



Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler
HR Gerhard Steiner

Rulings

Verbindliche Rechtsauskünfte im Steuerrecht
nach § 118 BAO idF AbgÄG 2010

Vortragsabend „Aktuelles aus der Frühjahrslegistik und der Richtlinienwartung“
Reihe Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz
Universität Linz, 16. Juni 2010

1



Ausgangslage

- **Auskunftspflichtgesetz**
 - Kein Rechtsanspruch auf Beurteilung eines erst zu verwirklichenden Sachverhalt (VwGH 15. 5. 1990, 90/05/0074; BKA, SWK 1988, T 215; BMF, ÖStZ 1997, 260)
- **Bilaterale APAs auf Basis von DBA**
- **Finanzbehördliche Rechtsauskünfte**
 - Keine Bescheide, nicht verbindlich (zB VfGH 21. 6. 1993, B 1464/91)
 - Rechtsfolgen unrichtiger Auskünfte nur nach „Treu und Glauben“ (AÖF 2006/126)
 - Nachsicht nach § 236 BAO (§ 3 Z 2 lit a VO BGBl II 435/2005 zu § 236 BAO), Vertrauensschaden (Pkt 3.3 AÖF 2006/126)
- **Verbindliche Vorabauskünfte („Rulings“) in vielen anderen Ländern möglich**
 - ZB Deutschland (§ 89 Abs 2 AO iVm Steuer-Auskunftsverordnung, BStBl 2007 I 820), Niederlande, USA, Spanien, Italien, etc

2



Ausgangslage

- **Rechts- und Planungssicherheit, Standortsicherung**
 - *Steuerreformkommission 2000* (ÖStZ 1998, BH 23, 28 – „Förderung von Konsentechniken im Abgabeverfahren“)
 - *KWT* (Memorandum zur Steuerreform 2004/05 [2003] 36 ff; Memorandum zur Steuerreform 2010 [2008] 49 ff)
 - *OECD* (zB „Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes“ [2007])
 - *EU* (Mitteilung der Kommission über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsverfahren und über Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen in der EU, KOM(2007)71 endg)

3



AbgÄG 2010

- **AbgÄG 2010**
 - Möglichkeit: Verbindliche Rechtsauskünfte der Finanzämter über noch nicht verwirklichte Sachverhalte
 - Rechtsanspruch auf bindende Vorwegbeurteilung als „Schritt in Richtung mehr Rechtssicherheit (mehr Planungssicherheit)“ (ErlRV 662 XXIV. GP, 18)
 - Einfügung des **§ 118 BAO** („Auskunftsbescheid“) durch das AbgÄG 2010 (NR: 20. 5. 2010, BR: 2. 6. 2010)
 - In-Kraft-Treten: **1. 1. 2011** (§ 323 Abs 25 BAO)
 - *Inkrafttreten des § 118 BAO lässt die bestehenden Ansprüche auf Rechtsauskünfte (zB Lohnsteuerauskunft gemäß § 90 EStG) unberührt (ErlRV 662 XXIV. GP, 20)*
 - Vorbild: § 89 dAO

4



Tatbestand

- **Auskunftsbescheid (§ 118 Abs 1 BAO)**
- „Das *Finanzamt* (Abs. 5) hat auf *schriftlichen Antrag* (Abs. 4) mit *Auskunftsbescheid* über die abgabenrechtliche Beurteilung im Zeitpunkt des Antrages *noch nicht verwirklichter Sachverhalte* (Abs. 2) abzusprechen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht“

5



Gegenstand und Antragsbefugnis

- **Gegenstand und Antragsbefugnis (§ 118 Abs 2 und Abs 3 BAO)**
- **Gegenstand von Auskunftsbescheiden** (Abs 2)
 - Rechtsfragen im Zusammenhang mit
 - Umgründungen
 - Unternehmensgruppen
 - Verrechnungspreisen
 - Nicht: Landes- und Gemeindeabgaben (ErlRV 662 XXIV. GP, 19)
- **Antragsbefugnis** (Abs 3)
 - Abgabepflichtige (§ 77 BAO) → *Eigenschuldner und Abfuhrpflichtige*
 - Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit für Feststellungen (§§ 185 ff BAO)
 - Personen mit berechtigtem Interesse an Zusage der abgabenrechtlichen Beurteilung, wenn SV durch noch nicht rechtlich existente juristische Person od Personenvereinigung verwirklicht werden soll → *ZB Gründer einer geplanten Gesellschaft (zB Vorgründungsgesellschaft)*

6



Antrag

- **Inhalt des Antrags (§ 118 Abs 4 BAO)**
- Umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des noch nicht verwirklichten Sachverhalts hinsichtlich der abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltselemente → *Voraussetzung, dass der zugrunde gelegte Sachverhalt mit dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt übereinstimmt (§ 118 Abs 7 BAO)*
- Darlegung des besonderen Interesse des Antragstellers – *Keine Definition der „besonderen Interessen“ in § 118 BAO – „Streitwertgrenzen“?*
- Darlegung des Rechtsproblems
- Formulierung konkreter Rechtsfragen
- Darlegung einer eingehend begründeten Rechtsansicht des Antragstellers
- Angaben für die Bestimmung der Höhe des Verwaltungskostenbeitrags (Abs 10)

7



Zuständigkeit

- **Zuständiges Finanzamt (§ 118 Abs 5 BAO)**
- Finanzamt, das für die Erhebung der betreffenden Abgabe oder für die Erlassung des betreffenden Feststellungsbescheides im Zeitpunkt der Bescheiderlassung sachlich und örtlich ***zuständig ist*** oder voraussichtlich (bei Verwirklichung des Sachverhalts) ***zuständig wäre***
- Bei ***Zuständigkeit mehrerer Finanzämter*** (zB bei Umgründungen das Finanzamt Wien 1/23 für die Körperschaftsteuer und das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern für die Grunderwerbsteuer) → Finanzamt, das als erstes ***Kenntnis*** vom Antrag erlangt

8



Inhalt des Auskunftsbeseides

- **Inhalt des Auskunftsbeseides (§ 118 Abs 6 BAO)**
- Schilderung des *Sachverhalts* → *Unverzichtbar, weil die Zusage nur bei (weitgehender) Sachverhaltsidentität rechtswirksam ist (§ 118 Abs 7 BAO)*
- *Abgabenrechtliche Beurteilung* → *Zentrale Spruchbestandteil des Auskunftsbeseides*
- Zugrunde liegende *Abgabenvorschriften* → *Relevant, weil die Zusage unter der Prämisse erfolgt, dass die für die rechtliche Beurteilung maßgebenden Abgabenvorschriften weder aufgehoben noch abgeändert werden (§ 118 Abs 8 BAO)*
- Betroffene *Abgaben* (oder Feststellungen) und *Zeiträume*
- *Berichtspflichten* → *Umstand und Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung, Sachverhaltsabweichungen Relativ große Freiheit des Finanzamtes bei der Festlegung der Berichtspflichten (Datum, Umfang, etc.)*

9



Bindungswirkung

- **Bindungswirkung (§ 118 Abs 7 und 8 BAO)**
- Rechtsanspruch (idR des Bescheidadressaten, Gesamtrechtsnachfolgers), dass abgabenrechtliche Beurteilung laut Auskunftsbeseid der Erhebung der Abgaben zugrunde gelegt wird, wenn verwirklichter Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht
- Rechtsanspruch bzw Bindung erlischt bei
 - Aufhebung oder Änderung der zugrunde liegenden Abgabenvorschrift
 - Auskunft zum Nachteil der Partei nicht richtig (zB als Folge von Judikaturänderungen) → *Rechtskonforme Besteuerung kann zB auch in der Berufung gegen den Abgabenbeseid geltend gemacht werden*
- Auskunftsbeseid ist mit Berufung anfechtbar, meritorische Berufungserledigungen wirken zurück (ErlRV 662 XXIV. GP, 19)

10



Aufhebung und Änderung

- **Aufhebung und Änderung des Auskunftsbeseides (§ 118 Abs 9 BAO)**
- § 118 Abs 9 BAO ist *lex specialis* zu §§ 293 bis 307 BAO
- Von Amts wegen oder auf Antrag der Partei wenn sich der Spruch als „*nicht richtig*“ erweist
- Grundsätzlich nur *ex nunc* → *Nicht mehr nach Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Sachverhaltes*
 - Aber: Ausnahmen für **Rückwirkung** amtswegiger Aufhebungen bzw Änderungen (bekämpfbares Ermessen)
 - Voraussetzungen gem § 293 BAO vorliegen (Versehen)
 - Unrichtigkeit des Auskunftsbeseides ist offensichtlich
 - Herbeiführung Auskunftsbeseides durch strafbare Tat (zB Bestechung, Nötigung)

11



Verwaltungskostenbeitrag

- **Verwaltungskostenbeitrag (§ 118 Abs 10 und 11 BAO)**
- Zumindest € 1.500 und gestaffelt nach Umsatzerlösen
 - € 3.000 *sofern* Umsatz > € 400.000
 - € 5.000 *sofern* Umsatz > € 700.000
 - € 10.000 *sofern* Umsatz > € 9,68 Mio (§ 221 Abs 1 Z 2 UGB)
 - € 20.000 *sofern* Umsatz > € 38,5 Mio (§ 221 Abs 2 Z 2 UGB) oder Konzernmitglied
- Orientiert an den Buchführungsgrenzen bzw an unternehmensrechtlichen Betragsgrenzen → *Relevant sind die Umsatzerlöse des Antragstellers für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens in den letzten 12 Monaten vor dem letzten Abschlussstichtag*

12



Verwaltungskostenbeitrag

- **Verwaltungskostenbeitrag (§ 118 Abs 10 und 11 BAO)**
- Reduktion auf € 500 (§ 118 Abs 11 BAO), wenn der Antrag
 - zurückgewiesen *oder*
 - gem § 85 Abs 2 BAO als zurückgenommen erklärt *oder*
 - vor Beginn der Bearbeitung zurückgenommen wird
- Verwaltungskostenbeitrag ist nach den ErlRV mit Abgabenbescheid festzusetzen, nach § 210 Abs 1 BAO einen Monat nach Zustellung des Bescheides fällig (ErlRV 662 XXIV. GP, 20)
- Kein Rückerstattungsmechanismus zB wenn der Auskunftsbeseid wegen offensichtlicher Unrichtigkeit aufgehoben wird oder von Anfang an zu Lasten des Steuerpflichtigen unrichtig war

13



Ausblick

- **Kritik und weiterführende Überlegungen**
- Beschränkung auf *komplexe Rechtsmaterien* (Umgründungen, Gruppenbesteuerung, Verrechnungspreise) als „sanfte“ Einführung – Baldige Ausdehnung auf Stiftungssteuerrecht gefordert (KWT)
- Problem der *einseitigen Bindung der Finanzverwaltung*
- Problem der *faktischen Abwicklung*
 - Entscheidungspflicht – Finanzamt, Fachbereich, personelle Ressourcen? – *Sinnhaftigkeit einer eigenen Dienststelle?*
 - Maßgeblichkeit der allgemeinen Entscheidungsfrist von 6 Monaten (§ 311 Abs 2 BAO) samt Devolution?
 - Rechtfertigung des (reduzierten) Kostenbeitrages bei (zu) langer Wartezeit?

14



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Mischen impossible