

Ausländisches Gruppenmitglied und der tatsächliche und endgültige Vermögensverlust

Klaus Hirschler/Gottfried Maria Sulz

- 1. Die Wirkung der Gruppenbesteuerung im Zusammenhang mit ausländischen Gruppenmitgliedern**
- 2. Sachverhalt**
- 3. Steuerliche Verwertung von den zugerechneten Verlusten übersteigenden Vermögensverlusten**
 - 3.1. Rechtsansicht des BMF
 - 3.2. Kritische Würdigung der Ansicht des BMF
 - 3.2.1. Kürzung auf unter null
 - 3.2.2. § 10 Abs 3 KStG 1988 – Ausscheiden aus Gruppe
 - 3.3. Alternative Vorgehensweise
 - 3.4. Vorzeitiger Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Z 1 lit c UmgrStG
- 4. Zusammenfassung**

Vorbemerkung

Hans Zöchling und das Konzernsteuerrecht sind wie eine IORE, die stärkste Lokomotive der Welt mit vielen schwergewichtigen Waggonen: kein Konzernsteuertag am Juridicum der Uni Wien ohne einen (ge-)wichtigen Beitrag von *Hans Zöchling*; kein Kremser Umgründungsforum ohne einen (ge-)wichtigen Vortrag von *Hans Zöchling*; keine KöSt-Besprechung der KSW im BMF ohne (ge-)wichtige Diskussionsbeiträge von *Hans Zöchling* etc. Doch gerade das gemeinsame Arbeiten mit *Hans Zöchling* ist es, das den Menschen *Hans Zöchling* auszeichnet, der das Zuhören und Gemeinsame in den Vordergrund zu stellen weiß. Deswegen freuen wir uns, ihm einen Beitrag in dieser Festschrift „Zukunft des Konzernsteuerrechts“ widmen zu können, dessen Genesis und Thema auf der gemeinsamen langjährigen und stets wertschätzenden Arbeit der beiden Autoren mit *Hans Zöchling* im Fachsenat für Steuerrecht der KSW beruht.

Der tatsächliche und endgültige Vermögensverlust ist auch bei einem ehemaligen ausländischen Gruppenmitglied steuerlich aus folgenden Gründen – abgesehen von der Kürzung um bestimmte steuerfreie Gewinnanteile – voll abzugsfähig: Der Begriff „Gewinn“ des § 9 Abs 6 Z 7 KStG 1988 erfasst als steuerlicher Terminus sowohl Gewinne als auch Verluste, sodass entgegen der Ansicht des BMF auch ein negativer Nachversteuerungsbetrag entstehen kann; weiters schließt § 9 KStG 1988 – auch infolge des unterjährigen Ausscheidens eines ausländischen Gruppenmitglieds – die Anwendung des § 10 Abs 3 KStG 1988 – zum Ende des Wirtschaftsjahres – nicht aus.

1. Die Wirkung der Gruppenbesteuerung im Zusammenhang mit ausländischen Gruppenmitgliedern

Das Einbeziehen ausländischer Gesellschaften in die Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 bewirkt, dass der nach österreichischem Recht ermittelte Verlust¹ im Ausmaß der Beteiligungsquote in Österreich ergebnismindernd berücksichtigt wird. Sobald ein ausländischer Verlust mit (späteren) Gewinnen im Ausland verrechnet wird oder verrechnet werden kann, entsteht entsprechend § 9 Abs 6 Z 7 KStG 1988 eine Nachversteuerungspflicht in Österreich für den verwerteten ausländischen Verlust, um eine Doppelverlustverwertung einerseits in Österreich und andererseits im Ausland zu verhindern. Sollte das ausländische Gruppenmitglied aus der Gruppe ausscheiden, kommt es gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG 1988 jedenfalls und unabhängig von einer Verlustverwertung im Ausland zur gänzlichen Nachversteuerungspflicht der in Österreich geltend gemachten Verluste in Form einer Gewinnzurechnung; durch die Berücksichtigung von Auslandsverlusten soll es daher – anders als bei ausländischen Betriebsstätten gemäß § 2 Abs 8 EStG 1988 – beim Gruppenträger lediglich zu einer Steuerstundung kommen. Damit wird letztlich dem Gedanken Rechnung getragen, dass infolge des körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzips grundsätzlich jede Körperschaft nur die eigenen Verluste steuerlich verwerten kann und soll, dass die Gruppenbesteuerung dazu eine systematisch wohlüberlegte Ausnahme und Ergänzung darstellt, dass aber mit Beendigung der Gruppenzugehörigkeit wiederum der „steuerliche Normalzustand“ gelten soll. Eine wichtige gesetzliche Ausnahme von diesem „Normalzustand“ im Zusammenhang mit der Nachversteuerung ausländischer Gruppenverluste findet sich allerdings in § 9 Abs 6 Z 7 letzter Satz KStG 1988, die lautet:

¹ Zu den Deckelungen mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust und der 75%-Verrechnungsschranke mit inländischen Gruppenergebnissen vgl § 9 Abs 6 Z 6 KStG 1988.

Die aufschiebende Bedingung bei der Kombination von mehreren Umgründungen

Susanne Kalss

- 1. Kombinierte Umgründung**
- 2. Vorwegnehmende Beschlussfassung**
 - 2.1. Grundsatz – aufschiebende Beschlussfassung im Allgemeinen zulässig
 - 2.2. Aufschiebend bedingte Verschmelzung
 - 2.2.1. Grundfall
 - 2.2.2. Schuldrechtliche Bindung bei Abschluss des Verschmelzungsvertrages
 - 2.2.3. Deutsches Recht – Altes österreichisches Recht
 - 2.2.4. Beschluss der Hauptversammlung
 - 2.2.5. Bedingter Hauptversammlungsbeschluss
- 3. Unterlagen**
 - 3.1. Schlussbilanz
 - 3.2. Sonstige Unterlagen – Gründungsprüfungsbericht
- 4. Sicherung der Bindung der Gesellschaften an aufschiebende Bedingung**
 - 4.1. Bindung der Organe an inhaltliche Vorgaben der Gesellschafter
 - 4.2. Zivilrechtliche Rechtsfolgen
 - 4.3. Gesellschaftsrechtliche Übersetzung
 - 4.4. Ausnahmsweise zulässige Abweichung
 - 4.5. Sicherung durch das Firmenbuch
- 5. Resümee**

1. Kombinierte Umgründung

Das Gesellschaftsrecht sieht keine Regelung für mehrere miteinander verbundene Umgründungsschritte vor. Allein § 39 UmgrStG greift die Möglichkeit von mehreren nacheinander oder parallel geschalteten Umwandlungen auf.

Nachgeschaltete oder kombinierte Umgründungen sind dadurch gekennzeichnet, dass mehrere Umgründungsschritte nacheinander und in einer festgelegten Reihenfolge vorgenommen werden oder sie einfach aufeinander bezogen sind und kombiniert werden.¹ Das Gesetz geht in § 39 UmgrStG grundsätzlich von der Zulässigkeit von derartig nacheinander oder nebeneinander geschalteten Schritten aus. Notwendig ist es, dass sie gut aufeinander abgestimmt werden. Insbesondere müssen die Stichtage für die Vermögensbewertung und für den Vermögensübergang und den weiteren nächsten Schritt akkordiert sein. Die Kombination von unternehmensrechtlichen Umgründungen ist unabhängig davon zulässig, ob für die maßgebliche Eintragung nur ein einziges oder mehrere Firmenbuchgerichte zuständig sind.² Ebenso möglich ist es, dass mehrere Umgründungen auf ein und denselben Stichtag bezogen werden, etwa eine Verschmelzung und Einbringung in eine übernehmende Gesellschaft und gleichzeitige Abspaltung von dieser übertragenden Gesellschaft.³ Daher können einzelne Umgründungen parallel durchgeführt werden. Die einzelnen Schritte müssen nicht unbedingt nacheinander gesetzt werden.⁴ Die Eintragungen der jeweiligen Maßnahmen in das Firmenbuch können gleichzeitig vollzogen werden.

Sowohl bei parallelen als auch bei nacheinander geschalteten Umgründungen muss eine transparente und für alle Beteiligten – und auch sonst Betroffenen – nachvollziehbare Umgründungsdokumentation dargestellt und offengelegt werden.⁵ Ist eine Kombination nicht aus der Schlussbilanz ersichtlich, so muss die Dokumentation mit ergänzenden Unterlagen (Antrag, Verschmelzungsbericht, ergänzende Darstellung) geleistet werden.⁶

Die Staffelung oder Nacheinanderschaltung von Verschmelzungen, Einbringungen oder Spaltungen kann durch zeitlich versetzte Anmeldungen zum Firmenbuch oder durch die entsprechende Setzung passender aufschiebender Bedingungen getaktet werden.⁷

1 *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung³ (2021) § 219 Rz 16; *Kalss/Eckert*, Die Kombination mehrerer Umgründungsschritte, GES 2005, 4 ff; *Aburumieh/Adensamer/Foglar-Deinhardstein*, Verschmelzung IV.G. Rz 1 ff.

2 *Schörghofer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³ (2021) § 219 Rz 17; *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung³ (2021) § 219 Rz 16, aA noch die 2. Auflage; *Aburumieh/Adensamer/Foglar-Deinhardstein*, Verschmelzung IV.G. Rz 2; *Eckert/Schopper*, AktG-ON (2022) § 219 Rz 11.

3 *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung³ § 219 Rz 16; *Aburumieh/Adensamer/Foglar-Deinhardstein*, Verschmelzung IV.G. Rz 3; *Schörghofer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³ § 219 Rz 17.

4 *Schörghofer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³ § 219 Rz 17; *Aburumieh/Adensamer/Foglar-Deinhardstein*, Verschmelzung IV.G. Rz 2; *Eckert/Schopper*, AktG-ON § 219 Rz 11.

5 *Schörghofer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³ § 219 Rz 17; *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung § 219 Rz 16; § 220 Rz 57; *Aburumieh/Adensamer/Foglar-Deinhardstein*, Verschmelzung IV.G. Rz 4; *Kalss/Eckert*, GES 2005, 4, 6, 13; GES 2005, 48, 56.

6 *Schörghofer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³ § 219 Rz 17; *Kalss/Eckert*, GES 2005, 4, 7, 9, 14; GES 2005, 48, 57.

7 *Schörghofer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³ § 219 Rz 17.

Im Folgenden soll die Bedingung im Rahmen des Verschmelzungsvertrages sowie bei Fassung des Verschmelzungsbeschlusses als Gestaltungselement der Kombination von Umgründungsschritten genauer beleuchtet werden. *Hans Zöchling* hat eine Vielzahl von Transaktionen erdacht, konzipiert und durchgeführt; häufig waren es anspruchsvolle und kombinierte Umgründungsmaßnahmen. Ich hatte und habe das Glück und Privileg, mit *Hans Zöchling* einige Vorträge gemeinsam zu halten und bisweilen mit ihm in der Praxis zusammenzuarbeiten. Stets profitierte ich von seinem Verständnis und seinem hohen steuerrechtlichen und unternehmensrechtlichen Wissen. Ich hoffe daher, sein Interesse mit diesem unternehmens- und zivilrechtlichen Thema zu wecken.

2. Vorwegnehmende Beschlussfassung

2.1. Grundsatz – aufschiebende Beschlussfassung im Allgemeinen zulässig

Weder das Aktien- noch das GmbH-Recht noch das Genossenschaftsrecht enthält explizite Regelungen zu aufschiebend bedingten Beschlüssen.

Dabei ist zwischen einer aufschiebend bedingten Satzungsänderung und einem aufschiebend bedingten Hauptversammlungsbeschluss zu unterscheiden.⁸ Ausdrücklich wird in der österreichischen Gesellschaftsrechtsliteratur anerkannt, dass bedingte Hauptversammlungsbeschlüsse gefasst werden können. Sie sind bis zum Eintritt der Bedingung schwebend unwirksam.⁹

Solange die Bedingung daher nicht eingetreten ist, ist der Beschluss nicht wirksam. Nunmehr ist entscheidend, wie die aufschiebende Bedingung formuliert ist.

Beispiele für eine aufschiebende Bedingung sind etwa eine Zustimmung der Aufsichtsbehörde, die Zustimmung zu einem Vertragsabschluss von dritter Seite oder die Vornahme einer weiteren Gestaltungsmaßnahme. Im Zuge von kombinierten Umgründungen kann die vorangehende Durchführung einer anderen Umgründungsmaßnahme den Inhalt einer aufschiebenden Bedingung bilden. Die Beschlussfassung unter einer aufschiebenden Bedingung ist nur zulässig, sofern die Bedingung keine sogenannte Potestativbedingung des Vorstands oder des Geschäftsführers der Gesellschaft ist. Potestativbedingung bedeutet, dass sie nicht vom Verhalten der Person abhängen darf, die an den Eintritt der Bedingung gebunden ist. Vielmehr muss sie vom Verhalten eines Dritten abhängig und ihr Eintritt ungewiss sein.¹⁰ Es muss somit eine objektive Bedingung vorliegen, deren Bedingungseintritt klar formuliert wird. Unzulässig wäre eine Potestativbedingung, die ausschließlich vom Verhalten des Vorstands abhängt und deren Herbeiführung im Willen einer der Parteien steht.¹¹

8 *Winner* in MünchKomm zum AktG⁵ (2021) § 179 Rz 230 unter Bezugnahme auf *Stein* in MünchKomm zum AktG⁵ § 179 Rz 50; *Seibt* in *K. Schmidt/Lutter*, AktG⁴ § 179 Rz 35; *Hüffer/Koch*, AktG¹⁵ (2021) § 179 Rz 26.

9 Ausdrücklich *Winner* in MünchKomm zum AktG⁵ § 179 Rz 231 unter Bezugnahme auf *Stein* in MünchKomm zum AktG⁵ § 179 Rz 50; *Nagele/Lux* in *Artmann/Karollus*, AktG⁶ (2018) § 145 Rz 9.

10 *Nagele/Lux* in *Artmann/Karollus*, AktG⁶ § 145 Rz 9.

11 *Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁵ (2018) Rz 605.

„Work-from-Anywhere“ – Wenn die Grenzenlosigkeit auf Grenzen trifft

Ferdinand Kleemann/Christiane Bischoff

1. Einleitung

2. Work-from-Anywhere

- 2.1. Betriebsstättenbegründung und Home-Office
- 2.2. Sonstige Compliance-Themen für Dienstgeber
 - 2.2.1. Lohnsteuereinbehalt
 - 2.2.2. Lohnbescheinigung gemäß § 47 Abs 1 lit c EStG
 - 2.2.3. Kommunalsteuer
- 2.3. Progressionsvorbehalt bei Nichtansässigkeit

1. Einleitung

Hans Zöchlings berufliche Tätigkeit erstreckt sich neben seinen Hauptschwerpunkten Konzernsteuerrecht und Umgründungen auch – dies ist weniger geläufig – auf eine stattliche Reihe weiterer steuerlicher Themen. Sie umfasst auch den Aufbau der für größere Unternehmensgruppen zunehmend relevanten Global Mobility Services innerhalb der österreichischen KPMG-Gruppe. Das Thema Global Mobility hat in jüngerer Vergangenheit neben der – in der praktischen Abwicklung – stark softwaretoolorientierten Ausrichtung auch an steuerlicher Komplexität erheblich zugenommen. Es stehen längst nicht mehr nur mehrjährige Entsendungen im klassischen Sinn im Fokus, sondern auch Themen wie grenzüberschreitende Geschäftsreisen, „Work-from-Anywhere“ sowie virtuelle Entsendungen/Matrixorganisationen. Einer der Treiber dieser Entwicklungen war vor Ausbruch der Pandemie die zwischenzeitlich wieder zunehmende Reisetätigkeit („Business Travel“) und nunmehr die pandemiebedingte Zunahme virtueller Kommunikation. Auch wenn die kurz- oder längerfristige physische Mobilität in einer vermehrt über die Staatsgrenzen hinaus vernetzten Welt weiter Bedeutung haben wird, widmet sich dieser Beitrag ausgewählten Themen, die in der Praxis iZm zunehmend digitalen Arbeitsweisen Relevanz haben. Ersichtlich ist dabei, dass die digitalen Möglichkeiten und Veränderungen mit hohem Tempo zunehmen. Die gesetzlichen Regelungen halten hier nicht Schritt. Der Anwender ist vielmehr gefordert, den Anforderungen der neuen, digitalen Welt mit den rechtlichen Gegebenheiten einer vergangenen Zeit zu begegnen. Der Rechtssicherheit und einer schlanken Administration ist dies nicht förderlich. Gerade diese beiden Elemente sind allerdings im Bereich Global Mobility zentral für Unternehmensgruppen, nicht zuletzt ob der Vielzahl der Fälle, die es zu bearbeiten gilt. Spannungsverhältnisse dieser Art im Interesse des praktischen Anwenders aufzuzeigen und aufzulösen, war *Hans Zöchling* immer ein Anliegen.

2. Work-from-Anywhere

Der Begriff „Work-from-Anywhere“ – ein inzwischen gebräuchlicher Anglizismus – impliziert, dass ein Arbeitnehmer unter Zuhilfenahme digitaler Arbeitsmittel von einem beliebigen Ort im In- und Ausland aus tätig wird. Arbeitgebern erlaubt „Work-from-Anywhere“ bei der Mitarbeiterrekrutierung den angesprochenen „Talent-Pool“ auch auf nicht im Land des Arbeitgebers ansässige/tätige Bewerber zu erweitern („Global Talent“). Auch für bestehende Arbeitsverhältnisse kann eine flexible und dauerhafte oder temporäre Wahl des Arbeitsortes eine höhere Mitarbeiterbindung bewirken. Auch die Mitarbeiter selbst wollen inzwischen teils auch für beschränkte Zeiträume ihre Arbeit in einem anderen Staat als dem gewöhnlichen Tätigkeitsstaat ausüben („Workation“).

Neben den arbeitsrechtlichen Folgen, die sich an die vertragliche Vereinbarung des gewöhnlichen Arbeitsortes knüpfen, ist der Ort der tatsächlichen Arbeitsausübung aus steuerlicher Sicht von zentraler Bedeutung. Bei Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts ist dies sowohl für die Beantwortung der Frage nach der persönlichen Steuerpflicht des Arbeitnehmers als auch nach den steuerlichen Pflichten des Arbeitgebers relevant. So stellt sich für einen Arbeitgeber bei Beschäftigung eines in einem anderen

Staat temporär oder dauerhaft tätigen Arbeitnehmers neben der Frage nach etwaigen Abzugs-, Abfuhr-, Beitrags- und Erklärungspflichten (siehe auch Punkt 2.2.) regelmäßig aus ertragsteuerlicher Sicht auch jene nach der Begründung einer Betriebsstätte in diesem anderen Staat.

2.1. Betriebsstättenbegründung und Home-Office

Beschäftigt ein ausländischer Arbeitgeber einen in Österreich tätigen Arbeitnehmer, kann dessen Tätigkeit zu einer beschränkten Steuerpflicht der idZ erzielten Einkünfte des Arbeitgebers führen. So unterliegen ua Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für die im Inland eine Betriebsstätte iSd nationalen Rechts unterhalten wird, gemäß § 98 Abs 1 Z 3 TS 1 EStG der beschränkten Steuerpflicht. Dieses Besteuerungsrecht darf Österreich ausüben, wenn der ausländische Arbeitgeber auch gemäß anwendbarem DBA in Österreich eine Betriebsstätte unterhält, die nicht lediglich Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten erbringt.¹ Eine allfällige Doppelbesteuerung vermeidet der Ansässigkeitsstaat bei Anwendbarkeit eines Doppelbesteuerungsabkommens durch Freistellung der – allerdings nach seinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten – der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte oder durch eine mit dem Anrechnungshöchstbetrag begrenzte Anrechnung der österreichischen Steuer auf die Steuerschuld im Ansässigkeitsstaat.

Die digitale Arbeitswelt ermöglicht es inzwischen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen Ort der Arbeitsausübung mehr zur Verfügung stellt. Der Arbeitnehmer ist oft selbst daran interessiert, freie Wahl bei der Örtlichkeit seiner Arbeitsausübung zu haben. Lässt man die Fälle einer Vertreter- und Dienstleistungsbetriebsstätte außer Acht, steht dem Quellenstaat an den zuvor erwähnten Einkünften nur dann ein Besteuerungsrecht gemäß Art 5 Abs 1 OECD-MA zu, wenn der Arbeitgeber seine Geschäftstätigkeit im Quellenstaat durch eine feste Geschäftseinrichtung ganz oder teilweise ausübt. Neben dem erforderlichen örtlichen Kriterium (bestimmter Punkt der Erdoberfläche)² muss die Einrichtung auch ein zeitliches Kriterium (Dauerhaftigkeit der Einrichtung)³ erfüllen. Gemäß OECD-MK übt ein Unternehmer seine Geschäftstätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung allerdings nur aus, wenn er auch Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung ausüben kann, wobei diese Verfügungsmacht sich nicht aus einem formalen Rechtstitel ergeben muss.⁴ Die Präsenz an einem bestimmten Ort soll dabei noch nicht automatisch die Verfügungsmacht über diesen bedeuten. Vielmehr bedarf es nach Auffassung des OECD-MK idZ der tatsächlichen Nutzungsgewalt sowie der Berücksichtigung des Ausmaßes der Präsenz und der Tätigkeiten am Ort der festen Geschäftseinrichtung. Unregelmäßige und gelegentliche Nutzung eines Ortes soll anders als kontinuierliche Nutzung keine Betriebsstätte begründen.

1 Siehe Art 7 iVm Art 5 OECD-MA.

2 Rz 21 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

3 Rz 28 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA. In der Praxis Dauerhaftigkeit oftmals nicht angenommen, wenn Bestandsdauer unter sechs Monaten.

4 Rz 10 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

1. Vorwort

Hans Zöchlings Leidenschaft für das Konzernsteuerrecht ist allgemein bekannt, so ist er ua seit etlichen Jahren Vorsitzender der Arbeitsgruppe Körperschaftsteuer des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW). Besonders wichtig ist ihm seit jeher eine faire Beziehung zwischen Finanzverwaltung, Beratung und Unternehmen. Aus diesem Grund war und ist er auch beim Projekt „Horizontal Monitoring“, das durch das Jahressteuergesetz 2018 (BGBl I 2018/62) in die nunmehr bestehende „Begleitende Kontrolle“ gesetzlich übergeleitet wurde, federführend tätig.¹ Die wesentliche Antriebsfeder für Unternehmen, sich der Begleitenden Kontrolle zu unterwerfen, besteht darin, einen möglichst zeitnahen Austausch mit der Finanzverwaltung zu führen, um Jahre später stattfindende Auseinandersetzungen im Rahmen von Außenprüfungen zu vermeiden. Einen ähnlichen Zielgedanken verfolgt auch der Auskunftsbefehl („Ruling“) gemäß § 118 BAO. Beiden Vorschriften ist gemein, dass der Finanzverwaltung durch den Steuerpflichtigen (vorab) Sachverhalte in einem recht hohen (steuerlichen) Konkretisierungsgrad zur Beurteilung vorgelegt werden. Dabei kann die Konstellation auftreten, dass der Behörde nicht alle wesentlichen Sachverhaltselemente vorgelegt werden, die sie für eine korrekte Beurteilung benötigen würde, soll heißen, dass sie ggfs zu einer abweichenden Meinung gelangen würde. Andererseits ist es aber für die Steuerpflichtigen oftmals nicht möglich, sämtliche Aspekte zB einer Transaktion oder Finanzierung an die Behörde heranzutragen, insbesondere da diese – vermeintlich – nicht von Bedeutung sind.

Überraschend ist diesbezüglich, dass zu der Frage, in welchem inhaltlichen Ausmaß (quantitativ und qualitativ) ein Sachverhalt für ein Ruling oder für die Begleitende Kontrolle an die Behörde heranzutragen ist, das österreichische Fachschrifttum sehr spärlich gesät ist. Diesem Defizit wollen wir mit dem beiliegenden Beitrag entgegenwirken und auch die erst kürzlich hierzu ergangene Rechtsprechung darlegen.

Wir hoffen, dass wir dem Jubilar mit diesem Beitrag spannenden Lesestoff bieten können und auf sein fachliches Interesse stoßen.

2. Einleitung

Die Grundsatzfrage, der im Rahmen dieses Beitrags nachgegangen werden soll, besteht darin, in welchem Ausmaß ein noch nicht verwirklichter Sachverhalt im Rahmen von Auskunftsbefehlen bzw im Rahmen der Begleitenden Kontrolle der Finanzverwaltung

1 Siehe *Zöchling/Brugger*, Die Aufgaben des Beraters in der begleitenden Kontrolle in *Müller/Woischitzschläger/Zöchling* (Hrsg), Co-operative Tax Compliance in Österreich (2019), 193; *Zöchling/Dziurdz*, Das Steuerkontrollsystem als große Chance für mehr Co-operative Tax Compliance in Österreich, SWK 2018, 1150; *Macho/Redlein/Zöchling/Dix*, Begutachtung/Prüfung des Steuer-IKS als Voraussetzung für „Horizontal Monitoring“ in *iwp* (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2019, 40; *Zöchling* (Hrsg), Tax Controlling in der Praxis, SWK Spezial 2012; *Zöchling*, Die Verankerung der begleitenden Kontrolle in der BAO ist ein Meilenstein – weitere Schritte sollen folgen, BFGjournal 2019, 410; neben seiner literarischen Tätigkeit zur Begleitenden Kontrolle war er Mitglied des im BMF eingerichteten Beirates des Pilotprojektes Horizontal Monitoring und hat an der Vorbereitung des Fachgutachtens über die „Erstellung eines Gutachtens zum Steuerkontrollsystem gemäß § 153b Abs 4 Z 4 und 153f Abs 5 BAO“ (KFS/PE 29) mitgewirkt.

offenzulegen ist und welche Rechtsfolgen sich daran knüpfen, wenn der Sachverhalt nicht im erforderlichen Ausmaß offengelegt bzw im weiteren Folge anders verwirklicht wird. Dies ist insbesondere von Relevanz, da für die Steuerpflichtigen bei Auskunftsbeseiden gemäß § 118 Abs 7 BAO sogar ein gesetzlich normierter Rechtsanspruch auf Wirkung des Spruches des Auskunftsbeseides (im Rahmen der Beseidfestsetzung zB im Rahmen der jährlichen Veranlagung) besteht, der aber dann nicht gelten soll, wenn der verwirklichte Sachverhalt von dem dem Spruch des Auskunftsbeseids zu Grunde gelegten wesentlich abweicht.² Ähnliches gilt auch für Sachverhalte, die im Rahmen der Begleitenden Kontrolle vorgelegt werden.³

Folglich kann ein Auskunftsbeseid seine Bindungswirkung nicht entfalten, wenn er sich auf einen Sachverhalt bezieht, der wesentlich anders (siehe unten) oder gar nicht verwirklicht wurde.⁴

Im Rahmen der Auskunftsbeseide besteht darüber hinaus die Möglichkeit, dass die Behörde dem Abgabepflichtigen Berichtspflichten aufträgt, insbesondere darüber, ob und wann der dem Auskunftsbeseid zugrunde gelegte Sachverhalt verwirklicht wurde bzw welche Abweichungen von dem dem Auskunftsbeseid zugrunde gelegten Sachverhalt erfolgt sind.⁵

Bemerkenswert ist diesbezüglich allerdings, dass nach Ansicht des Fachschrifftums⁶ und der Rsp⁷ Berichtspflichten zwar über Zwangsstrafe erzwingbar sind, aber nicht den Rechtsanspruch auf beseidkonforme abgabenrechtliche Beurteilung berühren. Daraus ist abzuleiten, dass die aufgetragenen Berichtspflichten (zB zu den Abweichungen zum offengelegten noch nicht verwirklichten Sachverhalt) nicht wesentlich dafür sind, in welchem Ausmaß ein Sachverhalt an die Behörde herangetragen werden muss.

In der Folge soll daher untersucht werden, welche Anhaltspunkte sich aus dem einschlägigen Abgabenrecht ergeben.

3. Vorgaben der Bundesabgabenordnung

Grundsätzlich regelt die BAO die Rechte und Pflichten sowie den Umgang von Steuerpflichtigen und Behörden im Rahmen von Abgabenangelegenheiten. Insbesondere die §§ 114 f BAO sind diesbezüglich von Relevanz: So führt § 114 Abs 1 BAO aus, dass

- 2 Der Inhalt des Auskunftsbeseides ergibt sich gemäß § 118 Abs 6 BAO wie folgt: Sachverhalt, der der abgabenrechtlichen Beurteilung zu Grunde gelegt wurde; abgabenrechtliche Beurteilung (durch die Behörde); die Abgabenvorschriften, die für die Beurteilung zu Grunde gelegt wurden; betroffene Abgaben und Zeiträume sowie Umfang von Berichtspflichten.
- 3 So besagt § 153a letzter Satz BAO, dass das Finanzamt für Großbetriebe „*Auskünfte über bereits verwirklichte oder noch nicht verwirklichte Sachverhalte zu erteilen hat*“.
- 4 Siehe Eberhard/Lachmayer in Holoubek/Lang (Hrsg), Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabenverfahren, 79 (112).
- 5 § 118 Abs 6 lit e BAO.
- 6 ZB Ehrke-Rabel/Ritz, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010, 659 (662).
- 7 BFG 8.3.2022, RV/7102553/2021.