Abgabenbehörde konnte somit im Zuge der Veranlagung oder im Rahmen einer Außenprüfung zu einem anderen steuerlichen Ergebnis gelangen.³⁸ Der Auskunftswerber konnte sich daher grundsätzlich nicht auf die Auskunft berufen.³⁹ Die Auskünfte der Finanzverwaltung waren jedoch nicht gänzlich unbeachtlich. Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass der Grundsatz von Treu und Glauben, der auch im Abgabenrecht zu beachten ist, in bestimmten Fällen den Auskünften eine gewisse Bedeutung verleihe.⁴⁰ Der Grundsatz von Treu und Glauben besagt, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.⁴¹ Der Grundsatz von Treu und Glauben ist dann beachtlich, wenn die Auskunft von der sachlich und örtlich zuständigen Behörde erteilt wurde und wenn die Behörde aufgrund eines Ermessens- oder Beurteilungsspielraums tätig wurde.⁴² Darüberhinaus darf die Auskunft nicht offensichtlich unrichtig sein.⁴³ Der Auskunftswerber muss vielmehr im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen haben, sowie im Falle der Nichterfüllung dieser Vertrauenserwartung, einen Schaden erleiden.⁴⁴ Unter diesen Voraussetzungen war die Abgabenbehörde an die von ihr erteilte Auskunft gebunden.⁴⁵ Kam der Behörde hingegen kein Ermessens- oder Beurteilungsspielraum zu, sondern war ein bestimmtes Besteuerungsergebnis zwingend festzusetzen, so war die Auskunft unbeachtlich, da das Legalitätsprinzip stets Vorrang vor dem Grundsatz von Treu und Glauben hat.⁴⁶ Die Abgabenbehörde war in diesem Fall aufgrund des Legalitätsprinzips sogar verpflichtet, eine dem Gesetz entsprechende Besteuerung vorzunehmen.⁴⁷

³³ VwGH 15.05.1990, 90/05/0074; OGH 25.05.2000, 1 Ob 46/00x; *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 11.

³⁴ *Paar*, ZfV 2011, 925 (926).

³⁵ *Koran* in FS Ritz 126.

³⁶ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231.

³⁷ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (232).

³⁸ *Ehrke-Rabel/Wascher*, Einigungsmechanismen im Steuerrecht 238.

³⁹ *Ehrke-Rabel/Ritz*, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010, 659 (660).

⁴⁰ *Ehrke-Rabel/Wascher*, Einigungsmechanismen im Steuerrecht 239; VwGH 03.07.1980, 1289/77.

⁴¹ *Ehrke-Rabel*, Die Bedeutung von finanzbehördlichen Rechtsauskünften im Bereich der Konzernbesteuerung, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg.), Handbuch Konzernsteuerrecht² (2014), 487.

⁴² *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 18; VwGH 28.10.2009, 2008/15/0054; 29.07.2010, 2006/15/0217.

⁴³ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 18.

⁴⁴ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 18; *Paar*, ZfV 2011, 925 (929).

⁴⁵ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (233).

⁴⁶ *Ehrke-Rabel/Ritz*, RdW 2010, 659 (660).

⁴⁷ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (232).

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass die nur nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verbindlichen Rechtsauskünfte nicht geeignet waren, die erforderliche Rechts- und Planungssicherheit herzustellen.⁴⁸

2.3 Die Entwicklung von rechtsverbindlichen Auskünften

Die fehlende Rechts- und Planungssicherheit, aber auch ein verändertes Verständnis finanzbehördlicher Aufgaben dahingehend, dass die Finanzverwaltung auch beratende und anleitende Funktion ausübe, habe zur Entwicklung rechtsverbindlicher Auskünfte beigetragen.⁴⁹ Die Thematik der verbindlichen Auskünfte wurde erstmals 1965 bei einem International Fiscal Association-Kongress erörtert.⁵⁰ In weiterer Folge fanden abermals IFA-Kongresse statt, die sich mit dem Thema der verbindlichen Auskünfte auseinandersetzten.⁵¹ In Österreich gab es laufend steuerpolitische Diskussionen in einschlägigen Fachbeiträgen zu den verbindlichen Auskünften.⁵² Die im Jahr 2000 eingesetzte Steuerreformkommission empfahl in Anbetracht des wachsenden Bedürfnisses nach mehr Konsens im Steuerrecht, die Einführung einer rechtsverbindlichen Auskunft in Bescheidform.⁵³ Des Weiteren forderte die Kammer der Wirtschaftstreuhandler vehement die Schaffung eines solchen Instrumentariums.⁵⁴ Auch die Großbetriebsprüfung äußerte den Wunsch nach einer verbindlichen Auskunft.⁵⁵ Schließlich wurde in Österreich mit dem AbgÄG 2010 die Möglichkeit geschaffen, rechtsverbindliche Auskünfte zu bestimmten Themenbereichen einzuholen. Dies erfolgte aufgrund eines erhöhten Bedarfes an Rechts- und Planungssicherheit.⁵⁶ Letztlich habe auch die zunehmende Internationalisierung zur Etablierung des Auskunftsbekandes geführt, zumal es bindende Rechtsauskünfte in vielen anderen Ländern bereits gegeben hatte.⁵⁷

2.4 Positive Auswirkungen einer rechtsverbindlichen Auskunft

2.4.1 Die Erhöhung der Rechts- und Planungssicherheit

Durch die Einführung des Auskunftsbekandes gemäß § 118 BAO wurde die Rechts- und Planungssicherheit deutlich verbessert.⁵⁸ Der Adressat eines Auskunftsbekandes erlangt noch vor Umsetzung seines Vorhabens Gewissheit über die steuerlichen Folgen. Er kann somit seine Dispositionen an den steuerlichen Konsequenzen orientieren.⁵⁹ Da der Auskunftsbekand Bindungswirkung entfaltet, er-

⁴⁸ Koran in FS Ritz 126.

⁴⁹ Huemer, Versprochen 24.

⁵⁰ Koran in FS Ritz 125.

⁵¹ Huemer, Versprochen 21.

⁵² Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 9.

⁵³ Friedrich/Kuschil/Steiner, Ruling und APAs – Chancen und Risiken für die Steuerpolitik, in BMF/JKU (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (Wien 2010) 109.

⁵⁴ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 9; Friedrich/Kuschil/Steiner, Ruling und APAs 110.

⁵⁵ Huemer, Versprochen 23.

⁵⁶ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 1.

⁵⁷ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 9.

⁵⁸ Friedrich/Kuschil/Steiner, Ruling und APAs 115; Lang/Wilplinger, Highlights aus dem Abgabenänderungsgesetz 2010, ecoloex 2010, 595.

⁵⁹ Huemer, Versprochen 76.

langt der Auskunftswerber die erforderliche Rechts- und Planungssicherheit.⁶⁰ Nach *Ehrke-Rabel/Kofler* kann aufgrund der schnelllebigen und globalisierten Welt vollständige Planungssicherheit nicht erreicht werden, jedoch können verbindliche Auskünfte diese um ein Vielfaches erhöhen.⁶¹

2.4.2 Stärkung der Tax Compliance

Die Materialien zum AbgÄG 2010 verlautbaren, dass die Planungssicherheit im Interesse der „Tax Compliance“ erhöht wird.⁶² Unter Tax Compliance versteht man die Bereitschaft der Bürger, geltende Abgabengesetze freiwillig zu achten und die steuerlichen Pflichten korrekt zu erfüllen.⁶³ Nun stellt sich die Frage, inwiefern verbindliche Auskünfte die Steuermoral der Abgabepflichtigen beeinflussen. Der Steuerpflichtige erhält durch die freiwillige Offenlegung des steuerrechtlich relevanten Sachverhaltes Rechtssicherheit. Die Abgabenbehörde wird durch die frühzeitige Offenlegung des Sachverhaltes rechtzeitig auf das Verhalten der Steuerpflichtigen aufmerksam und kann dieses kontrollieren.⁶⁴ Nach *Müller* stärkt dieser Austausch nachhaltig das Vertrauen zwischen Abgabenbehörde und Steuerpflichtigen und wirkt sich somit positiv auf die Tax Compliance aus.⁶⁵ *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch* hingegen bezweifeln dies aufgrund der Kostenpflicht des Auskunftsbescheides.⁶⁶

2.4.3 Stärkung des Standorts Österreich

Die Möglichkeit eine rechtsverbindliche Auskunft in Anspruch zu nehmen, stellt aufgrund der damit verbundenen Vorteile für viele Unternehmer ein maßgebliches Kriterium für die Standortwahl dar.⁶⁷ Durch die Etablierung des Auskunftsbescheides wurde somit der Wirtschaftsstandort Österreich gestärkt.⁶⁸ Viele europäische aber auch andere Staaten hatten bereits vor Einführung des Auskunftsbescheides rechtsverbindliche Auskünfte erteilt. Die Schaffung eines solchen Rechtsinstruments war somit auch für die Wettbewerbsfähigkeit förderlich.⁶⁹

2.4.4 Verwaltungsentlastung

Aus einer Anfrage *Huemers* an das BMF geht hervor, dass zwischen dem 01.01.2011 und Ende 2013 über 130 Anträge nach § 118 BAO gestellt wurden. In dieser Zeit wurden lediglich weniger als fünf Berufungen eingebracht.⁷⁰ Advance Ruling hat somit einen Rückgang an Rechtsmittelverfahren bewirkt.⁷¹ Rechtsverbindliche Auskünfte sind geeignet, Rechtsstreitigkeiten im Rahmen der Veranla-

⁶⁰ *Koran* in FS Ritz 126.

⁶¹ *Ehrke-Rabel/Kofler*, Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, ÖStZ 2009, 456 (469).

⁶² ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 2.

⁶³ *Müller*, Good Governance und Steuermoral, ÖStZ 2011, 191.

⁶⁴ *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, Governance im Steuerrecht, SWK 2014, 1054 (1057).

⁶⁵ *Müller*, ÖStZ 2011, 191 (193).

⁶⁶ *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, SWK 2014, 1054 (1057).

⁶⁷ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 9.

⁶⁸ *Huemer*, Versprochen 77.

⁶⁹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 9.

⁷⁰ *Huemer*, Versprochen 221.

⁷¹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 9.

gung oder im Rahmen von Außenprüfungen zu vermeiden.⁷² Es kommt daher zu einer deutlichen Entlastung der Rechts- und Außenprüfungsabteilungen.⁷³ Außenprüfungen sind zwar dennoch durchzuführen, jedoch beschränken sich diese auf die Überprüfung des Sachverhaltes. Im Rahmen der Außenprüfung wird überprüft, inwiefern der verwirklichte Sachverhalt dem angefragten Sachverhalt entspricht.⁷⁴

2.4.5 Frühwarnsystem für ungewollte Steuergestaltungen

Da die Steuerpflichtigen ihren Sachverhalt vor dessen Verwirklichung der Abgabenbehörde offenlegen, dient Advance Ruling auch als Informationsquelle, Gestaltungs- und Steuerungsinstrument der Steuerverwaltung.⁷⁵ Die Abgabebehörde kann frühzeitig unerwünschte Steuersparmodelle erkennen und ihnen mit Hilfe entsprechender Gesetze oder Richtlinien entgegensteuern. Fraglich ist natürlich, inwiefern ein Steuerpflichtiger von der Auskunftsmöglichkeit Gebrauch nehmen wird, wenn er weiß, dass er sich in einem Graubereich befindet.⁷⁶

2.4.6 Kosteneinsparungspotential

Laut den Materialien zu § 118 BAO sollen sich Unternehmer infolge der Einführung des Auskunftsbescheides rund 10 Millionen Euro an Verwaltungslasten ersparen.⁷⁷ Die Kosteneinsparung resultiert aus der Vermeidung von Rechtsmittelverfahren, von Strafverfahren sowie ex-post-Kontrollen der Finanz, die oftmals eine rechtskundige Beratung erfordern.⁷⁸ Die Unternehmer sollen sich trotz Entrichtung des für die Bearbeitung des Antrags gemäß § 118 BAO anfallenden Verwaltungskostenbeitrages sowie etwaiger Beratungskosten im Vorfeld der Antragsstellung Kosten ersparen.⁷⁹ In den Gesetzesmaterialien war auch die Rede von geringfügig positiven Auswirkungen auf das Abgabenaufkommen.⁸⁰ Für die Bearbeitung des Antrages ist ein Verwaltungskostenbeitrag in nicht unerheblicher Höhe zu entrichten. Diesen Beitragseinnahmen stehen jedoch auch finanzielle Aufwendungen in organisatorischer Hinsicht entgegen.⁸¹ Auch die Finanzverwaltung erspart sich Kosten wegen des Rückgangs an Rechtsmittelverfahren.⁸²

⁷² Friedrich/Kuschil/Steiner, Ruling und APAs 116.

⁷³ Friedrich/Kuschil/Steiner, Ruling und APAs 116.

⁷⁴ Huemer, Versprochen 77.

⁷⁵ Huemer, Versprochen 78.

⁷⁶ Huemer, Versprochen 78.

⁷⁷ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 3.

⁷⁸ Huemer, Versprochen 80f.

⁷⁹ Huemer, Versprochen 80.

⁸⁰ Huemer, Versprochen 80.

⁸¹ Huemer, Versprochen 79f.

⁸² Bachl, Der Verwaltungskostenbeitrag für einen finanzbehördlichen Auskunftsbescheid, ecolex 2010, 1095.

3 Das Verhältnis zu anderen abgabenrechtlichen Auskünften

Die rechtsverbindliche Auskunft nach § 118 BAO besteht neben den übrigen Auskunftsmöglichkeiten.⁸³ Dem Gesetzgeber war es ein Anliegen, dass die über die Verpflichtung hinausgehende Verwaltungspraxis hinsichtlich der Erteilung von unentgeltlichen Auskünften auch in den Bereichen Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise bestehen bleibt.⁸⁴ Der Abgabepflichtige kann sowohl den kostenpflichtigen und verbindlichen Auskunftsbescheid als auch die kostenlose, aber nur nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verbindliche, Auskunft in Anspruch nehmen.⁸⁵ Unter anderem besteht die Möglichkeit, Auskünfte nach dem Auskunftspflichtgesetz zu begehren. Wie jedoch bereits erläutert, bestehe nach dem Auskunftspflichtgesetz keine Verpflichtung zur Erteilung von Auskünften über noch nicht verwirklichte Sachverhalte.⁸⁶ Die Behörde kann jedoch freiwillig Auskünfte zu fiktiven Sachverhalten erteilen. Diese Auskünfte sind, unabhängig davon, ob sie auf einer gesetzlichen Verpflichtung oder auf Freiwilligkeit beruhen, mangels Erteilung in Bescheidform unverbindlich.⁸⁷ Der Grundsatz von Treu und Glauben ist jedoch jedenfalls beachtlich.⁸⁸ Des Weiteren kann eine Lohnsteuerauskunft gemäß § 90 EStG eingeholt werden. Es handelt sich um Auskünfte zu konkreten Fragen des Lohnsteuerabzuges, die sowohl bereits verwirklichte als auch noch nicht verwirklichte Sachverhalte betreffen können.⁸⁹ Das Finanzamt ist verpflichtet, eine Auskunft nach § 90 EStG zu erteilen.⁹⁰ Da die Lohnsteuerauskunft nicht in Bescheidform ergeht, ist sie lediglich nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verbindlich.⁹¹ Auch das Zollrecht sieht Auskunftsmöglichkeiten vor. Jede natürliche oder juristische Person kann gemäß Art 11 Zollkodex eine unverbindliche Auskunft über die Anwendung des Zollrechtes begehren.⁹² Art 12 Zollkodex normiert die verbindliche Zolltarifauskunft sowie die verbindliche Ursprungsauskunft.⁹³ Indessen bestehen auch nach der Verordnung zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung⁹⁴ und der Verordnung zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie⁹⁵ spezielle Auskunftsrechte. Den Auskünften kommt kein Bescheidcharakter zu, sodass diese keine Bindungswirkung entfalten.⁹⁶

⁸³ Kotschnigg, Beweisrecht BAO (2011), § 118 Rz 122; *Ritz*, Bundesabgabenordnung (BAO), Kommentar⁵ (Wien 2013) § 118 Rz 56.

⁸⁴ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 20.

⁸⁵ *Huemer*, Versprochen 81; *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 41.

⁸⁶ VwGH 15.05.1990, 90/05/0074; OGH 25.05.2000, 1 Ob 46/00x; *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 11.

⁸⁷ *Huemer*, Versprochen 61f.

⁸⁸ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 12.

⁸⁹ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 33.

⁹⁰ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 32.

⁹¹ Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 118 Rz 136f.

⁹² *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 15.

⁹³ *Koran* in FS *Ritz* 127.

⁹⁴ Verordnung des BMF betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, BGBl II 295/2004.

⁹⁵ Verordnung des BMF zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie, BGBl II 56/1995.

⁹⁶ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 15f.

4 Gegenstand des Auskunftsbescheides

Einer rechtsverbindlichen Auskunft im Sinne des § 118 BAO sind Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen zugänglich.⁹⁷ § 118 Abs 2 BAO umfasst abschließend Umgründungen im Sinne des UmgrStG, Unternehmensgruppen im Sinne des § 9 KStG und internationale Verrechnungspreise.⁹⁸ Im Auskunftsbescheid werden lediglich Rechtsfragen hinsichtlich eines bestimmten Sachverhalts beantwortet. Eine rechtsverbindliche Beurteilung von Sachverhaltsfragen ist gemäß § 118 Abs 2 BAO grundsätzlich ausgeschlossen.⁹⁹ Einen Sonderfall stellen diesbezüglich Verrechnungspreisanfragen dar. In der Praxis erscheint eine klare Abgrenzung von Rechts- und Sachverhaltsfragen oftmals schwierig, sodass nach *Ehrke-Rabel* mangels scharfer Trennungsmöglichkeit in jenen Fällen auch Sachverhaltsfragen im Rahmen von Auskunftsbescheiden beantwortet werden können.¹⁰⁰ Laut dem Bundesministerium für Finanzen kommen als Verrechnungspreisfragen insbesondere Fragen zur Methodenwahl und Methodenanwendung in Betracht.¹⁰¹ Rulingfähig sind weiters Anfragen zur Ergebnisabrechnung zwischen der Betriebsstätte und dem Stammhaus.¹⁰² Der Auskunftsbescheid ist grundsätzlich auf keine Abgabenart beschränkt. Nicht anwendbar ist er jedoch für Landes- und Gemeindeabgaben sowie für die von den Zollämtern zu erhebenden Abgaben.¹⁰³ Dies ergibt sich aus der exklusiven Zuständigkeit der Finanzämter sowie der Beschränkung auf die von den Finanzämtern zu erhebenden Abgaben gemäß § 118 Abs 1 iVm Abs 5 BAO.¹⁰⁴ Die in § 118 Abs 2 BAO genannten Themenbereiche betreffen vor allem das Ertragssteuerrecht. Darüberhinaus können sich beispielsweise auch Fragen zum Verkehrssteuerrecht oder zum Gebührenrecht erheben.¹⁰⁵ Aufgrund des eingeschränkten Anwendungsbereiches stellt sich die Frage, warum gerade in jenen Bereichen eine rechtsverbindliche Auskunft erwirkt werden kann. Nach Ansicht des Gesetzgebers besteht insbesondere bei Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen ein erhöhter Bedarf an Rechts- und Planungssicherheit.¹⁰⁶ Unzweifelhaft handelt es sich hierbei um besonders komplexe Themengebiete, welche außerordentlich planungsintensiv, risikoreich und wirtschaftlich bedeutsam sind.¹⁰⁷ In den genannten Bereichen können Fehlentscheidungen zu erheblichen finanziellen Auswirkungen führen.¹⁰⁸ Schon vor Einführung einer rechtsverbindlichen Auskunft wurden in der Diskussion um mögliche Regelungsinhalte Bereiche genannt, welche irreversibel oder deren Rückgängigmachung mit hohem finanziellen Aufwand verbunden seien.¹⁰⁹ Die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise

⁹⁷ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 36; Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 118 Rz 70.

⁹⁸ Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 2; Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 118 Rz 71; Huemer, Versprochen 89; BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 1.

⁹⁹ Huemer, Versprochen 90.

¹⁰⁰ Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (234).

¹⁰¹ BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 1.

¹⁰² Steiner, Musterantrag zur Erlangung eines Auskunftsbescheides iSd § 118 BAO, taxlex 2011, 214 (216).

¹⁰³ Vgl ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 20; Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 118 Rz 25.

¹⁰⁴ Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 118 Rz 25.

¹⁰⁵ Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 118 Rz 70.

¹⁰⁶ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 1.

¹⁰⁷ Koran, SWK 2010, 803 (805); Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 36.

¹⁰⁸ Huemer, Versprochen 87.

¹⁰⁹ Ruppe, ÖStZ 1979, 50 (51).

wird jedoch von der Literatur mitunter auch kritisch betrachtet.¹¹⁰ Laut *Puchinger* gibt es auch im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht wesentliche Fragestellungen, die einer rechtlich bindenden Beurteilung zugänglich sein sollten.¹¹¹ Darüberhinaus spreche die Kostenpflicht des Auskunftsbekandes für eine Ausdehnung der rechtsverbindlichen Auskunft auf sämtliche Bereiche.¹¹² Die Beschränkung des Anwendungsbereiches wurde unter anderem im Hinblick auf die möglichen Gefahren eines generellen Misslingens des Systems im Falle einer sofortigen Implementierung in allen Bereichen vorgenommen.¹¹³ Die thematische Einschränkung sollte einer ersten "Testphase" dienen und eine mögliche Arbeitsüberlastung der Behörden verhindern.¹¹⁴ Unumstritten bestand die Gefahr einer Überlastung der Finanzverwaltung aufgrund erheblicher organisatorischer Herausforderungen.¹¹⁵ Die Einführung der rechtsverbindlichen Auskunft im Sinne des § 118 BAO hatte eine Umschichtung von fachlich hochqualifizierten Personals zur Folge. Etliche Mitarbeiter standen für die von ihnen sonst zu leistenden Dienste nicht mehr zur Verfügung.¹¹⁶ Außerdem sollten durch die Beschränkung des Anwendungsbereiches kleinere und unbedeutende Rechtsfälle ausgeschlossen werden. Diesbezüglich ist jedoch anzumerken, dass das Erfordernis des besonderen Interesses nach § 118 Abs 1 BAO bereits Abhilfe schafft.¹¹⁷ Nichtsdestotrotz besteht der Wunsch auf Ausdehnung der rechtsverbindlichen Auskunft auf sämtliche Bereiche. Mitunter hatte die Kammer der Wirtschaftstreuhänder in ihrer Stellungnahme zum Abgabenänderungsgesetz 2010, trotz Verständnis für die vorübergehende Beschränkung, zumindest eine Erweiterung des Anwendungsbereiches auf das Stiftungssteuerrecht gefordert.¹¹⁸ 2014 präsentierte die vom Bundesministerium für Finanzen eingesetzte Steuerreformkommission einen Bericht, in dem sie die Erweiterung des Rulings auf das Internationale Steuerrecht und Umsatzsteuerrecht empfahl.¹¹⁹ Das Ruling sollte demnach im Bereich des Internationalen Steuerrechts sowohl für das Außensteuerrecht als auch für Doppelbesteuerungsabkommen etabliert werden. Als Beispiel nannte der Bericht unter anderem Fragen zur Qualifikation ausländischer Rechtsträger oder Fonds sowie zur internationalen Einkünftezurechnung.¹²⁰ Die Erweiterung des Anwendungsbereiches auf das Umsatzsteuerrecht wurde aufgrund der Vielschichtigkeit der Materie und der daraus resultierenden Komplexität vorgeschlagen.¹²¹ Die Steuerreformkommission hat außerdem in ihrem Bericht darauf hingewiesen, dass der Unternehmer für den Staat die Umsatzsteuer erhebt. Aus diesem Grund soll dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, Rechtssicherheit durch eine rechtsverbindliche Auskunft zu erlangen. Darüberhinaus sah der Bericht im Bereich der Umsatzsteuer ein Auskunftersuchen nicht

¹¹⁰ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 36.

¹¹¹ *Puchinger/Endfellner*, Der Ministerialentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2010 - eine erste Analyse, FJ 2010, 125 (127); *Puchinger*, Die rechtsverbindliche Auskunft, in *Endfellner/Puchinger* (Hrsg), Praxishandbuch Bundesabgabenordnung (Wien 2010) 210.

¹¹² *Houf/Mäder-Jaksch*, Ruling – verbindliche Rechtsauskünfte im Abgabenverfahren, persaldo 2009 H 5, 33.

¹¹³ *Friedrich/Kuschil/Steiner*, Ruling und APAs 116; *Huemer*, Versprochen 88.

¹¹⁴ *Friedrich/Kuschil/Steiner*, Ruling und APAs 110.

¹¹⁵ *Huemer*, Versprochen 88.

¹¹⁶ *Friedrich/Kuschil/Steiner*, Ruling und APAs 116.

¹¹⁷ *Koran*, SWK 2010, 803 (805).

¹¹⁸ Siehe Stellungnahme der KWT zum Begutachtungsentwurf 14/SN-139/ME XXIV. GP.

¹¹⁹ Bericht der Steuerreform-Kommission 2014, 145f

(https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/Bericht_Steuerreformkommission.pdf, Zugriffsdatum: 20.02.2016).

¹²⁰ Bericht der Steuerreform-Kommission 2014, 146.

¹²¹ *Koran* in FS Ritz 129.

nur für zukünftige Umsätze, sondern auch für laufende Transaktionen vor.¹²² Der Vorschlag der Steuerreformkommission zur Erweiterung des Rulings auf weitere Anwendungsgebiete wurde im Steuerreformgesetz 2015/2016¹²³ nicht umgesetzt.¹²⁴ Es bleibt somit abzuwarten, wann und ob der Gesetzgeber eine Ausdehnung auf sämtliche Bereiche anstrebt.¹²⁵

5 Der Antrag

5.1 Antragslegitimation

Der Auskunftsbeseid ist ein antragsgebundener Verwaltungsakt und kann nur von den in § 118 Abs 3 BAO genannten Personen beantragt werden.¹²⁶ Antragslegitimiert sind unter anderem Abgabepflichtige nach § 77 BAO. Abgabepflichtige sind demnach natürliche oder juristische Personen, die nach den Abgabenvorschriften als Abgabeschuldner in Betracht kommen.¹²⁷ Dies schließt auch die Abfuhrverpflichteten mit ein.¹²⁸ Überdies sind gemäß § 118 Abs 3 lit b BAO Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit berechtigt, einen Antrag gemäß § 118 BAO betreffend Feststellungen nach §§ 185 ff BAO zu stellen.¹²⁹ Darunter fallen Offene Gesellschaften, Kommanditgesellschaften sowie unechte stille Gesellschaften.¹³⁰ Ebenso sind gemäß § 118 Abs 3 lit c BAO Personen, die ein eigenes berechtigtes Interesse an der verbindlichen Auskunft haben, antragslegitimiert, sofern der dem Antrag zugrunde liegende Sachverhalt durch eine noch nicht existente juristische Person verwirklicht werden soll.¹³¹ Die Antragsbefugnis kommt vor allem Gründern einer geplanten Gesellschaft zu.¹³² § 118 Abs 3 lit c BAO ermöglicht ihnen bereits im Gründungsstadium Rechts- und Planungssicherheit zu erhalten.¹³³ Da das Antragsrecht nicht auf in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige beschränkt ist, können auch ausländische Steuerrechtssubjekte, die ein Tätigwerden in Österreich beabsichtigen, rechtsverbindliche Auskunftsbeseide einholen.¹³⁴ Die Wirkungen des an den Antragsteller gerichteten Auskunftsbeseides kann die sodann rechtlich existente Gesellschaft für sich in Anspruch nehmen, wenn sie dies binnen einem Monat ab Eintragung in das Firmenbuch begehrt.¹³⁵

¹²² Bericht der Steuerreformkommission 2014, 146.

¹²³ BGBl I 118/2015.

¹²⁴ Kerschner, Der Auskunftsbeseid: Grenzen der Bindungswirkung (2016), 51.

¹²⁵ Huemer, Versprochen 89.

¹²⁶ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 23.

¹²⁷ Paar, ZfV 2011, 925 (926); Ritz, BAO⁵ § 77 Rz 1.

¹²⁸ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 37.

¹²⁹ Koran, SWK 2010, 803 (805).

¹³⁰ Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 4.

¹³¹ Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (234).

¹³² EriRV 662 BlgNR XXIV. GP 18.

¹³³ Puchinger, Die rechtsverbindliche Auskunft, in Endfellner/Puchinger (Hrsg), Praxishandbuch Bundesabgabenordnung 211.

¹³⁴ Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (234).

¹³⁵ EriRV 662 BlgNR XXIV. GP 18; Huemer, Versprochen 93; Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (234).

5.2 Formerfordernisse

Anträge, die zur Geltendmachung von Rechten dienen, sind als Anbringen im Sinne des § 85 BAO zu qualifizieren und grundsätzlich schriftlich einzureichen.¹³⁶ Der Antrag auf Erlassung eines Auskunftsbeseides hat gemäß § 118 Abs 1 BAO schriftlich zu erfolgen und kann nach Maßgabe des § 86a BAO telegraphisch, fernschriftlich, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung¹³⁷ oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden.¹³⁸ Die Übermittlung des Antrages mit Faxgeräten oder im Wege von FinanzOnline ist zulässig.¹³⁹ Anbringen per Mail sind mangels gesetzlicher Vorschriften und mangels zu § 86a BAO ergangener Verordnungen nicht gestattet und folglich unwirksam.¹⁴⁰ Ebenso unzulässig sind mündliche Anträge.¹⁴¹

5.3 Inhaltserfordernisse

5.3.1 Überblick

Die für einen zulässigen Antrag erforderlichen Inhaltserfordernisse sind in § 118 Abs 4 BAO kumulativ festgelegt.¹⁴² Der Antrag hat eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalts zu enthalten. Des Weiteren ist ein besonderes Interesse an der Erlassung des Auskunftsbeseides nachzuweisen. Der Antrag muss das Rechtsproblem sowie dazu konkret formulierte Rechtsfragen beinhalten. Der Antragssteller hat darüberhinaus im Antrag eine eingehend begründete Rechtsansicht sowie die für die Höhe des Verwaltungskostenbeitrags maßgebenden Angaben darzulegen.¹⁴³ Da der Antrag die Grundlage des späteren Auskunftsbeseides bildet, werden die Vorgaben nach § 118 Abs 4 BAO nachfolgend genauer dargestellt.

5.3.2 Der maßgebliche Sachverhalt

§ 118 Abs 4 lit a BAO erfordert eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalts. Der beantragte Sachverhalt wird im Rahmen des Auskunftsbeseidverfahrens einer abgabenrechtlichen Beurteilung unterzogen und dem Auskunftsbeseid zugrunde gelegt.¹⁴⁴ Die sorgfältige und vollständige Wiedergabe des geplanten Vorhabens ist angesichts der bloß bei Sachverhaltsidentität gegebenen Bindungswirkung des Auskunftsbeseides ratsam.¹⁴⁵ Empfohlen wird beispielsweise die Wiedergabe des Inhalts von bereits

¹³⁶ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 37; *Ritz*, BAO⁵ § 85 Rz 4.

¹³⁷ Vgl VO des BMF über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht, die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (FinanzOnline-Verordnung 2006), BGBl II 97/2006.

¹³⁸ BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 3.

¹³⁹ *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 5.

¹⁴⁰ VwGH 25.01.2006, 2005/14/0126; *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 44; BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 3.

¹⁴¹ *Ehrke-Rabel/Ritz*, RdW 2010, 659 (661).

¹⁴² *Huemer*, Versprochen 93f.

¹⁴³ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 37f.

¹⁴⁴ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 41.

¹⁴⁵ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 18; *Koran*, Advance Ruling – Finanzämter geben verbindliche Rechtsauskünfte, CFOaktuell 2011, 113 (114).

vorhandenen Vereinbarungen und Verträgen. Bloße Verweise auf Anlagen als Belege sind jedoch nur bei lückenloser Darstellung zulässig.¹⁴⁶ Eine möglichst anschauliche, womöglich in Schaubildern vorgenommene Darbietung des Sachverhaltes ist von Vorteil.¹⁴⁷ Bei Errichtung des Antrages ist zu beachten, dass nur ein Sachverhalt Gegenstand des Antrages sein kann.¹⁴⁸ Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des § 118 Abs 4 lit a BAO.¹⁴⁹ Das Bundesministerium für Finanzen vertritt die Ansicht, dass ein Antrag, der mehrere Sachverhaltsalternativen enthält, in mehrere Anträge umzudeuten ist, für die jeweils ein Verwaltungskostenbeitrag fällig wird.¹⁵⁰ Die Finanzverwaltung hat jedenfalls, im Hinblick auf die erhebliche Kostenbelastung, den Antragssteller nachweislich auf die mehrfache Antragsstellung hinzuweisen. Dieser kann daraufhin einen oder mehrere Anträge noch kostengünstig zurückziehen.¹⁵¹ Pro beantragten Sachverhalt wird ein elektronischer Akt angelegt.¹⁵² Grundsätzlich will man durch die Beschränkung auf einen Sachverhalt pro Antrag verhindern, dass die Abgabenbehörden die Aufgaben der steuerberatenden Berufe übernehmen, indem sie auf Basis des günstigsten Sachverhaltes ihre Entscheidung treffen.¹⁵³ Angesichts der Beschränkung auf einen Sachverhalt und der daraus resultierenden erheblichen Kostenbelastung im Falle der mehrfachen Antragstellung, stellt sich die Frage, wann ein oder mehrere Sachverhalte vorliegen, beziehungsweise wonach sich die Zugehörigkeit einer Tatsache zu einem Sachverhalt bestimmt.¹⁵⁴ Aus § 118 BAO ist eine Definition per se nicht ersichtlich. Auch aus den Gesetzesmaterialien ist kein Sachverhaltsbegriff erkennbar. *Kotschnigg* erachtet den Sachverhalt als größere Einheit im Sinne eines Gesamtsachverhaltes.¹⁵⁵ Zur Beantwortung der Frage ist auch ein Blick in die deutsche Literatur zu § 89 AO, dem deutschen Pendant des österreichischen Auskunftsbescheides, zu wagen. Unter einem Sachverhalt ist ein einheitlicher Lebenssachverhalt im Sinne eines Geschehenskomplexes zu verstehen, der sich aus mehreren Einzeltatsachen zusammensetzt. Welche Tatsache jedoch zum Geschehenskomplex zählt, hängt vom sachlichem Zusammenhang ab.¹⁵⁶ Vor dem Hintergrund, dass die rechtsverbindliche Auskunft den Investoren steuerliche Planungs- und Dispositionssicherheit gewähren soll und dies nur durch Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen von geplanten Vorhaben erzielt werden kann, bestimme nach *Dannecker/Werder* das geplante Vorhaben die Reichweite des Sachverhaltes.¹⁵⁷ Alle zeitlich parallel oder nacheinander ablaufenden Schritte, welche der Steuerpflichtige zur Vorbereitung und Umsetzung seines Vorhabens zu setzen beabsichtigt, bilden einen Sachverhalt.¹⁵⁸ Diese Ansicht lässt sich auch auf § 118 BAO übertragen. Schließlich verfolgt der Auskunftsbescheid dieselben Ziele wie die verbindliche Auskunft nach

¹⁴⁶ *Huemer*, Versprochen 94.

¹⁴⁷ *Huemer*, Versprochen 94; *Beyer*, Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht, *StuB* 2010, 190 (191).

¹⁴⁸ *Ehrke-Rabel/Ritz*, *RdW* 2010, 659 (661).

¹⁴⁹ *Huemer*, Versprochen 95.

¹⁵⁰ BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 5.1. und 9.1.

¹⁵¹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, *SWK-Spezial* 2011, 45.

¹⁵² *Ritz/Koran*, Advance Ruling, *SWK-Spezial* 2011, 45.

¹⁵³ *Huemer*, Versprochen 95.

¹⁵⁴ *Huemer*, Versprochen 95.

¹⁵⁵ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 47.

¹⁵⁶ *Dannecker/Werder*, Mehrfache Gebühren für eine verbindliche Auskunft? *BB* 2011, 2268 (2269).

¹⁵⁷ *Dannecker/Werder*, *BB* 2011, 2268 (2269).

¹⁵⁸ *Huemer*, Versprochen 96; *Dannecker/Werder*, *BB* 2011, 2268 (2269).

§ 89 AO.¹⁵⁹ Die Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges im Bereich der Bundesabgabenordnung vom 14.10.2011 lassen auf jene Ansicht schließen.¹⁶⁰ Demnach kann ein Sachverhalt beispielsweise aus mehreren Umgründungsvorgängen bestehen, sofern diese auf einem einheitlichen Willensentschluss beruhen. Ein sachlicher Zusammenhang und somit ein Sachverhalt ist auch bei Umgründungsvorgängen und einer Gruppenbildung gegeben. Ist jedoch kein inhaltlicher Zusammenhang erkennbar, wie beispielsweise bei Verrechnungspreisfragen und Fragen zu Umgründungen, so liegen zwei Sachverhalte und zwei Anträge vor.¹⁶¹ Die Problematik einer womöglich mehrfachen Antragsstellung ergibt sich auch bei nachträglich vorgebrachten Sachverhaltsergänzungen.¹⁶² Es stellt sich die Frage, ob jene Ergänzungen als Neuerungen zum ersten Antrag gehören oder ob ein zweiter kostenpflichtiger Antrag gestellt wird. Unbestritten ergibt sich diese Problematik nur bei Anbringen, die den Inhaltserfordernissen des § 118 BAO entsprechen. Schließlich handelt es sich bei formlosen Ergänzungen nur um unverbindliche Auskunftersuchen.¹⁶³ Dem Wortlaut des § 118 BAO folgend würde durch die Ergänzung des Sachverhalts ein zweiter kostenpflichtiger Antrag vorliegen.¹⁶⁴ Da § 115 Abs 4 jedoch der Behörde die Verpflichtung auferlegt, Neuerungen bis zur Rechtskraft der Entscheidung zu berücksichtigen und im Anwendungsbereich des § 118 BAO ein dispositionsbezogener Sachverhaltsbegriff gilt, spricht sich *Huemer* für das Vorliegen eines einzigen Antrages aus.¹⁶⁵ Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Antrag nach § 118 BAO nur einen Sachverhalt umfassen darf, dieser jedoch mit mehreren Rechtsfragen und Abgaben verbunden sein kann.¹⁶⁶

Der im Antrag dargestellte Sachverhalt hat einem weiteren Erfordernis zu entsprechen. Gemäß § 118 Abs 1 und Abs 4 lit a BAO kann nur ein zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichter Sachverhalt Gegenstand des Antrages sein.¹⁶⁷ Wird in einem Antrag nach § 118 BAO die abgabenrechtliche Beurteilung eines bereits verwirklichten Sachverhaltes begehrt, so hat die Behörde den Antrag zurückzuweisen.¹⁶⁸ Kein Zurückweisungsgrund liegt hingegen vor, wenn der zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichte Sachverhalt zwischenzeitlich verwirklicht wird.¹⁶⁹ Die Beweislast diesbezüglich trägt der Antragsteller.¹⁷⁰ Er hat nötigenfalls nachzuweisen, dass der Sachverhalt zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklicht war.¹⁷¹ In diesem Zusammenhang erheben sich folgende Fragen: Zu welchem Zeitpunkt gilt der Antrag als gestellt und ab wann liegt eine schädliche Sachverhaltsverwirklichung vor? Laut *Kotschnigg* ergibt sich aus der wörtlichen Inter-

¹⁵⁹ *Huemer*, Versprochen 97.

¹⁶⁰ BMF, Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2011 im Bereich der Bundesabgabenordnung, GZ BMF-010103/0146-VII2011 vom 14.10.2011, Fragen 1 und 2.

¹⁶¹ BMF, Salzburger Steuerdialog vom 14.10.2011, Fragen 1 und 2.

¹⁶² *Huemer*, Versprochen 97.

¹⁶³ *Huemer*, Versprochen 97.

¹⁶⁴ *Huemer*, Versprochen 97.

¹⁶⁵ *Huemer*, Versprochen 97; *Ritz*, BAO⁵ § 115 Rz 24.

¹⁶⁶ *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 8; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 118 Anm 22.

¹⁶⁷ *Huemer*, Versprochen 97.

¹⁶⁸ *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 118 Anm 21.

¹⁶⁹ *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 118 Anm 21.

¹⁷⁰ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 44.

¹⁷¹ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 44.

pretation der Norm, dass der maßgebliche Zeitpunkt die Aufgabe des Antrages zur Post ist und nicht das Einlangen bei der Behörde.¹⁷² Von einer schädlichen Sachverhaltsverwirklichung im Sinne des § 118 Abs 4 BAO spricht man, wenn sämtliche Tatbestandsmerkmale der für den Auskunftsbeseid maßgeblichen Rechtsvorschrift verwirklicht wurden.¹⁷³ In diesem Fall hat der Abgabepflichtige nicht mehr die Möglichkeit, Änderungen an seinem Vorhaben mit steuerrechtlicher Wirkung vorzunehmen, da der Steueranspruch bereits entstanden ist. Infolgedessen müssten Handlungen, die keine steuerlichen Tatbestände oder nur einzelne Tatbestandsmerkmale erfüllen, unschädlich sein, da der Antragsteller noch Dispositionen treffen kann.¹⁷⁴ Vorbereitungshandlungen, wie beispielsweise die Suche und Anmietung von Geschäftslokalen im Falle einer geplanten Abspaltung, sollten demnach jedenfalls zulässig sein.¹⁷⁵ Einen Sonderfall stellen darüberhinaus Sachverhalte dar, die in die Zukunft fortwirken. Man spricht von sogenannten Dauersachverhalten, die entweder eine Dauerwirkung oder eine Wiederholungswirkung haben.¹⁷⁶ Bei Dauersachverhalten ist eine Trennung in bereits abgeschlossene und zukünftige Zeiträume vorzunehmen.¹⁷⁷ Über zukünftige Zeiträume kann noch disponiert werden, da die Tatbestände noch nicht verwirklicht wurden. Für zukünftige Zeiträume soll somit ein rechtsverbindlicher Auskunftsbeseid erwirkt werden können. Demnach müssten auch bereits verwirklichte Sachverhalte, deren Umgestaltung geplant ist, jedenfalls dem Erfordernis des „noch nicht verwirklichten Sachverhaltes“ entsprechen.¹⁷⁸ Als Beispiele sind der Wechsel einer Verrechnungspreismethode, die Erhöhung von Lizenzgebühren oder die Änderung von Lieferungs- und Leistungsbeziehungen anzuführen.¹⁷⁹ Diese Ansicht entspricht dem Sinn und Zweck des § 118 BAO, der insbesondere im Sinne der Planungsfunktion einen zukunftsbezogenen Charakter aufweist.¹⁸⁰ Der Wortlaut des § 118 Abs 6 lit d BAO, wonach der Auskunftsbeseid die Zeiträume, für die er gelten soll, zu bezeichnen hat, lassen darauf schließen, dass der Gesetzgeber auch sogenannte Dauersachverhalte vor Augen hatte.¹⁸¹

5.3.3 Das besondere Interesse

Als weiteres Antragserfordernis normiert § 118 Abs 1 iVm Abs 4 lit b BAO das Vorliegen eines besonderen Interesses in Hinblick auf die erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen. Es handelt sich hierbei um auslegungsbedürftige unbestimmte Gesetzesbegriffe, deren Bedeutung sich weder aus dem Gesetz noch aus den Gesetzesmaterialien eindeutig ergibt.¹⁸² Die Antragsvoraussetzungen des § 118 Abs 4 BAO, in denen unter anderem die Darlegung des Rechtsproblems sowie die Stellung von Rechtsfragen gefordert wird, lassen darauf schließen, dass zumindest eine rechtliche Unsicherheit

¹⁷² Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 44; Huemer, Versprochen 97.

¹⁷³ Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 45; Huemer, Versprochen 98.

¹⁷⁴ Huemer, Versprochen 98; Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abgabenordnung (2010), 58.

¹⁷⁵ Huemer, Versprochen 98.

¹⁷⁶ Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 46.

¹⁷⁷ Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 46.

¹⁷⁸ Huemer, Versprochen 99.

¹⁷⁹ Damböck/Galla/Nowotny, Verrechnungspreisrichtlinien – Praxiskommentar (2012), 473.

¹⁸⁰ Huemer, Versprochen 99.

¹⁸¹ Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 46; Huemer, Versprochen 99.

¹⁸² Paar, ZfV 2011, 925 (927); Huemer, Versprochen 101.

objektiv vorliegen muss.¹⁸³ Das besondere Interesse des Antragstellers liegt diesbezüglich in der Vorabklärung der Rechtsfragen und somit in der Erlangung der angestrebten Planungssicherheit.¹⁸⁴ In den Bereichen Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise ist grundsätzlich stets das geforderte besondere Interesse anzunehmen, da es sich um besonders komplexe Materien handelt, die mit zahlreichen Unsicherheitsfaktoren verbunden sind.¹⁸⁵ Ein solches Interesse sollte auch angesichts der Bereitschaft des Antragstellers zur Leistung des Verwaltungskostenbeitrages anzunehmen sein.¹⁸⁶ Ein besonderes Interesse kann auch vorliegen, wenn die Rechtsfragen in Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen erörtert wurden.¹⁸⁷ Das Interesse liegt diesfalls in der Erlangung von Rechtssicherheit, da Erlässe keine allgemein geltenden Rechtsquellen darstellen und somit rechtlich unbeachtlich sind.¹⁸⁸ Dies gilt unabhängig davon, ob die Verordnung II 2005/435 betreffend der Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO¹⁸⁹ anwendbar ist.¹⁹⁰ Ein diesbezügliches Interesse kann auch bestehen, wenn die Rechtsfrage zuvor vom Finanzamt formlos beantwortet wurde.¹⁹¹ Dem Erfordernis des besonderen Interesses wird auch entsprochen, wenn es um die rechtliche Beurteilung einer möglicherweise als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO ansehbaren Gestaltung geht.¹⁹² Eine rechtliche Gestaltung ist missbräuchlich, wenn sie im Hinblick auf das angestrebte wirtschaftliche Ziel unangemessen und ungewöhnlich ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.¹⁹³ Das besondere Interesse muss darüberhinaus gemäß § 118 Abs 1 BAO „in Hinblick auf die erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen“ bestehen. Dies soll insbesondere Bagatellfälle mit geringen steuerrechtlichen Auswirkungen ausschließen.¹⁹⁴ Was eine erhebliche abgabenrechtliche Auswirkung hat, kann nicht durch Betragsgrenzen definiert werden.¹⁹⁵ Es bedarf diesbezüglich einer Einzelfallbetrachtung, da dieses Erfordernis unter anderem auch von der Wirtschaftskraft des Antragstellers abhängig ist.¹⁹⁶ Das Auskunftsinteresse wird insbesondere dann zu bejahen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen für den Steuerpflichtigen so erheblich sind, dass er seine Dispositionen hiervon abhängig macht.¹⁹⁷ Das geforderte Interesse ist mangels abgabenrechtlichen Bezugs nicht gegeben, wenn ein Student im Rahmen seiner Dissertation die Lösung von Rechtsfragen begehrt.¹⁹⁸ Darüber hinaus liegt kein Auskunftsinteresse vor, wenn beispielsweise der Antrag nicht auf die Klärung von Rechtsfragen abzielt, sondern eine Beratung über die optimale Gestaltung internationaler

¹⁸³ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 38f.

¹⁸⁴ Paar, ZfV 2011, 925 (927); Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 39.

¹⁸⁵ BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 3; Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (234).

¹⁸⁶ Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (234).

¹⁸⁷ Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 7; BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 3.

¹⁸⁸ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 39; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 41; VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062, 2005/352; 19.12.2007, 2005/13/0075, 2008/373/474.

¹⁸⁹ VO des BMF betreffend der Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO, BGBl II 435/2005.

¹⁹⁰ Ehrke-Rabel/Ritz, RdW 2010, 659 (661).

¹⁹¹ Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (235).

¹⁹² Huemer, Versprochen 103; BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 3.

¹⁹³ VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 111f.

¹⁹⁴ Paar, ZfV 2011, 925 (927).

¹⁹⁵ Paar, ZfV 2011, 925 (927).

¹⁹⁶ Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 48; Paar, ZfV 2011, 925 (927).

¹⁹⁷ Paar, ZfV 2011, 925 (927).

¹⁹⁸ Ehrke-Rabel/Ritz, RdW 2010, 659 (661).

Wirtschaftsbeziehungen begehrt oder wenn mit dem Antrag nur ein verwaltungsbehördlicher Standpunkt kritisiert wird.¹⁹⁹ Abschließend stellt sich die Frage, warum überhaupt ein besonderes Interesse an der Erlassung eines Auskunftsbeseides bestehen muss. Einerseits soll die Zahl der Anträge damit eingedämmt werden und somit eine Überlastung der Behörde verhindern²⁰⁰, andererseits sollte angesichts der einseitigen Selbstverpflichtung der Behörde zumindest ein besonderer Grund hierfür vorliegen²⁰¹.

5.3.4 Der Rechtsbereich gemäß § 118 Abs 4 lit c bis e BAO

Der Antragsteller hat gemäß § 118 Abs 4 lit c BAO das Rechtsproblem im Antrag darzulegen. Nach *Ritz/Koran* hat dies in der Regel durch eine detaillierte Schilderung der rechtlich unklaren Thematik, die sich etwa aus einer nicht eindeutigen Gesetzeslage oder vermeintlichen Widersprüchen zwischen Gesetz und Richtlinien beziehungsweise Erlässen ergeben kann, zu erfolgen.²⁰² Zum Rechtsproblem sind ein oder mehrere Rechtsfragen zu stellen.²⁰³ Diese hat der Antragssteller gemäß § 118 Abs 4 lit d BAO konkret zu formulieren. Allgemeine Fragestellungen genügen dem Erfordernis nicht.²⁰⁴ Es ist nicht Sinn des Auskunftsbeseides, allgemeine Rechtsbeurteilungen zu erteilen.²⁰⁵ Unzulässig ist unter anderem auch die Frage, welche Gestaltungsvariante die günstigste ist.²⁰⁶ Werden neben zulässigen Rechtsfragen auch Rechtsfragen zu außerhalb des Anwendungsbereichs des § 118 Abs 2 BAO liegenden Rechtsgebieten gestellt, so werden diese als formloses Auskunftersuchen betrachtet.²⁰⁷ Die Antwort ergeht diesfalls nicht in Bescheidform.²⁰⁸ Des Weiteren hat der Antrag gemäß § 118 Abs 4 lit e BAO eine eingehend begründete Rechtsansicht zu den formulierten Rechtsfragen zu enthalten. Diese ist anhand der Judikatur, den Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen sowie anhand der Fachliteratur zu begründen.²⁰⁹ Nach *Ritz/Koran* ist dem Finanzamt im Antrag bereits eine Lösung zu präsentieren, die es annehmen oder ablehnen kann.²¹⁰ Vertritt das Finanzamt eine andere Rechtsansicht, so hat es diese im Auskunftsbeseid darzustellen.²¹¹ Dieses Inhaltserfordernis stößt mitunter auch auf Kritik, da die Darstellung einer begründeten Rechtsansicht in gutachterlicher Weise eine steuerrechtliche Beratung erfordere und somit dem Antragsteller ein Vertretungszwang auferlegt wird.²¹² Dem sei jedoch entgegenzuhalten, dass es sich bei den Themengebieten des Anwendungs-

¹⁹⁹ *Huemer*, Versprochen 104.

²⁰⁰ *Mayer*, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977 (1991), 90.

²⁰¹ *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰ (2010) § 21 Rz 14.

²⁰² *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 37.

²⁰³ BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 5.1.

²⁰⁴ *Huemer*, Versprochen 105.

²⁰⁵ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 51.

²⁰⁶ *Huemer*, Versprochen 105.

²⁰⁷ *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24 (2012) 7.

²⁰⁸ BMF, Salzburger Steuerdialog vom 14.10.2011, Frage 5.1.

²⁰⁹ *Steiner*, taxlex 2011, 214 (215).

²¹⁰ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 38.

²¹¹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 38.

²¹² *Mayer*, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977, 88f.

bereiches um besonders komplexe Materien handelt, die ohnedies regelmäßig einer fachkundlichen Beratung bedürfen.²¹³

5.3.5 Die für die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages maßgebenden Angaben

Der Antragssteller hat gemäß § 118 Abs 4 lit f BAO im Antrag die für die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages maßgebenden Angaben anzuführen. Da der Verwaltungskostenbeitrag unter anderem vom Umsatz abhängig ist, hat der Antrag die Umsatzerlöse darzustellen sowie Auskunft über eine allfällige Konzernmitgliedschaft zu geben.²¹⁴

5.3.6 Zweckmäßige Angaben

Da der Auskunftsbeseid gemäß § 118 Abs 6 lit c BAO auch die Zeiträume bestimmt, für die er wirken soll, erscheint die Angabe der erhofften Laufzeit im Antrag zweckmäßig.²¹⁵ Darüberhinaus ist die Angabe der betroffenen Abgaben bei der Formulierung der Rechtsfragen empfehlenswert.²¹⁶ Es handelt sich hierbei um keine verpflichtenden Inhaltserfordernisse des Antrags, sondern um zweckmäßige Angaben.

6 Zuständigkeit

Die Erlassung eines Auskunftsbeseides und die Erhebung des anfallenden Verwaltungskostenbeitrages obliegt gemäß § 118 Abs 1 BAO ausschließlich dem Finanzamt und somit einer Abgabenbehörde des Bundes. Länder und Gemeinden sind demnach nicht berechtigt, Auskunftsbeseide zu erlassen.²¹⁷ Sachlich ist gemäß § 118 Abs 5 BAO jenes Finanzamt zuständig, das für die Erhebung der betreffenden Abgabe oder für die Erlassung des betreffenden Feststellungsbescheides zuständig ist. Mangels eines solchen Finanzamtes ist jenes Finanzamt, das bei Verwirklichung des dem Antrag zugrunde gelegten Sachverhaltes voraussichtlich zuständig wäre, maßgeblich.²¹⁸ Die sachliche und örtliche Zuständigkeit ergibt sich aus dem AVOG 2010²¹⁹. Für die Einhebung der Gesellschaftssteuer, der Grunderwerbssteuer sowie der Stempel- und Rechtsgebühren ist das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel zuständig.²²⁰ Gemäß § 13 Abs 1 Z 1 AVOG 2010 fällt die Erhebung der Körperschaftssteuer in den allgemeinen Aufgabenkreis der Finanzämter. Im Bereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland ist gemäß § 15 AVOG 2010 das Finanzamt Wien 1/23 für die Erhebung der Körperschaftssteuer zuständig. Des Weiteren sind gemäß § 15 AVOG 2010 die Finanzämter Graz-Stadt, Salzburg-Stadt, Linz, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch im Bereich des Landes, in dem sie ihren Sitz haben, die für die Körperschaftssteuer zuständige Behörde. Örtlich zuständig ist

²¹³ *Huemer*, Versprochen 106f.

²¹⁴ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 53; *Huemer*, Versprochen 107.

²¹⁵ *Huemer*, Versprochen 107.

²¹⁶ *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 118 Anm 25; BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 3.

²¹⁷ *Huemer*, Versprochen 110.

²¹⁸ *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24, 8.

²¹⁹ BGBl I Nr. 9/2010 zuletzt geändert durch BGBl I Nr. 105/2014.

²²⁰ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 39.

gemäß § 21 AVOG 2010 das Betriebsfinanzamt. Das Betriebsfinanzamt ist jenes Finanzamt, in dessen Bereich eine Körperschaft, eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder eine Vermögensmasse ihren Ort der Geschäftsleitung, oder sofern dieser nicht im Inland liegt, den inländischen Sitz hat oder hatte. Bei beschränkt Steuerpflichtigen bestimmt sich die örtliche Zuständigkeit gemäß § 23 AVOG 2010 nach dem Ort der Betriebsstätte und mangels dieser nach dem Ort, an dem sich unbewegliches Vermögen des Abgabepflichtigen befindet. Hat der Abgabepflichtige weder Betriebsstätte noch unbewegliches Vermögen im Inland, so kommt gemäß § 23 AVOG 2010 der § 25 Z 3 AVOG 2010 zur Anwendung. Demnach ist subsidiär der letzte Sitz des Abgabepflichtigen entscheidend. In Ermangelung eines solchen oder bei Gefahr im Verzug ist das Finanzamt, das vom allenfalls abgabepflichtigen Sachverhalt Kenntnis erlangt, örtlich zuständig. Sind mehrere Finanzämter zuständig, so obliegt gemäß § 118 Abs 5 BAO die Erlassung des Auskunftsbeseides dem Finanzamt, das als erstes Kenntnis vom Antrag erlangt.²²¹ Diese Bestimmung kann maßgeblich sein, wenn mehrere Antragsteller den Antrag auf rechtliche Beurteilung eines noch nicht verwirklichten Sachverhaltes stellen oder der Antrag mehrere Abgaben betrifft, für deren Erhebung unterschiedliche Finanzämter zuständig sind.²²² Beispielsweise betreffen Umgründungsvorgänge unter anderem die Gesellschaftssteuer und die Körperschaftssteuer. Folglich wären im Bereich der Umgründungen sowohl das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel sowie das Finanzamt, dem die Erhebung der Körperschaftssteuer obliegt, zuständig.²²³ Im Sinne der Einheitlichkeit der Beurteilung des Sachverhaltes obliegt die Bescheiderlassung dem Finanzamt, das früher vom Antrag Kenntnis erlangt.²²⁴ Die Kenntniserlangung erfolgt in der Regel durch die Einbringung des Antrages.²²⁵ Ein Übergang der Zuständigkeit auf ein anderes Finanzamt kann gemäß § 6 AVOG 2010 bei Änderung tatsächlicher für die Zuständigkeit bedeutsamer Umstände, wie in etwa der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung, erfolgen.²²⁶ Ein Zuständigkeitsübergang kann sich auch aus Änderungen der die sachliche und/oder örtliche Zuständigkeit der Finanzämter regelnden Abgabenvorschriften ergeben.²²⁷ Darüberhinaus kann gemäß § 3 AVOG 2010 die zuständige Behörde aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens, mit Delegierungsbescheid eine andere Behörde bestimmen, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei gegenüberstehen.²²⁸ Wird der Auskunftsbeseid von einem unzuständigen Finanzamt erlassen, so hat dies keinerlei Auswirkungen auf die Bescheidwirkungen.²²⁹ Gegen die Unzuständigkeit kann der Abgabepflichtige jedoch Bescheidbe-

²²¹ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 18; *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 54.

²²² *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24, 8.

²²³ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 39.

²²⁴ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 19;

²²⁵ *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 54.

²²⁶ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 48.

²²⁷ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 48.

²²⁸ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 48.

²²⁹ *Huemer*, Versprochen 111.

schwerde erheben.²³⁰ Die Aufhebung des Auskunftsbeseides wegen der Unzuständigkeit kommt nicht in Betracht, da § 118 Abs 9 BAO einen unrichtigen Spruch voraussetzt.²³¹

Die Bearbeitung der Ruling-Anfragen erfolgt im Fachbereich des Finanzamtes. Themenabhängig sind bei besonders komplexen Sachverhaltskonstellationen der Fachbereich der Großbetriebsprüfung, die zuständigen bundesweiten Fachbereiche oder die Fachabteilung des BMF zur Qualitätssicherung einzubinden beziehungsweise zu befragen.²³²

7 Das Verfahren zur Erlassung eines Auskunftsbeseides

7.1 Vorbemerkung

Die Erlassung des Auskunftsbeseides liegt nicht im Ermessen der Behörde.²³³ Der Abgabepflichtige hat einen Rechtsanspruch auf Erteilung eines Auskunftsbeseides, sofern der Antrag allen Erfordernissen des § 118 BAO entspricht.²³⁴ Das Finanzamt hat über den Antrag stets mit Bescheid abzusprechen. Auch die Zurücknahme oder Zurückweisung hat durch Bescheid zu erfolgen.²³⁵ Nach Einlangen des Antrages hat die Behörde eine formelle Prüfung durchzuführen. Bei Vorliegen aller Voraussetzungen findet im Anschluss eine materielle Prüfung statt, auf die schließlich die Erlassung des Auskunftsbeseides folgt.²³⁶ Das Gesetz normiert keine konkrete Frist, innerhalb welcher der Auskunftsbescheid zu erlassen ist.²³⁷ Gemäß § 85a BAO ist jedoch über Anbringen und somit auch über Anträge auf Erlassung von Auskunftsbeseiden ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.²³⁸ Die Behörde hat somit ehestmöglich eine Entscheidung zu treffen und darf das Verfahren nicht grundlos verzögern.²³⁹ Hat das Finanzamt innerhalb von sechs Monaten nach Antragsstellung keinen Bescheid erlassen, so kann der Antragssteller gemäß § 284 Abs 1 BAO eine Säumnisbeschwerde beim Verwaltungsgericht erheben.²⁴⁰ Sollte auch das Verwaltungsgericht säumig bleiben, so kann ein Fristsetzungsantrag gemäß § 38 Abs 1 VwGG beim VwGH eingebracht werden.²⁴¹ Hinsichtlich der Zeitdauer für die Erteilung von Rulingbeseiden hat die Steuerreformkommission Verbesserungsbedarf geortet und die Verkürzung der Entscheidungsdauer gefordert, zumal Standort- und Transaktionsentscheidungen rasch getroffen werden müssen.²⁴² Die Steuerreformkommission empfahl in ihrem Bericht die Einführung einer konkreten Frist, in welcher eine Entscheidung zu treffen ist. Diese soll in Anlehnung

²³⁰ Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24, 9.

²³¹ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 41.

²³² Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24, 9; Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 44; Blazina, So prüft die Finanz², SWK-Spezial 2011, 253.

²³³ Paar, ZfV 2011, 925 (928); Moser, Möglichkeiten zur Erlangung von Rechtssicherheit im Steuerrecht. Der gesetzlich vorgesehene Auskunftsbescheid und formfreie Auskünfte, CFOaktuell 2013, 223 (224).

²³⁴ Paar, ZfV 2011, 925 (928).

²³⁵ Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 118 Rz 65.

²³⁶ Huemer, Versprochen 112ff.

²³⁷ Huemer, Versprochen 115.

²³⁸ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 52; Huemer, Versprochen 115.

²³⁹ Koran in FS Ritz 132.

²³⁹ Bericht der Steuerreformkommission 2014, 145.

²⁴⁰ Huemer, Versprochen 116.

²⁴¹ Koran in FS Ritz 132.

²⁴² Bericht der Steuerreformkommission 2014, 145.

an § 3 Auskunftspflichtgesetz, ungeachtet der internen Aufgabenverteilung und Qualitätssicherung innerhalb der Finanzverwaltung, maximal acht Wochen ab der Vollständigkeit des Antrages betragen. Als Sanktion für die Missachtung der Frist sollte der Anspruch auf den Verwaltungskostenbeitrag verlustig werden.²⁴³ Die Empfehlung zur Einführung einer Entscheidungsfrist wurde, wie der Vorschlag zur Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 118 BAO im Zuge der Steuerreform nicht umgesetzt.

7.2 Formelle Prüfung

Im Zuge der formellen Prüfung hat die Behörde vorerst zu klären, ob überhaupt ein kostenpflichtiger Antrag auf Erteilung eines Auskunftsbescheides im Sinne des § 118 BAO vorliegt oder ob der Antragssteller bloß ein herkömmliches Auskunftersuchen gestellt hat.²⁴⁴ Bestehen Zweifel hinsichtlich der Absicht des Antragsstellers, so hat das Finanzamt die Unklarheiten durch Rückfragen aufzuklären.²⁴⁵ Eine Rückfrage hat darüberhinaus zu erfolgen, wenn zweifelhaft ist, ob das Anbringen einen Antrag oder mehrere Anträge im Sinne des § 118 BAO darstellen soll.²⁴⁶ Wurde die Erlassung eines Auskunftsbescheides beantragt, so prüft die Behörde, ob der Antrag den formellen und inhaltlichen Erfordernissen des § 118 BAO entspricht.²⁴⁷ Das Finanzamt hat mitunter festzustellen, ob die Antragslegitimation gegeben ist, ob die Formvorschriften beachtet wurden, ob ein besonderes Interesse an der Erlassung des Auskunftsbescheides besteht und ob den inhaltlichen Vorgaben des § 118 Abs 4 BAO entsprochen wurde.²⁴⁸ Der Antrag ist zurückzuweisen, wenn der Antragssteller nicht legitimiert ist oder wenn nur Rechtsfragen gestellt werden, die nicht vom Anwendungsbereich des § 118 Abs 2 BAO umfasst sind.²⁴⁹ Werden zu den außerhalb des Anwendungsbereiches liegenden Rechtsfragen auch zulässige Rechtsfragen gestellt, so ist der Antrag hingegen nicht zurückzuweisen. Der Antrag ist vielmehr zu teilen. Die zulässigen Rechtsfragen stellen einen Antrag im Sinne des § 118 BAO dar. Die Rechtsfragen zu außerhalb des Anwendungsbereiches liegenden Themen sind als formloses und kostenloses Auskunftersuchen zu werten.²⁵⁰ Ferner ist ein Zurückweisungsbescheid zu fällen, wenn der dem Antrag zugrunde gelegte Sachverhalt zum Zeitpunkt der Antragsstellung bereits verwirklicht war.²⁵¹ Bei Formgebrehen, inhaltlichen Mängeln sowie bei Fehlen einer Unterschrift hat das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs 2 BAO zu erteilen.²⁵² Beinhaltet der Antrag beispielsweise keine umfassende Sachverhaltsdarstellung oder fehlt die Darlegung des Rechtsproblems, so ist die Behörde nicht berechtigt den Antrag zurückzuweisen. Sie hat dem Antragssteller vielmehr unter

²⁴³ Bericht der Steuerreformkommission 2014, 146.

²⁴⁴ *Huemer*, Versprochen 112.

²⁴⁵ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 41.

²⁴⁶ *Huemer*, Versprochen 112.

²⁴⁷ *Koran* in FS Ritz 133.

²⁴⁸ *Huemer*, Versprochen 112f.

²⁴⁹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 42; *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 11.

²⁵⁰ BMF, Salzburger Steuerdialog vom 14.10.2011, Frage 5; BMF, Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2013 im Bereich der Bundesabgabenordnung, GZ BMF-010103/0180-IV/2013 vom 08.10.2013, Sachverhalt 1.

²⁵¹ *Huemer*, Versprochen 113; *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 11.

²⁵² *Ehrke-Rabel/Ritz*, RdW 2010, 659 (662); *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 12; *Huemer*, Versprochen 113; *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 42.

Setzung einer angemessenen Frist und dem Hinweis der Zurücknahmefiktion aufzutragen, die Mängel zu beheben.²⁵³ Diese Frist ist verlängerbar.²⁵⁴ Kommt der Antragssteller der Aufforderung nicht zeitgerecht oder unzureichend nach, so gilt der Antrag als zurückgenommen und ein Zurücknahmebescheid ist zu erlassen.²⁵⁵ Hat der Antragssteller hingegen die Mängel innerhalb der dafür vorgesehenen Frist behoben, so gilt der Antrag als ursprünglich richtig eingebracht.²⁵⁶

7.3 Materielle Prüfung

Nach der positiv abgeschlossenen formellen Prüfung des Antrages erfolgt die materielle Prüfung.²⁵⁷ Zuständig ist, abhängig vom Gegenstand des Antrages, der Fachbereich des Finanzamtes oder der Fachbereich der Großbetriebsprüfung.²⁵⁸ Der zuständige Fachbereich hat den beantragten Sachverhalt einer abgabenrechtlichen Beurteilung zu unterziehen.²⁵⁹ Der Fachbereich kann der Rechtsansicht des Antragsstellers folgen oder eine abweichende rechtliche Beurteilung vornehmen. Vertritt die Behörde eine abweichende Rechtsansicht, so liegt keine Abweisung des Antrages vor, da die abgabenrechtliche Beurteilung und nicht die Bestätigung der Rechtsansicht begehrt wurde.²⁶⁰ Zur Qualitätssicherung kann bei zweifelhaften Rechtsfragen der bundesweite Fachbereich beziehungsweise die Fachabteilung des BMF zu Rate gezogen werden.²⁶¹ Nach Abschluss der materiellen Prüfung erfolgt die Erlassung des Auskunftsbeseides durch das Finanzamt, unabhängig davon, ob der bundesweite Fachbereich oder die Fachabteilung des BMF in die Entscheidungsfindung eingebunden waren.²⁶²

8 Form und Inhalt des Auskunftsbeseides

8.1 Form des Auskunftsbeseides

Der Auskunftsbeseid hat schriftlich zu ergehen.²⁶³ Ein mündlich ergangener Auskunftsbeseid wäre mangels gesetzlicher Anordnung unwirksam und nur nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verbindlich.²⁶⁴ Der Auskunftsbeseid kann gemeinsam mit dem Verwaltungskostenbeitragsbeseid als Sammelbeseid erlassen werden.²⁶⁵ Der Beseid wird dem Antragssteller anschließend zugestellt. Haben mehrere Antragssteller die rechtliche Beurteilung des dem Antrag zugrunde gelegten Sachverhaltes begehrt, so hat der Auskunftsbeseid gegenüber jedem Antragssteller zu ergehen.²⁶⁶

²⁵³ *Huemer*, Versprochen 114.

²⁵⁴ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 42.

²⁵⁵ *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24, 10.

²⁵⁶ *Huemer*, Versprochen 114; *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich. Handbuch zur Einführung von Verwaltungsgerichten und Reform des Rechtsmittelverfahrens (2013) 116f.

²⁵⁷ *Huemer*, Versprochen 115.

²⁵⁸ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 43.

²⁵⁹ *Huemer*, Versprochen 115.

²⁶⁰ *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 14; *Ehrke-Rabel/Ritz*, RdW 2010, 659 (662).

²⁶¹ *Koran* in FS *Ritz*, 133f; *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 43.

²⁶² *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 43.

²⁶³ *Huemer*, Versprochen 116.

²⁶⁴ VwGH 02.12.1963, 1485/63; *Huemer*, Versprochen 116.

²⁶⁵ *Huemer*, Versprochen 116.

²⁶⁶ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 43.

8.2 Inhalt des Auskunftsbeseides

8.2.1 Überblick

Der Auskunftsbeseid hat den Inhaltserfordernissen des §§ 93 Abs 2 und 3, 96 und 118 Abs 6 BAO zu entsprechen.²⁶⁷ Gemäß § 93 Abs 2 BAO sind schriftliche Beseide als solche zu bezeichnen und haben die Person, an die der Beseid ergeht, zu nennen. Ferner hat ein schriftlicher Beseid gemäß § 93 Abs 3 BAO eine Begründung sowie eine Rechtsmittelbelehrung zu enthalten.²⁶⁸ Alle schriftlichen Erledigungen der Abgabenbehörden haben gemäß § 96 BAO die Bezeichnung der Behörde, das Datum sowie die Unterschrift des Sachbearbeiters aufzuweisen.²⁶⁹ § 118 Abs 6 BAO normiert die für den Auskunftsbeseid maßgeblichen Inhaltserfordernisse. Der Auskunftsbeseid hat in seinem Spruch die abgabenrechtliche Beurteilung, die Bezeichnung der Abgaben oder Feststellungen, die Bezeichnung der Zeiträume für die der Beseid wirken soll sowie den Umfang der Berichtspflichten darzulegen.²⁷⁰ In der Begründung ist der Sachverhalt, auf den sich die abgabenrechtliche Beurteilung bezieht, darzustellen sowie die dem Beseid zugrunde gelegten Abgabenvorschriften anzuführen.²⁷¹ Weist ein Auskunftsbeseid nicht alle Inhaltserfordernisse auf, so ist er rechtswidrig.²⁷² Ein rechtswidriger Beseid kann jedoch, sofern er einen Spruch und den Mindestinhalt enthält, durch die Rechtskraft des Beseides geheilt werden.²⁷³

8.2.2 Der Spruch

Den zentralen Spruchbestandteil bildet die abgabenrechtliche Beurteilung des beantragten Sachverhaltes.²⁷⁴ Die Abgabenbehörde hat die im Antrag gestellten Rechtsfragen zu beantworten.²⁷⁵ Ferner sind im Spruch die Abgaben und Feststellungen, die sich aus der abgabenrechtlichen Beurteilung ergeben anzuführen.²⁷⁶ Die Behörde hat gemäß § 118 Abs 6 lit d BAO die Zeiträume, für die der Auskunftsbeseid wirken soll, im Spruch des Beseides festzulegen.²⁷⁷ Die Abgabenbehörde hat demnach den Zeitraum zu bestimmen, in dem sich der Abgabepflichtige auf den Auskunftsbeseid berufen kann. Es handelt sich hierbei um eine zeitliche Befristung, die nach *Ehrke-Rabel* geeignet ist, den Abgabepflichtigen indirekt zur Umsetzung seines Vorhabens zu bewegen.²⁷⁸ Gemäß § 118 Abs 6 lit e BAO hat der Auskunftsbeseid den Umfang der Berichtspflichten darzulegen. Der Abgabepflichtige hat die Behörde insbesondere darüber zu informieren, ob und wann der Sachverhalt verwirklicht wurde beziehungsweise welche Abweichungen von dem dem Auskunftsbeseid zugrunde gelegten Sach-

²⁶⁷ *Koran* in FS Ritz 134.

²⁶⁸ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 47.

²⁶⁹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 47.

²⁷⁰ *Huemer*, Versprochen 118.

²⁷¹ *Steiner*, Muster eines Auskunftsbeseids iSd § 118 BAO, taxlex 2011, 291 (292).

²⁷² *Kerschner*, Der Auskunftsbeseid 148.

²⁷³ *Kerschner*, Der Auskunftsbeseid 148; VwGH 19.06.1985, 82/17/0149.

²⁷⁴ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 76.

²⁷⁵ *Koran*, SWK 2010, 803 (806); *Huemer*, Versprochen 120.

²⁷⁶ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 47.

²⁷⁷ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 78.

²⁷⁸ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (235).

verhalt erfolgt sind.²⁷⁹ Wann beziehungsweise wie oft zu berichten ist, bestimmt die Behörde abhängig vom Einzelfall.²⁸⁰ Eine Berichterstattung nach Maßgabe des § 118 Abs 6 lit e BAO kann unter anderem jährlich im Rahmen der Veranlagung oder nur einmal zu einem datumsmäßigen Zeitpunkt vorgesehen werden. Der Bericht ist grundsätzlich an jenes Finanzamt zu erstatten, das den Auskunftsbefehl erlassen hat.²⁸¹ Eine verpflichtende Berichterstattung an mehrere Finanzämter kann vorgesehen werden, wenn die vom Auskunftsbefehl betroffenen Abgaben in den Zuständigkeitsbereich verschiedener Finanzämter fallen.²⁸² Die Befolgung der Berichtspflichten kann durch die Verhängung von Zwangsstrafen durchgesetzt werden.²⁸³ Die Nichtbefolgung hat jedoch nicht den Verlust der Bindungswirkung zur Folge.²⁸⁴ Darüberhinaus zieht die Nichtbefolgung der Berichtspflichten keine finanzstrafrechtlichen Konsequenzen nach sich, da keine Tatbestandsmäßigkeit gegeben ist.²⁸⁵ Laut *Ritz/Koran* sind sämtliche Auflagen, Bedingungen oder Widerrufsvorbehalte im Spruch des Auskunftsbefehls unzulässig, da der Behörde hinsichtlich der Erlassung des Auskunftsbefehls kein Ermessen zukommt.²⁸⁶

8.2.3 Die Begründung

Der der abgabenrechtlichen Beurteilung zugrunde gelegte Sachverhalt ist gemäß § 118 Abs 6 lit a BAO ungeprüft in die Begründung des Bescheides aufzunehmen.²⁸⁷ Die Darstellung des Sachverhaltes dient vor allem der Konkretisierung der abgabenrechtlichen Beurteilung sowie der Inanspruchnahme der Bindungswirkung, da diese nur hinsichtlich des im Auskunftsbefehl beurteilten Sachverhaltes besteht.²⁸⁸ Weiters sind die Abgabenvorschriften, auf die sich die abgabenrechtliche Beurteilung stützt, gemäß § 118 Abs 6 lit c BAO in die Begründung des Auskunftsbefehls aufzunehmen.²⁸⁹ Nach *Ritz/Koran* sind überdies die Fassungen der maßgeblichen Normen im Auskunftsbefehl ersichtlich zu machen.²⁹⁰ Die detaillierten Angaben zu den einschlägigen Abgabenvorschriften sind vor allem wegen § 118 Abs 8 BAO in der Begründung anzuführen. § 118 Abs 8 BAO ordnet im Falle der Aufhebung oder Änderung der maßgeblichen Rechtsnorm das Erlöschen der Bindungswirkung an.²⁹¹

²⁷⁹ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (235).

²⁸⁰ *Huemer*, Versprochen 124.

²⁸¹ *Huemer*, Versprochen 124.

²⁸² *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 48.

²⁸³ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (235).

²⁸⁴ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 80; *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 16.

²⁸⁵ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (235).

²⁸⁶ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 42.

²⁸⁷ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 75; BMF 2.3.2011, Pkt. 6.1.

²⁸⁸ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 47.

²⁸⁹ BMF, Richtlinie zu Advance Ruling, Abschnitt 6.1.; *Huemer*, Versprochen 121.

²⁹⁰ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 47.

²⁹¹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 47.

9 Wirkungen des Auskunftsbeseides

9.1 Grundsätzliches

Die Auskunft des Finanzamtes nach § 118 BAO ergeht in Bescheidform und entfaltet somit kraft Rechtsform normative Wirkung.²⁹² Sobald der Auskunftsbeseid in Rechtskraft erwächst, ist er verbindlich und für das nachfolgende Besteuerungsverfahren grundsätzlich beachtlich.²⁹³ Die Bindungswirkung bleibt selbst dann bestehen, wenn der Auskunftsbeseid unrichtig ist.²⁹⁴ Zu einer Beseitigung der Bindungswirkung kann es nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen kommen.²⁹⁵ In welchem Umfang die Bindungswirkung besteht und welche Grenzen ihr gesetzt sind, wird in den nachfolgenden Kapiteln behandelt.

9.2 Die Bindungswirkung gegenüber der bescheiderlassenden Behörde

Ein rechtskräftiger Auskunftsbeseid entfaltet für das nachfolgende Besteuerungsverfahren Bindungswirkung. Die Abgabenbehörde ist an die von ihr im Auskunftsbeseid vorgenommene abgabenrechtliche Beurteilung gebunden und hat bei Vorliegen aller Voraussetzungen die Abgaben auskunftskonform zu erheben.²⁹⁶ Die Bindungswirkung des Auskunftsbeseides besteht nur gegenüber den in § 118 Abs 7 BAO genannten Personen und nicht gegenüber Dritten.²⁹⁷ Gemäß § 118 Abs 7 lit a BAO haben unter anderem der Antragsteller eines Auskunftsbeseides sowie dessen Gesamtrechtsnachfolger einen Rechtsanspruch auf auskunftskonforme Besteuerung.²⁹⁸ Als Gesamtrechtsnachfolger gelten jene im Sinne des bürgerlichen Rechts sowie jene im Sinne des § 19 Abs 2 BAO.²⁹⁹ Eine Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des bürgerlichen Rechts liegt beispielsweise bei Verschmelzungen von Aktiengesellschaften nach § 219 AktG, bei Verschmelzungen nach § 96 GmbHG, bei Spaltungen nach § 1 SpaltG sowie im Falle der Erbfolge nach § 547 ABGB vor.³⁰⁰ Der § 19 Abs 2 BAO betrifft Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Rechte und Pflichten im Falle der Beendigung auf die zuletzt beteiligten Gesellschafter übergehen.³⁰¹ Des Weiteren haben gemäß § 118 Abs 7 lit b BAO Gesellschafter einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit und deren Gesamtrechtsnachfolger einen Anspruch auf auskunftskonforme Besteuerung, sofern der Auskunftsbeseid gegenüber der Personenvereinigung ergangen ist.³⁰² Gemäß § 118 Abs 7 lit c besteht die Bindungswirkung bei Antragstellung einer Person im Sinne des § 118 Abs 3 lit c BAO auch gegenüber der juristischen Person beziehungsweise Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlich-

²⁹² *Huemer*, Versprochen 29.

²⁹³ *Kerschner*, Der Auskunftsbeseid 85; *Eberhard/Lachmayer*, „Bindungswirkung“ und „Verbindlichkeit“ als Rechtskraftwirkung, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabenverfahren (2008) 79 (87).

²⁹⁴ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 43.

²⁹⁵ *Huemer*, Versprochen 29.

²⁹⁶ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (235).

²⁹⁷ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 88.

²⁹⁸ *Huemer*, Versprochen 129.

²⁹⁹ BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 7; *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 88.

³⁰⁰ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 49.

³⁰¹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 49.

³⁰² *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (236).

keit, wenn sie dies binnen einem Monat ab ihrer rechtlichen Existenz beantragt hat.³⁰³ Ein Rechtsanspruch auf auskunftskonforme Besteuerung besteht jedoch nur dann, wenn der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt von jenem, der dem Auskunftsbescheid zugrunde gelegt wurde, nicht oder nicht wesentlich abweicht.³⁰⁴ Ob der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt mit dem Sachverhalt, der dem Auskunftsbescheid zugrunde gelegt wurde, übereinstimmt, wird im Steuerfestsetzungsverfahren unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen überprüft.³⁰⁵ Die Frage, wann eine wesentliche oder unwesentliche Abweichung vorliegt, wird weder vom Gesetz noch von den Richtlinien zu Advance Ruling beantwortet. Sind somit Abweichungen festzustellen, wird sich die Lösung der Frage, ob eine wesentliche oder unwesentliche Abweichung vorliegt, aus der Rechtsfolgenbetrachtung ergeben.³⁰⁶ Die Behörde hat den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt unter die maßgeblichen Steuertatbestände zu subsumieren. Ergibt sich daraus eine andere abgabenrechtliche Beurteilung, so liegt eine wesentliche Sachverhaltsänderung vor.³⁰⁷ Dies hat zur Folge, dass der Auskunftsbescheid für den gegenständlichen Sachverhalt mangels Sachverhaltsidentität nicht anwendbar ist.³⁰⁸ Der Abgabepflichtige kann sich diesfalls, trotz aufrechter Bindungswirkung des Auskunftsbescheides, nicht auf diesen berufen.³⁰⁹ Liegt hingegen eine unwesentliche Sachverhaltsabweichung vor, so besteht ein Anspruch auf auskunftskonforme Besteuerung.³¹⁰ Kann ein Sachverhalt in Teile gegliedert werden und weicht beispielsweise nur ein Teil wesentlich ab, so bleibt für die übrigen Teilsachverhalte dennoch der Auskunftsbescheid maßgeblich.³¹¹ Die Bindungswirkung des Auskunftsbescheides ist darüberhinaus nur innerhalb des Zeitraums, den der Auskunftsbescheid gemäß § 118 Abs 6 lit d BAO vorsieht, aufrecht.³¹² Wird der dem Auskunftsbescheid zugrunde gelegte Sachverhalt außerhalb dieses Zeitraums verwirklicht, so besteht kein Anspruch auf auskunftskonforme Besteuerung.³¹³ Keinen Einfluss auf die Bindungswirkung des Auskunftsbescheides haben der Verwaltungskostenbeitrag und die Berichtspflichten. Der Rechtsanspruch auf auskunftskonforme Besteuerung besteht unabhängig davon, ob der Verwaltungskostenbeitrag geleistet wurde oder die Berichtspflichten erfüllt wurden.³¹⁴

9.3 Die Bindungswirkung gegenüber anderen Behörden und Gerichten

Da der Auskunftsbescheid über einen zukünftigen Sachverhalt abspricht, ist es durchaus möglich, dass nach tatsächlicher Verwirklichung des Sachverhaltes aufgrund einer nicht wesentlichen Änderung eine andere Abgabenbehörde für die Erhebung der Abgaben zuständig ist.³¹⁵ Ein Auskunftsbescheid kann auch mehrere Abgaben betreffen, zu deren Erhebung verschiedene Abgabenbehörden zuständig

³⁰³ Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (236).

³⁰⁴ Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 17.

³⁰⁵ Huemer, Versprochen 127.

³⁰⁶ Huemer, Versprochen 128.

³⁰⁷ Huemer, Versprochen 128.

³⁰⁸ Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (235).

³⁰⁹ Huemer, Versprochen 129.

³¹⁰ Huemer, Versprochen 128.

³¹¹ Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 118 Rz 87; Huemer, Versprochen 129.

³¹² Kerschner, Der Auskunftsbescheid 149.

³¹³ Kerschner, Der Auskunftsbescheid 149.

³¹⁴ Ehrke-Rabel/Ritz, RdW 2010, 659 (662); Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 19; Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 50.

³¹⁵ vgl Kerschner, Der Auskunftsbescheid 144.

sind.³¹⁶ Aus diesem Grund stellt sich die Frage, ob ein rechtskräftiger Auskunftsbescheid auch gegenüber anderen Abgabenbehörden Bindungswirkung entfaltet. Zudem erhebt sich im Falle eines Rechtsmittelverfahrens die Frage, ob das Verwaltungsgericht an die abgabenrechtliche Beurteilung des Auskunftsbescheides gebunden ist. Wie bereits erläutert, ist dem Auskunftsbescheid aufgrund seiner Rechtsnatur normative Wirkung beizumessen.³¹⁷ Ein rechtskräftiger Auskunftsbescheid entfaltet demnach nicht nur Bindungswirkung gegenüber der Abgabenbehörde, die ihn erlassen hat, sondern gegenüber jeder anderen Abgabenbehörde sowie gegenüber dem Bundesfinanzgericht und dem Verwaltungsgerichtshof.³¹⁸ Die Bindung der Gerichte an Entscheidungen der Verwaltungsbehörden ergibt sich aus der Verbindlichkeit des Verwaltungsaktes.³¹⁹ Der Umstand, dass die Gerichte der Staatsfunktion Gerichtsbarkeit angehören, schadet der Bindungswirkung nicht. Sie ist vielmehr „*Konsequenz der arbeitsteiligen Staatsorganisation*“ und ist dem Gewaltenteilungsprinzip nicht abträglich.³²⁰ Auch die Richtlinien des BMF haben eine Bindung des Unabhängigen Finanzsenats, der vor der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 für das Rechtsmittelverfahren in erster Instanz zuständig war, vorgesehen.³²¹ Aus diesem Grund hat das Gericht im Falle einer Bescheidbeschwerde gegen den nicht auskunftskonformen Abgabenbescheid eine dem Auskunftsbescheid entsprechende Besteuerung vorzunehmen.

9.4 Die Bindungswirkung gegenüber dem Abgabepflichtigen

Durch den rechtskräftigen Auskunftsbescheid bindet sich in erster Linie die Abgabenbehörde selbst. Der Adressat eines Auskunftsbescheides ist nicht verpflichtet, den beauskunfteten Sachverhalt auch tatsächlich zu verwirklichen.³²² Durch die Stellung des Antrages ist er lediglich an die im Auskunftsbescheid festgelegten Berichtspflichten gebunden.³²³ Da der Auskunftsbescheid ausschließlich den Interessen des Abgabepflichtigen dienen soll, darf dieser keineswegs dessen Rechte beeinträchtigen.³²⁴ § 118 Abs 8 BAO normiert aus diesem Grund, dass der Auskunftsbescheid keine Bindungswirkung entfaltet, sofern er sich zum Nachteil des Abgabepflichtigen als rechtswidrig erweist. Legt die Abgabenbehörde dennoch den rechtswidrigen Auskunftsbescheid der Besteuerung zugrunde, so kann der Abgabepflichtige gegen den auskunftskonformen Abgabenbescheid mit Bescheidbeschwerde vorgehen.³²⁵ Die Frage, ob der Abgabepflichtige den Abgabenbescheid anfechten kann, ohne zuvor gegen den Auskunftsbescheid ein Rechtsmittel eingebracht zu haben, stellt sich nicht, da der Auskunftsbescheid in diesem Fall gar keine Bindungswirkung entfaltet.³²⁶ Es stellt sich jedoch die Frage, ob der Abgabepflichtige seiner Steuererklärung eine vom rechtskräftigen Auskunftsbescheid abweichende

³¹⁶ vgl *Kerschner*, Der Auskunftsbescheid 144.

³¹⁷ *Kerschner*, Der Auskunftsbescheid 145.

³¹⁸ *Koran*, SWK 2010, 803 (807); *Koran* in FS Ritz 135; *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 19.

³¹⁹ *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht⁴ (2013) Rz 210; *Huemer*, Versprochen 130 FN 711.

³²⁰ *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht⁴ Rz 210; *Huemer*, Versprochen 130 FN 711.

³²¹ BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 7.

³²² *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (235).

³²³ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (235).

³²⁴ *Huemer*, Versprochen 52f.

³²⁵ *Lachmayer*, Das Abgabenänderungsgesetz 2010, ÖStZ 2010, 305 (309).

³²⁶ *Kerschner*, Der Auskunftsbescheid 94.

abgabenrechtliche Beurteilung zugrunde legen darf und allenfalls gegen den auskunftskonformen Abgabenbescheid vorgehen kann, ohne zuvor den Auskunftsbekämpfungsbescheid zu haben. Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2010 geht hervor, dass die Partei nur insoweit nicht an die abgabenrechtliche Beurteilung des Auskunftsbekämpfungsbescheides gebunden ist, als sich diese zum Nachteil der Partei als nicht richtig erweist.³²⁷ Demnach wäre die Partei außer in den Fällen des § 118 Abs 8 Satz 2 BAO sehr wohl an die abgabenrechtliche Beurteilung des Auskunftsbekämpfungsbescheides gebunden. Dieser Ansicht nach würde der Auskunftsbekämpfungsbescheid sowohl für die Behörde als auch für den Steuerpflichtigen absolute Bindungswirkung entfalten. Ein rechtskräftiger Auskunftsbekämpfungsbescheid würde demnach weiterhin zum Rechtsbestand zählen.³²⁸ Die Abgabenbehörde hätte den rechtskräftigen Auskunftsbekämpfungsbescheid im nachfolgenden Abgabenverfahren anzuwenden. Der Abgabepflichtige könnte somit nicht gegen den Abgabenbescheid vorgehen, ohne zuvor den Auskunftsbekämpfungsbescheid im Rechtsmittelweg beseitigt zu haben.³²⁹ Die in der Bescheidbeschwerde gegen den Abgabenbescheid vorgebrachten Einwendungen, wonach der Auskunftsbekämpfungsbescheid unrichtig sei, müssten als unbegründet abgewiesen werden.³³⁰ Auch *Kerschner* geht von einer absoluten Bindungswirkung des Auskunftsbekämpfungsbescheides aus und erachtet diesen sowohl für die Behörde als auch für den Abgabepflichtigen als maßgeblich.³³¹ *Kerschner* qualifiziert den Auskunftsbekämpfungsbescheid als Feststellungsbescheid im Sinne des § 185 BAO.³³² Nach ihrer Ansicht ist der Auskunftsbekämpfungsbescheid aufgrund seiner Bindungswirkung zwingend im Sinne des § 192 BAO abzuleiten.³³³ Sie erachtet daher die Rechtsmittelsperre des § 252 BAO für anwendbar. Der § 252 BAO besagt, dass wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen wurden, der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.³³⁴ Demnach kann der Abgabepflichtige nicht gegen den auskunftskonformen Abgabenbescheid vorgehen, ohne zuvor gegen den Auskunftsbekämpfungsbescheid ein Rechtsmittel erhoben zu haben.³³⁵ *Kerschner* weist zudem darauf hin, dass § 118 Abs 8 Satz 2 BAO obsolet wäre, wenn die Partei ohnehin nicht an die abgabenrechtliche Beurteilung des Auskunftsbekämpfungsbescheides gebunden wäre und die Bindungswirkung des Auskunftsbekämpfungsbescheides „auf Abruf“ einfördern könnte.³³⁶ *Huemer* vertritt diesbezüglich eine kontroverse Ansicht und nimmt auch auf die deutsche Literatur Bezug.³³⁷ *Mayer* ist hinsichtlich der deutschen Zusage der Ansicht, dass der Abgabepflichtige berechtigt ist, eine von der Zusage abweichende Besteuerung geltend zu machen, wenn diese nicht seinen Vorstellungen entspricht, ohne vorher die Zusage anzufechten.³³⁸ Auch *Seer* betrachtet die deutsche Zusage als „eine Art Option“, die der Abgabe-

³²⁷ EriRV 662 BlgNR XXIV. GP 19.

³²⁸ *Huemer*, Versprochen 53.

³²⁹ *Huemer*, Versprochen 53.

³³⁰ *Huemer*, Versprochen 53.

³³¹ *Kerschner*, Der Auskunftsbekämpfungsbescheid 85.

³³² *Kerschner*, Der Auskunftsbekämpfungsbescheid 91; aA *Huemer* Versprochen 36.

³³³ *Kerschner*, Der Auskunftsbekämpfungsbescheid 92.

³³⁴ *Kerschner*, Der Auskunftsbekämpfungsbescheid 93.

³³⁵ *Kerschner*, Der Auskunftsbekämpfungsbescheid 94.

³³⁶ vgl. *Kerschner*, Der Auskunftsbekämpfungsbescheid 93.

³³⁷ *Huemer*, Versprochen 53.

³³⁸ *Mayer*, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977, 50.

pflichtige in Anspruch nehmen kann.³³⁹ *Huemer* folgt dieser Ansicht und bekräftigt, dass diese auch auf den Auskunftsbeseid nach § 118 BAO übertragbar sei.³⁴⁰ Der Antragsteller eines kostenpflichtigen Auskunftsbeseides dürfte keineswegs schlechter gestellt sein als ohne Erlassung des Auskunftsbeseides. Dies wäre jedoch der Fall, wenn der Abgabepflichtige im Rechtsmittelverfahren gegen den Abgabenbeseid keine Bedenken gegen den Auskunftsbeseid mehr geltend machen könnte.³⁴¹ Bei Annahme einer absoluten Bindungswirkung des Auskunftsbeseides müssten die Einwendungen stets als unbegründet abgewiesen werden.³⁴² Darüberhinaus würde eine verpflichtende Bekämpfung im Rechtsmittelweg einer wesentlichen Zielvorgabe des Auskunftsbeseidverfahrens, nämlich der Einsparung der Verwaltungslasten infolge Reduzierung der Rechtsmittelverfahren, widersprechen.³⁴³ Zudem weise der Wortlaut des § 118 Abs 7 BAO eher auf eine einseitige Bindungswirkung der Behörde hin, da § 118 Abs 7 lediglich von einem „Rechtsanspruch“ der genannten Personen auf auskunftskonforme Besteuerung spricht.³⁴⁴ *Huemer* kommt daher zum Ergebnis, dass der Abgabepflichtige den auskunftskonformen Abgabenbeseid mit der Begründung, der Auskunftsbeseid sei falsch, anfechten kann.³⁴⁵ Meines Erachtens ist jener Ansicht der Vorzug zu geben, nach der die absolute Bindungswirkung des Auskunftsbeseides nur gegenüber der Abgabenbehörde bestehe. Denn bei Annahme einer absoluten Bindungswirkung des Auskunftsbeseides gegenüber dem Abgabepflichtigen müsste dieser immer eine Beseidbeschwerde gegen den Auskunftsbeseid erheben, wenn er nicht mit der im Auskunftsbeseid vorgenommenen abgabenrechtlichen Beurteilung zufrieden ist, um zu verhindern, dass der Auskunftsbeseid im Falle der Verwirklichung des Sachverhaltes zwingend dem Abgabenbeseid zugrunde gelegt wird. Die Anfechtung des Auskunftsbeseides würde demnach zu einem Zeitpunkt erfolgen, zu dem nicht feststeht, ob der Sachverhalt jemals verwirklicht wird beziehungsweise ob der Auskunftsbeseid jemals zur Anwendung gelangt. Die Verpflichtung den Auskunftsbeseid anzufechten, um die Einwendungen gegebenenfalls auch im nachfolgenden Abgabenverfahren geltend machen zu können, hätte einen Verwaltungsmehraufwand zur Folge, der gerade durch die Einführung des Auskunftsbeseides reduziert werden sollte. Dem Auskunftswerber würden unnötige Kosten entstehen, wenn er den Auskunftsbeseid zuvor anfechten muss und der Sachverhalt letztendlich gar nicht verwirklicht wird. Darüberhinaus scheine eine Bindung des Auskunftswerbers angesichts der Kostenpflicht des Auskunftsbeseides nicht gerechtfertigt. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass hinsichtlich des Umfanges der Bindungswirkung des Auskunftsbeseides gegenüber dem Abgabepflichtigen keine einheitliche Meinung besteht.

³³⁹ *Seer* in *Tipke/Kruse* (Hrsg), *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*¹²⁸ (2012) § 89 Rz 29; *Kerschner*, *Der Auskunftsbeseid* 92.

³⁴⁰ *Huemer*, *Versprochen* 53.

³⁴¹ *Huemer*, *Versprochen* 53.

³⁴² *Huemer*, *Versprochen* 53.

³⁴³ *Huemer*, *Versprochen* 53.

³⁴⁴ *Huemer*, *Versprochen* 53; *Kerschner*, *Der Auskunftsbeseid* 92.

³⁴⁵ *Huemer*, *Versprochen* 53.

9.5 Grenzen der Bindungswirkung

9.5.1 Erlöschen der Bindungswirkung durch Änderung der Rechtslage

§ 118 Abs 8 Satz 1 BAO normiert das Erlöschen der Bindungswirkung, wenn sich infolge der Aufhebung oder Änderung der dem Auskunftsbeseid zugrunde gelegten Abgabenvorschriften eine andere abgabenrechtliche Beurteilung ergibt. Die Abgabenbehörde möchte sich im Sinne der „*clausula rebus sic stantibus*“ nur bei gleichbleibenden Umständen binden.³⁴⁶ Diese Bestimmung soll mitunter auch verhindern, dass die Behörde beziehungsweise der Antragssteller in Fällen geplanter Gesetzesänderungen mittels Auskunftsbeseid die geltende Rechtslage perpetuiert.³⁴⁷ Dies würde vor allem dem Grundsatz der Gewaltenteilung zuwiderlaufen.³⁴⁸ Es führt jedoch nicht jede Änderung zum Verlust des Rechtsanspruchs auf auskunftskonforme Besteuerung. Eine Änderung beziehungsweise Aufhebung der Rechtsvorschrift ist nur beachtlich, sofern sich dadurch die abgabenrechtliche Beurteilung ändert.³⁴⁹ Von Bedeutung sind daher Gesetzes- und Verordnungsänderungen.³⁵⁰ Ferner hat auch die Schaffung von neuen Normen oder die Erweiterung des Anwendungsbereichs von Normen das Erlöschen des Rechtsanspruchs zur Folge, wenn der Sachverhalt nunmehr unter diese Bestimmungen zu subsumieren ist.³⁵¹ Unschädlich sind redaktionelle Bearbeitungen von Normen.³⁵² Darüberhinaus lässt die Änderung der Rechtsprechung beispielsweise des Bundesfinanzgerichts oder des VwGH oder Änderungen in Erlässen des BMF die Beseidwirkungen unberührt.³⁵³ Der Rechtsanspruch auf auskunftskonforme Besteuerung erlischt im Sinne des § 118 Abs 8 Satz 1 BAO ipso iure und bedarf keinem Aufhebungsakt.³⁵⁴

9.5.2 Die Rechtswidrigkeit von Auskunftsbeseiden

Die im Auskunftsbeseid vorgenommene abgabenrechtliche Beurteilung ist gemäß § 118 Abs 8 Satz 2 BAO nicht bindend, sofern sie sich zum Nachteil der Partei als nicht richtig erweist. Eine zunächst rechtskonforme abgabenrechtliche Beurteilung kann trotz unveränderter Gesetzeslage durch nachfolgende Judikaturentscheidungen für den Beseidadressaten nachteilig werden.³⁵⁵ Ein Auskunftsbeseid kann ferner von vornherein rechtswidrig sein, wobei § 118 Abs 8 Satz 2 BAO explizit nur auf eine rechtswidrige abgabenrechtliche Beurteilung abstellt und nicht auf die Rechtswidrigkeit infolge von Nichtbeachtung der Form- und Inhaltserfordernisse.³⁵⁶ Ob die abgabenrechtliche Beurteilung des Auskunftsbeseides sich zum Nachteil des Abgabepflichtigen als unrichtig erweist, wird

³⁴⁶ Koran in FS Ritz 135.

³⁴⁷ Huemer, Versprochen 132.

³⁴⁸ Huemer, Versprochen 132.

³⁴⁹ Huemer, Versprochen 132.

³⁵⁰ Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (236).

³⁵¹ Huemer, Versprochen 132.

³⁵² Huemer, Versprochen 132.

³⁵³ Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 22; BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 7.

³⁵⁴ Huemer, Versprochen 132; Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 90.

³⁵⁵ Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 92.

³⁵⁶ Huemer, Versprochen 134.

anhand eines Vergleiches der zugesagten und der rechtmäßigen Behandlung festgestellt.³⁵⁷ Die Behörde kann zu Gunsten des Abgabepflichtigen vom Auskunftsbeseid abweichen und die Steuer nach Maßgabe der geltenden Rechtslage festsetzen.³⁵⁸ Wäre ein nachteilig rechtswidriger Beseid für die Behörde in jedem Fall verbindlich, würde dies gegen das Legalitätsprinzip verstoßen.³⁵⁹ Weicht die Behörde jedoch vom nachteilig rechtswidrigen Auskunftsbeseid nicht ab und erlässt infolge den Abgabebeseid auskunftskonform, so kann der Abgabepflichtige den rechtswidrigen Auskunftsbeseid oder den abgeleiteten Abgabebeseid im Rechtsmittelverfahren bekämpfen.³⁶⁰ Ist der Auskunftsbeseid zu Gunsten des Abgabepflichtigen rechtswidrig, so entfaltet er dennoch Bindungswirkung.³⁶¹ Die Abgabenbehörde hat demnach einen auskunftskonformen und gesetzwidrigen Abgabebeseid zu erlassen. Dies stellt eine Beeinträchtigung des Legalitätsprinzips dar.³⁶² Nach *Ehrke-Rabel* kann die Beeinträchtigung des Legalitätsprinzips jedoch durch den Vertrauensschutz des Abgabepflichtigen gerechtfertigt sein.³⁶³ Wie bereits erläutert, führen rechtswidrige, für den Abgabepflichtigen vorteilhaftere Auskunftsbeseide, nicht per se zum Entfall der Bindungswirkung. Zur Beseitigung der Bindungswirkung bedarf es daher eines weiteren Aktes.³⁶⁴ Die Abgabenbehörde kann rechtswidrige Auskunftsbeseide gemäß § 118 Abs 9 BAO grundsätzlich mit ex nunc Wirkung aufheben oder abändern. Dies ist grundsätzlich nur bis zur Verwirklichung des dem Auskunftsbeseid zugrunde gelegten Sachverhaltes möglich.³⁶⁵ Da die Aufhebung und Änderung nur mit ex nunc Wirkung erfolgt, wird dem Vertrauensschutz des Abgabepflichtigen ausreichend entsprochen.³⁶⁶ Offensichtlich unrichtige Auskunftsbeseide können von der Behörde jedoch gemäß § 118 Abs 9 lit b BAO rückwirkend aufgehoben und abgeändert werden, da kein schützenswertes Vertrauen vorliegt.³⁶⁷ Die Bindungswirkung eines Auskunftsbeseides kann darüberhinaus durch im Rechtsmittelverfahren erlassene Beschwerdevorentscheidungen nach § 262 BAO, durch Beschlüsse nach § 278 BAO sowie durch Erkenntnisse nach § 279 BAO und durch Aufhebung und Änderung des Auskunftsbeseides auf Antrag der Partei gemäß § 118 Abs 9 BAO rückwirkend beseitigt werden.³⁶⁸

10 Rechtsschutz

10.1 Überblick

Das sich aus der Verfassung ergebende rechtsstaatliche Prinzip sieht neben dem Legalitätsprinzip auch eine effektive Kontrolle durch Rechtsschutzeinrichtungen vor.³⁶⁹ Das öffentlich-rechtliche Rechts-

³⁵⁷ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 92.

³⁵⁸ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 50; *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 20.

³⁵⁹ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (236f).

³⁶⁰ *Huemer*, Versprochen 134.

³⁶¹ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 92.

³⁶² *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (236f).

³⁶³ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (236f).

³⁶⁴ *Huemer*, Versprochen 136f.

³⁶⁵ *Paar*, ZfV 2011, 925 (929).

³⁶⁶ *Huemer*, Versprochen 136f.

³⁶⁷ *Ehrke-Rabel/Ritz*, RdW 2010, 659 (663); *Paar*, ZfV 2011, 925 (929f).

³⁶⁸ *Huemer*, Versprochen 137.

³⁶⁹ *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 243 Anm 1; *Huemer*, Versprochen 191.

schutzsystem ist auf den Bescheid ausgelegt.³⁷⁰ Auch der Auskunftsbeseid nach § 118 BAO ist einer Überprüfung zugänglich.³⁷¹ Die BAO kennt ordentliche Rechtsmittel sowie sonstige Maßnahmen.³⁷² Das zentrale Rechtsmittel ist die Bescheidbeschwerde gemäß §§ 243f BAO.³⁷³ Grundsätzlich können Entscheidungen des Verwaltungsgerichtes durch Revision an den VfGH oder durch Beschwerde an den VfGH angefochten werden.³⁷⁴ Ob eine Revision gemäß Art 133 B-VG oder eine Beschwerde gemäß Art 144 B-VG im Falle des Auskunftsbeseides überhaupt zulässig ist, wird nachfolgend erläutert. Die in §§ 293 bis 307 BAO vorgesehenen sonstigen Maßnahmen sind im Auskunftsbeseidverfahren nicht anwendbar, da § 118 Abs 9 BAO als *lex specialis* die Aufhebung und Änderung des Auskunftsbeseides entweder auf Antrag oder von Amts wegen vorsieht.³⁷⁵ Im Falle einer Fristversäumung besteht die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.³⁷⁶ Bei Verletzung der Entscheidungspflicht kann eine Säumnisbeschwerde oder ein Fristsetzungsantrag Abhilfe schaffen.³⁷⁷

10.2 Ordentliche Rechtsmittel

10.2.1 Die Bescheidbeschwerde

Im Rahmen des Anwendungsbereichs des § 118 BAO kommt es zur Erlassung von verschiedenen Bescheiden. Die Behörde erlässt einen Auskunftsbeseid, einen Verwaltungskostenbeitragsbeseid und im nachfolgenden Abgabeverfahren einen vom Auskunftsbeseid abgeleiteten Abgabebeseid. Unter Umständen erlässt die Behörde anstelle des Auskunftsbeseides einen Zurückweisungsbescheid oder einen Zurücknahmebescheid. Der Bescheidadressat kann sämtliche Bescheide gemäß § 243f BAO mittels Bescheidbeschwerde bekämpfen.³⁷⁸ Im Folgenden wird das Verfahren der Bescheidbeschwerde gegen den Auskunftsbeseid dargelegt. Gemäß § 246 Abs 1 BAO ist der Bescheidadressat eines Auskunftsbeseides antragslegitimiert.³⁷⁹ Ist der Auskunftsbeseid an mehrere Personen ergangen, so kann der jeweilige Adressat den an ihn gerichteten Auskunftsbeseid bekämpfen, ohne die Bescheidwirkungen der übrigen Bescheidadressaten zu berühren.³⁸⁰ Die Bescheidbeschwerde ist gemäß § 245 Abs 1 BAO binnen einem Monat ab Bekanntgabe des Auskunftsbeseides bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid erlassen hat einzubringen.³⁸¹ Die Frist zur Einbringung der Bescheidbeschwerde beginnt somit gemäß § 97 Abs 1 BAO mit Zustellung des Auskunftsbeseides

³⁷⁰ *Huemer*, Versprochen 191.

³⁷¹ *Huemer*, Versprochen 191.

³⁷² *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 1316.

³⁷³ *Huemer*, Versprochen 191.

³⁷⁴ *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 1316; *Huemer*, Versprochen 191.

³⁷⁵ *Paar*, ZfV 2011, 925 (929).

³⁷⁶ *Huemer*, Versprochen 191.

³⁷⁷ *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 1337; *Gunacker-Slawitsch*, Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, in *Ehrke-Rabel* (Hrsg), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) Rz III/131.

³⁷⁸ *Fellner/Peperkorn*, Die Einbringung des Rechtsmittels und das Verfahren bei der Abgabenbehörde, in *Ehrke-Rabel* (Hrsg), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) Rz II/4.

³⁷⁹ *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 1319.

³⁸⁰ *Huemer*, Versprochen 194.

³⁸¹ *Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel* (Hrsg) Rz II/14; *Ritz*, BAO⁵ § 245 Rz 1.

zu laufen.³⁸² Die Beschwerdefrist ist auf Antrag der Partei gemäß § 245 Abs 3 BAO verlängerbar, sofern berücksichtigungswürdige Gründe vorliegen.³⁸³ Wird die Beschwerde fristgerecht, jedoch fälschlicherweise beim Verwaltungsgericht eingebracht, so ist dies dem Rechtsschutz nicht abträglich.³⁸⁴ Das Verwaltungsgericht hat diesfalls die Bescheidbeschwerde gemäß § 249 Abs 1 BAO unverzüglich an die Abgabenbehörde weiterzuleiten.³⁸⁵ Die Beschwerde hat gemäß § 250 BAO die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides, die Erklärungen, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird und welche Änderungen begehrt werden, sowie eine Begründung zu enthalten.³⁸⁶ Der Anfechtungsgegenstand beschränkt sich auf den Spruch des Bescheides, da lediglich dieser normative Wirkung entfaltet.³⁸⁷ Der Adressat eines Auskunftsbeseides kann folglich die abgabenrechtliche Beurteilung, die Abgaben oder Feststellungen und Zeiträume, für die der Bescheid wirken soll, sowie den Umfang der Berichtspflichten bekämpfen.³⁸⁸ Gegen die Begründung eines Bescheides ist grundsätzlich kein Rechtsmittel zulässig.³⁸⁹ Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann jedoch eine unrichtige Sachverhaltszusammenfassung durch die Behörde im Wege der Bescheidbeschwerde angefochten werden. Der Beschwerdeführer hat diesfalls in der Beschwerde geltend zu machen, dass der beantragte Sachverhalt nicht beurteilt wurde, sondern die Behörde einen amtswegigen Bescheid erlassen hat.³⁹⁰ Nach Einbringung der Bescheidbeschwerde prüft die Abgabenbehörde zunächst die Zulässigkeit und Rechtzeitigkeit.³⁹¹ Die Beschwerde ist unter anderem unzulässig, wenn der Beschwerdeführer zur Antragsstellung nicht legitimiert ist, wenn rechtswirksam auf die Einbringung eines Rechtsmittels verzichtet wurde oder wenn sich die Beschwerde, mit Ausnahme der unrichtigen Sachverhaltszusammenfassung, lediglich gegen die Begründung des Bescheides richtet.³⁹² Die Abgabenbehörde hat unzulässige Bescheidbeschwerden mit Beschwerdeentscheidung gemäß § 260 Abs 1 BAO zurückzuweisen.³⁹³ Eine Zurückweisung hat auch zu erfolgen, wenn die Beschwerde nicht fristgerecht eingereicht wurde.³⁹⁴ Ein Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs 2 BAO ist zu erteilen, wenn sonstige Mängel vorliegen, die nicht zu einer Zurückweisung berechtigen. Der Antragsteller kann demnach Formgebrechen oder inhaltliche Mängeln binnen einer angemessenen Frist beseitigen oder eine fehlende Unterschrift nachholen. Kommt er der Aufforderung nicht nach, so gilt die Bescheidbeschwerde als zurückgenommen.³⁹⁵ Die Behörde ist gemäß § 262 BAO grundsätzlich verpflichtet, über die Beschwerde mittels Beschwerdeentscheidung abzusprechen.³⁹⁶ Sie kann den angefochtenen Aus-

³⁸² Ritz, BAO⁵ § 245 Rz 5.

³⁸³ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 1318; Ritz, BAO⁵ § 245 Rz 11.

³⁸⁴ Ritz, BAO⁵ § 249 Rz 1. .

³⁸⁵ Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/14.

³⁸⁶ Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/17.

³⁸⁷ Huemer, Versprochen 195; VwGH 18.11.2003, 2003/14/0083.

³⁸⁸ Huemer, Versprochen 195.

³⁸⁹ VwGH 18.11.2003, 2003/14/0083; Stoll, BAO – Kommentar Band 3, 2787.

³⁹⁰ BMF, Ergebnisse des Salzburger Steuerdialogs 2012 im Bereich der Bundesabgabenordnung, GZ BMF-010103/0198-VI/2012 vom 02.10.2012, Frage 1; Huemer, Versprochen 195.

³⁹¹ Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/32.

³⁹² Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/33.

³⁹³ Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/32.

³⁹⁴ Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/32.

³⁹⁵ Ritz, BAO⁵ § 250 Rz 2; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 1323.

³⁹⁶ Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/40.

kunftsbescheid in jede Richtung abändern, aufheben oder die Beschwerde als unbegründet abweisen.³⁹⁷ Die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung kann jedoch gemäß § 262 Abs 2 BAO unterbleiben, wenn der Beschwerdeführer dies beantragt und die Abgabenbehörde die Beschwerde innerhalb von drei Monaten dem Verwaltungsgericht vorlegt.³⁹⁸ Die Bescheidbeschwerde ist gemäß § 262 Abs 3 BAO darüberhinaus unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen, wenn lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird.³⁹⁹ Der Beschwerdeführer kann binnen einem Monat ab Bekanntgabe der Beschwerdeverentscheidung einen Vorlageantrag stellen.⁴⁰⁰ Der Vorlageantrag ist bei der Abgabenbehörde, welche die Beschwerdeverentscheidung erlassen hat, einzubringen.⁴⁰¹ Ab diesem Zeitpunkt gilt die Bescheidbeschwerde als unerledigt und dem Verwaltungsgericht obliegt nunmehr die Entscheidung darüber.⁴⁰² Nach Prüfung des Vorlageantrages hinsichtlich seiner Zulässigkeit und fristgerechten Einbringung, hat die Abgabenbehörde gemäß § 265 BAO die Akten sowie die Beschwerde dem Verwaltungsgericht vorzulegen.⁴⁰³ Das zuständige Verwaltungsgericht ist das Bundesfinanzgericht. Es erkennt gemäß Art 131 Abs 3 B-VG über Bescheid-, Säumnis- und Maßnahmenbeschwerden in Rechtssachen hinsichtlich Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben und des Finanzstrafrechts, soweit die Angelegenheiten unmittelbar von den Abgaben- oder Finanzstrafbehörden des Bundes besorgt werden.⁴⁰⁴ Das Bundesfinanzgericht prüft zunächst ob es eine Formalentscheidung gemäß § 278 BAO zu treffen hat. Gemäß § 278 BAO hat es die Beschwerde mittels Beschluss zurückzuweisen, wenn die Beschwerde unzulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde. Darüberhinaus hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerde mit Beschluss in den Fällen des § 85 Abs 2 und § 86a Abs 1 BAO als zurückgenommen oder wegen § 256 und § 261 BAO als gegenstandslos zu erklären.⁴⁰⁵ Ist keine Formalentscheidung zu treffen, so hat das Bundesfinanzgericht gemäß Art 130 Abs 4 B-VG mit Erkenntnis in der Sache selbst zu entscheiden.⁴⁰⁶ Nicht möglich im Anwendungsbereich des § 118 BAO ist die Aufhebung des Bescheides unter Zurückweisung an die Abgabenbehörde gemäß § 278 BAO.⁴⁰⁷ Eine Aufhebung des Bescheides unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde durch das Verwaltungsgericht kann demnach erfolgen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können beziehungsweise die Bescheiderlassung unterbleiben hätte können. Da die Abgabenbehörde im Auskunftsbefehrsverfahren keine Ermittlungen vorzunehmen hat, sondern nur die Rechtsfragen beantwortet, ist eine Aufhebung des Auskunftsbefehrsbescheides unter Zurückweisung nicht möglich.⁴⁰⁸ Gemäß § 118 Abs 9

³⁹⁷ *Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/45f; Ritz, BAO⁵ § 243 Rz 7.*

³⁹⁸ *Ritz, BAO⁵ § 262 Rz 6.*

³⁹⁹ *Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/43f.*

⁴⁰⁰ *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 1325.*

⁴⁰¹ *Ritz, BAO⁵ § 264 Rz 8.*

⁴⁰² *Ritz, BAO⁵ § 264 Rz 3; Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/67f.*

⁴⁰³ *Fellner/Peperkorn in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz II/76.*

⁴⁰⁴ *Gunacker-Slawitsch in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz III/2.*

⁴⁰⁵ *Gunacker-Slawitsch in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz III/92.*

⁴⁰⁶ *Gunacker-Slawitsch in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz III/108f.*

⁴⁰⁷ *Huemer, Versprochen 194.*

⁴⁰⁸ *Kerschner, Der Auskunftsbefehrsbescheid 72.*

10.2.2 Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof

Nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob die Rechtsmittelentscheidung des Bundesfinanzgerichtes im Falle eines Auskunftsbeseides vor dem Verwaltungsgerichtshof mittels Revision bekämpfbar ist. Gemäß Art 133 B-VG erkennt der Verwaltungsgerichtshof über Revisionen gegen Erkenntnisse oder Beschlüsse des Verwaltungsgerichtes wegen Rechtswidrigkeit.⁴¹⁸ Eine Revision ist nur zulässig, sofern eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, die über den Einzelfall hinaus relevant ist.⁴¹⁹ Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt insbesondere vor, wenn das Erkenntnis oder der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine Rechtsprechung dazu fehlt oder die Rechtsfrage bisher in der Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wurde.⁴²⁰ Zur Erhebung der Revision ist gemäß Art 133 Abs 6 B-VG berechtigt, wer behauptet durch das Erkenntnis oder den Beschluss in seinen Rechten verletzt zu sein.⁴²¹ Diesbezüglich genügt lediglich die Behauptung, dass eine Verletzung subjektiver Rechte vorliegt. Ob die Rechte des Revisionswerbers tatsächlich verletzt sind, wird im Rahmen des Verfahrens geklärt.⁴²² Für die Zulässigkeit der Revision ist jedoch erforderlich, dass eine Rechtsverletzung möglich ist. Die Rechtsverletzungsmöglichkeit ist gegeben, wenn die Aufhebung des angefochtenen Rechtsaktes zu einer Besserstellung der Rechtsposition des Revisionswerbers führen würde.⁴²³ In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der Adressat eines rechtswidrigen Auskunftsbeseides in seinen Rechten verletzt sein kann und somit berechtigt ist, eine Revision zu erheben. Der Auskunftsbeseid hat die abgabenrechtliche Beurteilung eines abstrakten, in der Zukunft gelegenen Sachverhaltes zum Gegenstand. Dieser Sachverhalt wird womöglich nie verwirklicht werden. Betroffen sind daher nur Rechtsfragen theoretischer Natur. Aus diesem Grund stellt sich die Frage, worin durch Aufhebung des Auskunftsbeseides eine Besserstellung der Rechtsposition des Auskunftswerbers erblickt werden kann. Im Falle der Aufhebung des rechtswidrigen Auskunftsbeseides würde sich die Rechtsstellung des Auskunftswerbers nicht verändern, da zu diesem Zeitpunkt der Sachverhalt noch nicht verwirklicht ist, beziehungsweise nicht klar ist, ob der Sachverhalt jemals verwirklicht werden wird. Zudem entfaltet ein zum Nachteil des Auskunftswerbers rechtswidriger Auskunftsbeseid keine Wirkungen.⁴²⁴ Ein Beseid der keine Wirkungen entfaltet, kann auch keine Rechte beeinträchtigen. Kommt es dann infolge der Sachverhaltsverwirklichung zu einem rechtswidrigen auskunftskonformen Abgabenbeseid, so kann der Auskunftswerber diesen im Rechtsmittelweg bekämpfen.⁴²⁵ Laut VwGH kommt die abstrakte Prüfung der Rechtmäßigkeit eines Beseides nicht in Betracht.⁴²⁶ Meines Erachtens ist daher mangels Beschwerde des Auskunftswerbers eine Revision unzulässig. Dieser Ansicht ist jedoch entgegenzuhalten,

⁴¹⁸ Grill/Kettisch, Das Verfahren vor dem VwGH, in Ehrke-Rabel (Hrsg), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen (2013) Rz IV/3f.

⁴¹⁹ Grill/Kettisch in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz IV/6.

⁴²⁰ Grill/Kettisch in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz IV/5.

⁴²¹ Grill/Kettisch in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz IV/13.

⁴²² Grill/Kettisch in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz IV/14.

⁴²³ VwGH 21.09.1982, 81/11/0056; 22.09.1999, 97/15/0084; Grill/Kettisch in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz IV/14.

⁴²⁴ Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 92.

⁴²⁵ Huemer, Versprochen 134.

⁴²⁶ VwGH 24.01.1995, 93/04/0161.

dass dies dem Zweck des Auskunftsbekleidverfahrens zuwiderläuft. Der Auskunftswerber leistet einen Verwaltungskostenbeitrag in nicht unerheblicher Höhe um Rechtssicherheit zu erhalten. Durch die Unzulässigkeit der Revision, kann er diese jedoch nicht vor Umsetzung seiner Vorhaben erlangen. Er könnte seine Bedenken letztendlich erst nach Verwirklichung des Sachverhaltes im Rahmen eines Rechtsmittels gegen den Abgabenbescheid geltend machen. *Huemer* erachtet die Revision jedenfalls für zulässig.⁴²⁷

10.2.3 Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof

Der Verfassungsgerichtshof erkennt gemäß Art 144 B-VG über Beschwerden gegen Erkenntnisse und Beschlüsse des Verwaltungsgerichtes, wenn der Beschwerdeführer behauptet, in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder durch Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung, einer gesetzwidrigen Kundmachung über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes, eines verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt zu sein.⁴²⁸ Auch hier stellt sich die Frage, ob der Adressat eines Auskunftsbekleides in seinen Rechten verletzt sein kann, da der Auskunftsbekleid über einen noch nicht verwirklichten Sachverhalt abspricht. In diesem Zusammenhang ist auf die Ausführungen zur Zulässigkeit der Revision zu verweisen. Meines Erachtens ist mangels Rechtsverletzungsmöglichkeit die Erhebung einer Beschwerde gemäß Art 144 B-VG im Falle des Auskunftsbekleides nicht zulässig.

10.2.4 Die Säumnisbeschwerde und der Fristsetzungsantrag

Die Behörde hat über den Antrag auf Erlassung eines Auskunftsbekleides, der ein Anbringen im Sinne des § 85 BAO darstellt, gemäß § 85a BAO ohne unnötigen Aufsuh zu entscheiden. Erlässt die Behörde binnen sechs Monaten ab Einlangen des Anbringens keine Entscheidung, so kann der Antragsteller gemäß § 284 BAO eine Säumnisbeschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht beim Verwaltungsgericht einbringen.⁴²⁹ Eine diesbezügliche Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde besteht unter anderem auch bei der Erlassung der Beschwerdeverentscheidung im Bescheidbeschwerdeverfahren.⁴³⁰ Auch das Verwaltungsgericht hat gemäß § 291 BAO ohne unnötigen Aufsuh, aber spätestens binnen sechs Monaten, eine Entscheidung zu treffen.⁴³¹ Gegen die Verletzung der Entscheidungspflicht nach § 291 BAO kann ein Fristsetzungsantrag gemäß § 38 VwGG gestellt werden.⁴³² Der VwGH setzt dem Verwaltungsgericht bei tatsächlich vorliegender Säumnis Fristen, innerhalb welcher das Verwaltungsgericht seine Entscheidung zu treffen hat.⁴³³ Bleibt das Verwaltungsgericht weiterhin säumig, so geht die Entscheidungszuständigkeit nicht auf den VwGH über.⁴³⁴

⁴²⁷ *Huemer*, Versprochen 198.

⁴²⁸ *Holzinger*, Verfassungsgerichtsbarkeit und Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 381 (384).

⁴²⁹ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 1337.

⁴³⁰ *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 284 Anm 7.

⁴³¹ *Gunacker-Slawitsch* in *Ehrke-Rabel* (Hrsg) Rz III/131.

⁴³² *Grill/Kettisch* in *Ehrke-Rabel* (Hrsg) Rz IV/142.

⁴³³ *Grill/Kettisch* in *Ehrke-Rabel* (Hrsg) Rz IV/157.

⁴³⁴ *Grill/Kettisch* in *Ehrke-Rabel* (Hrsg) Rz IV/144.

Die Missachtung der Entscheidungspflicht kann jedoch amtshaftungs-, disziplinar- und strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.⁴³⁵

10.3 Sonstige Maßnahmen

10.3.1 Die Aufhebung und Änderung des Auskunftsbeseides gemäß § 118 Abs 9 BAO

§ 118 Abs 9 BAO sieht die Möglichkeit der Aufhebung und Änderung des Auskunftsbeseides und somit die Durchbrechung der formellen Rechtskraft vor, wenn sich der Spruch des Beseides als nicht richtig erweist.⁴³⁶ Dies erscheint aus Sicht der im Auskunftsbeseid angestrebten Rechts- und Planungssicherheit nicht unproblematisch. Eine Aufhebung und Änderung der Entscheidung darf daher im Sinne der Rechtssicherheit nicht ohne Vorliegen von triftigen Gründen erfolgen.⁴³⁷ Die diesbezüglichen Voraussetzungen normiert § 118 Abs 9 BAO als *lex specialis* zu §§ 293 bis 307 BAO.⁴³⁸ Die Maßnahmen im Sinne des § 118 Abs 9 BAO liegen ausschließlich im Ermessen der Abgabenbehörde.⁴³⁹ Kommt die Abgabenbehörde zum Schluss, dass der Spruch des Auskunftsbeseides rechtswidrig ist und nicht ergehen hätte dürfen, so ist die Behörde berechtigt den Beseid aufzuheben und abzuändern.⁴⁴⁰ Sie hat dabei gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen, ob sie den Auskunftsbeseid aufhebt und ändert. Zu berücksichtigen sind insbesondere wirtschaftliche Dispositionen, die der Adressat eines Auskunftsbeseides im Vertrauen darauf bereits getroffen hat.⁴⁴¹ Eine Aufhebung und Änderung gemäß § 118 Abs 9 BAO darf grundsätzlich nur mit Wirkung für die Zukunft erfolgen.⁴⁴² Nach Verwirklichung des dem Auskunftsbeseid zugrunde gelegten Sachverhaltes ist demnach grundsätzlich eine Aufhebung und Änderung ausgeschlossen.⁴⁴³ Die Bindungswirkung des Auskunftsbeseides bleibt infolge der *ex nunc* Wirkung für den bereits verwirklichten Sachverhalt bestehen.⁴⁴⁴ § 118 Abs 9 BAO normiert jedoch auch Fälle, in denen eine Aufhebung und Änderung rückwirkend, unabhängig von der Verwirklichung des Sachverhaltes, erfolgen darf. Eine *ex tunc* Wirkung ist demnach unter anderem vorgesehen, wenn die Partei die Aufhebung oder Änderung beantragt. Die Partei kann grundsätzlich unbefristet die Aufhebung oder Änderung des Auskunftsbeseides begehren. Nach Eintritt der Bemessungsverjährung der abgeleiteten Abgabenbeseide erscheint die Maßnahme jedoch vergebens.⁴⁴⁵ Zur Antragsstellung berechtigt sind nicht nur Adressaten eines Auskunftsbeseides, sondern auch ihre Gesamtrechtsnachfolger sowie die anderen in § 118 Abs 7 BAO genannten Personen.⁴⁴⁶ Auch im Falle eines Antrags der Partei obliegt die Entscheidung, ob der Auskunftsbeseid auf-

⁴³⁵ Grill/Kettisch in Ehrke-Rabel (Hrsg) Rz IV/162.

⁴³⁶ Huemer, Versprochen 136.

⁴³⁷ Huemer, Versprochen 136; Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 95.

⁴³⁸ Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 95; Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 28; ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 19.

⁴³⁹ Koran, SWK 2010, 803 (808).

⁴⁴⁰ Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 94.

⁴⁴¹ Paar, ZfV 2011, 925 (929).

⁴⁴² Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (237).

⁴⁴³ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 19; Huemer, Versprochen 136.

⁴⁴⁴ Huemer, Versprochen 136f.

⁴⁴⁵ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 54.

⁴⁴⁶ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 55.

gehoben oder geändert wird, im Ermessen der Abgabenbehörde.⁴⁴⁷ Das Ermessen der Behörde umfasst dabei auch den Zeitraum der Maßnahme. Es obliegt der Abgabenbehörde zu bestimmen, ob und wenn inwieweit eine Aufhebung oder Änderung im Sinne des § 118 Abs 9 BAO rückwirkt.⁴⁴⁸ Die Abgabenbehörde kann darüberhinaus von Amts wegen eine rückwirkende Aufhebung oder Änderung des Auskunftsbeseides in den in § 118 Abs 9 lit a bis c BAO taxaktiv normierten Fällen vornehmen.⁴⁴⁹ Gemäß § 118 Abs 9 lit a BAO kann die Behörde den Auskunftsbeseid rückwirkend aufheben und ändern, wenn die Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 293 BAO vorliegen. Beseide sind gemäß § 293 BAO berichtigungsfähig, wenn der Behörde Schreib- beziehungsweise Rechenfehler, oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten unterlaufen sind.⁴⁵⁰ Unter Schreibfehlern versteht man leicht erkennbare Abweichungen des mitgeteilten Inhalts vom gewollten Inhalt, ohne den normativen Inhalt zu verändern.⁴⁵¹ Hier sind insbesondere Abschreibfehler, das Verschreiben beim Namen des Beseidadressaten oder Fehler hinsichtlich des Datums anzuführen.⁴⁵² Rechenfehler, wie etwa das Vertippen an der Rechenmaschine oder Fehler bei Punkt- und Strichrechnungen, können durch eine Berichtigung des Beseides korrigiert werden.⁴⁵³ Als Beispiele für andere Unrichtigkeiten im Sinne des § 293 BAO können Fehler in der Ausdrucksweise und Flüchtigkeitsfehler genannt werden.⁴⁵⁴ Unrichtigkeiten, die auf dem Einsatz von automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlagen beruhen, sind beispielsweise Fehler, die sich aus der Eintragung einer falschen Kennziffer auf einem Eingabebogen ergeben oder auch Programmfehler beziehungsweise Programmlücken.⁴⁵⁵ Im Gegensatz zu den Schreib- und Rechenfehlern müssen die anderen Unrichtigkeiten im Sinne des § 293 BAO durch ein Versehen verursacht worden sein. Darüberhinaus müssen diese Unrichtigkeiten offenkundig sein, mit anderen Worten, für die Behörde bei entsprechender Aufmerksamkeit bereits bei Beseiderlassung verhinderbar und für den Beseidadressaten leicht erkennbar sein.⁴⁵⁶ Fehler bei der Willensbildung, wie etwa eine unrichtige rechtliche Beurteilung, Fehler des Schlussfolgerns oder auf dem Übersehen von Aktenteilen beruhende Fehler können nicht nach § 293 BAO beseitigt werden.⁴⁵⁷ Auch Fehler, die nicht der Abgabenbehörde unterlaufen sind, sondern aus einem Antrag nach § 118 BAO von der Partei übernommen wurden, können nicht nach § 293 berichtigt werden.⁴⁵⁸ Gemäß § 118 Abs 9 lit b BAO ist die Behörde berechtigt, einen Auskunftsbeseid mit ex tunc Wirkung aufzuheben oder abzuändern, wenn der Spruch offensichtlich

⁴⁴⁷ *Huemer*, Versprochen 137.

⁴⁴⁸ *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 26; *Paar*, ZfV 2011, 925 (929); *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (237).

⁴⁴⁹ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 95.

⁴⁵⁰ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 55.

⁴⁵¹ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 98.

⁴⁵² VwGH 28.02.1995, 94/14/0139; 25.06.1996, 94/17/0419; 27.06.2001, 98/15/0049; *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 98.

⁴⁵³ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 98; VwGH 18.10.1984, 83/16/0130; 19.12.1958, 1837/57.

⁴⁵⁴ *Paar*, ZfV 2011, 925 (929); *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 98.

⁴⁵⁵ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 99; VwGH 04.06.1986, 85/13/0076.

⁴⁵⁶ *Paar*, ZfV 2011, 925 (929); VwGH 21.06.1990, 89/06/0104; 18.09.1987, 87/17/0244.

⁴⁵⁷ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 56; *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 100; *Paar*, ZfV 2011, 925 (929).

⁴⁵⁸ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 100.

unrichtig ist. Die Frage, wann eine Unrichtigkeit offensichtlich ist, ist anhand des Gesetzes und der dazu ergangenen Rechtsprechung zu beurteilen.⁴⁵⁹ Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne weitere Untersuchungen im Rechtsbereich oder ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich für die Behörde deutlich erkennbar ist.⁴⁶⁰ Die Abgabenbehörde hätte die Unrichtigkeit bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung sofort erkannt. Die Unrichtigkeit kann dabei sowohl in einer rechtswidrigen abgabenrechtlichen Beurteilung, als auch in einer eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung liegen.⁴⁶¹ Eine Unrichtigkeit, die auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruht, kann keine offensichtliche Unrichtigkeit darstellen.⁴⁶² Die Rechtsansicht muss jedoch aus Sicht der Behörde vertretbar sein.⁴⁶³ Eine zum Zeitpunkt der Auskunftsbeseiderlassung nicht offensichtlich unrichtige Rechtsansicht wird durch nachträgliche Judikaturentscheidungen nicht rückwirkend offensichtlich unrichtig. Die Behörde ist diesfalls nicht berechtigt, den Auskunftsbescheid rückwirkend aufzuheben oder abzuändern.⁴⁶⁴ Des Weiteren sieht § 118 Abs 9 lit c BAO die Möglichkeit einer rückwirkenden Aufhebung oder Änderung vor, wenn der Auskunftsbescheid durch eine strafbare Tat erwirkt wurde. Der § 118 Abs 9 lit c umfasst, im Gegensatz zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs 1 lit c BAO, nicht nur gerichtlich strafbare Taten, sondern auch verwaltungsbehördlich strafbare Taten.⁴⁶⁵ Unwesentlich ist, ob die Tat durch die Partei, ein Behördenorgan oder einen Dritten begangen wurde.⁴⁶⁶ Als gerichtlich strafbare Taten in Betracht kommen etwa der Missbrauch der Amtsgewalt (§ 302 StGB), die Geschenkannahme durch Beamte (§ 304 StGB), die Fälschung eines Beweismittels (§ 293 StGB), die Nötigung (§ 105 StGB) oder die gefährliche Drohung (§ 107 StGB).⁴⁶⁷ Eine Verurteilung ist nicht erforderlich.⁴⁶⁸ Die Abgabenbehörde hat als Vorfrage zu klären, ob die objektive und subjektive Tatseite erfüllt ist und somit eine strafbare Tat verwirklicht wurde, die zur Aufhebung oder Änderung nach § 118 Abs 9 lit c BAO berechtigt.⁴⁶⁹ Eine rückwirkende Aufhebung oder Änderung hat zur Folge, dass der Auskunftsbescheid von Anfang an als nicht existent gilt.⁴⁷⁰ Der Antragssteller hat dennoch den vollen Verwaltungskostenbeitrag gemäß § 118 Abs 10 BAO zu leisten.⁴⁷¹ Wie bereits erwähnt, kann der Abgabepflichtige einen Aufhebungs- oder Änderungsbescheid mit Bescheidbeschwerde bekämpfen. Er kann insbesondere geltend machen, dass die Ermessenausübung der Behörde fehlerhaft war oder der Auskunftsbescheid rechtmäßig gewesen ist und eine Änderung beziehungsweise Aufhebung nach § 118 Abs 9 BAO nicht erfolgen hätte dürfen.⁴⁷²

⁴⁵⁹ *Huemer*, Versprochen 137; *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 27.

⁴⁶⁰ VwGH 25.10.1995, 95/15/0008; *Stoll*, BAO-Kommentar III 2831.

⁴⁶¹ VwGH 22.04.2004, 2004/15/0043; 23.05.2007, 2004/13/0052.

⁴⁶² VwGH 18.12.1996, 94/15/0157; *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 118 Rz 102; *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 27.

⁴⁶³ VwGH 22.04.1998, 93/13/0277.

⁴⁶⁴ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 56.

⁴⁶⁵ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 118 Rz 103.

⁴⁶⁶ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 56.

⁴⁶⁷ *Huemer*, Versprochen 138.

⁴⁶⁸ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 118 Rz 105.

⁴⁶⁹ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 118 Rz 105.

⁴⁷⁰ *Huemer*, Versprochen 139.

⁴⁷¹ *Huemer*, Versprochen 139.

⁴⁷² *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 56f; *Huemer*, Versprochen 138 und 196.

10.3.2 Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Der Antragssteller eines Auskunftsbeseides kann im Falle einer Fristversäumung eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß §§ 308 bis 310 BAO begehren.⁴⁷³ Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist gemäß § 308 BAO zu gewähren, wenn die Partei durch die Versäumung der Frist einen Rechtsnachteil erleidet und glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhersehbares oder unabwendbares Ereignis an der Einhaltung der Frist gehindert war.⁴⁷⁴ Im Anwendungsbereich des § 118 BAO kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei Versäumung der Beschwerdefrist in Betracht.⁴⁷⁵ Der Adressat eines Auskunftsbeseides kann mitunter auch die nach § 118 Abs 6 lit e BAO angeordnete Frist zur Berichtserstattung versäumen.⁴⁷⁶ Er erleidet hierdurch jedoch keinen Rechtsnachteil, zumal nach Ansicht der Finanzverwaltung die Verletzung der Berichtspflicht keine Auswirkung auf die Bindungswirkung des Auskunftsbeseides hat.⁴⁷⁷

11 Der Verwaltungskostenbeitrag

11.1 Der Verwaltungskostenbeitrag dem Grunde nach

11.1.1 Gründe für die Kostenpflicht

Für die Bearbeitung eines Antrages nach § 118 BAO ist ein Verwaltungskostenbeitrag gemäß § 118 Abs 10 und Abs 11 BAO zu entrichten.⁴⁷⁸ Im Zuge der Einführung des Auskunftsbeseides wurde diskutiert, ob jener kostenpflichtig sein sollte. Insbesondere die Mehrkosten der Behörde, die durch den erhöhten Personalbedarf entstehen, sollten durch den Verwaltungskostenbeitrag abgegolten werden.⁴⁷⁹ Aber auch der Nutzen, der aus einer rechtsverbindlichen Auskunft erwächst, spricht für eine Kostenpflicht des Auskunftsbeseidverfahrens.⁴⁸⁰ Der Abgabepflichtige erhält Planungssicherheit, sein Prozessrisiko sinkt und kostenintensive Rechtsmittelverfahren können vermieden werden.⁴⁸¹ Darüberhinaus sollte die Kostenpflicht eine gewisse Schranke darstellen und unzählige Anträge, insbesondere Bagatellanträge, verhindern.⁴⁸² Wäre der Auskunftsbeseid kostenlos, würde die Abgabenbehörde womöglich als günstigerer Steuerberater in Anspruch genommen werden.⁴⁸³ Im Gegensatz dazu gab es auch kritische Stimmen, die für ein kostenloses Auskunftsbeseidverfahren plädierten. Die Kritiker bezweifelten insbesondere, dass der Behörde tatsächlich Mehrkosten entstehen, zumal sich die Behörde durch die Vermeidung von Rechtsmittelverfahren auch Kosten erspart.⁴⁸⁴ Der Auf-

⁴⁷³ *Huemer*, Versprochen 198.

⁴⁷⁴ *Ehrke-Rabel*, Die nachträgliche Änderung von Bescheiden und Erkenntnissen, in *Ehrke-Rabel* (Hrsg), Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen Rz V/49.

⁴⁷⁵ *Huemer*, Versprochen 199.

⁴⁷⁶ *Huemer*, Versprochen 199.

⁴⁷⁷ BMF, Richtlinie zu Advance Ruling, Abschnitt 6.2.

⁴⁷⁸ BMF, Richtlinie zu Advance Ruling, Abschnitt 9.1.

⁴⁷⁹ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 3.

⁴⁸⁰ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 110; *Huemer*, Versprochen 143.

⁴⁸¹ *Huemer*, Versprochen 149.

⁴⁸² *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095.

⁴⁸³ *Huemer*, Versprochen 143.

⁴⁸⁴ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095; *Varro*, Auskunftsbeseid: der Preis für die Rechtssicherheit?, RdW 2011, 758 (759).

fassung, dass eine Kostenpflicht notwendig sei, um eine Überlastung der Behörde durch massenhafte Anträge zu verhindern, wurde entgegengehalten, dass bereits andere Erfordernisse des § 118 BAO, wie etwa die Beschränkung des Anwendungsbereichs oder das geforderte besondere Interesse, Abhilfe schaffen.⁴⁸⁵ Darüberhinaus wurde angemerkt, dass der Auskunftsbeseid der Anleitung der Steuerpflichtigen zur Erfüllung ihrer steuerlichen Obliegenheiten diene und die Kostenpflicht ein schlechtes Licht auf den Gesetzgeber werfe, zumal er selbst die komplexen Steuerbestimmungen, aus denen die Unklarheiten resultieren und welche die Inanspruchnahme des Rechtsinstruments überhaupt notwendig machen, geschaffen hat.⁴⁸⁶ Letztendlich hat sich der Gesetzgeber für eine Kostenpflicht ausgesprochen und den Verwaltungskostenbeitrag etabliert. Es erhebt sich die Frage, ob die kostenpflichtige Ausgestaltung des Auskunftsbeseidverfahrens auch verfassungsrechtlich zulässig ist. Diesbezüglich ist zu prüfen, ob der Bundesgesetzgeber befugt war, den Verwaltungskostenbeitrag einzuführen und ob dieser gegen Grundrechte verstößt. Darüberhinaus ist ein Blick auf die Kostentragsregeln der BAO zu werfen.

11.1.2 Die Kompetenz zur Etablierung des Verwaltungskostenbeitrages

Gemäß Art 13 B-VG werden die Zuständigkeiten des Bundes und der Länder auf dem Gebiet des Abgabewesens durch das Finanz-Verfassungsgesetz geregelt.⁴⁸⁷ Die Kompetenzverteilung bestimmt sich nur insofern nach dem F-VG, als die Leistung eine öffentliche Abgabe darstellt oder ausdrücklich als Abgabe eingeordnet wird.⁴⁸⁸ Andernfalls ist die allgemeine Kompetenzverteilung des B-VG maßgeblich.⁴⁸⁹ Mangels Legaldefinition ist die Beurteilung, ob eine Abgabe im Sinne des F-VG vorliegt, anhand der Rechtsprechung vorzunehmen.⁴⁹⁰ Nach der Judikatur des VfGH sind öffentliche Abgaben Geldleistungen, die von den Gebietskörperschaften kraft öffentlichen Rechts zur Deckung ihres Finanzbedarfes erhoben werden.⁴⁹¹ Auch der VwGH sieht eine ähnliche Definition vor. Öffentliche Abgaben sind demnach einmalige oder laufende Geldleistungen, die kraft öffentlichen Rechts aufgrund einer generellen Norm zwecks Erzielung von Einkünften der Gebietskörperschaften zur Bestreitung des Aufwandes im öffentlichen Interesse auferlegt werden.⁴⁹² Gemäß § 3 Abs 1 F-VG obliegt es dem einfachen Bundesgesetzgeber, die Zuständigkeiten auf dem Gebiet des Abgabewesens zu verteilen (sog. Kompetenz-Kompetenz).⁴⁹³ Die Verteilung des Besteuerungsrechts und der Abgabenerträge erfolgt durch das Finanzausgleichsgesetz (derzeit FAG 2008, BGBl I 2007/103 idF BGBl I 2015/17).⁴⁹⁴ Auf der Kompetenz-Kompetenz fußt auch das Abgabenerfindungsrecht des Bundes. Dieser ist berechtigt, unter Berücksichtigung der Typologie des § 6 F-VG, neue Abgaben einzuführen

⁴⁸⁵ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095.

⁴⁸⁶ *Huemer*, *Versprochen* 143f.

⁴⁸⁷ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*⁷ Rz 2.

⁴⁸⁸ *Ruppe*, F-VG, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), *Österreichisches Bundesverfassungsrecht* § 5 Rz 7.

⁴⁸⁹ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*⁷ Rz 2.

⁴⁹⁰ *Huemer*, *Versprochen* 145.

⁴⁹¹ VfSlg, 1465/1932; 3919/1961.

⁴⁹² VwGH 21.05.1992; 89/17/0201.

⁴⁹³ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*⁷ Rz 10.

⁴⁹⁴ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*⁷ Rz 10.

oder für sich vorzubehalten.⁴⁹⁵ Unter dem Begriff Abgaben sind Steuern, Beiträge und Gebühren zusammengefasst.⁴⁹⁶ Als Steuern bezeichnet man Leistungen ohne konkrete Gegenleistung.⁴⁹⁷ Beiträge bezahlt derjenige, der an einer staatlichen Leistung ein besonderes Interesse hat. Gebühren sind öffentlich-rechtliche Entgelte, die der Steuerpflichtige für von ihm unmittelbar in Anspruch genommene Leistungen einer Gebietskörperschaft zu entrichten hat.⁴⁹⁸ Der Gesetzgeber hat in den Materialien zum AbgÄG 2010 den Verwaltungskostenbeitrag ausdrücklich als Abgabe iSd F-VG bezeichnet.⁴⁹⁹ Der Verwaltungskostenbeitrag des § 118 BAO entspricht auch dem Abgabebegriff der Rechtsprechung.⁵⁰⁰ Der Bundesgesetzgeber war somit befugt, nach dem F-VG den Verwaltungskostenbeitrag einzuführen. Gemäß § 7 Z 2 FAG 2008 stellt der Verwaltungskostenbeitrag eine ausschließliche Bundesabgabe dar. Der Bund kann somit über den Abgabenertrag verfügen.⁵⁰¹ Zuständig zur Einhebung, Bemessung und zwangsweisen Einbringung des Verwaltungskostenbeitrages ist das Finanzamt, ergo eine Abgabenbehörde des Bundes.⁵⁰² Die Bezeichnung als Beitrag entspricht jedoch nicht der finanzwissenschaftlichen Terminologie. Da der Verwaltungskostenbeitrag der Abgeltung von Mehrkosten und der Abgeltung des Nutzens diene, handelt es sich um eine Gegenleistung, die für die Inanspruchnahme einer individuellen Leistung zu entrichten ist. Nach finanzwissenschaftlichen Verständnis würde eine Gebühr vorliegen und kein Beitrag.⁵⁰³ Die Gesetzessprache entspricht jedoch des Öfteren nicht der finanzwissenschaftlichen Terminologie. So handelt es sich beispielsweise bei den Rechtsgeschäftsgebühren mangels Gegenleistung um eine Steuer.⁵⁰⁴ Ungeachtet der Bezeichnung liegt dennoch eine Abgabe im Sinne des F-VG vor und die Einführung des Verwaltungskostenbeitrages durch den Bundesgesetzgeber ist rechtmäßig.⁵⁰⁵

11.1.3 Grundrechtsschutz

Neben den Grundrechten der österreichischen Verfassung bieten sowohl die EMRK als auch die Grundrechtecharta der EU Schutz vor unverhältnismäßigen Eingriffen des Staates.⁵⁰⁶ Abgaben dürfen gemäß § 5 F-VG und Art 18 B-VG nur aufgrund von Gesetzen erhoben werden.⁵⁰⁷ Die Vorschreibung von Abgaben stellt stets einen Eingriff in das Grundrecht auf Eigentum dar.⁵⁰⁸ Art 5 StGG erklärt das Eigentum für unverletzlich. Eine Enteignung kann demgemäß nur in Fällen und der Art eintreten, welche das Gesetz bestimmt. Auch Art 1 1. ZP EMRK garantiert jeder natürlichen und juristischen Person das Recht auf Achtung ihres Eigentums. Der Staat ist jedoch berechtigt, im öffentlichen Interesse,

⁴⁹⁵ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 13.

⁴⁹⁶ Huemer, Versprochen 145.

⁴⁹⁷ Ruppe in Korinek/Holoubek, F-VG § 5 Rz 8.

⁴⁹⁸ Huemer, Versprochen 145.

⁴⁹⁹ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 3 und 7.

⁵⁰⁰ Huemer, Versprochen 146.

⁵⁰¹ Huemer, Versprochen 146.

⁵⁰² Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 22.

⁵⁰³ Paar, ZfV 2011, 925 (930); Huemer, Versprochen 146.

⁵⁰⁴ Ruppe, Finanzverfassung und Rechtsstaat. Beiträge zu Kompetenz- und Verfassungsfragen des Steuerrechts (2007) 61.

⁵⁰⁵ Huemer, Versprochen 146.

⁵⁰⁶ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 52.

⁵⁰⁷ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 26.

⁵⁰⁸ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 67.

unter den gesetzlich vorgesehenen Bedingungen, in das Recht auf Eigentum einzugreifen.⁵⁰⁹ Regelmäßig dient die Erhebung von Abgaben der Erzielung von Staatseinnahmen. Neben dem Fiskalzweck, können auch Lenkungsziele verfolgt werden.⁵¹⁰ Das öffentliche Interesse an der Erhebung von Abgaben rechtfertigt grundsätzlich den Eingriff in das Grundrecht auf Eigentum.⁵¹¹ Das Grundrecht ist jedoch verletzt, wenn das Gesetz, auf dessen Grundlage der Eingriff erfolgt, verfassungswidrig ist oder der Eingriff gesetzlos erfolgt.⁵¹² Das Gesetz, auf dessen Grundlage der Eingriff erfolgt, kann mitunter wegen Verstoß des Gleichheitssatzes verfassungswidrig sein.⁵¹³ Der in Art 7 Abs 1 B-VG und Art 2 StGG normierte Gleichheitssatz bindet sowohl den Gesetzgeber als auch die Vollziehung. Ihnen ist es untersagt, Gleiches ohne hinreichenden Grund ungleich oder wesentlich Ungleiches gleich zu behandeln.⁵¹⁴ Vorgenommene Differenzierungen bedürfen stets einer sachlichen Rechtfertigung. Unterschiedliche Regelungen müssen durch Unterschiede im Tatsächlichen begründet sein.⁵¹⁵ An dieser Stelle erhebt sich die Frage, ob es sachlich gerechtfertigt ist, für den Auskunftsbekanntgebenden einen Verwaltungskostenbeitrag einzuhoben, während die Auskünfte nach dem Auskunftspflichtgesetz oder die Lohnsteuerauskunft nach § 90 EStG kostenlos sind.⁵¹⁶ Die Antragsteller eines Auskunftsbekanntgebenden nach § 118 BAO sind jedenfalls finanziell benachteiligt. Die unterschiedliche Behandlung erfolgt jedoch aufgrund eines wesentlichen Unterschiedes. Der Auskunftsbekanntgebende nach § 118 BAO entfaltet Bindungswirkung im Gegensatz zur Auskunft nach dem Auskunftspflichtgesetz und zur Lohnsteuerauskunft, welche nur nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verbindlich sind.⁵¹⁷ Nach Ansicht der Literatur ist die Vorschreibung des Verwaltungskostenbeitrages sachlich gerechtfertigt.⁵¹⁸ Die Rechtfertigung liegt insbesondere im Nutzen der rechtsverbindlichen Auskunft.⁵¹⁹ Der Adressat eines Auskunftsbekanntgebenden profitiert immens von der Planungssicherheit. Er hat dadurch ein geringeres Prozessrisiko und erspart sich zeit- und kostenintensive Rechtsmittelverfahren.⁵²⁰ Nach *Kotschnigg* erbringe die Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen eine besondere, individuell zurechenbare Dienstleistung.⁵²¹ Aber auch die Tatsache, dass der Abgabepflichtige anstatt der kostenpflichtigen rechtsverbindlichen Auskunft, eine kostenlose, jedoch unverbindliche, Auskunft in Anspruch nehmen kann, spricht für die Zulässigkeit der kostenpflichtigen Ausgestaltung des Auskunftsbekanntgebendeverfahrens.⁵²² Die Einhebung einer Auskunftsgebühr ist somit dem Grunde nach sachlich gerechtfertigt und zulässig.⁵²³

⁵⁰⁹ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 66.

⁵¹⁰ *Huemer*, Versprochen 147.

⁵¹¹ *Huemer*, Versprochen 147.

⁵¹² *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 67.

⁵¹³ *Huemer*, Versprochen 147f.

⁵¹⁴ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 55.

⁵¹⁵ VfSlg 3961/1961; 5356/1966; 7135/1973; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 55.

⁵¹⁶ *Huemer*, Versprochen 148.

⁵¹⁷ *Huemer*, Versprochen 148.

⁵¹⁸ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 110; *Huemer*, Versprochen 150.

⁵¹⁹ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 110.

⁵²⁰ *Huemer*, Versprochen 149.

⁵²¹ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 110.

⁵²² *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 110.

⁵²³ *Huemer*, Versprochen 150.

11.1.4 Die Kostenübertragung

Da der Verwaltungskostenbeitrag für die Bearbeitung des Antrages anfällt, liegt der Schluss nahe, dass der Gesetzgeber dem Antragssteller die Kosten für die Amtshandlung überträgt.⁵²⁴ Maßgeblich hierfür sind die Kostentragungsregeln gemäß §§ 312f BAO. Der § 312 BAO sieht vor, dass, sofern sich aus der BAO oder aus sonstigen Vorschriften nichts abweichendes ergibt, die Kosten der Amtshandlung von Amts wegen zu tragen sind. Die Kostenübertragung auf die Partei ist demnach zulässig, sofern eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage besteht. Unerheblich ist, ob das Verfahren auf Antrag oder von Amts wegen zu führen ist.⁵²⁵ Die Vorschreibung des Verwaltungskostenbeitrages für die Bearbeitung des Antrags ist somit auch nach den Bestimmungen der BAO zur Kostentragung möglich.

11.2 Die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages

11.2.1 Überblick

Gemäß § 118 Abs 10 BAO ist der Verwaltungskostenbeitrag pauschal festgelegt und bemisst sich grundsätzlich nach den Umsatzerlösen des Antragsstellers.⁵²⁶ Der Verwaltungskostenbeitrag beträgt, je nach Höhe der Umsatzerlöse, mindestens 1.500 Euro und höchstens 20.000 Euro. Ist der Antragssteller Teil eines Konzerns im Sinne des UGB und zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet, so ist jedenfalls der Höchstbeitrag von 20.000 Euro zu leisten. In den Fällen des § 118 Abs 11 BAO beträgt der Verwaltungskostenbeitrag, unabhängig von den Umsatzerlösen oder einer Konzernmitgliedschaft, 500 Euro.⁵²⁷

11.2.2 Die Staffelung nach den Umsatzerlösen

Gemäß § 118 Abs 10 BAO beträgt der Verwaltungskostenbeitrag für die Bearbeitung eines Antrages nach § 118 BAO grundsätzlich 1.500 Euro. Je nach Umsatzerlösen sieht das Gesetz eine Staffelung des Verwaltungskostenbeitrages bis zu 20.000 Euro vor.⁵²⁸ Diese Staffelung orientiert sich an den Buchführungsgrenzen des § 189 Abs 1 Z 2 UGB und § 125 Abs 1 lit a BAO beziehungsweise an den für die unternehmensrechtlichen Pflichten maßgebenden Beträge des § 221 Abs 1 Z 2 und Abs 2 Z 2 UGB.⁵²⁹ Nach den Gesetzesmaterialien sind die Umsatzerlöse im Sinne des § 232 Abs 1 UGB (aufgehoben durch BGBl. I Nr 22/2015) zur Berechnung des Verwaltungskostenbeitrages heranzuziehen.⁵³⁰ Es handelte sich hierbei um die für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Erlöse aus dem Verkauf und der Nutzungsüberlassung von Erzeugnissen und Waren sowie aus Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer.⁵³¹ Mit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014, welches die Richtlinie 2013/34/EU vom 26. Juni 2013, auch Bi-

⁵²⁴ *Huemer*, Versprochen 149.

⁵²⁵ *Huemer*, Versprochen 150.

⁵²⁶ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 109.

⁵²⁷ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 58f.

⁵²⁸ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 57.

⁵²⁹ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 20.

⁵³⁰ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 20.

⁵³¹ *Ehrke-Rabel/Ritz*, RdW 2010, 659 (663).

lanz-Richtlinie genannt, innerstaatlich umgesetzt, wurde der § 232 Abs 1 UGB aufgehoben. Begriffsbestimmungen, welche für mehr als eine Bestimmung maßgeblich sind, werden von nun an nach dem Vorbild der sogenannten Bilanz-Richtlinie einheitlich in einem eigenen Paragraphen geregelt.⁵³² Der neu eingeführte § 189a UGB ersetzt somit unter anderem den § 232 Abs 1 UGB.⁵³³ Umsatzerlöse sind gemäß § 189a Z 5 UGB Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Einbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben. Der § 189a Z 5 UGB spricht nicht mehr von den „für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Erlösen“. Im Ministerialentwurf zum Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 wurde jedoch festgehalten, dass eine inhaltliche Änderung der Begriffsbestimmung nicht thematisiert wurde und somit kein Anhaltspunkt für eine gewollte Änderung vorliegt, sodass die Einschränkung auf aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielten Erlöse bestehen bleibt.⁵³⁴ Zu den Erlösschmälerungen zählen Rabatte, Skonti und gewährleistungsrechtliche Preisminderungen. Verpackungskosten und Provisionen sind jedoch nicht abzugsfähig.⁵³⁵ Erlöse, die in der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 231 UGB nicht unter die Umsatzerlöse subsumiert werden, können auch nicht zur Berechnung des Verwaltungskostenbeitrages herangezogen werden. Nicht zu den Umsatzerlösen zählen beispielsweise Zins- und Beteiligungserträge sowie Erlöse aus dem Verkauf von Anlagevermögen und Umsätze betrieblicher Sozialeinrichtungen.⁵³⁶ Maßgeblich sind gemäß § 118 Abs 10 BAO die Umsatzerlöse der letzten zwölf Monate vor dem Abschlussstichtag.⁵³⁷ Da der Anspruch mit Einlangen des Antrages entsteht, ist der vor der Antragstellung liegende Abschlussstichtag ausschlaggebend.⁵³⁸ Wenn das Wirtschaftsjahr des Antragsstellers keine zwölf Monate umfasst, weil beispielsweise die Umstellung eines abweichenden Wirtschaftsjahres auf das Kalenderjahr vorgenommen wurde, so sind die Vorjahresumsätze anteilig zu berücksichtigen.⁵³⁹ Der Antragssteller hat anhand anderer Unterlagen die Umsätze zu ermitteln und nachzuweisen.⁵⁴⁰ Dies hat auch zu erfolgen, wenn der Jahresabschluss zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht vorliegt.⁵⁴¹ Mangelt es jedoch generell an einem Abschlussstichtag und an einem zwölf Monate umfassenden Zeitraum, in dem Umsatzerlöse erwirtschaftet wurden, da das Unternehmen zum Beispiel neu gegründet wurde, so ist nach *Bachl* gemäß § 118 Abs 10 lit a BAO ein Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von 1.500 Euro zu leisten.⁵⁴² Die Umsatzerlöse des Antragsstellers ergeben sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung.⁵⁴³ Nach Ansicht der Finanzverwaltung bemisst sich der Verwaltungskostenbeitrag auch dann nach den

⁵³² 59/ME XXV. GP 1.

⁵³³ 59/ME XXV. GP 3.

⁵³⁴ 59/ME XXV. GP 4.

⁵³⁵ *Ehrke-Rabel/Ritz*, RdW 2010, 659 (663).

⁵³⁶ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 59; BMF, Richtlinie zu Advance Ruling, Abschnitt 9.3.

⁵³⁷ *Ehrke-Rabel/Ritz*, RdW 2010, 659 (663).

⁵³⁸ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095 (1096).

⁵³⁹ BMF, Richtlinie zu Advance Ruling Abschnitt 9.3.

⁵⁴⁰ *Huemer*, Versprochen 159.

⁵⁴¹ *Huemer*, Versprochen 159.

⁵⁴² *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095 (1096).

⁵⁴³ *Ehrke-Rabel/Ritz*, RdW 2010, 659 (663).

Umsatzerlösen im Sinne des UGB, wenn das UGB für den Antragssteller nicht anwendbar ist.⁵⁴⁴ *Bachl* ist jedoch der Ansicht, dass diesfalls der Verwaltungskostenbeitrag mangels Abschlussstichtag nicht nach den Umsatzerlösen zu bemessen ist, sondern zwingend der Betrag von 1.500 Euro zur Anwendung kommt.⁵⁴⁵ Als Beispiel führt er hier den Einnahmen-Ausgabenrechner an, der seinen Betrieb in eine GmbH einbringt und in diesem Zusammenhang eine umgründungssteuerrechtliche Frage an das Finanzamt stellt.⁵⁴⁶ Wie bereits erwähnt, stellen Beteiligungserträge keine Umsatzerlöse im Sinne des UGB dar und können somit auch nicht zur Berechnung des Verwaltungskostenbeitrages herangezogen werden. Dies hat zur Folge, dass beispielsweise Holdinggesellschaften ohne Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, die zwar Beteiligungserträge in beträchtlicher Höhe vereinnahmen, aber keine oder nur geringfügige Umsatzerlöse erwirtschaften, stets nur einen Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von 1.500 Euro zu leisten haben.⁵⁴⁷ Ein Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von 1.500 Euro ist immer dann zu leisten, wenn der Antragssteller die Umsatzgrenzen in den letzten zwölf Monaten des vorangegangenen Abschlussstichtages nicht überschreitet oder keine Umsatzerlöse im Sinne des UGB erwirtschaftet. Keine Umsatzerlöse im Sinne des UGB erzielen etwa Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft oder Mitunternehmer ohne eigene unternehmerische Tätigkeit.⁵⁴⁸ Auch natürliche Personen, die als Vorgründer einer Gesellschaft den Antrag stellen, haben einen Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von 1.500 Euro zu entrichten.⁵⁴⁹ Der Verwaltungskostenbeitrag gemäß § 118 Abs 10 BAO beträgt 3.000 Euro, wenn die Umsatzerlöse des Antragsstellers in den letzten zwölf Monaten vor dem letzten Abschlussstichtag 400.000 Euro überschreiten. Ab einem Betrag von 700.000 Euro sind 5.000 Euro für die Bearbeitung eines Antrages nach § 118 BAO zu leisten. Der Verwaltungskostenbeitrag erhöht sich auf 10.000 Euro wenn die Umsatzgrenze von 9,68 Millionen Euro überschritten wird. Betragen die Umsatzerlöse der letzten zwölf Monate mehr als 38,5 Millionen Euro, so ist der Höchstbeitrag von 20.000 Euro zu entrichten.⁵⁵⁰ Wird die Erlassung eines Auskunftsbeseides von mehreren Antragstellern begehrt, so ist lediglich ein Verwaltungskostenbeitrag zu leisten. Für die Bemessung des Verwaltungskostenbeitrages ist die Summe der Umsatzerlöse aller Antragssteller maßgeblich. Die Antragsteller sind diesfalls gemäß § 6 BAO Gesamtschuldner. Es liegt im Ermessen der Behörde, ob der gesamte Verwaltungskostenbeitrag einem Antragssteller oder anteilig allen Antragstellern vorgeschrieben wird.⁵⁵¹

11.2.3 Der Konzernbegriff im Sinne des § 118 Abs 10 lit e BAO

Gemäß § 118 Abs 10 lit e BAO beträgt der Verwaltungskostenbeitrag 20.000 Euro, wenn der Antragsteller oder einer von mehreren Antragstellern Teil eines Konzerns im Sinne des UGB ist, für den eine

⁵⁴⁴ ErlRV 662 BlgNR XXIV. GP 20; BMF, Richtlinie zu Advance Ruling, Abschnitt 9.2; *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 58.

⁵⁴⁵ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095 (1096).

⁵⁴⁶ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095 (1096).

⁵⁴⁷ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095 (1096).

⁵⁴⁸ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095 (1096).

⁵⁴⁹ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095 (1096).

⁵⁵⁰ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 58f.

⁵⁵¹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 57.

Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses gemäß § 244 iVm § 246 UGB besteht. Gemäß § 244 Abs 1 UGB ist ein Konzernabschluss zu erstellen, wenn ein oder mehrere Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland stehen und das Mutterunternehmen zumindest an einem dieser Unternehmen im Sinne des § 228 UGB beteiligt ist.⁵⁵² Zur Erstellung eines Konzernabschlusses sind demnach nur Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland verpflichtet. Davon betroffen sind Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften, Gesellschaften in Form der Societas Europea und gemäß § 244 Abs 3 UGB auch unternehmerisch tätige Personengesellschaften, deren unbeschränkt haftende Gesellschafter keine natürlichen Personen sind.⁵⁵³ Von einer einheitlichen Leitung spricht man, wenn ein oder mehrere Unternehmen in ihren wesentlichen Funktionen, wie etwa der Geschäfts- oder Finanzpolitik, von einem Willen abhängig sind und dieser Wille auch tatsächlich ausgeübt wird.⁵⁵⁴ Entscheidend ist, dass die maßgeblichen Entscheidungen entsprechend der Vorstellungen des Mutterunternehmens getroffen werden.⁵⁵⁵ Die einheitliche Leitung muss gesellschaftsrechtlich begründet sein. Die bloße wirtschaftliche Abhängigkeit, beispielsweise aufgrund eines Franchisevertrages, löst keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses aus.⁵⁵⁶ Auch die einheitliche Führung durch eine Person, wie etwa eines Großaktionärs oder einer Personengruppe begründet keine Verpflichtung nach § 244 Abs 1 UGB.⁵⁵⁷ Neben dem Erfordernis der einheitlichen Leitung, muss das Mutterunternehmen zumindest an einem unter einheitlicher Leitung stehenden Unternehmen im Sinne des § 228 UGB beteiligt sein. Eine Beteiligung im Sinne des § 228 UGB liegt vor, wenn die Anteile dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Mutterunternehmens zu dienen. § 244 Abs 6 UGB normiert zudem, dass die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zumindest 20% betragen muss.⁵⁵⁸ Bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft ist eine Beteiligungsquote von mindestens 20% nicht zwingend vorgesehen.⁵⁵⁹ Die Beteiligung muss lediglich dem Geschäftsbetrieb dauerhaft dienen. Auch § 244 Abs 2 UGB normiert vier Fälle, in denen ein Konzernabschluss zu erstellen ist. Der Abs 2 stellt auf den beherrschenden Einfluss des Mutterunternehmens auf ein Tochterunternehmen ab.⁵⁶⁰ Ausreichend ist dabei die rechtliche Möglichkeit der Einflussnahme.⁵⁶¹ Nicht erforderlich ist das Vorliegen einer Beteiligung im Sinne des § 228 UGB.⁵⁶² Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland hat gemäß § 244 Abs 2 Z 1 UGB einen Konzernabschluss zu erstellen, wenn ihr an einem Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht. Zudem besteht nach § 244 Abs 2 Z 2 die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses, wenn der inländischen Kapitalgesellschaft das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans eines

⁵⁵² Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 38.

⁵⁵³ Fröhlich, Konzernrechnungslegung kompakt² (2012) 24.

⁵⁵⁴ Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24, 18.

⁵⁵⁵ Nowotny, in Straube/Ratka/Rauter, UGB II RLG³ § 244 Rz 17 (Stand: November 2011, rdb.at).

⁵⁵⁶ Nowotny, in Straube/Ratka/Rauter, UGB II RLG³ § 244 Rz 21 (Stand: November 2011, rdb.at).

⁵⁵⁷ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 60.

⁵⁵⁸ Fröhlich, Konzernrechnungslegung kompakt² 26.

⁵⁵⁹ Fröhlich, Konzernrechnungslegung kompakt² 26.

⁵⁶⁰ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 61.

⁵⁶¹ Fröhlich, Konzernrechnungslegung kompakt² 26.

⁵⁶² Fröhlich, Konzernrechnungslegung kompakt² 26.

anderen Unternehmens zu bestellen oder abzurufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin des betreffenden Unternehmens ist. § 244 Abs 2 Z 3 UGB normiert die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, sofern der inländischen Kapitalgesellschaft bei einem Unternehmen das Recht zur Ausübung eines beherrschenden Einflusses zusteht. Dies ist der Fall, wenn sich ein Unternehmen vertraglich der Leitung eines anderen Unternehmens unterwirft.⁵⁶³ Des Weiteren ist gemäß § 244 Abs 2 Z 4 UGB ein Konzernabschluss zu erstellen, wenn der inländischen Kapitalgesellschaft aufgrund eines Vertrages mit einem oder mehreren Gesellschaftern des Tochterunternehmens das Recht zusteht, zu entscheiden, wie die Stimmrechte der Gesellschafter, soweit sie mit ihren eigenen Stimmrechten zur Erreichung der Mehrheit aller Stimmen erforderlich sind, bei Bestellung oder Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Leitungs- oder eines Aufsichtsorgans auszuüben sind.⁵⁶⁴ In diesem Fall kommt dem Mutterunternehmen der beherrschende Einfluss aufgrund eines Stimmrechtsbindungsvertrages zu.⁵⁶⁵ Kleine Konzerne sind jedoch gemäß § 246 UGB von der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses befreit.⁵⁶⁶ § 246 UGB normiert diesbezüglich größenabhängige Befreiungen. Die maßgebenden Größenmerkmale sind die Bilanzsummen, die Umsatzerlöse sowie die im Jahresdurchschnitt vom Mutter- und Tochterunternehmen beschäftigten Arbeitnehmer.⁵⁶⁷ Ob eine Befreiung vorliegt, ist anhand der in § 246 UGB vorgesehenen additiven Methode (Bruttomethode) oder der konsolidierten Methode (Nettomethode) zu ermitteln.⁵⁶⁸ Zwischen den in § 246 UGB vorgesehenen Methoden besteht ein Wahlrecht, welches von Jahr zu Jahr neu ausgeübt werden kann.⁵⁶⁹ Die Vermischung der additiven Methode und konsolidierten Methode ist jedoch nicht zulässig.⁵⁷⁰ In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass *Ritz* die additive Methode als Nettomethode und die konsolidierte Methode als Bruttomethode bezeichnet, während *Deutsch-Goldoni* und *Koller/Schuh/Woischitzschläger* die additive Methode als Bruttomethode und die konsolidierte Methode als Nettomethode bezeichnen.⁵⁷¹ Nach der additiven Methode (Bruttomethode) gemäß § 246 Abs 1 Z 1 UGB ist ein Konzern von der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses befreit, wenn zwei der drei nachfolgenden Größenmerkmale am Abschlussstichtag eines aufzustellenden Konzernabschlusses sowie am vorhergehenden Abschlussstichtag zutreffen. Nach der sogenannten additiven Methode darf die Bilanzsumme des Mutterunternehmens und der in den Konzernabschluss miteinzubeziehenden Tochterunternehmen nicht mehr als 24 Millionen Euro, deren Umsatzerlöse nicht mehr als 48 Millionen Euro betragen, beziehungsweise dürfen im Mutter- und Tochterunternehmen in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt sein.⁵⁷² Im

⁵⁶³ *Fröhlich*, Konzernrechnungslegung kompakt² 27.

⁵⁶⁴ *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 40.

⁵⁶⁵ *Fröhlich*, Konzernrechnungslegung kompakt² 28.

⁵⁶⁶ *Fröhlich*, Konzernrechnungslegung kompakt² 30.

⁵⁶⁷ *Deutsch-Goldoni*, in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II RLG³ § 246 Rz 5 (Stand: November 2011, rdb.at).

⁵⁶⁸ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 62.

⁵⁶⁹ *Deutsch-Goldoni*, in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II RLG³ § 246 Rz 10 (Stand: November 2011, rdb.at).

⁵⁷⁰ *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24, 19.

⁵⁷¹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 63; *Deutsch-Goldoni*, in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II RLG³ § 246 Rz 10 (Stand: November 2011, rdb.at); *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24, 19.

⁵⁷² *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 63.

Unterschied zur konsolidierten Methode sind bei der additiven Methode sowohl die Bilanzsummen und Umsatzerlöse des Mutterunternehmens als auch der Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluss einzubeziehen wären, heranzuziehen.⁵⁷³ Besteht gemäß § 249 UGB eine Ausnahme von der Pflicht zur Einbeziehung von Tochterunternehmen, so sind diese bei Anwendung der additiven Methode zur Berechnung der Größenmerkmale nicht einzubeziehen.⁵⁷⁴ Auch für die konsolidierte Methode nach § 246 Abs 1 Z 2 UGB müssen zwei der drei nachfolgenden Merkmale zum Abschlussstichtag eines vom Mutterunternehmen aufzustellenden Konzernabschlusses sowie am vorhergehenden Abschlussstichtag zutreffen. § 246 Abs 1 Z 2 UGB sieht vor, dass die Bilanzsumme 20 Millionen Euro nicht übersteigen darf, die Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag nicht mehr als 40 Millionen Euro betragen dürfen sowie im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigt sein dürfen.⁵⁷⁵ Die durchschnittliche Arbeitnehmeranzahl berechnet sich nach § 221 Abs 6 UGB.⁵⁷⁶ Demnach ist die Zahl der Arbeitnehmer zum Monatsletzten aufzusummieren und durch die Anzahl der Monate zu dividieren.⁵⁷⁷ Liegt eine Befreiung nach § 246 Abs 1 UGB vor, weil zwei der drei Größenmerkmale in zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten wurden, so entfällt gemäß § 246 Abs 2 UGB die Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses im Folgejahr.⁵⁷⁸ Die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses gilt gemäß § 246 Abs 3 BAO nicht für Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 189a Z 1 UGB. Dies betrifft Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt eines Mitgliedstaates der EU oder eines Vertragsstaats des Abkommens für den Europäischen Wirtschaftsraum zugelassen sind. Auch Kapitalgesellschaften, die im Sinne des § 189a Z 1 lit b und c UGB Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen sind, sowie Unternehmen, die in einem Bundesgesetz als Unternehmen im öffentlichen Interesse bezeichnet werden, können die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 246 UGB nicht geltend machen. Antragssteller die Teil eines Konzerns sind, der zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, haben unabhängig von ihren Umsatzerlösen einen Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von 20.000 Euro zu entrichten.⁵⁷⁹

11.2.4 Der verminderte Verwaltungskostenbeitrag gemäß § 118 Abs 11 BAO

Der Verwaltungskostenbeitrag beträgt in bestimmten Fällen gemäß § 118 Abs 11 BAO 500 Euro. Dies ist unter anderem der Fall, wenn der Antrag von der Abgabenbehörde zurückgewiesen wird, da beispielsweise die Antragslegitimation nicht gegeben ist oder der Antrag die abgabenrechtliche Beurteilung eines bereits verwirklichten Sachverhaltes begehrt.⁵⁸⁰ Der reduzierte Verwaltungskostenbeitrag ist ferner zu leisten, wenn der Antrag infolge eines erfolglosen Mängelbehebungsverfahrens im Sinne

⁵⁷³ Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24, 18f.

⁵⁷⁴ Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lfg. 24, 19.

⁵⁷⁵ Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 45.

⁵⁷⁶ BMF, Richtlinie zu Advance Ruling, Abschnitt 9.4.

⁵⁷⁷ BMF, Richtlinie zu Advance Ruling, Abschnitt 9.4.

⁵⁷⁸ Fröhlich, Konzernrechnungslegung kompakt² 31.

⁵⁷⁹ Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 118 Rz 108.

⁵⁸⁰ Koran, SWK 2010, 803 (808).

des § 85 BAO als zurückgenommen gilt.⁵⁸¹ Ein Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von 500 Euro ist darüberhinaus auch zu entrichten, wenn der Antrag vor seiner inhaltlichen Bearbeitung zurückgezogen wird.⁵⁸² Durch den verminderten Verwaltungskostenbeitrag wird dem Umstand Rechnung getragen, dass im Falle der Zurückweisung oder Zurücknahme der Aufwand der Behörde wesentlich geringer ausfällt, da eine inhaltliche Auseinandersetzung mit der komplexen Materie noch nicht erfolgt ist.⁵⁸³

11.2.5 Verfassungsrechtliche Prüfung

Bereits im Zuge der Etablierung des Auskunftsbekleidverfahrens wurde in der Literatur die Höhe des Verwaltungskostenbeitrags kritisch diskutiert. Die Staffelung nach Umsatzerlösen ist mitunter auf folgende Kritik gestoßen. Sollte der Verwaltungskostenbeitrag, wie in den Gesetzesmaterialien erläutert, zur Abgeltung der entstandenen Kosten dienen, so kann nach *Bachl* nicht angenommen werden, dass Anträge umsatzstarker Unternehmen mehr Kosten verursachen als Anträge von umsatzschwächeren Unternehmen. Die Kosten hängen vor allem von der Komplexität des angefragten Sachverhaltes ab.⁵⁸⁴ Eine Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip schein plausibel, jedoch bilden die Umsatzerlöse keinen tauglichen Maßstab hierfür. Es fehle an einer verursachungs- und leistungsgerechten Belastung der Antragsteller.⁵⁸⁵ *Bachl* bezweifle demnach die Angemessenheit des Verwaltungskostenbeitrages im Hinblick auf das Gleichheits- und Sachlichkeitsgebot.⁵⁸⁶ Auch *Varro* sieht keinen Zusammenhang zu den tatsächlich entstandenen Verwaltungskosten.⁵⁸⁷ Es bestehe keine Verbindung zum durch die Auskunft verursachten Personal-, Zeit-, Organisations- oder Sachaufwand.⁵⁸⁸ Darüberhinaus spiegeln die Umsatzerlöse keineswegs die Leistungsfähigkeit des Antragsstellers wieder. Beispielsweise gäbe es im Lebensmittelhandel umsatzstarke Unternehmen, die vergleichsweise geringe Gewinnmargen erzielen und Luxusboutiquen, die mit wenig Umsatz viel Gewinn lukrieren.⁵⁸⁹ Anderer Ansicht ist unter anderem *Novacek*, der die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages, verglichen mit privaten Rechtsgutachten, insbesondere wegen der Bindungswirkung des Auskunftsbekleides, für angemessen erachtet.⁵⁹⁰ *Bruckner* hebt die Staffelung nach Umsatzerlösen positiv hervor, da sich aufgrund dessen auch kleine und mittlere Unternehmen das Advance Ruling leisten können.⁵⁹¹ Wie kontrovers die Ansichten bezüglich der Höhe des Verwaltungskostenbeitrages sind, zeigt ein Interview mit *Schuch*, der die Leistung der Steuerverwaltung durch die „*beschämend niedrigen Kosten*“ als entwertet sieht und bedauert, „*dass gerade das Finanzressort vor der Wirtschaftskammer in die Knie gegangen*“.

⁵⁸¹ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 58.

⁵⁸² *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO §118 Rz 108.

⁵⁸³ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 58.

⁵⁸⁴ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095 (1096).

⁵⁸⁵ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095 (1095f).

⁵⁸⁶ *Bachl*, *ecolex* 2010, 1095 (1096).

⁵⁸⁷ *Varro*, RdW 2011, 758.

⁵⁸⁸ *Varro*, RdW 2011, 758.

⁵⁸⁹ *Varro*, RdW 2011, 758 (759).

⁵⁹⁰ *Novacek*, Auskunftsbekleid (§ 118 BAO) – Angemessenheit des Verwaltungskostenbeitrags? ÖStZ 2010, 363.

⁵⁹¹ *Bruckner*, „Nichts ist so kompliziert wie die Vereinfachung des Steuersystems“, UFSjournal 2010, 82 (83).

gen ist“.⁵⁹² Es stellt sich daher die Frage, ob die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages, insbesondere die Staffelung nach Umsatzerlösen gemäß § 118 Abs 10, sachlich gerechtfertigt ist. Grundsätzlich ergeben sich weder aus dem Gesetz noch aus der Verfassung quantitative Aufkommensbeschränkungen im Sinne einer bloßen Deckung der Selbstkosten.⁵⁹³ Die Erhebung von Abgaben dient vor allem der Erzielung von Einnahmen der Gebietskörperschaften.⁵⁹⁴ Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne einer sachgerechten und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Verteilung der Steuerlasten ist zwar ein rechtspolitisches Anliegen, jedoch besteht keine Verpflichtung des Gesetzgebers die Geldmittelaufbringung am Maßstab des wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzips zu bemessen.⁵⁹⁵ Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt vielmehr eine geeignete Richtschnur dar.⁵⁹⁶ Wenn jedoch erkennbar ist, dass der Gesetzgeber die Abgabe nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit gestalten wollte, so muss die Regelung sachlich gerechtfertigt sein.⁵⁹⁷ Dem Gesetzgeber ist es aufgrund des Gleichheitssatzes untersagt, Gleiches ohne hinreichenden Grund ungleich sowie wesentlich Ungleiches gleich zu behandeln.⁵⁹⁸ Die Staffelung nach Umsatzerlösen bedarf somit einer sachlichen Rechtfertigung.⁵⁹⁹ Als sachlicher Rechtfertigungsgrund kommen nach der Judikatur des VfGH auch verwaltungsökonomische Überlegungen in Betracht.⁶⁰⁰ Der Gesetzgeber kann differenzierende Regelungen treffen, wenn diese der Verwaltungsvereinfachung und auch der Vermeidung von unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwänden dienen.⁶⁰¹ Verwaltungsökonomische Überlegungen können jedoch nicht sämtliche Differenzierungen rechtfertigen. Der für die Höhe gewählte Maßstab muss jedenfalls unbedenklich sein. Nach der Judikatur des VfGH wurden Maßstäbe, die offensichtlich jeglicher Erfahrung widersprechen oder Maßstäbe, die so gewählt wurden, dass eine Mehrheit der Fälle nicht darunterfällt, als bedenklich eingestuft.⁶⁰² Darüberhinaus muss ein angemessenes Verhältnis zu den in Kauf genommenen Rechtsfolgen bestehen.⁶⁰³ Eine Differenzierung kann nicht durch verwaltungsökonomische Überlegungen gerechtfertigt sein, wenn die sonstigen Bedenken gegen die Regelung überwiegen.⁶⁰⁴ Der VfGH erachtet somit unter diesen Voraussetzungen steuerliche Pauschalierungen grundsätzlich für zulässig.⁶⁰⁵ Der für die Bearbeitung des Antrags zu leistende Verwaltungskostenbeitrag ist aus Gründen der Verwaltungsökonomie pauschal ausgestaltet.⁶⁰⁶ Die Kostenbemessung nach den Umsatzerlösen führt zwar mitunter zu einer unausgewogenen Abgabenbelastung der Antragsstel-

⁵⁹² Schuch, „Husch-pfusch-Legistik ist eines Rechtsstaates nicht würdig!“ UFSjournal 2011, 130 (131f); Huemer, Versprochen 163.

⁵⁹³ Ruppe, Finanzverfassung und Rechtsstaat. Beiträge zu Kompetenz- und Verfassungsfragen des Steuerrechts 174; Raschauer, Abgabenbegriff und Rechtsformenmißbrauch, in Doralt/Stoll (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat: FS Stoll (1990) 224.

⁵⁹⁴ Raschauer in FS Stoll 224.

⁵⁹⁵ Ruppe in Ruppe/Achatz (Hrsg), 172; Huemer, Versprochen 147f.

⁵⁹⁶ Ruppe in Ruppe/Achatz (Hrsg), 172.

⁵⁹⁷ Ruppe in Ruppe/Achatz (Hrsg), 199; VfSlg. 4681/1964.

⁵⁹⁸ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 55.

⁵⁹⁹ Huemer, Versprochen 163f.

⁶⁰⁰ VfSlg 8827/1980; 11.616/1988; 13659/1993; 8696/1979; 12.642/1991.

⁶⁰¹ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 61.

⁶⁰² Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 61; VfSlg 4409/1963; 5160/1965.

⁶⁰³ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 61.

⁶⁰⁴ Huemer, Versprochen 164.

⁶⁰⁵ VfSlg 4409/1963; 5022/1965; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 61.

⁶⁰⁶ Huemer, Versprochen 164.

ler, andererseits können diese ihre Kosten vor Inanspruchnahme der Leistung abschätzen.⁶⁰⁷ Auch im Vergleich zu einer alternativen Ausgestaltung des Verwaltungskostenbeitrages, wie etwa die Bemessung nach dem Streitwert oder ein Fixbetrag, der insbesondere umsatzschwache Antragsteller stärker belasten würde, stellen die Umsatzerlöse einen tauglichen Maßstab dar.⁶⁰⁸ Der Verwaltungskostenbeitrag im Sinne des § 118 Abs 10 BAO ist somit sachlich gerechtfertigt.

Auch der reduzierte Verwaltungskostenbeitrag gemäß § 118 Abs 11 BAO ist sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach umstritten. *Koran* ist der Ansicht, dass der geringere Aufwand der Abgabenbehörde im Falle der Zurückweisung und Zurücknahme vor inhaltlicher Auseinandersetzung jedenfalls die Reduzierung des Verwaltungskostenbeitrages rechtfertige, ungeachtet der Tatsache, dass sich der Verwaltungskostenbeitrag grundsätzlich nicht am Aufwand der Behörde orientiere.⁶⁰⁹ *Novacek* kritisiert die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages nach § 118 Abs 11 BAO.⁶¹⁰ Seiner Auffassung nach hat die Abgabenbehörde in den Fällen des § 118 Abs 11 BAO keine der Höhe des Verwaltungskostenbeitrages rechtfertigende Arbeit geleistet.⁶¹¹ *Paar* erachtet den Verwaltungskostenbeitrag nach § 118 Abs 11 BAO grundsätzlich für sachlich gerechtfertigt, zumal der Abgabenbehörde durch die formelle Prüfung des Antrages Kosten entstehen.⁶¹² Für sachlich nicht gerechtfertigt hält er die Vorschreibung des Verwaltungskostenbeitrages in Höhe von 500 Euro, wenn der Antrag vor Beginn der Bearbeitung zurückgenommen wird.⁶¹³ *Paar* bezieht sich hierbei jedoch nicht auf die Zurücknahme vor Beginn der inhaltlichen Bearbeitung, sondern auf die Zurücknahme vor Beginn der formellen Prüfung des Antrags durch die Behörde. In diesem Zusammenhang sieht er kein Verhältnis des Verwaltungskostenbeitrages zum tatsächlichen Verwaltungsaufwand, zumal durch das bloße Einlangen des Antrags beim Finanzamt und der Zuteilung der Anfrage an einen Sachbearbeiter keine Kosten verursacht werden. Dem Wortlaut des § 118 Abs 11 lit c BAO ist zwar zu entnehmen, dass der Betrag lediglich 500 Euro beträgt, wenn der Antrag „vor Beginn der Bearbeitung“ zurückgenommen wird, aus dem Kontext der Bestimmung kann man jedoch schließen, dass der Gesetzgeber vor Beginn der inhaltlichen Bearbeitung gemeint hat. Sowohl die Finanzverwaltung als auch *Ritz* sprechen im Zusammenhang mit § 118 Abs 11 lit c BAO von der Zurücknahme vor Beginn der inhaltlichen Bearbeitung.⁶¹⁴ Da *Paar* die Vorschreibung eines reduzierten Verwaltungskostenbeitrages im Falle des § 118 Abs 11 lit a und b BAO für sachlich gerechtfertigt hält, da der Behörde im Zuge der formellen Prüfung Kosten entstehen⁶¹⁵, müsste folglich eine Zurücknahme im Zuge der formellen Prüfung auch darunter fallen. Für den Fall, dass die Zurücknahme des Antrages vor jeglicher Bearbeitung erfolgt, erscheint

⁶⁰⁷ *Huemer*, Versprochen 164.

⁶⁰⁸ *Huemer*, Versprochen 164f.

⁶⁰⁹ *Koran*, SWK 2010, 803 (807).

⁶¹⁰ *Novacek*, ÖStZ 2010, 363.

⁶¹¹ *Novacek*, ÖStZ 2010, 363.

⁶¹² *Paar*, ZfV 2011, 925 (930).

⁶¹³ *Paar*, ZfV 2011, 925 (930).

⁶¹⁴ BMF, Richtlinie zu Advance Ruling, Abschnitt 9.2; *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 30; *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 58.

⁶¹⁵ *Paar*, ZfV 2011, 925 (930).

der Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von 500 Euro überhöht. Diesfalls wäre jedenfalls eine Nachsicht der Abgabenschuld gemäß § 236 BAO billig. Weitere Bedenken hinsichtlich des reduzierten Verwaltungskostenbeitrages nach § 118 Abs 11 BAO bestehen hinsichtlich dessen Anwendungsbereich. Der Verwaltungskostenbeitrag reduziert sich lediglich in den in § 118 Abs 11 BAO normierten Fällen. Nicht umfasst ist die rückwirkende Aufhebung des Auskunftsbeseides gemäß § 118 Abs 9 lit a und b BAO, wenn die Voraussetzungen einer Berichtigung vorliegen oder die Unrichtigkeit offensichtlich ist, sodass der Verwaltungskostenbeitrag gemäß § 118 Abs 10 BAO zu entrichten ist.⁶¹⁶ In jenen Fällen erscheint der Verwaltungskostenbeitrag im Sinne des § 118 Abs 10 BAO unangemessen hoch.⁶¹⁷ *Novacek* sieht darin unter Umständen einen Verstoß des Gleichheitssatzes und erachtet zumindest ein Nachsichtersuchen gemäß § 236 BAO für erfolgversprechend.⁶¹⁸ Auch *Huemer* sieht eine Problematik hinsichtlich der taxaktiven Aufzählung der Anwendungsfälle des § 118 Abs 11 BAO.⁶¹⁹ Die Frage der sachlichen Rechtfertigung stellt sich in diesem Zusammenhang auch, wenn der Antragsteller seinen Antrag nach Beginn der inhaltlichen Bearbeitung, aber vor Erlassung des Auskunftsbeseides, zurücknimmt.⁶²⁰ Zum Beispiel, weil die Abgabenbehörde mit der Erlassung des Auskunftsbeseides so lange zuwartet, dass der Antragsteller aus faktischen Gründen mit der Verwirklichung seines angefragten Sachverhaltes nicht mehr warten kann und somit teilweise Sachverhaltsverwirklichung eintritt.⁶²¹ In diesem Fall kann der Antragsteller aus dem Auskunftsbeseid keinen Nutzen mehr ziehen. Wenn er den Antrag aus diesem Grund zurücknimmt, hat er dennoch den vollen Verwaltungskostenbeitrag nach § 118 Abs 10 BAO zu leisten, da die Zurücknahme nach inhaltlicher Bearbeitung erfolgt.⁶²² *Huemer* spricht sich diesfalls für eine analoge Anwendung des § 118 Abs 11 lit c BAO aus.⁶²³ Ihrer Ansicht nach kann die Zurücknahme bedingt durch die Darlegung der Gründe für den Beginn der Sachverhaltsverwirklichung erfolgen, wobei hieran keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden dürfen.⁶²⁴ Daneben kann natürlich auch ein Nachsichtersuchen gemäß § 236 BAO Abhilfe schaffen. Die Entscheidung über die Nachsicht liegt jedoch im Ermessen der Abgabenbehörde.⁶²⁵ Bezüglich des Verwaltungskostenbeitrages nach § 118 Abs 11 BAO kann festgehalten werden, dass dieser dem Grunde und der Höhe nach umstritten ist. Darüberhinaus bestehen offene Fragen im Zusammenhang mit den Anwendungsfällen.⁶²⁶

⁶¹⁶ *Novacek*, ÖStZ 2010, 363.

⁶¹⁷ *Novacek*, ÖStZ 2010, 363.

⁶¹⁸ *Novacek*, ÖStZ 2010, 363.

⁶¹⁹ *Huemer*, Versprochen 166.

⁶²⁰ *Huemer*, Versprochen 166.

⁶²¹ *Huemer*, Versprochen 166.

⁶²² *Huemer*, Versprochen 166.

⁶²³ *Huemer*, Versprochen 166.

⁶²⁴ *Huemer*, Versprochen 166.

⁶²⁵ *Huemer*, Versprochen 166.

⁶²⁶ *Huemer*, Versprochen 166.

11.3 Festsetzung, Erhebung und steuerliche Behandlung

11.3.1 Festsetzung und Erhebung

Die Festsetzung des Verwaltungskostenbeitrages erfolgt gemäß § 198 BAO mit Abgabenbescheid.⁶²⁷ Dieser kann ab Entstehen des Anspruches erlassen werden. Gemäß § 4 iVm § 118 Abs 10 BAO entsteht der Anspruch mit Einlangen des Antrages. Die Behörde kann somit grundsätzlich den Verwaltungskostenbeitrag vorschreibenden Bescheid gleich nach Einlagen des Antrages und noch vor Erlassung des Auskunftsbeseides erlassen.⁶²⁸ Ratsam ist jedoch, den Verwaltungskostenbeitrag erst bei Erlassung des Auskunftsbeseides festzusetzen, da zu diesem Zeitpunkt feststeht, ob der Verwaltungskostenbeitrag nach § 118 Abs 10 oder nach Abs 11 BAO zu leisten ist.⁶²⁹ Der Abgabenbescheid hat die Erfordernisse des § 93 Abs 2, die Art und Höhe der Abgaben sowie den Zeitpunkt der Fälligkeit und die Bemessungsgrundlage nach § 198 Abs 2 BAO zu enthalten.⁶³⁰ Der Verwaltungskostenbeitrag wird gemäß § 210 Abs 1 BAO binnen einem Monat ab Zustellung des den Verwaltungskostenbeitrag vorschreibenden Bescheides fällig. Mangels Zahlungsbereitschaft richtet sich die zwangsweise Durchsetzung nach dem VVG und der AbgEO.⁶³¹ Da der Verwaltungskostenbeitrag ein Nebenanspruch gemäß § 3 Abs 2 BAO ist, kann eine Mahnung gemäß § 227 Abs 4 lit g BAO unterbleiben.⁶³² Der Verwaltungskostenbeitragsbescheid kann, wie bereits erwähnt, mittels Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO bekämpft werden. Im Gegensatz zum Auskunftsbescheid sind auch die §§ 293 bis 307 BAO anwendbar.⁶³³ Hat die Behörde bereits vor Erlassung des Auskunftsbeseides einen Verwaltungskostenbeitrag nach § 118 Abs 10 BAO bescheidmäßig festgesetzt und stellt sich nachträglich heraus, dass aufgrund einer Zurückweisung oder Zurücknahme des Antrages der Verwaltungskostenbeitrag nach § 118 Abs 11 BAO festzusetzen gewesen wäre, so liegt ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO vor.⁶³⁴ Die Behörde kann gemäß § 295a BAO den Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen abändern, wenn ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Die Erhebung eines Rechtsmittels gegen den Verwaltungskostenbeitragsbescheid hemmt die Erlassung des Auskunftsbeseides keineswegs.⁶³⁵ Der Rechtsanspruch auf Erlassung eines Auskunftsbeseides sowie der Rechtsanspruch auf auskunftskonforme Besteuerung bestehen unabhängig davon, ob der Verwaltungskostenbeitrag entrichtet wurde.⁶³⁶ Die Behörde hat somit einen Auskunftsbescheid bei Vorliegen aller inhaltlichen Voraussetzungen auch dann zu erlassen, wenn der Antragssteller den Verwaltungskostenbeitrag trotz Fälligkeit nicht entrichtet hat. Die Behörde darf keinesfalls die Wirkung des Auskunftsbeseides von der Entrichtung des Verwaltungskostenbeitrages abhängig machen, indem sie beispielsweise eine

⁶²⁷ Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (237); Kotschnigg, Beweisrecht BAO §118 Rz 118.

⁶²⁸ Huemer, Versprochen 167.

⁶²⁹ Paar, ZfV 2011, 925 (930).

⁶³⁰ Huemer, Versprochen 167.

⁶³¹ Huemer, Versprochen 168.

⁶³² Huemer, Versprochen 168.

⁶³³ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 65.

⁶³⁴ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 65.

⁶³⁵ Huemer, Versprochen 168.

⁶³⁶ Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 34.

Auflage in den Auskunftsbeseid aufnimmt oder die zusagekonforme Besteuerung wegen Nichtentrichtung des Verwaltungskostenbeitrages verwehrt.⁶³⁷ Der Vollziehung ist es aufgrund des in Art 7 Abs 1 B-VG und Art 2 StGG normierten Gleichheitssatzes untersagt, unsachliche und willkürliche Entscheidungen zu treffen.⁶³⁸ Beseide verletzen den Gleichheitssatz, wenn sie auf einer dem Gleichheitssatz widersprechenden Rechtsgrundlage beruhen, wenn die Behörde der angewendeten Norm fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn die Behörde bei Erlassung des Beseides Willkür übt.⁶³⁹ Nach der Judikatur des VfGH liegt eine willkürliche und gleichheitswidrige Vorgehensweise der Behörde nicht nur vor, wenn sie die Partei bewusst unsachlich benachteiligt, sondern unter anderem auch, wenn der Beseid infolge eines gehäuften oder gröblichen Verkennens der Rechtslage in besonderem Maße mit Rechtsvorschriften in Widerspruch steht.⁶⁴⁰ Die Behörde würde somit willkürlich handeln, wenn sie beispielsweise den Antrag nach § 118 BAO wegen Nichtentrichtung des Verwaltungskostenbeitrages zurückweist oder eine Beseidbeschwerde, die der Durchsetzung des Rechtsanspruchs auf auskunftskonforme Besteuerung dienen soll, als unbegründet abweist, da sie den Rechtsanspruch wegen der Nichtentrichtung des Verwaltungskostenbeitrages als nicht gegeben erachtet.⁶⁴¹

11.3.2 Die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe nach dem EStG

Der Verwaltungskostenbeitrag ist gemäß § 4 Abs 4 Z 4 EStG als Betriebsausgabe abzugsfähig. Als Betriebsausgaben werden Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, bezeichnet.⁶⁴² Diese können unabhängig von ihrer Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit sowie ihrer Notwendigkeit gewinnmindernd geltend gemacht werden.⁶⁴³ Da das Gesetz keine Beschränkung der Höhe vorsieht, ist der Verwaltungskostenbeitrag zur Gänze abzugsfähig.⁶⁴⁴

12 Verfassungsrechtliche Aspekte des Auskunftsbeseides

12.1 Die Vereinbarkeit mit dem Legalitätsprinzip

Dem Legalitätsprinzip zufolge darf die Verwaltung nur aufgrund der Gesetze tätig werden. Abgaben dürfen gemäß § 5 F-VG und gemäß Art 18 B-VG nur aufgrund von Gesetzen erhoben werden.⁶⁴⁵ Darüberhinaus entsteht der Abgabenanspruch gemäß § 4 BAO mit Verwirklichung des Tatbestandes. Die Abgabenbehörde kann über den Abgabenanspruch nicht verfügen. Daraus resultiert unter anderem die grundsätzliche Unvereinbarkeit von Vereinbarungen im Steuerrecht.⁶⁴⁶ Der Auskunftsbeseid bindet die Behörde in der Zukunft einen bestimmten Sachverhalt auskunftskonform zu besteuern. Da

⁶³⁷ *Huemer*, Versprochen 169.

⁶³⁸ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 54.

⁶³⁹ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 54.

⁶⁴⁰ VfSlg 10.065/1984; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 54.

⁶⁴¹ *Huemer*, Versprochen 169.

⁶⁴² *Doralt/Ruppe*, Österreichisches Steuerrecht I¹¹ (2013) Rz 261.

⁶⁴³ Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ 060104/9-IV/6/00 vom 22.03.2005, Rz 1087.

⁶⁴⁴ *Huemer*, Versprochen 178.

⁶⁴⁵ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 26.

⁶⁴⁶ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 28.

die Abgabenbehörde jedoch den angefragten Sachverhalt dem Gesetz entsprechend abgabenrechtlich zu beurteilen hat, bestehen grundsätzlich keine Bedenken hinsichtlich des Legalitätsprinzips.⁶⁴⁷ Ist die im Auskunftsbescheid vorgenommene abgabenrechtliche Beurteilung jedoch rechtswidrig, so liegt grundsätzlich eine Beeinträchtigung des Legalitätsprinzips vor.⁶⁴⁸ Da zum Nachteil des Abgabepflichtigen rechtswidrige Auskunftsbescbeide gemäß § 118 Abs 8 BAO keine Bindungswirkung entfalten, liege auch kein Verstoß gegen das Legalitätsprinzip vor.⁶⁴⁹ Bedenklich sind daher jene Auskunftsbescbeide, die zu Gunsten des Abgabepflichtigen vom Gesetz abweichen und dennoch Bindungswirkung entfalten.⁶⁵⁰ Diese können zwar von der Behörde gemäß § 118 Abs 9 BAO aufgehoben oder abgeändert werden, jedoch grundsätzlich nur mit ex nunc Wirkung. Eine rückwirkende Aufhebung und Änderung kommt nur in den Fällen des § 118 Abs 9 lit a bis c BAO, unter anderem wenn der Auskunftsbescheid offenkundig rechtswidrig ist, in Betracht. Unter Umständen kann es daher zu einer rechtswidrigen Besteuerung kommen, die jedenfalls das Legalitätsprinzip beeinträchtigt.⁶⁵¹ Wie bereits erläutert, kann nach *Ehrke-Rabel* die Beeinträchtigung des Legalitätsprinzips durch den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen gerechtfertigt sein und zwar dann, wenn der Auskunftsbescheid ein günstigeres Ergebnis bringe als die gesetzmäßige Besteuerung.⁶⁵² Die Gesetzmäßigkeit gehe zwar nach ständiger Rechtsprechung dem Grundsatz von Treu und Glauben vor, der Grundsatz von Treu und Glauben ist jedoch aufgrund des Gleichheitssatzes zu beachten.⁶⁵³ Der Auskunftsbescheid nach § 118 BAO ist somit mit dem Legalitätsprinzip vereinbar.⁶⁵⁴

12.2 Die Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz

Sowohl der Gesetzgeber als auch die Vollziehung sind an den in Art 7 Abs 1 B-VG und Art 2 StGG normierten Gleichheitssatz gebunden.⁶⁵⁵ Dieser verbietet dem Gesetzgeber Gleiches ohne hinreichenden Grund ungleich, und Ungleiches gleich zu behandeln sowie der Vollziehung unsachliche und willkürliche Entscheidungen zu treffen.⁶⁵⁶ Gleichheitsrechtliche Bedenken ergeben sich insbesondere bei Auskunftsbescbeiden, die zu Gunsten des Steuerpflichtigen vom Gesetz abweichen.⁶⁵⁷ Der Adressat eines solchen Auskunftsbescbeides wird gegenüber einem Abgabepflichtigen, der eine gesetzmäßige Besteuerung erfährt, bei auskunftskonformer Veranlagung begünstigt.⁶⁵⁸ *Ehrke-Rabel* ist jedoch der Ansicht, dass der Abgabepflichtige, der eine rechtsverbindliche Auskunft eingeholt hat und ein Abgabepflichtiger, der das nicht getan hat, sich nicht in der gleichen Situation befinden. Der Adressat eines Auskunftsbescbeides habe immerhin im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auskunft

⁶⁴⁷ *Huemer*, Versprochen 205.

⁶⁴⁸ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 159.

⁶⁴⁹ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (236).

⁶⁵⁰ *Huemer*, Versprochen 205.

⁶⁵¹ *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (236).

⁶⁵² *Ehrke-Rabel*, GES 2010, 231 (236f).

⁶⁵³ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 38; VfSlg 13.496/1993.

⁶⁵⁴ *Huemer*, Versprochen 206.

⁶⁵⁵ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 54.

⁶⁵⁶ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ Rz 54f.

⁶⁵⁷ *Huemer*, Versprochen 206.

⁶⁵⁸ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 159.

disponiert. Hätte die Auskunft einen anderen Inhalt gehabt, hätte der Bescheidadressat womöglich auch anders disponiert.⁶⁵⁹ Darüberhinaus kann ein Fehlverhalten der Behörde niemals ein Recht auf Gleichbehandlung begründen.⁶⁶⁰ Nach ständiger Rechtsprechung kann die Rechtmäßigkeit des Verhaltens der Behörde nicht durch Fehlverhalten der Behörde in anderen Fällen in Frage gestellt werden. Dies würde einem Anspruch auf Nichtanwendung des Gesetzes trotz Tatbestandsmäßigkeit gleich kommen.⁶⁶¹ Es gibt somit kein Recht auf gleiches behördliches Fehlverhalten.⁶⁶² Insofern bestehen auch keine Bedenken hinsichtlich des Gleichheitssatzes.⁶⁶³

12.3 Die Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Gewaltenteilung

Die Gewaltenteilung stellt ein grundlegendes Prinzip der österreichischen Verfassung dar. Die Aufteilung der Staatsfunktionen in Gesetzgebung, Gerichtsbarkeit und Verwaltung soll der Begrenzung von Macht dienen.⁶⁶⁴ Die Trennung von Gesetzgebung und Verwaltung ergibt sich aus der Gesetzeslogik des B-VG. Im B-VG ist die Kompetenz zur Erlassung von formellen Gesetzen exklusiv der Gesetzgebung zugewiesen.⁶⁶⁵ Die Verwaltung kann zwar Verordnungen erlassen, jedoch nur aufgrund von Gesetzen.⁶⁶⁶ Gesetzmäßige Auskunftsbescheide stoßen auf keine Bedenken hinsichtlich des Gewaltenteilungsprinzips. Erlässt die Abgabenbehörde jedoch einen gesetzwidrigen Auskunftsbescheid und kommt es infolgedessen zu einer gesetzwidrigen Besteuerung, so ersetzt der Auskunftsbescheid das Gesetz.⁶⁶⁷ Nach *Huemer* ersetzt der Auskunftsbescheid zwar das Gesetz, jedoch wird er selbst nicht zum Gesetz.⁶⁶⁸ Die Abgabenbehörde und Gerichtsbarkeit darf den rechtswidrigen Auskunftsbescheid nicht gegen den Willen des Abgabepflichtigen der Besteuerung zugrunde legen.⁶⁶⁹ Somit bestehen keine Bedenken hinsichtlich des Gewaltenteilungsprinzips.⁶⁷⁰ Da § 118 Abs 8 BAO im Fall der Änderung der abgabenrechtlichen Beurteilung durch Änderung der Rechtslage den Entfall der Bindungswirkung des Auskunftsbescheides anordnet, ist eine Perpetuierung der Rechtslage durch Einholung eines Auskunftsbescheides nicht möglich. Somit bleibt auch diesbezüglich der Grundsatz der Gewaltenteilung gewahrt.⁶⁷¹

12.4 Die Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht gemäß Art 107 ff AEUV

Gemäß Art 107 Abs 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen, gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den

⁶⁵⁹ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 161.

⁶⁶⁰ *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht⁹ (2012) Rz 796.

⁶⁶¹ VfSlg 12.796/1991.

⁶⁶² *Huemer*, Versprochen 207.

⁶⁶³ *Huemer*, Versprochen 207.

⁶⁶⁴ *Kahl/Weber*, Allgemeines Verwaltungsrecht² (2008) Rz 99.

⁶⁶⁵ *Wieser*, Einführung in das Verfassungs- und Verwaltungsrecht², 33.

⁶⁶⁶ *Huemer*, Versprochen 207.

⁶⁶⁷ *Huemer*, Versprochen 207.

⁶⁶⁸ *Huemer*, Versprochen 207.

⁶⁶⁹ *Huemer*, Versprochen 207; *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 159.

⁶⁷⁰ *Huemer*, Versprochen 207.

⁶⁷¹ *Huemer*, Versprochen 132.

Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Als Beihilfen sind nicht nur positive Zuwendungen in Form von Geld- oder Sachleistungen zu qualifizieren sondern auch Maßnahmen, die Belastungen eines Unternehmens reduzieren wie beispielsweise Steuervergünstigungen.⁶⁷² Für die Qualifizierung als Beihilfe ist wesentlich, dass der Zuwendung keine angemessene marktgerechte Gegenleistung gegenübersteht.⁶⁷³ Steuerrechtliche Vorschriften verstoßen dann gegen das Beihilfeverbot, wenn sie selektiv bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen einen Vorteil verschaffen.⁶⁷⁴ Rechtsverbindliche Auskünfte sind grundsätzlich nicht geeignet, bestimmten Abgabepflichtigen finanzielle Vorteile zu gewähren, da sie in Übereinstimmung mit dem Gesetz zu erteilen sind.⁶⁷⁵ Rechtsverbindliche Auskünfte können jedoch eine verbotene Beihilfe darstellen, wenn sie nur von bestimmten Unternehmen oder Unternehmergruppen in Anspruch genommen werden können oder wenn sie von der Behörde rechtsmissbräuchlich erteilt werden, um bestimmten Steuerpflichtigen Vorteile zu gewähren.⁶⁷⁶ Der Auskunftsbefehl nach § 118 BAO steht dem europarechtlichen Beihilferecht grundsätzlich nicht entgegen. Die Auskunft ist in völliger Übereinstimmung mit dem österreichischen Steuerrecht zu erteilen. Die Abgabenbehörde ist nicht befugt, eine vom Gesetz abweichende abgabenrechtliche Beurteilung des angefragten Sachverhaltes vorzunehmen.⁶⁷⁷ Darüberhinaus kann ein Auskunftsbefehl in den Bereichen Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise nicht nur von bestimmten Unternehmen oder Unternehmergruppen in Anspruch genommen werden, sondern steht allen Unternehmen gleichermaßen zur Verfügung. Sogar Auskunftsbefehle, die zu Gunsten des Abgabepflichtigen vom Gesetz abweichen, sind nicht per se als unzulässige Beihilfe zu qualifizieren.⁶⁷⁸ Erforderlich ist, dass die Abgabenbehörde selektiv vorgeht. Eine verbotene Beihilfe würde demnach vorliegen, wenn die Abgabenbehörde wissentlich einen rechtswidrigen Auskunftsbefehl erlässt, um einem bestimmten Abgabepflichtigen einen finanziellen Vorteil einzuräumen.⁶⁷⁹ Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Auskunftsbefehl nach § 118 BAO grundsätzlich mit dem Beihilferecht der Europäischen Union vereinbar ist, da er vor allem der Erlangung von Rechts- und Planungssicherheit dient. Hinsichtlich der Steuerpraktiken einiger Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit verbindlichen Vorabauskünften bestehen jedoch durchaus Bedenken.⁶⁸⁰ Die Europäische Kommission hat in diesem Zusammenhang die Vorgehensweise einiger Mitgliedstaaten beihilfenrechtlich untersucht. 2014 wurden die Untersuchungen schließlich auf alle Mitgliedsstaaten ausgeweitet.⁶⁸¹ Im Rahmen von Auskunftersuchen wurden die benötigten Informationen zu den Tax Rulings eingeholt. Unter anderem wurden Listen aller Unternehmer, die zwischen 2010 und 2013 einen Steu-

⁶⁷² EuGH 10.01.2006, Rs C-222/04, *Kommission/Italien*, Slg 2006, I-289, Rn131f.

⁶⁷³ *Eilmansberger*, Europarecht II, Das Recht des Binnenmarkts: Grundfreiheiten und Wettbewerbsrecht 83.

⁶⁷⁴ *Huemer*, Versprochen 207f.

⁶⁷⁵ *Huemer*, Versprochen 208.

⁶⁷⁶ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 166.

⁶⁷⁷ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 179f.

⁶⁷⁸ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 166.

⁶⁷⁹ *Huemer*, Versprochen 208; *Ehrke-Rabel*, Verbindliche Auskünfte 166.

⁶⁸⁰ *Huemer*, Versprochen 208.

⁶⁸¹ *Gottholmseder*, SWI 2015, 151.

ervorbescheid erhalten haben, angefordert.⁶⁸² Im Zuge dieser Überprüfungen hat die Kommission 2014 in einigen Fällen formelle Prüfverfahren nach dem Beihilferecht eingeleitet.⁶⁸³ 2015 gelangte die Kommission schließlich zur Auffassung, dass die von den Niederlanden an Starbucks und die von Luxemburg an Fiat erteilten Steuervorbescheide mit dem europäischen Beihilferecht nicht vereinbar sind.⁶⁸⁴ Die Steuerverwaltungen der jeweiligen Mitgliedsstaaten haben teils sehr komplexe Steuermodelle genehmigt, die es den Konzernen ermöglicht haben, deren Steuerlast deutlich zu senken. Die Mitgliedsstaaten haben somit im Rahmen von Tax Rulings bestimmten Unternehmen selektiv Steuervorteile eingeräumt, die geeignet waren, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.⁶⁸⁵ Die Europäische Kommission, die sich für einen gerechten Steuerwettbewerb einsetzt und verstärkt gegen schädliche Steuerpraktiken der Mitgliedstaaten vorgeht, hat daraufhin die erforderlichen Schritte für die Umsetzung des automatischen Informationsaustausches von Tax Rulings gesetzt.⁶⁸⁶

III Der automatische Informationsaustausch von Tax Rulings

1 Vorbemerkung

Die Globalisierung, die vor allem durch den technischen Fortschritt, aber auch durch eine Politik der Liberalisierung vorangetrieben wurde, hat das wirtschaftliche Umfeld maßgeblich beeinflusst und die Staaten vor erhebliche Herausforderungen gestellt. Unternehmen agieren zunehmend grenzüberschreitend.⁶⁸⁷ Aufgrund der fehlenden Steuerharmonisierung im Bereich der direkten Steuern treffen innerhalb der Europäischen Union 28 verschiedene Steuersysteme aufeinander, deren Inkongruenz Steuerhinterziehung und Steuervermeidung begünstigt.⁶⁸⁸ Da jeder Staat seine Steuern autonom erhebt, herrscht innerhalb der Europäischen Union Steuerwettbewerb.⁶⁸⁹ Jeder Staat will etwa durch niedrige Steuersätze oder durch besondere Steuerregelungen ausländische Direktinvestitionen ins Land holen und sich vor allem für multinationale Unternehmen als attraktiver Standort präsentieren.⁶⁹⁰ Insbesondere multinationale Unternehmen machen sich jedoch die Vorteile zu Nutze, die entweder aus der

⁶⁸² Vgl. *Europäische Kommission*, Pressemitteilung vom 17.12.2014, Staatliche Beihilfen: Kommission weitet Untersuchungen zu Steuervorentscheidungen („Rulings“) auf alle Mitgliedstaaten aus, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_de.htm (Zugriff am 02.05.2016).

⁶⁸³ Vgl. *Europäische Kommission*, Pressemitteilung vom 11.06.2014, Staatliche Beihilfen: Kommission prüft Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Apple (Irland), Starbucks (Niederlande) und Fiat Finance und Trade (Luxemburg), abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663-de.htm (Zugriff am 02.05.2016).

⁶⁸⁴ Vgl. *Europäische Kommission*, Pressemitteilung vom 21.10.2015, Kommission stellt Unvereinbarkeit der selektiven Steuervorteile für Fiat in Luxemburg und für Starbucks in den Niederlanden mit dem EU-Beihilferecht fest, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_de.htm (Zugriff am 02.05.2016).

⁶⁸⁵ *Lengauer*, Union Aktuell, ZfRV 2016, 7 (10).

⁶⁸⁶ Vgl. *Europäische Kommission*, Pressemitteilung vom 18.03.2015, Bekämpfung der Steuervermeidung von Unternehmen – Kommission präsentiert Steuertransparenzpaket, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_de.htm (Zugriff am 02.05.2016); *Gottholmseder*, SWI 2015, 151.

⁶⁸⁷ Vgl. Mitteilung der Kommission zur Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich, KOMM (2009) 201 endg. vom 28.4.2009, 4.

⁶⁸⁸ Vgl. Mitteilung der Kommission über eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM (2015) 302 final vom 17.06.2015, 2.

⁶⁸⁹ COM (2015) 302 final 2.

⁶⁹⁰ COM (2015) 302 final 4.

spezifischen Ausgestaltung eines Steuersystems resultieren oder die aufgrund von Inkongruenzen der verschiedenen Steuersysteme entstehen.⁶⁹¹ Steueroptimierung ist an sich ein legitimes Anliegen, jedoch wirkt sich die aggressive Steuerplanung, die zunehmend betrieben wird, nachteilig auf die Staaten aus.⁶⁹² Multinationale Unternehmen verlagern ihre Gewinne in Niedrigsteuerländer um die Steuerlast in den Ländern, in denen die Wertschöpfung erfolgt, möglichst gering zu halten.⁶⁹³ Den Staaten entgehen somit wichtige Einnahmen, die sie unter anderem für Staatsausgaben im Bereich Bildung, für die Finanzierung von Sozialsystemen sowie für die Infrastruktur dringend benötigen.⁶⁹⁴ Seit der Finanz- und Wirtschaftskrise 2008 sind nationale Haushalte sowie Steuersysteme wachsendem Druck ausgesetzt und es besteht daher ein berechtigtes Interesse, alle Steuern einzuheben sowie gegen Steuerermeidung und Steuerhinterziehung vorzugehen.⁶⁹⁵ Ferner leidet die Steuerehrlichkeit der Bürger an der mangelnden Steuergerechtigkeit.⁶⁹⁶ Die Staaten sind daher bestrebt, gegen aggressive Steuerplanung vorzugehen und schädliche Steuerpraktiken zu beenden. International gibt es seitens der OECD sowie der G20 Bestrebungen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zu bekämpfen. Insbesondere das BEPS-Projekt hat sich mit der Problematik der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung beschäftigt und diesbezüglich Empfehlungen erarbeitet, zu deren Umsetzung sich die am Projekt beteiligten Staaten verpflichtet haben.⁶⁹⁷ Der BEPS-Aktionspunkt 5 zum Thema „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“ sieht etwa einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch zu Vorabzusagen im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen vor, die Einnahmen aus geografisch mobilen Tätigkeiten betreffen und dem Kriterium des inexistenten oder geringen Steuersatz entsprechen.⁶⁹⁸ Auch die Europäische Union hat konkrete Maßnahmen vorgeschlagen, um für einen gerechten Steuerwettbewerb innerhalb der Europäischen Union zu sorgen und aggressive Steuerplanung zu verhindern. Um diese Ziele zu erreichen, ist eine engere Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten sowie mehr Transparenz erforderlich. Die Erhöhung der Transparenz kann durch den Austausch von Steuerinformationen erzielt werden.⁶⁹⁹ Die wichtigste Rechtsquelle auf europäischer Ebene in diesem Bereich ist die Amtshilferichtlinie 2011/16/EU, die durch die Richtlinien 2014/107/EU und 2015/2376/EU geändert wurde und das Verfahren für eine bessere Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten regelt.⁷⁰⁰ Die Amtshilferichtlinie sieht unter anderem einen Informationsaustausch auf Ersuchen, einen spontanen sowie automatischen Informationsaustausch vor. Der Informationsaustausch auf Ersuchen ist der Austausch von Informationen auf der

⁶⁹¹ COM (2015) 302 final 2.

⁶⁹² Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Rz 108; COM (2015) 302 final 4f.

⁶⁹³ COM (2015) 302 final 2.

⁶⁹⁴ KOMM (2009) 201 endg. 5f.

⁶⁹⁵ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung vom 28.1.2016, COM (2016) 25 final, 1.

⁶⁹⁶ COM (2015) 302 final 2.

⁶⁹⁷ OECD (2015), Erläuterungen, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD.

⁶⁹⁸ OECD (2014), Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, OECD Publishing, 42.

⁶⁹⁹ COM (2015) 302 final 14.

⁷⁰⁰ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 2011/64 vom 11.3.2011.

Grundlage eines Ersuchens, dass ein Mitgliedstaat in bestimmten Fällen stellt.⁷⁰¹ Bei einem spontanen Informationsaustausch werden dem anderen Mitgliedstaat ohne Ersuchen Informationen übermittelt, die im Rahmen einer steuerlichen Überprüfung erlangt wurden und für diesen Mitgliedstaat erheblich sein können.⁷⁰² Der automatische Informationsaustausch stellt eine systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen in regelmäßigen und im Voraus festgelegten Abständen dar.⁷⁰³ Die Richtlinie beinhaltet etwa einen automatischen Informationsaustausch von Informationen über Einkommen aus unselbständiger Arbeit, über Arbeits- und Verwaltungsratsvergütungen, über Lebensversicherungsprodukte, über Ruhegehälter sowie über Eigentum an unbeweglichem Vermögen und die Einkünfte daraus.⁷⁰⁴ Ab 01.01.2017 sind auch Informationen zu Zinsen, Dividenden und ähnlichen Einkünften, sowie die Einnahmen aus dem Verkauf von finanziellen Vermögenswerten, sonstigen Einkommen und Kontoguthaben automatisch auszutauschen.⁷⁰⁵ Die Amtshilferichtlinie wurde zudem durch die Richtlinie 2015/2376/EU geändert und um einen automatischen Informationsaustausch von Tax Rulings erweitert.⁷⁰⁶

2 Die Erweiterung der Amtshilferichtlinie um einen automatischen Informationsaustausch von Tax Rulings

2.1 Hintergrund

Die Erteilung von Tax Rulings hat sich sowohl international als auch innerhalb der europäischen Union zunehmend etabliert.⁷⁰⁷ Österreich hat mit dem Auskunftsbeseid gemäß § 118 BAO, internationalen Vorbildern folgend, die Möglichkeit geschaffen, rechtsverbindliche Vorabauskünfte einzuholen.⁷⁰⁸ Tax Rulings beziehungsweise Steuervorbescheide haben sich durchaus als nützliches Instrument erwiesen, da sie die Planungs- und Rechtssicherheit erhöhen und dadurch sowohl Investitionen fördern als auch die Steuermoral der Steuerpflichtigen positiv beeinflussen.⁷⁰⁹ Steuervorbescheide können jedoch auch steuermotivierte Gestaltungen betreffen und somit einen Anreiz für aggressive Steuerplanung und Steuervermeidung schaffen.⁷¹⁰ Insbesondere die Vorgehensweise einiger Mitgliedstaaten hat international für Aufsehen gesorgt. Im Zuge der „LuxLeaks“ wurde bekannt, dass Steuerbehörden einiger Mitgliedstaaten über Steuervorbescheide komplizierte Steuersparmodelle multinationaler Unternehmen genehmigten, die zur Folge hatten, dass die Steuerbemessungsgrundlagen anderer Mitgliedstaaten künstlich verringert wurden, während künstlich erhöhte Einkünfte in dem

⁷⁰¹ Vgl. Art 3 Z 8 der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU.

⁷⁰² Vgl. Art 3 Z 10 der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU.

⁷⁰³ Vgl. Art 3 Z 9 der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU.

⁷⁰⁴ Vgl. Art 8 der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU.

⁷⁰⁵ Vgl. Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 2014/359.

⁷⁰⁶ Vgl. Richtlinie 2015/2376/EU des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 2015/332.

⁷⁰⁷ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 3.

⁷⁰⁸ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 3.

⁷⁰⁹ Vgl. Richtlinie 2015/2376/EU, Erwägung Nr. 1.

⁷¹⁰ *Gottholmseder*, SWI 2015, 151; OECD (2014), *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz*, OECD Publishing 40.

Steuervorbescheid erteilenden Mitgliedstaat einer niedrigen Besteuerung zugeführt wurden.⁷¹¹ Um in Zukunft derartige Steuervorbescheide zu verhindern, bedarf es einer besseren Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten sowie mehr Transparenz.⁷¹² Die Richtlinie 2011/16/EU beinhaltet bereits die Verpflichtung, spontan Informationen über bestimmte Tax Rulings auszutauschen.⁷¹³ Ein spontaner Informationsaustausch hat demnach bei Steuervorbescheiden, die ein Mitgliedstaat für einen bestimmten Steuerpflichtigen in Bezug auf die künftige Auslegung oder Anwendung von Steuervorschriften erteilt, ändert oder erneuert zu erfolgen, sofern diese Bescheide eine grenzüberschreitende Dimension haben und die zuständige Behörde des betreffenden Mitgliedstaates Grund zur Annahme hat, dass es zu Einbußen bei den Steuereinnahmen eines anderen Mitgliedstaates kommen könnte.⁷¹⁴ Der spontane Informationsaustausch hat sich jedoch nicht als sehr effizient erwiesen, da der Mitgliedstaat bei der Beurteilung der Frage, ob und welcher Mitgliedstaat zu unterrichten ist, einen gewissen Ermessensspielraum hat.⁷¹⁵ Oftmals werden keine Informationen ausgetauscht, weil der Mitgliedstaat nicht in der Lage ist, zu beurteilen, ob es zu Einbußen des Steueraufkommens in einem anderen Mitgliedstaat kommt oder nicht.⁷¹⁶ Darüberhinaus gibt es kein effizientes Überwachungssystem. Die Kommission ist nicht im Stande festzustellen, ob Mitgliedstaaten systematisch gegen ihre Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch verstoßen.⁷¹⁷ Folglich ist ein Mitgliedstaat oftmals nicht über einen Steuervorbescheid informiert, der sich auf die eigene Steuerbasis auswirkt. Aus diesem Grund hat die Kommission am 18.03.2015 ihr Maßnahmenpaket zur Steuertransparenz veröffentlicht und die Etablierung eines automatischen Informationsaustausches von grenzüberschreitenden Steuervorbescheiden und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung vorgeschlagen.⁷¹⁸ Durch den automatischen Austausch soll die missbräuchliche Nutzung von Tax Rulings erschwert werden. Der verpflichtende Austausch aller erteilten grenzüberschreitenden Vorbescheide und die dadurch gewährleistete gegenseitige Kontrolle sollen Steuerbehörden hindern, einzelnen Unternehmen steuerliche Vorteile zu gewähren.⁷¹⁹ Am 06.10.2015 erzielten die Finanzminister der Europäischen Union eine politische Einigung über den Kompromissentwurf der Richtlinie zur Änderung der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU.⁷²⁰ Die Richtlinie 2015/2376/EU zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung wurde vom Rat „Wirtschaft und Finanzen“ am 18.12.2015 verabschiedet und soll am 01.01.2017 in Kraft treten.

⁷¹¹ *Grotherr/Wittenstein*, SWI 2015, 293.

⁷¹² Vgl. Richtlinie 2015/2376/EU, Erwägung Nr. 1.

⁷¹³ Vgl. Art 9 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU.

⁷¹⁴ Vgl. Richtlinie 2015/2376/EU, Erwägung Nr. 3.

⁷¹⁵ Vgl. Richtlinie 2015/2376/EU, Erwägung Nr. 4.

⁷¹⁶ Siehe Parlamentarische Anfragebeantwortung vom 13.4.2015, P-001788/2015. abrufbar unter:

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=P-2015-001788&language=DE> (Zugriff am 4.6.2016).

⁷¹⁷ Siehe Parlamentarische Anfragebeantwortung vom 13.4.2015, P-001788/2015.

⁷¹⁸ *Gottholmseder*, SWI 2015, 151.

⁷¹⁹ Siehe Pressemitteilung Europäische Kommission vom 06.10.2015, Steuertransparenz: Kommission begrüßt Einigung der Mitgliedstaaten auf automatischen Informationsaustausch über Steuervorbescheide, abrufbar unter:

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5780.de.htm (Zugriff am 02.05.2016).

⁷²⁰ Vgl. Mitteilung Rat der Europäischen Union zu grenzübergreifenden Steuervorbescheiden: Rat billigt Transparenzvorschriften, 703/15 vom 06.10.2015, abrufbar unter: <http://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2015/10/06-cross-border-tax-rulings/> (Zugriff am 4.6.2016).

2.2 Gegenstand des automatischen Informationsaustausches

2.2.1 Grenzüberschreitende Vorbescheide

Die Richtlinie normiert unter anderem einen automatischen Informationsaustausch von grenzüberschreitenden Steuervorbescheiden. Da keine allgemein gültige Begriffsbestimmung für alle Mitgliedstaaten existiert, definiert die Richtlinie den Begriff „grenzüberschreitender Steuervorbescheid“ wie nachfolgend beschrieben. Vom automatischen Informationsaustausch umfasst sind demnach Vereinbarungen, Mitteilungen, Instrumente oder ähnliche Maßnahmen, auch wenn sie im Zuge einer Steuerprüfung erteilt, getroffen, erneuert oder geändert werden, sofern sie die nachfolgenden Voraussetzungen erfüllen.⁷²¹ Die Vereinbarung, Mitteilung, Maßnahme oder das Instrument muss von oder im Namen der Regierung, oder einer Steuerbehörde, oder einer gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheit, einschließlich lokaler Behörden, erteilt werden und für eine bestimmte Person oder Gruppe von Personen erlassen werden.⁷²² Es muss sich um eine individuelle Maßnahme handeln.⁷²³ Darüberhinaus muss sich die Person oder die Gruppe von Personen auf die Vereinbarung, Mitteilung, Maßnahme oder das Instrument berufen können.⁷²⁴ Dies setzt eine gewisse Wirkung des grenzüberschreitenden Steuervorbescheides voraus.⁷²⁵ Im Sinne der Effektivität der Maßnahme sollen eine Vielzahl von derartigen Vereinbarungen vom automatischen Informationsaustausch erfasst sein. Aus den Erwägungen der Richtlinie 2015/2376/EU geht hervor, dass alle materiellen Formen, unabhängig davon, ob diese verbindlich oder unverbindlich sind sowie unabhängig davon, in welcher Form sie erteilt werden, unter den Anwendungsbereich des automatischen Informationsaustausches fallen.⁷²⁶ Der Steuervorbescheid muss die Auslegung oder Anwendung von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften zur Handhabung oder Durchsetzung der Steuergesetze eines Mitgliedstaates betreffen.⁷²⁷ Des Weiteren sind nur grenzüberschreitende Steuervorbescheide automatisch auszutauschen. Nicht umfasst vom automatischen Informationsaustausch sind ergo Steuervorbescheide, die rein innerstaatliche Belange betreffen.⁷²⁸ Die Vereinbarung, Mitteilung, Maßnahme oder das Instrument muss sich auf eine grenzüberschreitende Transaktion oder auf die Frage, ob durch die Tätigkeiten, denen eine Person in einem anderen Rechtsraum nachgeht, eine Betriebsstätte begründet wird, beziehen.⁷²⁹ Es erhebt sich die Frage, wann von einer grenzüberschreitenden Transaktion gesprochen wird. Die Richtlinie bestimmt hierzu, dass sobald eine an der Transaktion beteiligte Partei nicht in dem Vorbescheid erteilenden Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist, eine grenzüberschreitende Transaktion vorliegt.⁷³⁰ Darüberhinaus ist das Erfordernis der grenzüberschreitenden Transaktion gegeben, wenn eine der an der Transaktion

⁷²¹ Vgl. Art 3 Z 14 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷²² Vgl. Art 3 Z 14 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷²³ *Varro/Hayden*, Nicht anonymisierte Weiterleitungspflicht von Tax Rulings an alle EU-Mitgliedstaaten ab 1.1.2016? *ecolx* 2015, 1001 (1002).

⁷²⁴ Vgl. Art 3 Z 14 lit b Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷²⁵ *Varro/Hayden*, *ecolx* 2015, 1001 (1002).

⁷²⁶ Vgl. Richtlinie 2015/2376/EU, Erwägung Nr. 5.

⁷²⁷ Vgl. Art 3 Z 14 lit c Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷²⁸ *Gottholmseder*, *SWI* 2015, 151 (152).

⁷²⁹ Vgl. Art 3 Z 14 lit d Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷³⁰ Vgl. Art 3 Z 16 lit a Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

beteiligten Parteien in mehreren Rechtsräumen steuerlich ansässig ist. Ferner liegt eine grenzüberschreitende Transaktion vor, wenn eine Partei über eine Betriebsstätte Geschäftstätigkeiten in einem anderen Rechtsraum betreibt und die Transaktion Teil der Geschäftstätigkeit dieser Betriebsstätte ist beziehungsweise deren gesamte Geschäftstätigkeit ausmacht.⁷³¹ Bei der Transaktion kann es sich auch um Vorkehrungen handeln, die von einer Person in Bezug auf Geschäftstätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat, denen sie über eine Betriebsstätte nachgeht, getroffen werden. Zudem sind Transaktionen als grenzüberschreitend zu betrachten, wenn diese grenzübergreifende Auswirkungen haben.⁷³² Unter Transaktionen versteht man beispielsweise Investitionen, die Bereitstellung von Waren, Dienstleistungen oder Kapital, den Einsatz materieller oder immaterieller Güter.⁷³³ Die Richtlinie umfasst insbesondere Tax Rulings, die sich auf noch nicht verwirklichte Sachverhalte beziehen, denn sie normiert, dass der Steuervorbescheid vor der Transaktion oder vor den Tätigkeiten, die eine Betriebsstätte begründen könnten, erteilt werden muss.⁷³⁴ Sie schließt jedoch auch Steuervorbescheide mit ein, die vor Abgabe der Steuererklärung für den Zeitraum, in dem die Transaktion oder Tätigkeit erfolgte, erteilt wurden. Dies bedeutet, dass nicht nur Rulings zu zukünftigen Sachverhalten ausgetauscht werden müssen, sondern auch Rulings, die gegenwärtige Sachverhalte zum Inhalt haben, sofern sie vor Abgabe der Steuererklärung erlassen werden.⁷³⁵ Inhaltlich sind grundsätzlich alle grenzüberschreitenden Steuervorbescheide auszutauschen.⁷³⁶ Aus dem Arbeitspapier der Kommission ist zu entnehmen, dass Tax Rulings, die die Umsatzsteuer, Verbrauchsteuer, Zölle und Sozialversicherungsbeträge betreffen, nicht auszutauschen sind.⁷³⁷ Aus österreichischer Sicht sind vor allem Auskunftsbefehle gemäß § 118 BAO mit grenzüberschreitender Wirkung vom automatischen Informationsaustausch betroffen.⁷³⁸ Der Auskunftsbefehl stellt ein Instrument zur Auslegung oder Anwendung einer Rechtsvorschrift zur Handhabung oder Durchsetzung der Steuergesetze dar und wird vom Finanzamt, einer Steuerbehörde des Bundes, für eine bestimmte Person vor Verwirklichung des Vorhabens erteilt.⁷³⁹ Der Empfänger eines Auskunftsbefehles kann sich auf diesen berufen, wenn der verwirklichte Sachverhalt, dem Sachverhalt, der dem Auskunftsbefehl zugrunde gelegt wurde, entspricht beziehungsweise nicht wesentlich davon abweicht.⁷⁴⁰ Aufgrund der in der Richtlinie weit gefassten Definition des Vorbescheides sind auch finanzbehördliche Auskünfte, die nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verbindlich sind, automatisch auszutauschen.⁷⁴¹ Ferner sind jegliche einvernehmliche Lösungen, auch Vereinbarungen, die im Zuge einer Betriebsprüfung getroffen werden und den übrigen Voraussetzungen entsprechen, vom Anwendungsbereich der Richtlinie umfasst.

⁷³¹ Vgl. Art 3 Z 16 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷³² Vgl. Art 3 Z 16 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷³³ Vgl. Art 3 Z 14 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷³⁴ *Varro/Hayden*, *ecolex* 2015, 1001 (1002); Art 3 Z 14 lit e Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷³⁵ *Varro/Hayden*, *ecolex* 2015, 1001 (1002).

⁷³⁶ *Varro/Hayden*, *ecolex* 2015, 1001 (1003).

⁷³⁷ Vgl. Commission Staff Working Document, Technical analysis of focus and scope of the legal proposal vom 18.3.2015, SWD (2015) 60 final, 39; *Varro/Hayden*, *ecolex* 2015, 1001 (1003).

⁷³⁸ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 15.

⁷³⁹ *Ritz/Koran*, *Advance Ruling*, SWK-Spezial 2011, 7.

⁷⁴⁰ *Ritz*, BAO⁵ § 118 Rz 17.

⁷⁴¹ *Gottholmseder*, SWI 2015, 151 (152); *Varro/Hayden*, *ecolex* 2015, 1001 (1002).

2.2.2 Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung

Neben den grenzüberschreitenden Vorbescheiden sind auch Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung vom automatischen Informationsaustausch erfasst.⁷⁴² Unter den Anwendungsbereich der Richtlinie sind gemäß Art 3 Z 15 wiederum jegliche Vereinbarungen, Mitteilungen, Instrumente oder andere Maßnahmen mit ähnlicher Wirkung, auch wenn sie im Zuge einer Steuerprüfung erteilt, getroffen, geändert oder erneuert werden, zu subsumieren, sofern die Erteilung von oder im Namen der Regierung, einer Steuerbehörde, oder einer gebiets- oder verwaltungsmäßigen Gliederungseinheit, einschließlich lokaler Behörden erfolgt und sie den nachfolgenden Voraussetzungen entsprechen. Es muss sich um eine individuelle Maßnahme handeln, auf die sich die Person oder Gruppe von Personen berufen kann.⁷⁴³ Der Unterschied zu den Steuervorbescheiden liegt darin, dass Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung im Vorfeld grenzüberschreitender Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen geeignete Kriterien zur Festlegung der Verrechnungspreise bestimmen oder die Zuweisung von Gewinnen an eine Betriebsstätte regeln.⁷⁴⁴ Dem automatischen Informationsaustausch unterliegen wiederum nur Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung, sofern diese grenzüberschreitende Transaktionen betreffen. Eine grenzüberschreitende Transaktion liegt vor, wenn nicht alle an der Transaktion beteiligten verbundenen Unternehmen in ein und demselben Rechtsraum steuerlich ansässig sind oder die Transaktion grenzübergreifende Auswirkungen hat.⁷⁴⁵ Verrechnungspreise sind Preise, die für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, wie beispielsweise die Übertragung von materiellen oder immateriellen Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen, festgelegt werden.⁷⁴⁶ Ein Unternehmen ist gemäß der Definition der Richtlinie verbunden, wenn es unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines anderen Unternehmens beteiligt ist oder wenn ein und dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, Kontrolle oder dem Kapital beider Unternehmen beteiligt sind.⁷⁴⁷ Verrechnungspreise können sich auf die steuerliche Bemessungsgrundlage auswirken und zu einer Gewinnverkürzung beziehungsweise Gewinnverlagerung führen.⁷⁴⁸ In der Vergangenheit haben multinationale Unternehmen durch grenzüberschreitende Transaktionen Gewinne in Niedrigsteuerrländer verlagert.⁷⁴⁹ Da es sich hier um einen besonders sensiblen Bereich handelt, erteilen einige Länder sogenannte Advance Pricing Agreements. Es handelt sich hierbei um Vereinbarungen, die unter diese Richtlinie fallen, da sie im Vorfeld geeignete Kriterien zur Bestimmung der Verrechnungspreise für einen bestimmten Zeitraum verbindlich festlegen.⁷⁵⁰ Zu unterscheiden sind unilaterale, bilaterale und multilaterale APAs. Unilaterale APAs werden zwischen der Steuerbehörde

⁷⁴² Vgl. Art 3 Z 15 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷⁴³ Vgl. Art 3 Z 15 lit b Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷⁴⁴ Vgl. Art 3 Z 15 lit c Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷⁴⁵ Vgl. Art 3 Z 16 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷⁴⁶ Vgl. Art 3 Z 15 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷⁴⁷ Vgl. Art 3 Z 15 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF der RL 2015/2376/EU.

⁷⁴⁸ *Vollert/Eikel/Sureth*, Advance Pricing Agreements (APAs) als Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten - eine kritische Betrachtung, *StuW* 2013, 367.

⁷⁴⁹ Vgl. Richtlinie 2015/2376/EU, Erwägung Nr. 1.

⁷⁵⁰ *Ritz/Koran*, Advance Ruling, *SWK-Spezial* 2011, 7; *Ehrke-Rabel/Ritz*, *RdW* 2010, 659 (664).

eines Landes und einem oder mehreren Steuerpflichtigen abgeschlossen.⁷⁵¹ Bilaterale oder multilaterale APAs sind Vereinbarungen auf Grundlage eines dem Art. 25 Abs 3 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Steuerverwaltungen zweier oder mehrerer Staaten.⁷⁵² Der Richtlinie zufolge sollen sowohl unilaterale als auch bilaterale und multilaterale APAs, die grenzüberschreitende Transaktionen betreffen oder die Zuweisung von Gewinnen an eine Betriebsstätte regeln, vom automatischen Informationsaustausch erfasst sein.⁷⁵³ Auch Österreich erteilt sogenannte Advance Pricing Agreements. Unilaterale APAs werden lediglich auf Grundlage des § 118 BAO erteilt und sind daher schon nach Art 3 Z 14 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU in der Fassung 2015/2376/EU auszutauschen.⁷⁵⁴ Unter Art 3 Z 15 fallen daher aus österreichischer Sicht insbesondere bilaterale und multilaterale APAs, die auf Grundlage eines dem Art 25 Abs 3 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen basieren.⁷⁵⁵ Diese APAs stellen ein völkerrechtliches Instrument dar und entfalten in erster Linie Bindungswirkung für die beteiligten Staaten.⁷⁵⁶ Die Staaten haben jedoch innerstaatlich die erforderlichen Schritte zu setzen, damit sich auch der Abgabepflichtige auf die Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung berufen kann.⁷⁵⁷ Das österreichische Abgabenrecht kennt keine Rechtsgrundlage, die den bilateralen beziehungsweise multilateralen APAs gegenüber dem Abgabepflichtigen Wirkung verleihen.⁷⁵⁸ Eine Bindungswirkung könnte allenfalls aufgrund eines öffentlich-rechtlichen Vertrages bestehen.⁷⁵⁹ Da die Zulässigkeit von Vereinbarungen im Steuerrecht, die zwar vereinfachte Verrechnungsmodalitäten zum Inhalt haben, jedoch auf keiner ausdrücklich gesetzlichen Ermächtigung beruhen, äußerst umstritten ist, kann alternativ jedenfalls eine Bindungswirkung aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben angenommen werden.⁷⁶⁰ Demzufolge kann sich der Steuerpflichtige auf die sogenannten Advance Pricing Agreements berufen. Die von Österreich mit anderen Ländern geschlossenen Advance Pricing Agreements unterliegen somit dem automatischen Informationsaustausch.

2.2.3 Ausnahmen vom automatischen Informationsaustausch

Gemäß dem durch die Richtlinie 2015/2376/EU neu eingeführten Art 8a Abs 3 der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU sind Tax Rulings, die ausschließlich die Steuerangelegenheiten von natürlichen Personen betreffen, vom automatischen Informationsaustausch ausgenommen.⁷⁶¹ Die Ausnahme beruht auf der Annahme, dass natürliche Personen überwiegend nicht als Adressaten eines unter den automatischen Informationsaustausch fallenden Tax Rulings in Frage kommen.⁷⁶² Die Miteinbeziehung in den Gel-

⁷⁵¹ Ehrke-Rabel in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer 481 (505).

⁷⁵² Ehrke-Rabel in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer 481 (505).

⁷⁵³ Vgl. Richtlinie 2015/2376/EU, Erwägung Nr. 6.

⁷⁵⁴ Ehrke-Rabel/Ritz, RdW 2010, 659 (666).

⁷⁵⁵ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 15.

⁷⁵⁶ Ehrke-Rabel in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer 481 (507).

⁷⁵⁷ Ehrke-Rabel/Ritz, RdW 2010, 659 (665).

⁷⁵⁸ Ehrke-Rabel in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer 481 (508).

⁷⁵⁹ Ehrke-Rabel/Ritz, RdW 2010, 659 (666).

⁷⁶⁰ Ehrke-Rabel/Ritz, RdW 2010, 659 (666).

⁷⁶¹ Varro/Hayden, eolex 2015, 1001 (1002); Gottholmseder, SWI 2015, 151 (152).

⁷⁶² Vgl. Commission Staff Working Document vom 18.3.2015, SWD (2015) 60 final, 50f.

tungsbereich würde zwar eine umfassende Transparenz ermöglichen und auch jegliche Umgehungsmöglichkeiten des Anwendungsbereichs ausschließen, würde jedoch auch zu einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand führen.⁷⁶³ Immerhin stehen vor allem multinationale Unternehmen und Kapitalgesellschaften im Verdacht aggressive Steuerplanung zu betreiben und nicht natürliche Personen.⁷⁶⁴ Die Ausnahme von natürlichen Personen wurde auch wegen Bedenken hinsichtlich des Grundrechtsschutzes, insbesondere wegen einer möglichen Beeinträchtigung des Rechts auf Datenschutz, vorgenommen.⁷⁶⁵ Darüberhinaus unterliegen natürliche Personen bereits einem umfassenden automatischen Informationsaustausch nach der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2014/107/EU.⁷⁶⁶ Unter diesen Gesichtspunkten erscheint die Ausnahme natürlicher Personen vom Geltungsbereich der Richtlinie 2015/2376/EU plausibel. Daraus darf jedoch nicht geschlossen werden, dass nur Tax Rulings juristischer Personen automatisch ausgetauscht werden. Es stellt sich insbesondere die Frage, wie mit Tax Rulings international agierender Personengesellschaften umgegangen wird.⁷⁶⁷ Nach *Seer* ist insbesondere eine gewerblich tätige Personengesellschaft, beispielsweise eine GmbH & Co KG, vom Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst, da weder ausschließlich Steuerangelegenheiten einer natürlichen Person betroffen sind, noch sich diese im Rechtsverkehr substantiell von einer GmbH unterscheidet.⁷⁶⁸ Bei sogenannten Mixed Rulings, also Steuervorbescheiden, die sowohl juristische als auch natürliche Personen umfassen, sollen nur Informationen betreffend der juristischen Person ausgetauscht werden.⁷⁶⁹ Neben den Tax Rulings, die ausschließlich die steuerlichen Belange einer natürlichen Person betreffen, sind auch bilaterale und multilaterale Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung mit Drittländern von der automatischen Informationsweitergabe ausgenommen, sofern das internationale Steuerabkommen, in dessen Rahmen die Vorabverständigung ausgehandelt wurde, eine Weitergabe an Dritte untersagt.⁷⁷⁰ Die Informationen dieser Vorabverständigungen können jedoch im Rahmen eines Ersuchens gemäß Art. 6 der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU in der Fassung 2015/2376/EU weitergegeben werden.⁷⁷¹ Wie aus der Richtlinie ersichtlich, sind nur grenzüberschreitende Steuervorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreisgestaltungen auszutauschen. Tax Rulings, die nur die steuerlichen Belange eines Staates betreffen, sind folglich nicht vom automatischen Informationsaustausch erfasst.⁷⁷² Das Europäische Parlament fordert jedoch, dass auch nationale Steuervorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung

⁷⁶³ Vgl. Commission Staff Working Document vom 18.3.2015, SWD (2015) 60 final, 51.

⁷⁶⁴ *Seer*, Ausweitung des automatischen Informationsaustausches innerhalb der EU. Dichtes Netz von Steuertransparenzabkommen und Richtlinie gegen Steuerhinterziehung, IWB 2015, 870 (875).

⁷⁶⁵ Vgl. Commission Staff Working Document vom 18.3.2015, SWD (2015) 60 final, 51.

⁷⁶⁶ Vgl. Commission Staff Working Document vom 18.3.2015, SWD (2015) 60 final, 51.

⁷⁶⁷ *Seer*, IWB 2015, 870 (875).

⁷⁶⁸ *Seer*, IWB 2015, 870 (875).

⁷⁶⁹ *Varro/Hayden*, *ecolx* 2015, 1001 (1003).

⁷⁷⁰ Vgl. Art 8a Abs 3 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁷⁷¹ Vgl. Art 8a Abs 3 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU; ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 17.

⁷⁷² *Gottholmseder*, SWI 2015, 151 (152).

in den Geltungsbereich der Richtlinie 2015/2376/EU aufgenommen werden und dem automatischen Informationsaustausch unterliegen.⁷⁷³

2.3 Umfang des automatischen Informationsaustausches

2.3.1 Zeitlicher Rahmen

Nach Art 8a Abs 1 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU in der Fassung 2015/2376/EU sollen grenzüberschreitende Steuervorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung, die nach dem 31.12.2016 erteilt, getroffen, geändert oder erneuert werden, automatisch ausgetauscht werden.⁷⁷⁴ Die Richtlinie sieht darüberhinaus eine auf fünf Jahre rückwirkende Erhebung der erteilten Tax Rulings vor.⁷⁷⁵ Nach Art 8a Abs 2 Amtshilferichtlinie sind grenzüberschreitende Steuervorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung, die zwischen dem 01.01.2012 und dem 31.12.2013 erteilt wurden und am 01.01.2014 noch Gültigkeit besitzen, automatisch zu übermitteln.⁷⁷⁶ Ein Steuervorbescheid oder eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung ist noch gültig, sofern der Steuerpflichtige noch keine entsprechenden Dispositionen getroffen hat und das Ruling im Rahmen der Steuerfestsetzung noch berücksichtigt werden kann.⁷⁷⁷ Wurde der Steuervorbescheid oder die Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung hingegen zwischenzeitlich aufgehoben, widerrufen oder zurückgenommen, so ist dieser beziehungsweise diese jedenfalls ungültig und im Rahmen des automatischen Informationsaustausches nicht zu berücksichtigen.⁷⁷⁸ Ferner ist ein Tax Ruling als ungültig zu qualifizieren, wenn es mangels Dispositionen des Steuerpflichtigen für die Besteuerung nicht mehr relevant ist.⁷⁷⁹ Grenzüberschreitende Steuervorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung, die zwischen dem 01.01.2014 und dem 31.12.2016 erteilt werden, sind unabhängig davon, ob sie noch gültig sind oder nicht, automatisch auszutauschen. Eine Ausnahme besteht lediglich hinsichtlich Tax Rulings, die vor dem 01.04.2016 an bestimmte Personen oder Gruppen von Personen, die im Geschäftsjahr vor der Erteilung weniger als 40 Millionen Euro an Jahresumsatzerlösen erwirtschaftet haben und nicht hauptsächlich Finanz- und Investitionstätigkeiten ausüben, erteilt werden.⁷⁸⁰ Diese müssen nicht automatisch ausgetauscht werden. Hinsichtlich der Rückwirkung weicht die Richtlinie vom Vorschlag der Kommission ab. Der Vorschlag der Kommission zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU hat ursprünglich die Übermittlung von Tax Rulings, die zehn Jahre vor Inkrafttreten der Richtlinie erteilt wurden und noch gültig sind, vorgesehen.⁷⁸¹

⁷⁷³ Entschließung des Europäischen Parlaments vom 25.11.2015 zu dem Bericht des Sonderausschusses zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung (2015/2066(INI)), Pkt. 107.

⁷⁷⁴ Vgl. Art 8a Abs 1 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁷⁷⁵ Seer, IWB 2015, 870 (876).

⁷⁷⁶ Vgl. Art 8a Abs 2 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁷⁷⁷ Seer, IWB 2015, 870 (876).

⁷⁷⁸ Seer, IWB 2015, 870 (876).

⁷⁷⁹ Seer, IWB 2015, 870 (876).

⁷⁸⁰ Vgl. Art 8a Abs 2 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU; ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 16.

⁷⁸¹ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung vom 18.03.2015, COM (2015) 135 final.

2.3.2 Die an die Mitgliedstaaten zu übermittelnden Informationen

Im Rahmen des automatischen Informationsaustausches von grenzüberschreitenden Steuervorbescheiden und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung sind lediglich Basisinformationen an die übrigen Mitgliedstaaten zu übermitteln.⁷⁸² Die Übermittlung des vollständigen Wortlautes eines Tax Rulings erfolgt erst auf Ersuchen eines Mitgliedstaates.⁷⁸³ Obwohl nur Basisinformationen ausgetauscht werden, sollen die Mitgliedstaaten dennoch beurteilen können, ob sie weitere Informationen anfordern wollen.⁷⁸⁴ Art 8a Abs 6 der Amtshilferichtlinie in der Fassung 2015/2376/EU enthält die an die Mitgliedstaaten zu übermittelnden Informationen. Zu den Basisinformationen zählen mitunter die Angaben zur Person, mit Ausnahme von natürlichen Personen, und gegebenenfalls die Gruppe von Personen, der sie angehört.⁷⁸⁵ Im Wege des automatischen Informationsaustausches ist eine Zusammenfassung des Inhaltes des Tax Rulings einschließlich abstrakt gehaltener Beschreibungen der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Transaktionen zu übermitteln. Diesbezüglich sind Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisse zu beachten und es dürfen keine Informationen preisgegeben werden, die die öffentliche Ordnung verletzen würden.⁷⁸⁶ Des Weiteren sind das Datum der Erteilung sowie der Tag des Beginns und der Tag des Ablaufs der Geltungsdauer bekannt zu geben.⁷⁸⁷ Darüberhinaus sind die Art des grenzüberschreitenden Vorbescheids beziehungsweise der Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung sowie der Betrag der Transaktion oder der Reihe von Transaktionen, sofern im Ruling angegeben, zu übermitteln.⁷⁸⁸ Für Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung sieht die Richtlinie die Übermittlung einer Beschreibung der bei der Festlegung der Verrechnungspreise zugrunde gelegten Kriterien beziehungsweise des Verfahrens oder den Verrechnungspreis selbst vor.⁷⁸⁹ Die Mitgliedstaaten haben auch Angaben zu anderen Mitgliedstaaten, die wahrscheinlich von dem grenzüberschreitenden Steuervorbescheid beziehungsweise der Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung betroffen sind, darzulegen.⁷⁹⁰ Neben diesen Informationen sind gegebenenfalls auch Identifizierungsangaben zu allen Personen, mit Ausnahme von natürlichen Personen, in den anderen Mitgliedstaaten die vom Tax Ruling wahrscheinlich betroffen sind sowie die Angaben dazu, ob die übermittelten Informationen auf dem grenzüberschreitenden Vorbescheid beziehungsweise auf der Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung beruhen oder auf einem Ersuchen, zu übermitteln.⁷⁹¹

⁷⁸² ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 17.

⁷⁸³ Seer, IWB 2015, 870 (875); ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 17.

⁷⁸⁴ Seer, IWB 2015, 870 (877).

⁷⁸⁵ Gottholmseder, SWI 2015, 151 (152).

⁷⁸⁶ Vgl. Art 8a Abs 6 lit b Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁷⁸⁷ Vgl. Art 8a Abs 6 lit c bis e Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁷⁸⁸ Vgl. Art 8a Abs 6 lit f und g Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁷⁸⁹ Vgl. Art 8a Abs 6 lit h und i Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU; Gottholmseder, SWI 2015, 151 (152).

⁷⁹⁰ Gottholmseder, SWI 2015, 151 (152).

⁷⁹¹ Vgl. Art 8a Abs 6 lit k und l Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

2.3.3 Die an die Kommission zu übermittelnden Informationen

Abweichend zum Kommissionsvorschlag zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU vom 18.03.2015, sind nicht alle zuvor genannten Informationen an die Kommission zu übermitteln.⁷⁹² Nicht übermittelt werden gemäß Art 8a Abs 8 Amtshilferichtlinie in der Fassung 2015/2376/EU die Angaben zur Person beziehungsweise zur Gruppe der Person, der sie angehört, die Zusammenfassung des Inhalts des Tax Rulings sowie die Kriterien und Verfahren, die der Festlegung der Verrechnungspreise zugrunde liegen, und die Verrechnungspreise selbst. Die Informationen, die der Kommission im Rahmen des automatischen Informationsaustausches bereitgestellt werden, sollen ihr zur Verfolgung des automatischen Informationsaustausches sowie zur Beurteilung dessen Effektivität dienen.⁷⁹³ Die Kommission hat die an sie übermittelten Informationen vertraulich zu behandeln und darf diese nicht für andere Zwecke als zur Überprüfung, inwieweit die Mitgliedstaaten ihrer Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch nachkommen, verwenden.⁷⁹⁴

2.4 Das Verfahren

2.4.1 Die Funktionsweise des automatischen Informationsaustausches

Bei einem automatischen Informationsaustausch handelt es sich um die systematische Übermittlung zuvor festgelegter Informationen an einen anderen Mitgliedstaat ohne dessen vorheriges Ersuchen in regelmäßigen, im Voraus bestimmten Abständen.⁷⁹⁵ Art 8a Abs 5 lit a der Amtshilferichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2015/2376/EU bestimmt, dass Tax Rulings, die nach dem 31.12.2016 erteilt, geändert, erneuert oder getroffen werden innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Kalenderhalbjahres, in dem sie erteilt wurden, auszutauschen sind.⁷⁹⁶ Die „Neufälle“ sind daher bis zum 30. September 2017 auszutauschen. Wird ein grenzüberschreitender Vorbescheid oder eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung beispielsweise am 1. Juli 2017 erteilt, so hat die Übermittlung der Informationen bis zum 31. März 2018 zu erfolgen.⁷⁹⁷ In dieser Hinsicht weicht die Amtshilferichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2015/2376/EU von dem Vorschlag der Kommission ab. Nach diesem wären die Informationen innerhalb eines Monats ab Ablauf des Quartals, in dem die Tax Rulings erteilt wurden, automatisch auszutauschen.⁷⁹⁸ Für die sogenannten „Altfälle“, die fünf Jahre vor Inkrafttreten der Richtlinie erteilt wurden und vom automatischen Informationsaustausch umfasst sind, bestimmt Art 8a Abs 5 lit b der Amtshilferichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2015/2376/EU, dass diese bis zum 1. Jänner 2018 auszutauschen sind.⁷⁹⁹ Der Austausch der Informationen erfolgt über elektronische Standardformblätter, die die Kommission bis zum 1.1.2017 anzu-

⁷⁹² COM (2015) 135 final; Richtlinie 2015/2376/EU.

⁷⁹³ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 17; *Seer*, IWB 2015, 870 (877f).

⁷⁹⁴ Vgl. Art 23a Abs 1 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁷⁹⁵ Vgl. Art 3 Z 9 lit a Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁷⁹⁶ *Seer*, IWB 2015, 870 (876).

⁷⁹⁷ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 17.

⁷⁹⁸ COM (2015) 135 final.

⁷⁹⁹ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 17.

nehmen hat.⁸⁰⁰ Die Standardformblätter dürfen nicht über die in Art 8a Abs 6 genannten Basisinformationen hinausgehen. Des Weiteren haben die Standardformblätter eine Sprachenregelung zu enthalten.⁸⁰¹ Art 20 Abs 5 der Amtshilferichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2015/2376/EU hält fest, dass die Informationen grundsätzlich in jeder beliebigen Amts- und Arbeitssprache der Union übermittelt werden können, aber die Sprachenregelung vorsehen kann, dass bestimmte Informationen in einer anderen Amts- und Arbeitssprache übermittelt werden müssen. Nach *Varro/Hayden* erfolgt die Informationsweitergabe in der Praxis meist in englischer Sprache.⁸⁰² Sowohl die Übersetzungsmaßnahmen der zu übermittelnden Tax Rulings, als auch die der ankommenden Tax Rulings, werden zu einem erheblichen administrativen Mehraufwand führen.⁸⁰³ Die Europäische Kommission hat gemäß Art 21 Abs 5 der Amtshilferichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2015/2376/EU bis zum 31.12.2017 ein digitales Zentralverzeichnis einzurichten, in dem die auszutauschenden Informationen hochgeladen werden.⁸⁰⁴ Bis zum 31.12.2017 erfolgt der Informationsaustausch über ein gesichertes E-Mail-System, über das CCN-Netz.⁸⁰⁵ Das von der Kommission einzurichtende Zentralverzeichnis soll einen effizienten und einfachen Informationsaustausch ermöglichen und verhindern, dass alle Mitgliedstaaten einzeln ähnliche Änderungen an ihren Systemen zur Speicherung der Informationen vornehmen müssen.⁸⁰⁶ Die Kommission stellt diesbezüglich die technischen und logistischen Erfordernisse bereit. Die Mitgliedstaaten haben in vollem Umfang Zugriff auf die ausgetauschten Basisinformationen.⁸⁰⁷ Auch die Europäische Kommission hat Zugang zum Zentralverzeichnis, kann jedoch nur die für sie zugelassenen Informationen nach Art 8a Abs 6 in Verbindung mit Art 8a Abs 8 der Amtshilferichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2015/2376/EU einsehen.⁸⁰⁸ Der Kommissionsvorschlag vom 18.3.2015 hat auch für die Kommission einen vollen Zugriff auf die Informationen vorgesehen. Dies wäre für eine wirksame Beihilfeaufsicht hinsichtlich grenzüberschreitender Steuervorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung nach Art 107 ff. AEUV nützlich gewesen.⁸⁰⁹

2.4.2 Rückmeldung und Ergänzungsersuchen

Bis zur Einrichtung des Zentralverzeichnisses durch die Europäische Kommission sind die Informationen über ein gesichertes E-Mail-System auszutauschen.⁸¹⁰ Die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaates haben bis zum Zeitpunkt der Einsatzfähigkeit dieses Verzeichnisses gemäß Art 8a Abs 9 Amtshilferichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2015/2376/EU unverzüglich, jedoch spätestens innerhalb von sieben Arbeitstagen, den Eingang der Informationen, möglichst auf elektronischem Wege, zu bestätigen. Ist ein Mitgliedstaat aufgrund der ihm im Rahmen des automatischen Informationsaus-

⁸⁰⁰ Vgl. Art 20 Abs 5 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU; *Seer*, IWB 2015, 870 (876).

⁸⁰¹ Vgl. Art 20 Abs 5 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁸⁰² *Varro/Hayden*, *ecolex* 2015, 1001 (1003).

⁸⁰³ *Varro/Hayden*, *ecolex* 2015, 1001 (1003).

⁸⁰⁴ *Seer*, IWB 2015, 870 (877); ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 18.

⁸⁰⁵ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 18.

⁸⁰⁶ *Seer*, IWB 2015, 870 (877); ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 18.

⁸⁰⁷ *Seer*, IWB 2015, 870 (877).

⁸⁰⁸ *Seer*, IWB 2015, 870 (877).

⁸⁰⁹ *Seer*, IWB 2015, 870 (877).

⁸¹⁰ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 18.

tausches zur Verfügung gestellten Basisinformationen der Ansicht, dass der grenzüberschreitende Steuervorbescheid oder die Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung für die Anwendung oder Durchsetzung innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich sein könnte, so kann er gemäß Art 8a Abs 10 Amtshilferichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2015/2376/EU auf Grundlage des Art 5 um die Übermittlung zusätzlicher Informationen ersuchen.⁸¹¹ Im Rahmen dieses Ersuchens kann der Mitgliedstaat sogar die Übermittlung des vollständigen Wortlautes des grenzüberschreitenden Steuervorbescheides oder der Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung fordern.⁸¹² Der ersuchte Mitgliedstaat hat gemäß Art 7 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU die Informationen so rasch wie möglich, aber spätestens innerhalb von sechs Monaten, auszutauschen. Liegen dem ersuchten Mitgliedstaat bereits alle angeforderten Informationen vor, so hat er diese innerhalb von zwei Monaten ab dem Ersuchen dem ersuchenden Mitgliedstaat zu übermitteln.⁸¹³ Seer spricht in diesem Zusammenhang von einer zweistufigen Ausgestaltung des Informationsaustausches.⁸¹⁴ Dieser setzt sich aus der automatischen Übermittlung von Basisinformationen und einem anschließenden Einzelanfrageersuchen zusammen.⁸¹⁵ Im Rahmen des Ergänzungersuchens sind die sprach- und übersetzungsbezogenen Anforderungen des Art 21 Abs 4 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU zu berücksichtigen.⁸¹⁶

2.5 Die Wahrung des Steuergeheimnisses

Zur Achtung des Steuergeheimnisses und der öffentlichen Ordnung kann die Übermittlung von Informationen unter bestimmten Voraussetzungen unterbleiben. Art 8a Abs 6 lit b sieht ausdrücklich vor, dass eine Zusammenfassung des Inhalts des grenzüberschreitenden Vorbescheides beziehungsweise der Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung, einschließlich einer abstrakt gehaltenen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Transaktionen, nur dann zu übermitteln ist, wenn dadurch kein Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder kein Geschäftsverfahren preisgegeben wird und die Offenlegung der Informationen nicht zu einer Verletzung der öffentlichen Ordnung führt.⁸¹⁷ Daraus ist zu schließen, dass die Behörde vor Übermittlung der Informationen stets zu überprüfen hat, ob die Vertraulichkeit der Informationen einem Austausch entgegensteht.⁸¹⁸ An dieser Stelle stellt sich die Frage, was unter einem Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis zu verstehen ist und wann demnach ein Austausch der besagten Information unterbleiben kann. Seer greift hier auf den Geheimnisbegriff des Art 26 Abs 3 lit c OECD-MA 2014 zurück.⁸¹⁹ Es handelt sich demnach um Kenntnisse, die aus dem Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen stammen und prinzipiell nur einem bestimmten Personenkreis zugänglich sind. Diese Kenntnisse sind wirtschaftlich

⁸¹¹ Vgl. Art 5 iVm Art 1 Abs 1 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU.

⁸¹² ME EU-AbgAG 2016, 205/ME XXV. GP 18.

⁸¹³ Vgl. Art 7 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU.

⁸¹⁴ Seer, IWB 2015, 870 (875).

⁸¹⁵ Seer, IWB 2015, 870 (877).

⁸¹⁶ Vgl. Art 8a Abs 10 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁸¹⁷ Vgl. Art 8a Abs 6 lit b Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁸¹⁸ Seer, IWB 2015, 870 (878).

⁸¹⁹ Seer, IWB 2015, 870 (878).

verwertbar und im Falle der Preisgabe geeignet einem Dritten Vorteile einzuräumen.⁸²⁰ Eine Weitergabe dieser Informationen hat zu unterbleiben, wenn durch die unrechtmäßige Nutzung der geschützten Kenntnisse ein beträchtlicher Schaden für den Geheimnisträger entstehen könnte.⁸²¹ Der Kommissionsvorschlag zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU hat ursprünglich nicht diese Beschränkung vorgesehen. Die Informationen hätten demnach auch ausgetauscht werden müssen, wenn die Offenlegung zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder zur Verletzung der öffentlichen Ordnung geführt hätte.⁸²² Diesbezüglich bestanden jedoch Bedenken, dass Konkurrenzunternehmen an sensible Informationen gelangen könnten.⁸²³

2.6 Sonstige Verpflichtungen der Mitgliedstaaten

Die Mitgliedstaaten haben der Kommission jährlich eine Statistik zum Umfang des automatischen Informationsaustauschs zu unterbreiten.⁸²⁴ Darin haben sie die entstandenen administrativen und anderen Kosten, den Nutzen des Austausches sowie allfällige Änderungen anzuführen.⁸²⁵ Die Kommission erstellt aufgrund dieser Statistiken bis zum 01.01.2019 einen Bericht zum Umfang des automatischen Informationsaustauschs, in dem sie unter anderem auch die Wirksamkeit und die praktische Umsetzung beurteilen wird.⁸²⁶ Die von den Mitgliedstaaten an die Kommission jährlich zu übermittelnden Bewertungen der Wirksamkeit sowie praktische Ergebnisse können gemäß Art 23a an die anderen Mitgliedstaaten weitergegeben werden. Die Informationen unterliegen jedoch gemäß Art 23a der Geheimhaltungspflicht. Auch die von der Kommission erstellten Berichte sind vertraulich zu behandeln und dürfen nur zu analytischen Zwecken genutzt werden sowie ohne ausdrückliche Zustimmung nicht veröffentlicht oder für Dritte zugänglich gemacht werden.⁸²⁷

2.7 Inkrafttreten

Der automatische Informationsaustausch von grenzüberschreitenden Steuervorbescheiden und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung wird zum 01.01.2017 in Kraft treten.⁸²⁸ Die Mitgliedstaaten haben bis zum 31.12.2016 die für die Umsetzung ins nationale Recht erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen.⁸²⁹ In Österreich erfolgt die Umsetzung ins nationale Recht durch Anpassungen im EU-Amtshilfegesetz.⁸³⁰ Die Änderungen im EU-Amtshilfegesetz werden durch das EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 vorgenommen, dessen Begutachtungsfrist am 31.05.2016 endete. Die Stellungnahmen zur geplanten Änderung des EU-Amtshilfegesetzes hatten

⁸²⁰ Seer, IWB 2015, 870 (878).

⁸²¹ Seer, IWB 2015, 870 (878).

⁸²² COM (2015) 135 final; Varro/Hayden, *ecolex* 2015, 1001 (1003f).

⁸²³ Varro/Hayden, *ecolex* 2015, 1001 (1003f).

⁸²⁴ Vgl. Art 8b Abs 1 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁸²⁵ Vgl. Art 8b Abs 1 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁸²⁶ Vgl. Art 8b Abs 2 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁸²⁷ Vgl. Art 23a Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁸²⁸ Vgl. Art 2 Richtlinie 2015/2376/EU.

⁸²⁹ Vgl. Art 2 Richtlinie 2015/2376/EU.

⁸³⁰ EU-Amtshilfegesetz, BGBl. I Nr. 112/2012, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 116/2015; ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 3.

keine größeren Einwendungen zum Inhalt. Die Kammer der Wirtschaftstrehänder, die Industriellenvereinigung und die Wirtschaftskammer Österreich merkten jedoch hinsichtlich der Rückwirkung an, dass der Austausch künftiger grenzüberschreitender Vorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung ausreichend wäre.⁸³¹ Die Regierungsvorlage zum EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 wurde am 14.06.2016 im Ministerrat beschlossen.⁸³² Als bald wird auch die Beschlussfassung im Parlament erfolgen, sodass die geplanten Maßnahmen ab dem 01.01.2017 in Kraft treten können.

IV. Zusammenfassung

Der Auskunftsbeseid wird dem Bedürfnis nach mehr Rechts- und Planungssicherheit gerecht, da er verbindlich über die abgabenrechtliche Beurteilung eines zukünftigen Sachverhaltes abspricht.⁸³³ Der Steuerpflichtige weiß somit vor Verwirklichung seines Vorhabens, wie die Behörde dieses steuerrechtlich beurteilen wird und kann allenfalls noch Dispositionen treffen. Der Auskunftsbeseid stellt somit ein nützliches Instrument dar, das die Rechts- und Planungssicherheit deutlich erhöht, den Wirtschaftsstandort Österreich stärkt und sich positiv auf die Tax Compliance auswirkt. Zudem werden Rechtsstreitigkeiten vermieden.⁸³⁴ Der Steuerpflichtige kann in den Bereichen Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise einen Auskunftsbeseid beantragen. Aufgrund vehementer Kritik des eingeschränkten Anwendungsbereiches sowie auch diesbezüglicher Empfehlungen der Steuerreformkommission, ist es durchaus denkbar, dass der Anwendungsbereich in ferner Zukunft eine Erweiterung erfährt.⁸³⁵ Der zuständigen Abgabenbehörde kommt hinsichtlich der Erlassung eines Auskunftsbeseides kein Ermessen zu.⁸³⁶ Die Behörde hat nach Einlangen des Antrages die formelle Prüfung einzuleiten und bei Vorliegen aller Voraussetzungen einen Auskunftsbeseid zu erlassen.⁸³⁷ Dieser entfaltet kraft Rechtsform normative Wirkung.⁸³⁸ Der Steuerpflichtige kann sich auf den rechtskräftigen Auskunftsbeseid berufen, sofern der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt nicht wesentlich von dem dem Auskunftsbeseid zugrunde gelegten Sachverhalt abweicht.⁸³⁹ Die Abgabenbehörde ist an die von ihr zugesagte abgabenrechtliche Beurteilung gebunden und hat den Sachverhalt auskunftskonform zu besteuern.⁸⁴⁰ Ein rechtskräftiger Auskunftsbeseid entfaltet nicht nur für die bescheiderlassende Abgabenbehörde Bindungswirkung, sondern auch für andere Abgabenbehörden und Gerichte.⁸⁴¹ Nicht abschließend geklärt ist die Frage, inwiefern der Auskunftswerber an den Aus-

⁸³¹ Stellungnahme Kammer der Wirtschaftstrehänder zum Begutachtungsentwurf 12/SN-205/ME XXV. GP 25; Stellungnahme Industriellenvereinigung 14/SN-205/ME XXV. GP 13; Stellungnahme Wirtschaftskammer Österreich 16/SN-205/ME XXV. GP 12.

⁸³² Siehe „<http://bmf.gv.at/steuern/EU-Abgabenaenderungsgesetz-2016.html>“ (Zugriff am 23.06.2016).

⁸³³ Ritz/Koran, Advance Ruling, SWK-Spezial 2011, 8.

⁸³⁴ Huemer, Versprochen 75ff.

⁸³⁵ Koran in FS Ritz 127ff.

⁸³⁶ Paar, ZfV 2011, 925 (928).

⁸³⁷ Huemer, Versprochen 112ff.

⁸³⁸ Huemer, Versprochen 29.

⁸³⁹ Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 17.

⁸⁴⁰ Ehrke-Rabel, GES 2010, 231 (235).

⁸⁴¹ Koran, SWK 2010, 803 (807); Ritz, BAO⁵ § 118 Rz 19.

kunftsbescheid gebunden ist. Der Wortlaut des § 118 BAO lässt auf eine einseitige Bindungswirkung der Abgabenbehörde schließen, sodass nach dieser Ansicht der Auskunftsbeseid keine Wirkungen gegenüber dem Abgabepflichtigen entfaltet.⁸⁴² Der Steuerpflichtige könnte diesfalls seiner Steuererklärung eine andere abgabenrechtliche Beurteilung zugrunde legen und darüberhinaus den auskunftskonformen Abgabenbescheid anfechten, ohne zuvor die Einwendungen in der Beschwerde gegen den Auskunftsbeseid geltend gemacht zu haben. Diese Ansicht vertritt auch *Huemer*, die bekräftigt, dass eine Bindung des Auskunftswerbers nicht nur dessen Rechte beeinträchtigen würde sondern auch einer wesentlichen Zielvorgabe, nämlich der Verminderung von Verwaltungslasten, widersprechen würde.⁸⁴³ Nach *Kerschner* entfaltet der Auskunftsbeseid hingegen absolute Bindungswirkung und ist sowohl für die Behörde als auch für den Steuerpflichtigen maßgeblich.⁸⁴⁴ Der Auskunftsbeseid ist jedoch nicht in jedem Fall verbindlich. § 118 Abs 8 Satz 1 BAO sieht das Erlöschen des Rechtsanspruchs auf auskunftskonforme Besteuerung vor, wenn sich aufgrund der Aufhebung oder Änderung der dem Auskunftsbeseid zugrunde gelegten Rechtsvorschriften die abgabenrechtliche Beurteilung ändert.⁸⁴⁵ Gemäß § 118 Abs 8 Satz 2 BAO ist ein Auskunftsbeseid nicht bindend, sofern sich die abgabenrechtliche Beurteilung zum Nachteil des Auskunftswerbers als unrichtig erweist.⁸⁴⁶ Die Abgabenbehörde ist jedoch weiterhin an den Auskunftsbeseid gebunden, wenn er zu Gunsten des Auskunftswerbers vom Gesetz abweicht.⁸⁴⁷ Die Bindungswirkung des Auskunftsbeseides kann durch Rechtsmittelentscheidungen aber auch durch Aufhebung oder Änderung des Auskunftsbeseides von Amts wegen oder auf Antrag der Partei gemäß § 118 Abs 9 BAO beseitigt werden.⁸⁴⁸ Gegen den Auskunftsbeseid kann Bescheidbeschwerde gemäß §§ 243 BAO erhoben werden.⁸⁴⁹ Die Frage, ob im Falle eines Auskunftsbeseides auch eine Revision an den VwGH oder eine Beschwerde an den VfGH zulässig ist, ist nicht abschließend geklärt. Meines Erachtens kann die Revision und die Beschwerde mangels Beschwer des Auskunftswerbers nicht erhoben werden. Für die Bearbeitung des Antrags nach § 118 BAO ist ein Verwaltungskostenbeitrag in nicht unbeträchtlicher Höhe zu leisten.⁸⁵⁰ Die Erhebung des Verwaltungskostenbeitrages ist dem Grunde nach zulässig, da Verwaltungskosten abgedeckt werden sollen, dem Steuerpflichtigen ein individueller Dienst erbracht wird und ihm daraus ein ungemeiner Nutzen erwächst.⁸⁵¹ Die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages bemisst sich gemäß § 118 Abs 10 BAO nach den Umsatzerlösen beziehungsweise beträgt jedenfalls 20.000 Euro, wenn der Antragsteller Teil eines Konzerns ist, für den eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht. Im Falle der Zurückweisung oder der Zurücknahme des Antrags vor dessen inhaltlicher Bearbeitung wird gemäß § 118 Abs 11 BAO bloß ein reduzierter Verwaltungskosten-

⁸⁴² *Huemer*, Versprochen 53.

⁸⁴³ *Huemer*, Versprochen 53.

⁸⁴⁴ *Kerschner*, Der Auskunftsbeseid 85.

⁸⁴⁵ *Koran* in FS Ritz 135.

⁸⁴⁶ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 118 Rz 92.

⁸⁴⁷ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 118 Rz 92.

⁸⁴⁸ *Huemer*, Versprochen 137.

⁸⁴⁹ *Huemer*, Versprochen 191.

⁸⁵⁰ BMF, Richtlinien zu Advance Ruling, Abschnitt 9.1.

⁸⁵¹ *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 118 Rz 110; *Huemer*, Versprochen 149f.

beitrag in Höhe von 500 Euro fällig. Während bezüglich der Höhe des Verwaltungskostenbeitrags die Staffelung nach Umsatzerlösen durchaus gerechtfertigt erscheint, bestehen hinsichtlich des reduzierten Verwaltungskostenbeitrags gemäß § 118 Abs 11 BAO vor allem aufgrund der abschließenden Aufzählung Bedenken.⁸⁵² Der Auskunftsbeseid nach § 118 BAO ist grundsätzlich mit dem Legalitätsprinzip, mit dem Gleichheitssatz, dem Grundsatz der Gewaltenteilung, sowie mit dem Beihilfenrecht der Europäischen Union vereinbar.⁸⁵³ Die Vorgehensweise einiger Mitgliedstaaten hat jedoch im Zusammenhang mit dem Beihilfenrecht für Aufsehen gesorgt. Die sogenannten Tax Rulings werden infolgedessen nicht nur als nützliches Instrument wahrgenommen, sondern auch als Instrument, welches Steuervermeidung und aggressive Steuerplanung begünstigt.⁸⁵⁴ Aus diesem Grund wurde der automatische Informationsaustausch etabliert, der in diesem Bereich für mehr Transparenz sorgen soll und der aggressiven Steuerplanung entgegenwirken soll. Vom automatischen Informationsaustausch umfasst sind grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung.⁸⁵⁵ Aus österreichischer Sicht sind insbesondere Auskunftsbeseide nach § 118 BAO mit grenzüberschreitender Wirkung sowie bilaterale und multilaterale Advance Pricing Agreements auszutauschen.⁸⁵⁶ Darüberhinaus unterliegen auch die nach Treu und Glauben verbindlichen Auskünfte sowie auch Vereinbarungen, die im Rahmen einer Steuerprüfung getroffen werden, dem automatischen Informationsaustausch, sofern sie grenzüberschreitende Auswirkungen haben. Der Austausch hat innerhalb von drei Monaten ab Ablauf des Kalenderhalbjahres, in dem die sogenannten Tax Rulings erteilt werden, zu erfolgen.⁸⁵⁷ Übermittelt werden lediglich Basisinformationen. Die Mitgliedstaaten können allenfalls Ergänzungsersuchen stellen, in dessen Rahmen auch der vollständige Wortlaut des Tax Rulings übermittelt werden kann.⁸⁵⁸ Die Kommission hat jedoch nur eingeschränkten Zugriff auf die übermittelten Basisinformationen.⁸⁵⁹ Der automatische Informationsaustausch von grenzüberschreitenden Steuervorbescheiden und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung soll bis zum 01.01.2017 in Kraft treten.⁸⁶⁰ In Österreich erfolgt die Umsetzung der Richtlinie 2015/2376/EU durch Anpassungen im EU-Amtshilfegesetz. Diesbezügliche Schritte wurden bereits mit dem EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 in die Wege geleitet.⁸⁶¹

⁸⁵² *Huemer*, Versprochen 164f, 166; *Novacek*, ÖStZ 2010, 363.

⁸⁵³ *Huemer*, Versprochen 205ff; *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 158ff.

⁸⁵⁴ *Gottholmseder*, SWI 2015, 151.

⁸⁵⁵ Siehe Richtlinie 2015/2376/EU.

⁸⁵⁶ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 15.

⁸⁵⁷ *Seer*, IWB 2015, 870 (876).

⁸⁵⁸ *Seer*, IWB 2015, 870 (875ff).

⁸⁵⁹ Siehe Art 8a Abs 8 Amtshilferichtlinie 2011/16/EU idF 2015/2376/EU.

⁸⁶⁰ Siehe Art 2 RL 2015/2376/EU.

⁸⁶¹ ME EU-AbgÄG 2016, 205/ME XXV. GP 3.

Literaturverzeichnis

I. Monographien, Beiträge in Sammelbänden, Lehrbücher

- Berka*, Verfassungsrecht, 3. Auflage, Wien 2010.
- Blazina*, So prüft die Finanz, 2. Auflage, SWK-Spezial 2011.
- Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 11. Auflage, Wien 2013.
- Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 7. Auflage, Wien 2014.
- Eberhard/Lachmayer*, „Bindungswirkung“ und „Verbindlichkeit“ als Rechtskraftwirkung, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabenverfahren, Wien 2008, 79.
- Ehrke-Rabel*, Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen, Wien 2013.
- Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? Wien 2003.
- Ehrke-Rabel*, Die Bedeutung von finanzbehördlichen Rechtsauskünften im Bereich der Konzernbesteuerung, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht, 2. Auflage, Wien 2014, 487.
- Ehrke-Rabel/Wascher*, Einigungsmechanismen im Steuerrecht, in *Posch/Schleifer/Ferz* (Hrsg), Konfliktlösung im Konsens-Schiedsgerichtsbarkeit, Diversion, Mediation 7. Fakultätstag der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, Graz 2010, 235.
- Eilmansberger*, Europarecht II, Das Recht des Binnenmarkts: Grundfreiheiten und Wettbewerbsrecht, 5. Auflage, Wien 2010.
- Friedrich/Kuschil/Steiner*, Ruling und APAs – Chancen und Risiken für die Steuerpolitik, in *BMF/JKU* (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftssteuer – Steuerpolitik, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg, Wien 2010, 109.
- Fröhlich*, Konzernrechnungslegung kompakt, 2. Auflage, Wien 2012.
- Holzinger*, Verfassungsgerichtsbarkeit und Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz, Wien 2013, 381.
- Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abgabenordnung, Berlin 2010.
- Huemer*, Versprochen ist Versprochen: das Auskunftsbescheidverfahren nach § 118 BAO, Wien 2014.
- Kahl/Weber*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Auflage, Wien 2008.
- Kerschner*, Der Auskunftsbescheid: Grenzen der Bindungswirkung, Wien 2016.
- Koller/Schuh/Woischitzschläger* (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Loseblattsammlung, 24. Lieferung, Wien 2012.
- Koran*, Optimierung von Rechts- und Planungssicherheit durch „Advance Ruling“ – Die Entwicklung verbindlicher Rechtsauskünfte gemäß § 118 BAO, in *Koran/Moser* (Hrsg), Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung – Festschrift für Christoph Ritz, Wien 2015, 123.
- Mayer*, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977, Berlin 1991.
- Nikolaus*, Auskünfte von Finanzbehörden nach dem Auskunftspflichtgesetz, Wien 1987.
- Öhlinger*, Verfassungsrecht, 8. Auflage, Wien 2009.

Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, 9. Auflage, Wien 2012.

Puchinger, Die rechtsverbindliche Auskunft, in *Endfellner/Puchinger* (Hrsg), Praxishandbuch Bundesabgabenordnung, Wien 2010, 210.

Raschauer, Abgabebegriff und Rechtsformenmissbrauch, in *Doralt/Stoll* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat: Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag, Wien 1990.

Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Wien 2013.

Ritz/Koran, Advance Ruling – Der Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO, SWK-Spezial 2011.

Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich. Handbuch zur Einführung von Verwaltungsgerichten und Reform des Rechtsmittelverfahrens, 1. Auflage, Wien 2013.

Ruppe, Finanzverfassung und Rechtsstaat: Beiträge zu Kompetenz- und Verfassungsfragen des Steuerrechts. Wien 2007.

Tiepke/Lang (Hrsg), Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010.

Wieser, Einführung in das Verfassungs- und Verwaltungsrecht, 2. Auflage, Wien 2014.

II. Kommentare

Damböck/Galla/Nowotny, Verrechnungspreisrichtlinien – Praxiskommentar, Wien 2012.

Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, Loseblatt, 2013.

Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Kommentar (Loseblatt).

Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, Wien 2011.

Ritz, Bundesabgabenordnung – Kommentar, 5. Auflage, Wien 2014.

Stoll, BAO-Kommentar, Band III, Wien 1994.

Straube/Ratka/Rauter (Hrsg), UGB II online – Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch (Stand: November 2011, rdb.at).

Tipke/Kruse (Hrsg), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Lieferung 128, 2012.

III. Aufsätze in Zeitschriften

Bachl, Der Verwaltungskostenbeitrag für einen finanzbehördlichen Auskunftsbescheid, *ecolex* 2010, 1095.

Beyer, Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht, *StuB* 2010, 190.

Bruckner, „Nichts ist so kompliziert wie die Vereinfachung des Steuersystems“, *UFSjournal* 2010, 82.

Dannecker/Werder, Mehrfache Gebühren für eine verbindliche Auskunft? *BB* 2011, 2268.

Ehrke-Rabel, Verbindliche Auskünfte in Österreich, *GES* 2010, 231.

Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, Governance im Steuerrecht, *SWK* 2014, 1054.

Ehrke-Rabel/Kofler, Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, *ÖStZ* 2009, 456.

Ehrke-Rabel/Ritz, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, *RdW* 2010, 659.

Gottholmseder, Automatischer Informationsaustausch von Tax Rulings – EU-Kommission veröffentlicht Entwurf zur Ergänzung der Amtshilferichtlinie, SWI 2015, 151.

Grotherr/Wittenstein, Wie werden verbindliche Auskünfte der Steuerverwaltung (Advance Tax Rulings) in anderen Staaten veröffentlicht? SWI 2015, 293.

Houf/Mäder-Jaksch, Ruling – verbindliche Rechtsauskünfte im Abgabenverfahren, persaldo 2009/5, 33.

Koran, Advance Ruling – Der Auskunftsbeseid gemäß § 118 BAO, SWK 2010, 803.

Koran, Advance Ruling – Finanzämter geben verbindliche Rechtsauskünfte, CFOaktuell 2011, 113.

Lachmayer, Das Abgabenänderungsgesetz 2010, ÖStZ 2010, 305.

Lang/Wilplinger, Highlights aus dem Abgabenänderungsgesetz 2010, ecolex 2010, 595.

Lengauer, Union Aktuell, ZfRV 2016, 7.

Moser, Möglichkeiten zur Erlangung von Rechtssicherheit im Steuerrecht. Der gesetzlich vorgesehene Auskunftsbeseid und formfreie Auskünfte, CFOaktuell 2013, 223.

Müller, Good Governance und Steuermoral, ÖStZ 2011, 191.

Novacek, Auskunftsbeseid (§118 BAO) – Angemessenheit des Verwaltungskostenbeitrags? ÖStZ 2010, 363.

Paar, Der Auskunftsbeseid gemäß § 118 BAO, ZfV 2011, 925.

Puchinger/Endfellner, Der Ministerialentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2010 – eine erste Analyse, FJ 2010, 125.

Ruppe, Auskünfte und Zusagen durch Finanzbehörden, ÖStZ 1979, 50.

Schuch, „Husch-pfusch-Legistik ist eines Rechtsstaates nicht würdig!“ UFSjournal 2011, 130.

Seer, Ausweitung des automatischen Informationsaustausches innerhalb der EU. Dichtes Netz von Steuertransparenzabkommen und Richtlinie gegen Steuerhinterziehung, IWB 2015, 870.

Steiner, Musterantrag zur Erlangung eines Auskunftsbeseides iSd § 118 BAO, taxlex 2011, 214.

Steiner, Muster eines Auskunftsbeseids iSd § 118 BAO, taxlex 2011, 291.

Varro, Auskunftsbeseid: der Preis für die Rechtssicherheit? RdW 2011, 785.

Varro/Hayden, Nicht anonymisierte Weiterleitungspflicht von Tax Rulings an alle EU-Mitgliedstaaten ab 1.1.2016? ecolex 2015, 1001.

Vollert/Eikel/Sureth, Advance Pricing Agreements (APAs) als Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten – eine kritische Betrachtung, StuW 2013, 367.

IV. Verordnungen und Erlässe des BMF

Verordnung des BMF betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, BGBl II 295/2004.

Verordnung des BMF zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und der Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie, BGBl II 56/1995.

Verordnung des BMF über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht, die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (FinanzOnline-Verordnung 2006), BGBl II 97/2006.

Verordnung des BMF betreffend der Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO, BGBl II 435/2005.

BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 vom 22.03.2005.

BMF, Richtlinien zu Advance Ruling (Auskunftsbescheid gem § 118 BAO), Erlass des BMF, GZ BMF-010103/0035-VI/2011 vom 02.03.2011.

BMF, Salzburger Steuerialog 2011 – BAO, Ergebnisse des Salzburger Steuerialoges 2011 im Bereich der Bundesabgabenordnung, GZ BMF-010103/0146-VI/2011 vom 14.10.2011.

BMF, Salzburger Steuerialog 2012 – BAO, Ergebnisse des Salzburger Steuerialoges 2012 im Bereich der Bundesabgabenordnung, GZ BMF-010103/0198-VI/2012 vom 02.10.2012.

BMF, Salzburger Steuerialog 2013 – BAO, Ergebnisse des Salzburger Steuerialoges 2013 im Bereich der Bundesabgabenordnung, GZ BMF-010103/0180-IV/2013 vom 08.10.2013.

V. Richtlinien der Europäischen Union

Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 2011/64 vom 11.3.2011.

Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 09.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 2014/359.

Richtlinie 2015/2376/EU des Rates vom 08.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 2015/332.

VI. Sonstige Materialien

Bericht der Steuerreform-Kommission 2014, abrufbar unter:

https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/Bericht_Steuereformkommission.pdf,
(Zugriffsdatum: 20.02.2016).

Erläuternde Regierungsvorlage 662 BlgNR XXIV. GP (zum Abgabenänderungsgesetz 2010).

Ministerialentwurf 59/ME XXV. GP (zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014).

Ministerialentwurf 205/ME XXV GP (zum EU-Abgabenänderungsgesetz 2016).

Stellungnahme Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Begutachtungsentwurf 14/SN-139/ME XXIV. GP.

Stellungnahme Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Begutachtungsentwurf 12/SN-205/ME XXV. GP.

Stellungnahme Industriellenvereinigung zum Begutachtungsentwurf 14/SN-205/ME XXV. GP.

Stellungnahme Wirtschaftskammer Österreich zum Begutachtungsentwurf 16/SN-205/ME XXV. GP.

Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 17.12.2014, Staatliche Beihilfen: Kommission weitet Untersuchungen zu Steuervorentscheidungen („Rulings“) auf alle Mitgliedstaaten aus, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_de.htm (Zugriff am 02.05.2016).

Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 11.06.2014, Staatliche Beihilfen: Kommission prüft Verrechnungspreisvereinbarungen im Rahmen der Besteuerung von Apple (Irland), Starbucks (Niederlande) und Fiat Finance und Trade (Luxemburg), abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663-de.htm (Zugriff am 02.05.2016).

Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 21.10.2015, Kommission stellt Unvereinbarkeit der selektiven Steuervorteile für Fiat in Luxemburg und für Starbucks in den Niederlanden mit dem EU-Beihilferecht fest, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_de.htm (Zugriff am 02.05.2016).

Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 18.03.2015, Bekämpfung der Steuervermeidung von Unternehmen – Kommission präsentiert Steuertransparenzpaket, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_de.htm (Zugriff am 02.05.2016).

Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 06.10.2015, Steuertransparenz: Kommission begrüßt Einigung der Mitgliedstaaten auf automatischen Informationsaustausch über Steuervorbescheide, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5780_de.htm (Zugriff am 02.05.2016).

Mitteilung der Kommission zur Förderung des verantwortlichen Handelns im Steuerbereich, KOMM (2009) 201 endg. vom 28.04.2009.

Mitteilung der Kommission über eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM (2015) 302 final vom 17.06.2015.

Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung vom 28.01.2016, COM (2016) 25 final.

Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung vom 18.03.2015, COM (2015) 135 final.

Entschließung des Europäischen Parlaments vom 25.11.2015 zu dem Bericht des Sonderausschusses zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art und Wirkung (2015/2066 (INI)).

Parlamentarische Anfragebeantwortung vom 13.04.2015, P-001788/2015, abrufbar unter:
<http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=P-2015-001788&language=DE> (Zugriff am 4.6.2016).

Mitteilung Rat der Europäischen Union zu grenzübergreifenden Steuervorbescheiden: Rat billigt Transparenzvorschriften, 703/15 vom 06.10.2015, abrufbar unter:
<http://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2015/10/06-cross-border-tax-rulings/> (Zugriff am 4.6.2016).

Commission Staff Working Document, Technical analysis of focus and scope of the legal proposal vom 18.03.2015, SWD (2015) 60 final.

OECD (2015), Erläuterungen, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD.

OECD (2014), Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, OECD Publishing.

Judikaturverzeichnis

I. Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes

VwGH 19.12.1958, 1837/57.
VwGH 02.12.1963, 1485/63.
VwGH 21.09.1982, 81/11/0056.
VwGH 18.10.1984, 83/16/0130.
VwGH 19.06.1985, 82/17/0149.
VwGH 04.06.1986, 85/13/0076.
VwGH 18.09.1987, 87/17/0244.
VwGH 15.05.1990, 90/05/0074.
VwGH 21.06.1990, 89/06/0104.
VwGH 24.01.1995, 93/04/0161.
VwGH 28.02.1995, 94/14/0139.
VwGH 25.10.1995, 95/15/0008.
VwGH 21.03.1995, 93/04/0177.
VwGH 25.06.1996, 94/17/0419.
VwGH 18.12.1996, 94/15/0157.
VwGH 22.04.1998, 93/13/0277.
VwGH 16.12.1998, 98/03/0091.
VwGH 22.09.1999, 97/15/0084.
VwGH 27.06.2001, 98/15/0049.
VwGH 18.11.2003, 2003/14/0083.
VwGH 22.04.2004, 2004/15/0043.
VwGH 09.03.2005, 2001/13/0062, 2005/352.
VwGH 18.10.2005, 2005/03/0163.
VwGH 25.01.2006, 2005/14/0126.
VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052.
VwGH 19.12.2007, 2005/13/0075, 2008/373/474.
VwGH 28.10.2009, 2008/15/0054.
VwGH 29.07.2010, 2006/15/0217.
VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149.

II. Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes

VfSlg 3961/1961.
VfSlg 4409/1963.
VfSlg 4681/1964.

VfSlg 5022/1965.
VfSlg 5160/1965.
VfSlg 5356/1966.
VfSlg 7135/1973.
VfSlg 8696/1979.
VfSlg 8827/1980.
VfSlg 10.065/1984.
VfSlg 11.616/1988.
VfSlg 12.642/1991.
VfSlg 12.796/1991.
VfSlg 13.496/1993.
VfSlg 13659/1993.

III. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes

EuGH 10.01.2006, Rs C-222/04, *Kommission/Italien*, Slg 2006, I-289.

IV. Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes

OGH 25.05.2000, 1 Ob 46/00x.