

Prozessfinanzierung zulässig?

ElWOG und Ökostromgesetz –
Neuerungen

Aggressive Werbung von
Matura-(Alkohol-)Reisen

Delegiertenversammlung des
Vereins

Kartellverfahren
Hausdurchsuchung

Pensionskassen-Betriebsvereinbarung
Sachgerechte Auslegung

Bankgeheimnis und
Geldwäscherei-Meldepflichten

EuGH *Dickinger/Öhler*
Weiter Kampf um den Glücksspielmarkt

BFH-Rechtsprechungsübersicht (I)

KATHARINA DAXKOBLER / MELIHA HASANOVIC / INA KERSCHNER / MARLIES STEINDL

A. Gebühr für verbindliche Auskünfte verfassungsmäßig

Der BFH erteilte den im deutschen Fachschrifttum erhobenen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der sog Auskunftsgebühr eine klare Absage. Im Beschluss v 30. 3. 2011, I B 136/10 sowie im am selben Tag ergangenen und inhaltsgleichen Urteil I R 61/10 bestätigte der BFH die Verfassungsmäßigkeit der Gebühr für verbindliche Auskünfte sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.

Durch das deutsche Föderalismusreform-Begleitgesetz 2007¹⁾ wurde die gewohnheitsrechtlich anerkannte verbindliche Auskunft in § 89 Abs 2 dAO gesetzlich verankert.²⁾ Mit dem Jahressteuergesetz 2007³⁾ wurde die Gebührenpflicht für die Bearbeitung verbindlicher Auskünfte eingeführt, da mit einem starken Anstieg der Auskunftsanträge gerechnet wurde. Gemäß § 89 Abs 2 Satz 1 dAO können die Finanzämter und das Bundeskanzleramt für Steuern auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Die Gebühr richtet sich gem § 89 Abs 4 dAO grundsätzlich nach dem Wert, den die Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert). Dieser beträgt mindestens € 5.000,-⁴⁾ und maximal 30 Mio Euro.⁵⁾ Daraus ergeben sich eine Mindestgebühr iHv € 121,- und eine Maximalgebühr iHv € 91.456,-. Sofern der Antragsteller keinen Gegenstandswert beziffert und dieser auch durch Schätzung nicht bestimmbar ist, wird eine Zeitgebühr iHv € 50,- je angefangene halbe Stunde und mindestens € 100,- berechnet.⁶⁾ Bei Zurücknahme des Antrags vor Bekanntgabe der Entscheidung der Finanzbehörde kann die Gebühr gem

§ 89 Abs 3 Satz 4 dAO ermäßigt werden. Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung stellen Gebühren für verbindliche Auskünfte steuerliche Nebenleistungen dar, die den Abzugsbeschränkungen des § 12 Nr 3 letzter Halbsatz dEStG unterliegen.⁷⁾

Einfache Informationen hat das FA weiterhin kostenfrei zu erteilen. Diese entfalten allerdings keine Bindungswirkung. Im Gegensatz dazu minimieren verbindliche Auskünfte für geplante steuerlich relevante Vorgänge das Risiko für Unternehmen und erhöhen insb bei Umstrukturierungen die Rechtssicherheit.

Dem Urteil v 30. 3. 2011, I R 61/10 lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Kl, eine GmbH beantragte

MMag. Katharina Daxkobler, Mag. Meliha Hasanovic und Mag. Ina Kerschner sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Mag. Marlies Steindl ist PwC-Forschungsprojektsassistentin an diesem Institut.

- 1) Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 5. 9. 2006, dBGBl 2001/2098.
- 2) Laut der Gesetzesbegründung zu § 89 Abs 2 dAO sollte die bisherige Verwaltungspraxis der Finanzbehörden eine klare gesetzliche Grundlage erhalten (vgl BT-Drs 16/814, 23 f). Vgl dazu Simon, Die neue Gebührenpflicht für die Bearbeitung von verbindlichen Auskünften, DStR 2007, 557 (557).
- 3) JStG v 13. 12. 2006, dBSStBl I 2007/28.
- 4) § 89 Abs 5 Satz 2 dAO.
- 5) In analoger Anwendung des § 39 Abs 2 dGKG.
- 6) Vgl dazu ausführlich Engler/Elbert, Verbindliche Auskünfte und Vereinbarungen, in Vögele/Borstell/Engler (Hrsg), Verrechnungspreise (2011), 2.F.VII, Rz 366 ff.
- 7) Vgl Schreiben des BfMF betr Zweifelsfragen iZm verbindlichen Auskünften nach § 89 AO v 27. 6. 2008, IV A 3-S 0224/08/10005 zu 6. AA Blömer, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Gebührenpflicht verbindlicher Auskünfte nach § 89 Abs. 3 bis 5 AO, DStR 2008, 1866 (1868 f), wonach Gebühren für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft als abzugsfähig zu behandeln sein sollen. Siehe dazu auch Simon, DStR 2007, 558.

im Jahr 2007 iZm einer geplanten Umstrukturierung die Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Der Gegenstandswert betrug € 1.274.581,-. Das FA erteilte die begehrte Auskunft und erließ einen Gebührenbescheid über € 5.356,-. Der Beschluss v 30. 3. 2011, I B 136/10 erging zu jenem Sachverhalt: Der Bf plante als Inhaber einer Firmengruppe deren Neustrukturierung und begehrte eine verbindliche Auskunft beim FA. Das FA beurteilte das geplante Vorhaben als steuerunschädlich und erließ einen Gebührenbescheid, der sich folgendermaßen zusammensetzte: Das FA verrechnete eine Zeitgebühr iHv € 500,-. Außerdem wurde auf Basis eines Gegenstandswerts von 30 Mio Euro eine Gebühr iHv € 91.456,- festgesetzt. Die Antragsteller der jeweiligen Verfahren hielten die Gebührenpflicht für verfassungswidrig.

Der BFH prüfte, ob die Auskunftsgebühr als Steuer oder als Gebühr zu charakterisieren ist. Da der Stpfl bereits durch Entrichtung der Steuer gemeinschaftliche Lasten, wie das Finanzverwaltungsverfahren, finanziert, bedarf – im Hinblick auf die Wahrung der Belastungsgleichheit – eine zusätzliche Inanspruchnahme des Stpfl durch Gebühren einer besonderen Rechtfertigung.⁸⁾ Nach Ansicht des BFH handelt es sich dem Typus nach um eine Gebühr, da „es sich (...) um eine öffentlich-rechtliche Geldleistung (...), die aus Anlass einer dem jeweiligen Schuldner individuell zuzuordnenden öffentlichen (Dienst-)Leistung hoheitlich auferlegt wird und die jedenfalls auch dazu bestimmt ist, die Kosten dieser Leistung zu decken“.⁹⁾ Vor diesem Hintergrund ist die Auskunftsgebühr sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftig.

Im deutschen Schrifttum wurden insb die Gebührenzwecke der Kostendeckung und der Vorteilsabschöpfung als sachliche Rechtfertigung untersucht.¹⁰⁾ Sowohl *Simon* als auch *Stark* lehnen das Kostendeckungsargument ab, da bereits die Entrichtung der Steuer den Verwaltungsaufwand finanziert.¹¹⁾ *Wienbracke* hingegen rechtfertigt die Gebührenpflicht durch das Kostendeckungsprinzip, da „der eine verbindliche Auskunft begehrende Steuerpflichtige ein erhöhtes Maß an Arbeitsintensität auf Seiten der Behörde [verursacht], welches ihm auf Grund seiner vorherigen Antragstellung auch individuell zurechenbar ist“.¹²⁾ Nach Ansicht von *Simon*, *Stark* und *Keß/Zillmer* scheidet die Abschöpfung von Sondervorteilen als besonderer Rechtfertigungsgrund aus.¹³⁾ Schließlich macht der Stpfl mit einem Antrag auf verbindliche Auskunft lediglich die verfassungsrechtlich geschützte allgemeine Betreuungspflicht der Finanzverwaltung geltend. Da eine Betreuungspflicht der Finanzverwaltung gegenüber allen Steuerpflichtigen in gleicher Weise besteht, ist die Auskunftsgebühr in der Geltendmachung dieses Anspruchs mangels individueller „Vorteilsabschöpfung“ sachlich nicht zu rechtfertigen.¹⁴⁾ Demgegenüber vermittelt nach Auffassung von *Wienbracke* der „Wissenskundgabeneffekt“ gemeinsam mit der Selbstbindung der zuständigen Behörde einen individuell zurechenbaren Vorteil.¹⁵⁾

Im Beschluss v 30. 3. 2011, I B 136/10 sowie im am selben Tag ergangenen und inhaltsgleichen Urteil

I R 61/10 setzte sich der BFH intensiv mit den Literaturmeinungen auseinander. Der BFH betrachtete sowohl den Kostenausgleich als auch die Vorteilsabschöpfung als legitime Gebührenzwecke, welche die Gebührenpflicht sachlich rechtfertigen. Dabei stützte sich der BFH auf die Gesetzesmaterialien, nach denen der Gesetzgeber mit der Einführung der Auskunftsgebühr den besonderen Verwaltungsaufwand abzugelten bezweckte. Außerdem verdeutliche „die primäre Orientierung der Gebührenhöhe am Gegenstandswert (...) den weiteren Gesetzeszweck der Abschöpfung des Vorteils“.¹⁶⁾ Nach Ansicht des BFH kann darüber hinaus keine „Verpflichtung, dem Steuerpflichtigen das zur Erreichung dieses Vorteils erforderliche Verwaltungsverfahren kostenfrei zur Verfügung zu stellen, (...) aus den (...) bestehenden Fürsorge- und Betreuungspflichten der öffentlichen Hand“ abgeleitet werden. In der Literatur wurde die Verfassungsmäßigkeit der Gebührenpflicht insofern in Frage gestellt, als der Staat die Gewährung von Rechtssicherheit vergüten lässt, obwohl er als Gesetzgeber für das komplizierte und unsystematische Steuerrecht verantwortlich ist.¹⁷⁾ Die Unübersichtlichkeit der steuerlichen Normen hat aber nach Auffassung des BFH „ihre Ursache zum Teil auch in der Kreativität der Steuerpflichtigen und deren Berater (...), die stets – in durchaus legitimer Weise – bestrebt sind, etwa vorhandene Gesetzeslücken aufzuspüren und auszunutzen, und die dadurch den Gesetzgeber zu weiteren gesetzlichen Ergänzungen provozieren. Und schließlich trägt zweifelsohne mitunter auch die Rechtsprechung dazu bei, das Steuerrecht für den Anwender unübersichtlicher zu machen“.¹⁸⁾ Der BFH sieht die Auskunftsgebühr damit dem Grunde nach verfassungsmäßig.

Die Gebührenpflicht ist aber auch der Höhe nach verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftig. Nach *Wienbracke* ist die Höhe der Auskunftsgebühr bei Zurücknahme des Antrags¹⁹⁾ verfassungsrechtlich bedenklich. Anstatt der Möglichkeit fordert er eine Ver-

8) Vgl *Stark*, Die Verfassungsmäßigkeit der Auskunftsgebühr, DB 2007, 2333 (2333 ff) mwN. Vgl dazu auch *Wienbracke*, Gebühr für verbindliche Auskunft (§ 89 III-V AO) verfassungsgemäß? NVwZ 2007, 749 (750), wonach nichtsteuerliche Abgaben bereits aus kompetenzrechtlichen Gründen einer besonderen Rechtfertigung bedürfen.

9) BFH 30. 3. 2011, I R 61/10 Rz 10; I B 136/10 Rz 17. Vgl demgegenüber aber *Hans*, Gebühr für verbindliche Auskunft verfassungswidrig? DStZ 2007, 421 (424), wonach es an einer „Leistung“ fehlt und sich der Gebührentatbestand nicht „deutlich“ von einer Steuer unterscheidet.

10) Vgl etwa *Simon*, DStR 2007, 563 ff; *Stark*, DB 2007, 2333 ff; *Wienbracke*, NVwZ 2007, 749 ff.

11) *Simon*, DStR 2007, 563; *Stark*, DB 2007, 2333 ff.

12) *Wienbracke*, NVwZ 2007, 753 f.

13) Vgl dazu *Simon*, DStR 2007, 563 f; *Stark*, DB 2007, 2335; *Keß/Zillmer*, Zur Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft bei Umstrukturierungen – Teuer erkaufte Rechtssicherheit? DStR 2008, 1466 (1467).

14) Explizit *Simon*, DStR 2007, 563 f; *Stark*, DB 2007, 2335.

15) *Wienbracke*, NVwZ 2007, 752 f.

16) BFH 30. 3. 2011, I R 61/10 Rz 12; I B 136/10 Rz 19.

17) *Keß/Zillmer*, DStR 2008, 1467; ähnlich auch *Stark*, DB 2007, 2335. AA allerdings *Wienbracke*, NVwZ 2007, 752.

18) BFH 30. 3. 2011, I R 61/10 Rz 17; I B 136/10 Rz 24.

19) Vgl § 89 Abs 3 Satz 4 dAO: „Wird ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vor Bekanntgabe der Entscheidung der Finanzbehörde zurückgenommen, kann die Gebühr ermäßigt werden.“ [Hervorhebung der Verfasser].

pflichtung zur Gebührenreduzierung.²⁰⁾ *Keß/Zillmer* kritisieren die Unverhältnismäßigkeit zwischen der Orientierung am Gegenstandswert und dem tatsächlichen Arbeitsaufwand der Behörde bei einfachen Sachverhalten sowie bei Umstrukturierungen.²¹⁾ Im deutschen Schrifttum wurde darüber hinaus die Zeitgebühr insofern in Frage gestellt, als der Stundensatz über jenem eines Steuerberaters liegt.²²⁾ Auch diesen Bedenken erteilte der BFH eine Absage. „Die Orientierung der Wertgebühr am [Gegenstandswert] ist vertretbar und steht nicht in einem groben Missverhältnis zu den – legitimen (...) – Gebührenzwecken der Kostendeckung und der Vorteilsabschöpfung.“ Nach Ansicht des BFH „wird der Blick zu sehr auf den Gebührenzweck der Kostendeckung verengt“. Vielmehr sieht der BFH die Gebührenbemessung durch die Abschöpfung des Sondervorteils der Bindungswirkung sachlich gerechtfertigt.²³⁾ Die Diskrepanz zwischen dem festgesetzten Stundensatz der Behörde und jenem eines Steuerberaters zur Berechnung der Zeitgebühr rechtfertigte der BFH mit dem „Vorteil der Bindungswirkung der Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, der diese wesentlich vom Ergebnis der Beratung durch einen Steuerberater unterscheidet“.²⁴⁾

In Anlehnung an die bisher einhellige Auffassung der finanzgerichtlichen Rsp²⁵⁾ sind die Bestimmungen der Auskunftsgebühr – sowohl hinsichtlich der Erhebung als auch der Bemessung – nach Auffassung des BFH somit verfassungsmäßig. Nach *Gosch* sind diese Entscheidungen aber „*ohnehin nur eine ‚Durchgangsstation‘ auf dem Weg zum BVerfG über die Verfassungsbeschwerde*“.²⁶⁾ Es ist zu erwarten, dass sich das BVerfG mit der Verfassungsmäßigkeit der Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte befassen wird.²⁷⁾

Neben Deutschland gibt es in vielen anderen Staaten bindende Rechtsauskünfte.²⁸⁾ Seit 1. 1. 2011 besteht – nach deutschem Vorbild²⁹⁾ – auch in Österreich die Möglichkeit der Erlangung verbindlicher Rechtsauskünfte für noch nicht verwirklichte Sachverhalte. Der seitens Praxis und Schrifttum³⁰⁾ lange bestehenden Forderung nach Advance Ruling wurde mit § 118 BAO³¹⁾ entsprochen. Auch für Österreich besteht aber weiterhin die Möglichkeit, kostenlose Rechtsauskünfte auf Basis von Treu und Glauben zu erlangen.³²⁾ Im Gegensatz zur deutschen Rechtslage, wonach § 89 dAO keine Einschränkung der Auskunftsmöglichkeit auf bestimmte Rechtsgebiete vornimmt, sind nach § 118 Abs 2 BAO Rechtsfragen nur iZm Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen zulässig.³³⁾

Das österreichische Pendant zur Auskunftsgebühr ist der Verwaltungskostenbeitrag. Im Gegensatz zur deutschen Finanzverwaltung ist die Gebühr nach Ansicht des BMF als Betriebsausgabe abzugsfähig.³⁴⁾ Gemäß § 118 Abs 10 BAO beträgt dieser mindestens € 1.500,-. Der Verwaltungskostenbeitrag ist nach den jährlichen Umsatzerlösen des Antragstellers gestaffelt und steigt ab Umsatzerlösen iHv € 400.000,- bis zu einem Verwaltungskostenbeitrag von € 20.000,- an.³⁵⁾ Zu den offenen Problemen zählt die Frage nach der Bemessungsgrundlage des Verwaltungskostenbeitrags bei neu zu gründenden oder neu gegründeten Gesellschaften, deren Gründer noch keine Umsatzerlöse vorweisen können. Die

Kammer der Wirtschaftstreuhänder forderte, dass in derartigen Fällen der Grundbetrag von € 1.500,- zur Anwendung kommt.³⁶⁾ Sofern der Antrag auf verbindliche Rechtsauskunft zurückgewiesen, gem § 85 Abs 2 BAO als zurückgenommen erklärt oder vor Beginn der Bearbeitung zurückgenommen wird, ist ein geringerer Beitrag iHv € 500,- zu entrichten.³⁷⁾

20) *Wienbracke*, NVwZ 2007, 753 ff.

21) *Keß/Zillmer*, DStR 2008, 1467 f. Ähnlich auch *Hans*, DStZ 2007, 426.

22) Vgl etwa *Simon*, DStR 2007, 561 f; *Engler/Elbert* in *Vögele/Borstell/Engler* (Hrsg), Verrechnungspreise 2.F.VII, Rz 368 mwN.

23) BFH 30. 3. 2011, I R 61/10 Rz 24; I B 136/10 Rz 29.

24) BFH 30. 3. 2011, I B 136/10 Rz 32. *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spietaler* (Hrsg), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung § 89 AO Rz 331.

25) Vgl FG Baden-Württemberg 20. 5. 2008, 1 K 46/07; 17. 3. 2010, 1 K 661/08; FG Niedersachsen 24. 6. 2010, 6 K 12181/08; FG Niedersachsen 16. 7. 2010, 10 V 101/10; FG Schleswig-Holstein 1. 10. 2010, 1 K 282/07.

26) *Gosch*, Verfassungsmäßigkeit der sog. Auskunftsgebühr, BFH-PR 2011, 282 (283).

27) *Keß*, BFH: Verfassungsmäßigkeit der sog. Auskunftsgebühr nicht ernstlich zweifelhaft, SteuK 2011, 267 (267).

28) Vgl *Koran*, Rechtsverbindliche Auskünfte, SWK 2010, S 803 (S 804) mit Verweis auf die Übersichtstabelle über EU-Staaten mit Rulingkonzepten in *Friedrich/Kuschil/Steiner*, Ruling und APAs – Chancen und Risiken für die Steuerpolitik, in *BMF/JJKU Linz* (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2010) 109 ff; ausführlich zum Niederländischen Ruling-System s *Essers*, The Dutch Ruling System, SWI 2000, 325 (325 ff).

29) Vgl *Puchinger/Endfellner*, Der Ministerialentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2010 – eine erste Analyse, FJ 2010, 125 (127).

30) Vgl dazu ausführlich *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht? (2003) 151 ff.

31) BGBl I 2010/34.

32) Vgl etwa *Koran*, Advance Ruling – Finanzämter geben verbindliche Rechtsauskünfte, CFOaktuell 2011, 113 (116). Zur rechtlichen Beurteilung von nicht bescheidförmlichen Auskünften der Abgabenbehörden vgl *Ehrke-Rabel*, Verbindliche Auskünfte in Österreich, GES 2010, 231 (232 ff), wonach solche Auskünfte nicht gänzlich ohne Bedeutung sind, sondern allenfalls einen Antrag auf Nachsicht rechtfertigen können. Vgl dazu § 3 Z 2 lit a VO zu § 236 BAO, BGBl II 2005/435. Dazu ausführlich *Ehrke-Rabel*, Nochmals: Verordnung zu § 236 BAO, taxlex 2006, 328 (328); *dies*, Zur Bindungswirkung von finanzbehördlichen Auskünften in Steuersachen, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis FS Doralt (2007) 19 (29 f); *Ehrke-Rabel/Ritz*, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010, 659 (660).

33) Zu den genauen Antragsanforderungen vgl ausführlich *Ritz/Koran*, Advance Ruling, SWK Sonderheft 2011, 36 ff.

34) EStR 2000 Rz 1482 a. Zur Frage, ob der Verwaltungskostenbeitrag als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, sind zwei Denksätze möglich (vgl dazu *Atzmüller*, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2010, RdW 2010, 44 [47]): Sofern der Verwaltungskostenbeitrag als Nebenanspruch zu den Abgaben das Schicksal derselben teilt, ist der Verwaltungskostenbeitrag nur insoweit abzugsfähig, als dieser Betriebssteuern betrifft. Demgegenüber kann eine Parallele zu abzugsfähigen Beratungskosten (insb Steuerberatungskosten – vgl EStR 2000 Rz 1646; LStR 2002 Rz 561) gezogen werden.

35) Der Verwaltungskostenbeitrag iHv € 20.000,- ist auch dann zu entrichten, wenn ein Antragsteller Teil eines Konzerns iSd UGB ist, für den eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses gem § 244 iVm § 246 UGB besteht (vgl § 118 Abs 10 lit e).

36) Vgl KWT-Stellungnahme zum Entwurf der Richtlinien zu Advance Ruling (Auskunftsbescheid gem § 118 BAO) zu 9.3.

37) Im Gegensatz dazu normiert § 89 Abs 3 Satz 4 dAO, dass die Gebühr ermäßigt werden kann, wenn der Antrag vor Bekanntgabe der Entscheidung zurückgenommen wird. Nach dem Wortlaut der Bestimmung ist damit auch eine Gebührenreduzierung auf null denkbar.

Die beiden ersten Fälle erscheinen verfassungsrechtlich unbedenklich, da durch die Bearbeitung des Antrags tatsächlich Verwaltungskosten anfallen. Demgegenüber lässt sich nach *Paar* für den Fall des § 118 Abs 11 lit c BAO, wonach der Verwaltungskostenbeitrag iHv € 500,- auch dann zu entrichten ist, wenn dieser vor Beginn der Bearbeitung zurückgenommen wird, keine sachliche Rechtfertigung finden. „Im Erkenntnis vom 16. 6. 2009, B 2033/08, hat der VfGH ausgesprochen, dass bei der Gebührenfestlegung auf den durchschnittlichen Aufwand abzustellen ist. (...) Das bloße Einlangen in der Evidenzstelle des jeweiligen Finanzamtes bzw das Zuteilen der Anfrage an einen Sachbearbeiter und dergleichen lässt einen Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von EUR 500,- als überhöht erscheinen und steht wohl in keinem Verhältnis zum tatsächlichen Verwaltungsaufwand.“³⁸⁾

B. Keine Bindung an die Qualifikation einer Personengesellschaft als ansässige Person ihres Errichtungsstaats

Vor dem Hintergrund unterschiedlicher innerstaatlicher Besteuerungskonzepte gestaltet sich die Abkommensanwendung auf grenzüberschreitend tätige Personengesellschaften oftmals schwierig.³⁹⁾ So fordert das in Deutschland und Österreich vorherrschende Transparenzprinzip den steuerlichen Durchgriff durch die Personengesellschaft. In diesem Fall erfolgt die Zurechnung der Gewinne im Gewinnentstehungsjahr anteilig an die dahinterstehenden Gesellschafter. Dagegen sehen andere Staaten für Personengesellschaften eine zweistufige Besteuerung entsprechend einem Kapitalgesellschaftskonzept vor.⁴⁰⁾

Mit Zurechnungskonflikten, die ihre Ursache im Zusammentreffen divergierender innerstaatlicher Besteuerungskonzepte für Personengesellschaften haben, beschäftigte sich die OECD im Partnership Report.⁴¹⁾ Darin wurden 18 Fallbeispiele diskutiert. Die daraus gezogenen Schlussfolgerungen führten zu einer Änderung des OECD-Kommentars.⁴²⁾ Laut OECD-Kommentar gelten ausschließlich intransparent besteuerte Personengesellschaften als *ansässige Personen* iSd Art 4 Abs 1 OECD-MA. Spiegelbildlich werden transparente Personengesellschaften mangels Steuerpflicht nicht als *ansässige Person eines Vertragsstaates* angesehen. Art 4 Abs 1 OECD-MA verweist auf das innerstaatliche Recht des Ansässigkeitsstaates (*nach dem Recht dieses Staates dort*), weshalb das Besteuerungskonzept des Errichtungsstaates der Personengesellschaft bestimmt, ob eine ansässige Person vorliegt oder nicht. Somit ist der Quellenstaat bei Fragen von Quellensteuerrückerstattungen regelmäßig an die Zurechnungsentscheidung des Errichtungsstaates der Personengesellschaft gebunden. Gilt die Personengesellschaft aufgrund intransparenter Besteuerung als *ansässige Person* ihres Errichtungsstaats, hat der Quellenstaat die Abkommensberechtigung der Personengesellschaft zwingend anzuerkennen und folglich die Quellensteuerrückerstattung zu gewähren. Wird die Personengesellschaft hingegen im Errichtungsstaat transparent besteuert, steht den dahinterstehenden Gesellschaftern die Abkommensberechtigung für die

Einkünfte der Personengesellschaft im Quellenstaat zu.⁴³⁾

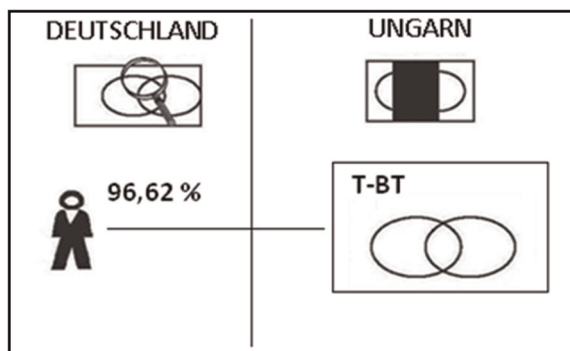
Die zwingende Bindung des Quellenstaats an das Besteuerungskonzept und damit an die Zurechnungsentscheidung des Ansässigkeitsstaats unterlag im Schrifttum heftiger Kritik.⁴⁴⁾ Dem Partnership Report wurde im Wesentlichen mangelnde Rechtsgrundlage im Abkommen entgegengehalten.⁴⁵⁾ Die herrschende Meinung geht davon aus, dass sich Doppelbesteuerungsabkommen zu Fragen der Einkünftezurechnung in Schweigen hüllen und damit ein Rückgriff auf das innerstaatliche Recht des Anwendungsstaats zu erfolgen hat.⁴⁶⁾

In Anbetracht dieser kontrovers geführten Diskussion stoßen höchstgerichtliche Urteile, die Zurechnungskonflikte zum Gegenstand haben, auf breites Interesse. So auch das BFH-Urteil v 25. 5. 2011, I R 95/10.⁴⁷⁾

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein in Deutschland ansässiger Kommanditist war mit 96,62% an der ungarischen Personengesellschaft T-BT beteiligt. Die ungarische Personengesellschaft generierte zur Gänze Einkünfte aus der Vermietung des in Ungarn gelegenen Betriebsgrundstücks und den darauf befindlichen Maschinen. Im Sitzstaat Ungarn wird die Personengesellschaft intransparent be-

Nach Ansicht von *Simon* ist keine Gebühr zu entrichten, wenn der Antrag vor Beginn der Bearbeitung zurückgenommen wird. Vgl dazu *Simon*, DStR 2007, 562; so auch dBMF-Schreiben v. 12. 3. 2007, Tz 7.1 Satz 1. dBStBl I 2007/227.

- 38) Vgl *Paar*, Der Auskunftbescheid gemäß § 118 BAO, ZfV 2010, 925 (930) mit Verweis auf VfGH 16. 6. 2009, B 2033/08.
- 39) *Wassermeyer*, Steuerrechtliche Grundfragen zu Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, in *Wassermeyer/Richter/Schnittker* (Hrsg), Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht (2010) 64 (64 ff); *Seitz*, DBA-Aspekte – ein Überblick anhand von Fallbeispielen, in *Wassermeyer/Richter/Schnittker* (Hrsg), Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht (2010) 170 (170 ff).
- 40) *Kempermann*, Steuerrechtliche Einzelfragen zu Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, in *Wassermeyer/Richter/Schnittker* (Hrsg), Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht (2010) 86 (89 ff).
- 41) *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues on International Taxation No. 6, Paris 1999; s dazu *Lang*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs (2000).
- 42) Änderung des OECD-Kommentars im April 2000; s dazu insb Art 1 Rn 6–6.7.
- 43) OECD-Kommentar 2010 Art 1 Rn 5 und Rn 6.3.
- 44) *Lang*, Application of the OECD-MC to Partnerships 37 ff; *Wassermeyer*, Steuerpflicht, Einkünftezielung und Abkommensberechtigung, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg), Unternehmensbesteuerung – FS Herzig (2010) 897 (902).
- 45) Siehe dazu *Hasanovic*, Einkünftezurechnung im DBA-Recht und Personengesellschaften, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht, in Druck.
- 46) *Ault*, Issues related to the identification and characteristics of the taxpayer, IBFD Bulletin 2002, 263; *Wolff*, Negative Zurechnungskonflikte im Abkommensrecht, in *Lang/Sirousek* (Hrsg), Praxis des internationalen Steuerrechts – FS Loukota (2005) 691 (694); *Kimzl*, Generalthema II: Abkommensberechtigung und persönliche Zurechnung von Einkünften, IStR 2007, 561; *Kofler*, Branch Report Austria, in *IFA* (Hrsg), CDFI – Conflicts in the attribution of income to a person (2007) 85 (90); *Wassermeyer* in FS Herzig 911.
- 47) BFH-Urteil v 25. 5. 2011, I R 95/10; s dazu Anm von *Schmidt*, BFH: Keine sog. Qualifikationsverkettung bei subjektivem Qualifikationskonflikt, IStR 2011, 688 (688 ff).



steuert. Dementsprechend werden Gewinne im Entstehungsjahr der Körperschaftsteuer unterworfen. In einem zweiten Schritt erhebt Ungarn eine Quellensteuer auf ausgeschüttete Dividenden. Strittig war, ob und gegebenenfalls wie die Gewinne der ungarischen Personengesellschaft in Deutschland zu berücksichtigen sind.

Die Würdigung dieses Sachverhalts hängt entscheidend von der Frage ab, wem die Rolle des abkommensrechtlichen Unternehmensbetreibers zukommt.⁴⁸⁾ In Ungarn gilt die intransparent besteuerte T-BT jedenfalls als *ansässige Person*. Daher wird das Unternehmen aus ungarischer Sicht ausschließlich von der intransparenten Personengesellschaft iSd Art 3 Abs 1 lit d OECD-MA betrieben. Aus der Sicht von Deutschland gilt der ansässige Kommanditist aufgrund des Transparenzprinzips als anteiliger Unternehmensbetreiber. Vor dem Hintergrund fehlender Einkünftezurechnungsregeln im DBA räumte der BFH der Sicht des Anwendestaats – in diesem Fall Deutschland – den Vorzug ein. Somit betreibt aus deutscher Sicht der ansässige Kommanditist anteilig das Unternehmen. In einem zweiten Schritt prüfte der BFH, ob die ungarische Personengesellschaft dem ansässigen Kommanditisten eine in Ungarn gelegene Betriebsstätte vermittelt. Laut BFH muss abkommensrechtlich auf die *tatsächlich verwirklichte Einkunftsart*⁴⁹⁾ abgestellt werden. Da die Einkünfte der Personengesellschaft ausschließlich in der Vermietung des Betriebsgrundstücks sowie den darauf befindlichen Maschinen bestanden, mangelte es an einer aktiven gewerblichen Tätigkeit für die Betriebsstättenbegründung. Dementsprechend waren die Einkünfte der vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft aufzuteilen. Die Anwendung von Art 6 Abs 1 DBA Deutschland-Ungarn⁵⁰⁾ führte für die Vermietungseinkünfte des Betriebsgrundstücks zum Besteuerungsrecht Ungarns. Die verbleibenden Einkünfte aus der Vermietung der Maschinen subsumierte der BFH unter Art 21 DBA Deutschland-Ungarn (*„Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte“*). Folglich hatte der Ansässigkeitsstaat des Kommanditisten – in diesem Fall Deutschland – das ausschließliche Besteuerungsrecht.

Festzuhalten ist, dass der BFH einer Bindung an die Abkommensberechtigung der intransparent besteuerten Personengesellschaft iSd Art 4 Abs 1 OECD-MA nicht gefolgt ist. Wäre die intransparent besteuerte Personengesellschaft von beiden DBA-Vertragsstaaten zwingend als ansässige Person anzuer-

kennen, würde selbst bei vermögensverwaltender Tätigkeit die Anwendung von Art 21 OECD-MA im alleinigen Besteuerungsrecht des Sitzstaates der Personengesellschaft münden.⁵¹⁾

Auch die österreichische Finanzverwaltung äußerte sich in der EAS 3087 v 19. 9. 2009 zur steuerlichen Behandlung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft.⁵²⁾ Der zugrunde liegende Sachverhalt ist jenem des oben beschriebenen BFH-Urteils v 25. 5. 2011, I R 95/10 ähnlich gelagert, wobei es sich um eine Beteiligung an einer kroatischen Personengesellschaft handelt. In Österreich ansässige Gesellschafter hielten eine Beteiligung an einer in Kroatien intransparent besteuerten Personengesellschaft. Die kroatische Personengesellschaft gewährte einer anderen kroatischen Gesellschaft einen verzinslichen Kredit. Die daraus fließenden Zinseinkünfte wurden laut BMF bei den ansässigen Gesellschaftern unter Berufung auf Art 23 Abs 1 lit a DBA Österreich-Kroatien⁵³⁾ freigestellt. Die Wahl der Freistellungsmethode überrascht, da gem Art 11 iVm Art 23 Abs 1 lit b DBA Österreich-Kroatien die Zinseinkünfte angerechnet werden müssten. Die österreichische Finanzverwaltung ging vermutlich von der zwingend anzuerkennenden Abkommensberechtigung der intransparent besteuerten Personengesellschaft aus. Damit war der Weg frei für die Anwendung von Art 21 (*„Andere Einkünfte“*) oder von Art 7 (*„Unternehmensgewinne“*) des OECD-MA auf die Einkünfte der intransparent besteuerten Personengesellschaft, wonach Kroatien als Sitzstaat der Personengesellschaft besteuern darf.⁵⁴⁾ Soweit ersichtlich, gibt es in Österreich keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zu im Ausland intransparent besteuerten Personengesellschaften, weshalb nicht abschließend geklärt ist, ob der VwGH in diesem Fall die Meinung des BMF teilt.

Ein direkter Vergleich des BFH-Urteils v 25. 5. 2011, I R 95/10 und der EAS 3087 v 19. 9. 2009 mit den Lösungen des Partnership Reports ist aufgrund vermögensverwaltender Tätigkeit der Personengesellschaft nicht ohne weiteres möglich. Der Partnership Report zeigt lediglich in einem Fallbeispiel (Fallbeispiel 18), wie der laufende Gewinn einer im Sitzstaat intransparent besteuerten Personengesellschaft im transparent steuernden Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter zu erfassen sein soll. In Fallbeispiel 18 geht die OECD aber davon aus, dass die Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt.

48) Hansen, Einkünfte aus Personengesellschaftsbeteiligungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2009) 167.

49) BFH 25. 5. 2011, I R 95/10 Rz 22.

50) BStBl I 1979/348.

51) Siehe Lüdicke, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaft, ISrR 2011, 91 (95); Becker/Loose, Besteuerung des Gewinnanteils aus intransparent besteuerten ausländischen Personengesellschaften beim inländischen Gesellschafter, BB 2011, 1559 (1564).

52) Vgl Canete/Eckerstorfer, SWI-Jahrestagung: Vermögensverwaltende kroatische Hybrid-Personengesellschaft, SWI 2010, 203 (203 ff); krit zur EAS 3087 Lang, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, ISrR 2010, 114 (114 ff).

53) BGBl III 2001/119; s dazu Kommentierung Lang/Simader, DBA Österreich-Kroatien, in Druck.

54) Lang, ISrR 2010, 116.

Der BFH hat in dem oben beschriebenen Urteil deutlich vor Augen geführt, wie im Fall von gewerblichen Einkünften der im Ausland intransparent besteuerten Personengesellschaft vorzugehen ist: Zunächst legt der ausländische Sitzstaat seine Sichtweise zugrunde und kommt aufgrund von Art 7 Abs 1 Satz 1 Halbsatz 1 OECD-MA zum Ergebnis, dass ihm das alleinige Besteuerungsrecht für laufende Gewinne zusteht. Wichtig ist, dass die ausländische Sichtweise nicht auf Deutschland durchschlägt, weil der ansässige Gesellschafter abkommensrechtlicher Unternehmensbetreiber iSd Art 3 Abs 1 lit d OECD-MA bleibt. Infolgedessen muss Deutschland prüfen, ob die im Ausland intransparent besteuerte Personengesellschaft dem ansässigen Gesellschafter eine Betriebsstätte vermittelt. Sollte dies bejaht werden, kommt dem ausländischen Sitzstaat, der gleichzeitig Betriebsstättenstaat ist, das Besteuerungsrecht gem Art 7 Abs 1 Satz 1 Halbsatz 2 OECD-MA zu. Die danach verbleibende Doppelbesteuerung muss Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters durch die Anwendung des dafür vorgesehenen Methodenartikels vermeiden.⁵⁵⁾

Auch die österreichische Finanzverwaltung hat für gewerblich tätige, intransparent besteuerte Personengesellschaften diesen Lösungsweg vor Augen,⁵⁶⁾ welcher in der EAS 3217 v 18. 4. 2011 erneut bestätigt

wurde.⁵⁷⁾ Demgemäß stellt Österreich den ausländischen Betriebsstättengewinn ansässiger Gesellschafter von der Besteuerung im Inland unter Progressionsvorbehalt frei.

Vergleicht man nun die Lösungen des BFH und des BMF für gewerblich tätige, intransparent besteuerte Personengesellschaften mit Fallbeispiel 18 des Partnership Reports, so stellt man fest, dass die Lösungen übereinstimmen. Selbst der Partnership Report akzeptiert in diesem Fallbeispiel die Zurechnungsentscheidung beider DBA-Vertragsstaaten und sieht von jeglicher Bindung ab. Vielmehr wird nach Lösungen gesucht, um die Doppelbesteuerung der Gewinne zu vermeiden. Sollte demnach für Betriebsstättengewinne die Anrechnungsmethode vereinbart worden sein, ist eine auf Ebene der Personengesellschaft erhobene KöSt auf die ESt der Gesellschafter anzurechnen.⁵⁸⁾ Damit macht der Partnership Report eine Anrechnung trotz fehlender Steuersubjektidentität möglich. Wie der BFH zur indirekten Anrechnung steht, kann diesem Urteil allerdings nicht entnommen werden.

55) Anmerkung von *Schmidt*, IStR 2011, 692.

56) EAS 231 v 4. 2. 1993 zur tschechischen Personengesellschaft; EAS 1828 v 5. 4. 2001 zur slowenischen Personengesellschaft; EAS 2375 v 21. 11. 2003 zur rumänischen Personengesellschaft.

57) EAS 3217 v 18. 4. 2011.

58) *OECD*, Partnership Report Rz 139; krit dazu *Lang*, Application of the OECD-MC to Partnerships 97 f.