

Der Verwaltungskostenbeitrag für einen finanzbehördlichen Auskunftsbescheid

Mit dem AbgÄG 2010¹⁾ hat der Gesetzgeber in § 118 BAO den sog. Auskunftsbescheid eingeführt.²⁾ Dieses Instrument soll Rechtssicherheit bei komplexen steuerrechtlichen Fragestellungen bieten. Die begleitenden Regelungen zum Verwaltungskostenbeitrag in § 118 Abs 10 BAO lassen überraschend viele Zweifelsfragen und Gestaltungsspielräume offen.

ROBERT BACHL

A. Grundsätzliches zum Verwaltungskostenbeitrag

Der Verwaltungskostenbeitrag beträgt (im Falle der Bearbeitung des Antrags) zwischen € 1.500,- und € 20.000,- und ist in Abhängigkeit der Umsatzerlöse des Antragstellers gestaffelt. Der Bezeichnung „Verwaltungskostenbeitrag“ folgend neigt man zur Vermutung, dass durch diese finanzielle Leistung des Antragstellers die bei der Behörde erwachsenden (Mehr-) Aufwendungen aus der Bearbeitung des Antrags abgedeckt werden sollen. Diesfalls hätte sich der Beitrag primär am Äquivalenzprinzip³⁾ zu orientieren.

Den Gesetzesmaterialien⁴⁾ folgend, soll der Verwaltungskostenbeitrag tatsächlich erhöhte Personalaufwendungen der Finanzverwaltung abdecken: „Steigendem Personalbedarf stehen Beitragseinnahmen für erteilte Rechtsauskünfte entgegen, allenfalls Minderung der Rechtsmittelaufwendungen.“ Die angesprochenen Einsparungen bei den Rechtsmittelverfahren dürften offenbar nicht so hoch eingeschätzt werden, dass dadurch der Mehraufwand des Auskunftsverfahrens kompensiert wird. Es verwundert jedoch, dass sich durch eben dieses Verfahren die österreichischen Unternehmen laut Gesetzesmaterialien gleichzeitig jährlich rd € 10 Mio an Kosten ersparen sollen: „Die vorgesehenen Änderungen führen zu einer Verminderung der Verwaltungslasten für Unternehmen von geschätzten 10 Mio Euro pro Jahr. Es entstehen zwar im Vorfeld Kosten für die Erstellung eines Rulingantrages, dafür werden Kosten für die Rechtsbefolgung reduziert. Weiters werden Kosten für die rechtskundige Begleitung von ex-post Kontrollen der Finanz sowie Rechtsmittel und Strafverfahren vermieden.“ Die Ausführungen sind nachvollziehbar, sie sind jedoch mE vollumfänglich auch auf die Finanzverwaltung übertragbar. Auch dort wird mit verminderten Kosten der Rechtsdurchsetzung, der (Fachbereichsbegleitung von) ex-post Kontrollen, der Rechtsmittel- und Strafverfahren zu rechnen sein. In einer längerfristigen Betrachtung ist ernsthaft zu bezweifeln, dass das Auskunftsverfahren bei Verwaltungsbehörden und Gerichten insgesamt zu Mehrkosten führt.⁵⁾

Neben der Abdeckung von Mehraufwendungen der Verwaltung ist auch ein weiteres Motiv für die Einführung des Verwaltungskostenbeitrags denkbar.

Die Finanzverwaltung hat ein durchaus nachvollziehbares Interesse daran, dass sie im Wege des Auskunftsverfahrens nicht mit massenhaften Bagatellfällen „bombardiert“ wird. Zu diesem Zweck kann es nützlich sein, ein Entgelt für die Auskunftsleistung einzuheben.⁶⁾ Vor dem Hintergrund der konkreten Regelung ist jedoch zu beachten, dass der Gesetzgeber zum Schutz vor Bagatellfällen ohnehin „Hürden“ vorgesehen hat. Hierbei ist zuerst die Einschränkung auf bestimmte Rechtsfragen (iZm Umgründungen, Unternehmensgruppen, Verrechnungspreisen) zu nennen.⁷⁾ Fragen aus den erwähnten Gebieten stellen sich selbst bei großen Unternehmen nicht alltäglich und bei den meisten Steuerpflichtigen wohl überhaupt nie. Weiters muss an der Auskunftserteilung aufgrund von „erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse“ bestehen.⁸⁾ Diese Bestimmung scheint zur Abwendung unbedeutender Bagatellfälle völlig ausreichend.

Höchst eigenartig mutet auch die umsatzabhängige Staffelung des Verwaltungskostenbeitrags an. Eine „soziale“ Staffelung wäre bei dieser Materie und dem primären Adressatenkreis der Norm wohl nicht angebracht. Ob der Gesetzgeber hierbei den Verwaltungskostenbeitrag nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit ausgestalten wollte, bleibt ebenso of-

Mag. Dr. Robert Bachl ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Linz.

- 1) BGBl I 2010/34. Hinweise auf Paragraphen beziehen sich in der Folge auf die Neufassung.
- 2) Grundsätzlich dazu zB Koran, Advance Ruling – der Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO, SWK 2010, S 803.
- 3) Dazu grundsätzlich zB Tipke, Steuerpolitik als Gerechtigkeitspolitik, in FS Ruppe (2007) 637 f.
- 4) 662 der BlgNR 24. GP.
- 5) ZB im Zusammenhang mit Benützungsgebühren für Gemeindeeinrichtungen legt auch der VfGH eine längerfristige Sichtweise zugrunde (vgl zB Doralt/Ruppe, Grundriss II⁵ 155). Befürworter von Rulingverfahren betonen, dass diese auf beiden Seiten, nämlich den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung, Einsparungen bringen. Vgl zB Sandler, General Introduction, in Sandler/Fuks, The international Guide to Advance Rulings, IBFD, (1. Lfg 1997): „Rulings should also inevitably lead to a reduction in compliance workload for tax authorities.“
- 6) Vgl zB sinngemäß Staringer, Vertrauensschutz für Erlässe und Richtlinien des BMF – Perspektiven nach der Aufhebung von § 117 BAO durch den VfGH, in FS Stoll (2005) 20.
- 7) § 118 Abs 2 BAO.
- 8) § 118 Abs 1 BAO.

fen. Die Höhe der Umsatzerlöse allein ist nämlich kein tauglicher Maßstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Antragstellers. Es ist auch nicht anzunehmen, dass Anträge umsatzstarker Unternehmen automatisch mehr Kosten bei der Behörde verursachen als Anträge kleinerer Unternehmen. Die sachlichen Beweggründe für diese Staffelung bleiben letztendlich derzeit im Dunkeln. Am naheliegendsten erscheint mE eine gewollte Anknüpfung an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Die konkrete Ausgestaltung der Regelung führt aber keinesfalls zu einer verursachungs- und leistungsfähigkeitsgerechten Belastung der Antragsteller.

Somit bleibt zunächst festzuhalten, dass die Regelung über den Verwaltungskostenbeitrag auf keine überzeugenden sachlichen Gründe zurückgeführt werden kann. Damit ist aber die Angemessenheit des Verwaltungskostenbeitrags insgesamt auch vor dem verfassungsrechtlichen Gleichheits- und Sachlichkeitsgebot fraglich.⁹⁾

B. Die Feststellung der maßgeblichen Umsatzerlöse in Sonderfällen

Nach dem Gesetzeswortlaut wird auf jene Umsatzerlöse abgestellt, die der Antragsteller in den zwölf Monaten vor dem letzten Abschlussstichtag erwirtschaftet hat. Nachdem der Abgabeananspruch für den Verwaltungskostenbeitrag mit Einlangen des Antrags entsteht, ist also jener Abschlussstichtag maßgeblich, der vor dem Einlangen des Antrages bei der Behörde liegt. Liegt zu diesem Zeitpunkt der Jahresabschluss für den letzten Stichtag noch nicht vor oder umfasst dieser aufgrund eines Rumpfwirtschaftsjahrs nicht zwölf Monate, so muss der Antragsteller die Umsätze der letzten zwölf Monate anhand anderer Unterlagen ermitteln und nachweisen.

Bemerkenswerte Rechtsfolgen entstehen zB bei neu gegründeten Antragstellern (etwa eine neugegründete übernehmende Gesellschaft beantragt eine Auskunft im Zuge einer Umgründung). Wenn diese Gesellschaft im ersten Jahr ihrer Existenz den Antrag stellt, so kommt hierbei mE zwingend ein Beitrag in Höhe von € 1.500,- zur Anwendung. Die Bestimmungen über einen höheren Beitrag sind mangels eines vorangegangenen Abschlussstichtags und eines zwölf Monate umfassenden Zeitraums, in dem Umsatzerlöse erwirtschaftet wurden, nicht anwendbar.

Der Begriff „Abschlussstichtag“ stellt offensichtlich auf den Stichtag ab, zu dem der Jahresabschluss erstellt wird. Steuerpflichtige, die keinen unternehmensrechtlichen oder steuerrechtlichen¹⁰⁾ Abschluss erstellen, können daher mE (mangels Abschlussstichtags) nicht von den höheren, umsatzabhängigen Beitragssätzen betroffen sein. Ein Einnahmen-/Ausgabenrechner, der seinen Betrieb in eine GmbH einbringt und in diesem Zusammenhang eine umgründungssteuerrechtliche Frage beauskunften lässt, wird daher stets nur mit dem Einheitssatz von € 1.500,- belastet werden können.¹¹⁾

Durchaus beachtenswert sind auch die Rechtsfolgen bei Unternehmen, die keine oder nur geringfügige Umsatzerlöse erwirtschaften. Ganz typisch ist dies etwa für reine Holdinggesellschaften, die Beteili-

gungserträge vereinnahmen. Der Begriff der Umsatzerlöse ist eindeutig dem UGB entnommen, die Gesetzesmaterialien verweisen auf § 232 Abs 1 UGB. Eine Auslegung dahingehend, dass von diesem Begriff auch Beteiligungserträge einer Holdinggesellschaft umfasst sein sollen, scheidet am klaren Gesetzeswortlaut und an den Aussagen in den Gesetzesmaterialien. Daraus ergibt sich die etwas eigenartige Rechtsfolge, dass derartige Holdinggesellschaften ohne Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses stets € 1.500,- Verwaltungskostenbeitrag bezahlen müssen. Besteht allerdings eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, schnellt der maßgeblich Betrag auf € 20.000,- hoch.

Es gibt aber noch weitere Fälle, in denen der Antragsteller keine Umsatzerlöse erzielt. Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft oder auch Mitunternehmer ohne eigene unternehmerische Tätigkeit müssen zB bei umgründungssteuerrechtlichen Fragestellungen (zB Einbringung des GmbH- oder Mitunternehmeranteils) stets nur mit einem Verwaltungskostenbeitrag in Höhe von € 1.500,- rechnen. Gleiches gilt für den in § 118 Abs 3 lit c BAO beschriebenen Fall, wenn natürliche Personen (ohne eigene unternehmerische Tätigkeit) als Vorgründer einer Gesellschaft den Antrag stellen.

Dieser kurze Abriss zeigt, dass die Anknüpfung an Umsatzerlöse die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bestenfalls zufällig widerspiegeln kann. Nicht zuletzt daraus können sich bei der Auslegung dieser Normen auch Interpretationsspielräume ergeben. Nachdem der Verwaltungskostenbeitrag aber mit Bescheid festgesetzt wird, kann dieser vom Antragsteller auch mit Berufung bekämpft werden. Es ist zu befürchten, dass die Einhebung des Verwaltungskostenbeitrages selbst nicht unerhebliche Verwaltungskosten verursacht.

9) AA zB *Novacek*, *Auskunftsbescheid* (§ 118 BAO) – Angemessenheit des Verwaltungskostenbeitrags? *ÖStZ* 2010, 363 mit Hinweis auf die Kosten privater Rechtsgutachten.

10) § 125 Abs 1 BAO.

11) Die Umsatzerlöse im letzten Jahr können dabei durchaus auch den Betrag von € 400.000,- übersteigen, ohne dass eine Abschlusspflicht iSv § 125 Abs 1 BAO entsteht. Erst das zweimalige Überschreiten dieser Grenze zwingt zur Erstellung eines Abschlusses. Eine Kapitalgesellschaft müsste auch bei erstmaligem Überschreiten der 400.000,- Euro-Grenze € 3.000,- an Verwaltungskostenbeitrag bezahlen.

SCHLUSSSTRICH

Mit dem Auskunftsbescheid des § 118 BAO hat der Gesetzgeber ein von der Praxis lange gefordertes und sinnvolles Instrument zur Schaffung erhöhter Rechtssicherheit im Steuerrecht geschaffen. Der Gesetzgeber hat sich dazu entschlossen, diese Rechtssicherheit nur gegen Entrichtung eines finanziellen Beitrags anzubieten. Die hierfür in den Gesetzesmaterialien angeführte pauschale Begründung erhöhter Personalaufwendungen vermag nicht zu überzeugen. Zum anderen konnte gezeigt werden, dass der Verwaltungskostenbeitrag in der derzeitigen Form weder eine verursachungs- noch leistungsfähigkeitsgerechte Belastung der Antragsteller bewerkstelligen kann.