

# Spektrum

DER STEUERWISSENSCHAFTEN UND  
DES AUSSENWIRTSCHAFTSRECHTS

HERAUSGEBER: GEORG KOFLER | WALTER SUMMERSBERGER

ISSN: 2414-6757

## Editorial

Kein Typenvergleich bei EU-Gesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie? <i>Daniela Hohenwarter-Mayr/Christoph Marchgraber</i> .....	3
Steuertechnische Aspekte einer Abgabenautonomie der Länder im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer <i>Dietmar Aigner/Peter Bräumann/Georg Kofler/Michael Tumpel</i> .....	21
Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen <i>Walter Summersberger</i> .....	43



## Editorial

»Wo nehme ich nur all die Zeit her, so viel nicht zu lesen?«<sup>1</sup> Unser Kommunikationsverhalten hat sich in den letzten Jahren rasant verändert: Statt Gespräche zu führen chatten und übermitteln wir Kurznachrichten über WhatsApp oder andere Dienste; auch nehmen wir Inhalte nur mehr überblicksmäßig auf elektronischem Wege auf. Diesen Umstand hat jüngst die amerikanische Soziologin *Sherry Turkle* vom Massachusetts Institute of Technology (MIT) in ihrem neuen Werk »The Power of Talk in the Digital Age« näher untersucht. Diese Art der raschen und kurzen Kommunikation muss aber unserer Ansicht nach nicht in einem kulturpessimistischen Akt bedauert werden. Im Gegenteil: Es kann sinnvoll sein, weil es Zeit spart und man sich auf Wesentliches konzentrieren kann. Problematisch wird es für den – auch elektronische Quellen nutzenden – Rechtsanwender freilich dann, wenn die verfügbaren Informationen ausschließlich knapp sind oder gar Internetquellen entnommen werden, deren Zitierfähigkeit für den Rechtsanwender auszuschließen ist.<sup>2</sup>

Auch in den juristischen Fachzeitschriften ist dieser Trend zur Kürze bemerkbar; der durchgängige Lakonismus mancher Beiträge ist durchaus effizient, lässt aber eine gedankliche Reflexion über das Geschriebene nur mehr eingeschränkt zu. Der Akt des Lesens und Denkens wird zu einem Akt der Informationsbeschaffung; der Akt der gedanklichen Mitarbeit des Lesers, die Anforderung an den Leser, Gedankengänge mitzudenken, zu Gunsten der raschen Wissensvermittlung vernachlässigt. Mit dem Anspruch »besser weniger, dies aber mit der gebotenen Gründlichkeit« zu veröffentlichen und damit auch lesbar zu machen, möchten wir eine Lücke schließen. Wir wollen uns Zeit nehmen und Platz schaffen für tiefgreifende, gründliche und umfassende Beiträge.

Unser »Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts« (StAW) versucht daher, den in der juristischen Zeitschriftenwelt bestehende Mangel an Journalen mit Peer-Review-Prozess zur Veröffentlichung tiefgreifender und längerer Abhandlungen zu beheben. Inhaltlich widmet sich das »Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts« allen Bereichen des Finanzrechts, Steuerrechts und Außenwirtschaftsrechts durch umfangreiche, wis-

senschaftliche Fachbeiträge. Sie ist die erste österreichische steuerliche und außenwirtschaftsrechtliche Fachzeitschrift mit Qualitätssicherung durch Double-Blind-Peer-Review<sup>3</sup>, was für höchsten wissenschaftlichen Anspruch und Wichtigkeit der behandelten Themenstellungen bürgt. Bei diesem strengen Double Blind Peer-Review-Prozess werden die Manuskripte vor der Veröffentlichung anonymisiert und anonym von zwei Gutachtern beurteilt. Zur Qualitätssicherung steht den Herausgebern überdies ein wissenschaftlicher Beirat zur Seite, für den die Spitze der deutschsprachigen Steuer- und Außenwirtschaftsexperten gewonnen werden konnte.

Auch wenn mit *Johann Wolfgang von Goethe* mit dem Wissen der Zweifel wächst, wollen wir vor allem Beiträgen eine Chance zur Veröffentlichung geben, die für ein Buch zu kurz, für einen Aufsatz in einer gängigen Fachzeitschrift aber zu umfassend sind. Überdies wollen wir die Tatsache würdigen, dass grenzüberschreitende Sachverhalte auch über die Union hinaus zu einer wissenschaftlichen Beachtung und Betrachtung zwingen, weil eine globalisierte Welt dies verlangt. Das »Spektrum« hat daher eine vornehmlich wissenschaftliche Ausrichtung und steht insbesondere für längere Abhandlungen (Fachbeiträge, Antrittsvorlesungen, ausgereifte Working Papers, Proceedings von Konferenzen und Symposia etc) offen, die sonst kaum eine Publikationsmöglichkeit vorfinden, zugleich aber für die Scientific Community von großer Bedeutung sind.

Bereits das Ihnen nun vorliegende erste Heft unseres »Spektrums« zeigt die Breite und Tiefe der aufgegriffenen Themen.

Schon der erste Beitrag von *Daniela Hohenwarther-Mayr* und *Christoph Marchgraber* zum Thema »Kein Typenvergleich bei EU-Gesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie?« führt Sie durch eines der zentralen Themen des österreichischen Außensteuerrechts, nämlich die Einordnung ausländischer Rechtsgebilde in das österreichische Ertragsteuerrecht. Denn diese sind nur dann als eigenständige Körperschaftsteuersubjekte anzusehen, wenn sie österreichischen Körperschaften vergleichbar sind. Um dies festzustellen, ist ein Typenvergleich vorzunehmen. Der Beitrag geht sodann der Frage nach, ob ein solcher Typenvergleich auch für ausländischer Rechtsgebilde vorzunehmen ist, die Gesellschaften iSd Artikels 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie

1 Karl Kraus, zitiert nach *Fieguth: Deutsche Aphorismen*, Reclam Verlag, Stuttgart 1978, 220.

2 Siehe UFS 11.6.2012, ZRV/0066-ZzL/10, UFSjournal 2013, 58, zu »Wikipedia«.

3 Jene Artikel, die diesem Verfahren unterzogen wurden, sind mit folgendem Symbol gekennzeichnet:



sind oder ob in diesen Fällen eine Vergleichbarkeitsprüfung unterbleiben und automatisch die Körperschaftsteuersubjektivität bejaht werden kann.

Der zweite, von *Dietmar Aigner*, *Peter Bräumann*, *Georg Kofler* und *Michael Tumpel* verfasste Beitrag analysiert »**Steuertechnische Aspekte einer Abgabenautonomie der Länder im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer**«. Unter uns: Wie oft haben wir schon in den Tageszeitungen über die politische Forderung gelesen, doch endlich den Ländern eine umfassende Abgabenautonomie einzuräumen? Die Häufigkeit dieser Wahrnehmung steigt vermutlich mit dem Alter des Lesers an; irgendwie ist das zuweilen wie in dem Spielfilm »Und täglich grüßt das Murmeltier«, in dem sich die Tage für den Hauptdarsteller ständig wiederholen und ein Murmeltier immer wieder – wenn auch nur sehr kurz – zu sehen ist und dann wieder von der Bildfläche verschwindet. Nicht nur historisch,<sup>4</sup> sondern auch in der jüngeren Vergangenheit wurde immer wieder eine erhöhte Abgabenautonomie der subnationalen Gebietskörperschaften (Länder, Gemeinden) gefordert, die speziell zu einer Zusammenführung von Einnahmen- und Ausgabenverantwortung beitragen sollte. Im Fokus steht hier auch die Abgabenautonomie der Länder im Hinblick auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, insbesondere durch die Gewährung von Zuschlagsrechten. Die Autoren präsentieren die diesbezügliche Ausgangslage, den finanzverfassungsrechtlichen Rahmen sowie abgabenpolitische und ökonomische Erwägungen, bevor auf die erheblichen steuertechnischen Probleme einer solchen Zuschlagsautonomie der Länder eingegangen wird. Im Ergebnis sind die steuertechnischen Herausforderungen wohl derart gravierend, dass die Ausweitung der Steuerautonomie der Länder durch Zuschlagsrechte zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer auch im Lichte möglicher positiver Aspekte nicht sinnvoll erscheint.

Der dritte Beitrag in diesem Heft wurde von *Walter Summersberger* verfasst und behandelt ein Thema, das in Österreich seit Jahren kontrovers, wenn nicht zu sagen emotionell diskutiert wird: »**Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen**«. Das Umsatzsteuergesetz bietet die Möglichkeit, Waren aus Drittstaaten einfuhrumsatzsteuerfrei in den freien Verkehr zu überführen, sofern die Waren anschließend Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Lieferung werden (Art 6 Abs 3 UStG); die Erwerbsbesteuerung substituiert die Einfuhrbesteuerung. Auch wenn es einfach klingen mag: Dieses Verfahren beschäftigt die

Zollämter und das BFG in einem deutlich überdurchschnittlichen Ausmaß. *Walter Summersberger* gibt einen Überblick über den derzeitigen Stand der Diskussion und befasst sich ergänzend mit der Frage, welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen mit der völligen Neugestaltung des Unionszollrechts ab dem 1.5.2016 für das Verfahren zu erwarten sind.

In diesem Sinne: Nehmen Sie sich Zeit!

*Georg Kofler* und *Walter Summersberger*

Linz, März 2016

4 So hat auch der Landeshauptmann von Vorarlberg bei einer Länderkonferenz in Linz einen möglichst weitgehenden Erhalt der Steuerhoheit für die Länder gefordert; das war am 21. April 1920 (Wiener Zeitung v 22.4.1920, 8).



# Kein Typenvergleich bei EU-Gesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie?



DANIELA HOHENWARTER-MAYR / CHRISTOPH MARCHGRABER\*



**Abstract**

Ausländische Rechtsgebilde sind für Zwecke des österreichischen Ertragsteuerrechts nur dann als eigenständige Körperschaftsteuersubjekte anzusehen, wenn sie österreichischen Körperschaften vergleichbar sind. Um dies festzustellen, ist ein Typenvergleich vorzunehmen. Teile des Schrifttums vertreten allerdings die Ansicht, dass bei Gesellschaften iSd Artikel 2 Mutter-Tochter-Richtlinie eine solche Vergleichbarkeitsprüfung unter-

bleiben kann. Solchen Gesellschaften käme demnach wohl jedenfalls Körperschaftsteuersubjektivität zu. Da Artikel 4 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie den Mitgliedstaaten – zumindest in bestimmten Fällen – jedoch ausdrücklich die Möglichkeit einräumt, Gesellschaften iSd Artikel 2 Mutter-Tochter-Richtlinie als transparent zu behandeln, stellt sich die Frage, ob diese Ansicht tatsächlich zu überzeugen vermag.

**Schlagworte**

Typenvergleich, Hybridgesellschaft, Mutter-Tochter-Richtlinie, Beteiligungsertragsbefreiung, Kapitalertragsteuer, Unionsrechtskonforme Interpretation, Analogie

**Rechtsquellen**

§ 1 KStG, Artikel 4 Mutter-Tochter-Richtlinie, § 10 KStG, § 21 KStG, § 94 Z 2 EStG

**Inhaltsübersicht**

I.	Problemstellung .....	4
II.	Die von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfassten Gesellschaften .....	5
III.	Ausschüttung von ausländischen Hybridgesellschaften .....	6
	A. Die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie und die fehlende Umsetzung im österreichischen Recht .....	6
	B. Unionsrechtskonforme Interpretation von § 1 KStG? .....	8
	C. Unionsrechtskonforme Interpretation des § 10 KStG? .....	9
	D. Unionsrechtskonforme Analogie? .....	11
	E. Die Qual der Wahl .....	12
IV.	»Abzugsfähige« Ausschüttungen von ausländischen Hybridgesellschaften .....	13
V.	Ausschüttung an ausländische Hybridgesellschaften .....	15
	A. Die Bedeutung von Artikel 4 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie für die unterschiedliche Qualifikation von Gesellschaften iSd Artikel 2 Mutter-Tochter-Richtlinie .....	15
	B. Die Besteuerung von Ausschüttungen an ausländische Hybridgesellschaften nach österreichischem Recht .....	17
VI.	Würdigung .....	20

\* Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M. und Dr. Christoph Marchgraber sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

## I. Problemstellung

Das österreichische Ertragsteuerrecht kennt nur zwei Typen von Steuersubjekten: natürliche Personen und Körperschaften. Während natürliche Personen der Einkommensteuer unterliegen (§ 1 Abs 1 EStG), wird bei Körperschaften die Körperschaftsteuer erhoben (§ 1 Abs 1 KStG). Welche Rechtsgebilde in diesem zweigliedrigen System als Körperschaften und folglich als Subjekte der Körperschaftsteuer gelten, ergibt sich aus § 1 Abs 2 Z 1–3 sowie Abs 3 Z 1 lit a und b KStG.<sup>1</sup>

Entscheidend für die Subsumtion eines »inländischen« Rechtsgebildes<sup>2</sup> unter den Tatbestand des § 1 KStG ist dessen Rechtsform.<sup>3</sup> Im Gegensatz dazu erfolgt bei »ausländischen« Rechtsgebilden<sup>4</sup> keine juristische Anknüpfung im Sinne einer Maßgeblichkeit des (ausländischen) Zivil- und Gesellschaftsrechts. Vielmehr hängt die Steuersubjektfähigkeit von der materiellen Vergleichbarkeit mit einer inländischen Körperschaft

ab.<sup>5</sup> Die Einordnung »ausländischer« Personenverbände und Vermögensgesamtheiten in das österreichische Ertragsteuerrecht setzt damit einen Typenvergleich voraus. Ein eigenständiges Steuersubjekt iSv § 1 KStG liegt nur dann vor, wenn das »ausländische« Rechtsgebilde dem Typus einer inländischen Körperschaft vergleichbar ist.<sup>6</sup>

Historisch geht diese Vergleichbarkeitsprüfung auf das »Venezuela-Urteil« des RFH zur Einordnung ausländischer Gesellschaftsformen als Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften zurück. In diesem Urteil hat der RFH erstmals klargestellt, dass sich die steuerliche Behandlung eines »ausländischen« Rechtsgebildes danach zu richten hat, ob es eher dem Typus einer inländischen Kapitalgesellschaft (Körperschaft) oder jenem einer inländischen Personengesellschaft ähnelt.<sup>7</sup> Damit war der Weg zum Typenvergleich gewiesen, wie er auch später in § 1 Abs 3 Z 1 lit a KStG verankert wurde.<sup>8</sup> Der Typenvergleich ist dabei nach zivil- und gesellschaftsrechtlichen – bei öffentlich-rechtlichen Gebilden ausnahmsweise auch nach öffentlich-rechtlichen – Kriterien vorzunehmen, wobei alle Elemente heranzuziehen sind, die nach der österreichischen Rechtsordnung die wesentlichen Strukturmerkmale einer Körperschaft ausmachen.<sup>9</sup> Die steuerliche Behandlung im Ausland spielt für diese Zwecke nach hM hingegen keine Rolle.<sup>10</sup> Das »ausländische« Rechtsgebilde muss dem in-

1 Zum insoweit auf den Kopf gestellten Gesetzesaufbau von § 1 KStG, der die Frage nach der Steuerpflichtart – somit der Reichweite der Steuerpflicht – denkunlogisch der Feststellung der grundsätzlichen Eignung eines Rechtsgebildes als Körperschaftsteuersubjekt voranstellt, vgl *Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 11 mwN.

2 Als »inländische« Rechtsgebilde sollen für Zwecke dieses Beitrags solche Rechtsgebilde verstanden werden, die sowohl ihren statutarischen Sitz als auch den Sitz ihrer tatsächlichen Hauptverwaltung im Inland haben. Gleichzeitig soll vereinfachend der effektive Verwaltungssitz mit dem Ort der Geschäftsleitung iSv § 27 BAO gleichgesetzt werden. Zur Unterscheidung der beiden Begriffe und ihren Konsequenzen siehe *D. Aigner/G. Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht (2004) 60 ff.

3 Insofern ist hier von einer Maßgeblichkeit des (inländischen) Zivil- und Gesellschaftsrechts oder – im Hinblick auf Körperschaften öffentlichen Rechts – des öffentlichen Rechts für die Bestimmung der Steuersubjektfähigkeit von Personenverbänden und Vermögensgesamtheiten auszugehen. Vgl *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg) KStG (2011) § 1 Tz 27 und 88 ff; *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg) KSt<sup>26</sup> (2015) § 1 Tz 25; *Doralt/Ruppe/Mayr*, Steuerrecht I<sup>11</sup> (2013) Tz 903; *Stoll*, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften (1985) 38; *Gröhs*, Die Subsumtion ausländischer Gesellschaftsformen unter die Tatbestände des EStG und KStG, ÖStZ 1985, 307 (309); *Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 25 f; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 102; weiters VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; zur insoweit vergleichbaren Rechtslage in Deutschland vgl *Graffe in Dötsch/Jost/Pung/Witt* (Hrsg) Die Körperschaftsteuer<sup>68</sup> (2010) § 1 Tz 18 mit zahlreichen Judikaturhinweisen (vgl insbesondere BFH 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, 751).

4 Als »ausländische« Rechtsgebilde sollen für Zwecke dieses Beitrags solche Rechtsgebilde verstanden werden, die sowohl ihren statutarischen Sitz als auch den Sitz ihrer tatsächlichen Hauptverwaltung und den Ort der Geschäftsleitung im Ausland haben. Zu den Fällen der doppelt ansässigen Körperschaften und ihrer Einordnung in das österreichische Ertragsteuerrecht siehe *Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 54 ff.

5 Vgl zB *D. Aigner/G. Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug, 65 f; *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg) KSt<sup>26</sup> § 1 Tz 116; *Lambrecht in Gosch* (Hrsg) KStG<sup>2</sup> (2009) § 2 Rz 15 und 17; *Lang*, Steuerlicher »Durchgriff« durch Liechtensteinische Stiftungen?, ÖStZ 2011, 107 (108 ff); *Staringer in Schnitger/Fehrenbacher* (Hrsg) KStG (2012) § 2 Rz 51 ff; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 109 f mwN; weiters KStR 2013, Rz 133; EAS 273 vom 22.6.1993; EAS 478 vom 19.7.1994; EAS 493 vom 19.9.1994.

6 Vgl zB *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg) KStG § 1 Tz 253 f; *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg) KSt<sup>26</sup> § 1 Tz 117.

7 RFH 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444.

8 Die »Venezuela«-Rechtsprechung wurde sowohl vom BFH (zB BFH 17.7.1968, I 121/64, BStBl II 1968, 695; 6.11.1980, IV R 182/77, BStBl II 1981, 220; 3.2.1988, I R 134/84, BStBl II 1988, 588) als auch vom VwGH (VwGH 3.3.1987, 86/14/0128) übernommen und für den Anwendungsbereich von § 1 KStG bestätigt. Vgl weiters VwGH 27.4.2006, 2003/16/0110; 20.9.2006, 2005/14/0124; 25.2.2015, 2011/13/0003; insgesamt dazu *Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 63 ff.

9 ZB EAS 2607 vom 6.5.2005; EAS 2843 vom 4.5.2007; EAS 2869 vom 2.7.2007; KStR 2013, Rz 133.

10 Vgl *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg) KStG § 1 Tz 261; ähnlich auch *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg) KSt<sup>26</sup> § 1 Tz 120/2; vgl weiters *Steiner*, Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen – »Typenvergleich« (Teil I), ÖStZ 2007, 160 (160); siehe auch KStR 2013, Rz 133. Der VwGH hat in seinem »Hong Kong«-Erkenntnis zwar die Steuerbelastung einer Gesellschaft im Ausland bei der Frage berücksichtigt, ob eine ausländische Kapitalgesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (VwGH 19.5.2005, 2000/13/0176). Allerdings ging es dabei um die Anwendbarkeit des internationalen Schachtel-

ländischen Typus einer Körperschaft allerdings nur in seiner Struktur entsprechen. Die Vergleichbarkeit ist somit auch dann zu bejahen, wenn zwar das eine oder andere Merkmal fehlt oder nur eingeschränkt vorhanden ist, das »ausländische« Rechtsgebilde jedoch insgesamt unter Beachtung seiner wirtschaftlichen Stellung und seines rechtlichen Aufbaus einer inländischen Körperschaft gleichkommt. Der Typenvergleich folgt somit einem beweglichen System.

Gleichzeitig gilt es in diesem Zusammenhang zu beachten, dass ein Typenvergleich auch in anderen Bestimmungen des österreichischen Ertragsteuerrechts mit jeweils unterschiedlichen Zielsetzungen Eingang in das Gesetz gefunden hat.<sup>11</sup> Schon alleine deshalb kann die Typenzuordnung keinem starren Schema folgen, sondern ist auch am Normzweck der jeweiligen Regelung auszurichten. Anders gewendet ist anlässlich der Gewichtung der einzelnen Typusmerkmale auf den Sinn und Zweck der Regelung – bei § 1 KStG eben auf die Feststellung der Körperschaftsteuersubjektivität von Rechtsgebilden – Bedacht zu nehmen.<sup>12</sup>

Nach einer im Schrifttum vertretenen Ansicht sollen nun aber Gesellschaften, die die Voraussetzungen des Art 2 Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR)<sup>13</sup> erfüllen, jedenfalls als einer inländischen Körperschaft vergleichbar anzusehen sein. Eines Typenvergleichs im klassischen Sinne bedürfe es dafür – wohl mit der Konsequenz der Körperschaftsteuersubjektivität dieser Gesellschaften – nicht.<sup>14</sup> Unklar ist jedoch, woraus sich die Unerheblichkeit des Typenvergleichs bei diesen Gesellschaftsformen ergeben soll. Weder der Wortlaut noch die Historie, die Teleologie oder die systematische Einbettung des § 1 KStG lassen sich auf den ersten Blick für ein solches Verständnis ins Treffen füh-

ren. Es ist auch nicht davon auszugehen, dass ein Typenvergleich bei sämtlichen der im Anhang I Teil A der Mutter-Tochter-Richtlinie genannten Rechtsformen<sup>15</sup> die Vergleichbarkeit mit inländischen Körperschaften bestätigen würde. Im Gegenteil: Wie die Verwaltungspraxis belegt, scheidet eine solche Vergleichbarkeit in manchen Fällen – insbesondere bei Gesellschaften aus den »neuen« Mitgliedstaaten – aus und es liegt daher trotz Körperschaftsteuersubjektivität nach dem Recht ihrer Gründungsstaaten aus österreichischer Sicht eine transparent zu steuernde Personengesellschaft vor (sogenannte Hybridgesellschaften).<sup>16</sup> Mit dem Unterbleiben der aus dem Typenvergleich resultierenden Besteuerungsfolgen soll offenbar ein potenzieller Verstoß gegen die sekundärrechtlichen Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie hintangehalten werden. Ob bei Gesellschaften iSd Art 2 MTR tatsächlich auf den Typenvergleich verzichtet werden muss, um im Wege einer unionsrechtskonformen Interpretation des § 1 KStG den Anforderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie an die steuerliche Behandlung von Hybridgesellschaften gerecht zu werden, ist Gegenstand dieses Beitrags.

## II. Die von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfassten Gesellschaften

Das vorrangige Ziel der Mutter-Tochter-Richtlinie ist es, »Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen«.<sup>17</sup> Zur Vermeidung der *juristischen* Doppelbesteuerung hat der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft ausgeschüttete Gewinne gemäß Art 5 MTR vom

privilegs (§ 7 Abs 4 KStG 1988 idF BGBl 660/1989, nunmehr § 10 Abs 2 KStG). Die Übertragbarkeit dieser Rechtsprechung auf den Typenvergleich bei § 1 KStG wird überwiegend verneint (vgl. *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* [Hrsg.] KStG § 1 Tz 261; *Hohenwarter-Mayr* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* [Hrsg.] KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 67; tendenziell auch *Blasina/Modarressy* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* [Hrsg.] KStG<sup>26</sup> § 1 Tz 120/2).  
11 Im Körperschaftsteuerrecht unter anderem in § 10 Abs 2 lit a, § 7 Abs 3, § 9 Abs 2 TS 2, § 21 Abs 1 Z 3 und § 24 Abs 4 KStG; weiters in § 1 Abs 2, § 7 Abs 2, § 12 Abs 3 Z 2 und § 16 Abs 3 Z 3 UmrgrStG sowie in § 27 Abs 5 Z 7 EstG und § 1 Abs 1 und 2 StiftEG.

12 Für unterschiedliche Maßstäbe der Vergleichbarkeitsprüfung vgl. auch *Pinetz*, Qualifikationsfragen bei der liechtensteinischen Anstalt, BFGjournal 2015, 17 (19f); weiters *Hohenwarter-Mayr* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg.) KStG<sup>2</sup> § 1 Rz 67.

13 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345 (29.12.2011), 9.

14 Vgl. *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.) KStG § 1 Tz 267; *Blasina/Modarressy* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg.) KStG<sup>26</sup> § 1 Tz 121; anders hingegen KStR 2013, Rz 133 (zu § 1 KStG) und Rz 1204 (zu § 10 KStG); zum Erfordernis eines Typenvergleichs vgl. die Gesetzesmaterialien zu § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG idF 2. AbgÄG 2014: ErlRV 360 BlgNR XXV. GP, 15.

15 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345 (29.12.2011), 12–13; geändert durch Richtlinie 2013/13/EU des Rates vom 13. Mai 2013 zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Steuern anlässlich des Beitritts der Republik Kroatien, ABl L 141 (28.5.2013), 30–31.

16 EAS 3087 vom 21.9.2009 (zu einer kroatischen »kommandito društvo« [k.d.]); EAS 3018 vom 18.11.2008; EAS 2694 vom 6.2.2006 und EAS 2783 vom 23.10.2006 (jeweils zu einer slowakischen »komanditná spoločnosť« [k.s.]); EAS 3303 und 3304 vom 23.11.2012 (jeweils zu einer ungarischen »betéti társaság« [b.t.]); zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft auch EAS 3300 vom 25.9.2012; EAS 2683 vom 21.12.2005 (zu einer französischen »société civile immobilière« [SCI]); EAS 3040 vom 11.2.2009 und EAS 3217 vom 18.4.2011 (jeweils zu einer bulgarischen Personengesellschaft); vgl. auch *G. Kofler/Moshammer*, Zurechnungskonflikte bei Personengesellschaften, SWI 2013, 6 (6 ff).

17 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345 (29.12.2011), 8.

Steuerabzug an der Quelle zu befreien.<sup>18</sup> Dem Mitgliedstaat der Muttergesellschaft sowie dem Mitgliedstaat einer Betriebsstätte der Muttergesellschaft, der die Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, wird zur Vermeidung der *wirtschaftlichen* Doppelbesteuerung in Art 4 Abs 1 MTR die Verpflichtung auferlegt, die zugeflossenen Gewinne entweder von der Besteuerung auszunehmen (lit a) oder eine indirekte Anrechnung (lit b)<sup>19</sup> zu gewähren.

Um die Vorteile der Mutter-Tochter-Richtlinie geltend machen zu können, müssen sowohl die Mutter als auch die Tochtergesellschaft unter anderem die Voraussetzungen des Art 2 lit a MTR erfüllen. Demnach gilt als Gesellschaft eines Mitgliedstaats »jede Gesellschaft, (i) die eine der in Anhang I Teil A aufgeführten Formen aufweist; (ii) die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats in Bezug auf den steuerlichen Wohnsitz als in diesem Mitgliedstaat ansässig und aufgrund eines mit einem dritten Staat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens [...] nicht als außerhalb der Union ansässig betrachtet wird; (iii) die ferner ohne Wahlmöglichkeit einer der in Anhang I Teil B aufgeführten Steuern [...] unterliegt, ohne davon befreit zu sein.«<sup>20</sup>

Im Anhang der Mutter-Tochter-Richtlinie findet sich – neben europäischen Gesellschaftsformen (SE, SCE)<sup>21</sup> – für jeden Mitgliedstaat eine eigene Auflistung jener Gesellschaftsformen, die unter Artikel 2 lit a sublit (i) MTR fallen. Während für manche Mitgliedstaaten die erfassten Rechtsformen abschließend<sup>22</sup> angegeben werden,<sup>23</sup> sind für andere Mitgliedstaaten Generalklau-

seln normiert, wonach sämtliche nach dem Recht des jeweiligen Mitgliedstaats gegründete oder eingetragene Gesellschaften erfasst sind.<sup>24</sup> Zum Teil ergänzt eine solche allgemeine Öffnungsklausel auch die explizit angeführten Rechtsformen,<sup>25</sup> wobei in den meisten Fällen zusätzlich gefordert wird, dass die Gesellschaften auch der nationalen Körperschaftsteuer unterliegen.<sup>26</sup>

### III. Ausschüttungen von ausländischen Hybridgesellschaften

#### A. Die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie und die fehlende Umsetzung im österreichischen Recht

Ausgelöst durch die wiederholte Erweiterung und Ergänzung der unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallenden Rechtsformen<sup>27</sup> wurde es mit zunehmendem Maße notwendig, die Frage nach der Behandlung von Gewinnausschüttungen hybrider Gesellschaften zu klären.<sup>28</sup> Ende 2003<sup>29</sup> wurde deshalb die Mutter-Tochter-Richtlinie um eine Regelung zu Hybridgesellschaften ergänzt:<sup>30</sup> Gemäß Art 4 Abs 2 MTR ist der »Mitglied-

mänien); lit x) (Slowenien); lit y) (Slowakei); lit z) (Finnland); lit aa) (Schweden).

24 Anhang I Teil A, ABl L 345 (29.12.2011), 12 f: lit h) (Irland); lit o) (Litauen); lit ab) (Vereinigtes Königreich); im Falle Portugals kommt es nicht auf die Gründung oder Eintragung an, sondern es gelten vielmehr sämtliche »Gesellschaften portugiesischen Rechts in Form von Handelsgesellschaften oder zivilrechtlichen Handelsgesellschaften sowie Genossenschaften und öffentliche Unternehmen« als unter Artikel 2 lit a sublit (i) Mutter-Tochter-Richtlinie fallend (Anhang I Teil A lit v), ABl L 345 [29.12.2011], 12 [Portugal].

25 Anhang I Teil A, ABl L 345 (29.12.2011), 12–13: lit b) (Belgien); lit f) (Deutschland); lit i) (Griechenland); lit j) (Spanien); lit k) (Frankreich); lit p) (Luxemburg); lit s) (Niederlande); lit t) (Österreich); Anhang I Teil A lit ka), ABl L 141 (28.5.2013), 31 (Kroatien).

26 Im Falle Dänemarks kommt es sogar allein darauf an, ob es sich um nach dem dänischen Körperschaftsteuergesetz steuerpflichtige Gesellschaften handelt, die bereits dann unter Artikel 2 lit a sublit (i) Mutter-Tochter-Richtlinie fallen, »soweit ihr steuerbarer Gewinn nach den allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen für die »aktieselskaber« ermittelt und besteuert wird«. Siehe Anhang I Teil A lit e), ABl L 345 (29.12.2011), 12 (Dänemark).

27 Vgl mwN G. Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie, Einleitung Rz 56–60.

28 Vgl dazu auch Punkt 15 der Begründungserwägungen zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(2003) 462 endg, 5.

29 Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 7 (13.1.2004), 41–44; basierend auf dem Vorschlag der Kommission KOM(2003) 462 endgültig vom 29.7.2003.

30 Mit der Änderungsrichtlinie 2003/123/EG wurde in Art 4 zunächst ein eigener Abs 1a eingefügt. Seit der Neufassung der

18 Artikel 6 MTR untersagt darüber hinaus auch dem Mitgliedstaat der Muttergesellschaft einen »Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vor[zu]nehmen, die diese Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft bezieht«. Vgl dazu G. Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011) Artikel 6 Rz 1 ff; Meerpohl, Die Mutter-/Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten (1998) 66 f; Terra/Wattel, European Tax Law<sup>6</sup> (2012) 641; Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 283.

19 Demnach »lassen der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Staat der Betriebsstätte im Falle einer Besteuerung zu, dass die Muttergesellschaft und die Betriebsstätte auf die geschuldete Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft und jegliche Einzelgesellschaft für diesen Gewinn entrichten, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld anrechnen können, vorausgesetzt, dass die Gesellschaft und die ihr nachgeordnete Gesellschaft im Sinne von Artikel 2 auf jeder Stufe die Bedingungen gemäß Artikel 3 erfüllen«. Siehe Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345 (29.12.2011), 10.

20 Siehe Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345 (29.12.2011), 9.

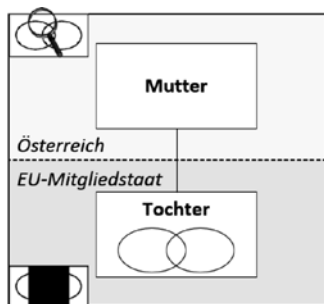
21 Anhang I Teil A lit a), ABl L 345 (29.12.2011), 12.

22 EuGH-Urteil in *Gaz de France*, C-247/08, EU:C:2009:600, Rn 32.

23 Anhang I Teil A, ABl L 345 (29.12.2011), 12 f: lit c) (Bulgarien); lit d) (Tschechien); lit g) (Estland); lit m) (Zypern); lit n) (Lettland); lit q) (Ungarn); lit r) (Malta); lit u) (Polen); lit w) (Ru-



staat der Muttergesellschaft nicht daran [gehindert], eine Tochtergesellschaft aufgrund seiner Bewertung der rechtlichen Merkmale dieser Tochtergesellschaft, die sich aus dem Recht, nach dem sie gegründet wurde, ergeben, als steuerlich transparent zu betrachten und daher die Muttergesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung in Höhe des auf die Muttergesellschaft entfallenden Anteils am Gewinn der Tochtergesellschaft zu besteuern. In diesem Fall besteuert der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht. Bestimmt der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft deren Anteil an den ihr zuzurechnenden Gewinnen ihrer Tochtergesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung, so gewährt er entweder eine Steuerbefreiung dieser Gewinne oder gestattet, dass die Muttergesellschaft auf die geschuldete Steuer den Teilbetrag der Körperschaftsteuer, der sich auf den Gewinnanteil der Muttergesellschaft bezieht und den ihre Tochtergesellschaft und jede Enkelgesellschaft für diese Gewinne entrichten, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld anrechnen kann, vorausgesetzt [...] die Gesellschaft und die ihr nachgeordnete Gesellschaft im Sinne von Artikel 2 [erfüllen] auf jeder Stufe die Bedingungen gemäß Artikel 3«.



Grafik 1

Weder verlangt noch verbietet es die Mutter-Tochter-Richtlinie demnach, unter Art 2 lit a sublit (i) MTR fallende Tochtergesellschaften als eigenständige Steuersubjekte zu behandeln.<sup>31</sup> Sofern die ausschüttende Gesellschaft als steuerlich transparent behandelt wird, hat der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft zwar für eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu sorgen. Dies ist aber kein Grund, ein »ausländisches« Rechtsgebilde allein deshalb als Körperschaft iSv § 1 KStG anzusehen, weil es sich um eine Gesellschaft iSd Art 2 lit a MTR handelt.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob das österreichische Ertragsteuerrecht den Vorgaben des Art 4 Abs 2

Mutter-Tochter-Richtlinie im Jahr 2011 findet sich die Bestimmung inhaltlich unverändert in Art 4 Abs 2 MTR wieder (Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345 [29.12.2011], 10).

<sup>31</sup> Vgl. auch D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel, Grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen und hybride Gesellschaften in § 10 Abs 2 KStG und § 94 Z 2 EStG, in KWT (Hrsg) Personengesellschaften, GS Karl Bruckner (2013) 355 (362 und 373).

MTR ausreichend Rechnung trägt. Ist das »ausländische« Rechtsgebilde aufgrund des Typenvergleichs nämlich keine Körperschaft iSv § 1 KStG, sollen die einer österreichischen Körperschaft zuzurechnenden Gewinnanteile nach Ansicht des BMF nicht von der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG erfasst sein.<sup>32</sup> Denn sowohl nach § 10 Abs 1 Z 5 als auch nach § 10 Abs 2 Z 2 KStG haben »ausländische« Rechtsgebilde nicht nur die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 lit a MTR zu erfüllen, sondern müssen auch als Körperschaft qualifizieren. Einer in Österreich steuerpflichtigen Person zuzurechnende Anteile an Gewinnen »ausländischer« Gesellschaften, die aufgrund des Typenvergleichs nicht als Körperschaften iSv § 1 KStG anzusehen sind, sollen deshalb vom Anwendungsbereich des § 10 KStG ausgeschlossen sein.<sup>33</sup> Ein solches Verständnis führt jedoch zum Ergebnis, dass das österreichische Ertragsteuerrecht hinter den Vorgaben des Art 4 Abs 2 MTR zurückbleibt,<sup>34</sup> sofern eine richtlinienkonforme Entlastung nicht durch ein DBA oder auf Basis der VO zu § 48 BAO<sup>35</sup> gewährleistet wird.<sup>36</sup> Mangels Befreiung bestünde etwa bei tiefer gegliederten Konzernstrukturen keine Möglichkeit – weder innerstaatlich<sup>37</sup> noch durch ein

<sup>32</sup> KStR 2013, Rz 1204.

<sup>33</sup> KStR 2013, Rz 1204; kritisch dazu Hofbauer-Steffel, Das Erfordernis eines Rechtsformvergleichs für EU-Körperschaften im Rahmen des internationalen Schachtelprivilegs, taxlex 2008, 382 (383).

<sup>34</sup> Für Beispiele vgl. D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel in KWT (Hrsg) GS Karl Bruckner, 367; Bendlinger, Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU, SWI 2004, 277 (279 f); Englisch/Schütze, Implementation of the EC Parent-Subsidiary Directive in Germany – Recent Developments and Unresolved Issues, European Taxation 2005, 488 (496 f); Heinrich, Die Vermeidung einer steuerlichen Mehrfachbelastung von Gewinnen intransparenter Personengesellschaften nach der Mutter-Tochter-Richtlinie, in Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen (Hrsg) Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS Herbert Kofler (2009) 83 (94 ff); Hofbauer-Steffel, taxlex 2008, 385 f.

<sup>35</sup> BGBl II 474/2002.

<sup>36</sup> Vgl. D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel in KWT (Hrsg) GS Karl Bruckner, 367 (FN 53); Englisch/Schütze, European Taxation 2005, 496; Tissot, Änderungen der Mutter-Tochter-RL – Welcher Anpassungsbedarf ergibt sich daraus für den österreichischen Steuergesetzgeber, GeS 2004, 244 (247 ff); weiters Russo, Partnerships and Other Hybrid Entities and the EC Corporate Direct Tax Directives, European Taxation 2006, 478 (480); allgemein zur Richtlinienkonformität einer Umsetzung der Entlastungsverpflichtungen durch ein Doppelbesteuerungsabkommen oder eine Verordnung vgl. Heinrich in Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen (Hrsg) FS Herbert Kofler, 61.

<sup>37</sup> Die in Abs 1 Abs 2 der VO zu § 48 BAO vorgesehene Anrechnungsmethode ist weitgehend an Art 23 B OECD-MA angelehnt. Zwar wird im OECD-Kommentar hinsichtlich hybrider Personengesellschaften auch die Anrechnung der von der Personengesellschaft gezahlten Steuer bei der Besteuerung ihrer Gesellschafter vertreten (Kommentar zu Art 23 A und B OECD-MA 2000–2014 Rz 69.2). Abgesehen davon ist die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung von Dividenden und Gewinnausschüttungen aber nicht Gegenstand von Art 23 A und B OECD-MA (Kommentar zu Art 23 A und B OECD-MA 1963–2014 Rz 1 f und 50 ff). Eine Verpflichtung zur mehrstufigen indi-

DBA<sup>38</sup> – einer sekundärrechtlich geforderten mehrstufigen indirekten Steueranrechnung.<sup>39</sup> Im Lichte dessen gilt es daher zu klären, inwieweit eine unionsrechtskonforme Anwendung der Bestimmungen des österreichischen Rechts möglich ist.

## B. Unionsrechtskonforme Interpretation von § 1 KStG?

Nach Ansicht des BMF scheitert die Anwendung des § 10 Abs 2 Z 2 KStG bei Ausschüttungen ausländischer Hybridgesellschaften daran, dass die ausschüttende Gesellschaft aufgrund des Typenvergleichs nicht als Körperschaft iSv § 1 KStG qualifiziert.<sup>40</sup> Der Gesetzeswortlaut von § 1 Abs 3 Z 1 lit a KStG lässt jedoch offen, welche Kriterien heranzuziehen sind, um die Vergleichbarkeit eines »ausländischen« Rechtsgebildes mit einer inländischen Körperschaft festzustellen. Die steuerrechtliche Behandlung im Ausland wird in diesem Zusammenhang zwar traditionell als unerheblich angesehen;<sup>41</sup> eine unionsrechtskonforme Interpretation ist angesichts des offenen Wortlauts jedoch nicht ausgeschlossen. Für ein den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie entsprechendes Ergebnis müsste das Vergleichbarkeitskriterium in § 1 Abs 3 Z 1 lit a KStG unionsrechtskonform in dem Sinne verstanden werden, dass beim Typenvergleich *auch* die Steuersubjekteigenschaft im Ausland eine Rolle spielt. Dies könnte in einer Gesamtabwägung der beim Typenvergleich heranzuziehenden Kriterien den Ausschlag dafür geben, bei den im Anhang I Teil A der Mutter-Tochter-Richtlinie doch die Vergleichbarkeit mit inländischen Körperschaften zu bejahen.

rekten Anrechnung kann daher nicht aus Art 23 A und B OECD-MA abgeleitet werden und lässt sich dementsprechend wohl auch § 1 Abs 2 der VO zu § 48 BAO nicht entnehmen. Darüber hinaus setzt die VO für die Entlastung von der internationalen Doppelbesteuerung nach § 1 Abs 1 und 2 voraus, dass mit dem betreffenden Staat kein DBA in Geltung steht (vgl. *Jirousek*, Verordnung zur Durchführung von § 48 BAO, ÖStZ 2003, 29 [29 ff]). Wollte man deshalb die wirtschaftliche Doppelbesteuerung außerhalb der VO mittels Begünstigungsbescheid nach § 48 BAO beseitigen (der Wortlaut von § 48 BAO ließe dies zwar zu, nach der Rechtsprechung des VwGH soll eine relevante Doppelbesteuerung allerdings die Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum voraussetzen [VwGH 29.1.1997, 59/15/0043; 28.9.2004, 2000/14/0172]), würde dies die richtlinienwidrige Umsetzung von Art 4 MTR im österreichischen Recht nicht beseitigen. Schließlich läge eine solche Entlastung stets im Ermessen des BMF (vgl. *Ritz*, BAO 2014<sup>5</sup> [2014] § 48 Tz 7 mwN).

38. Zumindest nicht im Regelfall, weil Art 23 B OECD-MA keine mehrstufige Anrechnung gebietet. Vgl. FN 37; weiters *Ismar* in *Vogel/Lehner* (Hrsg) DBA<sup>6</sup> (2015) Art 23 Rz 134.

39. Vgl. *D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel* in *KWT* (Hrsg) GS Karl Bruckner, 367; *Bendlinger*, SWI 2004, 279 f; *Englisch/Schütze*, ET 2005, 496 f.

40. KStR 2013, Rz 1204.

41. Siehe Punkt I.

Sollte diese Form der unionsrechtskonformen Interpretation des Typenvergleichs allerdings nicht ausreichen, um allen Gesellschaften iSd Art 2 MTR zur Körperschaftsteuersubjektivität zu verhelfen, müsste die Steuersubjekteigenschaft nach ausländischem Recht als vorrangiges und letztlich auch als entscheidendes Kriterium gewertet werden. Das traditionelle Verständnis des Typenvergleichs wäre damit aber zur Gänze ausgehebelt, käme es doch danach einzig und allein auf die steuerrechtliche Einordnung nach ausländischem Recht an. Wenngleich der Gesetzeswortlaut einen solch gravierenden Systemwechsel zuließe, widerspräche ein derartiges Verständnis klar der Historie und wohl auch der gesetzgeberischen Intention. Steht man dieser überschießenden Reduktion des Typenvergleichs auf ein einziges Merkmal daher ablehnend gegenüber, könnte den unionsrechtlichen Vorgaben nur mittels analoger Anwendung von § 1 Abs 3 Z 1 lit a KStG auf jene Gesellschaften iSd Art 2 der MTR Rechnung getragen werden, die nicht ohnehin bereits aufgrund des »klassischen« Typenvergleichs unter diese Bestimmung zu subsumieren sind. Beiden Varianten fehlt es im Ergebnis aber an Überzeugungskraft: Wenn Gesellschaften iSd Art 2 MTR *immer* als Körperschaftsteuersubjekte anzusehen wären, müsste man sie auch dann als eigenständige Steuersubjekte behandeln, wenn die Mutter-Tochter-Richtlinie gar nicht anwendbar ist; zB wenn die Anteilseigner einer solchen Gesellschaft ausschließlich natürliche Personen sind und keine Beteiligungen an anderen Gesellschaften iSd Art 2 MTR gehalten werden. Ebensowenig überzeugt es, Gesellschaften iSd Art 2 MTR nur in jenen Fällen als Körperschaftsteuersubjekte anzusehen sein, in denen die Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar ist. Zum einen ist dem österreichischen Ertragsteuerrecht eine situationsbedingt wechselnde Steuersubjektivität fremd. Zum anderen wäre bei Einkünften einer ausländischen Hybridgesellschaft – zB wenn sie Zinsen von einer inländischen Bank erhält – überhaupt fraglich, ob die Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar ist oder nicht. Artikel 4 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie wäre in einem solchen Fall zwar grundsätzlich anwendbar; aber nur dann, wenn der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft die ausländische Tochtergesellschaft als transparent ansieht. Die Transparenz oder Intransparenz der ausländischen Gesellschaft in Österreich hinge aber wiederum davon ab, ob die Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar ist. Da ein solch wechselseitiger Verweis nicht aufgelöst werden kann, vermag diese Lösungsvariante auch insofern nicht zu überzeugen.

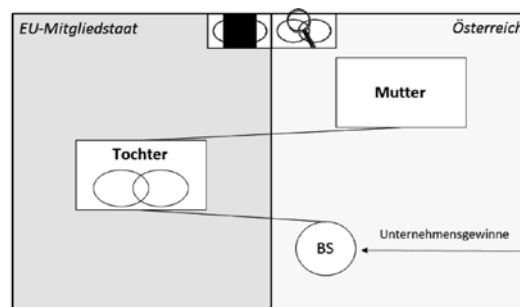
### C. Unionsrechtskonforme Interpretation des § 10 KStG?

Die unionsrechtskonforme Interpretation des § 1 KStG beruht im Wesentlichen auf der Überlegung, dass sich die Körperschaftsbegriffe in § 10 und in § 1 KStG decken.<sup>42</sup> In der Tat spricht dafür nicht nur die Gesetzesystematik. Vielmehr deuten auch die Materialien zu § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG idF 2. AbgÄG 2014 in diese Richtung.<sup>43</sup> Nachdem die Bestimmungen des § 10 Abs 2 Z 2 und des § 10 Abs 4 und 7 KStG – im Gegensatz zu anderen ertragsteuerrechtlichen Vorschriften<sup>44</sup> – allerdings keinen ausdrücklichen Verweis auf § 1 KStG enthalten, lässt der Gesetzeswortlaut auch ein anderes, von § 1 KStG abweichendes Begriffsverständnis zu. Vom Körperschaftsbegriff in § 10 KStG könnten somit all jene Gesellschaften als erfasst angesehen werden, die die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 lit a MTR erfüllen. Der Begriff der »anderen ausländischen Körperschaft« wäre demnach als Sammelbegriff für sämtliche körperschaftsteuerfähigen Rechtsgelände zu verstehen,<sup>45</sup> der durch den nachfolgenden Zusatz »die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie 2011/96/EU in der jeweils geltenden Fassung erfüllen« näher determiniert wird. Ein solches Verständnis stünde darüber hinaus mit dem gesetzgeberischen Ziel im Einklang, das österreichische Ertragsteuerrecht insbesondere mittels § 10 Abs 2 Z 2 KStG an die sekundärrechtlichen Vorgaben anzupassen.<sup>46</sup>

Zweifel an der Anwendbarkeit des § 10 KStG bei hybriden Tochtergesellschaften iSd Art 2 MTR ergeben sich allerdings auch aus dessen tatbestandlicher Beschränkung auf »Gewinnanteile«. Ob damit lediglich ausge-

schüttete Gewinne einer intransparenten Gesellschaft erfasst werden oder auch zugerechnete Gewinne einer transparenten Gesellschaft, ist unklar. Eine unionsrechtskonforme Interpretation ist aber auch in diesem Fall möglich. Immerhin wird der Begriff »Gewinnanteile« in § 10 KStG nicht definiert. Im Kern wird damit zwar wohl auf den Anteil der von einer Körperschaft ausgeschütteten Gewinne Bezug genommen, den eine vom persönlichen Anwendungsbereich des § 10 KStG erfasste Körperschaft in Abhängigkeit von der Höhe der Beteiligung an der ausschüttenden Körperschaft erhält.<sup>47</sup> Der Wortlaut ist jedoch weit genug, um auch den Anteilseignern zuzurechnende Anteile an Gewinnen einer transparenten Gesellschaft iSd Art 2 MTR als davon erfasst anzusehen, zumal dieser Begriff auch in § 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3 und § 23 Z 2 EStG iZm Einkünften aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft verwendet wird. Eine dem österreichischen Besteuerungskonzept von Personengesellschaften widersprechende Befreiung von Gewinnanteilen aus Beteiligungen an inländischen Personengesellschaften iSv § 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3 und § 23 Z 2 EStG würde dadurch aber nicht provoziert. Denn inländische Personengesellschaften entsprechen weder den in § 10 Abs 1 Z 1–3 KStG genannten Rechtssubjekten, noch ist bei inländischen Personengesellschaften ein von § 10 Abs 1 Z 4 KStG erfasstes Partizipationskapital iSd § 8 Abs 3 Z 1 KStG möglich. Darüber hinaus kommen sie auch nicht als »ausländische Körperschaften« iSv § 10 Abs 1 Z 5–7 iVm Abs 2 KStG in Frage.

Ein undifferenziertes Verständnis des Gewinnanteilsbegriffs hat allerdings zur Konsequenz, über die Anwendung von § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG auch die Besteuerung von Einkünften aus »inländischen Quellen«<sup>48</sup> zu unterdrücken; etwa dann, wenn die Gewinne der hybriden Tochtergesellschaft (auch) aus inländischen Betriebsstätteneinkünften bestehen:



Grafik 2

42 Vgl dazu Heinrich in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg) FS Herbert Kofler, 92.

43 ErlRV 360 BlgNR XXV. GP, 15. Darin wird die Notwendigkeit eines Typenvergleichs für alle innerhalb der EU oder des EWR ansässigen Körperschaften – einschließlich der schon bisher erfassten »Körperschaften« im Sinne des Art 2 MTR – gefordert. Gleichzeitig sollte mit der Neuregelung eine Anpassung an die bisherige Verwaltungspraxis erfolgen, wonach die Beteiligungsertragsbefreiung im Lichte der Grundfreiheiten sinngemäß auch anderen als in der Mutter-Tochter-Richtlinie genannten, im EU- oder EWR-Raum ansässigen beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gewährt wurde. Es ließe sich daher argumentieren, dass hinsichtlich der Gesellschaften iSd Art 2 MTR keinerlei materielle Änderung bewirkt werden sollte; auch nicht im Hinblick auf die Notwendigkeit eines Typenvergleichs.

44 Siehe zB § 6 Z 14 lit b EStG und § 93 Abs 1a EStG.

45 Damit besteht auch eine Parallele zu § 1 KStG, der – in einem ersten Schritt – ebenso von einem weiten Körperschaftsverständnis ausgeht.

46 Zu § 10 Abs 2 KStG vgl ErlRV 1701 BlgNR XVIII. GP, 6f (explizit auf Anforderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie verweisend); auch mit der Einführung von § 10 Abs 1 Z 5 KStG sollte eine europarechtskonforme Rechtslage geschaffen werden vgl ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP, 6, 11 und 69.

47 Vgl *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG<sup>2</sup> § 10 Rz 25, die den Ausdruck »Geschäftsanteilverzinsungen« verwenden.

48 Als Einkünfte aus »inländischen Quellen« sollen für Zwecke dieses Beitrags jene Einkünfte verstanden werden, die bei einer angenommenen Intransparenz der ausländischen Hybridgesellschaften gemäß § 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 Abs 1 KStG der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen würden.

Die Mutter-Tochter-Richtlinie gibt ein derartiges Ergebnis nicht vor. Dies zeigt ein Vergleich mit der Situation, in der auch Österreich die ausländische Tochtergesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt ansieht. So steht die Besteuerung der Betriebsstätteneinkünfte gemäß § 21 Abs 1 Z 1 KStG iVm § 98 Abs 1 Z 3 TS 1 EStG zweifelsohne mit der Mutter-Tochter-Richtlinie in Einklang. Das Sekundärrecht würde sogar eine juristische Doppelbesteuerung hinnehmen, die bei gleichzeitiger Besteuerung dieser Einkünfte im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft – etwa mangels eines DBA – entstehen kann. Die Einordnung der ausländischen Tochtergesellschaft als transparentes Rechtsgebilde ändert aber bei steuerlicher Erfassbarkeit auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft nichts an der Höhe der steuerlichen Belastung der inländischen Betriebsstätteneinkünfte.<sup>49</sup> Insofern wäre es auch wenig überzeugend, die Besteuerung der Betriebsstätteneinkünfte bei der Muttergesellschaft als richtlinienwidrig anzusehen, obwohl die daraus resultierende steuerliche Belastung nicht von jener abweicht, die bei einer jedenfalls zulässigen Besteuerung der Betriebsstätteneinkünfte auf Ebene der Tochtergesellschaft entstehen würde. Ein gegenteiliges Verständnis würde zudem Situationen einer doppelten Nichtbesteuerung Vorschub leisten; etwa dann, wenn der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft die Betriebsstätteneinkünfte aufgrund eines DBA oder unilateral befreit.<sup>50</sup> Mit der von der Mutter-Tochter-Richtlinie insgesamt angestrebten Schaffung wettbewerbsneutraler steuerlicher Regelungen für Zusammenschlüsse von Unternehmen<sup>51</sup> lässt sich dieses Ergebnis nicht vereinbaren. Auch die im Jahr 2014 vorgenommenen Änderungen machen deutlich, dass es nicht das Ziel der Richtlinie ist, die doppelte Nichtbesteuerung von Unternehmensgewinnen zu ermöglichen.<sup>52</sup>

49 Die Steuerbelastung würde sich lediglich dann verändern, wenn das DBA zwischen Österreich und dem Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft für Betriebsstätteneinkünfte die Anrechnungsmethode vorsieht und der andere Vertragsstaat – mangels Steuersubjektidentität – keine Anrechnung der im Inland bei der Muttergesellschaft erhobenen Steuer vornimmt. Dies entspricht aber wiederum dem Ergebnis, das ohne DBA bei angenommener Intransparenz der Tochtergesellschaft entsteht. Ob eine Doppelbesteuerung mit der Mutter-Tochter-Richtlinie vereinbar ist, kann aber nicht von der Existenz eines DBA abhängen. Daher sollte auch dieser Belastungsunterschied sekundärrechtlich unproblematisch sein.

50 Vgl. Heinrich in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg.) FS Herbert Kofler, 97.

51 3. Begründungserwägung der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame System der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345 (29.12.2011), 8.

52 Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 219 (25.7.2014), 40: »Die Vorteile aus der

Geht man aber zunächst davon aus, dass sämtliche Gesellschaften iSd Art 2 MTR als Körperschaften iSv § 10 Abs 2 Z 2 KStG qualifizieren und bei den Anteilseignern zuzurechnende Anteile an Gewinnen solcher Gesellschaften unabhängig von ihrer territorialen Zusammensetzung als Gewinnanteile iSv § 10 KStG anzusehen sind, stellt sich die Frage, ob § 10 KStG in einem solchen Fall überhaupt eine Besteuerung zuließe. Unterliegen die inländischen Betriebsstätteneinkünfte im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft der Befreiungsmethode, käme eine Anwendung von § 10 Abs 4 oder Abs 7 KStG in Betracht. Es ließe sich nämlich argumentieren, dass die im Inland erwirtschafteten Unternehmensgewinne aufgrund der Befreiung im Ansässigkeitsstaat der hybriden Tochtergesellschaft keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Besteuerung unterliegen<sup>53</sup> oder im Ausmaß der Befreiung als gemäß § 10 Abs 7 KStG »*bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig*« anzusehen sind.<sup>54</sup>

*Richtlinie 2011/96/EU sollten nicht zu doppelter Nichtbesteuerung führen, durch die Gruppen von Mutter- und Tochtergesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten gegenüber Gruppen von Gesellschaften in demselben Mitgliedstaat unbeabsichtigt steuerlich begünstigt werden*«. Eine solche »Keinmalbesteuerung« kann nun aber nicht nur durch die seit 2014 in Art 4 Abs 1 lit a MTR adressierten Inkongruenzen zwischen den Mitgliedstaaten bei der steuerlichen Qualifikation von Finanzierungsinstrumenten als Eigen- und Fremdkapital entstehen, sondern eben auch durch das Ineinandergreifen der Bestimmungen des Art 4 Abs 2 MTR mit DBA oder innerstaatlichen Befreiungstatbeständen.

53 Gemäß § 3 der VO zu internationalen Schachtelbeteiligungen (BGBl II 295/2004) wäre dies wohl vertretbar. Die Anwendung des § 10 Abs 4 KStG setzt jedoch zusätzlich einen passiven Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Hybridgesellschaft voraus und würde somit nur einen Teil der Fälle erfassen.

54 Immerhin werden die inländischen Betriebsstättengewinne zur Umsetzung der Befreiungsmethode bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte der ausländischen Tochtergesellschaft aus deren Bemessungsgrundlage ausgeschieden und sind daher insoweit »abzugsfähig«. Für eine solche Interpretation des § 10 Abs 7 KStG spricht aus teleologischer Sicht auch, dass diese Bestimmung gerade zur Eindämmung von Situationen doppelter Nichtbesteuerung eingeführt wurde. Der Gesetzgeber hatte bei der Schaffung von § 10 Abs 7 KStG zwar andere Fallkonstellationen vor Augen, jedoch lässt es der Wortlaut dieser Bestimmung zu, auch im Ausland DBA-befreite Unternehmensgewinne als abzugsfähig und daher von der Beteiligungsertragsbefreiung ausgenommen anzusehen. Da allerdings die indirekte Anrechnung gemäß § 10 Abs 6 KStG dem Wortlaut nach auf die Fälle des § 10 Abs 4 und 5 KStG beschränkt ist, liefe ein solches Verständnis wiederum Gefahr, zu einer mit dem Telos der Mutter-Tochter-Richtlinie unvereinbaren wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu führen, soweit der Betriebsstätte Gewinnausschüttungen von Gesellschaften iSd Art 2 MTR zuzurechnen sind, an denen die Hybridgesellschaft beteiligt ist (zu anderen Fällen der Notwendigkeit einer indirekten Anrechnung vgl. *Marchgraber*, Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission, *European Taxation* 2014, 133 [136 ff]). Eine solche Doppelbesteuerung könnte erforderlichenfalls durch eine analoge



Die Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung auf Einkünfte aus »inländischen Quellen« geht aber auch dann zu weit, wenn im DBA mit dem Mitgliedstaat der hybriden Tochtergesellschaft für Betriebsstätten-einkünfte die Anrechnungsmethode vorgesehen ist.<sup>55</sup> Nur würde sich die Ausnahme von der Befreiung nach § 10 Abs 2 KStG in diesen Fällen nicht mehr über § 10 Abs 4 oder Abs 7 KStG herleiten lassen; zumindest nicht allein aufgrund des Bestehens eines DBA. Eine Besteuerung wäre nur dann möglich, wenn man den Begriff der »Gewinnanteile« in § 10 KStG im Falle von zugerechneten Einkünften einer transparenten Gesellschaft von vornherein auf Einkünfte beschränken würde, die nicht aus »inländischen Quellen« stammen. Danach käme dem Gewinnanteilsbegriff zwar für sämtliche Bestimmungen des § 10 KStG ein einheitliches Verständnis zu,<sup>56</sup> es würde jedoch zwischen ausgeschütteten und zugerechneten Gewinnen unterschieden. Während bei ersteren die konkrete Zusammensetzung völlig irrelevant wäre, würde bei letzteren danach differenziert, ob die zugrundeliegenden Einkünfte bei angenommener Intransparenz der ausländischen Hybridgesellschaften gemäß § 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 Abs 1 KStG der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterlägen. Ein solch gespaltenes Verständnis irritiert. Letztlich ist es aber allein der nach der Einführung von § 10 Abs 2 Z 2 lit b KStG mit dem ÄnderungsG 1994<sup>57</sup> im Gefolge der 2003-Erweiterung der Mutter-Tochter-Richtlinie geänderte unionsrechtliche Hintergrund,<sup>58</sup> der eine weite

Interpretation des Gewinnanteilsbegriffs überhaupt erst notwendig macht, um auch zugerechnete Gewinne transparenter Rechtsträger erfassen zu können. Wenn das Unionsrecht als Auslöser für eine weitergehende Interpretation aber keinen Verzicht auf die Besteuerung »inländischer Quellen« gebietet, scheint auch eine differenzierte Betrachtung denkbar.<sup>59</sup>

#### D. Unionsrechtskonforme Analogie?

»Auslegung« im unionsrechtlichen Sinn umfasst nicht nur die Gesetzesauslegung i.e.S., sondern – innerhalb der nach nationalem Recht gebräuchlichen Methoden zulässiger Rechtsfortbildung – auch die Rechtsauslegung *praeter* und *extra legem* über den äußerst möglichen Wortsinn hinaus.<sup>60</sup> Als Unterfall der unionsrechtskonformen Auslegung hat die richtlinienkonforme Auslegung nämlich »soweit wie möglich«, unter »voller Ausschöpfung des [nationalen] Beurteilungsspielraums«<sup>61</sup> zu erfolgen und findet ihre Grenze lediglich in der Rechtsauslegung *contra legem*.<sup>62</sup> Ein unionsrechtskonformer Zustand könnte somit – die planwidrige Unvollständigkeit des nationalen Rechts vorausgesetzt<sup>63</sup> – auch durch Analogie erreicht werden. Um zugerechnete Gewinne von ausländischen Hybridgesellschaften ent-

Anwendung des § 10 Abs 6 KStG oder mittels einer am Telos orientierten Beschränkung des § 10 Abs 7 KStG auf Gewinnanteile, die sonst tatsächlich einer doppelten Nichtbesteuerung unterlägen, beseitigt werden. § 10 Abs 7 KStG wäre demnach auf jene Konstellationen zu begrenzen, in denen die Befreiung im Ansässigkeitsstaat der Hybridgesellschaft die doppelte Nichtbesteuerung der inländischen Betriebsstättengewinne nach sich ziehen würde.

55 Siehe zB die DBA mit Finnland (BGBl III 42/2001 idF BGBl III 159/2011), Großbritannien (BGBl 390/1970 idF BGBl 585/1978, BGBl 835/1994 und BGBl III 135/2010) und Italien (BGBl 125/1985 idF BGBl 129/1990).

56 Eine Differenzierung zwischen Gewinnanteilen iSd § 10 Abs 1 Z 1 bis 4 und Z 5 bis 7 KStG fände nicht statt. Der Begriff würde einheitlich sämtliche ausgeschütteten Gewinne und von transparenten Gesellschaften zugerechnete Gewinne aus ausländischen Quellen umfassen. Für letztere ergäbe sich jedoch wie im Falle eines undifferenzierten Verständnisses zugerechneter Gewinnanteile (siehe oben) infolge der sonstigen tatbestandlichen Voraussetzungen des § 10 Abs 1 Z 1 bis 4 kein Anwendungsbereich.

57 BGBl 681/1994

58 Im Geltungsbereich der Stammfassung der MTR, die zugleich der Regelung des § 10 Abs 2 Z 2 lit b KStG idF AbgÄG 1994 zugrundeliegt, hat sich das Problem der unterschiedlichen Qualifikation nicht gestellt, weil in der damaligen Fassung des Anhangs zu Art 2 lit a nur Rechtsformen angeführt waren, die durchwegs als intransparent und damit als eigenständige Körperschaftsteuersubjekte iSd § 1 KStG angesehen wurden. Vgl D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel in KWT (Hrsg) GS Karl Bruckner, 359 f.

59 Im Ergebnis würde auch eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie nur insoweit eine Entlastung ermöglichen, als dies die Richtlinie gebietet, aber nicht darüber hinaus.

60 Vor diesem Hintergrund wird auch von der unionsrechts- oder richtlinienkonformen Rechtsfindung gesprochen. Vgl dazu für viele P. Bydlinski, Richtlinienkonforme »gesetzesübersteigende« Rechtsfindung und ihre Grenzen – eine methodische Vergewisserung anlässlich 20 Jahre EU-Mitgliedschaft, JBl 2015, 2 (4f mwN).

61 Vgl zB EuGH-Urteil in *Murphy*, C-175/86, EU:C:1988:62, Rn 11; EuGH-Urteil in *Colorell Pension Trustees*, C-200/91, EU:C:1994:348, Rn 29; EuGH-Urteil in *van Munster*, C-154/91, EU:C:1994:359, Rn 34 mwN; EuGH-Urteil in *Deutsche Post*, C-270/97 und C-271/97, EU:C:2001:67, Rn 62 mwN.

62 Zur *contra-legem*-Schranke der unionsrechtskonformen Interpretation vgl EuGH-Urteil in *Pupino*, C-105/03, EU:C:2005:368, Rz 47; vgl auch *Klamert*, Die richtlinienkonforme Auslegung nationalen Rechts (2001) 66f; weiters *Ehrke-Rabel*, Steuerrechtsauslegung im Spannungsfeld zwischen unionsrechtlichen Vorgaben und nationalen Normen, in *Schön/Röder* (Hrsg) *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II* (2014) 39 (45ff mwN); für eine Durchsetzung des Richtlinienrechts auch *contra legem* vgl *Riesenhuber/Domröse*, Richtlinienkonforme Rechtsfindung und nationale Methodenlehre, RIW 2005, 47 (50ff).

63 Eine planwidrige Lücke ließe sich insoweit argumentieren, als man vor dem Hintergrund der Gesetzessystematik die richtlinienkonforme Auslegung der Begriffe Körperschaft und Gewinnanteile in § 10 KStG ablehnt (siehe Punkt III.C), gleichzeitig aber im Sinn und Zweck der Bestimmung des § 10 Abs 2 KStG verbunden mit der Historie den objektivierten Willen des Gesetzgebers zur Normierung einer unionsrechtskonformen Regelung erkennt. Schließlich bleibt die in dieser Hinsicht ab ihrer Einführung im Jahr 1994 unveränderte Regelung des § 10 Abs 2 KStG erst seit den Erweiterungen des subjektiven Anwendungsbereichs der MTR im Jahr 2003 hinter den Anforderungen der Richtlinie zurück.

sprechend Art 4 Abs 2 MTR von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu entlasten, wäre einerseits eine analoge Anwendung der in § 10 Abs 2 Z 2 KStG vorgesehenen Befreiung jener Gewinne denkbar, die einer in Österreich steuerpflichtigen Körperschaft aufgrund einer Beteiligung an einer hybriden Auslandstochtergesellschaft zugerechnet werden. Andererseits wäre den unionsrechtlichen Vorgaben aber auch durch eine analoge Anwendung der in § 10 Abs 6 KStG vorgesehenen Anrechnungsmethode Genüge getan. Welcher der beiden Varianten der Vorzug einzuräumen ist, lässt sich angesichts der Methodenindifferenz des Artikel 4 Abs 2 MTR aus der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht ableiten. Der VwGH hat in der Vergangenheit allerdings in einer ähnlichen Konstellation eine Präferenz für die Anrechnungsmethode erkennen lassen, weil »in das Konzept des österreichischen Gesetzgebers [...] durch die Anrechnung der ausländischen Steuer (maximal bis zum Betrag der österreichischen Steuer) weniger eingegriffen [wird] als durch die Befreiung der ausländischen Erträge«.<sup>64</sup>

Entsprechend der Systematik von § 10 KStG wäre aber genauso gut eine differenzierende Form der Analogie denkbar, nämlich sowohl der Regelung des § 10 Abs 1 Z 5 iVm Abs 2 KStG über die Steuerfreiheit von Gewinnanteilen als auch der Vorschriften des § 10 Abs 4 iVm Abs 6 und des Abs 7 KStG über deren Steuerpflicht bei – im Falle des § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG – gleichzeitiger Anrechnung der als Vorbelastung anzusehenden ausländischen Steuer.<sup>65</sup> Damit würde man aber letztlich bei jenem Ergebnis – samt der damit verbundenen Probleme – ankommen, die auch die unionsrechtskonforme Interpretation von § 10 KStG mit sich bringt.<sup>66</sup> Eine (uneingeschränkte) Besteuerung der aus »inländischen Quellen« stammenden Gewinnanteile von ausländischen Hybridgesellschaften lässt sich nur über eine Analogie erreichen, die die Rechtsfolgen des § 10 KStG auf jene Sachverhalte und damit Gewinne limitiert, in denen die Mutter-Tochter-Richtlinie die Entlastung gebietet.

### E. Die Qual der Wahl

Es lassen sich zwar mehrere Auslegungsvarianten finden, die zu einem unionsrechtskonformen Ergebnis führen. Welcher dabei der Vorzug einzuräumen ist, liegt jedoch nicht auf der Hand, zumal keine der Lösungsmöglichkeiten für sich restlos zu überzeugen vermag. Dies ändert jedoch nichts daran, dass das österreichische Recht einer unionsrechtskonformen

Rechtsfindung zugänglich ist. Es käme zwar unter Umständen auch eine unmittelbare Anwendung des Art 4 Abs 2 MTR in Betracht.<sup>67</sup> Dies würde jedoch nichts da-

67 Art 4 Abs 2 MTR stellt es dem Mitgliedstaat der Muttergesellschaft frei, die der Muttergesellschaft zuzurechnenden Gewinnanteile von der Steuer zu befreien oder eine indirekte Anrechnung zu gewähren. Ähnlich wie im Zusammenhang mit der insoweit vergleichbaren Wahlmöglichkeit des Artikel 4 Abs 1 MTR mag daher bezweifelt werden, inwieweit die für eine unmittelbare Anwendbarkeit geforderte inhaltliche Unbedingtheit und hinreichende Genauigkeit (siehe zB EuGH-Urteil in *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, Rn 58; EuGH-Urteil in *Francovich ua*, C-6/90 und C-9/90, EU:C:1991:428, Rn 11; EuGH-Urteil in *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2001:435, Rn 25; EuGH-Urteil in *Pfeiffer ua*, C-397/01 bis C-403/01, EU:C:2004:584, Rn 103) gegeben ist (ablehnend zB *Meerpohl*, Umsetzung der Mutter-/Tochter-Richtlinie in das Recht der Mitgliedstaaten, 72; *Voss*, Europäisches und nationales Steuerrecht, StuW 1993, 155 [163]; zweifelnd auch *Boon/Lambooi*, EC Parent-Subsidiary Directive: Steps Towards Harmonization of Direct Taxes, *Tax Planning International Review*, 4/1991, 6 [11]; *Vanistendael*, Tax Policy Reform: The Implementation of the Parent/Subsidiary Directive in the EC – Comments on some Unresolved Questions, *Tax Notes International* 5/1992, 599 [610]; bejahend hingegen *Förster*, Konsequenzen aus der verzögerten Verabschiedung des Steueränderungsgesetzes 1992, *DStR* 1992, 101 [102]; *Knobbe-Keuk*, Die beiden Unternehmenssteuerrechtlinien, *EuZW* 1992, 336 [341]; *Knobbe-Keuk*, The EC corporate tax directives – anti-abuse provisions, direct effect, German implementation law, *Intertax* 1992, 485 [491]; *Harris*, The European Community's Parent-Subsidiary Directive, *Florida Journal of International Law* 9/1994, 111 [145 f]; *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmenbesteuerung in der EU, 292, die eine Berufung auf die im Ansässigkeitsstaat »gebräuchliche Methode« vertreten). Nach der Rechtsprechung des EuGH schließt zwar »die den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis, zwischen mehreren möglichen Mitteln zur Erreichung des durch eine Richtlinie vorgeschriebenen Ziels zu wählen, es nicht [aus], dass der Einzelne vor den nationalen Gerichten die Rechte geltend machen kann, deren Inhalt sich bereits aufgrund der Richtlinie mit hinreichender Genauigkeit bestimmen lässt« (EuGH-Urteil in *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, Rn 61). Offengelassen hat der Gerichtshof bislang allerdings, ob es ungeachtet der in Art 4 Abs 1 MTR verankerten Methodenwahl »möglich ist, den Einzelnen durch diese Bestimmung verliehene Mindestrechte auszumachen« (EuGH-Urteil in *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, Rn 62). Sowohl in *Cobelfret* als auch in *KBC Bank* (EuGH-Urteil in *KBC Bank and Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 und C-499/07, EU:C:2009:339, Rn 48) hat sich der betroffene Mitgliedstaat in seinem nationalen Recht nämlich durchgängig für das in Art 4 Abs 1 lit a MTR vorgesehene Befreiungssystem entschieden. Daher genügt es nach der Ansicht des EuGH ausschließlich diese Bestimmung auf ihre Unbedingtheit und hinreichende Genauigkeit zu prüfen (EuGH-Urteil in *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, Rn 63). Anders als nach der in *Cobelfret* und *KBC Bank* maßgeblichen Rechtslage hat sich der österreichische Gesetzgeber dafür entschieden, zwar grundsätzlich eine Befreiung iSd Art 4 Abs 1 lit a MTR, in bestimmten Fällen (§ 10 Abs 4-6 KStG) jedoch eine indirekte Anrechnung iSd Art 4 Abs 1 lit b MTR zu gewähren. Auf Basis der bisherigen EuGH-Rechtsprechung ist daher unklar, ob sich österreichische Körperschaften unmittelbar auf Art 4 Abs 2 MTR berufen könnten. Denn ob § 10 KStG tatsächlich eine dermaßen eindeutige Methodenpräferenz erkennen lässt, die – wie in *Cobelfret* – den Ermessensspielraum der Richtlinie auszuhebeln vermag, ist zumindest fragwürdig. Geht man allerdings von einer weiterhin bestehenden Dispositionsbefugnis aus, kommt eine unmittelbare Anwendbarkeit nur dann infrage, wenn der Bestimmung des Art 4 Abs 2 MTR gewisse Mindestrechte (zur Möglichkeit

64 VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064.

65 In diesem Sinne vgl *Lang*, Die Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht: In *dubio pro fisco?*, SWI 2009, 216 (223).

66 Siehe Punkt III.C.

ran ändern, dass die österreichische Rechtslage hinter den Anforderungen der Mutter-Tochter-Richtlinie zurückbleibt.<sup>68</sup> Darüber hinaus entbindet die Möglichkeit einer unmittelbaren Anwendung der Richtlinie nicht vom Gebot der richtlinienkonformen Interpretation.<sup>69</sup> Es obliegt daher letztlich den Gerichten, die Defizite der einzelnen Auslegungsvarianten gegeneinander abzuwägen und jener den Vorzug einzuräumen, die den Wertungen des nationalen Gesetzgebers und den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie am besten Rechnung trägt.

#### IV. »Abzugsfähige« Ausschüttungen von ausländischen Hybridgesellschaften

Nicht nur die steuerliche Qualifikation von Rechtsgesellschaften wird von den Mitgliedstaaten zum Teil unterschiedlich gehandhabt. Da im direkten Steuerrecht bisher kaum europäische Harmonisierungsschritte gesetzt wurden, darf es nicht verwundern, wenn die Steuerrechtsordnungen der einzelnen Staaten auch noch andere Unterschiede aufweisen. Die steuerplanerische Nutzung dieser Divergenzen<sup>70</sup> stand zuletzt vor allem im dem Einsatz hybrider Finanzierungsinstrumente in Diskussion.<sup>71</sup> Aufgrund der unterschiedlichen

Einordnung des eingesetzten Kapitals als Eigen- oder Fremdkapital konnten bisher in einem Mitgliedstaat als abzugsfähige Zinsen behandelte »Ausschüttungen« von der empfangenden Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat als Dividendenzahlungen steuerfrei vereinnahmt werden. Um diese durch »Inkongruenzen zwischen den Mitgliedstaaten« bedingte Doppelbegünstigung zu vermeiden, »sollten der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat ihrer Betriebsstätte diesen Gesellschaften nicht gestatten, die Steuerbefreiung für empfangene Gewinnausschüttungen in Anspruch zu nehmen, insoweit diese Gewinne von der Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft abgezogen werden können.«<sup>72</sup>

Da Artikel 4 Abs 1 MTR aF einer solchen Besteuerung nach der Ansicht der Europäischen Kommission und Teilen des Schrifttums entgegenstand,<sup>73</sup> wurde im Jahr 2014 eine Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgenommen, damit »[d]ie Vorteile aus der Richtlinie 2011/96/EU [...] nicht zu doppelter Nichtbesteuerung führen, durch die Gruppen von Mutter- und Tochtergesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten gegenüber Gruppen von Gesellschaften in demselben Mitgliedstaat unbeabsich-

der unmittelbaren Anwendung trotz bestehendem Ermessensspielraum infolge hinreichend genau bestimmbarer Mindestrechte EuGH-Urteil in *Denkavit ua*, C-283/94, C-291/94 und C-292/94, EU:C:1996:387, Rn 39) – etwa eine indirekte Anrechnung als Mindeststandard zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (vgl dazu zB *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>5</sup>, 512 f) – entnommen werden können.

68 Sollten die Voraussetzungen für die unmittelbare Wirkung einer Richtlinie nicht vorliegen, kommt der unionsrechtskonformen Interpretation naturgemäß ein noch größerer Stellenwert zu. Vgl *Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts (1993) 44 f; *Jarass*, Grundfragen der innerstaatlichen Geltung des EG-Rechts (1994) 90 f; siehe auch EuGH-Urteil in *Harz/Deutsche Tradax*, C-79/83, EU:C:1984:155, Rn 27 f; EuGH-Urteil in *Kolpinghuis Nejmegen*, C-80/86, EU:C:1987:431, Rn 11 ff.

69 Allgemein zum Vorrang der richtlinienkonformen Auslegung gegenüber der unmittelbaren Wirkung vgl *Klamert*, Richtlinienkonforme Auslegung und unmittelbare Wirkung von EG-Richtlinien in der Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte, JBl 2008, 149 (149 ff). Zum Gebot der richtlinienkonformen Interpretation und seinen Grundlagen im AEUV vgl zB *Ruffert* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg) EUV/AEUV<sup>4</sup> (2011) Art 288 AEUV, Rz 78 mwN.

70 Im internationalen Fachjargon wird dies oft als »Steuerarbitrage« bezeichnet. Für einen Überblick vgl *G. Kofler/H. Kofler*, Internationale Steuerarbitrage, in *Brähler/Lösel* (Hrsg) Deutsches und internationales Steuerrecht – Gegenwart und Zukunft, FS Djanani (2008) 381 (381, FN 2).

71 Zu der 2014 erfolgten Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 219 [25. Juli 2014], 40–41) vgl zB *de Groot*, Exemption Method in the EU Parent-Subsidiary Directive

Amended in Respect of Hybrid Instruments: What about the Credit Method?, EC Tax Review 2015, 158 (158 ff); *G. Kofler*, »Hybride Finanzinstrumente in der Mutter-Tochter-RL, ZFR 2014, 214 (215); *G. Kofler*, Hybrid Loans in the Parent-Subsidiary Directive, in *Valente* (Hrsg) *Elusione Fiscale Internazionale* (2014) 682 (682 ff); zur Diskussion des vorangegangenen Kommissionsvorschlags vgl *Listl*, Anmerkungen zum Entwurf der Änderung der EU Mutter-Tochter-Richtlinie vom 25.11.2013, IStR 2014, 448 (448 ff); *Marchgraber*, European Taxation 2014, 133 ff; *van den Hurk*, Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision, BIT 2014, 488 (488 ff); *Weber*, Proposal for a Common Anti-abuse provision and anti-hybrid loan arrangements in the Parent-Subsidiary Directive, H&I 2014/3.74, 47 (47 ff).

72 Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 219 (25.7.2014), 40.

73 Commission Staff Working Document, Executive Summary of the Impact Assessment, SWD (2013) 473 final (25.11.2011) 2; Commission Staff Working Document, Impact Assessment, SWD(2013) 474 final (25.11.2013) 6; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, COM(2013) 814 final (25.11.2013) 2–3; Europäisches Parlament, Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, PE 526.302v02-00 (24.3.2014), 12 f; vgl auch Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, COM(2012) 722 final (6.12.2012) 10; weiters *Desens*, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13 (22); *Kudert/Kahlenberg*, Extension of the Domestic Correspondence Principle, European Taxation 2014, 40 (44); zweifelnd hingegen *G. Kofler*, ZFR 2014, 215; mwN auch *Marchgraber*, European Taxation 2014, 138 f.



tigt steuerlich begünstigt werden.«<sup>74</sup> Gewinne, die einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebsstätte aufgrund der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft zufließen, sind demnach vom Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und vom Mitgliedstaat der Betriebsstätte gemäß Art 4 Abs 1 lit a MTR nF nur mehr insoweit von der Besteuerung auszunehmen, »als sie von der Tochtergesellschaft nicht abgezogen werden können«. Um zu verhindern, dass manche Mitgliedstaaten in diesen Fällen dennoch eine Befreiung gewähren,<sup>75</sup> verpflichtet Art 4 Abs 1 lit a MTR nF darüber hinaus sowohl den Mitgliedstaat der Muttergesellschaft als auch den Mitgliedstaat der Betriebsstätte zur korrespondierenden Besteuerung.<sup>76</sup>

Unklar ist jedoch, ob diese Besteuerungspflicht auch dann besteht, wenn die ausschüttende Gesellschaft vom Mitgliedstaat der Muttergesellschaft oder deren Betriebsstätte als steuerlich transparent angesehen wird. Der für einen solchen Fall einschlägige Art 4 Abs 2 MTR blieb nämlich von den 2014 erfolgten Änderungen unberührt. Der Wortlaut dieser Bestimmung enthält daher keine Art 4 Abs 1 lit a MTR nF vergleichbare Besteuerungspflicht. Vielmehr ist der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft bei transparenter Besteuerung der Tochtergesellschaft weiterhin dazu verpflichtet, »die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht [zu besteuern]« und den Anteil der Gewinne, die der Muttergesellschaft zugerechnet werden, entweder zu befreien oder bei der Besteuerung dieser Gewinnanteile eine indirekte Anrechnung zu gewähren. Dies scheint zwar auf den ersten Blick dem Regelungsziel der Richtlinienänderung im Jahr 2014 zu widersprechen. Allerdings ermöglicht Art 4 Abs 2 MTR dem Mitgliedstaat der Muttergesellschaft ohnehin die phasenkongruente Besteuerung der Gewinne der als transparent angesehenen Tochtergesellschaft, vorausgesetzt eine allfällige wirtschaftliche Doppelbesteuerung wird im Wege der indirekten Anrechnung vermieden. Selbst wenn man also davon ausgeht, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie bei »abzugsfähigen« Ausschüttungen hy-

brider Tochtergesellschaften keine ausdrückliche Besteuerungspflicht vorsieht, kann die Zielsetzung der im Jahr 2014 erfolgten Änderung nur von den Mitgliedstaaten selbst unterlaufen werden, indem sie an der Befreiungsmethode festhalten, obwohl auch ein Wechsel zur indirekten Anrechnungsmethode von der Mutter-Tochter-Richtlinie gedeckt wäre. Wurde mit der 2014 erfolgten Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie aber auch die Besteuerungspflicht von abzugsfähigen Ausschüttungen der Gewinne hybrider Tochtergesellschaften bezweckt, bestünde im Anwendungsbereich des Art 4 Abs 2 MTR eine planwidrige Lücke,<sup>77</sup> die mittels analoger Anwendung von Art 4 Abs 1 lit a MTR zu schließen wäre.<sup>78</sup>

Das österreichische Recht ließe eine solche Besteuerung auch zu; und zwar selbst dann, wenn Gesellschaften iSd Art 2 MTR mangels unionsrechtskonformer Interpretation von § 1 KStG nicht als österreichische Steuersubjekte angesehen werden sollten: Sofern (bestimmte) Gewinnanteile von § 1 KStG-Körperschaften nicht vergleichbaren Gesellschaften iSd Art 2 MTR unter den Entlastungsmechanismus des § 10 KStG fallen,<sup>79</sup> findet eine Besteuerung in Österreich bei Anteilseignern, die sich auf § 10 KStG berufen können, allerdings nur im Falle von Gewinnanteilen iSd § 10 Abs 4 oder Abs 7 KStG statt. Fehlt es infolge der Abzugsfähigkeit der Gewinnausschüttung an einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Besteuerung, wäre zunächst die Anwendung des Methodenwechsels gemäß § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG denkbar. Die Bestimmung setzt jedoch einen passiven Unternehmensschwerpunkt voraus und würde folglich nur einen Teil der Fälle abdecken. Naheliegender wäre aber ohnehin eine Anwendung des § 10 Abs 7 KStG, der gerade zur Eindämmung von Situationen doppelter Nichtbesteuerung infolge von Qualifikationskonflikten bei hybriden Finanzierungsinstrumenten eingeführt wurde. Unabhängig von der Tätigkeit der ausländischen Körperschaft verpflichtet § 10 Abs 7 KStG zur Besteuerung der Gewinnanteile, »soweit sie bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig sind«. Die den in Österreich steuerpflichtigen Anteilseignern zuzurechnenden Gewinne können von der als transparent angesehenen Tochtergesellschaft aber im Regelfall erst dann abgezogen werden, wenn sie an die Anteilseigner ausgeschüttet werden. Dennoch wäre es vertretbar, die einschlägigen

74 Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8. Juli 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 219 (25.7.2014), 40.

75 Die Frage, ob die Mutter-Tochter-Richtlinie ohne ausdrückliche Besteuerungspflicht eine Befreiung zuließe, wird im Schrifttum unterschiedlich beantwortet. Vgl dazu Marchgraber, European Taxation 2014, 135f; Weber, Comments, H&I 3.47/2014, 47 (56); aA G. Kofler, ZFR 2014, 216.

76 Der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und jener der Betriebsstätte sind dementsprechend dazu verpflichtet, »diese Gewinne insoweit [zu besteuern], als sie von der Tochtergesellschaft abgezogen werden können«. Vgl dazu Haase, Gedanken zu Art. 4 Abs. 1 lit. a Mutter-Tochter-Richtlinie n.F., IStR 2014, 650 ff; G. Kofler, ZFR 2014, 214 ff; G. Kofler in Valente (Hrsg) Elusione Fiscale Internazionale, 682 ff.

77 Die Ergänzung von Art 4 Abs 1 lit a MTR wurde demnach in Art 4 Abs 2 MTR planwidrig unterlassen.

78 Auch der EuGH greift zum Teil auf Analogien zurück. Vgl mwN Vogenauer, Die Auslegung von Gesetzen in England und auf dem Kontinent (2001) 361ff und 364ff; weiters van Brederode/O'Shea, Legal Interpretation of Tax Law: The European Union, in van Brederode/Krever (Hrsg) Legal Interpretation of Tax Law (2014) 107 (119).

79 Siehe Punkt III.



Gewinnanteile bereits im Zeitpunkt der Zurechnung an die in Österreich steuerpflichtigen Anteilseigner als (in der Zukunft) abzugsfähig anzusehen. Denkbar wäre es jedoch ebenso, diese Gewinnanteile mangels (noch) nicht erfolgten Abzuges bei der Tochtergesellschaft zumindest vorläufig zu befreien. Im Zeitpunkt der Ausschüttung wäre aber in jedem Fall festzustellen, ob sich die ausländische Bemessungsgrundlage aufgrund der Zahlung tatsächlich gemindert hat. Sollte die steuerliche Behandlung im Ausland danach nicht mit dem ursprünglich erwarteten Ergebnis übereinstimmen – also kein Abzug trotz vorläufiger Anwendung des § 10 Abs 7 KStG oder Abzug trotz vorläufiger Befreiung der Ausschüttung – wäre dies über die Annahme eines rückwirkenden Ereignisses iSv § 295a BAO zu korrigieren.<sup>80</sup> Alternativ könnte auch eine vorläufige Veranlagung gemäß § 200 BAO erwogen werden,<sup>81</sup> zumal sich die Rechtslage im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft ändern könnte und die Abzugsfähigkeit der zukünftigen Ausschüttung im Zeitpunkt der Besteuerung der Anteilseigner in Österreich insofern noch ungewiss ist. Alles in allem ist somit auch für diese Konstellationen keine Aufgabe des Typenvergleichs für Zwecke des § 1 KStG angezeigt.

## V. Ausschüttungen an ausländische Hybridgesellschaften

### A. Die Bedeutung von Artikel 4 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie für die unterschiedliche Qualifikation von Gesellschaften iSd Artikel 2 Mutter-Tochter-Richtlinie

Während die steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen hybrider Tochtergesellschaften im Mitgliedstaat der Muttergesellschaft in Art 4 Abs 2 MTR geregelt ist, finden sich keine expliziten Vorgaben für den

Fall, in dem die Muttergesellschaft vom Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft oder vom Betriebsstättenstaat als transparent angesehen wird. Dem Wortlaut nach bezieht sich die Bestimmung des Art 4 Abs 2 MTR nämlich nur auf den »Mitgliedstaat der Muttergesellschaft«. Gerade daraus könnte nun aber für alle anderen von der Richtlinie erfassten Fälle hybrider Gesellschaften eine Qualifikationsverkettung abgeleitet werden. Die Mitgliedstaaten wären demnach uneingeschränkt an die Qualifikation der empfangenden Muttergesellschaft nach dem Recht ihres Gründungs- oder Sitzstaats gebunden und müssten konsequenterweise auf eine dem Transparenzprinzip folgende Besteuerung der Anteilseigner der hybriden Muttergesellschaft bei von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinnen verzichten.<sup>82</sup> Denn stünde es den Mitgliedstaaten ohnehin frei, Gesellschaften iSd Artikel 2 MTR die steuerliche Anerkennung zu verwehren, müsste Artikel 4 Abs 2 MTR gar nicht regeln, dass die Richtlinie »den Mitgliedstaat der Muttergesellschaft nicht daran [hindert], eine Tochtergesellschaft aufgrund seiner Bewertung der rechtlichen Merkmale dieser Tochtergesellschaft [...] als steuerlich transparent zu betrachten«.<sup>83</sup>

80 Nach Ritz liegt ein rückwirkendes Ereignis iSv § 295a BAO zB auch dann vor, wenn die Anwendung der DBA-Befreiungsmethode aufgrund einer *subject-to-tax*-Klausel von der Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängt. Wenn die ausländische Besteuerung nachträglich beseitigt wird, sei von einem rückwirkendem Ereignis iSv § 295a BAO auszugehen (Ritz, BAO<sup>5</sup> § 295a Rz 11 ff). Da auch die Anwendung des § 10 Abs 7 KStG von der Besteuerung in einem anderen Staat abhängt, lässt sich die Ansicht von Ritz auch auf diese Bestimmung übertragen. Zu einer vergleichbaren Problemstellung bei der Anwendung der Beteiligungsbefreiung auf Gewinnanteile aus internationalen Schachtelbeteiligungen innerhalb des in § 10 Abs 2 KStG vorgesehenen Mindesthaltezeitraums von einem Jahr vgl mwN G. Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg) KStG § 10 Tz 217.

81 Zur vergleichbaren Problemstellung bei der Anwendung der Beteiligungsbefreiung auf Gewinnanteile aus internationalen Schachtelbeteiligungen innerhalb des in § 10 Abs 2 KStG vorgesehenen Mindesthaltezeitraums von einem Jahr vgl mwN G. Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg) KStG § 10 Tz 146 und Tz 219.

82 So zB D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel in KWT (Hrsg) GS Karl Bruckner, 369; Bolougne/Geursen, *Gaz de France: Dividends to Companies Not Listed in the Parent-Subsidiary Directives Are Not Exempt*, *European Taxation* 2010, 129 (139); G. Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie, Artikel 5 Rz 5.

83 Dies entspricht im Ergebnis dem Verständnis der Europäischen Kommission zur Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 157 [26.6.2003] 49–54). Da die Richtlinie »keine Bestimmungen [enthält], die es erlauben, durch eine nicht ansässige, die Kriterien [des Artikel 3] erfüllende steuerlich transparente Gesellschaft »hindurchzusehen«, verfügt kein Mitgliedstaat über eine Rechtsgrundlage [...], um die Anwendung der Richtlinie auf eine nicht ansässige Gesellschaft, die die Voraussetzungen des Artikels 3 erfüllt, zu verweigern« (Bericht der Kommission an den Rat entsprechend Artikel 8 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, KOM[2009] 179 endgültig, 7). Diese Schlussfolgerung ist jedoch nur bedingt auf die Mutter-Tochter-Richtlinie übertragbar. Denn im Unterschied zur Mutter-Tochter-Richtlinie bezweckt die Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie ausschließlich die Steuerbefreiung in dem Staat, in dem die Zahlung getätigt wird. Sie richtet sich daher in erster Linie an den Quellenstaat der Zinsen und Lizenzgebühren und verpflichtet diesen zur Vermeidung von Quellensteuern; lässt die Besteuerung auf Ebene des Nutzungsberechtigten (Zahlungsempfängers) in dessen Ansässigkeitsstaat aber bewusst ungeregelt. Es soll lediglich gewährleistet werden, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden (Erwägungsgründe 2 bis 4 der zur Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 157 [26.6.2003], 49). Der Sinn und Zweck der Richtlinie liegt mit andern Worten in der liquidi-

Der historische Hintergrund des Art 4 Abs 2 MTR vermag diesen Umkehrschluss weder zu bestärken noch zu widerlegen. Mit der Bestimmung sollte in erster Linie der Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs der Richtlinie Rechnung getragen werden. Deshalb wurde für den augenscheinlich als besonders bedeutsam erachteten Fall der Ausschüttung durch hybride Gesellschaften das Gebot der Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausdrücklich festgeschrieben. Gleichzeitig sollten die Zurechnungsentscheidungen der Mitgliedsstaaten unangetastet bleiben. Allerdings wurde von Teilen des Schrifttums aus dem Sinn und Zweck der Richtlinie auch schon vor 2003 ein Gebot zu einer Art 4 Abs 1 MTR entsprechenden Entlastung abgeleitet.<sup>84</sup> Es war zwar mitunter strittig, ob es den Mitgliedstaaten bei einem solchen Verständnis generell verwehrt war, Gesellschaften iSd Art 2 MTR als transparent anzusehen und deren Gewinne somit unmittelbar den Anteilseignern zuzurechnen,<sup>85</sup> oder

tätsschonenden und effektiven Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren, indem ihre Besteuerung im Quellenstaat zulasten des Nutzungsberechtigten verboten wird (EuGH-Urteil in *Scheuten Solar Technology*, C-397/09, EU:C:2011:499, Rn 28). Die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ist demgegenüber nicht Gegenstand der Richtlinie (vgl. *Terra/Wattel*, *European Tax Law*<sup>6</sup>, 763 f; EuGH-Urteil in *Scheuten Solar Technology*, C-397/09, EU:C:2011:499, Rn 33). Folglich kann die Auffassung der Europäischen Kommission – wenn überhaupt – nur auf den insofern vergleichbaren Regelungsaspekt der Quellensteuerbefreiung in Art 5 MTR übertragen werden (siehe Punkt V.B).

84 Für die Anwendbarkeit der Richtlinie – aufgrund teleologischer Überlegungen – selbst auf CFC-Regelungen, die einem Zurechnungsmodell folgen, vgl. zB H. Aigner/Scheuerle/Stefaner, General Report, in *Lang/H. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg) CFC Legislation (2004) 13 (51 f); *Helminen*, National Report Finland, in *Lang/H. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg) CFC Legislation (2004) 191 (217); *Rust*, Die Hinzurechnungsbesteuerung (2007) 115 ff; mwN auch *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2005) 406. Eine andere Auffassung vertritt hingegen GA Léger in seinen Schlussanträgen zur Rs *Cadbury Schweppes* (C-196/04, EU:C:2006:278, Nr 7). Der EuGH selbst hat sich dazu nicht geäußert (C-196/04, EU:C:2006:544). Gerade die Einführung von Art 4 Abs 2 MTR hat die Diskussion rund um die Anwendung der Entlastungsverpflichtung bei CFC jedoch nicht beendet; vor allem deshalb nicht, weil der Wortlaut der Bestimmung aufgrund der irischen Bedenken auf Qualifikationskonflikte infolge der Bewertung der rechtlichen Merkmale der Tochtergesellschaft abstellt, nicht jedoch auf unterschiedliche Zurechnungskonzepte infolge einer Hinzurechnungsbesteuerung bei grundsätzlich intransparenten Gebilden (ausführlich dazu G. Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie, Artikel 1 Rz 26 mwN). Hinsichtlich der Zurechnungskonflikte bei hybriden Personengesellschaften vermögen die zu CFC-Regimen geäußerten Anwendungszweifel aber die Auffassung, wonach Art 4 Abs 2 MTR weitgehend klarstellenden Charakter hat, nicht zu entkräften.

85 So offenbar *Wassermeyer*, Die im Entwurf eines Steuergesetzes vorgesehenen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2000, 193 (195): »Stellt man sich vor (vgl. oben Beispiel 2), dass die Zwischengesellschaft eine solche i. S. des Art. EWG\_RL\_90\_435 Artikel 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6) ist, dann stellt sich natürlich auch die Frage, ob die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung gegenüber einer solchen Gesellschaft nicht gegen den Geist der Mutter-Tochter-Richtlinie verstößt. Immerhin hat sich Deutschland verpflichtet, die Ausschüttungen einer solchen Gesellschaft nur »ermäßig« zu besteuern. Daraus kann man sehr wohl im Umkehrschluss ableiten, dass Deutschland überhaupt nur Ausschüttungen und nicht auch Hinzurechnungsbeträge besteuern darf.«.)

ob für die zugerechneten Gewinne lediglich eine Art 4 Abs 1 MTR entsprechende Entlastung gewährt werden musste.<sup>86</sup> Dennoch wäre die Regelung des Art 4 Abs 2 MTR dieser Auffassung zufolge weitgehend klarstellend<sup>87</sup> und damit für Rückschlüsse auf andere Fallkonstellationen unergründlich.<sup>88</sup>

Ein Verbot, Gesellschaften iSd Artikel 2 Mutter-Tochter-Richtlinie als steuerlich transparent zu betrachten, würde die Mitgliedstaaten aber dazu zwingen, solchen Gesellschaften (oder ihren Betriebsstätten) von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasste Gewinnausschüttungen zuzurechnen und sie damit als Subjekt der Körperschaftsteuer anzuerkennen. In weiterer Folge

86 Vgl. H. Aigner/Scheuerle/Stefaner in *Lang/H. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg) CFC Legislation, 50; *Rust*, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 113 f; *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 406 ff.

87 Art 4 Abs 2 MTR könnte nach einem solchen Verständnis lediglich insofern normative Bedeutung zukommen, als ohne diese Bestimmung unklar wäre, wie der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft bei Gewinnen einer als transparent angesehenen Tochtergesellschaft eine Entlastung die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden hätte. Vgl. FN 85–86.

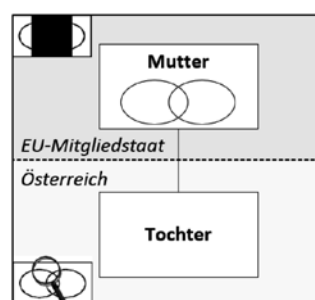
88 Wie auch die historische Entwicklung der Richtlinie in anderen Bereichen zeigt, zwingt eine nicht durchgängig verankerte Richtlinienänderung für sich noch zu keinem Umkehrschluss. So waren etwa Betriebsstätten-situationen in der Stammfassung der Richtlinie nicht explizit angesprochen. Die Entlastungsverpflichtung von Gewinnausschüttungen in der Betriebsstättenstaat qua Mutter-Tochter-Richtlinie war daher umstritten (vgl. dazu das Arbeitsdokument »Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt« SEK(2001) 1681 endg, 259; weiters G. Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie, Art 1 Rz 46 und 35), nach der Rs *Saint-Gobain* aber zumindest als Ausfluss der primärrechtlichen Diskriminierungsverbote zu gewähren (EuGH-Urteil in *Saint-Gobain*, C-307/97, EU:C:1999:438; vgl. *Martin Jiménez/García Prats/Calderón Carro*, *Triangular Cases*, *Tax Treaties and EC Law: The Saint-Gobain Decision of the ECJ*, *BIFD* 2001, 241 [253]; *Maisto*, The 2003 amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive: what's next?, *EC Tax Review* 2004, 164 [165 und 166 f]; H. Kofler/G. Kofler, Betriebsstätten in der Mutter-Tochter-Richtlinie, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* [Hrsg] *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, FS Nolz [2008] 53 [67]; *Tenore* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* [Hrsg] *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*<sup>4</sup> [in Druck]). Vor diesem Hintergrund sollte die Richtlinienänderung im Jahr 2003 lediglich »klarstellen, dass der Mitgliedstaat, in dem eine Betriebsstätte belegen ist, dieser auch die Vergünstigungen der Richtlinie einräumen muss, wenn sie ausgeschüttete Gewinne vereinnahmt«. Zu diesem Zweck wurden Art 1 Abs 1 lit c und d sowie die korrespondierende Entlastungsverpflichtung in Art 4 Abs 1 MTR eingefügt. Eine entsprechende Anpassung von Art 5 MTR ist hingegen nicht erfolgt. Dennoch ist die Entlastung auch hier zu gewähren (vgl. G. Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie, Art 1 Rz 44 und 35). Dieses Beispiel zeigt, dass selbst die Regelung von Situationen, deren rechtliche Beurteilung im Schrifttum divergierte, von der Kommission als »Klarstellung« angesehen werden, womit wohl zum Ausdruck gebracht werden soll, dass sie ohnehin bereits davor erfasst waren.

müssten diesen Gesellschaften oder ihren Betriebsstätten wohl auch alle anderen Einkünfte zugerechnet werden können, obgleich deren steuerliche Behandlung von der Mutter-Tochter-Richtlinie überhaupt nicht geregelt wird. Damit käme der Mutter-Tochter-Richtlinie aber eine über ihre eigentliche Zielsetzung – »*Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen*«<sup>89</sup> – hinausgehende Harmonisierungswirkung zu.<sup>90</sup> Ein solches Verständnis ist teleologisch jedoch gar nicht geboten, zumal die Besteuerung von Gewinnausschüttungen an hybride Auslandsgesellschaften bei in anderen Mitgliedstaaten steuerpflichtigen Anteilseignern, die nicht vom persönlichen Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst sind, durchaus mit der Zielsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in Einklang steht.<sup>91</sup> Mangels Besteuerung der Gewinnausschüttungen in den Händen der hybriden Muttergesellschaft führt ein solches Regime nämlich im Verhältnis zwischen der ausschüttenden Tochtergesellschaft und der hybriden Muttergesellschaft weder zu einer wirtschaftlichen noch zu einer juristischen Doppelbesteuerung. Der Zurechnungskonflikt, der sich aufgrund einer unterschiedlichen Qualifikation zwischen dem Ansässigkeitsstaat der hybriden Muttergesellschaft und dem Mitgliedstaat ergibt, der die Gewinnausschüttung den Anteilseignern zurechnet, kann zwar trotz eines bestehenden DBA zu einer juristischen Doppelbesteuerung bei den Anteilseignern führen.<sup>92</sup> Sofern es sich dabei aber nicht um Gesellschaften iSd Art 2 MTR, sondern zB um natürliche Personen oder Drittstaatsgesellschaften handelt, steht die Mutter-Tochter-Richtlinie einer solchen Doppelbesteuerung nicht entgegen. Ähnliches gilt für den Fall, in dem ausgeschüttete Gewinne der

Betriebsstätte einer hybriden Muttergesellschaft zuzurechnen sind. Aus dem Blickwinkel jenes Mitgliedstaates, der die Muttergesellschaft als transparent ansieht, erfolgt keine Besteuerung dieser Gesellschaft. Deshalb wird die Entlastungsverpflichtung des Art 4 Abs 1 MTR auch aus Sicht jenes Mitgliedstaates erfüllt, der die Hybridgesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt anerkennt. Die Besteuerung auf Ebene der nicht unter Art 2 MTR fallenden Anteilseigner der Hybridgesellschaft liegt wiederum außerhalb des Regelungsbereichs der Richtlinie. Insgesamt kann daher aus guten Gründen bezweifelt werden, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie die Mitgliedstaaten verpflichtet, Gesellschaften iSd Artikel 2 MTR als eigenständige Steuersubjekte zu behandeln. Einer Aufgabe des Typenvergleichs für Zwecke der Anwendung von § 1 KStG bedarf es mithin nicht.

### B. Die Besteuerung von Ausschüttungen an ausländische Hybridgesellschaften nach österreichischem Recht

Wenngleich gute Argumente gegen ein aus der Mutter-Tochter-Richtlinie abzuleitendes Verbot sprechen, Gesellschaften iSd Artikel 2 Mutter-Tochter-Richtlinie als steuerlich transparent zu betrachten, stellt sich die Frage, ob die österreichische Rechtslage bei Ausschüttungen an ausländische Hybridgesellschaften iSd Art 2 MTR mit den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie in Einklang steht. Dabei ist zunächst auf das Problem des Quellensteuerabzugs einzugehen, das sich immer dann aufdrängt, wenn eine österreichische Gesellschaft eine von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasste Dividende an ein aus österreichischer Sicht transparentes Rechtsgebilde im Ausland leistet:



Grafik 3

Nach Teilen des Schrifttums soll der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft unabhängig von der Einordnung der Muttergesellschaft nach eigenem innerstaatlichen Recht zur Befreiung der von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne an der Quelle gemäß Art 5 MTR verpflichtet sein.<sup>93</sup> Da es an ei-

89 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 345 (29.12.2011), 8.

90 Ähnlich auch Rust, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 114 (FN 452).

91 Steuerpflichtigen Anteilseignern, die vom persönlichen Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst sind, ist die Entlastung freilich zu gewähren, was nach der österreichischen Rechtslage auch durchgängig gewährleistet wird. Siehe Punkt V.B.

92 Die Anteilseigner werden nämlich zunächst bei der Erzielung der Gewinne von jenem Mitgliedstaat besteuert, der die gewinnerzielende Gesellschaft als transparent ansieht. Der Mitgliedstaat, in dem die Hybridgesellschaft ansässig ist, besteuert die Anteilseigner hingegen erst bei der Ausschüttung der erzielten Gewinne. Ob ein auf dem OECD-MA beruhendes DBA für eine Entlastung sorgen würde, ist dem auf ähnliche Fallkonstellationen eingehenden OECD Partnership-Report (OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6 [1999]) nicht eindeutig zu entnehmen (vgl. Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships [2000] 58 und 97f).

93 Vgl. D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel in KWT (Hrsg.) GS Karl Bruckner, 367f; H. Aigner/Buzanich, KEST-Entlastung bei



ner Art 4 Abs 2 MTR vergleichbaren Regelung fehlt und Art 2 MTR eine autonome Gesellschaftsdefinition enthält, wäre das Erfordernis einer Vergleichbarkeit mit inländischen Körperschaften eine über die sekundärrechtlichen Anforderungen hinausgehende Einschränkung des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie.<sup>94</sup> Darüber hinaus sei für die Frage, ob eine von Art 5 MTR erfasste Gewinnausschüttung vorliegt, auf den von Art 4 Abs 1 MTR geforderten Zufluss dieser Ausschüttung bei der Muttergesellschaft abzustellen. Dies sei allein anhand des nationalen Rechts des Mitgliedstaats der Muttergesellschaft zu beurteilen. Daher müsse der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft unabhängig von der eigenen innerstaatlichen Rechtslage vom Steuerabzug an der Quelle absehen, sofern Gewinnausschüttungen nach dem nationalen Recht des Mitgliedstaats der Muttergesellschaft als steuerpflichtige Einkünfte der Muttergesellschaft behandelt werden.<sup>95</sup>

Sofern man dieser Argumentation für den Anwendungsbereich von Art 5 MTR folgt, bedarf es aus österreichischer Sicht für ein unionsrechtskonformes Ergebnis dennoch keiner Aufgabe des Typenvergleichs für Zwecke des § 1 KStG. Immerhin ist gemäß § 94 Z 2 Satz 3 EStG bei »ausländische[n] Körperschaften, die die in der Anlage 2 zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 345 vom 29.12.2011 S. 8 in der jeweils geltenden Fassung erfüllen«, von einem Kapitalertragsteuerabzug bei Gewinnanteilen (Dividenden) und sonstigen Bezügen aus Aktien, Anteilen an GmbHs oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften abzusehen. Nachdem § 94 Z 2 Satz 3 EStG – anders als § 94 Z 2 Satz 1 EStG für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften – darüber hinaus keinen ausdrücklichen Verweis auf § 1 KStG enthält, lässt es der Gesetzeswortlaut – wie auch jener des § 10 Abs 1 Z 5 und des § 10 Abs 2 Z 2 KStG<sup>96</sup> – zu, den darin enthaltenen Körperschaftsbegriff abweichend von § 1 KStG zu verstehen und all jene Gesellschaften als erfasst anzusehen, die die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 lit a MTR erfüllen.<sup>97</sup>

Dividendenausschüttung an alternative Investmentfonds in der EU, SWK 2013, 517 (521 f); *Grotherr*, International relevante Änderungen durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz, IWB 2005/2, Fach 3, Gruppe 2, 1157 (1160); *Stevens/Fibbe*, Taxation of Hybrid Entities under the Parent-Subsidiary Directive: The Example of the Netherlands, EC Tax Review 2011, 242 (250 ff).

94 Vgl. *D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel* in KWT (Hrsg) GS Karl Bruckner, 367 f; *H. Aigner/Buzanich*, SWK 2013, 522.

95 Vgl. *Stevens/Fibbe*, EC Tax Review 2011, 252 f; weiters *D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel* in KWT (Hrsg) GS Karl Bruckner, 368.

96 Siehe Punkt III.C. in diesem Beitrag.

97 Vgl. *D. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel* in KWT (Hrsg) GS Karl Bruckner, 371 f; *H. Aigner/Buzanich*, SWK 2013, 523; *Jerabek/Ritt-*

Dieses Verständnis des § 94 Z 2 Satz 3 EStG würde zwar nichts an der Zurechnung der Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner der ausländischen Hybridgesellschaft ändern.<sup>98</sup> Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften oder beschränkt steuerpflichtigen EU- oder EWR-Körperschaften als Anteilseigner steht allerdings ohnehin die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG zur Verfügung.<sup>99</sup> Denn nach hA greift die Bestimmung auch im Falle bloß mittelbar über in- oder ausländische Mitunternehmenschaften gehaltener Beteiligungen.<sup>100</sup> Auch bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen als Anteilseigner der Hybridgesellschaft unterbleibt die Besteuerung, wenn die Gewinnausschüttungen weder einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§ 98 Abs 1 Z 1 EStG) noch einer inländischen Betriebsstätte (§ 98 Abs 1 Z 3 TS 1 EStG) zuzurechnen sind. § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG setzt nämlich voraus, dass »Kapitalertragsteuer einzubehalten war«. Diese Bedingung ist aber nicht erfüllt, wenn aufgrund der richtlinienkonformen Interpretation von § 94 Z 2 Satz 3 EStG keine Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug besteht. Eine Besteuerung erfolgt somit nur in jenen Fällen, in denen die Gewinnausschüttungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person (§ 21, § 23 oder § 27 Abs 2 Z 1 EStG) oder einer inländischen Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person (§ 98 Abs 1 Z 1 oder Z 3 TS 1 EStG) oder Drittstaatsgesell-

steuer, Entwicklungen bei Gewinnausschüttungen an ausländische EU-Gesellschaften, SWI 2012, 131 (132 f); ebenso offenbar *G. Kofler/Moshammer*, SWI 2013, 9; aA *Jirousek* in *Stradinger*, SWI-Jahrestagung: Anteilsübertragung an (hybride) Ost-Personengesellschaften, SWI 2011, 347 (348 f); zweifelnd auch *Mayr/Schlager*, Kapitalbesteuerung im betrieblichen Bereich, in *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg) Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 375 (396).

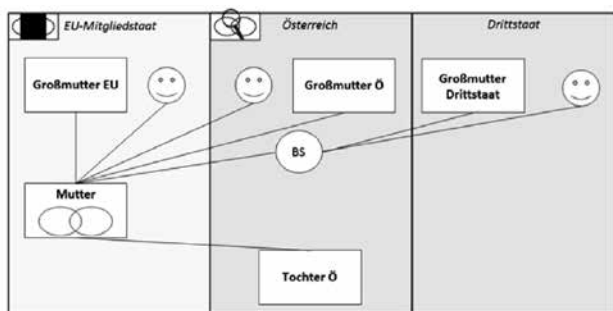
98 Da nach originär innerstaatlichem Recht der ausländischen Muttergesellschaft als Folge des Typenvergleichs keine Steuersubjekteigenschaft zukommt, findet eine steuerliche Erfassung der Gewinnausschüttungen auf Ebene der Anteilseigner im Rahmen ihrer beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht statt. Auch eine Subsumtion unter § 1 Abs 3 Z 1 lit b KStG scheidet aus, weil die Einkünfte der Hybridgesellschaft den dahinterstehenden Anteilseigner zugerechnet werden können. Daher sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 3 KStG nicht erfüllt. Vgl. *Pinetz* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG<sup>2</sup> § 3 Rz 8 f.

99 Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften erfolgt eine Entlastung gemäß § 1 Abs 2 Z 1 iVm § 10 Abs 1 Z 5 oder Z 7 KStG und bei beschränkt steuerpflichtigen EU/EWR-Körperschaften nach Maßgabe der in § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG angeordneten sinngemäßen Anwendung von § 10 KStG auf inländischen Betriebsstätten zurechenbare Gewinnanteile. Vgl. zB *Mayr/Schülcher*, 2. AbgÄG 2014: Neuerungen im KStG, RdW 2015, 54 (57).

100 Vgl. zB *G. Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg) KStG § 1 Tz 193; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg) KStG<sup>24</sup> § 10 Tz 95 ff und 191; *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG<sup>2</sup> § 10 Rz 31; jeweils mWn; KStR 2013 Rz 1158, 1172, 1209 1218; vgl. auch die Materialien zu § 10 Abs 2 idF BBG 2003: ErlRV 59 BlgNR XXII. GP, 274.



schaft<sup>101</sup> zuzurechnen sind und DBA-rechtlich kein Gebot zur Befreiung angenommen wird:<sup>102</sup>



Grafik 4

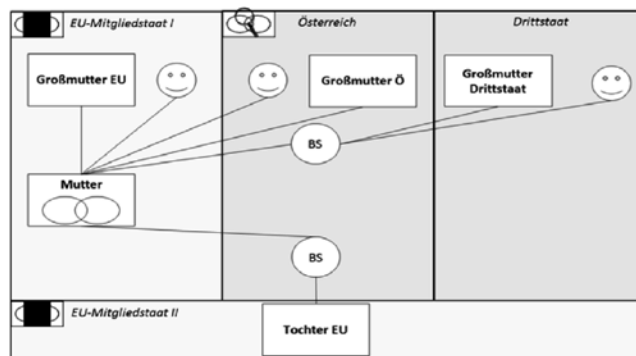
Auch wenn die Ausschüttung von einer ausländischen Tochtergesellschaft geleistet wird und lediglich einer österreichischen Betriebsstätte der Muttergesellschaft zuzurechnen ist, erfolgt DBA-rechtlich – vorbehaltlich einer Anrechnungsverpflichtung für etwaige im Ausschüttungsstaat erhobene Quellensteuern<sup>103</sup> – nach Maßgabe des Betriebsstättenprinzips iSd Art 7 OECD-MA idR keine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts:<sup>104</sup>

101 Sollte die ausländische Hybridgesellschaft aufgrund ihrer operativen Tätigkeit als Betriebsstätte iSd § 29 BAO der beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner anzusehen sein, ist außerdem fraglich, ob überhaupt eine beschränkte Steuerpflicht iSd § 98 EStG besteht. Denn wird die Ausschüttung nicht der inländischen, sondern *allein* der ausländischen Betriebsstätte zugerechnet, ist schon der Tatbestand des § 98 Abs 1 Z 3 TS 1 EStG nicht erfüllt. Vgl. *Gassner/Hofbauer*, Die Unterbetriebsstätte, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg) Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 83 (87 ff).

102 Inwieweit hier DBA-rechtlich die Besteuerungsbefugnis eingeschränkt wird, ist umstritten. Vgl. dazu Beispiel 17 des OECD Partnership-Report (OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6 [1999] 47f); kritisch dazu *Lang*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 94; vgl. weiters *Prokisch* in *Vogel/Lehner* (Hrsg) DBA<sup>6</sup> Art 1 Rn 31 ff mwN.

103 Im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie dürften allerdings nach Art 5 MTR ohnedies keine Quellensteuern im Mitgliedstaat der ausschüttenden Tochtergesellschaft erhoben werden. Ausführlich dazu oben.

104 Nach Art 10 iVm Art 21 Abs 2 OECD-MA des DBA zwischen Österreich und EU-Mitgliedstaat I ist in diesem Fall ausschließlich Art 7 OECD-MA einschlägig und ordnet damit dem Betriebsstättenstaat Österreich das volle Besteuerungsrecht an den Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft »Tochter EU« zu. Im Lichte des Art 24 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Betriebsstättendiskriminierungsverbots dieses Abkommens und innerhalb der EU vor allem nach der *Saint-Gobain*-Rechtsprechung (EuGH-Urteil in *Saint-Gobain*, C-307/97, EU:C:1999:438, Rz 58 ff) ist allerdings die im Verhältnis zum Ausschüttungsstaat EU-Mitgliedstaat II vorgesehene Entlastung von etwaigen Quellensteuern – die nach Art 5 MTR jedoch ohnehin nicht erhoben werden dürfen – zu gewähren. Vgl. *Rust* in *Vogel/Lehner* (Hrsg) DBA<sup>6</sup> Art 24 Rz 114 ff; *Tumpel/Stangel*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 69 (88 ff);



Grafik 5

Eine Besteuerung der Gewinnausschüttungen bei natürlichen Personen und Drittstaatsgesellschaften als Anteilseigner der hybriden Gesellschaft iSd Art 2 MTR steht mit der Teleologie der Mutter-Tochter-Richtlinie im Einklang.<sup>105</sup> Darüber hinaus wäre es von der Mutter-Tochter-Richtlinie gedeckt, wenn Österreich die von der Tochtergesellschaft an die hybride Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne erst dann und insoweit besteuern würde, als diese von der hybriden Muttergesellschaft selbst an die im Inland steuerpflichtigen und nicht vom persönlichen Anwendungsbereich des § 10 KStG erfassten Anteilseigner ausgeschüttet werden. Immerhin sind Gewinnausschüttungen an natürliche Personen oder Drittstaatsgesellschaften gar nicht vom Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst. Eine Besteuerung von Ausschüttungen transparenter Rechtsgebilde ist dem österreichischen Recht allerdings fremd. Die spätere Auszahlung von Gewinnen hybrider Gesellschaften ist vielmehr als nicht steuerbare Entnahme einzustufen.<sup>106</sup> Würde also die Mutter-Tochter-Richtlinie Österreich daran hindern, die Ausschüttung einer inländischen Tochtergesellschaft an die hybride Muttergesellschaft (Grafik 4) nach dem Transparenzprinzip auf Ebene der in Österreich steuerpflichtigen Anteilseigner zu besteuern, unterläge die nachfolgende Gewinnausschüttung durch die Hybridgesellschaft meist nur einer – im Regelfall durch ein DBA reduzierten – Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat der Hybridgesellschaft.<sup>107</sup> Selbst Gewinnausschüt-

*Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke* (Hrsg) Doppelbesteuerung<sup>130</sup> Art 24 MA Rz 21 iVm Rz 52; ausführlich auch *Haslehner*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht (2009) 354 ff.

105 Siehe Punkt V.A.

106 Siehe zB EAS 2683 vom 21.12.2005; EAS 3018 vom 18.11.2008; EAS 3040 vom 11.2.2009; EAS 3303 vom 23.11.2012.

107 Selbst bei einer beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person oder Drittstaatsgesellschaft würde ein DBA zwischen Österreich und dem Ansässigkeitsstaat dieser Person oder Gesellschaft, in dem für Betriebsstätteneinkünfte die Befreiungsmethode vorgesehen ist, dazu führen, dass die Gewinnausschüttung der Hybridgesellschaft allenfalls im Ansässigkeitsstaat der Hybridgesellschaft besteuert wird. Während

tungen einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft an eine in Österreich ansässige natürliche Person als (mittelbare) Anteilseignerin dürften nicht in Österreich besteuert werden, obwohl Ausschüttungen an natürliche Personen gar nicht von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst sind. Ein derartiges Ergebnis lässt sich mit dem Sinn und Zweck der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht vereinbaren. Das österreichische Ertragsteuerrecht kann daher insoweit als mit den unionsrechtlichen Vorgaben im Einklang stehend angesehen werden.

## VI. Würdigung

Teile des Schrifttums vertreten die Ansicht, Gesellschaften iSd Art 2 MTR seien als Körperschaftsteuersubjekte iSv § 1 KStG anzusehen, auch wenn ein Typenvergleich zu einem anderen Ergebnis führen würde.<sup>108</sup> Dadurch soll offenbar ein potenzieller Verstoß gegen die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie hintangehalten werden. Zwingend erforderlich ist dies allerdings nicht. Zwar vermeidet ein solches Verständnis auf den ersten Blick zahlreiche Zweifelsfragen in Bezug auf die Anwendung des § 10 KStG; es widerspricht jedoch nicht nur dem historisch geprägten Regelungskonzept von § 1 KStG, sondern wirft auch selbst wiederum Probleme auf. Abgesehen davon finden sich auch noch andere Auslegungsvarianten, die zu einem unionsrechtskonformen Ergebnis führen. Zwar weisen auch diese Schwächen auf, tragen den strukturellen Vorgaben der österreichischen Rechtsordnung aber besser Rechnung als eine umfassende Anerkennung von hybriden Körperschaften iSd Art 2 MTR als Körperschaftsteuersubjekte iSd § 1 KStG.

Wie die vorliegende Untersuchung verdeutlicht, wird die Situation von Hybridgesellschaften aber nicht nur im österreichischen Recht stiefmütterlich behandelt. Selbst in der Mutter-Tochter-Richtlinie finden sich ausdrückliche Regelungen nur für den Fall, in dem der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft die in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft als transparent ansieht. Damit sind schon die Vorgaben der Richtlinie oft nur schwer auszumachen. Dass es auch im innerstaatlichen Recht an spezifischen Regelungen für derartige Qualifikationskonflikte fehlt, macht die Interpretationsaufgabe für den Rechtsan-

wender nicht einfacher. Die zunehmende Komplexität der Rechtsfragen und das damit verbundene hohe Maß an (Rechts)Unsicherheit erfordert letztlich ein Tätigwerden des Gesetzgebers.

### Korrespondenz:

Dr. Daniela Hohenwarther-Mayr, LL.M.  
([daniela.hohenwarther-mayr@wu.ac.at](mailto:daniela.hohenwarther-mayr@wu.ac.at))  
Dr. Christoph Marchgraber  
([christoph.marchgraber@wu.ac.at](mailto:christoph.marchgraber@wu.ac.at))

Institut für Österreichisches und  
Internationales Steuerrecht  
WU Wien  
Welthandelsplatz 1, D3, 2. OG  
1020 Wien

nämlich in Österreich keine innerstaatliche Rechtsgrundlage zur Besteuerung dieser Gewinnausschüttung bestünde, wäre der Ansässigkeitsstaat der beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person oder Gesellschaft aufgrund des DBA mit Österreich an der Besteuerung gehindert.

<sup>108</sup> Vgl. Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr (Hrsg) KStG § 1 Tz 267; Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöcker/Vock (Hrsg) KStG § 1 Tz 121.

# Steuertechnische Aspekte einer Abgabenaufonomie der Länder im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer



DIETMAR AIGNER, PETER BRÄUMANN, GEORG KOFLER, MICHAEL TUMPEL

## Abstract

In der jüngeren Vergangenheit wurde immer wieder eine erhöhte Abgabenaufonomie der subnationalen Gebietskörperschaften (Länder, Gemeinden) gefordert, die speziell zu einer Zusammenführung von Einnahmen- und Ausgabenverantwortung beitragen sollte. Diesbezügliche Überlegungen sind auch für die Neugestaltung des Finanzausgleichs ab 2017 relevant, soll dieser doch Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten zusammenführen und die Transparenz erhöhen. Im Fokus steht hier die Abgabenaufonomie der Länder im Hinblick auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, insbesondere durch die Gewährung von Zuschlagsrech-

ten. Der folgende Beitrag präsentiert die diesbezügliche Ausgangslage, den finanzverfassungsrechtlichen Rahmen sowie abgabenpolitische und ökonomische Erwägungen, bevor auf die erheblichen steuertechnischen Probleme einer solchen Zuschlagsaufonomie der Länder eingegangen wird. Im Ergebnis sind die steuertechnischen Herausforderungen derart gravierend, dass die Ausweitung der Steueraufonomie der Länder durch Zuschlagsrechte zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer auch im Lichte möglicher positiver Aspekte nicht sinnvoll erscheint.

## Schlagworte

Abgabenaufonomie, Zuschlagsabgaben, Finanzverfassung

## Rechtsquellen

§§ 6 ff F-VG

## Inhaltsübersicht

I.	Einleitung und Ausgangslage .....	22
A.	Ausgangslage .....	22
B.	Finanzverfassungsrechtlicher Rahmen .....	23
C.	Abgabenpolitische und ökonomische Argumente .....	27
II.	Steuertechnische Aspekte .....	31
A.	Überblick .....	31
B.	Persönliche und territoriale Anknüpfung .....	32
C.	Steuererhebung und Abzugssteuern .....	35
D.	Tarifbestimmungen .....	36
E.	Länderübergreifende Mobilität .....	37
F.	Internationale Aspekte .....	37
III.	Zusammenfassung .....	38
	Literaturverzeichnis .....	40

## I. Einleitung

### A. Ausgangslage

Unstrittig ist die gegenwärtige Finanzverfassung durch einen ausgeprägten Zentralismus gekennzeichnet.<sup>1</sup> Die Findung einer Balance zwischen Zentralismus und Föderalismus war nicht nur bei der Schaffung des Finanzverfassungsgesetzes 1948 (F-VG) eine zentrale Frage,<sup>2</sup> sondern auch Gegenstand einer Reihe von Reformvorschlägen in der Zweiten Republik.<sup>3</sup> Speziell im Hinblick auf die Ertragsbesteuerung lässt sich das heutige System der Einordnung der Einkommen- und Körperschaftsteuer als gemeinschaftliche Bundesabgaben mit einer Teilung des Ertrages (und ohne Zuschlagsrechte von Ländern und Gemeinden) bis in die Monarchie zurückverfolgen.<sup>4</sup> Es hat auch aus historischer Sicht gute Dienste geleistet und sich in wirtschaftlich schwierigen Zeiten, »trotz mancher ihrer anhaftenden Mängel«, »im allgemeinen gut bewährt«, da auch »die mit ihr verbundene Einheitlichkeit der Besteuerung im ganzen Bundesgebiet für die manchen Gefahren ausgesetzte Volkswirtschaft von großem Wert war«.<sup>5</sup> In der Tat sind auch heute auf Bundesebene die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer als gemeinschaftliche Bundesabgaben eingeordnet (§ 6 Abs 1 Z 2 lit a F-VG iVm §§ 8 ff FAG 2008), wohingegen Zuschlagsabgaben (§ 6 Abs 1 Z 2

lit b F-VG) nur zaghaft verwirklicht sind.<sup>6</sup> Auch insgesamt betrachtet ist der Anteil der eigenen Einnahmen subnationaler Gebietskörperschaften in Österreich im internationalen Vergleich äußerst gering.<sup>7</sup>

Umgekehrt wird immer wieder (wenngleich mit unterschiedlicher Intensität<sup>8</sup>) eine erhöhte Abgabenautonomie der subnationalen Gebietskörperschaften gefordert, die speziell zu einer Zusammenführung von Einnahmen- und Ausgabenverantwortung beitragen sollte. In der jüngeren Vergangenheit wurde diese Thematik nicht nur im Österreich-Konvent<sup>9</sup> und von der Landesfinanzreferentenkonferenz<sup>10</sup> aufgegriffen (und von den Ländern ablehnend betrachtet<sup>11</sup>), sondern im Paktum zum Finanzausgleich 2008 auch die Einsetzung einer Arbeitsgruppe »zur grundsätzlichen Reform des Finanzausgleichs« vereinbart,<sup>12</sup> die sich auch mit der Frage der Stärkung der Abgabenautonomie der Länder befassen soll.<sup>13</sup> Der neue Finanzausgleich müsse aufgabenorientiert sein; Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten sollen zusammengeführt und die Trans-

1 Dazu zusammenfassend *Kofler in Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (10. Lfg, 2013) § 1 F-VG Rz 14 ff.

2 So könne nämlich einerseits von einer »Verwirklichung des föderativen Gedankens« nur dann gesprochen werden, wenn »auch den Teilen unseres Bundesstaates, den Ländern, ein autonomes Steuerrecht und eine autonome Finanzgebarung« zuerkannt werde, andererseits würde »es nicht einem einheitlichen Staatsverband entsprechen, wenn nicht ein einheitliches Steuerrecht die finanzielle Grundlage des gesamten Staates geben würde«. Siehe StenProtNR V. GP 74. Sitzung (21.1.1948), 2120 (Berichterstatter *Müller*).

3 Ausführlich dazu *Kofler in Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 1 F-VG Rz 14 ff.

4 Während bis zur Personalsteuerreform 1896 (RGBl 1896/220) die Steuereinnahmen der Länder und Gemeinden im Wesentlichen aus Zuschlägen zu den direkten Ertragsteuern und zur Verzehrungssteuer des Staates sowie aus einigen selbständigen Abgaben (speziell auf den Verbrauch alkoholischer Getränke) bestand (zB *Pfaundler*, Finanzausgleich (1931) 415 ff), wurden durch die Einführung einer allgemeinen staatlichen Einkommensteuer die Weichen zum heutigen Verbundsystem gelegt (*Pfaundler*, Finanzausgleich (1927) 1 ff). Die Zuschlagsfreiheit dieser direkten Steuer wurde durch Ertragsanteile – etwa nach dem Überweisungsgesetz 1914 (RGBl 1914/14) – kompensiert (siehe auch die Anl 1 zu ErlRV 488 BlgNR I. GP 15 ff), womit einerseits die »natürliche Ausdehnung des in seinem Umfang bis dahin unbeschränkten Zuschlagsrechtes der Länder (Gemeinde) auf die zukunftsreichste direkte Steuer unterbunden« war (*Pfaundler*, Finanzausgleich (1931) 419) und andererseits eine Vorgängerform der gemeinschaftlichen Bundesabgaben und des horizontalen Finanzausgleichs verwirklicht wurde.

5 RV 155/Gu der Blg 6 (zum ATG 1938).

6 Und zwar früher bei den Gebühren von Totalisator- und Buchmacherwetten (§ 13 FAG 2008, entfallen durch die GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73), wo die Zuschlagsmöglichkeit aber von den Ländern kaum beansprucht wurde (dazu zB *Ruppe in Pernthaler* (Hrsg), Neue Wege der Föderalismusreform (1992) 105 (115 f)), und nunmehr bei der Bundesautomaten- und VLT-Abgabe (§ 13a FAG 2008, eingeführt im Rahmen der GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73).

7 Dazu *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (12 ff); siehe auch die umfassende Aufarbeitung bei *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015).

8 So haben sich in politischer Sicht die Perspektiven schon mehrfach verschoben: Forderten die Länder zB noch 1985 vehement einen Ausbau ihrer Steuerhoheit (siehe Punkt 18 im Forderungskatalog der Länder 1985, abgedruckt in Institut für Föderalismusforschung, 10. Bericht über die Lage des Föderalismus in Österreich (1985) 97 ff; siehe zu dieser »klassischen« Forderung zB auch *Pernthaler*, Österreichische Finanzverfassung (1984) 204 ff), wurde dieser föderative Vorschlag und eine Verstärkung der Einnahmenverantwortung von Ländern und Gemeinden in jüngerer Zeit zwar vom Bund durchaus befürwortet, stieß sodann aber auf eine zögerliche Haltung der Länder (siehe zB *Ruppe in Pernthaler* (Hrsg), Neue Wege der Föderalismusreform (1992) 105 (115 f)).

9 Siehe den Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004) 40 f.

10 Siehe *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

11 *Matzinger* (in *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 173 (173)) spricht von einer »ausgeprägte[n] Scheu der regionalen Ebene [...], Verantwortung für die eigenen Einnahmen zu übernehmen«. Für einen Überblick zur jüngeren Entwicklung siehe insbesondere *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (15 ff).

12 Siehe das »Paktum Finanzausgleich 2008«, abgedruckt zB bei *Bauer* (Hrsg), Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch (2008) 457 ff.

13 Siehe auch *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f; *Sutter in Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (166).



parenz erhöhet werden. In Zusammenhang mit der anvisierten Neugestaltung des Finanzausgleichs beauftragte das BMF im Jahr 2014 das Institut »EcoAustria« mit der Erstellung einer Analyse zum Thema »Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene«, die im März 2015 vorgelegt wurde.<sup>14</sup>

Wenngleich sich im gegenwärtigen Regierungsprogramm für die Jahre 2013 bis 2018 keine explizite Festlegung zur Frage einer Stärkung der Abgabenhoeheit (Abgabenaunomie) der Länder findet,<sup>15</sup> wird diese Thematik – gerade im Lichte der Verhandlungen für einen Finanzausgleich ab 2017 – in der jüngeren Vergangenheit wieder intensiv diskutiert, und zwar in seinen unterschiedlichen Facetten sowohl aus einer ökonomischen<sup>16</sup> wie auch einer juristischen<sup>17</sup> Perspektive. Während sich aber manche Abgaben schon aus unionsrechtlicher Sicht kaum für eine solche Abgabenaunomie der subnationalen Gebietskörperschaften eignen (zB die Umsatzsteuer),<sup>18</sup> wird eine solche vielfach speziell für Grundstücksabgaben und andere lokal verwurzelte Steuern bzw zweckbezogene Abgaben zur Finanzierung lokaler Zusatzangebote gefordert,<sup>19</sup> in jüngerer

Vergangenheit aber auch die Einkommen- und Körperschaftsteuer ins Auge gefasst.<sup>20</sup>

## B. Finanzverfassungsrechtlicher Rahmen

Im Fokus einiger dieser Überlegungen und auch der nachfolgenden Ausfuhungen steht daher die Abgabenaunomie der Länder im Hinblick auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Scheidet man hier völlig unrealistische Reformüberlegungen<sup>21</sup> von vorneherein aus, verbleibt – sofern man auch die Gemeinden aus der Betrachtung ausblendet<sup>22</sup> – der Vorschlag, den Ländern »Zuschlagsrechte« zur Einkommensteuer, allenfalls auch zur Körperschaftsteuer einzuraumern.<sup>23</sup> Im Schrifttum werden hier zwei Varianten angesprochen:<sup>24</sup>

- ▷ Einerseits »echte« Zuschläge iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG, bei denen die Länder Zuschläge zu einer Stammabgabe des Bundes (Einkommen- bzw Körperschaftsteuer) erheben, also eine »Steuer auf die Steuer« (bzw »tax on tax«) in Form eines prozentuellen Zuschlags auf die Bundessteuer.<sup>25</sup>
- ▷ Andererseits »unechte« Zuschläge, bei denen die Länder einen eigenen Steuersatz auf die Bemessungsgrundlage der Stammabgabe des Bundes anwenden würden (»tax on income«). Schränkt man allerdings den finanzverfassungsrechtlichen Begriff der Zuschlagsabgabe nach § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG auf »echte« Zuschläge auf eine Steuer (»Steuer auf

14 Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015).

15 Siehe den Abschnitt »Finanzausgleichsreform« im Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung 2013 – 2018 »Erfolgreich. Österreich.« (2013) 112.

16 Siehe zB Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007); Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Jänner 2011); Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller, Optionen zur Stärkung der Abgabenaunomie der österreichischen Gemeinden (August 2012); Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015); Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015).

17 Siehe grundlegend bereits Ruppe in Bundeskanzleramt (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (289 ff). Weiters zB Bußjäger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 90 (90 ff); Sutter in Lienbacher/Wielinger (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (145 ff); Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012); Achatz/Kirchmayr, taxlex 2015, 149 (149); Bußjäger, WPZ Kommentar Nr. 8 (August 2015).

18 Dazu Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 37 ff.

19 Dazu ausführlich Sutter in Lienbacher/Wielinger (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (164 ff); Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Jänner 2011) 43 ff; Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 64; weiters zB Achatz/Kirchmayr, taxlex 2015, 149 (149). Siehe auch den Literaturüberblick bei Handler, WiPolBl 2014/1, 7 (17 f).

20 Zuletzt insbesondere Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015).

21 Etwa die generelle Übertragung der Abgabenhoeheit für diese Steuern an die Länder oder die Einräumung einer Länderkompetenz, zusätzlich zur Einkommen- bzw Körperschaftsteuer des Bundes eigene Landes-Einkommen- und Körperschaftsteuern zu schaffen; siehe dazu etwa auch Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 10; Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 11 f.

22 Siehe zu Überlegungen im Hinblick auf kommunale Zuschlagsrechte auf die Einkommensteuer insbesondere Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller, Optionen zur Stärkung der Abgabenaunomie der österreichischen Gemeinden (August 2012), und Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015).

23 Dazu aus juristischer Perspektive bereits ausführlich Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012), und aus ökonomischer Perspektive Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015), sowie Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015).

24 Zu den verschiedenen Modellen siehe zB Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoeheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81; Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 22 ff.

25 Siehe zB zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe § 13a FAG 2008 (eingeführt im Rahmen der GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73).

die Steuer«) ein,<sup>26</sup> so wäre der Typus der »unechten« Zuschläge in § 6 F-VG nicht ausdrücklich vorgesehen. Er ließe sich finanzverfassungsrechtlich wohl auch nicht über den Typus der »Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand« (§ 6 Abs 1 Z 2 lit c F-VG) verwirklichen<sup>27</sup> und bedürfte daher einer komplexeren Konstruktion.<sup>28</sup>

Bezieht man sich daher auf das »echte« Zuschlagssystem nach § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG, stehen konkret zwei – bereits im Österreich-Konvent diskutierte, von den Ländern aber abgelehnte<sup>29</sup> – abgabenpolitische Modelle im Raum: So wurde einerseits erwogen, bundeseinheitliche Zuschläge festzulegen (um der nachteiligen Wirkung eines Steuerwettbewerbs hintanzuhalten), andererseits angedacht, Bandbreiten von Zuschlägen vorzusehen, wobei korrespondierend der Bund seine Steuersätze zurücknehmen würde. Möchte man dabei einen echten Steuerwettbewerb entfachen, müssten diese »Bandbreiten« aus budgetpolitischer Sicht adäquat festgelegt werden, um den Ländern tatsächlichen Spielraum zu lassen und sie nicht – wie zB die Gemeinden bei der Grundsteuer – dazu zu zwingen, den Satz stets im Höchstausmaß auszuschöpfen.<sup>30</sup> Bei beiden Varianten ist allerdings zweifelhaft, ob sie im Rahmen des geltenden Verfassungsrechts verwirklicht werden könnten.<sup>31</sup>

Aus verfassungs- und unionsrechtlicher Sicht ließe sich ein »echtes« Zuschlagssystem der Länder zur Einkommen- und Körperschaftsteuer des Bundes wohl dem Grunde nach weitgehend verwirklichen, wenn gleich durchaus erhebliche Einschränkungen beachtet werden müssten:<sup>32</sup>

- ▷ Zuschlagsabgaben sind eine zusammengesetzte Abgabeform, die sich haushaltsrechtlich in zwei getrennte Abgaben, Stammabgabe und Zuschlag, auflöst.<sup>33</sup> Bei »Zuschlagsabgaben« fließt die Stammabgabe ausschließlich einer Gebietskörperschaft, der Zuschlag ausschließlich einer anderen Gebietskörperschaft zu. Dabei entspricht es dem Wesen von Zuschlägen, dass sie zugunsten einer anderen Gebietskörperschaft erhoben werden als die Stammabgabe, dass ihr Ausmaß durch eine zahlenmäßige Beziehung zur Stammabgabe (einen gewissen Prozentsatz<sup>34</sup>) bestimmt wird und dass sie einer eigenen steuerrechtlichen Regelung entbehren, weil sich diese aus jener der Stammabgabe ergibt.<sup>35</sup> Für das Vorliegen einer Zuschlagsabgabe erachtet es der VfGH als »signifikant, daß der angenommene Entfall der primären Abgabepflicht den Wegfall der Zuschlagsabgabepflicht nach sich zöge«, und spricht im Zusammenhang mit einer Landesabgabe von einer »für eine Zuschlagsabgabe geradezu charakteristische[n] Regelung, die in einem prozentualen Anknüpfen an eine Stammabgabe besteht«.<sup>36</sup>
- ▷ Diese Begriffsbeschreibung ließe es womöglich offen, ob mit den »Zuschlägen« iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG nur solche auf eine Bundesabgabe (»Steuer auf die Steuer«) oder auch solche auf eine Bundesbemessungsgrundlage (zB »Steuer auf Einkommen«) gemeint sind. Pfaundler verwies allerdings bereits im Jahr 1931 darauf, dass der »Begriff der Zuschlagsabgaben [...] nach österreichischem Recht ein durchaus eindeutig bestimmter« sei.<sup>37</sup> In der Tat fanden sich Zuschlagsabgaben der Länder

26 Diese Einschränkung scheinen sowohl die historische Auslegung wie auch die verfassungsgerichtliche Definition der Zuschlagsabgaben in der Tat nahe zu legen; siehe dazu sogleich die Abgrenzung von Zuschlagsabgaben und aus der Rechtsprechung zB VfSlg 13.651/1993; VfSlg 14.691/1996; VfGH 19.6.2015, E 1218/2015; weiters auch Pfaundler, Die Finanzausgleichsgesetzgebung 1948/58<sup>2</sup> (1958) 26 f.

27 Dies deshalb, weil in einem solchen Fall die Regelungshoheit für die materiell-rechtliche Abgabe den Ländern zustünde (§ 8 Abs 1 F-VG), sodass diese insofern eine eigenständige Bemessungsgrundlage der Einkommen- oder Körperschaftsteuer definieren könnten, dem Bund also insofern keine Regelungskompetenz zukommt. Die Vereinheitlichungskompetenz des Bundes nach § 7 Abs 3 F-VG betrifft nur den Fall, dass »Abgaben gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 und 2 ausschließlich den Ländern (Gemeinden) überlassen werden«, also »Überlassung« von Abgaben, die zuvor als (ausschließliche oder geteilte) Bundesabgaben eingeordnet waren. Siehe dazu Kofler in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 7 F-VG Rz 14.

28 Denkbar wäre es womöglich, dass der Bundesgesetzgeber aber eine neue Bundeseinkommensteuer schafft (als ausschließliche oder gemeinschaftliche Bundesabgabe) und die bisherige Einkommensteuer zur Gänze den Ländern überlässt, sich aber nach § 7 Abs 3 F-VG die materielle Regelung vorbehält. Siehe allgemein Kofler in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 7 F-VG Rz 14 ff.

29 Siehe den Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004) 40 f; siehe auch die ablehnende Haltung der Landesfinanzreferentenkonferenz in Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

30 Dazu Achatz/Kirchmayr, taxlex 2015, 149 (149).

31 Dazu sogleich unten.

32 Siehe ausführlich Bußjäger, WPZ Kommentar Nr. 8 (August 2015), und zu den finanzverfassungsrechtlichen Grundlagen Kofler, F-VG, in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (Loseblatt).

33 VfSlg 13.651/1993; VfSlg 14.691/1996; VfGH 19.6.2015, E 1218/2015; siehe auch Pfaundler, Die Finanzausgleichsgesetzgebung 1948/58<sup>2</sup> (1958) 26 f.

34 Siehe zB zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe § 13a FAG 2008 (eingeführt im Rahmen der GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73).

35 Siehe Pfaundler, Die Finanzausgleichsgesetzgebung 1948/58<sup>2</sup> (1958) 25 f; ebenso zB VfSlg 13.651/1993; VfGH 19.6.2015, E 1218/2015; für das Vorliegen einer Zuschlagsabgabe ist somit signifikant, dass der Entfall der primären Abgabepflicht den Wegfall der Zuschlagsabgabepflicht nach sich zöge; dazu VfSlg 14.691/1996.

36 VfSlg 14.691/1996.

37 Pfaundler, Der Finanzausgleich in Österreich (1931) 3.

zu Bundesabgaben (»Bundeszuschlagsabgaben«) in den 1920er und 1930er Jahren als Zuschläge einerseits zur Immobiliargebühr und zum Gebührenäquivalent sowie andererseits zu den Gebühren von Totalisator- und Buchmacherwetten (Rennwettgebühren).<sup>38</sup> Letztgenannte wurden auch in die Zweite Republik übernommen<sup>39</sup> und waren stets als Hundertteile der Stammabgabe gestaltet.<sup>40</sup> Aber auch hinsichtlich der erstgenannten Zuschläge zu den Immobiliargebühren und zum Gebührenäquivalent zeigt die historische Analyse eindeutig, dass diese Zuschläge stets als Hundertteile der Stammabgabe, also als »Steuer auf die Steuer«, gestaltet waren.<sup>41</sup> Legt man dieses historische Verständnis quasi versteinierungstheoretisch dem heutigen finanzverfassungsrechtlichen Begriff in § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG zu Grunde, so spricht dies deutlich für ein

eingeschränktes Verständnis von Zuschlägen iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG als »Steuer auf die Steuer«.<sup>42</sup>

- Eine solche »echte« Zuschlagsabgabe zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer können die Länder zwar nicht selbst »erfinden«.<sup>43</sup> Der einfache Bundesgesetzgeber könnte aber nach § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG entweder im Finanzausgleichsgesetz (FAG) oder auch sondergesetzlich<sup>44</sup> ein Zuschlagssystem für die Einkommen- und Körperschaftsteuer vorsehen, dass also die Einkommen- oder Körperschaftsteuer die Stammabgaben des Bundes darstellen und Zuschläge der Länder gestattet sind. Solche Zuschläge sollten nach § 6 Abs 2 F-VG auch dann zulässig sein, wenn die Einkommen- bzw Körperschaftsteuer weiterhin eine gemeinschaftliche Bundesabgabe bliebe.<sup>45</sup> Die Gesetzgebungskompetenz des Landes beschränkt sich bei der Regelung eines Zuschlags zu einer Stammabgabe des Bundes im Wesentlichen auf die Entscheidung, den Zuschlag überhaupt einzuheben, auf die Bestimmung der Höhe des Zuschlags und auf eine allfällige Teilung des Ertrages aus dem Zuschlag zwischen dem Land und den Gemeinden (§ 8 Abs 1 und 2 F-VG).<sup>46</sup>
- Unklar ist allerdings, ob bzw inwieweit der Bundesgesetzgeber im Lichte der Länderkompetenz des § 8 Abs 1 F-VG die Höhe des Zuschlages festsetzen darf.<sup>47</sup> So wird zum Teil davon ausgegangen, dass die Bundeszuständigkeit nicht die Befugnis umfasst, die Höhe des Zuschlages zu bestimmen,<sup>48</sup> während die

38 Siehe im Anwendungsbereich des F-VG 1922 ursprünglich § 5 Abgabenteilungsgesetz (ATG) 1922, BGBl 1922/125, sowie nachfolgend zB § 8 Abs 1 ATG 1934, BGBl 1934/306, und dazu etwa Pfaundler, System des Finanzausgleichs in Österreich auf Grund der Neuordnung im Jahr 1934 (1934) 98 ff.

39 Siehe im Anwendungsbereich des F-VG 1948 zuerst § 8 FAG 1948, BGBl 1948/46, und zuletzt § 13 FAG 2008 (entfallen durch die GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73). Nunmehr findet sich ein solches Zuschlagsrecht bei der Bundesautomaten- und VLT-Abgabe (§ 13a FAG 2008, eingeführt im Rahmen der GSpG-Novelle 2010, BGBl I 2010/73).

40 Siehe exemplarisch das Wiener Gesetz vom 30. Dezember 1920, Wiener LGBl 1920/13.

41 Siehe zB die jeweiligen Stammfassungen der Landesgesetze: Gesetz vom 1. Juni 1922, betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zu den Immobiliargebühren und zum Gebührenäquivalente, Kärntner LGBl 1922/89 (Zuschlag von 100 %); Gesetz vom 19. April 1922, betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zu den Immobiliargebühren und zum Gebührenäquivalente, NÖ LGBl 1922/218 (Zuschlag von 50 %) (ebenso auch Gesetz vom 14. Jänner 1933, betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zu den Immobiliargebühren und zum Gebührenäquivalente, NÖ LGBl 1933/28); Gesetz vom 3. Juli 1922, betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zu den Bundesgebühren für Eigentumsübertragungen an unbeweglichem Gute, OÖ LGBl 1922/104 (Zuschlag von 200 % bzw 10 % auf die Stammgebühr einschließlich Bundeszuschläge); Gesetz vom 17. Juni 1922, betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zu den Immobiliargebühren, Salzburger LGBl 1922/212 (Zuschlag von 100 % bzw 10 % auf die Stammgebühr einschließlich Bundeszuschläge); Gesetz vom 12. Juni 1922, betreffend die Einführung eines im Gebiete des Landes Steiermark an Stelle der Wertzuwachsabgabe einzuhebenden Zuschlages zu den Übertragungsgebühren des Bundes, Steiermärkisches LGBl 1922/203 (Zuschlag in Höhe der Bundesgebühr samt Zuschlag); Gesetz vom 29. April 1922, über die Einführung eines im Bundeslande Vorarlberg an Stelle der Wertzuwachsabgabe einzuhebenden Zuschlages zu jenen Bundesgebühren, welche von Eigentumsübertragungen an unbeweglichem Gute auf Grund von Rechtsgeschäften unter Lebenden eingehoben werden (Immobiliargebühren-Zuschlagsgesetz), Vorarlberger LGBl 1922/41 (Zuschlag von 200 %); Gesetz vom 8. Juni 1922, betreffend die Einhebung eines Zuschlages zu den Immobiliargebühren und zum Gebührenäquivalente durch die Bundeshauptstadt Wien, Wiener LGBl 1922/84 (Zuschläge von 10 % bzw 20 % zur Gebühr).

42 Kein Zuschlag im finanzverfassungsrechtlichen Sinn (sondern ausschließlich Bundesabgabe) war zB der historische »Bundeszuschlag« zur Mineralölsteuer (erstmalig BGBl 1950/88), der als ein auf eine Menge bezogener Schillingbetrag gestaltet war. Gleichfalls keinen Zuschlag im finanzverfassungsrechtlichen Sinn erblickte der VfGH in den – als Hundertteile der Betragsgrundlage – gestalteten Zuschlägen zur Grundsteuer zur Sozialversicherungsfinanzierung (VfSlg 3670/1960); der VfGH konnte hier aufgrund des mangelnden Abgabencharakters dieser Zuschläge auf eine inhaltliche Prüfung am Maßstab des F-VG 1948 verzichten. Hingewiesen kann aber zB noch darauf werden, dass auch – letztlich verfassungswidrige – Zuschläge der Länder zu Gemeindeabgaben in diesem Sinne als Prozentzuschläge zur Abgabe gestaltet waren; siehe zB das Gesetz vom 29. Mai 1946 betreffend die Einhebung eines Landeszuschlages zur Vergnügungssteuer, Steiermärkisches LGBl 1946/9, und gleichermaßen das vom VfGH (in VfSlg 13.651/1993) aufgehobene Lustbarkeitsabgabezuschlagsgesetz 1950, Steiermärkisches LGBl 1950/38.

43 Siehe zu den Grenzen des Abgabenerfindungsrechts der Länder Kofler in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (10. Lfg, 2013) § 8 F-VG Rz 10 ff.

44 Kofler in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (10. Lfg, 2013) § 8 F-VG Rz 9.

45 Ebenso Achatz, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 25.

46 Siehe zB VfSlg 17.343/2004.

47 Siehe zu dieser Diskussion zB Kofler in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011), § 7 F-VG Rz 11.

48 Ruppe in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (361); Ruppe in *Korinek/*

Gegenansicht eine nähere Konkretisierung durch den Bund akzeptiert, »solange er jene Grenze nicht überschreitet, die sich aus dem Wesen der betreffenden Abgabenform ergibt«. Speziell die Festlegung einer Höchstgrenze (nicht aber eines genauen Satzes) soll zulässig sein.<sup>49</sup> Ob das Finanzverfassungsrecht aber die Festlegung eines bundeseinheitlichen Zuschlages oder einer Zuschlagsbandbreite (mit einem Mindestzuschlagssatz von größer als Null) gestattet,<sup>50</sup> muss durchaus bezweifelt werden. Überdies bestünde keine Kompetenz des Bundes, den Eintritt des Zuschlagsrechts von Bedingungen abhängig zu machen oder Zweckbindungen vorzusehen.<sup>51</sup>

- ▷ Nach § 11 Abs 2 F-VG liegt schließlich die Vollzugshoheit bei den für Zwecke der Länder (Gemeinden) erhobenen Zuschlägen zu Bundesabgaben grundsätzlich bei der Bundesfinanzverwaltung, weshalb keine Notwendigkeit der dezentralen Steuereinhebung (und damit zB des Aufbaus von qualifizierten Landesfinanzverwaltungen) bestünde, da die Zuschläge gemeinsam mit der Stammabgabe eingehoben werden.<sup>52</sup> Dies ist auch aus verwaltungsökonomischer Sicht sinnvoll, bewirken doch Zuschläge praktisch lediglich eine Erhöhung der Stammabgabe mit anderer Steuergläubigerschaft, sodass es nahe liegt, die Verwaltung der Zuschläge mit der Stammabgabe entsprechend § 11 Abs 2 F-VG zusammenzulegen.<sup>53</sup> Selbst wenn man aber § 11 Abs 2 F-VG

für eine in eine Zuschlagsabgabe »umgewandelte«, bisher gemeinschaftliche Bundesabgabe (wie eben zB die Einkommen- oder Körperschaftsteuer) nicht für anwendbar hielte,<sup>54</sup> könnte sich der Bund dennoch nach § 7 Abs 3 iVm § 11 Abs 3 F-VG die Vollziehung der – von den Ländern geregelten – Zuschläge vorbehalten und auf diese Art die Notwendigkeit einer eigenen Landesadministration zur Erhebung der »Ländersteuern« vermeiden. Die Befürchtung, dass »[d]ie Administrierung und Einhebung durch die Länder [...] die Schaffung von Landesfinanzämtern bedingen [würde], wodurch es zu einer Ausdehnung der Verwaltung und zur Zerschlagung von Synergien käme«,<sup>55</sup> ist daher nur bedingt gerechtfertigt. Allerdings hat auch ein Zuschlagssystem eine Erhöhung des Verwaltungsaufwandes zur Folge, da einerseits die einhebende Gebietskörperschaft (Bund) für Zwecke der Festsetzung der Zuschläge festzustellen hat, innerhalb welches Bundeslandes der abgabepflichtige Tatbestand verwirklicht wird, andererseits der Steuerpflichtige nicht nur die Rechtmäßigkeit der Stammabgabe, sondern auch jene des Zuschlags zu prüfen hat.<sup>56</sup>

- ▷ Weiters würde die Einheit des Wirtschaftsgebietes nach § 8 Abs 4 F-VG wohl keine Schranke für eine subnationale Steuerautonomie bilden, setzt doch diese Bestimmung verschiedene Abgabenhöhen voraus, fordert also keine abgabenrechtliche Rechtseinheit im Bundesgebiet; eine länderweise (oder kommunal) unterschiedliche Besteuerung ist daher aus der Perspektive der Einheit des Wirtschaftsgebietes nicht zu beanstanden.<sup>57</sup> Gleichermaßen schliesse es § 8 Abs 4 F-VG nicht aus, dass die Länder Erträge besteuern, die außerhalb des Hoheitsbereichs eines Landes liegen.<sup>58</sup>
- ▷ Zu beachten ist freilich, dass sich schon aus der Struktur der Finanzverfassung ergibt, dass eine Gebietskörperschaft nur solche Tatbestände besteuern darf, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweist, diese also schon bei der Formulierung des Steuertatbestandes »einen hinreichenden inhaltli-

Holoubek (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 7 FVG Rz 30.

- 49 Schnizer in *Smekal/Theurl* (Hrsg), Finanzkraft und Finanzbedarf von Gebietskörperschaften – Analysen und Vorschläge zum Gemeindefinanzausgleich in Österreich (1990) 119 (135 f); siehe auch *Hengstschläger/Janko* in *Schambeck* (Hrsg), Bundesstaat und Bundesrat in Österreich (1997) 181 (210 m FN 153). Offenbar ebenfalls keine Bedenken gegen eine Höchstgrenze in VfSlg 17.343/2004. Diesem Ansatz dürfte schließlich auch die Finanzausgleichspraxis im früheren § 13 FAG 2008 (Zuschläge zu den Gebühren bei Totalisator- und Buchmacherwetten) bzw im nunmehrigen § 13a FAG 2008 (Zuschläge zur Bundesautomaten- und VLT-Abgabe) folgen.
- 50 So aber wohl *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 14; womöglich auch *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (163).
- 51 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 14; ausführlich zu den Wirkungen der Ertragshoheit *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 6 F-VG Rz 12 ff mwN.
- 52 Siehe auch *Pernthaler*, Österreichische Finanzverfassung (1984) 238; *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (319); *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (164); *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 12 f und 61.
- 53 Siehe auch *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011), § 11 F-VG Rz 5.

- 54 So wohl *Bußjäger*, WPZ Kommentar Nr. 8 (August 2015) 8 f.
- 55 So die Überlegung der Landesfinanzreferenten in *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.
- 56 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 13.
- 57 VfSlg 1462/1932; VfSlg 3033/1956; VfSlg 6755/1972; VfSlg 9804/1983; VfSlg 10.068/1984; siehe auch *Kofler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (10. Lfg, 2013), § 8 F-VG Rz 16; weiters zB *Pernthaler*, Österreichische Finanzverfassung (1984) 235 f
- 58 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 17.



chen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabe zu wahren hat.<sup>59</sup> Das verlangt aber nicht eine Tatbestandsbildung dergestalt, dass Doppelbesteuerungen von vornherein ausgeschlossen sind.<sup>60</sup> Dies ergibt sich auch aus § 7 Abs 4 F-VG: Nach dieser Bestimmung hat der Bund die Kompetenz, zB Grundsatzregelungen für Fälle der Tatbestandsüberschneidungen (zB durch Festlegung bestimmter Territorialitätskriterien)<sup>61</sup> oder konkurrierender Definitionen (zB Wohnsitzbegriffe) zu erlassen oder eine – verfassungskonforme – Doppelbesteuerung durch geeignete Instrumente (zB Anrechnung oder Freistellung) zu verhindern;<sup>62</sup> gleichermaßen gestattet § 7 Abs 4 F-VG auch Grundsatzbestimmungen »zur Anpassung solcher Abgaben an die Bestimmungen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes«.<sup>63</sup> Schließlich kann der Bund auch bei »sonstigen übermäßigen Belastungen« tätig werden, speziell in Fällen, »bei denen sich durch das Zusammentreffen von Abgabenregelungen verschiedener Steuerhoheiten im Einzelfall Belastungskumulierungen und Härten ergeben«.<sup>64</sup> Teilweise wird im Hinblick auf § 7 Abs 4 F-VG sogar eine Regelungsverpflichtung des Bundes für den Fall angenommen, dass durch Doppelbesteuerungen exzessive Belastungsergebnisse eintreten.<sup>65</sup>

- ▷ Schließlich dürften auch aus unionsrechtlicher Sicht keine grundsätzlichen beihilfenrechtlichen Bedenken iS des Art 107 AEUV gegen (unterschiedlich hohe) Zuschlagsabgaben subnationaler Gebietskörperschaften bestehen, sofern nicht durch subnationale Steuersenkungen geringere Steuer-

einnahmen der jeweiligen Gebietskörperschaft »automatisch« aus Finanzausgleichsmitteln des Zentralstaates kompensiert werden.<sup>66</sup>

### C. Abgabenpolitische und ökonomische Argumente

Sieht man von den – im folgenden Abschnitt zu erörternden, uE aber entscheidenden – technischen Erwägungen ab, so zeigt sich eine relativ klare Demarkationslinie: Während jüngere ökonomische Studien eine Abgabenhöhe der subnationalen Gebietskörperschaften in Form von Zuschlägen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer durchaus wohlwollend betrachten,<sup>67</sup> plädiert das juristische Schrifttum relativ deutlich für die Beibehaltung des gegenwärtigen Steuerverbundes für diese »großen« Abgaben.<sup>68</sup> In der vergangenen Dekade haben zudem die Bundesländer überwiegend eine kritische Haltung zur Ausweitung der Abgabenhöhe (speziell in Form von Zuschlagsrechten zur Einkommen- und Körperschaftsteuer) eingenommen,<sup>69</sup> wengleich sie zuletzt einer erhöhten Steuerhoheit teilweise auch offen gegenüber gestanden sind.<sup>70</sup>

Die wesentlichen, wengleich natürlich je nach Ausgestaltung mit unterschiedlicher Intensität zutreffenden abgabenpolitischen und ökonomischen Argumente für und wider eine erweiterte Abgabenautonomie der subnationalen Gebietskörperschaften lassen sich kurz folgendermaßen zusammenfassen:

- ▷ Zuschlagsrechte hätten zur Folge, dass im Ausmaß des Zuschlagsrechts die derzeit im Finanzausgleich angelegte Umverteilung von »bemessungsgrundlagenstarken« zu »bemessungsgrundlagenschwa-

59 VfSlg 15.395/1998 (zur Wiener Ankündigungsabgabe); siehe auch VwGH 22.12.2005, 2004/15/0063 (zur Linzer Lustbarkeitsabgabe); dazu ausführlich *Lang/Paterno*, SPRW A Steu 1/2011, 76 (76 ff); *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 17 ff.

60 Ebenso *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 18.

61 Siehe auch § 3 Abs 1 und Abs 3 des Bundesgesetzes vom 30. Juli 1925, womit gemäß § 6, Absatz 3, des Finanz-Verfassungsgesetzes hinsichtlich der Landes(Gemeinde)abgaben grundsätzliche Anordnungen erlassen werden, BGBl 1925/288, wodurch einerseits die Möglichkeit der Doppelbesteuerung durch Lohnabgabe (durch Abstellen auf den »Wohnsitz« des Arbeitnehmers oder die »Arbeitsstätte«), andererseits die Möglichkeit der Doppelbesteuerung der inländischen Kraftwagen (durch Abstellen auf den »Standort«) beseitigt werden sollte; dazu auch AB 418 BlgNR II. GP 1.

62 *Ruppe* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 7 F-VG Rz 29; *Kofler* in *Kneihs/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011), § 7 F-VG Rz 26.

63 Dazu *Kofler* in *Kneihs/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011), § 7 F-VG Rz 27.

64 *Ruppe* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 7 F-VG Rz 30.

65 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 19 und 61 f.

66 Dazu ausführlich und mwN *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (150 ff).

67 Siehe zB *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 79, und *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015), sowie zusammenfassend auch *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015).

68 Siehe zB *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (385); *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2015, 149 (149) (Objektsteuern »scheiden das weit bessere Experimentierfeld für den dringend notwendigen Aufbruch in eine neue Finanzausgleichskultur als die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer«); tendenziell wohl auch *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 60 ff; für einen Ausbau der Länderzuschläge auch im Bereich der Ertragsteuern hingegen deutlich *Pernthaler*, Österreichische Finanzverfassung (1984) 230 ff.

69 Siehe insbesondere *Österreich-Konvent*, Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004) 40 f, und *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

70 Dazu *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (16 f).

chen« Ländern abgeschwächt würde,<sup>71</sup> da sich die regional ungleichmäßige »Streuung der Bemessungsgrundlagen« in unterschiedlichen Zuschlagspotentialen widerspiegelt.<sup>72</sup> Es bedürfte also auch hier nach hA einer »Ausgleichsfunktion« des Finanzausgleichs und der intergovernmentalen Umverteilung im Rahmen eines finanzkraft- oder ressourcenorientierten Finanzausgleichs.<sup>73</sup> Denn die »Gestaltung der Finanzverfassung« kann »aus realpolitischen Gründen nicht an der Forderung nach Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet vorbeigehen«,<sup>74</sup> wobei diese Einheitlichkeit dadurch als verletzt angesehen werden könnte, dass eine Dezentralisierung für sich allein (ohne Ausgleichsmaßnahmen) »zu einer Verstärkung ökonomischer Diskrepanzen zwischen den hebeberechtigten Gebietskörperschaften« führen würde.<sup>75</sup> Freilich würde in einem Zuschlagssystem die Bundeseinheitlichkeit der Stammabgabe dem Postulat der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse entgegenkommen.<sup>76</sup>

- ▷ Eine Verschiebung der Abgabenhöhe würde bedeuten, »den dem Finanzausgleich immanenten Gedanken des ›Ausgleichs‹« – zumindest teilweise – »aufzugeben, da insbesondere strukturschwache Regionen bei einem Steuerwettbewerb verlieren würden.«<sup>77</sup> In der Tat würden stärkere regionale Unterschiede in der Wirtschaftskraft und den Lebensverhältnissen in einem deutlichen Gegensatz zur bisherigen Politik stehen, »die die Wohlstandsun-

terschiede zwischen Gemeinden, Ländern und auch größeren/kleineren Regionen nicht zu groß werden zu lassen, damit sie gesellschaftlich noch toleriert werden.«<sup>78</sup> Allerdings wurde diesen Bedenken aus ökonomischer Sicht zuletzt – wenngleich unter zahlreichen Prämissen<sup>79</sup> – entgegengehalten, dass sich durch den Wettbewerb in einem Zuschlagssystem der Wohlstand in den einzelnen Bundesländern angleiche, anstatt sich »– wie oft vermutet wird – der Abstand vergrößert«, also die Lebensverhältnisse ähnlicher würden.<sup>80</sup>

- ▷ Das gegenwärtige Verbundsystem schafft bei den »großen« Abgaben eine einheitliche Rechtsgrundlage und eine einheitliche Vollziehung (durch die Bundesfinanzverwaltung) trotz der Beteiligung mehrerer Gebietskörperschaften am Ertrag, wodurch die Möglichkeit zur zentralen Steuerpolitik besteht und eine gesamtstaatliche Konjunktur- und Verteilungspolitik ermöglicht wird.<sup>81</sup> Dies entspricht auch der ökonomischen Forderung, »auf zentraler Ebene jene Steuern einzuheben, deren Steuerbasis mobil ist, auf Konjunkturschwankungen reagiert und über das Land ungleich verteilt ist«,<sup>82</sup> was wohl in besonderem Maße auf die Ertragsteuern (zumindest bei jenen auf selbständige und gewerbebetriebliche Einkünfte, aber auch bei jenen auf Arbeitnehmereinkünfte) zutrifft; speziell haben aus ökonomischer Sicht Zuschläge zur (persönlichen) Einkommensteuer »den Nachteil, Spillover-Effekte zu generieren« und Zuschläge auf (unternehmerische) Gewinnsteuern »eignen sich noch weniger, weil sie die Ressourcenallokation direkt beeinflussen.«<sup>83</sup>
- ▷ Umgekehrt fallen durch das derzeitige Verbundsystem einerseits die politische Verantwortung für die Abgabengesetzgebung und die Ertragshoheit auseinander<sup>84</sup> und besteht andererseits eine Ab-

71 Siehe dazu ausführlich *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 27 ff, und weiters zB *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 78.

72 Siehe auch *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 78.

73 *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 78; siehe auch *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 55; dazu mwN auch *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (12 ff).

74 *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (311); siehe auch *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 10.

75 *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (318 m FN 21).

76 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 10.

77 Siehe *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f; siehe auch *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (161); *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 8 f.

78 Siehe zB auch *Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner*, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformationen und Reformstrategien (Jänner 2011) 44, die allerdings hinterfragen wollen, ob dieser Ansatz »unter den Verhältnissen der Globalisierung, des demografischen Wandels (nachhaltige Abwanderungen aus nördlichen und südlichen Randgebieten, Obersteiermark) auch künftig gilt«.

79 Siehe auch den Hinweis bei *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 55 m FN 26.

80 *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 11.

81 *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (316).

82 *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (12).

83 *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (12 ff).

84 *Dazu Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 1.

hängigkeit der subnationalen Gebietskörperschaften von den steuerpolitischen Entscheidungen des Bundes.<sup>85</sup> In der Tat würde der aus dem Prinzip der autonomen Haushaltsführung der Gebietskörperschaften ableitbare Grundsatz einer Koppelung von Aufgaben- und Finanzierungsverantwortung in besonderem Maße durch eigene Abgabenrechte (Zuschlagsrechte) gestärkt.<sup>86</sup> Die subnationale Abgabenaufonomie würde daher »Accountability« (Rechenschaftspflicht), Sichtbarkeit und Transparenz erhöhen.<sup>87</sup> Diese möglichen positiven Effekte einer Verbindung von Abgaben- und Ertragshoheit können aber nur dann voll eintreten, wenn Bürger den Zusammenhang zwischen der Höhe der erhobenen »Landessteuer« und dem Ausgabenverhalten des Landes bei Erfüllung seiner Vollzugsaufgaben erkennen können. Erst die dadurch bewirkte politische Kontrolle durch die betroffenen Bürger kann dazu führen, dass ein für das jeweilige Land effizienter Steuersatz (is eines Steuersatzes, den die Bürger angesichts der Gebarung des Landes als angemessen akzeptieren) entsteht.<sup>88</sup> Nun verteilt die österreichische Bundesverfassung die Vollzugskompetenzen zwischen Bund und Ländern aber nicht nach primär regional orientierten Kriterien, sondern (wie vor allem die Art 10 bis 15 B-VG zeigen) nach Sachmaterien, was zu einem faktischen »Nebeneinander« von Bundes- und Landesvollziehung im Alltag der Rechtsunterworfenen (etwa im Straßenbau, der Schulverwaltung oder der sozialen Absicherung) führt. Zudem werden Vollzugskompetenzen des Bundes vielfach von Landesbehörden (im Rahmen der sogenannten »mittelbaren Bundesverwaltung« nach Art 102 Abs 1 B-VG) besorgt. Darüber hinaus übernehmen die Gemeinden Aufgaben aus dem Bundes- und Ländervollzugsbereich (Art 118 Abs 1 B-VG). Für nicht mit dem System befasste Laien ist

daher kaum überblickbar, welche Gebietskörperschaft tatsächlich für die Erfüllung einer konkreten Verwaltungsaufgabe mit ihrem Budget zuständig ist. Ohne eine »Entstrickung« der verfassungsrechtlichen Kompetenzordnung wird der vorausgesetzte Idealfall, dass Bürger einen Zusammenhang zwischen der Höhe der Landeszuschläge und der Qualität der von ihnen erlebten Staatsverwaltung »spüren« und darauf politisch reagieren können, eher als illusorisch zu beurteilen sein. Verschärfend tritt hinzu, dass ein großer Teil des Einkommensteuervolumens durch Steuerabzug (insbesondere in Form des Lohn- und Kapitalsteuerabzugs) erhoben wird. Auch dies bremst wohl die bewusste Auseinandersetzung der Steuerpflichtigen mit den sie betreffenden Steuersätzen, wodurch die die Spürbarkeit der Landeszuschläge auch von dieser Seite her weniger wahrnehmbar wird. Überhaupt sind auch bereits deshalb Abstriche im Hinblick auf Transparenz- und Rechenschaftsargumente anzumelden, weil bei zentralisierter Abgabenerhebung durch die Bundesfinanzverwaltung diese Sichtbarkeit und Transparenz selbst im Idealfall in der öffentlichen Wahrnehmung womöglich nur von untergeordneter Bedeutung wäre.

- ▷ Eine gesteigerte subnationale Abgabenaufonomie könnte zudem – je nach Ausgestaltung – »nicht nur eine Gefahr für den einheitlichen Wirtschaftsraum darstellen, sondern insbesondere Unternehmen mit bundesweit mehreren Standorten erhebliche Verwaltungslasten aufbürden.«<sup>89</sup> Zudem würde eine »Zersplitterung des Abgabensystems innerhalb des relativ kleinen Wirtschaftsraumes Österreich [...] den derzeit deutlich erkennbaren Vereinheitlichungsbestrebungen der EU« widersprechen.<sup>90</sup>
- ▷ Bestehen ausreichende Bandbreiten für Zuschlagsrechte, könnte es zu einem signifikanten Steuerwettbewerb zwischen den Ländern kommen. Dies wird in einem gewissen Rahmen durchaus positiv und als wachstums- und effizienzfördernd angesehen,<sup>91</sup>

85 *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (316).

86 Dazu zB *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (148); *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaufonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 8.

87 Siehe auch *Österreich Konvent*, Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004) 40 f; ausführlich *Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner*, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Jänner 2011) 44; *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenaufonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 77; *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenaufonomie auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 4.

88 Vgl etwa auch *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 52, die zu diesem Zweck auch eine Erweiterung direkt-demokratischer Instrumente anraten.

89 Siehe *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

90 Siehe *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags, 72 f.

91 Dazu umfassend *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015), 11, die in ihrem Zuschlagsmodell von (1) einem Sinken der Steuersätze in den einzelnen Bundesländern zwischen 1 und 1,5 Prozentpunkten und (2) einem wettbewerbsbedingten Einkommensgewinn für Österreich von durchschnittlich 1,7% ausgehen. Siehe zu den Wettbewerbsüberlegungen zB auch *Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner*,

andererseits wird auch ein schädlicher Steuerwettbewerb – speziell bei mobilen Produktionsfaktoren – befürchtet (»race to the bottom«).<sup>92</sup> Vor allem der realpolitischen Diskussion scheint hier daran gelegen, »die nachteiligen Wirkungen eines Steuerwettbewerbes hintan[zu]halten«,<sup>93</sup> und in der Tat ist gerade im Lichte des in der jüngeren Vergangenheit intensiver gewordenen zwischenstaatlichen, auch innereuropäischen Steuerwettbewerbs »eine deutliche Ernüchterung gegenüber Steuerwettbewerbsituationen« eingetreten.<sup>94</sup> Zudem muss erwähnt werden, dass die georteten positiven Effekte auf den Wohlstand der einzelnen Bundesländer vor allem daher rühren, dass mittelfristig von einer generellen »wirtschaftsbelebenden« Steuersenkung durch den Steuerwettbewerb zwischen den Ländern ausgegangen wird.<sup>95</sup> Die Folgen einer generellen Steuersenkung auf deren budgetäre Lage sind jedoch fraglich, zumal eine Abgabenreduktion zur Konjunkturbelebung auch auf Bundesebene (ohne Abgabenhoheit der Länder) umgesetzt werden könnte. Der erhoffte Wachstumseffekt steht daher nur äußerst mittelbar im Zusammenhang mit der Schaffung einer subnationalen Abgabenhoheit an sich.

- ▷ Gerade strukturschwächere Länder würden unter einem Wettbewerb leiden, wenn stärkere Länder aus ihrer Finanzkraft heraus »günstigere« Abgabenbedingungen wirtschaftlich länger als strukturschwache Regionen anbieten könnten (was wiederum die »Ausgleichsfunktion« des Finanzausgleichs und die intergovernmentale Umverteilung fördern würde<sup>96</sup>); umgekehrt würde dann auch innerhalb Österreichs nicht mehr die höchste Produktivität, sondern auch der steuerlich attraktivste Standort über die Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens mitentscheiden bzw steuerindizierte Standortverlagerungen oder Wohnsitzwechsel in den Fokus rücken.<sup>97</sup> Periphere Regionen könnten hier

letztendlich einen »doppelten Nachteil« erleiden: Einerseits ist die Erfüllung der ihnen zugewiesenen staatlichen Aufgaben (etwa die Erhaltung der Infrastruktur) nicht zwangsläufig weniger mitteltensiv als in Ballungsräumen, andererseits steht ihnen durch die geringere Dichte an Steuersubjekten von vorneherein ein geringeres Steuersubstrat offen, was tendenziell höhere Steuersätze erforderlich machen kann. Freilich treffen diese Bedenken bei einer beschränkten Zuschlagshöhe nur bedingt zu.<sup>98</sup>

- ▷ Systeme anderer Staaten mit starken subnationalen Abgabenhoheiten (zB Schweiz, USA, Kanada) werden bisweilen als mögliche Vorbilder für Österreich angeführt,<sup>99</sup> doch darf dabei nicht übersehen werden, dass zahlreiche Länder ein solches System aufgrund der vielfältigen technischen und politischen Probleme aufgegeben haben (zB Australien<sup>100</sup>) und insbesondere auch das Schweizer System auf einer völlig anderen Staatsstruktur und Finanzverfassungsgeschichte basiert<sup>101</sup> und sich »über 150 Jahre mit einer Vielzahl von kleinen Schritten (insbesondere auch in der Rechtsprechung, beispielsweise zur Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung) entwickelt hat«,<sup>102</sup> sodass eine schlagartige Umstellung auf ein solches System auch dann nicht ratsam wäre, wenn die erhofften Vorteile tatsächlich bestünden.<sup>103</sup> Zudem zeigt sich gerade im Hinblick auf die Schweiz, dass speziell für die Wohnortwahl von Beziehern hoher Einkommen die fiskalischen Anreize wesentlich sind.<sup>104</sup>

Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Jänner 2011) 43 f.

- 92 Siehe zusammenfassend *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 2, 4 ff und 31 ff.
- 93 Siehe *Österreich Konvent*, Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004) 40 f.
- 94 *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (147).
- 95 Siehe *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 44 ff.
- 96 Dies betonen auch *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 55, die allerdings zugleich auf die dadurch gewonnene Transparenz hinweisen. Dazu mwN auch *Handler*, WiPolBl 2014/1, 7 (12 ff).
- 97 *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (161).

98 Ebenso *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (163 f) (»überschaubarer (Standort-)Wettbewerb«).

99 Für einen umfassenden Überblick zur Praxis insbesondere in den USA, Kanada, der Schweiz und den skandinavischen Staaten siehe *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 43 ff; einen Überblick zur Rechtslage in der Schweiz und den skandinavischen Staaten bietet auch *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 26 ff. Eine umfassende Behandlung des Fiskalföderalismus in verschiedenen Staaten bieten die Beiträge in *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis (2011).

100 Dazu ausführlich *Stewart* in *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis (2011) 137 (157 ff).

101 Dazu ausführlich *Rentzsch* in *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis (2011) 223 (223 ff).

102 *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2015, 149 (149).

103 Siehe in diese Richtung auch *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (158 f), und deutlich *Achatz/Kirchmayr*, taxlex 2015, 149 (149).

104 Dazu *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 35.



## II. Steuertechnische Aspekte

### A. Überblick

»Echte« Zuschlagsrechte der Länder zur Einkommen- bzw Körperschaftsteuer des Bundes (Stammabgaben) wären im Lichte des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG als Zuschläge zur bestehenden Einkommen- bzw Körperschaftsteuer ausgestaltet (»Steuer auf die Steuer«).<sup>105</sup> Die entsprechenden Steuer- bzw Zuschlagstatbestande müssten, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen zu genügen, einen hinreichenden inhaltlichen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Zuschlagsabgabe haben.<sup>106</sup> Nach zutreffender hA müsste eine subnationale Abgabenaunomie im Bereich der Einkommensteuer auch von einer solchen im Bereich der Körperschaftsteuer begleitet werden, um zumindest annähernd die Rechtsformneutralität zu gewährleisten und offensichtliche Ausweichmöglichkeiten (zB Betriebseinbringungen in Kapitalgesellschaften) hintanzuhalten.<sup>107</sup>

In einem derartigen Zuschlagssystem würde sich eine Reihe von steuertechnischen Fragen aufwerfen, und zwar unabhängig davon, ob ein bundeseinheitlicher Zuschlag oder eine Bandbreite (zB Höchstsatz) vorgesehen wäre,<sup>108</sup> wobei im Folgenden davon ausgegangen wird, dass eine Höchstgrenze oder überhaupt keine Begrenzung vorgesehen wäre.<sup>109</sup> Zudem wird davon ausgegangen, dass der Bund seine Steuersätze korrespondierend zurücknehmen würde (also der Bund nicht etwa bei einer Vollbelastung bleiben und die Zuschläge als effektive Steuererhöhung ausfallen würden).

105 Zu den verschiedenen Modellen siehe zB *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenaunomie auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81.

106 Siehe dazu oben Kapitel I.B.

107 Siehe zB *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 35; *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenaunomie auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 12; *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 19. Dies ablehnend jedoch *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenaunomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 76.

108 AA wohl *Bußjäger*, WPZ Kommentar Nr. 8 (August 2015) 9, der offenbar davon ausgeht, dass sich bei einheitlichen Zuschlägen »die Umsetzung im EinkommensteuerG und KorperschaftsteuerG darauf beschränken [kann,] klarzustellen, dass die jeweilige Steuer aus einem Grundbetrag des Bundes und einem (einheitlichen) Zuschlag der Länder besteht«. Dies übersieht freilich, dass auch bei einem einheitlichen Zuschlag zu regeln ist, an welches Kriterium sich die Zuschlagsberechtigung des jeweiligen Landes knüpft und wie Abgrenzungen allenfalls konkurrierender Zuschlagsberechtigungen vorzunehmen wären.

109 Dies aus zwei Gründen: Erstens, weil nur solcherart ein relevanter Steuerwettbewerb zwischen den Ländern erfolgen könnte, zweitens, weil das geltende Finanzverfassungsrecht es dem Bund wohl nicht gestattet, einen fixen (einheitlichen) Zuschlagssatz, sondern bloß eine allfällige Höchstgrenze vorzusehen. Siehe dazu oben Kapitel I.B.

Schließlich basieren die folgenden Ausfuhungen auf der Prämisse, dass sich Zuschläge finanzverfassungskonform nur auf die gesamte, derzeit als gemeinschaftliche Bundesabgabe existierende Stammabgabe (Einkommen- bzw Körperschaftsteuer) beziehen und nicht isoliert als »rechnerische« Teilsteuern auf einzelne Einkünfte erhoben werden könnten. Für eine einheitliche Betrachtung spricht letztlich auch, dass einkunftsartenbezogene Differenzierungen »zu zusätzlichen Abgrenzungsfragen führen würden«.<sup>110</sup>

In einem solchen System »echter« Zuschläge iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG (»Steuer auf die Steuer«) – aber in vergleichbarer Form auch in einem System »unechter« Zuschläge (»Steuer auf Einkommen«)<sup>111</sup> – lassen sich als wesentliche, im Schrifttum freilich idR nur kurz andiskutierte<sup>112</sup> technische Problembereiche identifizieren:

- ▷ Es ist zunächst die persönliche und territoriale Anknüpfung der Zuschläge zu klären, also an welches Kriterium sich die Zuschlagsberechtigung des jeweiligen Landes knüpft. Diese Anknüpfung könnte kumulativ oder alternativ auf die Ansässigkeit (zB Wohnsitz, Sitz, Ort der Geschäftsführung, Hauptwohnsitz) oder die territoriale Lage der Einkunftsquelle (zB Betriebsstätte, Ort der Diensttatigkeit) abstellen. Je nach Anknüpfung sind hier auch Überlegungen zu Abgrenzungen allenfalls konkurrierender Zuschlagsberechtigungen anzustellen, aber auch Maßnahmen gegen eine innerosterreichische »aggressive« Steuerplanung zu erwägen (Kapitel II.B.).
- ▷ Ein weiterer Problembereich zeigt sich in Fragen der Steuererhebung, speziell bei Abzugssteuern (zB Lohnsteuer nach §§ 47 ff EStG, Kapitalertragsteuer nach §§ 93 ff EStG). Ein Zuschlagssystem müsste grundsätzlich wohl ungeachtet dessen Anwendung finden, auf welche Art auf Bundesebene die Abgabe erhoben wird (Veranlagung oder Abzug), also insbesondere auch nichtselbständige Einkünfte und Kapitalerträge<sup>113</sup> einbeziehen, bei denen die Besteuerung durch Steuerabzug erfolgt. Dies würde freilich

110 Dazu *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 34, mit dem Beispiel der umfassenden Judikatur zur früheren Gewerbesteuer, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

111 Dazu ausführlich oben Kapitel I.B.

112 Ausführlichere Überlegungen finden sich vor allem bei *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 29 ff; andiskutiert werden einige Fragestellungen zB auch bei *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenaunomie auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 80 ff.

113 Demgegenüber schlägt *Achatz* (Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 33 f) bei endbesteuerten Kapitalerträgen aus Gründen der Operationalität vor, auf die Verankerung eines Zuschlags zu verzichten.

sowohl der Verwaltung, den Abzugsverpflichteten als auch den Steuerpflichtigen zusätzliche Verwaltungslasten aufbürden (Kapitel II.C).

- ▷ Eine dritte Problemzone betrifft die einkommensteuerrechtlichen Tarifbestimmungen, etwa den Grundfreibetrag (§ 33 Abs 1 EStG), die Absetzbeiträge (§ 33 Abs 4 bis 6 EStG), die »Negativsteuerregelung« (§ 33 Abs 8 EStG) sowie eine Reihe sonstiger Tarifbegünstigungen (zB § 37 Abs 5 und § 67 Abs 1 EStG), bei denen ein Zuschlagssystem jedenfalls die budgetären Auswirkungen, die verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit und Fragen der Rechtsformneutralität im Auge behalten müsste (Kapitel II.D).
- ▷ Viertens besteht auch eine bundesländerübergreifende Mobilität der Steuerpflichtigen, etwa durch unterjährige Wohnsitz- oder Sitzwechsel. Dies wirkt einerseits die Frage nach der zeitlichen Abgrenzung von an die Ansässigkeit anknüpfenden Zuschlägen, andererseits nach der zeitlich-sachlichen Abgrenzung aufgelaufener stiller Reserven und damit einer »Wegzugsbesteuerung« auf (Kapitel II.E).
- ▷ Schließlich müsste ein Zuschlagssystem auch internationale Aspekte ansprechen: Dies betrifft einerseits die Zuschlagsberechtigung für Auslandseinkünfte, andererseits die Erfassung von Steuerausländern mit Inlandseinkünften (Kapitel II.F).

## B. Persönliche und territoriale Anknüpfung

Als Anknüpfungspunkt für eine Zuschlagsberechtigung kommen primär die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen oder die Lage der Einkunftsquelle (Ort der Entstehung der Einkünfte) in Betracht, aber auch eine – aus dem internationalen Steuerrecht bekannte<sup>114</sup> – doppelte Anknüpfung in Form einer unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsbundesland und einer beschränkten Steuerpflicht mit Quelleneinkünften aus anderen Bundesländern. Sofern man eine technisch saubere Lösung finden möchte, wäre freilich jede dieser Anknüpfungen komplex und problembehaftet:

- ▷ Vielfach wird aus praktischen Gründen eine ausschließliche Anknüpfung an die Ansässigkeit natürlicher Personen und Körperschaften angedacht.<sup>115</sup>

<sup>114</sup> Siehe zB § 1 Abs 2 und 3 EStG und ausführlich zur unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht im gegenwärtigen Ertragsteuerrecht *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015).

<sup>115</sup> So *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 30 f und 32 f; *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 19; siehe zB auch die Darstellung bei *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 43 ff.

Zuschlagsbegründend wäre daher die Ansässigkeit in einem Bundesland und der betreffende Zuschlagsabgabesatz würde auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer angewendet;<sup>116</sup> dies würde eine innerstaatliche Doppelbesteuerung mit Zuschlägen grundsätzlich verhindern. Zunächst müsste aber die »Ansässigkeit« definiert werden. Denkbar wäre ein Rückgriff auf die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, die den »Wohnsitz« und »gewöhnlichen Aufenthalt« natürlicher Personen sowie den »Sitz« und den »Ort der Geschäftsleitung« juristischer Personen als ansässigkeitsbegründende Elemente definiert (§§ 26, 27 BAO). Fallen freilich die beiden jeweils ansässigkeitsbegründenden Elemente auseinander (hat also zB eine natürliche Person mehrere Wohnsitze oder einen Wohnsitz in Wien und den gewöhnlichen Aufenthalt in Tirol), würde sich eine Mehrfachansässigkeit und damit die Gefahr einer Doppelbesteuerung ergeben.<sup>117</sup>

- ▷ Zur Auflösung ließe sich – etwa in einem Bundesgrundgesetz nach § 7 Abs 4 F-VG – auf die Grundsätze des internationalen Abkommensrechts – insbesondere die sogenannten »Tie Breaker«-Regeln in Art 4 Abs 2 und 3 OECD MA – zurückgreifen, wonach bei natürlichen Personen etwa der Mittelpunkt der Lebensinteressen, bei Körperschaften hingegen der Ort der Geschäftsleitung maßgeblich wäre.<sup>118</sup> Die internationalen Erfahrungen zeigen freilich, dass gerade Fragen der Doppelansässigkeit streitanfällig sind und zur Steuerplanung einladen.<sup>119</sup> Bei Körperschaften wird zudem ohnehin davon ausgegangen, dass eine »territoriale Anknüpfung an den Firmensitz nicht mehr ausreichend sein wird, da der Firmensitz deutlich leichter verlegt werden kann«.<sup>120</sup> Verlässt man mit der Anknüpfung überhaupt den Rahmen des Steuerrechts und stellt etwa auf den Hauptwohnsitz iS des § 1 Abs 7 iVm § 3 MeldeG ab, so wird dadurch nicht nur ein system- und vollzugs-

<sup>116</sup> *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 29 f.

<sup>117</sup> Zum Problem der Doppelansässigkeit im internationalen Steuerrecht siehe *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VIII/14 ff.

<sup>118</sup> Zu diesem Vorschlag *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 30, und zu den entsprechenden Kriterien des Art 4 OECD MA *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XII/6 ff.

<sup>119</sup> So möchte die OECD etwa im Rahmen ihres BEPS-Projektes die »Tie-Breaker«-Regel des Art 4 Abs 3 OECD MA für Körperschaften dahingehend ändern, dass die Ansässigkeitsfestlegung nicht mehr automatisch nach dem Ort der Geschäftsleitung, sondern durch Einvernehmen der Finanzverwaltungen erfolgt.

<sup>120</sup> *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 31.

fremdes Kriterium in das Steuerrecht »importiert«, sondern kann auch eine »steuerorientierte Wohnsitznahme« nicht ausgeschlossen werden.<sup>121</sup> Selbst in einem solchen System bliebe es begründungsbedürftig, warum es für Gesellschafter von – nach dem Transparenzprinzip besteuerten (zB § 23 Z 2 EStG) – Personengesellschaften zu unterschiedlichen Zuschlägen je nachdem kommen soll, in welchem Bundesland der jeweilige Gesellschafter ansässig ist.<sup>122</sup>

- ▷ Hinzu tritt, dass ein »vereinfachtes« Anknüpfen an eine – wie auch immer definierte – Ansässigkeit zwar (auf Gemeindeebene) internationale Vorbilder hat,<sup>123</sup> der komplexen Natur der Einkünfteerzielung aber nicht gerecht wird. So lässt sich schon aus dem Blickwinkel der Äquivalenzbesteuerung einwenden, dass sich das steuerliche Zuschlagsrecht speziell für gewerbliche und freiberufliche Einkünfte nach der Betriebsstätte (und nicht nach dem Wohnsitz) richten sollte.<sup>124</sup> Andernfalls wären Verzerrungen eine notwendige Folge: Jenes Bundesland, das die Infrastruktur zur Einkünfteerzielung zur Verfügung stellt und in dem die Wertschöpfung und eine wesentliche Inanspruchnahme öffentlicher Güter erfolgt, wäre nicht zuschlagsberechtigt, wenn der Steuerpflichtige in einem anderen Bundesland ansässig ist.<sup>125</sup> Ähnliche Überlegungen greifen selbstverständlich auch bei nichtselbständigen Einkünften, sofern die Anknüpfung an den Wohnsitz des Arbeitnehmers und nicht an den Sitz oder den Betriebsort des Arbeitgebers erfolgt; hier ist vor allem an jene Lohnsteuerpflichtigen zu denken, die etwa aus Niederösterreich oder dem Burgenland nach Wien einpendeln.
- ▷ Wird hingegen nicht an die – wie auch immer definierte – Ansässigkeit angeknüpft, sondern an die jeweiligen Steuerquelle, müsste womöglich die einheitliche Zuschlagsgrundlage einkunftsquellenbezogen territorial aufgefächert (zB nach Sitz des Arbeitgebers, Betriebsstätte) bzw bei länderübergreifenden Einkunftsquellen (zB Landesgrenzen

überschreitende Betriebsstätten) ein entsprechendes Zerlegungsverfahren<sup>126</sup> entwickelt werden.<sup>127</sup> Schon hier wird die Frage offensichtlich, ob und wie eine solche »Zerlegung« in einem »echten« Zuschlagssystem iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG überhaupt verwirklicht werden könnte. Selbst wenn man von der finanzverfassungsrechtlichen Machbarkeit ausginge oder ein System »unechter« Zuschläge für tunlich hielte, würden sich diese Abgrenzungsfragen jedenfalls mit besonderer Schärfe für die Körperschaftsteuer ergeben, bei der auch in den ökonomischen Studien ein Abstellen auf die tatsächliche ökonomische Aktivität und den Gewinn vorgeschlagen wird, wobei bisher konkrete, handhabbare Vorschläge nicht präsentiert wurden.<sup>128</sup> Solche Verfahren wären jedenfalls »administrativ höchst aufwendig«,<sup>129</sup> aufwendige Zerlegungsverfahren (unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen), die komplexe Administration der Aufteilung der Abgaben auf die verschiedenen Länder und eine erhöhte Streitanzahl wären die Folge. Es wäre schließlich bei einer territorialen Auffächerung zudem die materielle Frage zu klären, wie mit dem Zusammentreffen von Gewinnen und Verlusten aus unterschiedlichen Bundesländern umzugehen wäre, wie also der im synthetischen Einkommensteuerrecht selbstverständliche Verlustausgleich in einem – »echten« oder »unechten« – Zuschlagssystem verwirklicht werden könnte.<sup>130</sup>

- ▷ Doppelbesteuerungsfragen ergeben sich schließlich dann, wenn eine – aus dem internationalen Steuerrecht bekannte<sup>131</sup> – doppelte Anknüpfung in Form einer unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsbundesland und einer beschränkten Steuerpflicht mit Quelleneinkünften aus anderen Bundes-

121 Ebenso Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 32 f.

122 Kritisch auch Kronberger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (97 m FN 12).

123 Siehe zur Wohnsitzanknüpfung in den skandinavischen Staaten Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 44 ff.

124 So die Überlegungen im Hinblick auf kommunale Zuschlagsrechte bei Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 77.

125 Ebenso Kronberger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (97 f).

126 Zu einem solchen Verfahren bei der deutschen Gewerbesteuer siehe zB Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 57.

127 Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 30.

128 Siehe auch die diesbezüglichen Überlegungen bei Keuschnigg/Loretz, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 31 ff, und die Übersicht der – für Österreich ungeeigneten – Praxis anderer Staaten (zB »formulary apportionment«) Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 52 ff.

129 So deutlich Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 30.

130 Siehe zu dieser Fragestellung auch Kronberger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (98).

131 Siehe zB § 1 Abs 2 und 3 EStG und ausführlich zur unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht im gegenwärtigen Ertragsteuerrecht Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015).

ländern erfolgen sollte.<sup>132</sup> Man denke nur an den Fall, dass »zB der Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Burgenland [...] in Wien [arbeitet], [...] in Tirol Anteile an einem Mietobjekt [besitzt] und [...] an einer Personengesellschaft in Salzburg beteiligt [ist], die ihrerseits in Oberösterreich und Kärnten tätig ist.«<sup>133</sup> Hier bedürfte es wohl besonderer – in einem Bundesgrundsatzgesetz nach § 7 Abs 4 F-VG geschaffener – Verfahren zur Vermeidung kumulierender Zuschläge. In der Tat werden im ökonomischen Schrifttum auch »Doppelbesteuerungs-Ausgleichsmechanismen«, etwa in Form von innerstaatlichen Anrechnungssystemen, als Lösungsmöglichkeiten vorgeschlagen,<sup>134</sup> ohne aber zu evaluieren, ob die solcherart enorm gesteigerten Systemkomplexitäten und Verwaltungslasten tatsächlich durch die Ziele einer subnationalen Steuerautonomie gerechtfertigt wären.

- ▷ In unterschiedlichem Ausmaß würden durch eine Zuschlagsberechtigung auch all jene Fragestellungen in das österreichische innerstaatliche Steuerrecht importiert, welche die OECD und EU in den vergangenen Jahren für zwischenstaatliche Sachverhalte intensiv beschäftigt haben: Man denke nur daran, dass Gewinne den einzelnen Betriebsstätten zugeordnet werden müssten,<sup>135</sup> eine Fragestellung, die nach langjährigen Diskussionen auf Ebene der OECD in einen äußerst komplexen »Authorised OECD Standard« gemündet ist.<sup>136</sup> Bei konzernmäßig verbundenen Körperschaften bedürfte es auch innerösterreichisch einer Anwendung der

Verrechnungspreisregeln,<sup>137</sup> deren Komplexität in zwischenstaatlichen Fällen schon heute von Spezialisten kaum mehr beherrschbar ist.<sup>138</sup> Es bedürfte in letzter Konsequenz womöglich auch weiterer Maßnahmen gegen die Verschiebung von Steuer substrat zwischen den Bundesländern, etwa durch spezifische Abzugsverbote bei bemessungsgrundlagenaushöhlenden Zahlungen in »Niedrigsteuerbundesländer« nach dem Vorbild des § 12 Abs 1 Z 10 KStG. Völlig offen wäre schließlich die Integration eines Zuschlagsystems in das System der Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG).

- ▷ Knüpft man zudem nicht ausschließlich an die – wie auch immer definierte – Ansässigkeit an, ergeben sich zwangsläufig auch Probleme mit jenen bemessungsgrundlagenmindernden Positionen, die nicht einer Einkunftsquelle zuordenbar, sondern personenbezogen sind (zB gewisse Sonderausgaben nach § 18 EStG, außergewöhnliche Belastungen nach §§ 34, 35 EStG), und die Frage, welchem Bundesland diese sodann »zuzuordnen« sind, zumal sie definitionsgemäß auf das Steuersubjekt als Person und nicht das Einkommen als solches Bezug nehmen. Diese Zuordnungsprobleme beschäftigen Legistik und Jurisprudenz im europäischen Binnenmarkt seit der Rechtssache *Schumacker*,<sup>139</sup> die in Österreich in § 1 Abs 4 EStG eine Umsetzung gefunden hat. Hinzu treten aber ganz ähnliche Probleme bei nicht personenbezogenen, aber auch nicht einkunftsquellenbezogenen Abzugspositionen. Welchem Bundesland wären zB der Spendenabzug (§ 4a EStG), der Verlustvortrag (§ 18 Abs 6 und 7 EStG) oder Auslandsverluste (§ 2 Abs 8 EStG, § 9 Abs 6 KStG) zuzuordnen?
- ▷ Wenn man freilich angesichts dieser Komplexitäten bei Körperschaften auf Zuschläge verzichten wollte,<sup>140</sup> hätte dies erhebliche Verzerrungen zur Folge: *Erstens* wäre die steuerliche Rechtsformneutralität des unternehmerischen Handelns innerhalb des Zuschlagssystems nicht mehr gewährleistet, und zwar weder im Vergleich zu Einzelunternehmen noch im Vergleich zu Personengesellschaften (deren Gewinne direkt den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen mit Zuschlägen belastet werden).<sup>141</sup> *Zweitens* würde ein Zuschlagsverzicht

132 Siehe auch *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (159); *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 31.

133 *Ruppe* in *Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289 (318).

134 Siehe zB *Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner*, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Wien, Jänner 2011) 44: »Mangelnde vertikale Koordination zwischen über- und untergeordneten Einheiten könnte dann schnell zu einer hohen Steuerbelastung führen, insbesondere wenn die interregionale Mobilität der Steuersubjekte eher gering ist. Um dem entgegen zu wirken, werden Anrechnungssysteme vorgeschlagen, bei denen die lokale Steuerschuld mit den Steuerlasten gegenüber der übergeordneten Gebietskörperschaft verrechnet wird.« Siehe auch *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 51, zur Diskussion der verschiedenen praktischen Modelle in anderen Staaten, insbesondere auch der Schweiz, wo sowohl eine Anknüpfung an Haupt- und Nebensteuerdomizil als auch an die Steuerquelle (zB Geschäftsbetrieb, Grundstücke) erfolgt.

135 *Sutter* in *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145 (159).

136 Dazu zB *Kofler* in *Lüdicke* (Hrsg), Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung? (2014) 113 (113 ff).

137 *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 12.

138 Für eine Übersicht zu Verrechnungspreisfragen im Abkommensrecht siehe zB *Kofler* in *Reimer/Rust* (Hrsg), Klausur Vogel on Double Taxation Conventions (2015) 577 (577 ff).

139 EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, EU:C:1995:31.

140 So wohl *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012) 76.

141 Dazu auch zB *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 34 f.



im Körperschaftsteuerbereich offensichtlichen Ausweichmöglichkeiten (zB Betriebseinbringungen in Kapitalgesellschaften) Tür und Tor öffnen.<sup>142</sup> Und schließlich, *drittens*, wäre auch die »Verlagerung« des Zuschlags weg von den Körperschaftsgewinnen hin zu den an natürliche Personen ausgeschütteten Gewinnen (zB Dividenden) problembehaftet; dies hätte nicht nur erhebliche administrative Pflichten des Abzugsverpflichteten zur Folge,<sup>143</sup> sondern würde sowohl die zuschlagsfreie Thesaurierung gestatten,<sup>144</sup> als auch womöglich eine endgültige Zuschlagsfreiheit bei Ausschüttungen an Steuerausländer zur Folge haben.<sup>145</sup>

Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass diese Fragen nicht durch Landesregeln oder in »Doppelbesteuerungsabkommen« zwischen den Bundesländern geregelt werden müssten, sondern der Bundesgesetzgeber auf Basis von § 7 Abs 4 F-VG tätig werden könnte. Wie bereits erwähnt, hat der Bund nach dieser Bestimmung die Kompetenz, zB Grundsatzregelungen für Fälle der Tatbestandsüberschneidungen (zB durch Festlegung bestimmter Territorialitätskriterien)<sup>146</sup> oder konkurrierender Definitionen (zB Wohnsitzbegriffe) zu erlassen oder eine Doppelbesteuerung durch geeignete Instrumente (zB Anrechnung oder Freistellung) zu verhindern.<sup>147</sup>

Der Bund kann auch bei »sonstigen übermäßigen Belastungen« tätig werden, speziell in Fällen, »bei denen sich durch das Zusammentreffen von Abgabenregelungen verschiedener Steuerhoheiten im Einzelfall Belastungskumulierungen und Härten ergeben«.<sup>148</sup> Teilweise wird im Hinblick auf § 7 Abs 4 F-VG sogar eine

Regelungsverpflichtung des Bundes für den Fall angenommen, dass durch Doppelbesteuerungen exzessive Belastungsergebnisse eintreten.<sup>149</sup>

### C. Steuererhebung und Abzugssteuern

Ein weiterer Problembereich zeigt sich bei Fragen der Steuererhebung, speziell bei Abzugssteuern (zB Lohnsteuer nach §§ 47ff EStG, Kapitalertragsteuer nach §§ 93ff EStG). Ein Zuschlagssystem müsste grundsätzlich wohl ungeachtet dessen Anwendung finden, wie auf Bundesebene die Abgabe erhoben wird, also insbesondere auch nichtselbständige Einkünfte und Kapitalerträge<sup>150</sup> einbeziehen, unabhängig davon, ob sie nachfolgend einer Veranlagung unterliegen.<sup>151</sup> Geht man nun von einer solchen Einbeziehung aus, würden freilich sowohl der Finanzverwaltung, den Abzugsverpflichteten als auch den Steuerpflichtigen zusätzliche Verwaltungslasten aufgebürdet werden: So wäre ein solches System wohl nur dann ohne Verwerfungen bei der Veranlagung abzugspflichtiger Einkünfte durchzuführen, wenn der »Abzugszuschlag« auf den »Veranlagungszuschlag« angerechnet wird, was nur dann sachgerecht durchführbar erscheint, wenn beide Zuschläge nach denselben Kriterien erhoben werden (zB nach der Ansässigkeit des Abgabepflichtigen).<sup>152</sup> Würde der »Abzugszuschlag« territorial vom »Veranlagungszuschlag« abweichen, wären umgekehrt komplexe finanzausgleichsrechtliche Mechanismen zum Ausgleich zwischen den Bundesländern, aber – bei unterschiedlichen Zuschlagshöhen – auch die vermehrte Veranlagungspflicht der Steuerpflichtigen notwendig. Aber auch wenn der »Abzugszuschlag« an die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfte, ergäbe sich für den Abzugsverpflichteten nicht nur die Notwendigkeit, allenfalls »Abzugszuschläge« in unterschiedlicher Höhe in der Lohn- oder Kapitalertragsteuer-

<sup>142</sup> Siehe zB *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 35; *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenaunomie auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 12; *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (September 2015) 19.

<sup>143</sup> Dazu unten Kapitel II.C.

<sup>144</sup> Dazu *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 35.

<sup>145</sup> Dazu unten Kapitel II.F.

<sup>146</sup> Siehe auch § 3 Abs 1 und Abs 3 des Bundesgesetzes vom 30. Juli 1925, womit gemäß § 6, Absatz 3, des Finanz-Verfassungsgesetzes hinsichtlich der Landes(Gemeinde)abgaben grundsätzliche Anordnungen erlassen werden, BGBl 1925/288, wodurch einerseits die Möglichkeit der Doppelbesteuerung durch Lohnabgabe (durch Abstellen auf den »Wohnsitz« des Arbeitnehmers oder die »Arbeitsstätte«), andererseits die Möglichkeit der Doppelbesteuerung der inländischen Kraftwagen (durch Abstellen auf den »Standort«) beseitigt werden sollte; dazu auch AB 418 BlgNR II. GP 1.

<sup>147</sup> *Ruppe* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 7 F-VG Rz 29; *Köfler* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 7 F-VG Rz 26.

<sup>148</sup> *Ruppe* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 7 F-VG Rz 30.

<sup>149</sup> *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 19 und 61 f.

<sup>150</sup> Demgegenüber schlägt *Achatz* (Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 33 f) bei endbesteuerten Kapitalerträgen aus Gründen der Operationalität vor, auf die Verankerung eines Zuschlags zu verzichten, wenngleich es hierfür uE einer Klärung bedürfte, ob eine solche Ausnahme auch (finanz)verfassungsrechtskonform verankert werden könnte. Umgekehrt könnten sich bei einer Einbeziehung in die Zuschlagsabgabe womöglich Probleme im Hinblick auf das im Verfassungsrang stehende Endbesteuerungsg (BGBl 1993/11 idF BGBl I 2015/103) aufwerfen, etwa hinsichtlich des Mindeststeuersatzes von 20 % und des Höchststeuersatzes von 27,5 % für den Kapitalertragsteuerabzug (§ 1 Abs 4 EndBG).

<sup>151</sup> Andernfalls würde es zu einer unsachlichen Differenzierung danach kommen, ob für abzugsbesteuerte Einkünfte eine Veranlagung im Einzelfall durchgeführt wird oder nicht; dazu wiederum *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 33.

<sup>152</sup> Siehe auch *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenaunomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 33.

erberechnung vorzunehmen (zB für Mitarbeiter aus dem Burgenland, Wien und Niederösterreich),<sup>153</sup> sondern diese auch der Finanzverwaltung für Zwecke der Weiterverteilung an die Bundesländer mitzuteilen. Offensichtlich ist auch, dass unterjährige Wohnsitzwechsel von Arbeitnehmern zu weiteren administrativen Schwierigkeiten führen würden.<sup>154</sup> In der jüngeren Vergangenheit erreichte Vereinfachungen bei der Lohnverrechnung würden also durch ein Zuschlagssystem offenkundig konterkariert; umgekehrt entstünde für den Bund und die Krankenkassen ein erhöhter Aufwand bei der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA). Viele dieser Probleme stellen sich freilich in jenen Staaten, bei denen kein Steuerabzugs-, sondern ein umfassendes Veranlagungssystem besteht (zB Schweiz), nicht in vergleichbarer Schärfe.

#### D. Tarifbestimmungen

Eine dritte Problemzone betrifft die derzeitigen einkommensteuerrechtlichen Tarifbestimmungen. Dort sind etwa ein tariflicher Grundfreibetrag von € 11.000 (§ 33 Abs 1 EStG), verschiedene Absetzbeträge (§ 33 Abs 4 bis 6 EStG), eine an den Tarifverlauf angepasste »Negativsteuerregelung« (§ 33 Abs 8 EStG) sowie eine Reihe sonstiger Tarifbegünstigungen, wie zB für außerordentliche Einkünfte (§ 37 Abs 5 EStG) oder sonstige Bezüge (zB 13. und 14. Monatsbezug; § 67 Abs 1 EStG) vorgesehen. Diese Tarifbestimmungen verfolgen verschiedene Zwecke, speziell im Hinblick auf die subjektive Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen,<sup>155</sup> und sind – etwa im Bereich der Familienbesteuerung – auch aufgrund der Judikatur des VfGH erforderlich.<sup>156</sup> Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung einer Abgabenautonomie der Länder müsste technisch also jedenfalls sichergestellt werden, dass das Einkommensteuersystem einerseits den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse gerecht wird und andererseits die dadurch entstehende Belastung in Form reduzierter Steuereinnahmen in adäquater Weise zwischen Bund und (möglicherweise sogar mehreren betroffenen) Ländern verteilt wird.

153 Dazu Kronberger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (98); Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 33.

154 Kronberger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (98 f).

155 Kofler, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT III/1 (2015) 143 ff mwN.

156 Dazu ausführlich Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Schellmann/Tumpel, SPRW 1/2012-Steu A, 1 (1 ff); Kofler in Bergthaler/Wagner (Hrsg), Interdisziplinäre Rechtswissenschaft – Schutzansprüche und Schutzaufgaben im Recht, FS Kerschner 2013) 367 (367 ff).

Während bei »echten« Zuschlägen Tarifbestimmungen vielfach wie bemessungsgrundlagenmindernde Positionen betrachtet werden können,<sup>157</sup> würde die Tarifproblematik bei einem System »unechter« Zuschläge auf eine Bundesbemessungsgrundlage (zB »Steuer auf Einkommen«) besonders deutlich. In einem Zuschlagssystem, das an die Bundesbemessungsgrundlage anknüpfen würde, würden die einkommensteuerrechtlichen Tarifbestimmungen nämlich *ceteris paribus* nicht auf die Länder »durchschlagen« (sondern wären von diesen nach § 8 F-VG eigenständig zu regeln), was zu erheblichen Verzerrungen führen könnte:

- ▷ Erstens würden – sofern die Länderzuschläge nicht vergleichbare Tarifregeln enthielten – viele Steuerpflichtige nicht mehr im bisherigen Umfang von Tarifbegünstigungen (zB von § 37 Abs 5 oder § 67 Abs 1 EStG) profitieren, wenn nämlich zB ein Landeszuschlag im vollen Umfang auch das 13. und 14. Gehalt treffen würde.<sup>158</sup>
- ▷ Zweitens würde – sofern die Landeszuschläge keinen Grundfreibetrag etc vorsähen – nicht nur eine Steuerpflicht von Einkommen im Bereich des Existenzminimums vorgesehen, sondern einerseits für viele Steuerpflichtige eine Veranlagungspflicht geschaffen, die derzeit aufgrund des Grundfreibetrags des § 33 Abs 1 EStG keine Steuererklärung abzugeben haben (§ 42 Abs 1 Z 3 EStG), und andererseits eine (nur die Zuschläge betreffende) Lohnsteuerabzugsverpflichtung auch in diesem untersten Einkommenssegment schlagend werden.
- ▷ Drittens würde der Bund – bei Beibehaltung insbesondere des vollen Grundfreibetrags (§ 33 Abs 1 EStG) und der vollen Absetzbeträge (§ 33 Abs 4 bis 6 EStG) – die budgetäre Last dieser Leistungsfähkeitsnormen tragen, da einem geminderten Aufkommen des Bundes die unveränderte Last der in absoluten Beträgen ausgedrückten Tarifminderungen gegenüberstünde. Es wäre in einer solchen Situation überdies auch nur schwer vorstellbar, dass der Bund die bestehenden Prämienregelungen (§§ 108 ff EStG) im bestehenden Umfang beibehalten könnte.

Aber auch bei »echten« Zuschlägen auf eine Bundessteuer iS § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG müsste eine Berechnungsmethode gewählt werden, die alle diese Faktoren zumindest berücksichtigt. Insbesondere beim Zusam-

157 Siehe dazu Kapitel II.B.

158 Strohner/Berger/Graf/Schuh, Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81, schlagen demgegenüber ohne nähere Begründung vor, dass »[z]ur administrativen Vereinfachung und besseren Übersichtlichkeit [auf einen] länderweisen Zuschlag bei Sonderzahlungen verzichtet werden« sollte. Man könnte hier natürlich fragen, warum dies nur bei Sonderzahlungen und nicht auch bei anderen Einkünften oder sogar insgesamt sinnvoll wäre.

mentreffen betraglich fixierter Begünstigungen mit anschließenden prozentuellen Berechnungsschritten müsste dabei aber sichergestellt werden, dass es nicht zur unerwünschten Potenzierung oder Reduktion der erwähnten Begünstigungen kommt. Im Schrifttum werden diese Fragestellungen nur äußerst knapp (und missverständlich<sup>159</sup>) angesprochen; ihre Beantwortung hängt letztlich von der Gestaltung der Zuschläge ab. Insgesamt zeigt sich aber, dass auch auf Ebene der Zuschläge wohl eine relativ komplexe Tarifgestaltung erfolgen müsste, um offensichtliche Verzerrungen zu vermeiden.

Im Zusammenhang mit der Tarifgestaltung kann sich eine weitere Hürde ergeben: Der Tarif der Einkommensteuer und der Steuersatz der Körperschaftsteuer sind derzeit dergestalt aufeinander abgestimmt, dass die Steuerbelastung bei Gewinnerzielung der Körperschaft (25 %) und anschließende Ausschüttung dieser Gewinne an natürliche Personen (ab 2016: 27,5 %) einer Gesamtsteuerbelastung (durchgerechnet 45,625 %) unterliegt, welche mit dem regulären Spitzensteuersatz auf das Einkommen natürlicher Personen (50 %) vergleichbar ist.<sup>160</sup> Wird den Ländern bei Festlegung ihrer Zuschläge zu Einkommensteuer und Körperschaftsteuer nun eine gewisse Bandbreite eingeräumt, so verliert der Bund zumindest teilweise die Kontrolle über diesen – aus Gesichtspunkten der Rechtsformneutralität wünschenswerten – Konnex. Verschiedene Kombinationen von Ansässigkeit der Körperschaft und Ansässigkeit der Anteilseigner könnten in dieser Konstellation dazu führen, dass die Einkommenserzielung über eine Körperschaft gegenüber jener als natürliche Person attraktiver oder weniger attraktiv wird und in weiterer Folge auch zu steuerreduzierenden Gestaltungen anregen.

### E. Länderübergreifende Mobilität

Viertens besteht auch das Problemfeld der bundesländerübergreifenden Mobilität der Steuerpflichtigen, etwa durch unterjährige Wohnsitz- oder Sitzwechsel in Zuschlagssystemen, die ausschließlich oder kumulativ an die Ansässigkeit anknüpfen.<sup>161</sup> Was den unterjährigen Wohnsitz- oder Sitzwechsel betrifft, wird teil-

weise – auch auf Basis internationaler Vorbilder – ein (planungsanfälliges<sup>162</sup>) Stichtagsprinzip vorgeschlagen, wonach zB »jenes Bundesland das Besteuerungsrecht für das ganze Jahr [hätte], in welchem am Stichtag der Hauptwohnsitz gelegen ist«,<sup>163</sup> oder erwogen, dass eine »Entscheidung nach dem Überwiegen oder verhältnismäßig durch Aufspaltung der Bemessungsgrundlage erfolgen« solle.<sup>164</sup> Ungeachtet der Methodik der zeitlichen Abgrenzung stellt sich bei einem Ansässigkeitswechsel auch die Frage nach der zeitlich-sachlichen Abgrenzung aufgelaufener stiller Reserven, etwa von (steuerhängigen) Wertsteigerungen in betrieblichen Wirtschaftsgütern, Kapitalanlagen oder Immobilien. Denkbar wäre nämlich zB der Fall, dass »ein Steuerpflichtiger kurz vor der Realisierung eines einkommensteuerlichen Tatbestandes (etwa einer Betriebsveräußerung) zwecks Vermeidung von Zuschlagsabgaben seinen Wohnsitz in ein Niedrigsteuerbundesland verlegt«. <sup>165</sup> Diese Problematik könnte es letztlich nahelegen, auch für innerstaatliche »Umzüge« die aus dem internationalen Steuerrecht bekannten »Wegzugsbesteuerungsregeln« (insbesondere § 6 Z 6, § 27 Abs 6 EStG) vorzusehen und damit eine zwingende Aufdeckung von stillen Reserven anzuordnen. Dies würde nicht nur zu einer sofortigen Liquiditätsbelastung ohne Geldfluss (Marktrealisierung), sondern auch zu enormer Komplexität und erheblichem Verwaltungsaufwand führen.<sup>166</sup>

### F. Internationale Aspekte

Schließlich müsste ein Zuschlagssystem auch internationale Aspekte ansprechen: Dies betrifft einerseits die Zuschlagsberechtigung für Auslandseinkünfte und das Problem der internationalen Doppelbesteuerung, andererseits die Erfassung von Steuerausländern mit Inlandseinkünften. Bei einem ausschließlich oder kumulativ an die Ansässigkeit anknüpfenden Zuschlagssystem wäre die Zuschlagspflicht von Ausland-

159 So scheinen zB *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81, den tariflichen Grundfreibetrag jedenfalls als bemessungsgrundlagenbezogenen Freibetrag zu verstehen, der allenfalls auf die einzelnen Bundesländer aufgeteilt werden müsste.

160 Auch die effektive Einkommensteuerbelastung natürlicher Personen kann durch den Progressionstarif und verschiedene weitere Begünstigungen selbst bei höheren Einkommen die 50 %-Marke im Ergebnis nicht erreichen.

161 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 34; *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 12.

162 Durch ein Stichtagsprinzip würde zwar ein unterjähriges Aufspalten der Bemessungsgrundlage auf verschiedene Bundesländer verhindert werden, allerdings wäre bei einer solch unsophisticierten Regelung der Steuerplanung Tür und Tor geöffnet. Zur komplexen Abgrenzung bei Zu- und Wegzug im österreichischen Außensteuerrecht siehe *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VIII/1 ff.

163 *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Abgabenhöhe auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81.

164 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 34.

165 *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 34.

166 Derartige Wirtschaftsgüter müssten nämlich aufgrund der partiell für die Zuschlagsabgabe angeordneten Realisierung in weiterer Folge für Zwecke der Stammabgabe und der Zuschlagsabgabe unterschiedliche Anschaffungskosten bzw. Buchwerte aufweisen.

seinkünften systematisch zu bejahen, wenn diese der Stammabgabe unterliegen.<sup>167</sup> Hinsichtlich der Erfassung von Steuerausländern mit Inlandseinkünften wird teilweise vorgeschlagen, auf das Quellenprinzip (Ort der Tätigkeit) zurückzugreifen oder diese überhaupt aus der Zuschlagspflicht auszunehmen.<sup>168</sup>

Beide Varianten wären unbefriedigend: Würde der Landeszuschlag für Steuerinländer nämlich an die Ansässigkeit anknüpfen, jener für Steuerausländer an die Quelle, könnte dies bei divergierenden Landeszuschlägen zu Diskriminierungen führen, weil der Steuerausländer dann jedenfalls dem Zuschlag im Quellenbundesland unterliegt, der Inländer mit einer vergleichbaren Tätigkeit im Quellenbundesland (zB Vermietung einer Wohnung) hingegen nur dem Zuschlag seines Ansässigkeitsbundeslandes.<sup>169</sup> Die Ausnahme aus der Zuschlagspflicht könnte demgegenüber als Begünstigung für Steuerausländer angesehen werden, die dann zwar vielfach von einer Senkung der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer des Bundes profitieren würden, nicht aber den »schlechten Tropfen« der Landeszuschläge hinnehmen müssten.

Hinzu tritt im Hinblick auf Steuerausländer die Frage der Behandlung durch das Ausland. Allerdings wird man davon ausgehen können, dass »echte« – und auch »unechte« – Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer von den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen erfasst wären<sup>170</sup> und diese Steuern daher im Falle der Anrechnungsmethode auch im Ausland anrechenbar sind.

### III. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich festhalten:

1. Aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht könnte der Bundesgesetzgeber »echte« Zuschläge der Länder auf die Bundeseinkommen- und Körperschaftsteuer iS des § 6 Abs 1 Z 2 lit b F-VG durchaus vorsehen (»Steuer auf die Steuer«), wohingegen es für »unechte« Zuschläge (»Steuer auf Einkommen«) einer komplexeren, wohl realitätsferneren Konstruktion bedürfte. Auch in einem »echten« Zuschlagssystem kommen dem Bundesgesetzgeber nach § 7 Abs 4 F-VG Kompetenzen zu, verschiedene Verzerrungen zu vermeiden. Der Vollzug der Zuschläge wäre nach § 11 Abs 2 F-VG grundsätzlich durch die Bundesfinanzverwaltung vorzunehmen, weshalb der Aufbau eigener Landesfinanzverwaltungen nicht notwendig wäre. Außerordentlich zweifelhaft ist jedoch, ob das Finanzverfassungsrecht der Bundesgesetzgebung die Festlegung eines bundeseinheitlichen Zuschlages oder einer Zuschlagsbandbreite (mit einem Mindestzuschlagssatz von größer als Null) gestattet.
2. Ökonomische und steuerpolitische Argumente, aber auch internationale Vergleiche geben letztlich kein einheitliches Bild zur Überlegenheit eines Zuschlags über ein Verbundsystem im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Allerdings sind speziell die Hauptargumente im Hinblick auf die Zusammenführung der Verantwortung für die Abgabengesetzgebung und die Ertragshoheit – Transparenz, Sichtbarkeit und Rechenschaft – im Gesamtkontext der bundesverfassungsrechtlichen Aufgabenverteilung durchaus zu hinterfragen. Zuschlagssysteme werden aber auch unter den Gesichtspunkten der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet, des einheitlichen Wirtschaftsraumes, der Möglichkeit zur gesamtstaatlichen Steuer-, Konjunktur- und Verteilungspolitik und der Zersplitterung des Abgabensystems kritisch gesehen. Auch das erhoffte höhere Wirtschaftswachstum in einem Zuschlagssystem steht – als Effekt einer Abgabenreduktion zur Konjunkturbelebung – wohl nur äußerst mittelbar im Zusammenhang mit der Schaffung einer subnationalen Abgabehoheit an sich. Schließlich darf im Hinblick auf den Rechtsvergleich, etwa mit der Schweiz, USA, Kanada oder den nordischen Staaten, nicht übersehen werden, dass die dort gelebte subnationale Steuerhoheit vor dem Hintergrund anderer Aufgabenverteilungen zwischen den Gebietskörperschaften erfolgt und speziell das Schweizer System auf einer völlig anderen Finanzverfassungsgeschichte basiert.

167 Bei »unechten« Zuschlägen ergäbe sich zudem das weitere Problem, dass internationale Doppelbesteuerungen – sofern sie nicht bereits durch Doppelbesteuerungsabkommen beseitigt werden – wohl unilateral vermieden werden müssten.

168 Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 36; Strohofer/Berger/Graf/Schuh, Abgabehoheit auf Länder- und Gemeindeebene (März 2015) 81f;

169 Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 36, der daraus ableitet, dass Steuerausländer »nicht im Rahmen einer quellenbezogenen Zuschlagsabgabe erfasst werden« dürften.

170 Aufgrund der weiten Formulierung des sachlichen Anwendungsbereichs der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind diese wohl auch auf subnationale Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer anzuwenden (Art 2 OECD MA). Siehe Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XII/30ff; ebenso Ismer in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA<sup>6</sup> (2015) Art 2 Rz 15; siehe im Hinblick auf § 7 Abs 4 F-VG auch Kofler in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 7 F-VG Rz 27; wohl auch Kronberger in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 94 (99) (für den Fall, dass es sich um Zuschläge zur Einkommensteuer handelt); skeptischer wohl Achatz, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) (Jänner 2012) 35f, der davon auszugehen scheint, dass sämtliche DBA nachzuverhandeln wären, um deren Anwendungsbereich auf Landeszuschläge zur Einkommensteuer auszudehnen.



3. Die steuertechnischen Fragen, die durch die subnationale Steuerhoheit der Länder – sowohl in einem System »echter« wie auch »unechter« Zuschläge – hervorgerufen würden, sind mannigfaltig und komplex.
- a. Es wäre zunächst die persönliche und territoriale Anknüpfung der Zuschläge zu klären, also an welches Kriterium sich die Zuschlagsberechtigung des jeweiligen Landes knüpft, wobei diese Anknüpfung kumulativ oder alternativ auf die Ansässigkeit (zB Wohnsitz, Sitz, Ort der Geschäftsleitung, Hauptwohnsitz) oder die territoriale Lage der Einkunftsquelle (zB Betriebsstätte, Ort der Diensttätigkeit) abgestellt werden könnte. Je nach Anknüpfung müssten hier auch Überlegungen angestellt werden, etwa zu (1) Abgrenzungen allenfalls konkurrierender Zuschlagsberechtigungen, einschließlich Fragen der Gewinnabgrenzung (zB Betriebsstättengewinnabgrenzung, Verrechnungspreise, Unterkapitalisierung etc), (2) zur Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten, (3) zur Berücksichtigung personen- und familienbezogener Aspekte und (4) im Hinblick auf Maßnahmen gegen eine innerösterreichische »aggressive« Steuerplanung.
- b. Ein weiterer Problembereich zeigt sich in Fragen der Steuererhebung, speziell bei Abzugssteuern (zB Lohnsteuer nach §§ 47 ff EStG, Kapitalertragsteuer nach §§ 93 ff EStG). Ein Zuschlagssystem müsste grundsätzlich wohl ungeachtet dessen Anwendung finden, auf welche Art auf Bundesebene die Abgabe erhoben wird (Veranlagung oder Abzug), also insbesondere auch nichtselbständige Einkünfte und Kapitalerträge einbeziehen, bei denen die Besteuerung durch Steuerabzug erfolgt. Dies würde freilich sowohl der Verwaltung, den Abzugsverpflichteten als auch den Steuerpflichtigen zusätzliche Verwaltungslasten aufbürden.
- c. Eine dritte Problemzone betrifft die einkommensteuerrechtlichen Tarifbestimmungen, etwa den Grundfreibetrag (§ 33 Abs 1 EStG), die Absatzbeträge (§ 33 Abs 4 bis 6 EStG), die »Negativsteuerregelung« (§ 33 Abs 8 EStG) sowie eine Reihe sonstiger Tarifbegünstigungen (zB § 37 Abs 5 und § 67 Abs 1 EStG), bei denen ein Zuschlagssystem jedenfalls die budgetären Auswirkungen, die verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit und Fragen der Rechtsformneutralität in einer »Einfachbesteuerung« durch die kumulierte Belastung mit Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuerbelastung im Auge behalten müsste.
- d. Viertens besteht auch eine länderübergreifende Mobilität der Steuerpflichtigen, etwa durch unterjährige Wohnsitz- oder Sitzwechsel. Dies wirft einerseits die Frage nach der zeitlichen Abgrenzung von an die Ansässigkeit anknüpfenden Zuschlagsberechtigung, andererseits nach der zeitlich-sachlichen Abgrenzung aufgelaufener stiller Reserven und damit einer »Wegzugsbesteuerung« auf.
- e. Schließlich müsste ein Zuschlagssystem auch internationale Aspekte ansprechen: Dies betrifft einerseits die Zuschlagsberechtigung für Auslandseinkünfte, andererseits die Erfassung von Steuerausländern mit Inlandseinkünften, wobei gerade die letztgenannte Thematik kaum sachgerecht lösbar scheint.
4. Im Lichte dieser steuertechnischen Herausforderungen erschiene die Ausweitung der Steuerautonomie der Länder durch Zuschlagsrechte zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer daher auch im Lichte möglicher positiver Aspekte äußerst problembehaftet.

#### Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner  
 Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-7060  
 Mail: dietmar.aigner@jku.at

Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann  
 Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-7060  
 Mail: peter.braumann@jku.at

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)  
 Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-1860  
 Mail: georg.kofler@jku.at

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel  
 Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
 Johannes Kepler Universität Linz  
 Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
 Tel: +43/732/2468-7060  
 Mail: michael.tumpel@jku.at

## Literaturverzeichnis

- ▶ *Achatz*, Zur Stärkung der Abgabenautonomie subnationaler Gebietskörperschaften (der Länder) – Rechtswissenschaftliche Analyse unter Berücksichtigung von Praxisrelevanz und Operationalität (Jänner 2012).
- ▶ *Achatz/Kirchmayr*, Steuerhoheit für die Länder – der Königsweg im Finanzausgleich? *taxlex* 2015, 149.
- ▶ *Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Schellmann/Tumpel*, Gegenwärtige Ausgestaltung und Reformoptionen der Familienbesteuerung in Österreich, *SPRW* 1/2012-Steu A, 1.
- ▶ *Bauer* (Hrsg), *Finanzausgleich 2008: Ein Handbuch* (2008).
- ▶ *Bauer/Biwald/Haindl/Pitlik/Schratzenstaller*, Optionen zur Stärkung der Abgabenautonomie der österreichischen Gemeinden (August 2012).
- ▶ *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007).
- ▶ *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015).
- ▶ *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), *Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis* (2011).
- ▶ *Bröthaler/Getzner/Pitlik/Schratzenstaller-Altzinger/Biwald/Bauer/Schuh/Strohner*, Grundlegende Reform des Finanzausgleichs: Reformoptionen und Reformstrategien (Wien, Jänner 2011).
- ▶ *Bußjäger*, (Verfassungs-) Rechtsfragen einer Steuerautonomie subnationaler Einheiten in Österreich, *WPZ Kommentar* Nr. 8 (August 2015, abrufbar auf <[www.wpz-fgn.com](http://www.wpz-fgn.com)>).
- ▶ *Bußjäger*, Rahmenbedingungen einer regionalen Steuerautonomie in Österreich, in: *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 90.
- ▶ *Handler*, Fiskalische Dezentralisierung, Konnexität und Autonomie, *WiPolBl* 2014/1, 7.
- ▶ *Hengstschläger/Janko*, Der Finanzausgleich im Bundesstaat, in: *Schambeck* (Hrsg), *Bundesstaat und Bundesrat in Österreich* (1997) 181.
- ▶ *Institut für Föderalismus der Länder Oberösterreich, Tirol und Vorarlberg*, 34. Bericht über den Föderalismus in Österreich (2009), Beilage 4/2011 zu den Sitzungsberichten des XXIX. Vorarlberger Landtags.
- ▶ *Keuschnigg/Loretz*, Macht braucht Verantwortung. Warum die Länder ihre Ausgaben über eigene Steuern finanzieren sollten (Think Tank Agenda Austria, September 2015) (entspricht weitgehend *Keuschnigg/Loretz*, *Finanzautonomie der Bundesländer Eine Finanzpolitik näher am Bürger* (2015), abrufbar auf <[www.wpz-fgn.com](http://www.wpz-fgn.com)>).
- ▶ *Kofler*, Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von Betriebsstätten, in: *Lüdicke* (Hrsg), *Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung? Forum der Internationalen Besteuerung* 43 (2014) 113.
- ▶ *Kofler*, Article 9 (Associated Enterprises), in: *Reimer/Rust* (Hrsg), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (2015) 577.
- ▶ *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT III/1 (2015).
- ▶ *Kofler*, F-VG, in: *Kneihs/Lienbacher* (Hrsg), *Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht* (7. Lfg, 2011, bzw 10. Lfg, 2013).
- ▶ *Kofler*, Kinderlasten im Steuerrecht, in: *Bergthaler/Wagner* (Hrsg), *Interdisziplinäre Rechtswissenschaft – Schutzansprüche und Schutzaufgaben im Recht*, FS Kerschner (2013) 367.
- ▶ *Kronberger*, Sind mehr Länder- und Gemeindesteuern effizient und unternehmerfreundlich? in: *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), *Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers* (2007) 94.
- ▶ *Lang/Paterno*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der föderalen Struktur Österreichs, *SPRW A Steu* 1/2011, 76.
- ▶ *Matzinger*, Erhöhte Steuerautonomie der Länder – reduzierte intragovernmentale Finanzströme, in: *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), *Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers* (2007) 173.
- ▶ *Österreich-Konvent*, Bericht des Ausschusses 10 – Finanzverfassung, 12/AUB-K (Juli 2004).
- ▶ *Pernthaler*, *Österreichische Finanzverfassung* (1984).
- ▶ *Pfaundler*, *Der Finanzausgleich in Österreich – Das System, seine Begründung und Durchführung* (1931).
- ▶ *Pfaundler*, *Der Finanzausgleich in Österreich – ein Beitrag zur Entwicklungsgeschichte der finanziellen Beziehungen zwischen Staat, Ländern und Gemeinden in den Jahren 1896 bis 1927* (1927).
- ▶ *Pfaundler*, *Die Finanzausgleichsgesetzgebung 1948/58<sup>2</sup>* (1958).
- ▶ *Pfaundler*, *System des Finanzausgleichs in Österreich auf Grund der Neuordnung im Jahr 1934* (1934).
- ▶ *Rentzsch*, *The Swiss Confederation*, in: *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), *Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis* (2011) 223.
- ▶ *Ruppe*, FVG, in: *Korinek/Holoubek* (Hrsg), *Österreichisches Bundesverfassungsrecht* (3. Lfg, 2000).
- ▶ *Ruppe*, Modell einer föderalistischen Finanzverfassung für Österreich, in: *Pernthaler* (Hrsg), *Neue Wege der Föderalismusreform* (1992) 105.
- ▶ *Ruppe*, Neuordnung der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung – Teilbereich Finanzverfassung, in:

- Bundeskanzleramt* (Hrsg), Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289.
- ▶ *Schnizer*, Positivrechtliche Finanzkraftbegriffe, in: *Smekal/Theurl* (Hrsg), Finanzkraft und Finanzbedarf von Gebietskörperschaften – Analysen und Vorschläge zum Gemeindefinanzausgleich in Österreich (1990) 119.
  - ▶ *Smekal*, Weitere Optionen für die Stärkung der (regionalen) kommunalen Steuerautonomie in Österreich, in: *Bauer/Schratzenstaller* (Hrsg), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 80.
  - ▶ *Stewart*, Australia, in: *Bizioli/Sacchetto* (Hrsg), Tax Aspects of Fiscal Federalism – A Comparative Analysis (2011) 137.
  - ▶ *Strohner/Berger/Graf/Schuh*, Endbericht »Abgabenhoheit auf Länder- und Gemeindeebene« im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen (EcoAustria Wien, März 2015).
  - ▶ *Sutter*, Mehr Abgabenautonomie für Länder und Gemeinden? in: *Lienbacher/Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010) 145.
  - ▶ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA<sup>6</sup> (2015).





# Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen



WALTER SUMMERSBERGER

## Abstract

Österreich ist ein zentraler Distributionsstandort in der Union: Nichtunionswaren, dh Waren aus Drittstaaten werden in Österreich eingeführt und anschließend in der Union weiter geliefert. Aus diesem Grund kommt der Steuerbefreiung nach Art 6 Abs 3 BMR eine herausragende Bedeutung zu. Vom Ablauf her klingt es einfach: Eine Einfuhr ist deswegen von der Einfuhrumsatzsteuer befreit, weil die anschließende Lieferung eines Gegenstands in einem anderen Unionsstaat der

Erwerbsbesteuerung unterliegt. In der konkreten Ausgestaltung wird Art 6 Abs 3 BMR oder dem so genannten – Verfahren 42 – aber massive Kritik entgegengebracht: Als ein zentraler Prüfungsschwerpunkt der österreichischen Zollverwaltung ist dieses Verfahren höchst komplex, weil Zoll- Einfuhrumsatzsteuerrecht und die BMR anzuwenden sind. Im Fokus dieses Beitrags stehen die wesentlichsten strittigen Rechtsfragen und mögliche Lösungen.

## Schlagworte

Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, Verfahren 42, innergemeinschaftliche Lieferung, Vertrauensschutz, Unionszollkodex.

## Rechtsquellen

Art 6 Abs 3 BMR

## Inhaltsübersicht

I.	Einleitung .....	45
II.	Grundsätzliches zu Art 6 Abs 3 UStG (Binnenmarktregelung – BMR) .....	46
	A. Normtext .....	46
	B. Anmelder oder Schuldner? .....	47
III.	Strittige Rechtsfragen in Österreich .....	48
	A. Grundsätzliches .....	48
	B. Steuerschuldentstehung .....	49
	C. Nachweisführung .....	50
	1. Grundsätzliches .....	50
	2. Einheitliche Nachweiserfordernisse .....	50
	3. Nachweis und Zollanmeldung .....	51
	D. Vertrauensschutz .....	53
	E. Ergänzendes .....	55
IV.	Vereinfachung in Österreich – zur Rechtsfrage des Vertretungsrechts .....	55
	A. Grundsätzliches .....	55
	B. Fiskalvertretung in Deutschland .....	56
	C. Vereinfachung in Österreich .....	56
	1. Grundsätzliches .....	56
	2. Spediteur mit Sonder-UID .....	57
V.	Ergebnis .....	58
	A. Würdigung der derzeitigen Vereinfachung .....	58
	B. Alternative .....	59
	1. Fiskalvertretung mit Sonder-UID .....	59

2. Steuerschuldnerschaft vor und nach dem 1.5.2016 – ein Überblick .....	59
3. Sicherung des Verfahrens .....	60
a. Arten .....	60
b. Mischsystem in Österreich .....	60
c. Fiskalvertreter de lege ferenda .....	61

## I. Einleitung<sup>1</sup>

Wenn die Einfuhrumsatzsteuerfreiheit im innergemeinschaftlichen Warenverkehr dargestellt werden soll, ist es zunächst erforderlich, auf die Bedeutung und die wesentlichsten Streitpunkte in Wirtschaft, Verwaltung und Rechtsprechung einzugehen; erst danach kann über Alternativen nachgedacht werden. Tatsächlich beschäftigt uns das Verfahren 42 in Österreich schon seit dem EU-Beitritt in einem deutlich überdurchschnittlichen Ausmaß.<sup>2</sup> Gerade in den letzten Jahren ist ein deutlicher Anstieg von Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, nunmehr Bundesfinanzgericht, zu verzeichnen.<sup>3</sup> Bis zum 31. 12. 1992 war es noch möglich, eine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr vorzunehmen; danach wurde im internen Versandverfahren T2 der Gegenstand zum Bestimmungsland verbracht und erst dort in den steuerlich freien Verkehr überführt. Zunächst auf Art 28c Teil D der 6. MwStStRL, danach auf Art 143 Abs 1 lit d MwStSystRL gestützt, werden Nichtgemeinschaftswaren steuerbefreit in den freien Verkehr überführt, weil schon zum Einfuhrzeitpunkt feststeht, dass sie für einen anderen Unionsstaat bestimmt sind. Der Einfuhrvorgang bleibt deswegen von der EUST befreit, weil die Ware Gegenstand einer anschließenden ig Lieferung wird und im Bestimmungsstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Wurde mit dem Beitritt Österreichs 1995 der Einfuhrtatbestand (§ 1 Abs 1 Z 3 UStG) im Verhältnis zu den anderen Mitgliedstaaten durch einen ig Erwerb (Art 1 UStG)<sup>4</sup> und die steuerfreie Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG) durch eine steuerfreie ig Lieferung (Art 7 UStG) ersetzt, wird nun im Verhältnis zu Drittstaaten die Einfuhrbesteuerung im Einfuhrstaat durch eine Erwerbsbesteuerung in einem anderen Unionsstaat substituiert. Müller-Eiselt spricht von einem geradezu »typischen Binnenmarktszenario«.<sup>5</sup> Die Bezeichnung »42« ist dem Umstand geschuldet, dass dies die korrekte Codierung für die Zollanmeldung ist,

um Gegenstände steuerfrei im Einfuhrstaat einzuführen. Sinngemäß gelten die folgenden Ausführungen auch für das Verfahren »63«, dh der Wiedereinfuhr nach erfolgter passiver Veredelung in einem Drittstaat oder wenn Waren vorübergehend ausgeführt werden, im Drittstaat vorübergehend verwendet und anschließend unverändert wieder eingeführt werden; diese Variante ist aber ausgesprochen selten.<sup>6</sup>

Von zentraler Bedeutung ist dieses Verfahren für Österreich aus mehrfacher Hinsicht: Zunächst deswegen, weil Österreich hinsichtlich Einfuhren aus dem asiatischen Raum ein logistisches Verteilerzentrum für andere Unionsstaaten ist.<sup>7</sup> Besonders in den Jahren 2010 bis 2012 gab es eine deutliche Steigerung im Verfahren 42, was sich in der Anzahl der Anmeldepositionen und statistischen Werte niedergeschlagen hat, etwa ein Sechstel aller Einfuhren werden im Verfahren 42 abgewickelt. Die Steigerung in den letzten Jahren ist vor allem auf Einfuhren aus den Staaten Vietnam und China sowie dem selbständigen Zollgebiet Hongkong zurückzuführen; wenig überraschend vor allem Mobiltelefone, aber auch alkoholfreie Getränke und Computer.<sup>8</sup>

Als zweiter Grund kann ein einfacher Zugang zu diesem Verfahren genannt werden, es gibt keine Zulassungs- oder Bewilligungsvoraussetzungen; die Rechtsfolgen bei Scheitern der anschließenden ig Lieferung unterscheiden sich im Vergleich etwa zu Deutschland jedoch beträchtlich.

Auch außerhalb der Fachöffentlichkeit wurde dieses Verfahren wahrgenommen: So bezeichnete die Zeitschrift »Trend« im Juni 2012 unter dem Titel »Steuertricks beim E-Shopping« Österreich als den Unionsstaat mit den meisten Betrugsfällen in Europa<sup>9</sup>; vor allem heimische Klein- und Mittelbetriebe nehmen durch steuerschonende Einfuhren wirtschaftlichen Schaden. Die österreichische Verwaltung beurteilt das Verfahren 42 als extrem risikobefangen, ebenso wie die Gerichte: Der UFS geht in seiner stRsp davon aus, dass gewisse Gegenstände wie KFZ-Teile, Mobiltelefone, Schrotthandel und Handel mit Computerteilen ein erstes Anzei-

1 Dieser Beitrag darf mit freundlicher Genehmigung des deutschen Mendel-Verlags erscheinen und entspricht im Wesentlichen einem Vortrag, den der Autor anlässlich des Zollrechtstages des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll am 12. 6. 2015 in Innsbruck gehalten hat; s Koszinowski (Hrsg), Unionszollkodex und geltendes EU-Recht im Rechtsvergleich, Tagungsband des 27. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 11. und 12. Juni 2015 in Innsbruck (2015) 97; der Beitrag wurde aber überarbeitet und erweitert.

2 Ursprünglich war von einem »toten Recht« die Rede; Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994 (1995) Art 6 UStG Rz 20.

3 Der BFH hat sich – soweit ersichtlich – mit dem Verfahren 42 nur ein einziges Mal auseinandergesetzt; s BFH 26. 1. 2012, VII R 77/10.

4 Rief, Die zeitlichen Aspekte des innergemeinschaftlichen Erwerbs, SWK 1995, S 335.

5 Müller-Eiselt in Reiß/Kräusel/Langer, Umsatzsteuergesetz<sup>32</sup> (Juni 2001) § 5 UStG Rz 7 und 175.

6 Summersberger, Ausgewählte Praxisfragen im Zusammenhang mit dem Verfahren 42, ZfZ 2011, 309 (314).

7 Breinbauer/Edlmair/Fürst, Die wirtschaftliche Bedeutung Österreichs als Abfertigungsstandort – Auswirkungen von gesetzlichen Veränderungen im Einfuhrumsatzsteuerverfahren bei der Einfuhr innergemeinschaftlichen Lieferungen. Studie im Auftrag der WKO, Wien 2011; s auch Herzig, Die volkswirtschaftliche Bedeutung des Verfahrens 42 in Summersberger (Hrsg) Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung (2014) 13.

8 Heller, Betrug und Missbrauchsabwehr im Verfahren 42 – ein umsatzsteuerlicher Sonderfall? in Summersberger 27 (29).

9 Groll, Steuertricks beim E-Shopping, Trend Juni 2012, 37. Auch fachspezifische Printmedien wie die LOGEASTICS oder die Österreichische Verkehrszeitung berichten regelmäßig; s zB LOGEASTICS 16/2012, 8, ÖVZ 25/2012, 4 und ÖVZ 51/2012, 12.

chen für das Bestehen von Umsatzsteuerbetrug sind<sup>10</sup>, das gilt auch für das Verfahren 42. Ausgehend von einem Bericht des ERH, der 7 Unionsstaaten geprüft und einen Steuerausfall von 2,2 Mrd € errechnet hat<sup>11</sup>, geht man in Österreich von einem Steuerausfall von ca 360 Mio € aus; selbst im Nationalrat hat man sich mit diesem Verfahren befasst.<sup>12</sup> Der gesamte Mehrwertsteuerausfall in der Union, der insb auch ig Lieferungen betrifft, beträgt nach einer Studie aus dem Jahr 2013 insgesamt 193 Mrd €; nach dieser Untersuchung ist Österreich in einer Situation ähnlich wie Deutschland, geringe Lücken gibt es in den Niederlanden, hohe Ausfälle zB in Rumänien.<sup>13</sup> Aus diesem Grund ist die Betrugsbekämpfung in den Unionsstaaten von zentraler Bedeutung. Repräsentiert durch eine gemeinsame Abteilung für Betrugsbekämpfung im BMF gibt es in Österreich eine enge Zusammenarbeit zwischen Steuer und Zoll. Im Gegensatz zu anderen Unionsstaaten gibt es gemeinsame Kommunikationskanäle, Schwerpunkte und Zielvereinbarungen.<sup>14</sup>

Das Verfahren 42 in Österreich ist in einer vereinfachten Variante von einer besonderen Verwaltungspraxis beherrscht, einer Verwaltungsübung, die zwar einen sehr einfachen Zugang zum Verfahren erlaubt, andererseits aber zu Nachteilen für den redlichen Wirtschaftsbeteiligten führen kann. Es wird jeder Spediteur zwingend Steuerschuldner ohne dass darauf abzustellen wäre, ob er gut- oder bösgläubig ist; dieser Umstand hat in der Vergangenheit zu Kritik geführt.<sup>15</sup>

10 *Laudacher*, UFS und Umsatzsteuerkarussell, UFSjournal 2013, 200 mwN.

11 ERH, Lässt sich MwSt-Hinterziehung durch die Kontrolle des Zollverfahrens 42 verhindern und aufdecken? Sonderbericht 13/2011.

12 *Heller* in Summersberger 33; Schriftliche Anfrage der Abgeordneten Ernest Windholz, Kolleginnen und Kollegen v 24.2.2012, 1040 J 24.GP an die Bundesministerin für Finanzen betreffend Verdacht von Unregelmäßigkeiten und Betrug bei Anwendung des Zollverfahrens 42xx; die Fragesteller gehen von einem Schaden von 600 Mio € aus; das dürfte aber zu hoch gegriffen sein; s Beantwortung des BMF 23.4.2012, BMF-310205/0054-I/4/2012; 10595/AB 24. GP; s zuletzt auch eine Anfrage der Abgeordneten Matthias Strolz ua v 30.9.2015, 6641/J 24.GP und Beantwortung des BMF 30.11.2015, BMF-310205/0241-I/4/2015; 6429/AB 24.GP.

13 EC, Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU 27 Member States, Juli 2013, 10; durchgeführt vom Center for Social and Economic Research (Project leader) und CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis; zur Übersicht s S 29. Freilich ist Umsatzsteuerbetrug ein globales Phänomen; s *Walpole*, Tackling VAT Fraud, International VAT Monitor, September/October 2014, 258.

14 Der Leiter der Abteilung Betrugsbekämpfung Steuer und Zoll nennt den Fall, dass es im Rahmen von Fiscalis- Zoll-2013 eine Tagung in Österreich gab, wo sich Betrugsbekämpfer von Steuer- und Zollverwaltungen anderer Unionsstaaten in Österreich erstmals getroffen haben; s *Heller* in Summersberger 28.

15 So zuletzt *Lux/Schrömbges*, Zoll und Mehrwertsteuer (2014) 124ff mwN; s auch *Schrömbges*, Vertrauensschutz für den Spediteur im VC 42, SWK 2014, 108; *ders*, Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Anschlussliefe-

Ergänzend stellt sich auch die Frage, ob ab dem 1.5.2016 eine Änderung der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zu erwarten ist, da eine umfangreiche Neufassung des Zollrechts greifen wird und zwar durch den Zollkodex der Union (UZK)<sup>16</sup>, durch die Delegierte Verordnung (UZK-DelVO)<sup>17</sup> und die Durchführungsverordnung (UZK-DVO) Mit Stand März 2016 greift freilich noch das »alte« Zollrecht; da aber die Verwaltung mehrere Jahre zurückprüft, werden nicht nur Wirtschaftsbeiträge, sondern auch die Verwaltungsgerichte mit der »alten« Rechtslage voraussichtlich noch längere Zeit konfrontiert sein. Deswegen sollen beide Regelungsregime parallel abgehandelt werden, zumindest soweit es für das Verständnis des Verfahrens 42 erforderlich ist.

## II. Grundsätzliches zu Art 6 Abs 3 UStG (Binnenmarktregelung – BMR)

### A. Normtext

»Steuerfrei ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art 7) verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art 7 buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt. Weiters ist Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung, dass der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zum Zeitpunkt der Einfuhr den Zollbehörden die unter lit. a und b genannten Angaben zukommen lässt und den unter lit. c genannten Nachweis erbringt:

- seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Stellvertreters;
- die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers im Falle der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 oder seine eigene Umsatzsteuer-Identi-

16 *ders*, Zum Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht, AW-Prax 2012, 421 und 2013,8.

17 VO (EWG) 2013/952 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl L 2013/269,1 idGF.

18 VO (EWG) 2015/2446 der Kommission vom 28. Juli 2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union, ABl L 2015/343, 1 idGF.



fiktionsnummer im Falle des der Lieferung gleichgestellten Verbringens nach Art. 7 Abs. 2;

- c. den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet zu werden.«

In Deutschland ist eine vergleichbare Befreiung in § 5 Abs 1 Nr 3 dUStG geregelt, in den NL in Art 21 Buchst d iVm Tabelle II a-6) des nUStG (*»Belasting over de Toegevoegde Waarde, Omzetbelasting«*).<sup>18</sup>

## B. Anmelder oder Schuldner?

Die BMR des öst UStG folgt im Wesentlichen dem § 5 Abs 1 Nr 3 dUStG, mit dem Unterschied, dass es nach dem deutschen UStG der Steuerschuldner ist, der die Gegenstände zur Ausführung einer ig Lieferung verwendet und nicht – wie in Österreich – der Zollanmelder.<sup>19</sup>

Die Befreiung in Anspruch nehmen kann sowohl der Lieferant als auch der Abnehmer im anderen Unionsstaat. Eine direkte Vertretung ist nach Art 5 Abs 2 erster UAbs ZK iVm § 38 ZollR-DG (Art 18 UZK) zulässig, da der Vertretene Anmelder ist und den Gegenstand für sein Unternehmen einführt. Wenn der Lieferer Schuldner der EUSt ist, verlagert sich nach § 3 Abs 9 UStG der Lieferort nach Österreich<sup>20</sup>; die Lieferung ist steuerbar in Österreich.<sup>21</sup> Die Steuerbarkeit einer Lieferung im Einfuhrland ist freilich Grundvoraussetzung dafür, dass ein Verfahren 42 genützt werden kann.<sup>22</sup>

In den Fällen, in denen der Spediteur für ein drittländisches Unternehmen einschreitet, ist – nach allgemeinen zollrechtlichen Grundsätzen – nur eine indirekte Vertretung möglich (Art 64 Abs 2 Buchst b ZK; Art 170 Abs 2, 3 UZK), es sei denn, ein bilaterales Abkommen lässt nach Art 64 Abs 3 ZK (Art 170 Abs 3 Buchst c UZK) Ausnahmen zu, wie zB im Verhältnis zur Schweiz.<sup>23</sup> Eine bloß wörtliche Auslegung des Art 6 Abs 3 UStG lässt eine indirekte Vertretung nicht zu,<sup>24</sup> weil der Spediteur Zoll-

anmelder ist, aber kein solcher, der im eigenen Namen und eigene Rechnung die Gegenstände zur Ausführung einer ig Lieferung verwendet, er handelt bloß als verlängertes Arm für den Vertretenen. Da in der MwStSystRL die Befreiung jedoch nicht eingeschränkt ist, lassen die Materialien<sup>25</sup> und die hL eine indirekte Vertretung auch im Verfahren 42 zu.<sup>26</sup> Der VwGH bejaht in unionsrechtskonformer Auslegung die Aktivlegitimation in indirekter Vertretung, weil damit die Steuerschuldnerschaft als Importeur für den Drittlandsunternehmer zwingend verbunden ist.<sup>27</sup> Tatsächlich ist für Österreich zu vertreten, dass die Steuerbefreiung für denjenigen greifen soll, der den Gegenstand für sein Unternehmen einführt und der Schuldner ist.<sup>28</sup> Ein richtlinienkonformer Art 6 Abs 3 UStG würde jedoch mE den Begriff eines Steuerschuldners verlangen.<sup>29</sup>

In der Praxis wird der Spediteur idR aber ohnehin nicht als Vertreter eines drittländischen Unternehmers, sondern als Vertreter des Abnehmers in der Union tätig; Befreiung in Gestalt des ig Verbringens (Art 3 UStG): Wenn der Abnehmer den Gegenstand zu seiner Verfügung verbringt, sofern er den Gegenstand einführt, sind die Voraussetzungen erfüllt, um das Verfahren 42 beantragen zu können (Art 7 Abs 2 iVm 3 Abs 1 Z 1 UStG).<sup>30</sup>

einen Widerspruch zum Gesetz; um den Sinn und Zweck der Regelung aber nicht zu gefährden, bejaht er die Zulässigkeit einer indirekten Vertretung; *Achatz* in *Achatz/Tumpel*, Mehrwertsteuer 99 (113); s auch *Müller-Eiselt* in *Reiß/Kräusel/Langer*<sup>32</sup> § 5 Rz 10 zur deutschen Novellierung des UStG, in der der Begriff des Zollanmelders durch den Schuldner ersetzt wurde. ErläutRV 396 BlgNR 20.GP, 18.

25 So schon *Mairinger*, Einfuhrumsatzsteuerbefreiung bei anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung in *AW-Prax* 1995, 65 (66); zust *Schellmann*, Die Befreiungsvorschriften im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer in *Achatz*, Praxisfragen zum UStG 1994 (1995) 89 (103); *Ruppe/Achatz* Art 6 Rz 19/1; *Kofler*, Art 6 Abs 3 UStG aus zollrechtlicher Sicht, *SWK* 2002, S 648.

27 VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009.  
28 *Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuergesetz 4 (2011) Art 6 Rz 19/1.

29 *Jatzke* in *Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz<sup>73</sup> § 5 Rz 37; *Bieber* in *Summersberger* 3 (4). Der Begriff des Anmelders ist in 64 ZK eindeutig definiert; der nationale Gesetzgeber beabsichtigte nach den Materialien mit BGBl 1994/663, dass nur dem Anmelder das Recht zustehen sollte, eine Steuerbefreiung zu erwirken; ErläutRV 1715 BlgNR 18.GP 77; am Willen des Gesetzgebers besteht folglich kein Zweifel, auch wenn er später relativiert; ErläutRV 396 BlgNR 20.GP, 18. Eine unionsrechtskonforme Auslegung contra legem ist nach österreichischer Auffassung problematisch; s *Bydlinski*, Richtlinienkonforme »gesetzesübersteigende« Rechtsfindung und ihre Grenzen – eine methodische Vergewisserung anlässlich 20 Jahre EU-Mitgliedschaft, *JBl* 2015, 2 (5 ff).

30 So schon *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) 433. Dies erschließt sich auch aus der Jud des VwGH zum Verfahren 42; s VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009; dazu Anm *Bieber/Summersberger*, Art 6 Abs 3 UStG im Lichte der jüngsten VwGH-Rechtsprechung, *taxlex* 2014, 348 (350); s auch *Summersberger/Bieber*, Verfahren 42: Entstehung der EUSt-Schuld nach Art 204 ZK, *AW-Prax* 2014, 393 (394); aM *Rief*, UStG 1994: Steuerfreie Einfuhr bei innergemeinschaftlicher Durchfuhr, *RdW* 1996, 91.

18 Gesetz v 28.6.1968, Staatsblatt 329.

19 *Bieber* spricht von einem zollrechtlichen »Relikt«; *Bieber*, Die Steuerbefreiung nach Art 143 Abs 1 lit b MwStSystRL in *Summersberger*<sup>3</sup> (4).

20 *Achatz*, Lieferungen von ausländischen Unternehmern aus dem Drittland nach und in Österreich in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Mehrwertsteuer bei ausländischen Unternehmern in Österreich (2008) 99 (100); *Ruppe/Achatz*, § 3 Rz 170 ff.

21 *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> (2015) Art 6 Rz 35.

22 Deswegen ist es mE verfehlt, wenn vertreten wird, dass die Grundsätze der umsatzsteuerlichen Reihengeschäfte im Verfahren 42 nicht zu beachten seien, weil es auf die physische Warenbewegung ankomme; *Lux/Schrömbges*, 130; überzeugend: *Nieskens*, Ausgewählte Rechtsfragen im Verfahren 42 in Deutschland in *Summersberger* 39 (44 ff).

23 BGBl 1965/10 idF BGBl I 2/2010.

24 *Tumpel* spricht von einem »Widerspruch zum Gesetzestext«; *Tumpel* in *Melhardt/Tumpel* Art 6 Rz 32; *Achatz* erkennt ebenfalls

### III. Strittige Rechtsfragen in Österreich

#### A. Grundsätzliches

Die Rechtsfragen, die idR in fast jedem Verfahren strittig sind, betreffen den

- ▷ Steuerschuldentstehungsstatbestand,
- ▷ den Vertrauensschutz und
- ▷ das Vertretungsrecht des Spediteurs

Nach welchem Tatbestand entsteht die EUSt, wenn ein Nachweis über eine auszuführende ig Lieferung fehlschlägt oder wenn schon zum Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung sich die Angaben als ungeeignet oder unzutreffend erweisen, anschließend eine steuerfreie ig Lieferung zu tätigen?

Ist Vertrauensschutz für den Spediteur zu gewähren und wenn ja, nach Zoll-, EUSt-Recht oder der BMR? Besteht ein Wahlrecht hinsichtlich der Vertretungsart?

Welches Recht ist anzuwenden? Wie hält es die Verwaltung und Rechtsprechung mit dem Verhältnis zwischen Zoll- und EUSt-Recht sowie der Binnenmarktregelung? Diese Frage stellt sich im Verfahren 42 in herausragender Weise.<sup>31</sup> Zwar wurde – nicht nur in jüngster Zeit – immer wieder das Verhältnis zwischen Zoll- und EUSt-Recht geschärft und zuweilen auch kontrovers diskutiert.<sup>32</sup> So hat sich – soweit ersichtlich – der BFH erstmals 1959 näher damit befasst<sup>33</sup>; Brisanz gewinnt diese Frage durch den Verweis auf die sinnngemäße Anwendbarkeit der zollrechtlichen Vorschriften (§ 26 Abs 1 UStG). Der VwGH spricht von der EUSt als einer Abgabe, die »mit dem Zoll durch den Zoll, wie ein Zoll«<sup>34</sup> erhoben wird als einem Grundsatz.<sup>35</sup> Diese enge Verbindung ist wohl weniger grundsätzlichen dogmatischen Gründen, sondern eher der Einfachheit des logistischen Vorgangs, der Einfachheit eine Abgabe zu erheben, zuzuschreiben<sup>36</sup>, was aber deswegen noch nicht

als systemwidrig erkannt werden müsste, wenn der Gesetzgeber den Besonderheiten einer Umsatzbesteuerung aufgrund einer Einfuhr Rechnung trägt.<sup>37</sup>

Dies ändert freilich nichts daran, dass § 26 Abs 1 UStG lediglich »sinngemäß« und dynamisch verweist; in Österreich vom UStG auf das Unionsrecht und wieder zurück auf das ZollR-DG,<sup>38</sup> die Breite des Unionszollrechts greift auch für die EUSt. Diese umfassende Verweisung lässt sich auch für das deutsche Recht vertreten (§ 21 Abs 2 dUStG).<sup>39</sup> Dieses Verhältnis bedarf einer Einzelfallprüfung, »ob und inwieweit eine Vorschrift des Zollrechts im Einklang mit Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer als Teil der Mehrwertsteuer steht.«<sup>40</sup>

Dieses Nebeneinander zwischen Zoll, EUSt und Binnenmarkt verlangt eine dogmatische Auseinandersetzung, um die steuerliche Zweckbestimmung der zutreffenden Materie zuzuordnen; nur daraus erschließt sich der Steuerentstehungsstatbestand und ein gegebenenfalls zu gewährender Vertrauensschutz. Die einzelnen Elemente dieser drei Rechtsgebiete, deren »Tragweite und Einschränkung«, sind sohin aus dem Zusammenhang und dem Zweck des Gesetzes zu prüfen und zu begrenzen.<sup>41</sup> Die Rechtsfolgen sollen freilich nicht nur in Österreich, sondern in der Union insgesamt vergleichbar eintreten, weil es sich um weitgehend harmoni-

den Klammerzusatz [...] (Einfuhrumsatzsteuer)« hervorgehoben und durch die sinnngemäße Geltung der einzelnen Zollvorschriften [...] verdeutlicht wird, im Ergebnis zu Abweichungen oder Unstimmigkeiten mit der inneren Umsatzsteuer führen kann. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass Unterschiede zwischen der Einfuhrumsatzsteuer und der inneren Umsatzsteuer bestehen und nimmt sie wegen der Vorteile, welche die Verknüpfung mit dem Zollrecht für Wirtschaft und Verwaltung hat, in Kauf«; VwSlg 6272 F/1987; s auch Schrömbges/Kotschnigg, Zur USt-Freiheit innergemeinschaftlicher Anschlusslieferungen, Nachweispflichten und Vertrauensschutz, ZfZ 2016, 2 (5) mit Verweis auf die Rsp des BFH.

31 Was sich im System einer »doppelten Kontrolle« verwirklicht; Summersberger, Vorwort in Summersberger V ff.

32 Summersberger, Die Einfuhrumsatzsteuer – Bedeutung und Wesen in Achatz/Summersberger/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer und Zoll (2014) 21 (29 ff) mwN; ders, Gibt es eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerrecht? in Festschrift für Michael Tanzer (2014) 279 (297 ff).

33 BFH 18.2.1959, VII 91/58, ZfZ 1960, 191, 211 und 306; 14.5.1969, VII R 47/66, ZfZ 1970, 48; s auch FG Hamburg, 13.9.1966, IV 195/66 H, ZfZ 1967 und 23.9.1966, IV 224/66 SH, ZfZ 1967, 22; FG Baden Württemberg, Außensenate Freiburg, 21.3.1967, II 993-998/66 Z, ZfZ 1967, 175; FG München, 10.12.1969, FG III 376/66-Z 2a, ZfZ 1970, 182; Summersberger, Die Beendigung eines Nichterhebungsverfahrens und die Entstehung der EUSt – Ende der Debatte? taxlex 2015, 45.

34 VwSlg 6580 F/1991 unter Verweis auf VwSlg 5656/F.

35 VwSlg 6580 F/1991.

36 Diese Erkenntnis dürfte der VwGH im Sinn gehabt haben, wenn er betont: »Bei der Auslegung des Begriffes »Einfuhr« darf nämlich nicht außer Betracht bleiben, dass die besondere Stellung der Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen der Umsatzsteuer, die durch

37 Der VwGH spricht folglich nicht ohne Grund davon, dass »sinnngemäße« Anwendung bedeutet, dass die »Rechtsvorschriften des Zollgesetzes auf die Einfuhrumsatzsteuer insoweit angewendet werden dürfen, als dies dem Sinn und Zweck des Umsatzsteuergesetzes, nämlich seinen Vorschriften über die Einfuhrumsatzsteuer, entspricht. Da der Gesetzgeber den Kreis der Ausnahmen eng fasst und ausdrücklich festgelegt hat, kann davon ausgegangen werden, dass er die sinnngemäße Geltung der Zollvorschriften zum Grundsatz erheben wollte.« VwSlg 6580 F/1991.

38 Ob diese weite dynamische Verweisung auch zu einer fehlenden Determinierung von eustrechtlichen Vorschriften führen könnte, kann freilich nicht mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden; es kommt auf den Sinn und Zweck einer Besteuerung an.

39 Die sinnngemäße Anwendbarkeit fand Eingang in das deutsche Recht durch das UStG v 29.5.1967, BGBl I S 545; Hahnfeld, Die Einfuhrumsatzsteuer im neuen Mehrwertsteuersystem, ZfZ 1967, 225. Hahnfeld verweist auf § 28 UStG 1951, der eine Ermächtigung aussprach, in Rechtsverordnungen auch für die umsatzsteuerliche Einfuhr verwendeten Begriffe näher auszuführen; es dürfte sich aber um ein Redaktionsfehler handeln; gemeint ist § 18 Abs 1 UStG 1951.

40 BFH 13.11.2001, VII R 88/00.

41 Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft (1975) 247.

sierte Rechtsbereiche handelt oder zumindest handeln sollte. Eine Steuerbefreiung muss sich des Weiteren am Maßstab einer Durchführbarkeit orientieren; es muss vermieden werden, dass das Verfahren 42 »*totes Recht*« wird, etwa durch verdichtete formale Hürden;<sup>42</sup> sie darf nicht so verstanden werden, dass sie jeglichen Anwendungsbereich verliert, dh zu einer Regelung ohne jeglicher Bedeutung wird.<sup>43</sup>

## B. Steuerschuldentstehung

Nicht nur die Verwaltungspraxis, sondern auch die Rechtsprechung des UFS war nicht durchgehend konsistent; auf die Umstände des Einzelfalls heruntergebrochen wurde in der Vergangenheit entweder Art 201 oder 204 ZK vertreten, wenn die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nicht nachgewiesen wurden (Art 77 bzw 79 UZK). Bei der Subsumtion ist zunächst der gedankliche juristische Zwischenschritt zu setzen, dh welche Pflichten zu erfüllen sind; zu welchem Zeitpunkt durch welches Handeln Zoll-, EUSt-Recht oder die BMR vollzogen wird.<sup>44</sup> Im UFS hat sich zuletzt die Auffassung durchgesetzt, dass die Steuerschuld nach Art 201 ZK entsteht.<sup>45</sup> Der VwGH hat mit 28.3.2014, 2012/16/0009 die Steuerentstehung hingegen auf Art 204 ZK gestützt, wenn für die der Zollabfertigung nachfolgenden ig Lieferung der Nachweis nicht gelingt, wobei er sich auf nationales Recht berufen hat (§ 71a ZollR-DG).<sup>46</sup> Damit hat sich die Rsp des VwGH im Hinblick auf Art 204 ZK verfestigt.<sup>47</sup> In der Literatur wird vertreten, dass die Diskussion um Art 201 ZK trotzdem noch nicht endgültig beendet sein dürfte; und zwar wenn der steuerschuld auslösende Fehler nicht dem Überlassen folgt, sondern in der Zollanmeldung selbst wurzelt.<sup>48</sup> Der BFH hingegen hat – soweit ersichtlich – im bislang einzigen Urteil zum Verfahren 42 einen Steuerentstehungstatbestand

Art 201 iVm 220 ZK bejaht;<sup>49</sup> ein bedeutender Unterschied zwischen Deutschland und Österreich.

Mit dem 1.5.2016 dürfte sich daran nichts Wesentliches ändern: § 54 ZollR-DG idF BGBl I 2015/163 (ZollR-DG neu) verweist auf den Unregelmäßigkeitstatbestand des Art 79 UZK entsprechend dem § 71a ZollR-DG alt. Folglich wird man in Sachverhalten, die dem des im E 28.3.2014, 2012/16/0009 entsprechen, weiterhin von einer Steuerschuldentstehung wegen einer Unregelmäßigkeit ausgehen müssen; damit bleibt ein bedeutender Unterschied zu Einfuhren im Vergleich zu Deutschland auch im UZK bestehen.

Der Spediteur ist obendrein, um die wirtschaftliche Dimension des Verfahrens 42 deutlich zu machen, nicht berechtigt, eine wegen einer Unregelmäßigkeit entstandene EUSt als Vorsteuer abzuziehen, weil der Gegenstand nicht für das Unternehmen des Spediteurs und für Zwecke seiner besteuerten Umsätze eingeführt wird.<sup>50</sup> Das gilt freilich auch für den Lieferer und Abnehmer nach der Rsp des EuGH, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.<sup>51</sup>

42 S FN 2.

43 *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff<sup>2</sup>, 444, 480.

44 Zur Abgrenzung zwischen Zoll-, EUSt-Recht und BMR; *Summersberger*, Unregelmäßigkeiten im Verfahren 42: Der Versuch einer Grenzziehung zwischen Zoll- und Umsatzsteuerrecht in *Summersberger* 49 ff.

45 UFS 5.12.2011, ZRV/0130-Z2L/10.

46 Zust *Mairinger*, Unregelmäßigkeiten und Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer in *Achatz et al*, Umsatzsteuer, 122; aM *Summersberger* in *Summersberger* 50 ff.

47 So schon zuvor VwGH 18.12.2006, 2006/16/0070, VwSlg 8.187/F; VwGH 8.10.2007, 2006/16/0108, VwSlg 8.278/F.

48 »Eine Entstehung nach Art 201 ZK ist uE weiterhin möglich, und zwar dann, wenn der Grund der Steuerschuldentstehung die Zollanmeldung selbst betrifft und nicht den nachfolgenden Verlust der Verfügungsmacht über die Ware«; *Bieber/Summersberger*, taxlex 2014, 351. Zur Sichtweise aus dem Blickwinkel des Zollrechts s *Kofler*, SWK 2002, S 648.

49 BFH 26.1.2012, VII R 77/10; zuvor: FG Baden-Württemberg 26.10.2010, 11 K 47/07.

50 EuGH 25.6.2015, C-187/14, *DSV Road A/S*; VwGH 24.3.2015, 2013/15/0238; s zuvor schon UFS 5.7.2013, RV/1311-L/11; *Krumenacker*, Vorsteuerabzugsberechtigung aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenats in *Summersberger* 167 ff; s aber auch *Killmann*, Die unionsrechtlichen Grundsätze einer Vorsteuerabzugsberechtigung in *Summersberger* 135 ff der im Hinblick auf den Neutralitätsgrundsatz eine Berechtigung einräumt; ähnlich *Kuhr*, Vorsteuerabzug aus Sicht eines Finanzrichters oder das Ringen um den Neutralitätsgrundsatz in *Summersberger* 157 ff. Für Deutschland hatte das FG Hamburg den Vorsteuerabzug bejaht; s FG Hamburg 19.12.2012, 5 K 302/09; das Urteil wurde aber aufgehoben (gleichwohl wegen anderer Gründe); BFH 13.2.2014, V R 8/13. In der deutschen Lehre, wird hingegen überwiegend die Ansicht vertreten, dass ein Vorsteuerabzug nicht zustehe; s *Widmann in Plückerbaum/Malitzky*, Umsatzsteuergesetz § 15, Rz 220 f; *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, Umsatzsteuergesetz<sup>55</sup> (Juli 2013), § 15 dUStG Rz 782–784; s auch FG Schleswig-Holstein, 9.10.2014, 4 K 67/13, das sich der Rechtsauffassung des UFS angeschlossen hat und eine Verfügungsmacht für den Vorsteuerabzug voraussetzt); bestätigt durch BFH 11.11.2015, V R 68/14

51 So schon EuGH 7.6.2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel*; s auch VwGH 26.3.2014, 2009/13/0172; jüngst auch EuGH 18.12.2014, C-131/13, *Italmoda*, zum kumulativen Wegfall des Rechts auf Vorsteuerabzug und Steuerbefreiung; s auch BFG 16.1.2015, RV/4100002/2012. Der österreichische Gesetzgeber hat diesen unionsrechtlichen Grundsatz durch das Steuerreformgesetz 2015/16 in das UStG (§ 12 Abs 14 UStG und Art 7 UStG) aufgenommen und versagt aus diesem Grund einen Vorsteuerabzug; ErläutRV 129 BlgNR 25.GP 27.



## C. Nachweisführung

### 1. Grundsätzliches

Das Erfordernis, einen Nachweis über die ig Lieferung zu erbringen darf nicht isoliert betrachtet werden; es muss der vorgelagerte zollbehördlichen Akt mit berücksichtigt werden, weil dieses Anbringen ein zwingender Schritt für die Erreichung oder Versagung einer Steuerfreiheit bleibt. Dadurch verwirklicht sich das steuerliche Wollen des Unternehmers, einen Gegenstand in einem anderen Unionsstaat in einen Verbrauch zu überführen.<sup>52</sup> Deswegen hat der Unionsrechtsetzer die Steuerbefreiung nach Art 143 Abs 1 lit d MwStSystRL auch dem Kapitel 5, nämlich den Steuerbefreiungen »bei der Einfuhr« untergeordnet. Zunächst hat er es zwar ausschließlich den Unionsstaaten überlassen, Bestimmungen zur Vermeidung von Missbräuchen zu treffen, vergleichbar mit Maßnahmen zur Verhütung von Missbrauch bei ig Lieferungen.<sup>53</sup> Mithin war die Überwachung darauf reduziert, ob ein tauglicher Nachweis über die ausgeführte ig Lieferung nach nationalem Recht (im Einklang mit der Rsp des EuGH) geführt werden kann. Der Nachweis über die auszuführende ig Lieferung selbst richtet sich in Österreich nach V 1996/401<sup>54</sup>.

### 2. Einheitliche Nachweiserfordernisse

Das Funktionieren des Verfahrens 42 hängt davon ab, ob »taugliche Kontrollmechanismen zur Überwachung zur Verfügung stehen«;<sup>55</sup> und zwar zur Überwachung der Voraussetzung der EUST-Freiheit.

Nach Ansicht der Kommission hat die Überwachung und Missbrauchsbekämpfung durch die Mitgliedstaaten aber nicht funktioniert und zu Verzerrungen geführt, weil die »nationalen Unterschiede bei der Anwendung von den Händlern missbraucht werden, um die Zahlung der Mehrwertsteuer auf unter diesen Umständen eingeführte Gegenstände zu umgehen.« Und weiter: »Um einen derartigen Missbrauch zu vermeiden, ist für spezielle Umsätze auf Gemeinschaftsebene eine Reihe von Mindestvoraussetzungen für die Anwendung dieser Befreiung festzulegen.«<sup>56</sup> Das Ziel der Missbrauchsbekämpfung werde, so die Kommission, auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht erreicht. Sie stützte sich sohin auf das Subsidiaritätsprinzip nach Art 5 Abs 3 EUV und stellte Mindest-

standards auf. Der Unionsrechtsetzer hat dieses Recht der Unionsstaaten zur Missbrauchsbekämpfung nunmehr – im Gegensatz zur Steuerfreiheit einer ig Lieferung – für das Verfahren 42 hinreichend determiniert vorgegeben (RL 2009/69/EG; s Art 6 Abs 3 UAbs 2 lit a-c UStG),<sup>57</sup> ohne freilich das Recht der Unionsstaaten zu beschneiden, den Missbrauch hinsichtlich der Binnenmarktregelung weiterhin nach nationalem Recht zu bekämpfen. An den Mindeststandards bzgl. der EUST-Freiheit ändert das freilich nichts. Überdies hat der Rechtsetzer dieses Verfahren in die ZK-DVO aufgenommen und die steuerliche Auflage mit einer zollrechtlichen Codierung verknüpft.<sup>58</sup>

Der Unionsrechtsetzer hat überdies mit VO (EG) 2012/756 den Anhang 37 und 38 mit Geltung ab 1.1.2013 novelliert und zusätzliche Angaben in der Zollanmeldung gefordert, die im Wesentlichen dem Art 6 Abs 3 lit a-c UStG entsprechen, verlangt aber zusätzlich die Angabe eines »Steuervertreeters, der die Steuer schuldet«.<sup>59</sup>

57 Präambel 5, ABL L 2009/175, 12; s auch *Bieber* in Summersberger 3 (8).

58 Anhang 38 ZK-DVO zum Feld 37; DVO 2012/756/EU der Kommission v 20.8.2012 zur Änderung der VO 93/2454/EWG mit Durchführungsvorschriften zu der VO 92/2913/EWG des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABL L 2012/223, 8. In der Präambel 4 ist – unter Hinweis auf die MwStSystRL – ausgeführt, dass es eine Bedingungen für die Steuerbefreiung ist, dass der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats bestimmte Angaben zukommen lässt; s Bericht des Haushaltskontrollausschusses über den Sonderbericht Nr. 13/2011 des Rechnungshofs mit dem Titel »Lässt sich MwSt-Hinterziehung durch die Kontrolle des Zollverfahrens 42 verhindern und aufdecken?« (C7-0019/2012 – 2012/2010(DEC), Punkt 21, in dem von einem zwingenden Erfordernis die Rede ist.

59 Präambel 4 der VO, ABL L 2012/223, 8. Für den Abschnitt A »Erstes Unterfeld« wird zu Code 42 gefordert, dass alle Voraussetzungen des Art 143 Abs 2 MwStSystRL erfüllt sein müssen und im Abschnitt C zu Anhang 37 wird gefordert: »Werden Waren mehrwertsteuerbefreiend in einen anderen Mitgliedstaat geliefert, so sind die nach Artikel 143 Absatz 2 der Richtlinie 2006/112/EG verlangten Angaben in Feld Nr. 44 einzutragen, auf Verlangen eines Mitgliedstaats einschließlich des Nachweises, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden«. Auch der englische Text lässt keine andere Auslegung zu: »When goods are the subject of a VAT-exempt supply to another Member State, the information required by Article 143(2) of Directive 2006/112/EC shall be entered in box 44, including when required by a Member State, the evidence that the imported goods are intended to be transported or dispatched from the Member State of importation to another Member State«. Man könnte die Ansicht vertreten, dass eine EUST-Befreiung in der Union bei der Abgabe der Zollanmeldung jedenfalls Schuldnerschaft des Spediteurs verlangt und zwar unabhängig davon, ob der jeweilige nationale Gesetzgeber die MwStSystRL umgesetzt hat oder nicht. Diese Novellierung hat – soweit ersichtlich – in der Praxis der MS bislang noch keine rechte Entsprechung gefunden. Allerdings ist mE problematisch, dass der Unionsrechtsetzer in die Kompetenz der MS bei der Umsetzung einer RL durch eine VO gleichsam vorausseilend eingreift, auch wenn der RL-Text hinreichend bestimmt ist.

52 Vgl *Summersberger*, Keine Berichtigungsmöglichkeit bei Einfuhr und anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung? UFSJournal 2010, 231.

53 Art 131, 138 und 242 MwStSystRL.

54 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl 1996/401.

55 *Müller-Eiselt* in Reiß/Kräusel/Langer<sup>32</sup> § 5 Rz 175.

56 Präambel 3–5, ABL L 2009/175, 12.



Einem Bericht der Kommission an den Rat aus dem Jahr 2014<sup>60</sup> lässt sich entnehmen, dass die Mitgliedstaaten – in Ausführung der Nachweiserfordernisse zum Zeitpunkt der Einfuhr – ein System eingerichtet haben, um die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern zum Zeitpunkt der Einfuhr zu kontrollieren. Offenbar überprüft aber eine erhebliche Anzahl von Mitgliedstaaten weder die Gültigkeit von Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern<sup>61</sup>, noch tauscht sie Informationen über die steuerfreien Einfuhren im Verfahren 42 mit der Steuerverwaltung aus<sup>62</sup>. Eine weitere Reihe von Mitgliedstaaten verabsäumen es gleichfalls, das Verfahren 42 als Risiko zu kennzeichnen und leiten die Informationen auch nicht an Eurofisc weiter, obwohl die Ergebnisse dieser Risikoanalysen über den Arbeitsbereich 3 auszutauschen sind.<sup>63</sup>

Die Pflicht zur zollrechtlichen Codierung ändert sich auch mit 1.5.2016 nicht,<sup>64</sup> ebenso wenig die verpflichteten Angaben in der Zollanmeldung: Im Anhang B zum UZK-DelVO werden gemeinsame Datenanforderungen, definiert, die für Anmeldungen, Meldungen und Nachweise des zollrechtlichen Status von Unionswaren gleichermaßen gelten; sie verweisen auf Art 143 Abs 2 MwStSystRL und werden damit Teil der Zollanmeldung.<sup>65</sup>

### 3. Nachweis und Zollanmeldung

Wegen der unionsweiten gleichen Voraussetzung beim konkreten Einfuhrakt kann demzufolge das Verfahren 42 vom Akt der Abgabe einer Zollanmeldung nicht getrennt, nicht gelöst werden, um diesen Vorgang nicht neuerlich ausschließlich der nationalen Missbrauchsbekämpfung zu unterwerfen, (rück)zuführen und – entgegen der RL 2009/69/EG – wieder auf die vorangegangene Rechtslage zu reduzieren. Die Kommission hat zwar die unterschiedlichen Anforderungen für die Steuerfreiheit der EUST hinsichtlich der dem Einfuhrakt folgenden Nachweisführung über die steuerbefreite ig Lieferung nicht verworfen. Sie hat aber eine zusätzliche Nachweisführung auf den Einfuhrakt vorverlagert; soweit vorverlagert, wie ein Nachweis über eine folgende anschließende ig Lieferung überhaupt möglich ist. So-

hin werden alle steuerlichen Mindestvoraussetzungen für die Anwendung der EUST-Befreiung festgelegt; sie dürfen nach der zollrechtlichen Überlassung (Art 73 ZK; Art 194 UZK) nicht wieder verworfen werden.

Im E 28.3.2014, 2012/16/0009 hat der VwGH in unionsrechtskonformer Weise diese Kohärenz, diese juristische Ablaufkette zwischen Abgabe der Zollanmeldung und Anschlusslieferung in klarer Weise bejaht, in dem er vertreten hat, dass sich aus der Abgabe der Zollanmeldung heraus eine steuerliche Bedingung<sup>66</sup> manifestiert, weil dies der juristische Zeitpunkt ist, für den über das Bestehen oder Nichtbestehen einer EUST-Schuld abzusprechen ist. Auch in der deutschen Rsp wird betont, dass erst durch den Antrag in der Zollanmeldung die Verpflichtung ausgelöst wird, eine ig Lieferung zu tätigen und alle Nachweise zu erbringen.<sup>67</sup> Natürlich hätte man auch für Österreich diese steuerliche Bedingung im Zusammenhang mit Art 201 ZK vertreten können, es geht hier aber lediglich um den inneren Konnex zwischen beiden Akten. Diese innere Rechtfertigung einer EUST-Freiheit ist schlussendlich zwar in der Erwerbsbesteuerung zu finden und darf auch von dieser nicht gelöst werden. Wer aber eine Nichtunionsware vorschriftswidrig verbringt oder entzieht (Entstehen der Steuerschuld wegen Verstößen – Art 79 UZK) und daran anschließend eine ig Lieferung anschließt, wird eine EUST-Freiheit nicht erwirken können und zwar selbst dann nicht, wenn danach ein Nachweis über eine ig Anschlusslieferung gelingen mag: Der Gesetzgeber spricht zwar in Art 6 Abs 3 UStG nicht von einer Überführung in den freien Verkehr, sondern nur ganz allgemein von einer Einfuhr, was eine EUST-Freiheit im Zuge einer Unregelmäßigkeit noch nicht ausschließen würde, weil auch diese zu einer steuerlichen Einfuhr führt. Art 6 Abs 3 UStG setzt aber die tatsächliche Existenz einer Zollanmeldung mit Mindestangaben zum Zeitpunkt der Einfuhr zwingend voraus; gerade daran kann es aber bei einer Unregelmäßigkeit mangeln.<sup>68</sup> Überdies lässt sich der Rsp des EuGH entnehmen, dass nur der redliche Unternehmer in den Genuss einer Steuerbefreiung kommen soll.<sup>69</sup> Ferner ist die Beweiskraft einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bei der Einfuhr (UID-Nr) und

60 EK, Siebenter Bericht gemäß Artikel 12 der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer, 12.12.2014, COM(2014) 69 final.

61 BE, BG, HU, IE, LU, NL, PT und UK; s COM(2014) 69 final, 8.

62 EL, IT, NL, PL und SK; COM(2014) 69 final, 9.

63 VO (EG) 2010/904 des Rates v 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABL L 2010/268, 1 (8). WF 3 betrifft das Verfahren 42; s *Walpole*, International VAT Monitor, September/October 2014, 258 (262).

64 ABL L 2015/343, 767 und 769.

65 ABL L 2015/163 (207).

66 Um nicht den zollrechtlichen Begriff der Pflicht zu verwenden. BFH 26.1.2012, VII R 77/10; zuvor: FG Baden-Württemberg 26.10.2010, 11 K 47/07

68 Vgl FG München 28.6.2012, 14 K 298/11 zur Steuerfreiheit bei einer Einfuhr; s auch *Summersberger* in *Summersberger* 49 (53). § 87 Abs 4 ZollR-DG greift nicht, weil eine Abgabe einer Zollanmeldung durch eine andere Art der Willensäußerung nach Art 233 ZK-DVO als Antrag auf Feststellung einer Abgabefreiheit nur gilt, die zwingend anzugebenden Angaben in einer Zollanmeldung aber nicht beinhaltet; es bedarf folglich einer förmlichen schriftlichen oder elektronischen Abgabe einer Zollanmeldung, um die Steuerfreiheit zu erhalten.

69 FN 52; *Mayr*, Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2015, 427 (428).

im Zuge des Nachweises einer Anschlusslieferung nicht deckungsgleich.<sup>70</sup> Das Verfahren 42 ist folglich keine bloße Variation, keine bloße Unterart einer ig Lieferung.

Diese Unterschiede im Verfahrensablauf müssen in der gesamten Beurteilung eines Einfuhraktes ihre Entsprechung finden. Entschieden ist aber vom VwGH zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht, ob durch einen späteren Nachweis dieser materiellrechtliche Mangel zum Zeitpunkt der Überführung trotz des vorgenannten Kausalzusammenhangs nicht doch geheilt werden kann. Der bloße Wortlaut des § 143 Abs 2 MwStSystRL spricht mE dagegen, weil sonst das Ziel der RL 2009/69/EG, einheitliche Befreiungsvoraussetzungen für die EUST-Freiheit zu schaffen, wieder zunichte gemacht würde.<sup>71</sup> Das BFG hat eine EUST-Freiheit mit E v 18.4.2015, RV/5200003/2012 sohin versagt, weil die erforderlichen Mindestangaben zum Zeitpunkt der Einfuhr nicht bekannt gegeben wurden. Es sollen die Ziele, die die Kommission mit der RL 2009/69/EG verfolgt, nicht gefährdet werden. Das BFG hat nicht einmal mehr geprüft, ob der Nachweis über die anschließende ig Lieferung den Voraussetzungen der V 1996/401 entsprach. Die EUST-Freiheit ist nach Ansicht des BFG auch nicht im Erstattungswege nach Art 236 ZK (Art 117 UZK) zu gewähren (BFG 27.5.2014, RV/5200019/2013). In diesem zweiten Fall hat der Beschwerdeführer umfangreiche Abliefernachweise vorgelegt; das BFG hat aus denselben Erwägungen heraus auf die Würdigung der Nachweise verzichtet; beide Erkenntnisse sind rechtskräftig. Allerdings muss bemerkt werden, dass der Anmelder in beiden Fällen das Verfahren 40 codiert hat, also die Überführung in den freien Verkehr ohne steuerbefreiende Wirkung und diesem Antrag durch die Annahme der Zollanmeldung stattgegeben wurde: Eine EUST-Befreiung kann aber nur dann gewährt werden, wenn »42« codiert wurde;<sup>72</sup> eine Berichtigung der Zollanmeldung

von 40 auf 42 ist nach Art 65 Buchst c ZK jedoch unzulässig, wenn die Waren bereits überlassen wurden.<sup>73</sup> Allenfalls wäre zwar eine Ungültigerklärung der Anmeldung wegen »besonderer Umstände« nach Art 66 ZK denkbar, wäre aber ebenfalls antragsgebunden.

Wurde hingegen 42 codiert, erweisen sich die Mindestangaben bzw Nachweise nach Art 6 Abs 3 UAbs 2 UStG aber zum Zeitpunkt der Einfuhr als unvollständig oder fehlerhaft (zB falsche UID-Nr)<sup>74</sup> und werden nachträglich sowohl ein Nachweis über die getätigte ig Lieferung als auch die richtigen sonstigen Angaben bekannt gegeben (UID-Nr) ist fraglich, ob die Steuerfreiheit gewährt werden kann, obwohl eine Berichtigung der Zollanmeldung nach der Überlassung nicht mehr möglich ist. Ausgeschlossen werden darf das mE dem Grunde nach nicht, wenn – alle – unionsrechtlich geforderten Nachweise erbracht werden und sei es auch nur nachträglich, weil die Angaben zum Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung ja offensichtlich lediglich dem Zweck dienen, Missbrauch zu bekämpfen<sup>75</sup>. In einer formalen Betrachtungsweise könnte man hingegen vertreten, dass die Nachweise zum Zeitpunkt der Einfuhr nicht vollständig waren und – weil die Zollanmeldung nicht korrigierfähig ist – eine EUST-Befreiung nicht gewährt werden könne.

Während aber bis zum 1.5.2016 eine Berichtigung der Anmeldung nach der Überlassung ausnahmslos ausgeschlossen bleibt, lässt der UZK eine Berichtigung nach Art 173 Abs 3 zu, wenn mit der Berichtigung Pflichten aus der Überführung der Waren erfüllt werden. Das ändert zwar nichts daran, dass ein Wechsel der Codierung von 40 auf 42 weiterhin nicht möglich sein wird, weil aus »40« keine Pflicht erwächst, den Gegenstand anschließend zur Ausführung einer ig Lieferung zu verwenden. Umgekehrt lässt sich aber vertreten, dass die Codierung 42 eine Pflicht entstehen lässt, die zu einer Berichtigung der Zollanmeldung berechtigt. Ob Änderungen in der Zollanmeldung durch die spätere Angabe von UID-Nr etc nach der Verwaltungspraxis der Ämter auch tatsächlich berichtigt werden, bleibt abzuwarten. Es sprechen aber mE doch gewichtige Gründe dafür, diese Berichtigung zuzulassen, weil sie dem Anmelder die Erfüllung einer Pflicht ermöglichen, um die EUST-Freiheit zu erhalten. Damit bliebe es – auch aus formalen Gründen – nicht befreiungsschädlich, wenn Nachweise nachträglich beigebracht werden. Diese Angaben

70 »Nach Art 143 Abs 2 MwStSystRL iVm 6 Abs 3 UStG ist die Angabe der UID-Nr in der Zollanmeldung – im Gegensatz zu Art 138 Abs 1 MwStSystRL – eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit. Ist folglich der Wirtschaftsbeeteiligte zum Zeitpunkt der Einfuhr, dh zum Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung nicht in der Lage, die UID-Nr des Empfängers anzugeben, oder ist sie falsch, wird eine Steuerbefreiung von der Zollbehörde nicht gewährt werden, da die materiellrechtliche Voraussetzung, den Abnehmer mit seiner UID-Nr zum Zeitpunkt der Zollabfertigung offenzulegen, verletzt wird.«; Summersberger in Summersberger, 64. Diese Frage gleichsam ansprechend s Bieber in Summersberger, 9; im Gegensatz dazu: EuGH 6.9.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*; 27.9.2012, C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*.

71 Kofler erkennt in der Codierung 42 ein materiellrechtliches Erfordernis, eine EUST-Freiheit zu erwirken; Kofler, SWK 2001, 648 (650). Diese Auffassung deckt sich mit der deutschen Verwaltungspraxis; s Fischer/Sloty-Harms, Logistikbranche: Umsatzsteuerliche und zollrechtliche Aspekte, UVR 2009, 171 (175). Zur vorherigen Rechtslage s VwGH 29.4.2014, 2012/16/0172.

72 BFH 26.1.2012, VII R 77/10; zuvor: FG Baden-Württemberg 26.10.2010, 11 K 47/07.

73 Henke in Witte<sup>6</sup>, Art 65 ZK Rz 8. Auch ein zu Unrecht angegebener Empfänger (Abnehmer) kann in der Zollanmeldung nicht berichtigt werden; s Summersberger, Keine Berichtigungsmöglichkeit bei Einfuhr und anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung? UFSjournal 2010, 231 mit Verweis auf die Rsp des UFS.

74 Zu einer ungültigen UID-Nr s BFH 26.11.2015, RV/7200027/2012.  
75 BFH 31.8.2015, RV/12000/69/2015.

würden zwar zeitlich erst nach der Einfuhr gemacht; die Berichtigung wirkt mE jedoch ex tunc, dh auf den Zeitpunkt der Einfuhr zurück, sodass ein möglicher künftiger Rechtsstreit um die Frage, ob eine nachträgliche Beibringung von Angaben zur Steuerfreiheit führt oder nicht, obsolet bliebe.

Problematisch könnte allenfalls sein, dass die körperliche Beschau, die Kontrolle der Ware (Nämlichkeitsnachweis) zu keinem Zeitpunkt möglich war; weil der Gegenstand bereits in einen anderen Unionsstaat geliefert wurde. Hier wird es mE auf die Umstände des Einzelfalls ankommen, ob eine Steuerfreiheit gewährt werden kann, dh ob die Nämlichkeit des Gegenstands anhand sonstiger Unterlagen nachgewiesen werden kann. Eine formelhafte Abwehr der Steuerfreiheit durch die Verwaltung wird tatsächlich ungleich schwieriger zu vertreten sein, als bei der Anwendung des Verfahrens codes 40; unbeschadet davon, ob es sich dabei nur um ein Versehen des Anmelders gehandelt hat oder nicht. Beide Verfahren unterscheiden sich nämlich aus Sicht der Behörde darin, dass nur die Codierung 42 auf eine Risikoeinfuhr aufmerksam macht, nicht aber 40; folglich die Wahl dieser Kürzel auch darüber bestimmt, ob die Zollbehörde eine Kontrolle voraussichtlich ausüben wird oder nicht.<sup>76</sup>

#### D. Vertrauensschutz

Von zentraler Bedeutung war in den letzten Jahren die Frage, ob Vertrauensschutz für den Spediteur auf nationales Umsatzsteuerrecht gestützt werden kann; Art 7 Abs 4 UStG.<sup>77</sup> Der UFS hat das nicht apodiktisch abgelehnt, sondern zurückhaltend beurteilt und erst zuletzt erkennen lassen, dass er die Anwendung ablehnt.<sup>78</sup> Der VwGH hat eine Anwendung des Art 7 Abs 4 UStG iErg mit dem – schlüssigen – Hinweis verworfen, dass der Spediteur umsatzsteuerlich kein Lieferer sei.<sup>79</sup> Ein Erkenntnis, das vorhersehbar war, wenn man sich auf eine unmittelbare Anwendung des Art 7 Abs 4 UStG berufen möchte; Rief sprach nicht ohne Grund schon 1996 von einer bloß »fiktiven« Lieferung durch einen Spediteur, der eigentlich nur eine Beförderungsleistung erbringe.<sup>80</sup> Dem ersten Anschein nach bleibt die tatsächliche Rechtsfrage unbeantwortet, nämlich ob Art 7 Abs 4 UStG analog anwendbar ist<sup>81</sup>, dh ob das Feh-

len einer Vertrauensschutznorm für den Spediteur im nationalen Recht eine planwidrige Lücke ist, die mittels Analogie zu schließen wäre. Bei einer fehlgeschlagenen ig Lieferung ist es aber nicht der Spediteur, der eine steuerpflichtige Lieferung tätigt, sondern der Vertretene wird Steuerschuldner<sup>82</sup>; den Spediteur treffen zwar wirtschaftliche Folgen aber eben nur mittelbar über die EUST, was freilich ebenfalls Rechtsfolgen auslösen könnte.<sup>83</sup> Es darf jedenfalls angenommen werden, dass der VwGH auch die analoge Anwendung geprüft hat, weil der UFS zwar die Anwendung des Art 7 Abs 4 UStG ebenfalls verneint hat, allerdings mit einer gänzlich anderen Begründung. Der UFS hat erkennbar und bestimmt auch die analoge Anwendung abgelehnt.<sup>84</sup> ME gibt es aber – der Rsp des UFS folgend, dass die zollrechtlichen Vertrauensschutzvorschriften greifen<sup>85</sup> – gute Gründe, diesen Rechtsgrundsatz auf Unionsrecht zu stützen und zwar auf Art 239 ZK; der Gerichtshof und das Gericht haben immer wieder betont, dass »die Berücksichtigung von Vertrauensschutz ein spezifisch ausgeformter Grundsatz des Art 239 ZK ist.«<sup>86</sup>

So bleibt schon vorweg fest zu halten, dass nach der hier vertretenen Ansicht Art 239 ZK die maßgeblich anzuwendende Vorschrift für die EUST im Zusammenhang mit einem Spediteur als Vertreter bleibt, weil es sich im Verfahren 42 in diesem Zusammenhang auch um ein Einfuhrproblem handelt:

Es bleibt der Einfuhrzeitpunkt, als der Zeitpunkt zu dem und für den die Angaben des Art 143 Abs 2 MwSt-systRL bekannt gegeben werden müssen;

- ▷ es bleibt der Einfuhrzeitpunkt, der an die Nämlichkeit eines Gegenstandes anknüpft, der dann anschließend zur Ausführung einer ig Lieferung verwendet wird;
- ▷ es bleibt der Einfuhrzeitpunkt, an dem die Steuerfreiheit greift oder eben nicht;
- ▷ es bleibt der Einfuhrzeitpunkt als juristischer Zeitpunkt, der den Zeitpunkt der anzuwendenden Rechtsvorschriften definiert;
- ▷ es bleibt der Einfuhrzeitpunkt, zu dem ein Spediteur EUST-Schuldner werden kann und
- ▷ es bleibt der Nachweis einer ig Lieferung, an dem gemessen wird, ob das Unmittelbarkeitserfordernis ab der Einfuhr erfüllt wurde.

76 Zu den Risikoindekatoren s ZK 4200-Arbeitsrichtlinie Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, 10–26 ff.

77 Schrömbges, SWK 2014, 108; ders in Summersberger, Vertrauensschutz im Spannungsfeld von Zollrecht und Umsatzsteuerrecht, 67 ff.

78 UFS 5.12.2011, ZRV/0130-ZzL/10.

79 VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009; 18.10.2007, 2006/16/0108, VwSlg 8.278/F; 18.12.2006, 2006/16/0070, VwSlg 8.187/F.

80 Rief, RdW 1996, 91.

81 Schrömbges in Summersberger, 85; s auch Lux/Schrömbges, 195 ff.

82 Bydlinski, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff<sup>2</sup> (1991) 473; Larenz/Canaris, Methodenlehre<sup>3</sup> (1995) 194.

83 Zust Mayr/Ungericht, Umsatzsteuergesetz 1994<sup>4</sup> (2014) Art 6 1105.

84 UFS 14.11.2011, ZRV/0126-Z3K/09.

85 S auch Mayr, Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2014, 993 (995).

86 Näheres s Summersberger, Vertrauensschutz im Verfahren 42, SWI 2014, 278 (284 ff).

Der Spediteur wird deswegen EUSt-Schuldner, weil er in die rechtliche Verpflichtung zum Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung, dh zum Zeitpunkt der Einfuhr eingebunden ist.<sup>87</sup> Für den Zeitraum nach der Überlassung, dh den Zeitraum, in dem eine ig Lieferung getätigt werden soll, tritt er weder als Lieferer, Abnehmer oder Fiskalvertreter auf; er ist sohin in der anschließenden ig Lieferung umsatzsteuerlich funktionslos, auch wenn die Nichtbeibringung eines Nachweises seine EUSt-Schuldnerschaft aufgrund seiner eustrechtlichen Vertretung auslöst, weil eine zwingende Bedingung, die in der Zollanmeldung wurzelt, nicht erfüllt werden kann. Hinsichtlich der ig Lieferung bleibt die Nichtbeibringung des Nachweises für ihn folgenlos. Es darf nämlich nicht übersehen werden, dass eine Erwerbsbesteuerung zwar eine Einfuhrbesteuerung substituiert, nicht aber umgekehrt. Die Einfuhrbesteuerung ersetzt nicht die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland, oder Umsatzsteuer falls die Lieferung nicht steuerfrei belassen werden darf. Der Spediteur schuldet diese Mehrwertsteuer jedenfalls nicht; er kann aus der fehlgeschlagenen ig Lieferung nicht zum Steuerschuldner werden.

Jedenfalls wird er aber bei Verstößen gegen Art 6 Abs 3 UStG idR zum EUSt-Schuldner, was zu Härten führen kann, wie in den einschlägigen Fachkreisen bekannt ist.

Die in der Literatur vertretene Ansicht, dass die Frage des Vertrauensschutzes von Speditoren in Bezug auf die EUSt alternativlos nach Art 7 Abs 4 UStG zu lösen sei, weil Art 239 ZK nur als zollrechtliche, nicht aber als eustrechtliche Vertrauensschutznorm »*passé*«,<sup>88</sup> vernachlässigt die Tatsache, dass trotz des Umstandes, dass der Rechtsetzer die Einfuhrbesteuerung durch eine Erwerbsbesteuerung ersetzen möchte, trotzdem zwei verschiedene umsatzsteuerliche Abläufe bestehen bleiben, die Einfuhr und eine folgende ig Lieferung. Die Erwerbsbesteuerung mag zwar die Einfuhrbesteuerung substituieren; dadurch wird aber der Einfuhrvorgang umsatzsteuerlich nicht beseitigt, wird nicht ein Teil einer ig Lieferung nach der BMR; genauso wenig wird die ig Lieferung zu einem Teil des Zoll- oder EUSt-Rechts; beide umsatzsteuerlichen Vorgänge bleiben getrennt voneinander bestehen, auch wenn sie hinsichtlich Steuerbefreiung und Erwerbsbesteuerung in einer Wechselwirkung stehen.

Zwar gehört, wie in der Literatur zu Recht eingewandt wird, im Zollrecht die Täuschung durch einen Geschäftspartners zum allgemeinen geschäftlichen Ri-

siko<sup>89</sup>; alleine daraus lässt sich aber die Anwendbarkeit des Art 239 ZK nicht ausschließen. Grundsätze von spezifischen zollrechtlichen Verfahren dürfen ohnehin nicht ungeprüft auf die EUSt übertragen werden; es kommt vielmehr darauf an, welche vertrauensschutzrechtliche Rsp herausgebildet wird bzw ob sie dem Wesen einer Umsatzsteuer entspricht.<sup>90</sup> Wenn nun in der Literatur ausgeführt wird, dass ein besonderer Umstand nach Art 239 ZK für die EUSt schon deswegen nicht greife, weil die Rsp zum Zollrecht die Täuschung eines Geschäftspartners nicht als solchen Umstand wertet,<sup>91</sup> bleibt zu entgegnen, dass der Gesetzgeber in § 26 Abs 1 UStG ja nicht sinngemäß auf die Rechtsprechung zum Zollrecht verweist, sondern auf den unbestimmten Rechtsbegriff eines »besonderen Umstands« und dieser nach dem Zweck einer Einfuhrbesteuerung weiterhin entsprechend auszulegen bleibt. Gerade um diese begriffliche und umsatzsteuerliche Auslegung des Begriffs eines »besonderen Umstands« schärfend vorzunehmen, hat der österreichische Gesetzgeber in § 26 Abs 1 UStG ausgeführt, dass Art 239 ZK anwendbar ist, wenn der Antragsteller nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist; damit ist klargestellt, dass Art 239 ZK im Verhältnis zu einem Spediteur greift, weil der Spediteur nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.<sup>92</sup> Ein Unionsstaat der Regelungen zur EUSt abweichend zum Zollrecht schafft, nimmt seine Zuständigkeit nach Art 211 MwStSystRL unionsrechtskonform in Anspruch; er ist dazu berechtigt, »Einzelheiten« zu regeln, wie durch § 83 ZollR-DG und § 73 ZollR-DGneu.<sup>93</sup> Unabhängig davon darf man im Hinblick auf das ZollR-DG freilich zweifeln, ob diese Regelung auch geglückt ist: Da der nationale Gesetzgeber nach § 83 ZollR-DG und § 73 ZollR-DGneu die Unbilligkeit nach Lage der Sache als Grund für die Erstattung einer EUSt ansieht, hätte er ebenso gut die allgemeine Billigkeitsvorschrift des § 236 BAO heranziehen können. Durch § 83 ZollR-DG bzw § 73 ZollR-DGneu wird zwar mE Art 239 ZK ohnehin nur in seinem – auch vorhandenen – Billigkeitsgehalt erfasst, dh national abgeändert. Hier könnte man mit guten Gründen nämlich auch die Ansicht vertreten, dass hinsichtlich des Prinzips des Vertrauensschutzes die Verweisungsnorm des § 26 Abs 1 UStG

89 Schrömbges/Kotschnigg, ZfZ 2016, 2 (5) mwN.

90 Alexander in Witte<sup>6</sup>, Vor Art 235 Rz 5. So schon Summersberger, Der zollrechtliche Alternativnachweis im innergemeinschaftlichen Handel, taxlex 2013, 351 (358); ders, SWI 2014, 278 (279); ders, Verfahren 42: Die Karawane zieht weiter, AW-Prax 2014, 384 (385); aM Schrömbges/Lux, die eine sinngemäße Anwendbarkeit des Art 239 ZK für die Steuerfreiheit in der Einfuhr im Verfahren 42 überhaupt ablehnen, weil die nationale (Billigkeitsvorschrift) des § 236 BAO greife; Schrömbges/Lux, aaO 217.

91 Schrömbges/Kotschnigg, ZfZ 2016, 5.

92 FN 51.

93 Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), UStG<sup>4</sup> § 26 Rz 8–10.

87 BFH 26.1.2012, VII R 77/10; VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009.

88 Schrömbges/Kotschnigg, Zur USt-Freiheit innergemeinschaftlicher Anschlusslieferungen, Nachweispflichten und Vertrauensschutz, ZfZ 2016, 2 (6).



auf den gesamten Anwendungsbereich des Art 239 ZK aufrecht bliebe. Wenn man mir in dieser Frage folgen möchte, wird ein Vertrauensschutz nach Art 239 ZK dogmatisch nicht abgeschnitten. De lege lata führt es aber jedenfalls zu Unsicherheiten für den Rechtsanwender, wenn die Anwendungsbreite des § 83 ZollR-DG bzw § 73 ZollR-DG einer Auslegung durch Gerichte bedarf und man mehr Rechtssicherheit hätte erreichen können, wenn diese Bestimmung ersatzlos beseitigt worden wäre, weil sie im Ergebnis ohnehin § 236 BAO gleicht. In Deutschland hingegen bedarf es keiner differenzierten Betrachtung, weil Art 239 ZK in seiner gesamten Breite auf die EUST angewandt wird (§ 21 Abs 2 UStG und § 14 EUSTBV).<sup>94</sup>

Zoll-, EUST-Recht und die BMR dürfen sohin nicht undifferenziert zu einer einzigen Materie, zu einem einzigen Umsatzsteuervorgang komprimiert, verknüpft werden. Die Nachweise bzgl der ig Lieferung als auch der Vertrauensschutz hinsichtlich der Frage ob die Lieferung an den Abnehmer steuerfrei belassen werden darf, richten sich freilich nach der BMR und finden ihren Beginn und ihr Ende im zeitlichen Ablauf ab der Überlassung bis zur Ablieferung; die Berücksichtigung konzentriert sich darauf, ob ein entsprechender Nachweis nach der V 1996/401 beigebracht werden kann, weil dies eine in der Zollanmeldung wurzelnde Bedingung bleibt. Es dürfen im Ergebnis weder die einfuhrrechtlichen Bestimmungen, dh Zoll- und EUST-Recht auf die ig Lieferung, dh BMR übertragen werden, noch umgekehrt, sofern nicht der Gesetzgeber selbst eine solche Durchbrechung bestimmt.

Freilich bleibt es dabei auch immer eine rechtspolitische Wertung des nationalen Gesetzgebers, ob ein Verweis auf Art 239 ZK im EUST-Recht vorgenommen werden soll oder nicht oder ob stattdessen Art 7 Abs 4 UStG ausdrücklich auch für Zwecke der Bewirkung von Einfuhren durch Spediteure herangezogen werden sollte. Der Gesetzgeber wäre freilich de lege ferenda berechtigt, nach § 26 Abs 1 UStG die Erstattungs/Erlassvorschriften nur für Art 239 ZK auszuschließen oder nur dann auszuschließen, wenn das Verfahren 42 genützt werden soll, nicht aber in allen anderen EUST-Befreiungen. Ob dies der Systematik einer Einfuhrbesteuerung entspricht darf bezweifelt werden, weil ja eine Einfuhr steuerbefreit werden soll und nicht eine ig Lieferung, die ja bei Erfüllung der Voraussetzungen nach Art 6 Abs 1 UStG ohnehin befreit ist und zwar völlig unabhängig davon, ob eine Einfuhr vorgeschaltet ist oder nicht. Da aber derzeit eine Reihe von Fällen zu Art 239 ZK beim BFG anhängig sind, wird im Ergebnis der VwGH die künftige Verwaltungspraxis vorgeben müssen. Bezüglich der vorgenannten Ausführungen dürfte sich

auch im UZK nichts ändern, da Art 120 UZK vom Wortlaut des Art 239 UAbs 2 ZK nur unwesentlich abweicht.<sup>95</sup>

#### E. Ergänzendes

Ergänzend müsste freilich näher untersucht werden, welchen Begriffsinhalt der Terminus »*Steuervertreter, der Steuer schuldet*« in Art 143 Abs 2 Buchst a MwStSystRL hat; eine Wendung, die im ursprünglichen Vorschlag der Kommission noch nicht enthalten war<sup>96</sup> und erst später eingefügt wurde. Die Interpretationsvarianten dieser Bestimmungen unterscheiden sich jedenfalls nach einer ersten groben Durchsicht beträchtlich.<sup>97</sup> Es darf hier angenommen werden, dass ein Fiskalvertreter nach nationalem Recht gemeint ist. Da aber diese Wortfolge in Art 6 Abs 3 UStG ohnehin nicht übernommen und auch nicht an anderer Stelle im UStG umgesetzt wurde, entsteht – zumindest auf den ersten Blick – kein Nachteil für den Wirtschaftsbeteiligten.<sup>98</sup> Darauf möchte ich an anderer Stelle weiter eingehen.

### IV. Vereinfachung in Österreich – zur Rechtsfrage des Vertretungsrechts

#### A. Grundsätzliches

Um sich mit der Frage des Vertretungsrechts zu befassen sind zunächst die Rahmenbedingungen der Vereinfachung zu erläutern; daraus könnte sich die Antwort erschließen, ob der derzeitige Ablauf des Verfahrens 42 in Österreich rechtskonform ist oder nicht. Zunächst bleibt fest zu halten, dass ein ausländischer Unternehmer auch im Zusammenhang mit dem Verfahren 42 für Umsatzsteuerzwecke beim Finanzamt Graz-Stadt zu re-

95 S Witte/Henke/Kammerzell, Der Unionszollkodex (UZK)<sup>2</sup> (2014) 128.

96 KOM(2008) 805 endgültig.

97 Näheres s Reiche in Summersberger, Zur Vertretungsbefugnis im Zoll- und Steuerrecht im Verfahrenscode 42 – einige Bemerkungen aus deutscher Sicht in Summersberger 109 (127 ff) sowie Haunold, Der Steuervertreter im österreichischen Recht in Summersberger 93 (95 ff). Es gibt eine Reihe weiterer Publikationen, die sich mit dem Steuervertreter beschäftigen; stellvertretend für die deutsche Literatur; s Hiedien, Umsatzsteuerliche Fiskalvertretung: Steuerpflicht im Übermaß, RIW 1997, 401; Widmann, Brauchen wir einen umsatzsteuerlichen Fiskalvertreter für ausländische Unternehmer? UR 1995, 49; für Österreich: Ritz, Fiskalvertreter, ÖStZ 1994, 420; ergiebig im Hinblick auf die unterschiedlichen Bestimmungen in der Union s Zorn, Rechtswidrigkeit der Fiskalvertreterregelung, SWK 1995, 977.

98 Allenfalls könnte aber die Ausfallhaftung nach § 9 Abs 1 BAO als Umsetzung verstanden werden; zur unmittelbaren Wirkung wenn RL nicht ordnungsgemäß in innerstaatliches Recht umgesetzt wurden s Schaumburg, Das Normative Mehrebenensystem in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015) 53 (83); ders, Rechtsquellen des Europäischen Steuerrechts in Schaumburg/Englisch 37 (43); Näheres iZm Art 6 Abs 3 UStG s Haunold in Summersberger 100.

94 Alexander in Witte<sup>6</sup>, Vor Art 235 ZK Rz 5 mwN.

gistrieren ist. Für die Geltendmachung der EUSt-Freiheit benötigt er eine UID-Nr, die ihm auf schriftlichen und begründeten Antrag vom Finanzamt Graz-Stadt erteilt wird (Art 28 UStG, UStR 2000 Rz 4340). Dem ausländischen Unternehmer obliegen Pflichten wie zB Aufzeichnungspflicht (§ 18, Art 18 UStG), die Abgabe vom Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen (§ 21, Art 21 UStG) sowie die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (»ZM«; Art 21 Abs 3 UStG). Sofern der ausländische Unternehmer das Verfahren 42 in Österreich nützen möchte, ist er wegen Art 6 Abs 3 UAbs 2 UStG folglich gezwungen, auch seine UID-Nr zu erklären und zwar unabhängig von der zollrechtlichen Vertretungsart. Hat der ausländische Unternehmer hingegen kein Interesse, sich in Österreich registrieren zu lassen, gibt es eine Vereinfachung, die es erlaubt, das Verfahren 42 trotzdem zu nützen. Es wird in der Folge zu untersuchen sein, wie diese Vereinfachung in Österreich geregelt ist und ob es Alternativen zur derzeitigen Praxis gibt.

Da in den beteiligten Verkehrskreisen regelmäßig die Fiskalvertreterregelung in Deutschland als vorbildhaft bezeichnet wird, soll auch ein Vergleich mit derselben angestellt werden.

## B. Fiskalvertretung in Deutschland

In Deutschland wurde zum 1.1.1997 mit dem Umsatzsteuer-Änderungsgesetz (dUStÄndG) in §§ 22a–22e ein Fiskalvertreter in das deutsche Umsatzsteuerrecht aufgenommen, mit dessen Hilfe ein Verfahren 42 abgewickelt werden kann.<sup>99</sup> Neben anderen Berufsgruppen sind nach § 4 Nr 9 Buchst StBerG auch Speditionsunternehmen als Fiskalvertreter zugelassen. Ihnen ist auf Antrag eine gesonderte Steuernummer und eine gesonderte USt-IdNr zu erteilen (§ 22d dUStG). Der Fiskalvertreter verfügt sohin über jeweils zwei Steuernummern und zwei USt-IdNr und benötigt für weitere Fiskalvertretungen keine weiteren Nummern. Die Aufträge und Vollmachten der Vertretenen sind im Zuge der Antragstellung nicht nachzuweisen. Der Fiskalvertreter hat dabei die umsatzsteuerrechtlichen Pflichten des Vertretenen als eigene Pflichten wahrzunehmen; diese sind losgelöst von der zollrechtlichen Vertretung zu betrachten.<sup>100</sup> Er ist verpflichtet, alle Aufzeichnungs-

pflichten zu erfüllen, eine Jahressteuererklärung und eine Zusammenfassende Meldung abzugeben und Beleg- sowie Buchnachweise zu führen.<sup>101</sup> Bei Pflichtverletzungen oder Ordnungswidrigkeiten kann ihm die Stellung als Fiskalvertreter entzogen werden (§ 22e dUStG), was dem Entzug der Berechtigung, ein Verfahren 42 abzuwickeln, gleichkommt. Bei Verstößen gegen die Erklärungspflicht kann gegen den Fiskalvertreter ein Zwangs- oder Bußgeld verhängt werden (§§ 328 ff AO, § 26a dUStG). Nach Erlass des dBMF v 1.5.1999 ist der Fiskalvertreter überdies Haftender, allerdings nicht nach der AO, sondern nach »allgemeinen«, dh zivilrechtlichen Vorschriften.<sup>102</sup> Die deutsche Regelung ist nach hA schon deswegen nicht unionsrechtskonform, weil sie nur für steuerfreie Umsätze greift<sup>103</sup>; diese Unionsrechtswidrigkeit ist mE auch für das Verfahren 42 zu vertreten, weil Art 143 Abs 2 Buchst a MwStSystRL eine Haftung des Steuervertreeters verlangt und im deutschen Recht eine solche Haftung fehlt.<sup>104</sup>

## C. Vereinfachung in Österreich

### 1. Grundsätzliches

Im Gegensatz zu Deutschland ist das vereinfachte Verfahren 42 in Österreich weder durch Gesetz noch durch V vorherbestimmt, sondern durch Arbeitsrichtlinien der Verwaltung, der »Umsatzsteuerrichtlinie 2000« (Rz 3953 – 3960)<sup>105</sup> und der »ZK-4200, der Arbeitsrichtlinie Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994<sup>106</sup>: Der Spediteur erhält auf Antrag eine Sonder-UID mit der er eine Trennung der eigenen Umsätze von den ig Lieferungen sicherstellen kann; er wird aus »*technischen Gründen*« als gesondertes Steuersubjekt behandelt. Damit ersetzt er bei der der Einfuhr nachfolgenden ig Lieferung den »*Fiskalvertreter des Kunden, für den er die Abfertigung vornimmt und für den er die Sonder-UID verwendet*«. <sup>107</sup> Es besteht darüber hinaus weder für den

des BMF, UStB 2009, 136 (138 ff); *ders*, Neues zum Fiskalvertreterrecht im Umsatzsteuerrecht, AW-Prax 1999, 366.

101 *Sterzinger* in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch<sup>66</sup>, § 227 Fiskalvertretung §§ 22a-e UStG; Art 204f MwStSystRL Rz 103 ff.

102 Erlass vom 11.5.1999 – IV D 2 – S 7395 – 2/99; BStBl 1999, Teil I, S 515; *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuer<sup>12</sup> § 22b Rz 8, betonen, dass nach dem Wortlaut des § 22a Abs 1 der Fiskalvertreter ohnehin nur für steuerfreie Umsätze ausländischer Unternehmen in Betracht gezogen werden kann, es sich folglich um keinen Vertreter im Sinne der AO handelt.

103 *Nieskens* in Rau/Dürwächter<sup>161</sup>, Vor § 22a-e Rz 13.

104 Nach mA aber nicht für die EUST, sondern für die steuerpflichtige Lieferung, wenn kein Nachweis erbracht werden kann; s *Hauhold* in Summersberger 97 ff.

105 BMF 14.11.2014, BMF-010219/0495-VI/4/2014 (Stand: 11. Fassung seit 14.11.2014).

106 BMF 25.4.2012, BMF-010313/0333-IV/6/2012 (Stand: 3. Fassung seit 25.4.2012).

107 Zuvor hat der VWGH in einem Verfahren 42 die Fiskalvertreter-eigenschaft bejaht; s VwSlg 8187 F/2006.

99 S schon *Widmann*, Brauchen wir einen umsatzsteuerlichen Fiskalvertreter für ausländische Unternehmen? UR 1995, 49 (50), der auf die österreichische Regelung verweist; *Möller*, Fiskalvertretung, AW-Prax 1998, 45; *ders*, Fiskalvertretung für Einfuhren aus Drittstaaten, UStB 2008, 46; *ders*, Vereinfachung bei den Mehrwertsteuerpflichten, AW-Prax 2001, 262; s auch *Nieskens* in Rau/Dürwächter, UStG<sup>8</sup>, Vor §§ 22a-e.

100 VSF Z 81 01 Abs 74 (Fassung v 9.12.2010); s auch *Möller*, Neue Dienstvorschrift für die Einfuhrumsatzsteuer, AW-Prax 2009, 81 (83); *ders*, Neue Dienstvorschrift Einfuhrumsatzsteuerrecht

Spediteur noch für den Lieferer irgendeine umsatzsteuerliche Erklärungspflicht, keine Voranmeldung, keine Jahreserklärung; selbst die Abgabe einer ZM ist nicht erforderlich; diese wird mittels Zollanmeldung automatisch in das System eingespeist. Besondere Zulassungsvorschriften, Bußgelder, Strafen oder der Entzug der Sonder-UID bei Pflichtverletzungen sind im Gegensatz zu Deutschland nicht vorgesehen.<sup>108</sup> Wegen dieser völligen Freistellung von umsatzsteuerlichen Pflichten muss sich der Spediteur aber zur Abgabe einer Zollanmeldung in indirekter Vertretung verpflichten, um die Erhebung einer in eventu entstehenden EUSt zu garantieren. Für eine an die Einfuhr anschließende Steuerpflicht falls ein Nachweis über eine steuerbefreite ig Lieferung fehlschlägt, haftet er nur eingeschränkt nach allgemeinen Prinzipien der Bundesabgabenordnung (BAO),<sup>109</sup> die aber eine Stellung als Fiskalvertreter voraussetzt.

Diese besonders weite Vereinfachung in Österreich wird in der Literatur ambivalent beurteilt. Einerseits wird sie als »praktikable«<sup>110</sup> oder »pragmatische«<sup>111</sup> Lösung bezeichnet, weil sie den Wirtschaftsstandort Österreich stärkt, andererseits hat sie aber auch heftige Kritik hervorgerufen: Die Verpflichtung, beim vereinfachten Verfahren 42 indirekt zu vertreten wurde gerügt, weil eine – wie betont wurde – Fiskalvertretung nicht beschränkt werden dürfe.<sup>112</sup>

Wird eine Zollanmeldung in indirekter Vertretung abgegeben und deswegen vom elektronischen System angenommen, geht das BFG davon aus, dass dies vom Beteiligten so gewollt ist, weil jegliche Rechtsquelle fehlt, die eine Wahlfreiheit einschränkt. Ein Rechtsschutz ist sohin nur über den Umweg einer Nichtannahme der Zollanmeldung wegen einer direkten Vertretung möglich, sofern nicht anschließend dieselbe Sendung mittels indirekter Vertretung in ein Verfahren überführt wird.<sup>113</sup>

## 2. Spediteur mit Sonder-UID

Die Fiskalvertretung und die Frage der zoll- und eustrechtlichen Vertretung sind voneinander zu trennen: Der Fiskalvertreter gibt keine Zollanmeldung ab, er ist zollrechtlich ohne Bedeutung. Er kann folglich in seiner Funktion als Fiskalvertreter bei der Abgabe der Zollanmeldung auch nicht beschränkt sein. Demgemäß soll hier untersucht werden, ob einem Spediteur als zoll- und eustrechtliche Vertreter das Recht aberkannt werden kann, eine Zollanmeldung in direkter Vertretung abzugeben und ob es verfahrens- oder umsatzsteuerliche Sonderregeln gibt, die eine Differenzierung zulassen. Anders gefragt: Ist es gerechtfertigt, auf die Erfüllung von umsatzsteuerlichen Pflichten in Vertretung des ausländischen Unternehmers zu verzichten, wenn die Steuerschuldnerschaft hinsichtlich der EUSt gesichert ist?

Eine Vermeidung der Steuerpflicht kann für den Spediteur über das UStG (§ 26 Abs 5 lit e) mE nicht erreicht werden. In diesem Fall wird der Spediteur bei der indirekten Vertretung zwar nicht Steuerschuldner, wenn er über einen schriftlichen Auftrag zur Anwendung der E/V Regelung nach § 26 Abs 3 UStG verfügt und oben drein weder wusste noch wissen musste, dass die Angaben in der Zollanmeldung unrichtig sind. Dieser Schutz für den Spediteur greift nur dann, wenn nach § 26 Abs 3 Z 2 UStG die Finanzämter zuständig sind. Für Abfertigungen, bei denen eine Befreiung beantragt und strittig ist, bleibt die Prüfung der Zollbehörde vorbehalten; vor allem dann, wenn die Steuerschuld aufgrund einer Unregelmäßigkeit entsteht.

Mit Erlass des BMF<sup>114</sup> wurde fest gehalten, dass diese Vereinfachung nicht zur Anwendung gelangen kann, wenn die UID-Nummer des Erwerbers im anderen Mitgliedstaat nicht von jenem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (Art 3 Abs 8 Satz 1 UStG).<sup>115</sup> Der Spediteur, der unter Verwendung seiner ihm zugeteilten Sonder-UID Waren zur Überführung in den freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung anmeldet, hat die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einschließlich der UID-Nr. für die anschließende ig Lieferung buchmäßig nachzuweisen. Wird die Sonder-UID verwendet, obwohl der ausländische Lieferer über eine österreichische UID verfügt, ist dies zwar ein

108 Sonder-UID für Spediteure, FJ 2005, 291.

109 BGBl 1961/194 idGF; s § 9 Abs 1 BAO.

110 Haunold, Steuerfreie Einfuhr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung, SWK 1999, 309 (313).

111 Schellmann in Achatz, Praxisfragen 104.

112 Reiche in Summersberger 109 ff; Schrömbges/Lux, Zoll und Mehrwertsteuer, 142; Lux/Schrömbges/Vitkauskaitė, What a Customs Lawyer Should Know about EU Value Added Tax (VAT) Law, GTCJ 2012, 406 ff.

113 Nach Ansicht des UFS ist eine elektronische Fehlermeldung in E-Zoll keine zollrechtliche Entscheidung; UFS 3.2.2011, ZRV/0129-Z2L/10; 2.7.2013, ZRV/0062-Z2L/12; überzeugend: UFS 13.2.2013, ZRV/0001-Z3K/11; s aber VwGH 19.1.2015, 2013/16/0056. Um das Rechtsschutzinteresse zu wahren, ist die Anfechtung einer Nichtannahme einer Zollanmeldung zulässig; s VwGH 19.3.2015, 2013/16/0164.

114 BMF 10.7.2006, BMF-010219/0293-VI/9/2006.

115 Es sei denn, in der Zollanmeldung wird auch der Name und die Anschrift oder die TIN (Trader Identifikation Number) zur eindeutigen Identifikation des Warenempfängers in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, sowie die von diesem Mitgliedstaat ausgestellte UID-Nummer dieses Warenempfängers angeführt; FJ 2006, 478; Knörzer, Sonder-UID des Spediteurs gilt nur noch eingeschränkt! taxlex 2006, 588.

Verstoß gegen die ZollanmeldungsV 1998; ein Verstoß, der aber nach der Rsp nicht zur Entstehung der Steuerschuld führt, wenn Nachweise über die ausgeführte ig Lieferung vorliegen.<sup>116</sup>

Nach übereinstimmender Ansicht vertritt der Spediteur in Österreich nicht als Fiskalvertreter; er ist kein umsatzsteuerlicher Vertreter; er bleibt auf die Vertretung in Zoll- und EUST-Recht beschränkt.<sup>117</sup> Zwar wird der steuerliche Zweck einer folgenden ig Lieferung nach Ansicht des VwGH<sup>118</sup> durch die angenommene Zollanmeldung begründet, allerdings fehlt das umsatzsteuerliche Bindeglied in Gestalt einer Person, die diese Lieferung anschließend auch tatsächlich vertretungsweise tätigt. Im Zusammenhang mit einem Übergang der Steuerschuld vertritt die hL zwar die Auffassung, dass ein Verzicht und eine Freistellung von einer Fiskalvertretung gerechtfertigt seien.<sup>119</sup> Auch dann, wenn ein anderer als der liefernde Unternehmer zur Abfuhr verpflichtet ist, entfällt die Bestellung eines Fiskalvertreters und damit auch die Erfüllung von umsatzsteuerlichen Pflichten (§ 27 Abs 4 UStG).<sup>120</sup> Der Größenschluss, dass dies umsatzsteuerlich auch für die EUST gelten müsste, greift aber nicht. Die Abgabe der Zollanmeldung ist kein Ausfluss einer Fiskalvertretung; diese Tätigkeit knüpft zeitlich erst an die zollrechtliche Überlassung an, Ausführung einer ig Lieferung und Abgabe einer UVA, Jahressteuererklärung etc. Sohin ist die EUST zwar von der Fiskalvertretung durch die der Einfuhr folgenden umsatzsteuerlichen Pflichten erfasst, aber nicht die Abgabe der Zollanmeldung selbst, da diese Pflicht durch den Verweis in § 26 Abs 1 UStG auf Unionsrecht fußt. Eine Befreiung von einer Fiskalvertreterpflicht mag bei grober Betrachtung hinsichtlich der EUST zwar nach allgemeinen Grundsätzen gerechtfertigt sein, weil der Spediteur die EUST als indirekter Vertreter jedenfalls schuldet, hinsichtlich der Abgabe der Zollanmeldung und damit der Wahl der Vertretungsart geht eine derartige Überlegung jedenfalls ins Leere. Hinsichtlich der ig Lieferung und einer evt Steuerpflicht wäre ein Fehlen eines Fiskalvertreters nur dann gerechtfertigt<sup>121</sup>, wenn der Spediteur schuldet oder zu-

mindest Haftender ist; in der Praxis ist er aber häufig nicht einmal Beförderer.<sup>122</sup> Allenfalls könnte man vertreten, dass die allgemeine Haftung als Vertreter iSd § 9 Abs 1 BAO als Rechtfertigung dienlich sein könnte; diese setzt aber die Stellung als Fiskalvertreter voraus. Zwar hat man in Österreich, wie *Haunold* zu Recht betont hat<sup>123</sup>, bislang Art 143 Abs 2 lit a MwStSystRL nur unzureichend umgesetzt, weil der Steuervertreter die Steuer auch schulden muss, wobei ich mit *Haunold* der Ansicht bin, dass nicht die EUST, sondern die anschließende Steuer auf eine Lieferung gemeint ist, weil diese Schuldnerschaft ja die EUST-Freiheit erhalten soll. Zollrechtlich betrachtet, ist dies auch ohne Umsetzung im UStG eine Voraussetzung dafür, dass eine EUST-Freiheit gewährt wird, wie bereits ausgeführt wurde.<sup>124</sup>

## V. Ergebnis

### A. Würdigung der derzeitigen Vereinfachung

Im Ergebnis ist die österreichische Vereinfachung problematisch.<sup>125</sup> So hat der UFS betont, dass es sich bei dieser Vereinfachung um keine Rechtsquelle handle und er sie deswegen auch nicht anwende.<sup>126</sup> Zum Zweiten fehlt jegliche gesetzliche Grundlage auf Erteilung einer Sonder-UID. Ob die Wahlfreiheit des Spediteurs eingeschränkt werden darf, richtet sich hingegen nach Zollrecht. Nach der hL ist eine Einschränkung möglich, sofern sich aus der Zollanmeldung besondere Pflichten ergeben, wie zB bei der Überführung in den freien Verkehr zur besonderen Verwendung (Art 82 ZK) oder bei den Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung;<sup>127</sup> typischerweise sohin dann, wenn die Zollsuld nach Art 204 ZK wegen Pflichtverletzung entstehen kann, nach dem UZK hingegen ist es schon ausreichend, dass der Anmelder vertreten wird (Art 170 Abs 1 UAbs 1 UZK). Würde folglich die Wahlfreiheit der zollrechtlichen Vertretungsbefugnis durch ein nationales Gesetz beschränkt, wäre dies überschießend, da sich Beschränkungen aus dem Zollrecht selbst ergeben müssen.<sup>128</sup> Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass eine Rechtmäßigkeit der österreichischen Vereinfachung dadurch hergestellt werden kann, dass der Spediteur nunmehr als direkter Vertreter auftreten darf. Diese Wahlfreiheit berücksichtigt zwar die unionsrechtlich gebotene zollrechtliche Wahlfreiheit, es mangelt aber

116 UFS 30.9.2009, ZRV/0154-ZzL/07.

117 UStR 2000 Rz 3958; s auch *Haunold*, SWK 1999, 309 ff; s aber *Schellmann* in *Achatz*, Praxisfragen, 104 der ein Handeln ohne Fiskalvertretereigenschaft offenbar gar nicht für möglich hält und mit der Verwendung der Sonder-UID verbindet.

118 VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009.

119 *Ruppe/Achatz*, § 19 Rz 38 mit Verweis auf *Haunold/Staringer*, Die Überbindung der Umsatzsteuerschuld Zum Reverse Charge System, ÖStZ 1995, 37 (42). Diese betonen, dass es widersinnig wäre, für einen ausländischen Unternehmer einen Fiskalvertreter zu bestellen, wenn es für diesen keine Steuerpflicht gebe, weil der Leistungsempfänger schuldet; ähnlich *Kuhn/Rief*, Generelles Reverse Charge-pro und contra, SWK 1995, 477 (480).

120 UStR 2000 Rz 3527.

121 S auch UStR 2000 Rz 3528.

122 *Ritz*, ÖStZ 1994, 420 (422).

123 *Haunold* in *Summersberger*, 100.

124 FN 60.

125 So schon *Rief*, RdW 1996, 91.

126 UFS 11.4.2012, RV/0759-G/10; s auch VwGH 19.3.2015, 2013/16/0164.

127 *Weymüller* in *Rüsken*, Art 64 ZK Rz 33 (Stand Dezember 2011).

128 Vgl EuG 18.12.2009, T-440/03m, *Arizmendi* ua.



an der umsatzsteuerliche Rechtfertigung, auf die Tätigkeit eines Fiskalvertreters zu verzichten. Als problematisch erweist sich die derartige Verwaltungspraxis sohin deswegen, weil dem Wirtschaftsbeteiligten außerhalb des derzeitigen Vereinfachungsregimes keine Möglichkeit offensteht, das Verfahren 42 in direkter Vertretung zu nützen.

## B. Alternative

### 1. Fiskalvertretung mit Sonder-UID

Für die Praxis ist eine Vereinfachung zu fordern, die sich an der Fiskalvertretung im UStG orientiert; eine Vereinfachung de lege lata ist möglich. Auch der VwGH hat – vor Einführung der österreichischen Verwaltungspraxis – das Recht des Spediteurs bejaht, im Verfahren 42 als Fiskalvertreter aufzutreten.<sup>129</sup>

Der Fiskalvertreter in Österreich ist in § 27 Abs 7 und 8 UStG normiert. Nach den Materialien verfolgt die Tätigkeit als Fiskalvertreter den Zweck, dass »ausländische Unternehmer gegenüber den Steuerbehörden ihren Verpflichtungen nachkommen«,<sup>130</sup> ihn treffen nach § 80 Abs 1 BAO sämtliche Pflichten des Unternehmers. Als umsatzsteuerlicher Vertreter ist er weder Gesamtschuldner noch Haftender, lediglich bei schuldhafter Pflichtverletzung trifft ihn nach Ansicht in der Literatur eine Ausfallhaftung nach § 9 Abs 1 BAO.<sup>131</sup>

Drittlandsunternehmer sind verpflichtet einen Fiskalvertreter zu bestellen, wenn sie ig Lieferungen tätigen<sup>132</sup>, es sei denn, es besteht ein Amtshilfeabkommen nach EU-Standards.<sup>133</sup> Sofern die Pflicht aufrecht ist, kann die Bestellung mittels Zwangsstrafe durch das Finanzamt durchgesetzt werden. Ob die Unterlassung einer Bestellung strafbar ist, ist strittig.<sup>134</sup> Unternehmer, die ihren Sitz oder eine Betriebsstätte in der Union haben, sind dagegen berechtigt, einen Fiskalvertreter zu bestellen.<sup>135</sup>

Grundsätzlich ist ein Fiskalvertreter durch das Finanzamt Graz-Stadt mittels Bescheid zuzulassen; für Spediteure, sofern sie Mitglieder des Fachverbandes der WKO sind, ist eine formlose Bekanntgabe ausreichend.<sup>136</sup> Begründet wird dies nach den Materialien,

dass der Spediteur auf Grund seiner »Nähe zum Auftraggeber den umsatzsteuerlichen Vorgang gut kennt«.<sup>137</sup> Der Fiskalvertreter in Österreich benötigt aber für die Abwicklung des Verfahrens 42 für jeden Vertretenen eine gesonderte Steuernummer und eine gesonderte UID-Nr, was im Vergleich zu Deutschland ein enormer Nachteil ist. Die Zuteilung einer Sonder-UID für alle Vertretenen ist in Österreich gesetzlich nicht vorgesehen. Es müsste folglich der Gesetzgeber tätig werden, um eine Bestimmung zu schaffen, die mit dem des § 22d dUStG ident ist.<sup>138</sup>

### 2. Steuerschuldnerschaft vor und nach dem 1.5.2016 – ein Überblick

Der Spediteur ist als »geborener Fiskalvertreter« ohne Erlassung eines Bescheides berechtigt, im geschäftlichen Verkehr aufzutreten. Er ist berechtigt, das Verfahren 42 als Fiskalvertreter abzuwickeln. Er ist berechtigt, als Spediteur die Art der Vertretung frei zu wählen. Er hat aber alle umsatzsteuerlichen Pflichten als Fiskalvertreter zu befolgen. Das mag zwar auf den ersten Blick ähnlich zur deutschen Rechtslage zu sein. Tatsächlich kann der Spediteur in Österreich aber – wenn man Art 201 ZK als steuerschuldauslösende Norm bejaht – aufgrund des Art 201 Abs 3 UAbs 2 ZK iVm § 71 ZollR-DG trotzdem als EUSt-Schuldner herangezogen werden, wenn er unrichtige oder unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat und »wusste oder hätte wissen müssen, dass sie unrichtig waren«. Deutschland hat die Ermächtigungsnorm des Art 201 Abs 3 UAbs 2 ZK derzeit aber nicht genützt; folglich kann der deutsche Spediteur in vergleichbaren Fällen nicht als EUSt-Schuldner herangezogen werden.

Diese Unterscheidung zwischen Österreich und Deutschland hinsichtlich einer direkten Vertretung endet jedoch mit Ablauf des 30.4.2016: Ab 1.5.2016 schuldet auch der deutsche Spediteur bei der direkten Vertretung, weil der Unionsrechtsetzer eine dem § 71 ZollR-DG entsprechende Bestimmung in das Unionsrecht aufgenommen hat (Art 77 Abs 3 Unionszollkodex – UZK).<sup>139</sup> Hinsichtlich der EUSt wären der österreichische und der deutsche Spediteur bei der Überführung in den freien Verkehr ab 1.5.2016 ex lege gleichgestellt, sofern der Steuerentstehungsstatbestand ident wäre, was aber

129 VwSlg 8187 F/2006.

130 ErläutRV 1715 BlgNR 18.GP 85; darauf verweisend schon Ritz, ÖStZ 1994, 420.

131 Berger/Tschiederer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON<sup>2.06</sup> § 27 Rz 30 (Stand 1.9.2014, rdb.at). Will man die Haftung bejahen (Ruppe/Achatz, § 27 Rz 45) könnte auch die EUSt einbezogen werden, weil auch diese von den umsatzsteuerlichen Pflichten (UVA etc) erfasst ist.

132 UStR 2000 Rz 3528.

133 Berger/Tschiederer in Berger et al UStG-ON<sup>2.06</sup> § 27 Rz 36 (Stand 1.9.2014, rdb.at)

134 Abl Ritz, ÖStZ 1994, 422; aM Ruppe/Achatz § 27 Rz 42.

135 UStR 2000 Rz 3526.

136 UStR 2000 Rz 3536.

137 AB 1823 BlgNR 18.GP 4. Diese pauschale Beschreibung ist problematisch. Es mag wohl sein, dass es solche Fälle gibt; in der Praxis verfügt der Spediteur aber meine Erfahrung nach weder eine besondere Nähe zum Auftraggeber, noch kennt er den umsatzsteuerlichen Vorgang im Detail. Häufig ist er sogar nicht im Besitz aller erforderlichen Unterlagen.

138 So schon Haunold in Summersberger 107, 108.

139 VO (EU) 2013/952 des Europäischen Parlaments und des Rates v 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABL L 2013/269, 1.

nicht der Fall ist, weil § 54 ZollR-DGneu weiterhin eine Steuerentstehung wegen einer Unregelmäßigkeit nach Art 79 UZK zur Folge hat (Pflichtverletzung); der Kreis der Steuerschuldner könnte sich unterscheiden.

Der Gesetzgeber hat aber die Bestimmungen des UZK auch für die EUST übernommen (§ 26 Abs 1 UStG iVm § 2 Abs 1 ZollR-DG neu und Art 79 UZK): Es wird nämlich auch der direkte Vertreter (selbst ohne eigene Pflichtenbindung!) jedenfalls Abgabenschuldner, wenn er »wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass eine zollrechtliche Verpflichtung nicht erfüllt war, und für Rechnung der Person handelte, die diese Verpflichtung zu erfüllen hatte, oder an der Handlung beteiligt war, die zur Nichterfüllung der Verpflichtung führte«.<sup>140</sup>

### 3. Sicherung des Verfahrens

#### a. Arten

In der Union wird das Verfahren 42 durch zwei verschiedene Systeme abgesichert; entweder durch Zugangsbeschränkungen für den Fiskalvertreter (Zuverlässigkeitsprüfung) oder durch Erhebung einer Sicherheit; möglich ist auch eine Mischform.

In manchen Staaten gibt es eine Zugangsbeschränkung in Form eines vorgeschalteten Bewilligungsverfahrens für den Fiskalvertreter. In Griechenland kann nur jemand zum Fiskalvertreter bestellt werden, der entsprechend kreditwürdig und in der Lage ist, Steuern zu zahlen; ähnliche Bestimmungen gibt es auch in Luxemburg, Malta, der Slowakei oder den Niederlanden.<sup>141</sup> In den Niederlanden muss für die Bestellung als Fiskalvertreter eine Lizenz beantragt werden, die nur erteilt wird, wenn der Antragsteller in den letzten 5 Jahren steuerlich zuverlässig war; er muss auch eine Bürgschaft hinterlegen, die Haftung ist unbegrenzt.<sup>142</sup> Damit verfolgt der niederländische Gesetzgeber eine Sicherung der Abgabenschuld über die Kombination Zuverlässigkeit, Bürgschaft und Haftung. In Deutschland wurde der umgekehrte Weg gewählt, dh die steuerliche Zuverlässigkeit wird zwar beim Antritt nicht geprüft, allerdings verliert der Fiskalvertreter seine Rechtsstellung, wenn er

gegen die im UStG normierten Pflichten verstößt, was auf eine Feststellung der Unzuverlässigkeit und Entzug des Verfahrens 42 hinausläuft, wenn der ausländische Unternehmer nicht registriert ist; eine abgabenrechtliche Haftung für den Spediteur gibt es nicht.<sup>143</sup>

Die meisten anderen Staaten begnügen sich mit Bürgschaften als Sicherheiten; ebenso Österreich, auch wenn der Gesetzgeber nach § 27 Abs 8 UStG die ordnungsgemäße Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten verlangt. Diese Voraussetzung wird bei Speditoren nämlich als erfüllt angenommen und bedarf keiner näheren vorherigen Prüfung, sofern sie Mitglied des Fachverbandes in der WKO sind.

#### b. Mischsystem in Österreich

Eine Pflicht zu Erbringung einer Sicherheitsleistung kann dem UStG für das Verfahren 42 zwar nicht entnommen werden, folgt aber der allgemeinen zollrechtlichen Regel, dass nur in ausdrücklich normierten Fällen zwingende Sicherheit zu leisten ist, sonst aber im Ermessen der Zollbehörde liegt (Art 189, 190 ZK).<sup>144</sup> Dieses Ermessen wird von der Zollbehörde so geübt, dass sie anhand von Risikoindikatoren bei zuverlässigen Wirtschaftsbeteiligten auf eine Sicherheitsleistung verzichtet, dh bei solchen, bei denen angenommen werden kann, dass sie die gesetzlich geforderten abgabenrechtlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllen. Diese – ohnehin in § 27 Abs 8 UStG normierte abgabenrechtliche Zuverlässigkeit – wird folglich immer dann mit einer Befreiung von einer Sicherheitsleistung verknüpft, wenn der Spediteur behördlich auf seine Zuverlässigkeit hin überprüft wurde oder mit anderen Worten: Wenn er über einen aufrechten Status als »Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligter« (Authorized Economic Operator – AEO) verfügt.<sup>145</sup> In allen anderen Fällen übt die Behörde Ermessen regelmäßig in der Form, dass der Erlag einer Sicherheit zwingend ist. Diese Unterscheidung wurde im nationalen TARIC-System aufgenommen, wodurch mittels Codes der Behörde angezeigt wird, ob eine Sicherheit zu erlegen ist oder nicht.<sup>146</sup> Folglich verfügt Österreich heute über ein Mischsystem zwischen Zuverlässigkeitsprüfung und Besicherung.

140 Pohl, Verschärfte zollrechtliche Haftung für Spediteure, TranspR 2015, 72 (73).

141 S Übersicht bei EK, Siebenter Bericht gemäß Artikel 12 der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der Mehrwertsteuer, 12.12.2014, COM(2014) 69 final, 9; Näheres s Fischer/Livonius, Der Fiskalvertreter<sup>3</sup> (2011) 80 ff; Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG<sup>8</sup>, Vor §§ 22a-e Rz 21 ff; Leicht in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon (2015) – »Fiskalvertreter«. Die vielfältigen und geradezu unübersichtlichen Regelungen in den Unionsstaaten stellen nach Ansicht im Schrifttum ein Hemmnis dar; Hidién, Umsatzsteuerliche Fiskalvertretung: Steuerpflicht im Übermaß, RIW 1997, 401; Nieskens in Rau/Dürrwächter<sup>8</sup>, Vor §§ 22a-e Rz 4 mwN. Für Österreich: Zorn, SWK 1995, 977.

142 Fischer/Livonius, Fiskalvertreter<sup>3</sup>, 81.

143 S FN 103.

144 S Übersicht bei ZK-1890, Arbeitsrichtlinie »Zollschuldrecht«, Punkt 2., 10–11 ff (Stand 14.4.2006).

145 Art 5a ZK (Art 38 UZK); s Möller/Schumann/Summersberger, Der Zugelassene Wirtschaftsbeteiligte (2008); Summersberger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Band 14, Art 5a ZK Rz 1 ff.; s auch Art 38 UZK.

146 zB Y025=AEO-Zertifizierungscode oder 5MSU, Verfahren 42 mittels Sonder-UID.

*c. Fiskalvertreter de lege ferenda*

Mit dem UZK wird das österreichische System der Ermessensübung, ob eine Einfuhr besichert werden soll oder nicht, einer gebundenen Entscheidung weichen. Nach § 26 Abs 1 UStG iVm Art 89 Abs 5, 95 Abs 2 UZK hat der AEO mE einen Rechtsanspruch darauf, von der Besicherung befreit zu werden, sofern er ordnungsgemäß Bücher und/oder Beförderungsunterlagen führt und seine Zahlungsfähigkeit nachgewiesen wird (Art 39b, c UZK).<sup>147</sup> Das derzeitige Besicherungssystem bei der Zollabgabe und der EUSt weicht ab 1.5.2016 sohin einem Zuverlässigkeitssystem. Dieser Paradigmenwechsel hat freilich für jedes Verfahren Bedeutung, nicht nur für das Verfahren 42 und betrifft nicht nur die Zollabgabe, sondern über § 26 Abs 1 UStG auch die EUSt.

Im Hinblick darauf, dass mit Schaffung des UZK die Rechtsfigur eines AEO zwar nicht de iure, aber de facto zwingend wird, diese Zertifizierung für die EUSt schon seit mehreren Jahren greift sowie diese Verknüpfung schon heute Auswirkung auf die Ermessensübung bei der Besicherung hat, sollte die Fiskalvertreterstellung des Spediteurs im Verfahren 42 mit der Rechtstellung als AEO verknüpft werden.<sup>148</sup> Das hätte für das Finanzamt den Vorteil, dass der Spediteur bereits (durch die Zollbehörde) behördlich überprüft und eine neuerliche Überprüfung (durch das Finanzamt) nicht notwendig wäre; damit könnten in eventu auftretende Doppelgleisigkeiten schon im Vorfeld vermieden werden. Überdies könnte die Einschaltung von Unternehmen vermieden werden, die kurzfristig nur zu dem Zweck gegründet werden, Umsatzsteuer zu hinterziehen. Für den Spediteur hingegen wäre Rechtssicherheit gegeben, dass er berechtigt ist, das Verfahren 42 zu nützen und sicher sein kann, dass er von unredlicher Konkurrenz geschützt wird und damit wettbewerbsfähig bleibt.

Eine generelle Zertifizierungspflicht für Spediteure als Fiskalvertreter wäre hingegen aus meiner Sicht nicht möglich, weil es auch Spediteure gibt, die außerhalb des Verfahrens 42 tätig sind und es ihnen zuweilen an einer Drittlandsberührung fehlt; ein Drittlandsbezug ist aber Voraussetzung dafür, einen AEO-Status zu erhalten.

**Korrespondenz:**

*Univ.-Prof. Dr. Walter Summersberger*  
*Kammer Zoll- und Außenwirtschaftsrecht am Bundesfinanzgericht (BFG)*  
*Johannes Kepler Universität Linz*  
*Altenberger Str. 69, 4040 Linz*  
*Tel: +43/732/2468-1860*  
*Mail: walter.summersberger@jku.at*

<sup>147</sup> Der Normtext spricht zwar von »können«, weist aber mE nur auf die Berechtigung hin, eine Befreiung von der Sicherheitsleistung zu erwirken.

<sup>148</sup> Da der Unionsrechtsetzer bzgl der AEO-Zertifizierung nicht einschränkt, wäre jede Art zulässig, nicht nur die mit Zollrechtsbezug, sofern die Voraussetzungen des Art 39b, c UZK erfüllt sind.