

Betriebsstätten in der Mutter-Tochter-Richtlinie

von

Georg Kofler/Herbert Kofler

Gliederung

- I. Einleitung und Problemstellung
- II. Die mysteriöse Stellung von Betriebsstätten in der Mutter-Tochter-Richtlinie
- III. Dreieckssituationen in der Mutter-Tochter-Richtlinie und im österreichischen Steuerrecht
- IV. Resümee

I. Einleitung und Problemstellung

Die Frage nach der Integration der Besteuerung der ausschüttenden Körperschaft und jener der Anteilseigner war seit jeher Gegenstand umfangreicher theoretischer und steuerpolitischer Diskussionen.¹ Die Besteuerung von Ausschüttungen ist nämlich typischerweise dadurch charakterisiert, dass das zu besteuern Einkommen aus Gewinnen stammt, die bereits auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft besteuert wurden, und daher die Besteuerung der Ausschüttung auf Gesellschafterebene zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung führt. Die Frage, ob und wie eine solche Doppelbelastung vermieden werden soll, ist freilich eine Kernfrage für jedes Steuersystem, deren Lösung sich im Spannungsfeld zwischen Trennungsprinzip und Durchlaufkonzept bewegt und Überlegungen wie Rechtsform-, Winnverwendungs- und Finanzierungsneutralität, Steuerneutralität auf Ebene des Investors, Einfachheit, zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit, Budgetimplikationen und historisch gewachsene Präferenzen beinhaltet.² Abgesehen von dieser wirtschaftlichen Doppelbelastung, die gleichermaßen im nationalen wie auch im internationalen Kontext auftreten kann, unterliegen grenzüberschreitende Ausschüttungen zudem regelmäßig einer – allenfalls durch DBA beseitigten – juristischen Doppelbesteuerung durch die Quellenbesteuerung im Staat der Tochtergesellschaft im Rahmen der dortigen beschränkten Steuerpflicht des Anteilseigners einerseits und der Erfassung des Welteinommens im Ansässigkeitsstaat andererseits.

Aufgrund der durch Mehrfachbelastungen entstehenden Verzerrungen und der oftmals unterschiedlichen Behandlung nationaler und grenzüberschreitender Ausschüttungen im Hinblick auf nationale Entlastungsmechanismen steht die Besteuerung grenzüberschreitender Dividendeneinkünfte im Binnenmarkt schon lange im Brennpunkt gemeinschaftsrechtlicher Überlegungen. Sie war nicht nur Gegenstand der Berichte von Neumark,³ Segré,⁴

¹ Siehe ausführlich *Ault*, 47 Tax L. Rev. 565 ff (1991–1992); siehe für die Diskussion in den USA auch den umfassenden Report of the Department of the Treasury on Integration of The Individual and the Corporate Tax Systems – Taxing Business Income Once (1992); zu den Entwicklungen in Europa siehe zB *Illi/Malmer/Schonewille/Tuominen* in *IFA* (Hrsg), Trends in company/shareholder taxation: single or double taxation? CDFI LXXXVIIa (2003) 71 (74 ff), sowie *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 934 ff.

² Siehe etwa die Analyse der verschiedenen Körperschaftsteuersysteme in BTDRs 13/4138.

³ The EEC Reports on Tax Harmonization – Report of the Fiscal and Financial Committee (Book II and III) (1962) 93 ff.

⁴ The Development of a European Capital Market – Report of a Group of Experts appointed by the EEC Commission (1966) 301.

*van den Tempel*⁵ und *Ruding*,⁶ sondern hat auch zu mehreren – gescheiterten – Harmonisierungsvorstößen der Kommission geführt.⁷ Erst die Verabschiedung der Mutter-Tochter-Richtlinie⁸ im Jahr 1990 hat eine gewisse Harmonisierung der Rechtslage für konzerninterne Gewinnausschüttungen gebracht, während die nicht von dieser Richtlinie erfassten grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen im Lichte der Grundfreiheiten nicht nur detaillierten Analysen durch die Kommission unterzogen wurden,⁹ sondern in vielfältigen Varianten auch bereits auf dem Prüfstand des EuGH standen.¹⁰

Die Mutter-Tochter-RL hat ihre Wurzeln in einem 1969 erstatteten Vorschlag der Kommission,¹¹ der allerdings – in stark modifizierter Form – erst 1990 zur Verabschiedung einer Richtlinie führte.¹² Basierend auf der Erkenntnis, dass Quellensteuern auf grenzüberschreitende Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen die Hauptursache für die Behinderung in- und ausländischer Direktinvestitionen bilden,¹³ hat die Mutter-Tochter-RL die Problematik der juristischen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Ausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten durch ein Verbot der Quellenbesteuerung im Staat der Tochtergesellschaft bei gleichzeitiger Anrechnungs- oder Freistellungsverpflichtung im Staat der Muttergesellschaft gelöst. Die Mutter-Tochter-RL setzt allerdings voraus, dass die Muttergesellschaft eine gewisse Mindestbeteiligung am Kapital der Tochtergesellschaft hält, wobei die Mitgliedstaaten hier zusätzlich eine bis zu zweijährige Mindesthaltezeit vorsehen können; über-

⁵ *Van den Tempel*, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften (1971).

⁶ *Commission of the European Communities* (Hrsg), Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (1992) 207 f.

⁷ Siehe den Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden (KOM(75)392 endg), ABI C 253/2 ff (5. 11. 1975), zurückgezogen am 18. 4. 1990 (siehe zur Zurückziehung auch die Mitteilung der Kommission zu „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung“, SEK(90)601 endg – Tz 30), sowie den Vorschlag einer Richtlinie des Rates über die Anwendung der Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden auf Investmenteinrichtungen, ABI C 184/8 (2. 8. 1978), zurückgezogen am 8. 4. 1993 (ABI C 228/13 f [24. 8. 1993]).

⁸ Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABI L 225/6 ff (20. 8. 1990).

⁹ Siehe zB die Studie „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK(2001)1681, und die Mitteilung der Kommission zur „Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt“, KOM(2003)810 endg.

¹⁰ Siehe insb EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-7063, *Lenz* (Schedulensystem aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Anteilseigners); EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, Slg 2004, I-7477, *Manninen*, EuGH 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke*, und EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation* (Anrechnungssysteme aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Anteilseigners); EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Slg 2006, I-10967, *Kerckhaert und Morres* (Abzugssystem aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Anteilseigners); EuGH 12. 12. 2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation* (Anrechnungssystem aus der Sicht des Quellenstaates); EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, *Denkavit Internationaal BV*, und EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta* (Freistellungssystem aus der Sicht des Quellenstaates); dazu aus dem Schrifttum etwa G. Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 934 ff.

¹¹ Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(69)6 endg, ABI C 39/7 ff (22. 3. 1969).

¹² Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABI L 225/6 ff (20. 8. 1990), berichtet in ABI L 266/20 (28. 9. 1990).

¹³ Siehe auch BTDRs 13/4138.

dies müssen sowohl Mutter- wie auch Tochtergesellschaft eine der im Anhang zur Richtlinie gelistete Rechtsform annehmen, in der Gemeinschaft steueransässig sein und nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens in einem Drittstaat als ansässig gelten sowie der Körperschaftsteuer ohne Optionsmöglichkeit unterliegen. Freilich wies die Stammfassung der Richtlinie zahlreiche Schwächen auf. Ein erster Vorschlag der Kommission im Jahr 1993 zur Ausdehnung der Richtlinie auf weitere Gesellschaftsformen und zur Verbesserung des Anrechnungsmechanismus bei tiefer strukturierten Konzernen blieb jedoch erfolglos,¹⁴ wenngleich die Kommission ihre Aktivität in diesem Bereich auch nachfolgend aufrechterhalten hat.¹⁵

Abgesehen von Anpassungen aufgrund des Beitrittes weiterer Mitgliedstaaten¹⁶ führte allerdings erst ein im Jahr 2003 erstatteter Vorschlag¹⁷ zur Anpassung der Stammfassung der Richtlinie,¹⁸ die im Wesentlichen aus vier Änderungskomplexen bestand: Einer Erweiterung der Liste von erfassten Gesellschaftsformen,¹⁹ einer Absenkung des Beteiligungsschwellenwerts,²⁰ der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Falle von mehrstufigen Konzernen²¹ und schließlich einer Ausdehnung des Anwendungsbereiches der Mutter-Tochter-RL auf gewisse Betriebsstättensituationen.²² Diese Änderungen waren

¹⁴ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(93)293 endg, ABl C 225/5 ff (26. 7. 1993), letztlich zurückgezogen durch KOM(2004)542 endg, ABl C 75/10 (24. 3. 2005).

¹⁵ Siehe allgemein die Mitteilung der Kommission „Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre“, KOM(2001)260 endg, ABl C 284/6 ff (10. 10. 2001), sowie mit spezifischem Fokus auf die Mutter-Tochter-RL die Mitteilung der Kommission „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmensaktivität in der EU“, KOM(2001)582 endg, 11, welche auf dem Arbeitspapier der Dienststellen der Kommission „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK(2001)1681 endg, 259 f, basiert. Siehe nachfolgend auch noch die Mitteilung der Kommission „Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen“, KOM(2003)726 endg, 9.

¹⁶ Siehe die Akte über die Beitrittsbedingungen und die Anpassungen der Verträge – Beitritt der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden, ABl C 241/197 (29. 8. 1994), die Akte betreffend den Beitritt der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik zur Europäischen Union – Anhang II: Liste nach Artikel 20 der Beitrittsakte, 9. Steuerwesen, ABl L 236/555 ff (23. 9. 2003), sowie die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Steuerwesen anlässlich des Beitritts Bulgariens und Rumäniens, ABl L 363/129 ff (20. 12. 2006).

¹⁷ 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; siehe dazu siehe dazu *Illi/Malmer/Schoneville/Tuominen in IFA* (Hrsg), Trends in company/shareholder taxation: single or double taxation? CDFI LXXXVIIa (2003) 71 (81); *Grimm*, 10 Colum. J. Eur. L. 153 ff (Fall, 2003); *Jaun/Stählin*, Schweizer Treuhänder 12/2003, 1135 ff; *Nijs/Thömmes*, Intertax 2003, 558 f; *Brokelind*, ET 2003, 451 ff.

¹⁸ 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 7/41 ff (13. 1. 2004); Analysen der Änderungen RL finden sich bei *Bendlinger*, SWI 2004, 277 ff; *Bullinger*, IStR 2004, 406 ff; *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 ff; *Tissot*, GeS 2004, 244 ff; *Dautzenberg*, StuB 2005, 254 ff; *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 ff.

¹⁹ Ergänzung der Liste der unter Art 2 Abs 1 lit a der Richtlinie fallenden Gesellschaften, auch unter Einbeziehung hybrider Gesellschaften und deren steuerlicher Behandlung in Art 4 Abs 1a.

²⁰ Änderung des Art 3 Abs 1 der Richtlinie (15% ab 1. 1. 2007 und 10% ab 1. 1. 2009).

²¹ Erweiterung des Art 4 Abs 1 TS 2 der Richtlinie.

²² Erweiterung des Anwendungsbereiches durch Anfügung von zwei Teilstichen in Art 1 Abs 1 der Richtlinie, Anfügung einer Betriebsstättendefinition in Art 2 Abs 2, Ergänzung der Definition

für Ausschüttungen ab dem 1. 1. 2005²³ von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen, unabhängig davon, wann die zugrunde liegenden Gewinne entstanden sind.²⁴ Der folgende Beitrag fokussiert die letztgenannte Erweiterung der Mutter-Tochter-RL auf gewisse Betriebsstättensituationen sowie die daraus resultierenden Problembereiche bei der Auslegung der Richtlinie selbst und ihrer Interaktion mit nationalem Steuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und den Grundfreiheiten. Wir hoffen, dass unsere Analysen und Vorschläge auf das Interesse von Sektionschef Nolz stoßen werden, der wie kein anderer die steuerpolitische Position Österreichs in der Europäischen Gemeinschaft geprägt hat.

II. Die mysteriöse Stellung von Betriebsstätten in der Mutter-Tochter-Richtlinie

1. Ausgangslage und Kommissionsvorschlag

Das System der Mutter-Tochter-RL folgt einem eher technischen Ansatz: Ihr Art 1 steckt den mitgliedstaatsbezogenen Anwendungsbereich – also die Anwendung der Richtlinie auf die aktive Ausschüttung oder den passiven Empfang – ab, während Art 4 und 5 die entsprechenden Rechtsfolgen – Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbelastung einerseits und Quellensteuerfreiheit andererseits – normieren; diese Bestimmungen greifen ihrerseits auf die in Art 2 und 3 enthaltenen Definitionen zurück, die im Wesentlichen eine ausreichend große gesellschaftsrechtliche Verbindung zwischen zwei Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten zur Anwendungsvoraussetzung der Richtlinie machen. Die Stammfassung der Richtlinie nahm dabei auf Betriebsstätten keinen Bezug, sondern normierte in Art 1 Abs 1 lediglich, dass der Staat der Muttergesellschaft die Richtlinie auf Gewinnausschüttungen anwendet, die „den Gesellschaften dieses Staates von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen“ (TS 1), und verpflichtete umgekehrt den Staat der Tochtergesellschaft zur Anwendung der Richtlinie „auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften dieses Staates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten“ (TS 2). Ausschüttungen im Anwendungsbereich der Richtlinie verpflichten sodann den Staat der Tochtergesellschaft zum Verzicht auf eine Quellenbesteuerung nach Art 5 und den Staat der Muttergesellschaft wahlweise zur Freistellung der Ausschüttung oder zur indirekten Steueranrechnung nach Art 4.

Der Wortlaut der Stammfassung ließ somit jene Situationen, in denen die Beteiligung an der Tochtergesellschaft einer Betriebsstätte der Muttergesellschaft zugeordnet ist, völlig unerwähnt. Dementsprechend gingen die Ansichten über die Anwendung der Richtlinie in Betriebsstättensituationen oft auseinander, und die Mitgliedstaaten verfolgten unterschiedliche Ansätze.²⁵ Im Wesentlichen bestanden aber nur zwei Auslegungsprobleme: Einerseits wurde die Frage nach der Anwendung der Quellensteuerbefreiung nach Art 5 bei der Zuordnung der Ausschüttung der Tochtergesellschaft zu einer Betriebsstätte und der allfälligen Entlastung auf Ebene der Muttergesellschaft nach Art 4 in einer solchen Situation aufgeworfen; andererseits jene nach der Behandlung der Betriebsstätte im Be-

der Muttergesellschaften in Art 3 Abs 1 lit a sowie Erweiterung der Entlastungsverpflichtung in Art 4 Abs 1 TS 1 und 2.

²³ Art 2 Abs 1 der ÄnderungsRL.

²⁴ Gegen eine temporale „compartmentalization“ auch *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 524 f.

²⁵ Siehe das Arbeitspapier „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK(2001)1681 endg., 259.

triebsstättenstaat. Die hA ging hier davon aus, dass die Verpflichtungen nach Art 4 und 5 der Richtlinie auch in solchen Situationen bestehen, zumal die Betriebsstätte als unselbstständiger Bestandteil der Muttergesellschaft nicht die von der Richtlinie geforderte Ausschüttungsbeziehung zwischen Tochter- und Muttergesellschaft unterbreche; lediglich für den Fall einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte wurde diese Ansicht teilweise bezweifelt.²⁶ Die Behandlung im Betriebsstättenstaat, sofern dieser ein Mitgliedstaat ist, war hingegen höchst umstritten: Teile des Schriftums sprachen sich basierend auf einer weiten Auslegung des Begriffs der Muttergesellschaft für eine direkte Anwendung des Art 4 der Richtlinie durch den Betriebsstättenstaat aus, während andere Teile eine solche Auslegung ablehnten; weitgehende Einigkeit bestand aber dahin gehend, dass eine in der Gemeinschaft belegene Betriebsstätte auf Basis der Niederlassungsfreiheit, wie sie der EuGH in *Avoir Fiscal*²⁷ und *Saint-Gobain*²⁸ operationalisiert hat, nicht gegenüber ansässigen Gesellschaften benachteiligt werden dürfe und es solcherart zu einer indirekten Anwendung der Mutter-Tochter-RL auch im Betriebsstättenstaat komme.²⁹

Diesen Gedanken der Nichtdiskriminierung in der Rechtsprechung des EuGH griff auch die Kommission in ihrem im Jahr 2003 erstatteten Vorschlag auf: Sie konstatierte zunächst, dass sich die Mutter-Tochter-RL „nicht ausdrücklich mit dem Fall [befasst], dass ausgeschüttete Gewinne einer Betriebsstätte zufließen, der die Anteile zugeordnet sind“, und hielt sodann fest, dass die vorgeschlagenen Änderungen darauf abzielen, auch diese Fälle zu erfassen, zumal der „Rechtsprechung des Gerichtshofs zufolge [...] Betriebsstätten nicht gegenüber Tochtergesellschaften benachteiligt werden [dürfen], wenn beide einer gleichartigen steuerlichen Regelung unterliegen“.³⁰ Dementsprechend sollte der Wortlaut der Richtlinie in dieser Hinsicht klarer gefasst werden und „klarstellen, dass der Mitgliedstaat, in dem eine Betriebsstätte belegen ist, dieser auch die Vergünstigungen der Richtlinie einräumen muss, wenn sie ausgeschüttete Gewinne vereinnahmt“.³¹ Überdies zielte der Kommissionsvorschlag darauf ab, zu gewährleisten, „dass die Richtlinie auch den Fall abdeckt, dass Mutter- und Tochtergesellschaft ihren steuerlichen Sitz in ein und demselben Mitgliedstaat haben und die Dividendenzahlung von einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte der Muttergesellschaft vereinnahmt wird“.³²

Die Kommission schlug dementsprechend vor, den Anwendungsbereich in Art 1 Abs 1 der Richtlinie um einen dritten Teilstrich zu ergänzen, wonach die Richtlinie auch „auf Gewinnausschüttungen, die in diesem Staat belegene Betriebsstätten von Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten von ihren Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen“, anzuwenden sei. Damit korrespondierte eine Erweiterung der Entlastungsverpflichtung des Art 4, wonach auch der Betriebsstättenstaat erhältene Ausschüttungen entweder freizustellen oder die von Tochter- und Enkelgesellschaften entrichtete Steuer anzurechnen habe. Demgegenüber erachtete die Kommission eine Anpassung des Art 5 offenbar für nicht erforderlich, sondern ging – in Übereinstimmung mit der hA – offenbar von der bereits bisherigen Anwendbarkeit der Quellensteuerbefreiung auch in

²⁶ Dazu unten III.1.2.

²⁷ EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir fiscal*“).

²⁸ EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*.

²⁹ Dazu unten III.1.1.

³⁰ Pkt 19 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.

³¹ Erläuterungen zu Art 1 Abs 1 des Vorschlages 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.

³² *Id.*

Betriebsstättensituationen aus.³³ Auch der Fall, bei dem die Betriebsstätte im Staat der Muttergesellschaft belegen ist, wurde von der Kommission offenbar nicht als regelungsbedürftig angesehen, zumal steuerrechtlich betrachtet ohnehin ein unmittelbarer Bezug der Dividenden durch die Muttergesellschaft gegeben ist.³⁴

2. Die Arbeiten des Rates

Die Erörterungen der Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung) des Rates waren von den Bedenken der einzelnen Mitgliedstaaten im Zusammenhang mit Dreieckssituationen und möglichen Missbräuchen geprägt, aber auch mit Problemen, die das Fehlen einer Begriffsbestimmung für „Betriebsstätte“ bei der Umsetzung der Neufassung mit sich bringen könnte.³⁵ Hinsichtlich der durch den Kommissionsvorschlag erfassten Dreiecks-situationen waren die Überlegungen der Mitgliedstaaten insbesondere auf folgende drei Konstellationen fokussiert:

2.1. Betriebsstätte und Tochtergesellschaft im selben Mitgliedstaat

Die Kommission, der Wirtschafts- und Sozialausschuss³⁶ und sämtliche Mitgliedstaaten³⁷ gingen zunächst davon aus, dass die von der Kommission vorgeschlagenen Änderungen jene Situation erfassen würde, in der Mutter- und Tochtergesellschaft ihren Sitz in verschiedenen Mitgliedstaaten haben und die dividendenempfangende Betriebsstätte im gleichen Mitgliedstaat wie die Tochtergesellschaft belegen ist; umstritten war jedoch, ob diese Situation bereits von der Stammfassung erfasst war.³⁸ Allerdings wurde eine Anwendung der Richtlinie auf diese Konstellation von der Mehrzahl der Mitgliedstaaten abgelehnt, „da ihrer Auffassung nach lediglich grenzübergreifende Dividendenausschüttungen von der Richtlinie erfasst werden sollten“.³⁹ Ein Kompromissvorschlag sah dementsprechend eine Umformulierung des dritten Teilstriches dahin gehend vor, dass die Richtlinie „auf Gewinnausschüttungen die in diesem Staat gelegenen Betriebsstätten von Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten von ihren Tochtergesellschaften eines Mitgliedstaates, der nicht derjenige der Betriebsstätte ist, zufließen“, anwendbar sein sollte; diese Formulierung erlegt zwar dem Betriebsstättenmitgliedstaat grundsätzlich die Verpflichtung zur Anwendung der Richtlinie auf, behält aber zugleich den Fall der Belegenheit der Betriebsstätte im Staat der Tochtergesellschaft der nationalen Gesetzgebung vor.⁴⁰

³³ Ebenso wohl auch Pkt 3.1.4. der Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten“, ABI C 32/118 ff (5. 2. 2004).

³⁴ Vgl. Jesse, IStR 2005, 151 (157).

³⁵ Siehe dazu unten 3.3.

³⁶ Pkt 3.1.4.1. der Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses, ABI C 32/118 ff (5. 2. 2004).

³⁷ Siehe den Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003), 13.

³⁸ Insbesondere die Kommission vertrat diese Ansicht, während sie von einer Vielzahl von Mitgliedstaaten in Zweifel gezogen wurde; siehe den Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003), 13.

³⁹ Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003), 13.

⁴⁰ So ausdrücklich der Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 13510/03 (13. 10. 2003), 2 f.

Auch das Europäische Parlament hegte Bedenken gegen den weiten Wortlaut des Kommissionsvorschlages und schlug dementsprechend vor, den dritten Teilstreich des Art 1 Abs 1 derart umzuformulieren, dass eine Anwendung der Richtlinie nur dann gegeben sein soll, wenn die Betriebsstätte nicht im Staat der Tochtergesellschaft belegen ist.⁴¹ Begründet wurde dies damit, dass es sich bei „*Zahlungen, die eine Tochtergesellschaft an eine Betriebsstätte (ihrer Muttergesellschaft) leistet, die im gleichen Staat belegen ist wie die Tochtergesellschaft, [. . .] es sich nicht wirklich um eine grenzüberschreitende Transaktion handelt, sondern um Zahlungen, die allein dem innerstaatlichen Recht unterliegen*“, und daher keine Regelung durch die Richtlinie erfolgen sollte. Der Ausschluss dieser Situation wurde schließlich in die endgültige Fassung des dritten Teilstriches des Art 1 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL übernommen, wenngleich mehrere Mitgliedstaaten auf die offene Frage der Übereinstimmung mit der Niederlassungsfreiheit hingewiesen haben.⁴²

2.2. Mutter- und Tochtergesellschaft im selben Mitgliedstaat mit einer „zwischengeschalteten“ Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat

Demgegenüber bestand offenbar eine erhebliche Dissonanz zwischen der Kommission und den Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Situation, dass Mutter- und Tochtergesellschaft ihren steuerlichen Sitz in ein und demselben Mitgliedstaat haben und die Dividendenzahlung von einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte der Muttergesellschaft vereinnahmt wird. Während die Kommission diese Situation von ihrem Vorschlag als erfasst ansah,⁴³ waren die Mitgliedstaaten einhellig der Ansicht, dass der vorgeschlagene Wortlaut wegen des Erfordernisses der Ansässigkeit von Mutter- und Tochtergesellschaft in verschiedenen Mitgliedstaaten nach Art 3 Abs 1 der Richtlinie diesen Fall zwar nicht abdecken könnte,⁴⁴ aber auf Basis des Grundsatzes der Nichtdiskriminierung nichtsdestoweniger abgedeckt werden sollte.⁴⁵ Wenngleich sich uE wohl aus der Rechtsprechung des EuGH nur eine Verpflichtung des Betriebsstättenstaates, jedoch keine Verpflichtung des Quellenstaates ableiten lässt,⁴⁶ gelangten die Delegationen dennoch zu einer Formulierung eines vierten Teilstriches des Art 1 Abs 1 und einer korrespondierenden Ergänzung des Art 3 Abs 1 lit a, die auch dem Staat der Tochtergesellschaft für diesen Fall ausdrücklich die Verpflichtung zur Anwendung der Richtlinie auferlegen sollte; demnach sollte die Richtlinie auf „*Gewinnausschüttungen von Gesellschaften dieses Staates*“ anzuwenden sein, „*die in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätten von Ge-*

⁴¹ Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten – Ausschuss für Wirtschaft und Währung, A5-0472/2003 (5. 12. 2003), und ebenso die Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, P5_TA(2003)0567 (16. 12. 2003).

⁴² Siehe Note from the Presidency to the Working Party on Tax Questions – Direct Taxation, 13793/03 (21. 10. 2003), 6 m FN 1, und dazu unten 3.1.

⁴³ Erläuterungen zu Art 1 Abs 1 des Vorschlages 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.

⁴⁴ Siehe auch Pkt 3.1.6. der Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses, ABI C 32/118 ff (5. 2. 2004).

⁴⁵ Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003), 14.

⁴⁶ Anders wohl *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (165); *Bullinger*, IStR 2004, 406 (608); für eine ausführliche Analyse dieser Fragestellung siehe *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 451 ff, insb 474 ff.

sellschaften desselben Mitgliedstaates, deren Tochtergesellschaften sie sind, zufließen“.⁴⁷ Mit leichten sprachlichen Modifikationen fand diese Überlegung auch Eingang in die verabschiedete Fassung des Art 1 Abs 1 TS 4 der Mutter-Tochter-RL.

2.3. Mutter- und Tochtergesellschaft in verschiedenen Mitgliedstaaten mit einer „zwischengeschalteten“ Betriebsstätte in einem Nicht-Mitgliedstaat

Eine dritte von den Delegationen der Mitgliedstaaten erörterte Konstellation betraf Mutter- und Tochtergesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten mit einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte. Die Kommission war hier der Ansicht, dass diese Situation – soweit es um die Tochter- und die Muttergesellschaft geht⁴⁸ – bereits von der Stammfassung der Richtlinie erfasst und daher nicht vom Änderungsvorschlag betroffen sei.⁴⁹ Diese Auslegung wurde allerdings in Zweifel gezogen; vor allem die deutsche Delegation hat sich wiederholt gegen eine Anwendung der Richtlinie in Drittstaatskonstellationen ausgesprochen,⁵⁰ was von der Kommission aber als inakzeptabler Schritt rückwärts angesehen wurde.⁵¹ Weder der Präambel noch dem endgültigen Text der Richtlinie lässt sich allerdings eine klare Lösung dieser Frage entnehmen.⁵²

3. Erweiterungen in der Änderungsrichtlinie

3.1. Überblick

Die Änderungsrichtlinie⁵³ inkorporierte im Betriebsstättenbereich im Wesentlichen den Kommissionsvorschlag und die daran geübte Kritik: In zwei neuen Teilstrichen in Art 1 wurde der Anwendungsbereich erweitert, eine Definition der Betriebsstätte wurde in Art 2 Abs 2 eingefügt, die Betriebsstätte in Art 3 Abs 1 lit a zweiter Satz für gewisse Situationen als Muttergesellschaft fingiert und die Entlastungsverpflichtung des Art 4 – inhaltlich übereinstimmend mit dem Kommissionsvorschlag – auf den Betriebsstättenstaat

⁴⁷ Siehe den Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 13510/03 (13. 10. 2003), 2 f.

⁴⁸ Selbstverständlich unterliegt der Drittstaat, in dem die Betriebsstätte belegen ist, nicht dem Gemeinschaftsrecht und kann daher durch die Vorschriften der Mutter-Tochter-RL nicht verpflichtet werden; siehe dazu auch unten III.1.2.

⁴⁹ Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003), 15 f.

⁵⁰ Siehe zB Note from the Presidency to The Committee of Permanent Representatives, 14237/03 (31. 10. 2003), 2; Note of the Presidency to The Committee of Permanent Representatives, 14411/03 (6. 11. 2003).

⁵¹ Note from the Presidency to The Committee of Permanent Representatives, 14237/03 (31. 10. 2003), 2: „At this stage the D delegation cannot accept renouncing to the right of applying a withholding tax to profits that a subsidiary distributes to its parent through a permanent establishment that is not situated in a Member State. Under the interpretation of the Commission the obligation to exempt from the withholding tax the distributions of profits made by a subsidiary to its parent company as provided for in the existing Directive does cover the case of profits distributed through a permanent establishment regardless of whether it is situated or not in a Member State. In the light of this interpretation the Commission considers that the request of the D delegation is an unacceptable step backwards with respect to the existing Directive.“

⁵² Siehe dazu unten III.1.2.

⁵³ Basierend auf den Erwägungen des Ausschusses wurde schließlich eine modifizierte Fassung erarbeitet (Dokument 15621/03 [17. 12. 2003]) und dem Rat zur Annahme übermittelt (siehe den I/A-Punkt-Vermerk des Generalsekretariats des Rates für den AStV/Rat, 15637/03 [16. 12. 2003]); sie wurde schließlich vom Rat am 22. 12. 2003 formell als Richtlinie 2003/123/EG angenommen (siehe PRES/03/376 [22. 12. 2003]).

ausgedehnt.⁵⁴ Ausweislich ihrer Präambel soll demnach die „*Ausschüttung von Gewinnen an eine Betriebsstätte einer Muttergesellschaft und der Zufluss dieser Gewinne an die Betriebsstätte [. . .] ebenso behandelt werden wie bei der Beziehung zwischen Tochter- und Muttergesellschaft. Dies sollte auch für den Fall gelten, dass eine Muttergesellschaft und ihre Tochtergesellschaft in demselben Mitgliedstaat ansässig sind, während sich die Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat befindet. Hingegen könnten Fälle, in denen Betriebsstätte und Tochtergesellschaft sich in demselben Mitgliedstaat befinden, von dem betreffenden Mitgliedstaat – unbeschadet der Anwendung der Vertragsgrundsätze – nach Maßgabe seines innerstaatlichen Rechts behandelt werden*“.⁵⁵

3.2. Die Erweiterung auf gewisse Betriebsstättensituationen

Technisch erfolgte die Einbeziehung des Betriebsstättenstaates durch die Einfügung eines *dritten* Teilstreiches in Art 1 Abs 1, wonach nunmehr die Richtlinie – im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH – auch auf Gewinnausschüttungen Anwendung findet, „*die in diesem Staat gelegenen Betriebsstätten von Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten von ihren Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaates als dem der Betriebsstätte zufließen*“; die Entlastungsverpflichtung des Betriebsstättenstaates folgt sodann aus dem modifizierten Art 4, der nunmehr auch den Betriebsstättenstaat erfasst. Der Wortlaut des *dritten* Teilstreiches des Art 1 Abs 1 spricht auch ausdrücklich jene Situation an, in der sich Tochtergesellschaft und Betriebsstätte im selben Mitgliedstaat befinden, und schließt sie aus der Perspektive dieses Staates vom Anwendungsbereich der Richtlinie aus.⁵⁶ Jene Konstellation, in der sich Mutter- und Tochtergesellschaft im selben Mitgliedstaat befinden und eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat „*zwischengeschaltet*“ ist, wird von der Richtlinie aus der Perspektive der Tochtergesellschaft im *vierten* Teilstrich des Art 1 Abs 1 angesprochen, der den Staat der Tochtergesellschaft zur Anwendung der Richtlinie „*auf Gewinnausschüttungen [. . .] an in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätten von Gesellschaften dieses Mitgliedstaates [Anm: des Staates der Tochtergesellschaft], deren Tochtergesellschaften sie sind*“, verpflichtet. Eine korrespondierende Erweiterung der Definition der Muttergesellschaft wurde in Art 3 Abs 1 lit a zweiter Satz bereitgestellt.⁵⁷

⁵⁴ Zu den Änderungen im Betriebsstättenbereich siehe insb *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 ff; *Zanotti*, ET 2004, 493 ff und 535 ff; *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 498 ff; weiters auch *Tissot*, GeS 2004, 244 ff; *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 ff.

⁵⁵ Pkt 8 der Präambel der 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, ABI L 7/41 ff (13. 1. 2004); nach Pkt 9 der Präambel müssen die Mitgliedstaaten bei „*der Behandlung von Betriebsstätten [. . .] möglicherweise die einschlägigen Voraussetzungen und Rechtsinstrumente festlegen, um im Einklang mit den Vertragsgrundsätzen und unter Berücksichtigung international anerkannter steuerlicher Regelungen das nationale Steueraufkommen zu schützen und eine Umgehung innerstaatlicher Rechtsvorschriften zu verhindern*“. Damit soll offenbar den Mitgliedstaaten eine Möglichkeit eröffnet werden, unter Beachtung der Grundfreiheiten und des Abkommensrechts eine missbräuchliche Nutzung der Erweiterung auf gewisse Betriebsstättensituationen entgegenzutreten; siehe auch *Jesse*, ISR 2005, 151 (154).

⁵⁶ Dazu und zur Behandlung bei Tochter- und Muttergesellschaft siehe unten III.3.1.

⁵⁷ Demnach gilt unter den Voraussetzungen des Art 2 und der Mindestbeteiligung „*als Muttergesellschaft ebenfalls eine Gesellschaft eines Mitgliedstaats, die einen Anteil von wenigstens 20% am Kapital einer Gesellschaft desselben Mitgliedstaats hält, der ganz oder teilweise von einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte der erstgenannten Gesellschaft gehalten wird*“; siehe dazu ausführlich unten III.2.1.

3.3. Die Betriebsstättendefinition

Während der Arbeiten an der ÄnderungsRL hatten einige Delegationen darauf hingewiesen, dass das Fehlen einer Begriffsbestimmung der „Betriebsstätte“ zu Problemen bei der Umsetzung der Neufassung von Art 1 Abs 1 führen könnte. Vor diesem Hintergrund wurde zunächst eine an Art 3 lit c der Zinsen-Lizenzgebühren-RL⁵⁸ orientierte Definition vorgeschlagen.⁵⁹ Danach sollte „der Ausdruck ‚Betriebsstätte‘ eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat [bedeuten], durch die die Tätigkeit einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats ganz oder teilweise ausgeübt wird“. Diese Definition wurde allerdings von Deutschland als unzureichend angesehen⁶⁰ und vorgeschlagen, die Definition aus Art 5 Abs 2 bis 4 OECD-MA zu übernehmen.⁶¹ Im Zuge der Verhandlungen wurde die Begriffsbestimmung aber lediglich um eine *Subject-to-Tax*-Klausel erweitert⁶² und fand solcherart – mit einer leichten sprachlichen Modifikation – auch Eingang in Art 2 Abs 2 der endgültigen Fassung der Richtlinie:

„Im Sinne dieser Richtlinie ist ‚Betriebsstätte‘ eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat, durch die die Tätigkeit einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats ganz oder teilweise ausgeübt wird, sofern die Gewinne dieser Geschäftseinrichtung in dem Mitgliedstaat, in dem sie gelegen ist, nach dem jeweils geltenden bilateralen Doppelbesteuерungsabkommen oder – in Ermangelung eines solchen Abkommens – nach innerstaatlichem Recht steuerpflichtig sind.“

Aufgrund der klaren sprachlichen Orientierung an Art 5 Abs 1 OECD-MA und an Art 3 lit c der Zinsen-Lizenzgebühren-RL können diese Bestimmungen und der Kommentar zum OECD-MA sowie die dazu ergangene Rechtsprechung zweifelsfrei auch für Zwecke der Auslegung des ersten Satzteiles des Art 2 Abs 2 der Mutter-Tochter-RL herangezogen werden.⁶³ Wegen der ausschließlichen Bezugnahme auf das Erfordernis einer festen Geschäftseinrichtung kommen damit allerdings weder die Ausschlusstatbestände nach Art 5 Abs 3 und 4 noch die Vertreterbetriebsstättenregelung des Art 5 Abs 5 OECD-MA zum Tragen.⁶⁴

Die *Subject-to-Tax*-Klausel des zweiten Satzteiles des Art 2 Abs 2 ist hingegen in mehrfacher Hinsicht unscharf. So werden zunächst Betriebsstättengewinne aufgrund der typischen Schrankenwirkung nicht „nach dem jeweils geltenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen“ steuerpflichtig sein, sondern lediglich nach dem jeweiligen nationalen

⁵⁸ Art 3 lit c der 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 157/49 ff (26. 6. 2003) idF ABl L 363/129 ff (20. 12. 2006).

⁵⁹ Zur expliziten Orientierung an der Zinsen-Lizenzgebühren-RL siehe den Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003).

⁶⁰ Siehe Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 13187/03 (2. 10. 2003), 4 m FN 1; Note from the Presidency to the Working Party on Tax Questions – Direct Taxation, 13793/03 (21. 10. 2003), 6 m FN 2.

⁶¹ Siehe Note from the Presidency to the Working Party on Tax Questions – Direct Taxation, 14134/03 (30. 10. 2003), 6 m FN 1.

⁶² Siehe den A-Punkt-Vermerk des AStV für den Rat, 14814/03 (14. 11. 2003), sowie vorgehend zB Note from the Presidency to The Committee of Permanent Representatives, 14237/03 (31. 10. 2003).

⁶³ Ebenso Bendlinger, SWI 2004, 277 (280); Tissot, GeS 2004, 244 (244 f); Zanotti, ET 2004, 493 (495); Englisch/Schütze, ET 2005, 488 (491); siehe auch Maisto, EC Tax Rev. 2004, 164 (169 f).

⁶⁴ Jesse, IStr 2005, 151 (155); anders womöglich Tissot, GeS 2004, 244 (244 f); zu primärrechtlichen Bedenken im Hinblick auf die Nichterfassung von Vertreterbetriebsstätten siehe Zanotti, ET 2004, 493 (495).

Recht jener Jurisdiktion, der abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht belassen ist.⁶⁵ Die Mutter-Tochter-RL fordert damit aber offenbar, dass nach dem Abkommen zwischen dem Staat der Muttergesellschaft und dem Betriebsstättenstaat Letzterem das Besteuerungsrecht zugewiesen ist,⁶⁶ unabhängig davon, ob dieses Abkommen letztlich die Anrechnungs- und Befreiungsmethode zur Entlastung im Staat des Stammhauses vorsieht.⁶⁷ Diese Voraussetzung ist somit bei am OECD-MA orientierten Abkommen wegen Art 7 Abs 1 zweiter Satz OECD-MA regelmäßig erfüllt. Fordern wird man überdies können, dass die Beteiligung tatsächlich zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte gehört,⁶⁸ wobei aber uE vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH in *Avoir Fiscal*⁶⁹ und *Saint-Gobain*⁷⁰, auf der die ÄnderungsRL insofern aufbaut,⁷¹ keine strengeren Anforderungen als für die Zuordnung einer Beteiligung zu einer Tochtergesellschaft gestellt werden dürfen.

Erkennbares Ziel der *Subject-to-Tax*-Klausel ist die Vermeidung der Anwendung des nationalen Steuerrechts durch missbräuchliche Zwischenschaltung von Betriebsstätten in Sandwichstrukturen.⁷² Dennoch mutet sie im System der Mutter-Tochter-RL eigenartig an. Weitgehender Konsens besteht nämlich zunächst dahin gehend, dass eine tatsächliche Besteuerung der Betriebsstätteneinkünfte nicht erforderlich ist.⁷³ Ein derartiges Erfordernis wäre im Kontext der Richtlinie auch kaum zu rechtfertigen: Würde es sich – wie der

⁶⁵ Kritisch auch *Bendlinger*, SWI 2004, 277 (280).

⁶⁶ Ebenso *Jesse*, IStR 2005, 151 (155); *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 (491).

⁶⁷ Die Entlastungsmethode muss uE schon deshalb irrelevant sein, weil es Art 2 Abs 2 sichtlich darauf ankommt, dass der Betriebsstättenstaat die ihm zugeordneten Dividenden auch erfassen kann und solcherart die Möglichkeit der steuerfreien Umgehung der nationalen Vorschriften für Mutter-Tochter-Verhältnisse in Sandwichstrukturen ausgeschaltet wird (siehe auch unten III.2.1); ohne Begründung womöglich anders *Dettmeier/Dörr*, BB 2004, 2382 (2383).

⁶⁸ Wie hier auch *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (170); *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 (491). Gegen ein solches Erfordernis der Zuordnung spricht uE auch nicht, dass Art 3 Abs 1 lit a zweiter Satz lediglich vom „Halten“ einer Beteiligung spricht (aA *Jesse*, IStR 2005, 151 [156]), setzt doch diese Regelung bereits das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd Art 2 Abs 2 und die Zuordnung der Beteiligung voraus. Der Kommissionsvorschlag hat ein solches Erfordernis zumindest dadurch angedeutet, dass die Richtlinie Situationen erfassen sollte, in denen die Anteile einer Betriebsstätte „zugeordnet sind“; siehe die Begründungserwägung 19 des Vorschlages 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. Für eine Diskussion der Zuordnung von Beteiligungen im österreichischen und deutschen Steuerrecht siehe *Nowotny*, Betriebsstättengewinnermittlung (2004) 143 ff, sowie für die analogen Fragen im Hinblick auf Art 10 Abs 4 OECD-MA zB *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁴ (2003) Vor Art. 10–12 Tz 39 ff.

⁶⁹ EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir fiscal*“).

⁷⁰ EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*.

⁷¹ Siehe oben II.1.

⁷² Zu diesen unten III.2.

⁷³ Siehe *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (170); *Tissot*, GeS 2004, 244 (244 f); *Bullinger*, IStR 2004, 406 (408); *Jesse*, IStR 2005, 151 (155); *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 (491). Diese Auslegung wird auch durch den – bisher nicht angenommenen – Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(2003)841 endg, DFI 2004, 56 ff, unterstützt, wo die Kommission eine Anpassung dahin gehend vorschlägt, dass die in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte „*effektiv einer Besteuerung auf diese Einkünfte in diesem anderen Mitgliedstaat unterliegt*“. Der Wirtschafts- und Sozialausschuss hat zu diesem Vorschlag deutlich gemacht, dass dadurch „*eine Bedingung aufgenommen [würde], die zuvor nicht bestand*“; siehe Pkt 2.1. der Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABI C112/113 f (30. 4. 2004). Zu den vielfältigen Facetten des Terminus „*sub-*

Wortlaut des Art 2 Abs 2 nahezulegen scheint – auf sämtliche Betriebsstätteneinkünfte beziehen, so hinge die Anwendung der Mutter-Tochter-RL regelmäßig vom völlig inadäquaten Kriterium des konkreten Einkommensmixes der Betriebsstätte ab. Würde es sich aber bloß auf die – für die Mutter-Tochter-RL eigentlich relevanten – Dividendeneinkünfte beziehen, so wäre dies schon *per se* widersprüchlich: Ein solches Erfordernis hätte nämlich zur Konsequenz, dass zwar Art 4 vom Betriebsstättenstaat eine Entlastung fordert, wenn eine Betriebsstätte nach Art 2 Abs 2 vorliegt, eine solche aber dann nicht vorliegen würde, wenn zB der Betriebsstättenstaat tatsächlich eine Entlastung in Form der Befreiung vorsähe, weshalb sodann mangels Betriebsstätte iSd Art 2 Abs 2 konsequenterweise auch keine Entlastungspflicht des Betriebsstättenstaates nach Art 4 bestünde usw. Ein derartiger Endloszirkel als Auslegungsergebnis kann der Richtlinie freilich nicht unterstellt werden. Die *Subject-to-Tax*-Klausel des Art 2 Abs 2 kann daher im Grunde keine andere Bedeutung haben, als dass dem Betriebsstättenstaat abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht zu steht und dieser die Dividendeneinkünfte grundsätzlich der Betriebsstätte zuordnet. Durch das Abstellen auf das Besteuerungsrecht nach dem „jeweils geltenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen“ eröffnet die Richtlinie allerdings die weitere Frage, wie ein allfälliger Konflikt zwischen den beteiligten Staaten im Hinblick auf die Zuordnung der Beteiligung aufzulösen sein soll. Der Wortlaut der Richtlinie gibt uE keinen klaren Anhaltspunkt für die Priorität der Zuordnungsentscheidung des einen oder des anderen Mitgliedstaates. Wenngleich ein solcher Konflikt wohl allenfalls bei „Sandwichstrukturen“ zu einer Versagung der Richtlinienvorteile führen könnte,⁷⁴ bietet gerade auch in diesen Fällen das Abkommensrecht regelmäßig keine Lösung.⁷⁵

Schließlich sieht die Richtlinie auch keine Regelung für den Fall der Übertragung einer Beteiligung an eine ausländische Betriebsstätte vor. Sofern Mitgliedstaaten dies als Realisierungstatbestand ansehen, wird insofern auch die Rechtsprechung des EuGH in *X und Y*,⁷⁶ *Hughes de Lasteyrie du Saillant*⁷⁷ und *N*⁷⁸ zur gemeinschaftsrechtskonformen Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung zu beachten sein.⁷⁹ Aus dem Blickwinkel der Mutter-Tochter-RL könnte sodann allenfalls problematisch sein, ob in der Betriebsstätte die allenfalls vorgesehene Behaltfrist des Art 3 Abs 2 TS 2 von Neuem zu laufen beginnt; hier sollte aber der Fokus auf der zivilrechtlichen Unselbständigkeit der Betriebsstätte liegen und daher ausschließlich auf die Behaltedauer der Muttergesellschaft abgestellt werden.⁸⁰

ject to tax“ im Abkommensrecht siehe zB *Lang*, General Report, in *IFA* (Hrsg), Double Non Taxation, CDFI LXXXIXa 89a (2004) 73 (111).

⁷⁴ ZB wenn der Staat der Mutter- und zugleich der Tochtergesellschaft keine Zuordnung der Beteiligung zur Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat annimmt, der Betriebsstättenstaat hingegen schon; diesfalls würde der Staat der Tochter- und Muttergesellschaft keine grenzüberschreitende Ausschüttung erblicken und das nationale Steuerrecht (zB Quellensteuerabzug mit nachfolgender Anrechnung) anwenden, was zu Liquiditätsnachteilen im Vergleich zur Quellensteuerfreiheit führen könnte; siehe zu „Sandwichstrukturen“ allgemein unten III.2.

⁷⁵ Siehe Art 23 Tz 32.5 OECD-MK.

⁷⁶ EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y*.

⁷⁷ EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-2409, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

⁷⁸ EuGH 7. 9. 2006, C-470/04, 2006, I-7409, *N*.

⁷⁹ Siehe dazu zB *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 731 ff mwN.

⁸⁰ Ebenso *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (170 f).

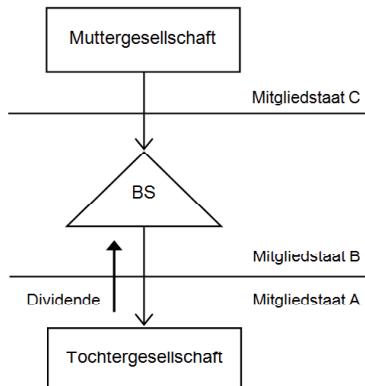
III. Dreieckssituationen in der Mutter-Tochter-Richtlinie und im österreichischen Steuerrecht

1. Die Drei-Länder-Situation: Mutter- und Tochtergesellschaft und Betriebsstätte in drei verschiedenen Staaten

1.1. Gemeinschaftsinterne Drei-Länder-Situation

Die klassische Dreieckssituation im Rahmen der Mutter-Tochter-RL resultiert aus der „Zwischenschaltung“ einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat zwischen die Mutter- und Tochtergesellschaft, die ihrerseits in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind (*Abbildung 1*). Blendet man das Richtlinienrecht und allfällige uni- oder bilaterale Entlastungsmechanismen zunächst aus, würde in einer solchen Situation sowohl eine wirtschaftliche als auch eine juristische Mehrfachbesteuerung drohen: Die wirtschaftliche Mehrfachbesteuerung würde aus einer Besteuerung der Unternehmensgewinne sowohl auf Ebene der Tochtergesellschaft als auch als Dividenden einerseits durch den Betriebsstättenstaat und andererseits durch den Staat der Muttergesellschaft resultieren; die juristische aus der dreifachen Besteuerung der Dividenden bei der Muttergesellschaft in Form der Quellenbesteuerung, der Betriebsstättenbesteuerung und schließlich der Welteinkommensbesteuerung im Ansässigkeitsstaat.

Abbildung 1



Aus dem Blickwinkel der Mutter-Tochter-RL stellen sich daher die Fragen, ob der Staat der Tochtergesellschaft eine Quellensteuerbefreiung zu gewähren hat, ob eine Entlastung im Betriebsstättenstaat zu erfolgen hat und schließlich, ob und inwieweit der Staat der Muttergesellschaft zur Entlastung verpflichtet ist. Die Behandlung im Staat der Tochtergesellschaft und jenem der Muttergesellschaft war in solchen Konstellationen bereits bisher nahezu unstrittig: Die hA⁸¹ ging schon zur Stammfassung der Richtlinie davon aus, dass

⁸¹ Saß, DB 1990, 2340 (2346); Saß, 18 Tax Planning Int'l Rev. 3 (7) (May 1991); Thömmes, Internat 1992, 65 (65); Vanistendael, 5 Tax Notes Int'l 599 (607) (Sept. 21, 1992); Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 263; García Prats, ET 1995, 179 (182 f); Martín Jiménez/García Prats/Calderón Carrero, BIFD 2001, 241 (253); Maisto, EC Tax Rev. 2004, 164 (167 f); Tissot, GeS 2004, 244 (244 f); Zanotti, ET 2004, 493 (502 f) und ET 2004, 535 (541); Bell, DFI 2005, 18 (22); Bendlinger/Kofler, ÖStZ 2005/791, 332 (334); Englisch/Schütze, ET 2005, 488 (492 f); Thömmes/Nakhai, in Thömmes/Fuks (Hrsg), EC Cor-

die Verpflichtungen nach Art 4 und 5 der Richtlinie auch in einer solchen Situation bestehen, zumal die Betriebsstätte als unselbstständiger Bestandteil der Muttergesellschaft nicht die von der Richtlinie geforderte Ausschüttungsbeziehung zwischen Tochter- und Muttergesellschaft unterbreche; auch eine beliebige Kombination der von der Betriebsstätte und der Muttergesellschaft direkt gehaltenen Anteile sei möglich, sofern nur insgesamt die von Art 3 geforderte Mindestbeteiligung erreicht werde.⁸² Diese seit jeher auch von der Kommission⁸³ vertretene Ansicht ergibt sich bereits aus den ersten beiden Teilstichen des Art 1 Abs 1, woran auch die Einfügung des *vierten* Teilstriches nichts geändert hat;⁸⁴ sollte doch diese Änderung ausdrücklich eine Erweiterung der Richtlinie auf den Sonderfall bewirken, in dem sich Mutter- und Tochtergesellschaft im selben Mitgliedstaat befinden;⁸⁵ ebenso wenig steht Art 3 Abs 1 lit a *zweiter* Satz der Anwendung der Art 4 und 5 auf diese Situation entgegen,⁸⁶ da die dort vorgesehene Erweiterung nur zur Erfassung der Fälle einer Ansässigkeit von Mutter- und Tochtergesellschaft im selben Mitgliedstaat notwendig war,⁸⁷ aber selbstverständlich nichts daran zu ändern vermag, dass bei einer gemeinschaftsinternen Drei-Länder-Situation die Muttergesellschaft bereits nach Art 3 Abs 1 lit a *erster* Satz als solche qualifiziert und solcherart der von der Richtlinie geforderte grenzüberschreitende Aspekt von vornherein erfüllt ist. Diese Auslegung der Stammfassung der Richtlinie wird auch rückblickend durch die ÄnderungsRL bestätigt.⁸⁸

Auch der Betriebsstättenmitgliedstaat ist nunmehr durch den *dritten* Teilstrich des Art 1 Abs 1 iVm Art 4 ausdrücklich zur Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Wege der Befreiung oder der indirekten Anrechnung verpflichtet, sofern eine Betriebsstätte iSd Art 2 Abs 2 gegeben und ihr die Beteiligung zuzurechnen ist.⁸⁹ In Teilen des Schrifttums war bereits zur Stammfassung der Richtlinie die Ansicht vertreten worden, der Betriebsstättenstaat sei aufgrund der dort bestehenden Steuerpflicht der Muttergesellschaft ebenfalls als Staat der Gesellschaft iSd Art 3 anzusehen und daher entlastungsverpflicht-

porate Tax Law, Chapter 6 Art 1 Tz 32; ebenso auch Pkt 3.1.5. der Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses, ABI C 32/118 ff (5. 2. 2004).

⁸² Siehe auch Jesse, IStR 2005, 151 (153 und 158).

⁸³ Siehe zB Note from the Presidency to The Committee of Permanent Representatives, 14237/03 (31. 10. 2003), 2: „Under the interpretation of the Commission the obligation to exempt from the withholding tax the distributions of profits made by a subsidiary to its parent company as provided for in the existing Directive does cover the case of profits distributed through a permanent establishment regardless of whether it is situated or not in a Member State“.

⁸⁴ Ebenso ausführlich Englisch/Schütze, ET 2005, 488 (492 f), und Zanotti, ET 2004, 493 (503).

⁸⁵ So ausdrücklich der Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 13510/03 (13. 10. 2003), 2 f; siehe auch Bell, DFI 2005, 18 (22).

⁸⁶ Anders Bullinger, IStr 2004, 406 (608), und Jesse, IStR 2005, 151 (154 und 156), wobei Bullinger sich jedoch für eine Quellensteuerfreiheit auf Basis des Diskriminierungsverbots des EG-Vertrages ausspricht.

⁸⁷ Siehe unten III.2.1.

⁸⁸ Der *vierte* Teilstrich des Art 1 Abs 1 und die korrespondierende Erfassung (nur) der „Sandwichsituation“ in Art 3 Abs 1 lit a *zweiter* Satz (dazu 2.1.) machen deutlich, dass der an den Betriebsstättenstaat gerichtete *dritte* Teilstrich des Art 1 Abs 1 nicht nur die „Sandwichsituation“ erfasst, sondern vielmehr jede Betriebsstättensituation, in der die Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat belegen ist, der nicht zugleich der Staat der Tochtergesellschaft ist (siehe auch Zanotti, ET 2004, 493 [503 f]). Für diese vom *dritten* Teilstrich des Art 1 Abs 1 erfassten, über die Sandwichsituation hinausgehenden Betriebsstättenkonstellationen (also die hier diskutierte Drei-Länder-Situation) hält die Richtlinie in Art 1 Abs 1 aber keine besonderen Regelungen bereit, was wiederum impliziert, dass solche Situationen aus der Sicht der Tochter- und der Muttergesellschaft bereits vom Regelungssystem der Stammfassung – also den ersten beiden Teilstichen des Art 1 Abs 1 – erfasst waren.

⁸⁹ Dazu oben II.3.3.

tet.⁹⁰ Das Gesamtsystem der Richtlinie zeigt freilich, dass eine Gesellschaft wohl nur dann einem Staat zugerechnet werden kann, wenn sie dort steuerlich ansässig ist.⁹¹ Nichtsdestoweniger wurde bereits bisher eine Entlastungsverpflichtung des Betriebsstättenstaates auch ohne Rückgriff auf die Richtlinie indirekt erreicht.⁹² Der EuGH hat nämlich in *Avoir Fiscal*⁹³ und nachfolgend in *Saint-Gobain*⁹⁴ deutlich gemacht, dass im Falle vergleichbarer Situationen die Gleichbehandlung der als Zweigniederlassung iSd Art 43 Abs 2 zweiter Satz EG anzusehenden Betriebsstätte eines Gebietsfremden mit einem Gebietsansässigen gemeinschaftsrechtlich geboten ist.⁹⁵ Eine solche Vergleichbarkeit ist dabei trotz der bestehenden zivil- und steuerrechtlichen Unterschiede zwischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten dann gegeben, wenn im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung das Besteuerungsrecht über die fraglichen Einkommensteile beansprucht wird.⁹⁶ Die Mitgliedstaaten müssen daher im Falle der Einbeziehung von Dividenden in die Bemessungsgrundlage ihre im *nationalen Steuerrecht* vorgesehenen Begünstigungen für ansässige Tochtergesellschaften – wie beispielsweise die indirekte Anrechnung ausländischer Steuern oder die Anwendung eines Schachtelprivilegs – auf Betriebsstätten von gebietsfremden EU-Gesellschaften ausdehnen.^{97, 98} Auffällig ist allerdings, dass die Mutter-Tochter-RL selbst nach den Erweiterungen keine Regelung für eine allfällige „Repatriierungsbelastung“ im Betriebsstättenstaat, etwa in Form einer Branch Profits Tax, vorsieht. Wenngleich diese Problematik angesichts der derzeitigen Ausgestaltung der mitgliedstaatlichen Steuersysteme und der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten⁹⁹ eher theo-

⁹⁰ *Schonewille*, Intertax 1992, 13 (15); *Thömmes*, Intertax 1992, 65 (65); *Vanistendael*, 5 Tax Notes Int'l 1599 (603) (Sept. 21, 1992); *Tumpel* in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 163 (170); *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 264; *García Prats*, ET 1995, 179 (185 ff). In diese Richtung könnte auch der Kommissionsvorschlag deuten, der hier von einer Klarstellung spricht; siehe die Erläuterungen zu Art 1 Abs 1 sowie Pkt 8 der Präambel des Vorschlags 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; die Ausführungen des Wirtschafts- und Sozialausschusses sind insofern wenig ergiebig, wird doch einmal von „klarstellen“, ein anderes Mal von „Ausdehnung“ gesprochen; siehe Pkt 3.1.1. und Pkt 3.1.3. der Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses, ABI C 32/118 ff (5. 2. 2004).

⁹¹ *Farmer/Lyal*, EC Tax Law (1994) 266; *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (166).

⁹² Ebenso deutlich *Martin Jiménez/García Prats/Calderón Carrero*, BIFD 2001, 241 (253); *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (165 und 166 f); siehe auch ausführlich *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 451 ff.

⁹³ EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir fiscal*“).

⁹⁴ EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*.

⁹⁵ So bereits in diesem Kontext *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 264, und *Farmer/Lyal*, EC Tax Law (1994) 266 f; siehe auch *Thömmes*, Intertax 1992, 65 (65 f).

⁹⁶ Dazu zB EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich* („*Avoir fiscal*“) – Tz 19 f; siehe auch EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, Slg 1999, I-2651, *Royal Bank of Scotland* – Tz 29 ff; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 48 f.

⁹⁷ Siehe nur *Martin Jiménez/García Prats/Calderón Carrero*, BIFD 2001, 241 (243 f).

⁹⁸ Obwohl der OECD-MK die Ausdehnung eines nationalen Anrechnungsmechanismus für ausländische Körperschaftsteuer (Art 24 Tz 42 f OECD-MK) bzw die Gewährung eines nationalen Schachtelprivilegs (Art 24 Tz 29 ff OECD-MK) tendenziell befürwortend diskutiert, wird diese Beurteilung letztlich den Mitgliedstaaten überlassen. Österreich folgt hier aber der im OECD-MK angedachten progressiven Sichtweise; siehe etwa EAS 2404 = SWI 2004, 244.

⁹⁹ Ein Verbot derartiger „Repatriierungssteuern“ ergibt sich nicht nur aus Art 10 Abs 5 OECD-MA (dazu *Tischbirek* in *Vogel/Lehner*, DBA⁴ [2003] Art. 10 Tz 243 ff, insb Tz 244 und Tz 270), sondern auch aus dem Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 OECD-MA (dazu *Rust* in *Vogel/Lehner*, DBA⁴ [2003] Art. 24 Tz 107).

retisch anmutet und eine solche Repatriierungssteuer auf aus Dividenden bestehende Gewinnbestandteile teleologisch sowohl dem Quellensteuerverbot des Art 5 zuwiderliefe¹⁰⁰ als auch *per se* dem primären Gemeinschaftsrecht widerspräche,¹⁰¹ wäre eine Klarstellung in der Richtlinie dennoch – wenn auch nur aus systematischen Gründen – wünschenswert gewesen.

Die normale Körperschaftbesteuerung im Staat der Tochtergesellschaft in Verbindung mit der Entlastung im Betriebsstättenstaat gebietet es allerdings, nochmals einen Blick auf den Staat der Muttergesellschaft zu werfen, der – wie bereits dargelegt – ebenfalls Art 4 anzuwenden hat; denn anders als in der Zinsen-Lizenzgebühren-RL, bei der ein Ausschließlichkeitsverhältnis von Stammhaus und Betriebsstätte fingiert wird,¹⁰² „fließen“ in der Mutter-Tochter-RL die Ausschüttungen sowohl der Muttergesellschaft als auch der Betriebsstätte „zu“.¹⁰³ Nach Art 4 hat daher nicht nur der Staat der Betriebsstätte, sondern auch der Staat der Muttergesellschaft entweder eine Befreiung vorzusehen oder die von der Tochtergesellschaft und jeglicher qualifizierten Enkelgesellschaft entrichtete Steuer im Rahmen der mehrstufigen Anrechnung nach Art 4 Abs 1 TS 2 bis zum Anrechnungshöchstbetrag¹⁰⁴ anzurechnen.¹⁰⁵ Wie die Anwendung des Art 4 im Staat der Muttergesellschaft technisch zu erfolgen hat, ist allerdings nicht unmittelbar geregelt. Dem System der Richtlinie liegt hier offenbar der Gedanke zu Grunde, dass den Ausschüttungen dieser Charakter für Zwecke der Entlastung auch dann anhaftet, wenn sie aus der Sicht der Muttergesellschaft in international-steuerrechtlicher Sicht in Betriebsstättengewinne „transformiert“ wurden.¹⁰⁶ Technisch liegen in einer solchen Drei-Länder-Situation also *eine* – vom *zweiten* Teilstrich des Art 1 Abs 1 erfasste – „Ausschüttung“ und *zwei* „Zuflüsse“ vor; der Zufluss an die Betriebsstätte ist durch den *dritten* Teilstrich des Art 1 Abs 1 abgedeckt, jener an die Muttergesellschaft durch den *ersten* Teilstrich des Art 1 Abs 1.¹⁰⁷

Nur durch die Anwendung der Richtlinie sowohl im Betriebsstättenstaat als auch im Staat der Muttergesellschaft lässt sich idealerweise eine vollständige Entlastung von der

¹⁰⁰ Siehe auch *Thömmes*, Intertax 1992, 65 (65), der aus der Richtlinie ein Verbot einer solchen Repatriierungsbesteuerung ableiten möchte.

¹⁰¹ Ebenso *Zanotti*, ET 2004, 535 (535); *Thömmes/Nakai* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6 Art 5 Tz 163, und ebenso *Eicker* in *Burgers/Cottani* (Hrsg), Permanent Establishments, Chapter 1.2. und 5.2. Der Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit ergibt sich hier daraus, dass im Falle einer grenzüberschreitenden Ausschüttung an eine 100%ige EU-Muttergesellschaft wegen Art 5 der Mutter-Tochter-RL keine Quellensteuer erhoben werden dürfte und die Betriebsstätte auch unter diesem Gesichtspunkt gleich einer Gesellschaft zu behandeln ist; so deutlich EuGH 23. 2. 2006, C-253/03, Slg 2006, I-1831, *CLT-UFA* – Tz 33, betreffend eine im Streitjahr von Deutschland aufgrund einer Ausnahmeverordnung in Art 5 der Mutter-Tochter-RL noch erhobene Quellensteuer.

¹⁰² Nach Art 1 Abs 6 der Zinsen-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, ABI L 157/49 ff [26. 6. 2003], idG ABI L 363/129 ff [20. 12. 2006]) wird, sofern eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaats Zahler oder Nutzungsberechtigter von Zinsen oder Lizenzgebühren ist, „kein anderer Teil des Unternehmens als Zahler oder Nutzungsberechtigter dieser Zinsen oder Lizenzgebühren [...] behandelt“.

¹⁰³ Diesen Terminus verwenden sowohl der erste wie auch der dritte Teilstrich des Art 1 Abs 1 der Mutter-Tochter-RL.

¹⁰⁴ Zur Anwendung des Anrechnungshöchstbetrages in der Mutter-Tochter-RL – auch im Lichte der Grundfreiheiten – siehe *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 619 ff.

¹⁰⁵ Siehe zu dieser mehrstufigen Anrechnung etwa *Thömmes/Nakai* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6 Art 4 Tz 124 ff.

¹⁰⁶ Ebenso *García Prats*, ET 1995, 179 (182).

¹⁰⁷ Siehe auch *Zanotti*, ET 2004, 493 (504 m FN 105).

wirtschaftlichen Doppelbesteuerung erreichen.¹⁰⁸ Allerdings kann selbst diese zweistufige Entlastung – im Betriebsstättenstaat und im Staat der Muttergesellschaft – unzureichend sein, gibt doch die Mutter-Tochter-RL nicht vor, wie sich der Staat der Muttergesellschaft im Verhältnis zum Betriebsstättenstaat zu verhalten hat.¹⁰⁹ Das Fehlen einer Regelung dieses Verhältnisses erscheint insbesondere dann problembehaftet, wenn der Staat der Muttergesellschaft zwar grundsätzlich die Anrechnungsmethode nach Art 4 Abs 1 TS 2 für die ausgeschütteten Gewinne der Tochtergesellschaft vorsieht, im Verhältnis zum Betriebsstättenstaat jedoch keine Entlastung von der juristischen Doppelbesteuerung der – aus Dividenden bestehenden – Betriebsstättengewinne gewährt.¹¹⁰ Hier würde nur eine Ausdehnung der Anrechnung im Staat der Muttergesellschaft auch auf die Steuer im Betriebsstättenstaat eine Entlastung von der Doppelbelastung sicherstellen.¹¹¹ Typischerweise wird jedoch der Staat der Muttergesellschaft die Betriebsstättengewinne – und die darin enthaltenen Dividenden – ohnehin nach nationalem Recht oder Abkommensrecht befreien oder die vom Betriebsstättenstaat erhobene Steuer anrechnen und solcherart die Doppelbesteuerung der Betriebsstättengewinne vermeiden.¹¹² Dies könnte auch der Grund dafür sein, dass weder der Kommissionsvorschlag noch die Debatten im Rat sich dieser Problemstellung explizit angenommen haben, obwohl sie durchaus analog zum Problem des nunmehr im zweiten Teilstrich des Art 4 Abs 1 ausdrücklich geregelten Problem der Anrechnung im mehrstufigen Konzern liegt.¹¹³

¹⁰⁸ Thömmes, Intertax 1992, 65 (65); García Prats, ET 1995, 179 (183); weiters Schonewille, Intertax 1992, 13 (15).

¹⁰⁹ Art 4 spricht lediglich von der Anrechnung des Steuerteilbetrages, „den die Tochtergesellschaft und jegliche Enkelgesellschaft für diesen Gewinn entrichtet“, erwähnt jedoch nicht die Entlastung von einer allfälligen Steuer des Betriebsstättenstaates.

¹¹⁰ In einer solchen Situation beschränkt Art 4 Abs 1 TS 2 die Anrechnung explizit auf die von der Tochtergesellschaft und qualifizierten Enkelgesellschaften entrichtete Steuer, fordert jedoch keine Entlastung von der Steuer des Betriebsstättenstaates auf die Dividenden, wodurch es selbst bei vollständiger Anwendung der Richtlinie zu einer Mehrfachbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne kommen kann, sofern die Steuerbelastung im Staat der Tochtergesellschaft niedriger ist als jene im Betriebsstättenstaat. Folgendes Beispiel soll dies verdeutlichen: Die Tochtergesellschaft unterliegt mit ihrem Einkommen iHv € 10.000 der 20%igen Körperschaftbesteuerung und „schüttet“ – nach Art 5 quellensteuerfrei – die verbleibenden € 8.000 an die Betriebsstätte aus. Der Betriebsstättenstaat (Steuersatz von 30%) wendet die Anrechnungsmethode nach Art 4 Abs 1 TS 2 an; das Dividendeneinkommen nach dem *gross up* beträgt € 10.000, die Steuerbelastung im Betriebsstättenstaat daher € 1.000 (30% von € 10.000 abzüglich der Steuergutschrift von € 2.000). Wenn der Staat der Muttergesellschaft (Steuersatz von 40%) nun im Verhältnis zum Betriebsstättenstaat weder eine Anrechnung noch eine Befreiung vorsieht, sondern beispielsweise einen Abzug der ausländischen Steuer von der Bemessungsgrundlage, kommt es naturgemäß zu einer unentlasteten Doppelbesteuerung: Die aus Dividenden bestehenden Betriebsstättengewinne von € 7.000 würden für Zwecke der Anrechnung der Körperschaftsteuer der Tochtergesellschaft auf € 9.000 hochgerechnet und mit einer 40%igen Steuer belastet (ie, € 3.600), auf die dann eine Anrechnung von € 2.000 erfolgt; die residuale Belastung im Staat der Muttergesellschaft beträgt somit € 1.600. Insgesamt wären damit die Unternehmensgewinne einer Besteuerung von € 4.600 ausgesetzt – € 2.000 im Staat der Tochtergesellschaft, € 1.000 im Betriebsstättenstaat und € 1.600 im Staat der Muttergesellschaft.

¹¹¹ Für eine dementsprechende Auslegung des Art 4 spricht sich auch Zanotti, ET 2004, 535 (536), aus.

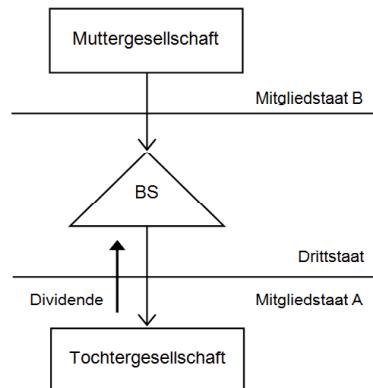
¹¹² Die wirtschaftliche Doppelbelastung würde dann jedenfalls insoweit unterbunden, als die ausgeschütteten Gewinne dann insgesamt maximal der höchsten der in den drei Staaten vorherrschenden Besteuerung unterliegen. Siehe auch die Berechnungen bei García Prats, ET 1995, 179 (186), der aber offenbar eine Anrechnung auch der Steuer des Betriebsstättenstaates im Staat der Muttergesellschaft unterstellt.

¹¹³ Siehe dazu etwa Thömmes/Nakhai in Thömmes/Fuks (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6 Art 4 Tz 124 ff.

1.2. „Zwischengeschaltete“ Betriebsstätte in einem Drittstaat

Eine Variation des Drei-Länder-Themas und der drohenden wirtschaftlichen und juristischen Mehrfachbesteuerung ist die in einem Drittstaat belegene Betriebsstätte (*Abbildung 2*). Zumal der Betriebsstättenstaat nicht an das Gemeinschaftsrecht gebunden ist und daher allenfalls unilateral oder auf Basis eines abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbotes eine Entlastung gewähren wird,¹¹⁴ liegt der gemeinschaftsrechtliche Fokus auf der Frage der Quellensteuerfreiheit und der Entlastungsverpflichtung auf Ebene der Muttergesellschaft. Weite Teile des Schrifttums¹¹⁵ fokussieren hier hinsichtlich der Anwendbarkeit von Art 4 und 5 den Umstand, dass die ersten beiden Teilstriche des Art 1 Abs 1 iVm der Definition des Art 2 nur fordern, dass die Mutter- und die Tochtergesellschaft in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind; daher komme dem Umstand der „Zwischenschaltung“ einer Drittstaatsbetriebsstätte ebenso wenig Bedeutung zu, wie jener einer EU-Betriebsstätte. Auch die Kommission¹¹⁶ und der Wirtschafts- und Sozialausschuss¹¹⁷ vertreten dieses Ergebnis.

Abbildung 2



Dennoch ist diese Folgerung nicht unumstritten und wurde im Zuge der Arbeiten an der ÄnderungsRL – wenn auch ohne veröffentlichte Begründung – in Zweifel gezogen.¹¹⁸ Auch Teile des Schrifttums sprechen sich gegen die Erfassung dieser Konstellation durch die

¹¹⁴ Obwohl der OECD-MK die Ausdehnung eines nationalen Anrechnungsmechanismus für ausländische Körperschaftsteuer (Art 24 Tz 42 f OECD-MK) bzw die Gewährung eines nationalen Schachtelprivilegs (Art 24 Tz 29 ff OECD-MK) tendenziell befürwortend diskutiert, wird diese Beurteilung letztlich den Mitgliedstaaten überlassen.

¹¹⁵ So zB *García Prats*, ET 1995, 179 (180); *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (168 f); *Zanotti*, ET 2004, 493 (502 f) und ET 2004, 535 (536, 541 f und 543 f); *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 (492 ff); tendenziell wohl ebenso *Brokelind*, ET 2003, 451 (452).

¹¹⁶ Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003), 15 f, sowie deutlich Note from the Presidency to The Committee of Permanent Representatives, 14237/03 (31. 10. 2003), 2.

¹¹⁷ Siehe Pkt 3.1.5. der Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses, ABI C 32/118 ff (5. 2. 2004).

¹¹⁸ Siehe bereits oben II.2.3. sowie zB Note of the Presidency to The Committee of Permanent Representatives, 14411/03 (6. 11. 2003); weiters Note from the Presidency to The Committee of Permanent Representatives, 14237/03 (31. 10. 2003), 2.: „At this stage the D delegation cannot accept renouncing to the right of applying a withholding tax to profits that a subsidiary distrib-

Mutter-Tochter-RL aus.¹¹⁹ Diese Zweifel können sich uE aber nicht auf eine vermeintliche Extraterritorialität dieser Konstellation stützen, zumal es bei der Anwendung von Art 4 und 5 um eine Anwendung der Richtlinie auf eine grenzüberschreitende Ausschüttung im Gemeinschaftsgebiet geht.¹²⁰ Es ist zwar richtig, dass die Betriebsstättendefinition des Art 2 Abs 2 nur „*eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat*“ erfasst, doch hat diese Definition nur im Zusammenhang mit der Entlastungsverpflichtung des Betriebsstättenstaates nach dem *dritten* Teilstrich des Art 1 Abs 1 iVm Art 4 und der Quellensteuerbefreiung nach dem *vierten* Teilstrich des Art 1 Abs 1 iVm Art 5 für den Fall der Ansässigkeit von Mutter- und Tochtergesellschaften im selben Mitgliedstaat Bedeutung.¹²¹ Demgegenüber ist für die grundsätzliche Quellensteuerfreiheit nach dem *zweiten* Teilstrich des Art 1 Abs 1 für „*Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften dieses Staates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten*“ die Existenz einer „zwischengeschalteten“ Betriebsstätte schlechthin irrelevant, was für die Stammfassung der Richtlinie auch nahezu unbestritten war.¹²²

Denkbar wäre es allenfalls, den durch die Änderungsrichtlinie eingefügten *vierten* Teilstrich des Art 1 Abs 1 iVm Art 3 Abs 1 lit a zweiter Satz als einschränkende Regelung aufzufassen, die die Existenz einer Betriebsstätte für generell relevant erklärt und die Quellensteuerfreiheit in Betriebsstättensituationen auf den dort genannten Fall der Ansässigkeit von Mutter- und Tochtergesellschaften im selben Mitgliedstaat einschränkt. Eine solche Auslegung ist freilich kontraindiziert. Gegen sie spricht nicht nur die Einigkeit im Hinblick auf die Quellensteuerfreiheit im Fall der Zwischenschaltung einer EU-Betriebsstätte, sondern auch die erklärte Zielsetzung dieses Teilstriches, den Anwendungsbereich der Richtlinie zu erweitern und nicht einzuschränken.¹²³ Eine solche Einschränkung kann dem Gemeinschaftsgesetzgeber auch nicht unterstellt werden, ist doch die Zielsetzung der Mutter-Tochter-RL schlechterdings die Vermeidung der juristischen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Ausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft in der Gemeinschaft;¹²⁴ diese Zielsetzung würde allerdings geradezu ins Gegenteil verkehrt, wenn die Richtlinie – ungeachtet allfälliger bi- oder unilateraler Entlastungsmechanismen – eine erneute Besteuerung der bereits auf Ebene der Tochtergesellschaft besteuerten Unternehmensgewinne in Form der beschränkten Steuerpflicht der Muttergesellschaft im Staat der Tochtergesellschaft *und* eine unentlastete Erfassung bei der Muttergesellschaft in deren Ansässigkeitsstaat gestatten würde,¹²⁵ selbst wenn dies den

utes to its parent through a permanent establishment that is not situated in a Member State.“ Die deutsche Umsetzung schließt solche Drittstaatssituationen nunmehr auch ausdrücklich von der Quellensteuerfreiheit aus; siehe § 43b Abs 1 Satz 1 iVm Abs 2a dESTG idF EURLUMsG und dazu zB *Wied in Blümich, ESTG⁹⁵* (2007) § 43b Rz 31 f.

¹¹⁹ So zB *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 263 f; *Tissot*, GeS 2004, 244 (244 f); *Bullinger*, IStR 2004, 406 (408); *Eicker* in *Burgers/Cottani* (Hrsg), Permanent Establishments, Chapter 5.2.; *Thömmes/Nakhai* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6 Art 1 Tz 36.

¹²⁰ *García Prats*, ET 1995, 179 (180); *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (168).

¹²¹ *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 (493); siehe auch *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (168 f).

¹²² Siehe für den Fall einer „zwischengeschalteten“ EU-Betriebsstätte nochmals oben III.1.1. mwN.

¹²³ So deutlich auch Pkt 8 der Präambel der 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 7/41 ff (13. 1. 2004).

¹²⁴ Hinzuweisen ist freilich darauf, dass es bei einer solchen Drei-Länder-Situation mit Drittstaatsbetriebsstätte zu einer unentlasteten Doppelbesteuerung der Unternehmensgewinne durch die Besteuerung im – nicht durch das Gemeinschaftsrecht gebundenen – Betriebsstättenstaat kommen kann, sofern nicht der Staat der Muttergesellschaft im nationalen Recht oder im Abkommenrecht eine Entlastung vorsieht. Für einen Versuch, dieses Regelungsvakuum der Richtlinie durch die Kapitalverkehrsfreiheit „aufzufüllen“, siehe *Zanotti*, ET 2004, 535 (536 ff und 544).

¹²⁵ Ebenso *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (168 f).

Preis mit sich brächte, dass die Quellensteuerbefreiung – je nach Abkommensrechtslage – letztlich den Betriebsstättenstaat begünstigen würde.¹²⁶ Bestätigt wird diese Auslegung teleologisch auch durch Art 1 Abs 8 der Zinsen-Lizenzgebühren-RL, der Zahlungen an Drittstaatsbetriebsstätten aus ihrem Anwendungsbereich ausnimmt; dies ist bei Zinsen und Lizenzgebühren schon deshalb verständlich, weil ein Verzicht auf eine Quellenbesteuerung in diesem Fall dazu führen würde, dass die Zahlungen regelmäßig nicht nur in der Gemeinschaft abzugsfähig wären, sondern – zB bei abkommensrechtlicher Befreiung der Betriebsstättengewinne – auch nicht beim Empfänger in der Gemeinschaft besteuert würden. Eine solche Gefahr besteht freilich bei Ausschüttungen nicht, wurden doch die zugrunde liegenden Unternehmensgewinne bereits auf Ebene der Tochtergesellschaft besteuert.¹²⁷

1.3. Behandlung im österreichischen Steuerrecht

Der nunmehr durch die Ergänzung des dritten Teilstreiches des Art 1 Abs 1 geforderten Gleichstellung von in der Gemeinschaft gelegenen Betriebsstätten mit EU-Muttergesellschaften im *Betriebsstättenstaat* ist Österreich bereits 1994 durch das EU-AnpassungsG¹²⁸ zuvorgekommen. Denn obwohl nach § 21 Abs 1 Z 1 KStG die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften grundsätzlich nicht anzuwenden ist, wurde den Anregungen des Schrifttums¹²⁹ folgend durch § 21 Abs 1 Z 2a KStG die Anwendung des nationalen und internationalen Schachtelprivilegs des § 10 KStG „sinngemäß“ auf Situationen ausgedehnt, in denen die Beteiligung einer österreichischen Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft zuzurechnen ist.¹³⁰ Die Begründungen für die damals vorgenommene Einbeziehung von Betriebsstätten variieren allerdings: Während hierfür überwiegend die Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit in *Avoir Fiscal* genannt wurde,¹³¹ begründeten die Materialien dies hingegen mit den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL,¹³² deren Anwendung auf Betriebsstätten nach damaligem Stand allerdings höchst umstritten war.¹³³

Nicht explizit angesprochen sind im österreichischen Steuerrecht jedoch derartige Dreiländer-Situationen aus dem Blickwinkel der Mutter- oder Tochtergesellschaft. § 94a EStG sieht eine Kapitalertragsteuerbefreiung für Ausschüttungen dann vor, wenn an der österreichischen Tochtergesellschaft eine EU-Muttergesellschaft „nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist“. Genereller Konsens ist hier, dass auch eine Beteiligung, die über eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte einer EU-Muttergesellschaft gehalten wird, als „unmittelbare“ Be-

¹²⁶ Diesen Aspekt betont *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 264; siehe auch *Sass*, 18 Tax Planning Int'l Rev. 3 (7) (May 1991).

¹²⁷ Siehe dazu auch *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (170); *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 (493 f m FN 38).

¹²⁸ BGBI 681/1994.

¹²⁹ *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 392 f.

¹³⁰ Siehe dazu und zu Zurechnungsfragen Rz 1462 KStR 2001; weiters zB *Quantschnigg*, ÖStZ 1994, 249 (250); *Zöchl/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 366 (370); *Tumpel*, ISiR 1995, 113 (114); *Deutsch*, ÖStZ 1995, 458 (461); *Widhalm* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar (1996) 89 (105). Dies bedeutet freilich, dass von § 21 Abs 1 Z 2a richtlinienkonform alle von der Mutter-Tochter-RL erfassten Gesellschaften angesprochen sind, und nicht bloß jene, die einer österreichischen Gesellschaft vergleichbar sind; aA *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 42.3.

¹³¹ So Rz 1462 KStR 2001; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG (1998) § 21 Tz 16; siehe auch *Zöchl/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 366 (370).

¹³² ErlRV 1701 BlgNR XVIII. GP, 7.

¹³³ Dazu oben III.1.1.

teiligung anzusehen ist und daher die Quellensteuerbefreiung des § 94a EStG auch auf die gemeinschaftsinterne Drei-Länder-Situation Anwendung findet.¹³⁴ Denn einerseits ist eine solche Beteiligung in den Büchern des Stammhauses auszuweisen und diesem damit direkt zuzurechnen,¹³⁵ andererseits gehen auch andere Bestimmungen des österreichischen Steuerrechts deutlich von dieser Sichtweise aus.¹³⁶ Insofern entspricht § 94a EStG auch den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL.¹³⁷ *Vice versa* findet für den Fall, dass eine österreichische Muttergesellschaft Ausschüttungen über eine EU-Betriebsstätte bezieht, § 10 Abs 2 KStG Anwendung.¹³⁸ Sofern freilich die Betriebsstättengewinne ohnehin abkommensrechtlich befreit sind, wird es des Schachtelprivilegs typischerweise nicht bedürfen.

Fraglich ist allerdings, ob § 94a EStG bzw § 10 Abs 2 KStG auch dann Anwendung finden können, wenn die Betriebsstätte in einem Drittstaat belegen ist. Geht man davon aus, dass die Beteiligung über eine Betriebsstätte ohnehin eine „unmittelbare“ ist, dürfte an der Anwendung der Entlastungsbestimmungen wohl kein Zweifel bestehen. Denn anders als der deutsche Gesetzgeber¹³⁹ hat der österreichische Gesetzgeber keinerlei Einschränkung für die Quellensteuerfreiheit in § 94a EStG vorgesehen und in § 10 Abs 2 darüber hinaus sogar das Unmittelbarkeitsfordernis aufgegeben und damit sogar Beteiligungen über Personengesellschaften in seinen Anwendungsbereich einbezogen.¹⁴⁰ Auch eine Auslegung der Mutter-Tochter-RL spricht für das Erfordernis einer Quellensteuerfreiheit in Drei-Länder-Situationen mit Drittstaatsbetriebsstätte.¹⁴¹ Es entspricht daher uE den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL, wenn die Anwendbarkeit des § 94a EStG auf solche Situationen sowohl vom BMF¹⁴² als auch im Schrifttum¹⁴³ bejaht wird.

¹³⁴ Siehe insb Pkt 1 des Protokolles Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006 (1. 12. 2006); ebenso *Kirchmayr* in *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 94a Tz 17; *Tissot*, GeS 2004, 244 (244 f); allgemein zum Kriterium der Unmittelbarkeit *Blasina*, SWI 2002, 171 (171 f mwN). Siehe zur Anwendung des § 94a EStG bei Beteiligungen über Personengesellschaften vor allem EAS 2530 = SWI 2005, 458, und nachfolgend auch noch EAS 2807 = SWI 2007, 102, Rz 728 KStR 2001 sowie Pkt 1 des Protokolles Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006 (1. 12. 2006); dazu ausführlich auch *Bendlinger/G. Kofler*, ÖStZ 2005/791, 332 ff, und ÖStZ 2005/897, 412 f.

¹³⁵ *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 263; *Hirscher*, Rechtsformplanung im Konzern (2000) 55; *Tissot*, GeS 2004, 244 (244 f).

¹³⁶ Siehe zB § 9 Abs 4 TS 1 KStG.

¹³⁷ Zu den möglichen primärrechtlichen Bedenken gegen Mindestbeteiligungshöhe und -dauer siehe zB *W. Loukota*, SWI 2004, 504 (504 ff), und auf die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat abstellend *H. Loukota*, SWI 2006, 13 (13 ff); ausführlich zur Frage der gemeinschaftsrechtlichen Konsequenzen einer Anrechnungsverpflichtung siehe *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 564 ff.

¹³⁸ Dies wird auch dadurch deutlich, dass diese Bestimmung sogar bei Zwischenschaltung einer Mitunternehmerschaft anwendbar wäre; siehe Rz 557 KStR 2001.

¹³⁹ § 43b Abs 1 Satz 1 iVm Abs 2a dEStG idF EURUMsG; dazu zB *Wied* in *Blümich*, EStG⁹⁵ (2007) § 43b Rz 31 f.

¹⁴⁰ Dazu Rz 557 KStR 2001.

¹⁴¹ Soeben oben III.1.2.

¹⁴² Pkt 1 des Protokolles Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006 (1. 12. 2006): „Nach dem Wortlaut des § 94a EStG 1988 wird eine unmittelbare Beteiligung der EU-Gesellschaften an den österreichischen Tochtergesellschaften verlangt. Diese Unmittelbarkeit ist [...] gegeben, wenn [die Beteiligung] über eine zwischengeschaltete Betriebstätte gehalten wird (in welchem Staat sich diese Betriebstätte auch immer befinden mag!)“. Inkonsistent erscheint es jedoch, bei Personengesellschaftsbetriebsstätten darauf abzustellen, dass die Beteiligungshaltung über eine im EU-Raum gelegene Personengesellschaftsbetriebstätte erfolgt; so aber EAS 2530 = SWI 2005, 458, und nachfolgend auch Pkt 1 des Protokolles Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006 (1. 12. 2006).

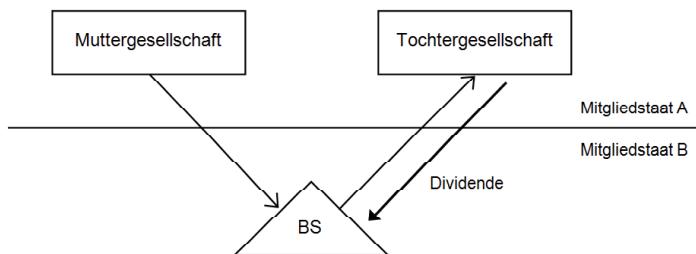
¹⁴³ *Kirchmayr* in *Doralt*, EStG⁸ (2004) § 94a Tz 18; aA *Tissot*, GeS 2004, 244 (244 f m FN 10).

2. Die Sandwichsituation: Mutter- und Tochtergesellschaft im selben Mitgliedstaat mit zwischengeschalteter extraterritorialer Betriebsstätte

2.1. Sandwichstrukturen mit einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat

Bereits der Name der Mutter-Tochter-RL indiziert, dass sie auf ein gemeinsames „*Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten*“ abzielt. Dieses grenzüberschreitende Element der Ansässigkeit der beiden Gesellschaften in unterschiedlichen Mitgliedstaaten kommt auch in Art 3 zum Ausdruck, wo die Muttergesellschaft als eine Gesellschaft definiert wird, die eine Beteiligung am „*Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats hält*“. Die ÄnderungsRL hat dieses System allerdings insoweit modifiziert, als nunmehr das grenzüberschreitende Element auch durch die Existenz einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat hergestellt werden kann, selbst wenn Mutter- und Tochtergesellschaft im selben Mitgliedstaat ansässig sind (*Abbildung 3*).¹⁴⁴ Solcherart macht auch die Präambel deutlich, dass die Behandlung der Betriebsstätte als Quasi-Muttergesellschaft auch für den Fall gelten soll, „*dass eine Muttergesellschaft und ihre Tochtergesellschaft in demselben Mitgliedstaat ansässig sind, während sich die Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat befindet*“.¹⁴⁵ Derartige „Sandwichstrukturen“ bzw. „Mäander-Strukturen“¹⁴⁶ fallen damit in den Anwendungsbe- reich der Richtlinie.

Abbildung 3



Um dieses Ergebnis auf einer steuertechnischen Ebene zu erreichen, bedurfte es zunächst einer Neudefinition des Mutter-Tochter-Verhältnisses: Dementsprechend sieht Art 3 Abs 1 zweiter Satz vor, dass als Muttergesellschaft „ebenfalls“ eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates gilt, wenn die Beteiligung an einer Tochtergesellschaft „dieselben Mitgliedstaats“ „ganz oder teilweise von einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte der erstgenannten Gesellschaft gehalten wird“. Die Richtlinie fingiert demnach das grenzüberschreitende Element der Ansässigkeit der beiden Gesellschaften in unterschiedlichen Mitgliedstaaten über die Belegenheit der Betriebsstätte in einem an-

¹⁴⁴ Siehe die Erläuterungen zu Art 1 Abs 1 des Vorschlages 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, sowie oben II.2.2. zu den Arbeiten im Rat. Aus dem Schrifttum etwa Zanotti, ET 2004, 535 (543); Thömmes/Nakhai in Thömmes/Fuks (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6 Art 1 Tz 19.

¹⁴⁵ Pkt 8 der Präambel der 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, ABI L 7/41 ff (13. 1. 2004).

¹⁴⁶ Siehe zu diesem Terminus Jesse, IStR 2005, 151 (154).

deren Mitgliedstaat.¹⁴⁷ Diesem Grundgedanken folgend eröffnet auch der vierte Teilstrich des Art 1 Abs 1 den Anwendungsbereich der Quellensteuerfreiheit des Art 5 „auf Gewinnausschüttungen von Gesellschaften dieses Staates an in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebstätten von Gesellschaften dieses Mitgliedstaates [Anm: des Staates der Tochtergesellschaft], deren Tochtergesellschaften sie sind“.¹⁴⁸ Vice versa trifft den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft die Entlastungsverpflichtung nach Art 4, zumal der erste Teilstrich des Art 1 Abs 1 „Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften dieses Staates von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen“ erfasst und diese Situation durch Art 3 Abs 1 lit a zweiter Satz fingiert wird.¹⁴⁹ Zur vollständigen Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbelastung bedurfte es auch einer Entlastungsverpflichtung im Betriebsstättenstaat. Dies wird durch den dritten Teilstrich des Art 1 Abs 1 erreicht, der dem Betriebsstättenstaat die Verpflichtung zur Anwendung der Richtlinie „auf Gewinnausschüttungen, die in diesem Staat gelegenen Betriebstätten von Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten von ihren Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaates“ zufließen, auferlegt; materiell folgt die Entlastungsverpflichtung sodann aus Art 4.¹⁵⁰

Im Schrifttum war bereits vor den Änderungen argumentiert worden, dass diese Lösung auch über die Grundfreiheiten des EG-Vertrages erreichbar gewesen sei.¹⁵¹ Wenngleich dies im Lichte der Rechtsprechung des EuGH in *Avoir Fiscal* und *Saint-Gobain* für die Entlastungsverpflichtung des Betriebsstättenstaates durchaus zutrifft, kann diese Folgerung uE für den Quellensteuerverzicht des Staates der Tochtergesellschaft nicht überzeugen. Dies würde nämlich voraussetzen, dass der Staat der Tochtergesellschaft dem Umstand Rechnung tragen muss, dass der Betriebsstättenstaat durch das Gemeinschaftsrecht gezwungen ist, Betriebsstätten von EU-Gesellschaften ansässigen Tochtergesellschaften gleichzustellen.¹⁵² Wenngleich eine solche Sichtweise für Fragen der abkommensrechtlichen Quellensteuerreduktion rechtpolitisch schon lange gefordert wurde,¹⁵³ wird *de lege lata* zu Recht vorgebracht, dass sich die Niederlassungsfreiheit insofern nicht gegen den Quellenstaat richte und dieser daher nicht verpflichtet sei, auf seine Quellenbesteuerung zu verzichten.¹⁵⁴ Es ist daher zu begrüßen, dass die Richtlinie die Frage des Quellensteuerverbots nunmehr ausdrücklich regelt, wenngleich aus den Arbeiten im Rat nicht deutlich hervorgeht, ob sich die Mitgliedstaaten wegen einer befürchteten Fiktion mit der Rechtsprechung des EuGH zu dieser Erweiterung entschlossen haben.¹⁵⁵

¹⁴⁷ Siehe auch *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (170).

¹⁴⁸ *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (169); *Bullinger*, IStR 2004, 406 (408); *Zanotti*, ET 2004, 493 (503); *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 (490); *Thömmes/Nakhai* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6 Art 1 Tz 33.

¹⁴⁹ Siehe auch *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (170); *Bullinger*, IStR 2004, 406 (408).

¹⁵⁰ *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (167); *Bullinger*, IStR 2004, 406 (408); siehe auch Erläuterungen zu Art 1 Abs 1 des Vorschlages 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.

¹⁵¹ Siehe insb *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (165 f und 169); in diese Richtung wohl auch *Bullinger*, IStR 2004, 406 (408).

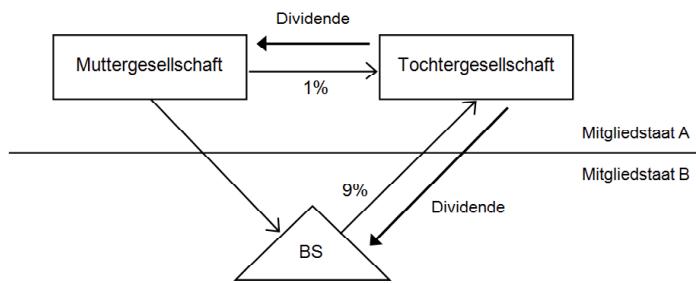
¹⁵² Siehe zum Problem auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 689 ff; *Lang*, Wohin geht das Internationale Steuerrecht? IStR 2005, 289 (294).

¹⁵³ *Rädler*, Tax treaties and the internal market (Annex 6), in: *Commission of the European Communities* (Hrsg), Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation – Ruding Report (1992) 371 (373).

¹⁵⁴ Siehe dazu mwN zu den vertretenen Ansichten und Lösungsvorschlägen *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 451 ff, insb 474 ff mwN.

¹⁵⁵ Siehe dazu oben II.2.2. sowie insb den Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003), 14.

Abbildung 4



Allerdings sind auch „Sandwicksituationen“ innerhalb der Gemeinschaft nicht frei von Interpretationsfragen. Aus Art 3 Abs 1 lit a zweiter Satz geht zunächst klar hervor, dass die erforderliche Mindestbeteiligung durch eine Kombination der direkten Beteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft und der Beteiligung über eine Betriebsstätte erreicht werden kann.^{156, 157} Diese Auslegung dürfte auch weitgehend unstrittig sein.¹⁵⁸ An den Fall einer solcherart aufgeteilten Beteiligung knüpft sich freilich die Frage, wie jener Teil der Dividende zu erfassen ist, der direkt von der Tochter- an die Muttergesellschaft fließt (*Abbildung 4*).¹⁵⁹ Dem Wortlaut und der Zielsetzung der Richtlinie entspricht es hier, die Quellensteuerfreiheit nur auf die von der Betriebsstätte gehaltenen Anteile und die darauf entfallende Ausschüttung anzuwenden, für die direkt gehaltene Beteiligung aber das nationale Steuerrecht zur Anwendung zu bringen;¹⁶⁰ sofern dieses keine Quellensteuerfreiheit, sondern zB eine Quellenbesteuerung mit Anrechnungs- oder Rückerstattungsverfahren vorsieht, unterliegt der „inländische“ Teil der Dividenden freilich einem Liquiditätsnachteil, der durchaus als Fall der Inländerdiskriminierung angesehen werden könnte.¹⁶¹

2.2. Sandwichstrukturen mit einer Betriebsstätte in einem Drittstaat

Der Hintergrund für die Ausdehnung der Richtlinie auf gemeinschaftsinterne „Sandwichstrukturen“ liegt in der Erkenntnis der Mitgliedstaaten, dass deren Erfassung aus Gründen der Nichtdiskriminierung wünschenswert oder – vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH – sogar geboten ist.¹⁶² Schon teleologisch besteht daher kein Bedarf, auch Sandwichstrukturen mit Drittstaatsbetriebsstätten (*Abbildung 5*) zu erfassen, liegt doch hier aus der Perspektive der Richtlinie grundsätzlich ein rein interner Sachverhalt

¹⁵⁶ Art 3 Abs 1 lit a zweiter Satz spricht deutlich von einer Beteiligung, die „ganz oder teilweise von einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte der erstgenannten Gesellschaft gehalten wird“; wie hier auch *Jesse*, IStR 2005, 151 (154 und 157).

¹⁵⁷ Freilich wird hier die gespaltene Zuordnung aufgrund des geforderten funktionalen Zusammenhangs einem erhöhten Begründungsbedarf unterliegen; siehe zu dieser Problematik im deutschen Steuerrecht *Jesse*, IStR 2005, 151 (157).

¹⁵⁸ Auch die Delegationen sind von dieser Sichtweise ausgegangen; siehe etwa die Beispiele im Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003), 11 ff. sowie den Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 13187/03 (2. 10. 2003), 11 f.

¹⁵⁹ Die Abbildung geht bereits von dem ab 1. 1. 2009 geltenden Mindestbeteiligungsausmaß von 10% aus.

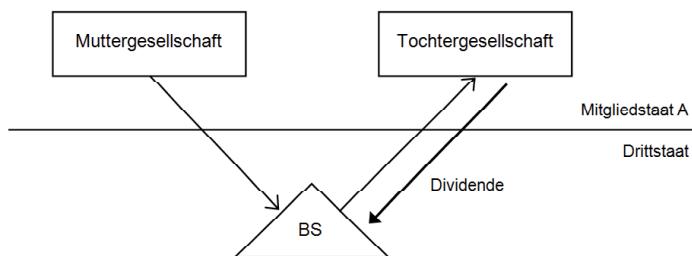
¹⁶⁰ Zu dieser Lösung in Deutschland siehe *Jesse*, IStR 2005, 151 (157).

¹⁶¹ So etwa *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 (490 f).

¹⁶² Siehe zu den Beratungen der Delegationen oben II.2.2.

vor;¹⁶³ dementsprechend wurde diese Situation auch durch die ÄnderungsRL nicht in den Anwendungsbereich einbezogen, zumal einerseits der vierte Teilstrich des Art 1 Abs 1 darauf abstellt, dass die Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, und andererseits Art 3 Abs 1 zweiter Satz das grenzüberschreitende Element nur für den Fall fingiert, dass eine „*in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebstätte*“ involviert ist. Unstrittig ist daher die Sandwichstruktur mit einer Drittstaatsbetriebsstätte nicht vom Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst.¹⁶⁴ Eine Entlastung von der Mehrfachbesteuerung kann allenfalls auf uni- oder bilateralen Ebene erfolgen.¹⁶⁵

Abbildung 5



2.3. Behandlung im österreichischen Steuerrecht

Während das österreichische Steuerrecht im Falle einer Belegenheit der Betriebsstätte in Österreich wegen § 21 Abs 1 Z 2a KStG auch hier zu einer richtlinienkonformen Entlastung auf Ebene der Betriebsstätte führt,¹⁶⁶ findet sich für diese Situation aus der Perspektive der österreichischen Tochter- und Muttergesellschaft keine explizite Regelung. Dies würde uE *prima vista* zur Anwendung des § 94 Z 2 EStG auf Ebene der Tochtergesellschaft und des § 10 Abs 1 KStG auf Ebene der Muttergesellschaft führen. Im Hinblick auf die Muttergesellschaft steht dies durchaus in Einklang mit den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL, führt doch die nationale Schachtelbefreiung nach § 10 Abs 1 KStG jedenfalls auch in jenen Situationen zu einer Entlastung von laufenden Ausschüttungen, die auch von der – die Richtlinie umsetzenden – internationalen Schachtelbefreiung des § 10 Abs 2 KStG erfasst wären.¹⁶⁷

¹⁶³ Selbst wenn Diskriminierungsverbote in anderen Abkommen anwendbar wären oder man die Kapitalverkehrs freiheit des Art 56 EG hier für anwendbar hielte (zum Verhältnis zur Niederlassungsfreiheit und der entsprechenden Einengung ihres Anwendungsbereiches siehe zB *Cordewener/G. Kofler/Schindler*, ET 2007, 107 ff), würde sich daraus uE prinzipiell weder eine Verpflichtung zur Quellensteuerbefreiung noch zur Steuerentlastung ergeben (dies für die Drei-Länder-Situation im Hinblick auf Art 56 EG aber zumindest erwägnd *Brokelind*, ET 2003, 451 [452]); eine solche könnte nur über einen umfassenden gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Rechtsformneutralität begründen werden, der sicher aus dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung aber nicht einmal für gemeinschaftsinterne Situationen einwandfrei ableiten lässt; dazu *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 451 ff mwN.

¹⁶⁴ Siehe zB *Thömmes/Nakhai* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg.), EC Corporate Tax Law, Chapter 6 Art 1 Tz 37.

¹⁶⁵ Für einen Versuch, die Kapitalverkehrs freiheit im Hinblick auf eine Entlastung bei der Muttergesellschaft zu aktivieren, siehe *Zanotti*, ET 2004, 535 (544 iVm 536 ff).

¹⁶⁶ Dazu bereits oben III.1.3., wobei anzumerken ist, dass diese Bestimmung nicht darauf abstellt, in welchem Mitgliedstaat die Tochtergesellschaft ansässig ist und daher deutlich auch die „Sandwichsituation“ erfasst.

¹⁶⁷ Überdies erfasst § 10 Abs 1 KStG mangels Mindestbeteiligungshöhe und Mindestbeteiligungs dauer auch Situationen, in denen weder nach der Richtlinie noch nach § 10 Abs 2 KStG eine Ent

Probleme bereitet jedoch die Perspektive der Tochtergesellschaft. Eine Quellensteuerfreiheit nach § 94 Z 2 EStG setzt nämlich eine unmittelbare Beteiligung von zumindest 25% voraus, während die Mutter-Tochter-RL schon bei einer geringeren Beteiligung eine Quellensteuerfreiheit fordert;¹⁶⁸ eine Anwendung des § 94 Z 2 EStG würde daher bei Beteiligungen unter 25% aufgrund des sodann vorzunehmenden Kapitalertragsteuerabzuges mit nachfolgender Anrechnung oder Rückerstattung zu Liquiditätsnachteilen führen und klar dem Quellensteuerverbot der Richtlinie widersprechen. Es ist daher uE erforderlich, § 94a EStG zu Gunsten des Steuerpflichtigen richtlinienkonform dahin gehend zu interpretieren, dass der Terminus „ausländische Gesellschaft“ in § 94a Abs 1 Z 3 EStG im Lichte des Art 3 Abs 1 lit a zweiter Satz der Richtlinie auch die in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte in „Sandwichstrukturen“ erfasst. Dementsprechend ist auch in solchen Situationen Quellensteuerfreiheit nach § 94a EStG zu gewähren, sofern dies für den Steuerpflichtigen zu einer günstigeren Behandlung als die Anwendung des § 94 Z 2 EStG führt.¹⁶⁹ Eine derartige richtlinienkonforme Interpretation erstreckt sich sodann freilich nicht auf „Sandwichstrukturen“ mit Drittstaatsbetriebsstätten, zumal solche Situationen von vornherein nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen.¹⁷⁰

3. Die vorgelagerte Betriebsstätte: Tochtergesellschaft und Betriebsstätte im selben Mitgliedstaat mit ausländischer Muttergesellschaft

3.1. Die vorgelagerte Betriebsstätte in der Mutter-Tochter-Richtlinie

Eine weitere Konstellation kann darin bestehen, dass die Mutter- und die Tochtergesellschaft zwar in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind, die dividendenempfangende Betriebsstätte aber im Staat der Tochtergesellschaft belegen ist (*Abbildung 6*).¹⁷¹ Eine solche Situation würde technisch zweifelsfrei in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen, erfolgt doch eine Ausschüttung von der Gesellschaft eines Mitgliedstaates an eine qualifizierte Muttergesellschaft iSd Art 2 und 3 in einem anderen Mitgliedstaat; das Regelwerk der Mutter-Tochter-RL scheint hier also den Anwendungsbereich der ersten beiden Teilstriche des Art 1 Abs 1 iVm Art 4 und 5 zu eröffnen. Diese Sichtweise wurde auch von Teilen des Schrifttums¹⁷² und von der Kommission¹⁷³ vertreten. Bereits das ältere Schrifttum hat aber auch darauf aufmerksam gemacht, dass es in einer solchen Situation aus einer international-steuerrechtlichen Perspektive des Staates der Tochtergesellschaft am internationalen Kapitalfluss fehle, und dieser daher durch Art 5 weder

lastung zu gewähren wäre (zum möglichen Einfluss der Grundfreiheiten siehe aber zB *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht [2007] 832 ff mwN). Auch der Umstand, dass es bei einer Anwendung des § 10 Abs 1 KStG im Unterschied zu § 10 Abs 2 und 3 KStG zu keiner Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen kommt, widerspricht der Richtlinie nicht, erfasst doch Art 4 diese Veräußerungs- und Liquidationsgewinne von vornherein nicht.

¹⁶⁸ 15% ab 1. 1. 2007 und 10% ab 1. 1. 2009.

¹⁶⁹ So wohl auch *Tissot*, GeS 2004, 244 (244 f).

¹⁷⁰ Dazu oben III.2.2.

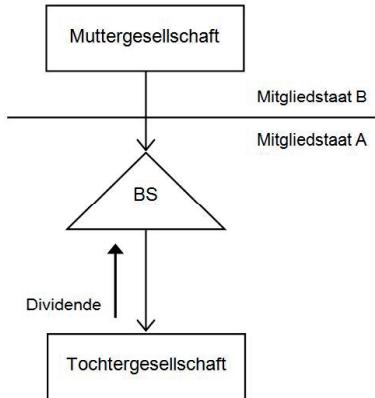
¹⁷¹ Jene Situation, bei der die Betriebsstätte im Staat der Muttergesellschaft belegen ist, ist zweifelsfrei von der Richtlinie erfasst, zumal steuerrechtlich betrachtet ohnehin ein unmittelbarer Bezug der Dividenden durch die Muttergesellschaft gegeben ist; vgl auch *Jesse*, IStR 2005, 151 (157).

¹⁷² *Sab*, DB 1990, 2340 (2346); *Sass*, 18 Tax Planning Int'l Rev. 3 (7) (May 1991).

¹⁷³ Siehe den Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003), 13.

an einer Quellenbesteuerung noch an der Besteuerung der Betriebsstätte gehindert sei und diese Besteuerungsrechte auch abkommensrechtlich regelmäßig wegen Art 7 und 10 Abs 4 OECD-MA wahrgenommen werden könnten.¹⁷⁴

Abbildung 6



Entgegen dem Vorschlag der Kommission¹⁷⁵ wurde daher die Erfassung dieser Situation sowohl von den Mitgliedstaaten als auch vom Europäischen Parlament abgelehnt.¹⁷⁶ Es sollten „lediglich grenzübergreifende Dividendenausschüttungen von der Richtlinie erfasst werden“,¹⁷⁷ weshalb der Fall der Belegenheit der Betriebsstätte im Staat der Tochtergesellschaft folgerichtig der nationalen Gesetzgebung vorzubehalten sei.¹⁷⁸ Dementsprechend wurde der Anwendungsbereich der Entlastungsverpflichtung des Betriebsstättenstaates ausdrücklich auf jene Fälle eingeschränkt, in denen die Betriebsstätte nicht im Staat der Tochtergesellschaft belegen ist.¹⁷⁹ Diese Einschränkung kommt im *dritten* Teilstreich des Art 1 Abs 1 zum Ausdruck, der insofern jenen Mitgliedstaat, in dem sich sowohl die Tochtergesellschaft als

¹⁷⁴ Siehe zB *Garcia Prats*, ET 1995, 179 (181 f); weiters auch *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (167); *Zanotti*, ET 2004, 535 (542).

¹⁷⁵ Siehe dazu oben II.1. sowie auch Pkt 3.1.4.1. der Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses, ABI C 32/118 ff (5. 2. 2004).

¹⁷⁶ Siehe bereits oben II.2.1.

¹⁷⁷ Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 12740/03 (22. 9. 2003), 13.

¹⁷⁸ So ausdrücklich der Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ (Direkte Besteuerung), 13510/03 (13. 10. 2003), 2 f, der Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten – Ausschuss für Wirtschaft und Währung, A5-0472/2003 (5. 12. 2003), und die Legislative Entschließung des Europäischen Parlaments zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, P5_TA(2003)0567 (16. 12. 2003). Begründet wurde dies damit, dass es sich bei „Zahlungen, die eine Tochtergesellschaft an eine Betriebsstätte (ihrer Muttergesellschaft) leistet, die im gleichen Staat belegen ist wie die Tochtergesellschaft, es sich nicht wirklich um eine grenzüberschreitende Transaktion [handelt], sondern um Zahlungen, die allein dem innerstaatlichen Recht unterliegen“, und daher keine Regelung durch die Richtlinie erfolgen sollte.

¹⁷⁹ Art 1 Abs 1 dritter Teilstreich iVm Art 3 Abs 1 lit a zweiter Satz legt dem Betriebsstättenstaat nur dann eine Entlastungsverpflichtung nach Art 4 auf, wenn die Gewinnausschüttungen einer Betriebsstätte von einer Tochtergesellschaft „eines anderen Mitgliedstaates als dem der Betriebsstätte“ zufließen.

auch die Betriebsstätte befinden, aus der Pflicht entlässt (arg „*Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaates als dem der Betriebsschäfte*“).¹⁸⁰ Eine allfällige Quellenbesteuerung auf Ebene der Tochtergesellschaft¹⁸¹ fällt daher nicht unter Art 5;¹⁸² vielmehr wird diese Situation als ein rein innerstaatlicher Vorgang betrachtet.¹⁸³ Dieses Ergebnis erscheint zumindest insofern konsequent, als auch die Niederlassung in Form einer Tochtergesellschaft zur Anwendung des innerstaatlichen Rechts dieses Staates führen würde.¹⁸⁴

Die Präambel der ÄnderungsRL verdeutlicht dementsprechend, dass jene „*Fälle, in denen Betriebsschäfte und Tochtergesellschaft sich in demselben Mitgliedstaat befinden, von dem betreffenden Mitgliedstaat – unbeschadet der Anwendung der Vertragsgrundsätze – nach Maßgabe seines innerstaatlichen Rechts behandelt werden*“ können.¹⁸⁵ Der Hinweis auf die Anwendung der „Vertragsgrundsätze“ verdeutlicht freilich die auch von mehreren Mitgliedstaaten gesehenen Probleme, die das innerstaatliche Recht der Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Grundfreiheiten aufwerfen könnten.¹⁸⁶ Tatsächlich muss der Betriebsstättenstaat nämlich bereits auf Basis des primären Gemeinschaftsrechts seine Besteuerung nichtdiskriminierend gestalten: Aus der Rechtsprechung des EuGH in *Avoir Fiscal* und *Saint-Gobain* ergibt sich daher zunächst, dass der Betriebsstättenstaat seine im nationalen Steuerrecht vorgesehenen Begünstigungen – wie beispielsweise eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei konzerninternen Dividenden – auf Betriebsstätten von gebietsfremden EU-Gesellschaften auszudehnen hat;¹⁸⁷ überdies darf er auch die Besteuerung von Ausschüttungen der Tochtergesellschaft an die Betriebsstätte nicht nachteiliger gestalten als die Ausschüttung an eine gebietsansässige Gesellschaft.¹⁸⁸

Weder aus dem Text der Richtlinie noch aus der Präambel¹⁸⁹ geht aber hervor, ob und inwieweit der Staat der Muttergesellschaft an die Richtlinie gebunden ist und daher eine Entlastung nach Art 4 für die Körperschaftsteuer der Tochtergesellschaft zu gewähren hat. Vieles spricht hier dafür, eine Entlastungsverpflichtung auf Basis des *ersten* Teilstriches des Art 1 Abs 1 iVm Art 4 anzunehmen, liegt doch aus der Perspektive des Staates der Muttergesellschaft ganz klar ein grenzüberschreitender Vorgang vor.¹⁹⁰ Aber auch bei dieser Auslegung zeigt die Richtlinie Schwächen. Denn selbst eine vollständige Anwen-

¹⁸⁰ Anders *Jesse*, IStR 2005, 151 (157), der davon ausgeht, dass diese Situation wegen Art 1 Abs 1 *vierter* Teilstrich nicht begünstigt sei. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass der vierte Teilstrich eine Erweiterung der Richtlinie auf den Sonderfall der extraterritorialen Betriebsstätte bei im gleichen Mitgliedstaat ansässiger Mutter- und Tochtergesellschaft regelt, nicht aber den Grundtatbestand des *zweiten* Teilstriches des Art 1 Abs 1 einschränkt (siehe oben 1.1. mwN); dieser wäre aber dem Wortlaut nach wohl auch auf die Situation der Betriebsstätte im Staat der Tochtergesellschaft anwendbar (siehe zu dieser Sichtweise auch die Nachweise in FN 173 f).

¹⁸¹ Zu „*Repatriierungssteuern*“ siehe allerdings oben III.1.1.

¹⁸² So im Ergebnis zB auch *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (167); *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 499 f; *Jesse*, IStR 2005, 151 (154 und 157); *Thömmes/Nakhai* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6 Art 1 Tz 34.

¹⁸³ Siehe bereits *García Prats*, ET 1995, 179 (181 f).

¹⁸⁴ Siehe auch *Englisch/Schütze*, ET 2005, 488 (493).

¹⁸⁵ Pkt 8 der Präambel der 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, ABI L 7/41 ff (13. 1. 2004).

¹⁸⁶ Siehe die Note from the Presidency to the Working Party on Tax Questions – Direct Taxation, 13793/03 (21. 10. 2003), 6 m FN 1.

¹⁸⁷ Siehe speziell für diese Situation nur *Bullinger*, IStR 2004, 406 (408), und *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 500.

¹⁸⁸ Ebenso *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 500.

¹⁸⁹ Diese reflektiert auf den „*betreffenden Mitgliedstaat*“ und spricht damit offenbar nur den Staat der Tochtergesellschaft an, in dem auch die Betriebsstätte belegen ist.

¹⁹⁰ *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 498 ff; *Zanotti*, ET 2004, 535 (542); ebenso bereits *García Prats*, ET 1995, 179 (181 f); ablehnend hingegen *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (167).

dung der Richtlinie im Staat der Muttergesellschaft in ihrem Zusammenspiel mit einer unilateralen oder abkommensrechtlichen Entlastung der Betriebsstättengewinne von der juristischen Doppelbesteuerung *à la* Art 23 OECD-MA führt nicht in jedem Fall zu einer zwingenden Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung.¹⁹¹ Sofern nämlich – trotz grundfreiheitsindizierter Ausdehnung eines nationalen Entlastungsmechanismus auf die Betriebsstätte – eine (teilweise) Besteuerung der aus den Ausschüttungen bestehenden Betriebsstättengewinne erfolgt, bleibt es typischerweise und unabhängig von der Entlastungsmethode bei der Muttergesellschaft bei einer Doppelbesteuerung.¹⁹² Wenngleich in einer solchen Situation die Zielsetzung der Richtlinie offensichtlich nicht erreicht wird, wurde dies vom Rat wohl sehenden Auges in Kauf genommen und die mögliche mehrfache Belastung im Betriebsstättenstaat implizit als nicht von der Richtlinie erfasste, rein nationale Doppelbelastung angesehen.¹⁹³

3.2. Behandlung im österreichischen Steuerrecht

Aus dem Blickwinkel des österreichischen Steuerrechts ist dem Gemeinschaftsrecht jedenfalls insofern Genüge getan, als im Fall der vorgelagerten Betriebsstätte auf Ebene einer österreichischen Muttergesellschaft § 10 Abs 2 KStG anwendbar ist und auf Ebene einer österreichischen Betriebsstätte eine Entlastung nach § 21 Abs 1 Z 2a iVm § 10 Abs 1 KStG gewährt würde; durch diese Entlastung auf Betriebsstättenebene ist auch den Grundfreiheiten entsprochen, wird doch die Betriebsstätte gleich einer Gesellschaft behandelt. Komplexer gestaltet sich die steuerliche Behandlung der Ausschüttung der Tochtergesellschaft an die Betriebsstätte. Diese ist zwar nicht von der Richtlinie erfasst, doch scheint § 94a EStG auf diesen Fall anwendbar zu sein, besteht doch aus österreichischer Sicht eine „unmittelbare“ Beteiligung der ausländischen Muttergesellschaft.¹⁹⁴ Eine gefestigte Position des BMF fehlt jedoch: So wurde zwar einerseits die Aussage getroffen, dass eine Beteiligung über eine Betriebsstätte als „unmittelbar“ iSd § 94a EStG anzusehen ist, unabhängig davon, „in welchem Staat sich diese Betriebstätte auch immer befinden mag“,¹⁹⁵ was womöglich für eine – über die Vorgaben der Mutter-Tochter-RL hinausgehende – Erfassung auch der Situation einer vorgelagerten Betriebsstätte spricht; andererseits wurde nachfolgend – in Übereinstimmung mit der Praxis der anderen Mitgliedstaaten – impliziert, dass aufgrund der Nichterfassung dieser Situation durch die Mutter-Tochter-RL in

¹⁹¹ Anders offenbar *Brokelind*, ET 2003, 451 (452 f), die anmerkt, dass im Falle der Besteuerung der Dividenden im Betriebsstättenstaat mit Freistellung der Betriebsstättengewinne im Staat der Muttergesellschaft die Richtlinie nicht notwendig sei, und ebenso *Eicker* in *Burgers/Cottani* (Hrsg), Permanent Establishments, Chapter 5.2, der davon ausgeht, dass bei Anwendung einer der Methoden des Art 23 OECD-MA „multiple taxation of the underlying profits“ vermieden würde.

¹⁹² Wendet der Staat der Muttergesellschaft die Befreiungsmethode an, bleibt die Doppelbesteuerung wegen der Besteuerung der Gewinne der Tochtergesellschaft im Rahmen der unbeschränkter Steuerpflicht einerseits und der Besteuerung der aus den Ausschüttungen bestehenden Betriebsstättengewinnen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Muttergesellschaft andererseits bestehen; kommt es hingegen im Staat der Muttergesellschaft zu einer indirekten Anrechnung der Steuer der Tochtergesellschaft auf Basis des Art 4 einerseits und der Steuer auf die aus den Ausschüttungen bestehenden Betriebsstättengewinne auf Basis des Art 23 OECD-MA andererseits, so wird oftmals das Steuersubstrat im Staat der Muttergesellschaft nicht ausreichen und solcherart der Anrechnungshöchstbetrag eine Vermeidung der Doppelbesteuerung verhindern. Siehe auch *Garcia Prats*, ET 1995, 179 (182).

¹⁹³ Ebenso auch *Zanotti*, ET 2004, 535 (543).

¹⁹⁴ Siehe auch oben III.1.3.

¹⁹⁵ Pkt 1 des Protokolles Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006, BMF-010221/0626-IV/4/2006 (1. 12. 2006).

teleologischer Reduktion eine Anwendung des § 94a EStG mangels grenzüberschreitenden Dividendenflusses ausgeschlossen sei.¹⁹⁶ Aber auch eine Entlastung von der Quellenbesteuerung nach § 94 Z 2 EStG scheint auf den ersten Blick nicht möglich, setzt doch diese Bestimmung eine Ausschüttung an eine unbeschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft voraus;¹⁹⁷ die Anwendung des § 94 Z 2 EStG lässt sich uE allerdings über die gemeinschaftsrechtliche Niederlassungsfreiheit begründen.¹⁹⁸

IV. Resümee

Die Erweiterung der Mutter-Tochter-RL auf gewisse Betriebsstättensituationen war zweifelsfrei ein begrüßenswerter und – im Lichte der Rechtsprechung des EuGH – auch notwendiger Schritt. Als steuerpolitischer Minimalkonsens der Mitgliedstaaten und aufgrund der offensichtlichen Rücksichtnahme auf die unterschiedlichen nationalen Steuersysteme und Missbrauchsbedenken weist die Richtlinie im Betriebsstättensbereich aber sowohl sprachliche wie auch konzeptionelle Schwächen auf¹⁹⁹ und lässt zahlreiche offensichtliche Problembereiche ungelöst.²⁰⁰ In Ermangelung einer expliziten Umsetzung der ÄnderungsRL in das österreichische Steuerrecht setzen sich freilich einige dieser Auslegungsfragen im nationalen Steuerrecht fort,²⁰¹ während in anderen Bereichen mit einer richtlinienkonformen Interpretation gearbeitet werden muss, um dem Gemeinschaftsrecht Folge leisten zu können; insofern wären daher Klarstellungen durch den Gesetzgeber oder das BMF wünschenswert, die selbstverständlich auch über die Minimalanforderungen der Richtlinie hinausgehen können.²⁰²

¹⁹⁶ EAS 2807 = SWI 2007, 102.

¹⁹⁷ Siehe nur *Kirchmayr* in *Doralt, EStG*⁸ (2004) § 94 Tz 11; *Reichel/Fuchs* in *Hofstätter/Reichel, EStG* (Juni 2007) § 94 Tz 1; ebenso bereits Pkt 4 des Erlasses zur „Besteuerung von Kapitalerträgen im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht“, AÖF 142/1989; anders womöglich EAS 2807 = SWI 2007, 102. Ebenso wenig kann eine Entlastung auf § 3 Z 2 der Auslands-KEST Verordnung, BGBl II 2003/393, gestützt werden, zumal diese lediglich Auslandsdividenden iSd § 93 Abs 2 Z 1 lit e EStG erfasst.

¹⁹⁸ Siehe bereits oben III.1.1. Ob sich die Anwendung des § 94 Z 2 EStG auch über abkommensrechtliche Betriebsstättendiskriminierungsverbote iSd Art 24 Abs 3 OECD-MA herbeiführen lässt, ist deshalb nicht zweifelsfrei, weil der Kapitalertragsteuerabzug aufgrund der Anrechnung- bzw Rückerstattung letztlich nur zu einem Liquiditätsnachteil, nicht aber zu einer höheren Geldzahlungslast führt (zur Frage der diskriminierenden Besteuerung siehe *Rust in Vogel/Lehner, DBA*⁴ [2003] Art. 24 Tz 104). Die bejahende Ansicht (zB *Kirchmayr* in *Doralt, EStG*⁸ [2004] § 94 Tz 13) lässt sich uE auch nicht zwingend aus den Erledigungen des BMF (zB EAS 573 = SWI 1995, 345; EAS 2368 = SWI 2003, 537) ableiten, zumal diese die Frage der Gewährung des Schachtelprivilegs auf Ebene der Betriebsstätte, nicht aber die Frage der Steuererhebung betreffen. Zur Anwendung des § 94 Z 2 EStG bedürfte es daher allenfalls einer „europarechtskonformen“ Auslegung eines abkommensrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbotes.

¹⁹⁹ So zB die unklare Bedeutung der *Subject-to-Tax*-Klausel des Art 2 Abs 2 (dazu oben II.3.3.).

²⁰⁰ Wie zB die Frage einer Repatriierungssteuer im Betriebsstättensstaat und das Verhältnis zwischen dem Staat der Muttergesellschaft und dem Betriebsstättensstaat im Hinblick auf eine Entlastung der allenfalls vom Betriebsstättensstaat erhobenen Steuer (siehe dazu III.1.1.) oder Fragen der Quellensteuerfreiheit und Entlastung in Drittstaatsbetriebsstättensituationen (siehe dazu III.1.2.).

²⁰¹ Auch die in Reaktion auf die ÄnderungsRL erfolgte Anpassung des § 94a EStG durch das AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180, sah lediglich eine Absenkung der Mindestbeteiligung auf 10% unter Verzicht auf das Reziprozitätserfordernis vor, befasste sich jedoch nicht mit Betriebsstättensituationen.

²⁰² Zur „Übererfüllung“ von Richtlinienvorgaben siehe zB *G. Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 828 ff mwN.