

GRUNDSÄTZLICHES ZUM METHODENWECHSEL NACH § 10 ABS 3 KStG BEI INTERNATIONALEN SCHACHTELDIVIDENDEN³

ZUSAMMENFASSUNG

Nach § 10 Abs 2 des österreichischen Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen unter gewissen Voraussetzungen innerstaatlich steuerbefreit. Diese Steuerfreiheit wird durch § 10 Abs 3 KStG eingeschränkt: Liegen gewisse, in § 10 Abs 3 KStG und der darauf basierenden Durchführungsverordnung, BGBl 57/1995, genannte Mißbrauchsverdachtsgründe vor, kommt es zu einem Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode. Die Bestimmung des § 10 Abs 3 KStG wirft jedoch zahlreiche methodische Fragestellungen auf: Zum einen basiert sowohl die Befreiungsbestimmung des § 10 Abs 2 KStG als auch der vorgesehene Methodenwechsel auf europarechtlichen Vorgaben; beide Bestimmungen gehen auf die Mutter-Tochter-Richtlinie⁴ zurück und wurden durch das Eu-AnpG, BGBl 681/1994, in das österreichische Recht eingeführt. Es ist somit bei der Auslegung dieser Bestimmung das Europarecht und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zu beachten. Zum anderen existiert in Österreich die explizite Mißbrauchsvorschrift des § 22 BAO, wonach durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann. Die Rechtsfolgen eines solchen Mißbrauches nach § 22 BAO divergieren jedoch von jenen des § 10 Abs 3 KStG, weshalb auch hier die Interdependenz dieses Normensystems zu Auslegungsschwierigkeiten führt. Schließlich tritt § 10 Abs 3 KStG auch in eine Wechselbeziehung insb zu Regelungen jener Doppelbesteuerungsabkommen, welche abkommensrechtlich eine Steuerfreistellung von Schachtelerträgen gewähren; es gilt hier zu untersuchen, ob das innerstaatliche Recht auch Geltung auf Abkommensebene erlangen kann. Diese und weitere Zweifelsfragen versucht der folgende Beitrag aufzuwerfen und Lösungsvorschläge anzubieten.

Schlüsselwörter: Körperschaftsteuergesetz, Steuerfreiheit, Schachteldividenden, Recht, Österreich, EU, Normensystem, Doppelbesteuerung, Abkommen, Beitrag, Mutter – Tochter - Richtlinie

SAŽETAK

Prema članku 10 stav 2 austrijskog zakona o porezu na dobit (zakona o oporezivanju korporacija) (KStG) prihodi iz međunarodnih udjela u povezanim poduzećima pod izvjesnim su uvjetima oslobođeni

¹ Ordentlicher Universitätsprofessor am Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Informatik, Betriebliches Finanz- und Steuerwesen der Universität in Klagenfurt

² Assistent am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre, Abteilung für Finanz- und Steuerrecht der Johannes-Keppler-Universität Linz

³ Ammerkung der Redaktion: Dieser Beitrag ist der erste Teil einer umfangreicheren Studie, deren zweiter Teil im nächsten Band erscheint.

⁴ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 225 vom 20.8.1990, 6 ff.

poreza. To oslobođanje od poreza ograničuje članak 10 stav 3: ako postoje stanoviti razlozi za sumnju na zloupotrebu - a koji se navode u članku 10 stav 3 citiranog zakona i propisu o provedbi što se na njemu temelji - dolazi do promjene metoda: metoda izuzeća (oslobođanja) zamjenjuje se metodom uračunavanja. Odredba članka 10 stav 3 otvara međutim mnogobrojna metodološka pitanja: i odredba o izuzeću (oslobođenju) iz članka 10 stav 2 kao i predviđena promjena metode baziraju se na zakonodvstvu EU; obje odredbe proizlaze iz Smjernice o rodbinskim (povezanim) poduzećima i uredene su u austrijsko pravo Zakonom o prilagođavanju propisima EU-a, BGBl 681/1994. Zbog toga prilikom tumačenja treba voditi računa i o pravu EU-a i jurisdikciji suda EU-a. S druge strane, u Austriji postoji eksplizitni propis o zloupotrebi iz članka 22 BAO, prema kojem se porezna obveza zloupotrebotom oblika i mogućnosti organizacije građanskog prava ne može zaobići ili smanjiti. Međutim, pravne posljedice takve zloupotrebe prema članku 22 BAO divergiraju od onih iz članka 10 stav 3 KStG-a, zbog čega međuzavisnost toga normativnog sistema i ovdje dovodi do problema u interpretaciji. Konačno, članak 10 stav 3 KStG-a povezan je i s propisima onih sporazuma o dvostrukom oporezivanju, koji odobravaju oslobođanje prinosa iz povezanih poduzeća; sada treba istražiti da li domaće pravo može vrijediti kao i evropski sporazumi. Sljedeći prilog pokušava postaviti ovakva i slična pitanja i ponuditi neka rješenja.

Ključne riječi: Zakon o porezu na dobit, porezno oslobođenje, dividende povezanih poduzeća, pravo, Austrija, EU, normativni sustav, dvostruko oporezivanje, sporazum, doprinos, smjernice

1. Normensystem und systematische Einordnung des § 10 Abs 3 KStG

Nach § 10 Abs 1 KStG sind Beteiligungserträge, also Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und bestimmten anderen Körperschaften, von der Körperschaftsteuer befreit. § 10 Abs 2 KStG erweitert die Steuerfreiheit auf Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen. Diese liegen vor, wenn unter § 7 Abs 3 KStG fallende Steuerpflichtige nachweislich unmittelbar mindestens zu einem Viertel an ausländischen Gesellschaften⁵ während eines ununterbrochenen Zeitraums von zwei Jahren beteiligt sind. § 10 Abs 3 KStG normiert weiters einen Mißbrauchsvorbehalt, wonach Schachtelbegünstigung für ausländische Dividenden dann nicht zusteht, wenn Gründe vorliegen, die nach einer Verordnung⁶ die Annahme von Steuerhinterziehung oder Mißbrauch rechtfertigen; in diesem Fall wird die Entlastung durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Körperschaftsteuer gewährt.

Die nunmehrige Regelung des § 10 Abs 2 KStG geht auf das EU-AnpG⁷ zurück und setzten – insb gemeinsam mit der Quellensteuerbefreiung des § 94a EStG⁸ – die Mutter-Tochter-Richtlinie⁹ in nationales Recht um,¹⁰ wenngleich § 10 Abs 2 KStG auch

⁵ Als solche gelten nach § 10 Abs 2 Z 1 KStG einerseits ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind (§ 10 Abs 2 Z 1 lit a KStG), und andererseits ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 225 vom 20.8.1990, 6 ff (*Mutter-Tochter-Richtlinie*), in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllen.

⁶ Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, BGBl 57/1995.

⁷ BGBl 681/1994; siehe dazu etwa Wiesner, SWI 1995, 127.

⁸ Dazu Quantschnigg, RdW 1994, 221.

⁹ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 225 vom 20.8.1990, 6 ff.

¹⁰ Siehe nur Quantschnigg, RdW 1994, 221.

Anwendung auf Mutter-Tochter-Verhältnisse mit Drittlandsbezug findet. Durch die Mutter-Tochter-Richtlinie soll vermieden werden, daß ein von einer Tochtergesellschaft in einem EU-Staat erzielter und bei ihr bereits versteuerter Gewinn bei der Muttergesellschaft in einem anderen EU-Staat nochmals der Körperschaftsteuer unterliegt. In der Mutter-Tochter-Richtlinie geht es sohin um die Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung von Gewinnen, die eine in einem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft ausschüttet; die Regelung der Mutter-Tochter-Richtlinie ist insb vor dem Hintergrund des internationalen Steuerrechts zu sehen: Regelmäßig weisen die Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerungskompetenz für Dividenden dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners zu (Art 10 OECD-MA); diesbezüglich können Doppelbesteuerungsprobleme einerseits daraus resultieren, daß dem Quellenstaat das Recht zur Einhebung einer – ermäßigten – Quellensteuer (Kapitalertragsteuer) vorbehalten ist (Art 10 Abs 2 OECD-MA) und andererseits wenn es sich bei dem Dividendenempfänger um eine Kapitalgesellschaft handelt. Vor diesem Hintergrund zeigt sich, daß durch die Mutter-Tochter-Richtlinie erreicht werden soll, daß die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft verschiedener Mitgliedstaaten steuerlich nicht schlechter gestellt sein soll als wenn Mutter- und Tochtergesellschaft im selben Mitgliedstaat ansässig wären.¹¹ Die Mutter-Tochter-Richtlinie sieht deshalb unter anderem vor, daß Gewinnausschüttungen im Staat der Muttergesellschaft entweder nicht besteuert werden (Befreiungsmethode; Art 4 Abs 1 TS 1 Mutter-Tochter-Richtlinie) oder daß die auf der Ausschüttung lastende Steuer im Staat der Muttergesellschaft angerechnet wird (Anrechnungsmethode; Art 4 Abs 1 TS 2 Mutter-Tochter-Richtlinie).¹²

Durch das die Mutter-Tochter-Richtlinie¹³ umsetzende EU-AnpG¹⁴ wurde unter Berufung auf Art 1 Abs 2 der Richtlinie¹⁵ in § 10 Abs 3 KStG auch eine Bestimmung eingeführt, die der Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen dienen soll.¹⁶ Abweichend von der Befreiung von Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 2 KStG sind nämlich solche Erträge nicht von der Körperschaftsteuer befreit, „wenn Gründe vorliegen, wegen derer der

¹¹ Siehe dazu die Präambel zur *Mutter-Tochter-Richtlinie*, 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABi L 225 vom 20.8.1990, 6 ff: „Die für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuerbestimmungen weisen von einem Staat zum anderen erhebliche Unterschiede auf und sind im allgemeinen weniger günstig als die auf die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaats anwendbaren Bestimmungen. Die Zusammenarbeit von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten wird auf diese Weise gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats benachteiligt. Diese Benachteiligung ist durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems zu beseitigen, wodurch Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene erleichtert werden.“

¹² Dazu ausführlich *Tumpel in Gassner/Lechner*, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, 179 ff.

¹³ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABi L 225 vom 20.8.1990, 6 ff.

¹⁴ BGBl 681/1994; siehe dazu etwa *Wiesner*, SWI 1995, 127.

¹⁵ „Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen nicht entgegen“; dazu sogleich unten ; zur Richtlinienkonformität des § 10 Abs 3 KStG siehe auch *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 338 f; *Wiesner*, SWI 1995, 132.

¹⁶ Siehe etwa *Quantschnigg*, RdW 1994, 221; *Lang* in *Rill*, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 92.

Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) durch Verordnung anordnet“; die entsprechende Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung wurde in BGBI 57/1995 erlassen.¹⁷ Die nach § 10 Abs 2 KStG zustehende sachliche Befreiung kommt sohin in sogenannten Verdachtsfällen grundsätzlich nicht zur Anwendung.

Verdachtsfälle sind solche, die nach dem Gesamtbild der Sachverhaltselemente auf die Wahrscheinlichkeit eines Mißbrauches bzw einer Steuerhinterziehung schließen lassen. Nach § 10 Abs 3 KStG kann das Vorliegen derartiger Gründe insb dann angenommen werden, wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen¹⁸ zu erzielen, das Einkommen der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt, und nicht nachgewiesen wird, daß an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar überwiegend natürliche Personen beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist. Ist dies der Fall, findet für solche Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen ein Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode statt: Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer wird auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Einkünfte entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte den Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung hinzuzurechnen. Der Methodenwechsel kommt auch für Gewinne aus der Veräußerung internationaler Schachtelbeteiligungen zum Tragen.¹⁹

Beispiel (EAS 1599):²⁰ Veräußert eine österreichische Kapitalgesellschaft die Anteile ihrer ausländischen Tochtergesellschaft, dann steht hiefür nach Maßgabe des § 10 KStG Steuerfreiheit zu, wenn es sich bei dieser ausländischen Tochtergesellschaft nicht um eine unzureichend besteuerte Basisgesellschaft mit Passiveinkünften iS von § 10 Abs 3 KStG iVm VO BGBI 57/1995 handelt. Der Umstand, daß die ausländische Tochtergesellschaft Beteiligungen an kleineren österreichischen Kapitalgesellschaften hält, steht als solcher der Steuerfreiheit nicht entgegen.

¹⁷ Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, BGBI 57/1995.

¹⁸ Kritisch zur generellen Schädlichkeit der Beteiligungsveräußerung im Hinblick auf § 10 Abs 2 KStG Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 367, die diesfalls die Möglichkeit eines *Methodenwechsels* mangels Mißbrauchs iSd § 22 BAO aber ohnehin ausschließen.

¹⁹ Abschn 5.2.3 KStR 2001; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 111; Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 274; BMF, Veräußerung einer Auslandsholding mit Inlandsbeteiligungen (BMF v 14.2.2000), EAS 1.599 = SWI 2000, 147; BMF, Veräußerung der Anteile an einer steuerfreien südafrikanischen AG (BMF v 2.7.1996), SWI 1996, 334; BMF, Börsennotierte britische Gesellschaft als Gesellschafter einer österreichischen Durchlaufgesellschaft (BMF v 28.5.1995), SWI 1996, 51.

²⁰ BMF, Veräußerung einer Auslandsholding mit Inlandsbeteiligungen (BMF v 14.2.2000), EAS 1.599 = SWI 2000, 147.

Aufgabe dieses Methodenwechsels nach § 10 Abs 3 KStG ist es sohin, das – durch das EU-AnpG ausgeweitete – internationale Schachtelprivileg in seiner Wirkung einzuschränken;²¹ die KStR 2001 sprechen davon, daß Ziel der in § 10 Abs 3 KStG normierten und in der VO konkretisierten „Mißbrauchsabwehr“ die Vermeidung einer Umgehung österreichischer Steuern sei.²² Die Regelungen in § 10 Abs 3 KStG und der Durchführungsverordnung dienen – wie auch die Materialien²³ zeigen – in erster Linie der Vermeidung von Konstruktionen, bei denen das internationale Schachtelprivileg dazu eingesetzt wird, Erträge österreichischer Unternehmen in das niedrigbesteuernde Ausland zu verlagern und durch dort ansässige Tochtergesellschaften niedrig vorbesteuern zu lassen und diese Erträge sodann steuerfrei an die österreichische Muttergesellschaft weiterzuleiten.²⁴ Nicht erfaßt sollen hingegen Erträge von Auslandsvermögen ohne funktionalen Bezug zu Österreich werden, die über eine österreichische Holding geleitet werden.²⁵ Der Methodenwechsel richtet sich somit insb gegen ausländische Basis-Tochtergesellschaften inländischer Muttergesellschaften,²⁶ sohin gegen die Sekundärabschirmwirkung der Auslandsgesellschaft.²⁷

Dieser Aspekt der Abschirmwirkung betrifft die steuerfreie Weiterleitungsmöglichkeit, insb von Dividenden an die Muttergesellschaft (Sekundärabschirmung bzw sekundäre Abschirmung).²⁸ Voraussetzung für die Sekundärabschirmung ist, daß das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Sitzstaat der Finanzierungsgesellschaft und Österreich die völlige Freistellung in beiden Staaten gewährt²⁹ oder zusätzlich zu einer Quellensteuerbefreiung das nationale Steuerrecht der Muttergesellschaft die Ausschüttungen – wie in Österreich nach § 10 Abs 2 KStG –

²¹ Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 333; siehe auch Doralt/Ruppe I⁷, 337.

²² Abschn 5.2.3 KStR 2001.

²³ Siehe ErlRV 1701 BlgNR XVIII GP, 6 f.: „In jenen Fällen, in denen ein Anreiz für eine Umleitung steuerpflichtiger Einkünfte zu ausländischen Tochtergesellschaften mit anschließender Rückleitung als steuerfreie Schachteldividende bestehen könnte, wird allerdings die in Artikel 4 der Richtlinie vorgesehene alternative Entlastungsmethode, nämlich jene der Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung gewählt. Der Methodenwechsel setzt dann ein, wenn – in einer Verordnung zu definierende – Verdachtsgründe für eine Steuerhinterziehung oder Mißbräuche vorliegen. Diese Regelung soll im Hinblick auf die Mutter-Tochter-Richtlinie an die Stelle des bisher undifferenzierten Ausschlusses der Schachtelbegünstigung im Verhältnis zu schwerpunktmaßig Kapitalvermögen verwaltenden ausländischen Tochtergesellschaften treten.“

²⁴ Vgl Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 367; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 333.

²⁵ Dazu Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 367; Tumpel, IStR 1995, 114.

²⁶ Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 367; Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 9; Bauer/Quant-schnigg/ Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 109; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 335.

²⁷ Vgl Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 9; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 335.

²⁸ Vgl Hirschler, Rechtsformplanung im Konzern, 415; Pothoff, Finanzierung ausländischer Unternehmenseinheiten, 65; Steven, Bedeutung ausländischer Finanzierungsgesellschaften, 48. Nach der OECD Studie *International Tax Avoidance and Evasion* (OECD, International Tax Avoidance and Evasion, 62) ist unter Sekundärabschirmung (secondary sheltering) Folgendes zu verstehen: „When income sheltered in a base company is distributed or otherwise transferred to the taxpayer it becomes taxable, usually as a dividend. Thus, the initial tax advantage of the sheltering would normally be eliminated. However, this taxation which offsets the original tax advantage may be also avoided or reduced by ,secondary sheltering‘.“

²⁹ Dazu wiederum Pothoff, Finanzierung ausländischer Unternehmenseinheiten, 65 f.

steuerfrei stellt. Für die Vorteilhaftigkeit der Gestaltung ist – Primärabschirmung³⁰ vorausgesetzt – daher entscheidend, wie etwa bei direkter Finanzierung durch die konzernale Spitzeneinheit verfahren würde; es bedarf für die Vorteilhaftigkeit der Einschaltung einer Finanzierungsgesellschaft der Möglichkeit, die von der Finanzierungsgesellschaft die von finanzierten Grundeinheiten des Konzerns zufließenden vereinnahmten Zinsen in Form von Schachteldividenden an die Spitzeneinheit weiterzuleiten.³¹ Gegen diese Sekundärabschirmung³² richtet sich § 10 Abs 3 KStG iVm der darauf basierenden Verordnung.³³

Die auf Grund des § 10 Abs 3 KStG ergangene Verordnung beschreibt inhaltlich keine neuen Gründe iSd § 10 Abs 3 erster Satz KStG, sondern beschränkt sich auf eine Präzisierung der bereits im Gesetz beispielhaft aufgezählten Gründe. Nach § 1 Abs 1 VO sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen somit dann nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn Mißbrauch iSd § 22 BAO vorliegt (§ 1 Abs 1 TS 1 VO)³⁴, die in § 10 Abs 3 KStG angeführten Gründe gemeinsam vorliegen (§ 1 Abs 1 TS 2 VO) oder wenn – im Sinne eines beweglichen Systems – zwei der im § 10 Abs 3 KStG angeführten Gründe besonders stark ausgeprägt³⁵ sind und der dritte Grund annähernd verwirklicht wird („Überwiegensverdachtsfall“; § 1 Abs 1 TS 3 VO). Nur in den letzten beiden Fällen (§ 1 Abs 1 TS 2 und 3 VO) ist nach § 1 Abs 2 VO zu einer Entlastung von einer ausländischen Körperschaftsteuer durch Anrechnung der ausländischen Steuer herbeizuführen. Die Konkretisierung der in § 10 Abs 3 KStG demonstrativ³⁶ angesprochenen Verdachtsfälle erfolgt anhand eines Standardverdachtfalles. Dieser enthält in typisierender Betrachtungsweise jene Mißbrauchsverdachtsgründe, welche grundsätzlich kumulativ vorliegen müssen, damit es zum Methodenwechsel nach § 10 Abs 3 KStG kommt. In diesem Sinne führt

³⁰ Wie im nationalen Recht werden aber auch im Internationalen Steuerrecht grundsätzlich juristische Personen und Kapitalgesellschaften als eigenständige Steuersubjekte anerkannt (vgl etwa *Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 146). Diese Anerkennung ausländischer Gesellschaften als eigenständige Rechtsträger ist die zentrale Voraussetzung für die Entfaltung der Abschirmwirkung, dh der Abschirmung der von ihr erzielten Erträge gegenüber dem steuerlichen Zugriff Österreichs (*Ebenroth/Neiß*, BB 1990, 146; *Ammelung/Schneider*, IStR 1996, 501; siehe auch *Bergmann* in *Heidinger/Bruckner*, Steuern in Österreich, 49); die dadurch bewirkte Möglichkeit der steuerfreien Thesaurierung wird im Schriftum als *Primärabschirmung* bzw *primäre Abschirmung* (*primary sheltering*) bezeichnet (vgl *Hirschler*, Rechtsformplanung im Konzern, 415; *Steven*, Bedeutung ausländischer Finanzierungsgesellschaften, 48; *OECD*, International Tax Avoidance and Evasion, 62; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴, 426).

³¹ Siehe *Steven*, Bedeutung ausländischer Finanzierungsgesellschaften, 50.

³² Zu weiteren Strategien siehe etwa *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 10.

³³ *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 10.

³⁴ Dazu *Farmer*, RdW 1995, 115.

³⁵ Von einer besonders starken Ausprägung eines Grundes ist dabei nach § 1 Abs 1 Z 3 VO dann auszugehen, wenn der für das Vorliegen dieses Grundes erforderliche Mindestumfang an Voraussetzungen wesentlich – um mehr als 25% des jeweiligen Mindestniveaus – überschritten wird. Von einer annähernden Verwirklichung eines Grundes ist dabei auszugehen, wenn der für das Vorliegen des Grundes erforderliche Mindestumfang an Voraussetzungen nur unwesentlich – um nicht mehr als 25% des jeweiligen Mindestniveaus – unterschritten wird (Abschn 5.2.3.1 KStR 2001; ebenso *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 114; siehe auch *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 343). Freilich ergeben sich die solcherart starren Wesentlichkeitsgrenzen von 25% weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus § 1 Abs 1 TS 3 VO; da § 10 Abs 3 KStG und die VO ausreichende Beurteilungskriterien für den Mißbrauchsverdachtsfall vorgeben, müßte der Spielraum für ein Über- oder Unterschreiten der Merkmale relativ gering, jedenfalls aber weit unter 25%, sein (*Tumpel* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 437).

³⁶ Arg „insbesondere“ in § 10 Abs 3 KStG; siehe auch Abschn 5.2.3.1 KStR 2001; *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 368; *Wiesner*, SWI 1995, 131; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 342.

daher auch eine völlige Steuerfreistellung von Auslandsgesellschaften für sich allein noch nicht zum Methodenwechsel nach § 10 Abs 3 KStG.³⁷

2. Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie

Die Aufnahme des § 10 Abs 3 KStG durch das EU-AnpG³⁸ steht sohin in legischem Zusammenhang mit der Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie³⁹ in das nationale Recht;⁴⁰ Art 4 Abs 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie stellt es dabei den Mitgliedstaaten frei, die Doppelbesteuerung von Gewinnen – mit Ausnahme von Liquidationsgewinnen –, die die Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft bezieht, entweder durch Freistellung im Staat der Muttergesellschaft oder aber durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Körperschaftsteuer im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft zu vermeiden. Während § 10 Abs 2 KStG den in Art 4 Abs 1 TS 1 Mutter-Tochter-Richtlinie vorgezeichneten Weg der Steuerbefreiung geht, kommt es im Anwendungsbereich des § 10 Abs 3 KStG zu einer – in Art 4 Abs 1 TS 2 Mutter-Tochter-Richtlinie als alternative Entlastungsmethode vorgesehenen – Anrechnung der als Vorbelaufung der Ausschüttung anzusehenden ausländischen Steuer. Dieser Wechsel von der Freistellung nach § 10 Abs 2 KStG auf eine Anrechnung nach § 10 Abs 3 KStG könnte nunmehr zwar insoweit auf europarechtliche Bedenken stoßen, als die Mutter-Tochter-Richtlinie den Mitgliedstaaten entweder eine Befreiung (Art 4 Abs 1 TS 1 Mutter-Tochter-Richtlinie) oder eine Steueranrechnung (Art 4 Abs 1 TS 1 Mutter-Tochter-Richtlinie) vorschreibt, nicht jedoch ein Mischsystem vorsieht; allerdings scheint diese Bedenken durch Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie insoweit der Boden entzogen, als der Methodenwechsel auf diese Bestimmung gestützt werden kann.⁴¹ Nach Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie steht die Richtlinie „der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen nicht entgegen“. Leicht erkennbares Ziel dieser Bestimmung ist es, die Benutzung der Richtlinienbestimmungen als „Sprungbrett für Steuerumgehungsstrategien“ zu verhindern.⁴²

Zentrale Bedeutung erlangen somit die in Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie verwendeten Begriffe der Steuerhinterziehung und des Mißbrauchs. Es könnte hier überlegt werden, diese Begriffe als Verweis auf das jeweils geltende Recht der Mitgliedstaaten zu verstehen; damit hätte der innerstaatliche Gesetzgeber die Möglichkeit, autonom darüber zu bestimmen, wann Steuerhinterziehung oder Mißbrauch iSd Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie vorliegt.⁴³ Gegen eine Auslegung dieser Begriffe nach nationalem Recht spricht jedoch, daß der nationale

³⁷ Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 114.

³⁸ BGBI 681/1994; siehe dazu etwa Wiesner, SWI 1995, 127.

³⁹ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 225 vom 20.8.1990, 6 ff.

⁴⁰ Siehe etwa Quantschnigg, RdW 1994, 221; Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 92.

⁴¹ Ebenso Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 338.

⁴² Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 285; Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 93.

⁴³ Dazu die Nachweise bei Schön, Beiheft zu IStR 2/1996, 6 mit FN 72.

Gesetzgeber den Inhalt der Mutter-Tochter-Richtlinie aushöhlen und somit deren Zielsetzung unterlaufen könnte.⁴⁴ Zudem hätten die beachtlichen Unterschiede zwischen den nationalen Mißbrauchsbestimmungen bei einer solchen Auslegung zur Folge, daß die Richtlinie in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich angewendet würde.⁴⁵ Aus diesem Grund sind nach hA die Begriffe der Steuerhinterziehung und des Mißbrauchs gemeinschaftsrechtliche Begriffe, deren Auslegung nicht im alleinigen Ermessen der Mitgliedstaaten steht;⁴⁶ die Prüfung der Übereinstimmung zwischen nationaler Regelungen und Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie liegt sohin letztlich in der Hand des EuGH.⁴⁷ Wenngleich weitgehende Einigkeit dahingehend besteht, daß die Begriffe der Steuerhinterziehung und des Mißbrauchs unter Berücksichtigung der Systematik und der Zielsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie auszulegen sind⁴⁸, bestehen nur unscharfe Auslegungsgrenzen. Festzuhalten ist zunächst, daß durch die Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten die Zusammenarbeit von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene erleichtert werden soll. Notwendige Konsequenz eines solchen Steuersystems ist jedoch freilich, daß einige Mitgliedstaaten zu Gunsten anderer Mitgliedstaaten Steueraufkommen verlieren, dieser Effekt aber von den Mitgliedstaaten durch die Billigung der Mutter-Tochter-Richtlinie akzeptiert worden ist; hingegen ist es aus der Sicht der Gemeinschaft irrelevant, in welchem Mitgliedstaat Steuern zu leisten sind. Mit dem Gemeinschaftsrechts und dem Ziel der Richtlinie, binnengesetzliche Verhältnisse innerhalb der Gemeinschaft herzustellen, steht es daher vollkommen im Einklang, wenn Unternehmen den steuerlich günstigsten Standort suchen und die Unternehmensstruktur danach ausrichten.⁴⁹ Aus diesen Gründen hält beispielsweise Knobbe-Keuk⁵⁰ einen Mißbrauch iSd Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie nur im Verhältnis zu Drittstaaten für denkbar. Aus ähnlichen Überlegungen gelangt auch Eilers⁵¹ zu dem Schluß, es bestehe im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie für die deutsche Mißbrauchsregelung des § 42 AO regelmäßig kein Raum.

⁴⁴ Dazu auch Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 93; Züger in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 554.

⁴⁵ Knobbe-Keuk, EuZW 1992, 339; Züger in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 554; Schön, Beiheft zu IStR 2/1996, 7.

⁴⁶ Ausführlich Schön, Beiheft zu IStR 2/1996, 6; Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 286; Knobbe-Keuk, EuZW 1992, 340; Eilers, DB 1993, 1156; Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 93; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 338 f.; Züger in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 554 f.; aA Höppner in FS Rädler, 334 ff; siehe auch Tumpel in Gassner/Lechner, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, 183.

⁴⁷ Knobbe-Keuk, EuZW 1992, 340; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 339; Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 93.

⁴⁸ So zB Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 339; Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 93; Knobbe-Keuk, EuZW 1992, 340; Züger in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 559.

⁴⁹ Siehe etwa Knobbe-Keuk, EuZW 1992, 340; Eilers, DB 1993, 1158.

⁵⁰ Knobbe-Keuk, EuZW 1992, 340.

⁵¹ Eilers, DB 1993, 1160.

Da allerdings nach Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie die Grenzen durch allgemeine Steuerfluchtregeln der einzelnen Mitgliedstaaten, durch spezielle Klauseln und durch Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen gezogen werden können, scheint den Begriffen Steuerhinterziehung und des Mißbrauchs ein eher breiteres Verständnis zu Grunde zu liegen.⁵² Aufgrund dieses breiteren Verständnisses in Richtung auch einer Vermeidung von Steuerflucht scheint daher die Bezugnahme des § 10 Abs 3 KStG auf den Mißbrauch iSd § 22 BAO und die Steuerhinterziehung – die nach zutreffender hA⁵³ als Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG zu verstehen ist – eine zulässige Einschränkung und daher durch Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie gedeckt zu sein.⁵⁴ Zusammenfassend kann sohin festgehalten werden, daß die Anordnung des Methodenwechsels in § 10 Abs 3 KStG sich auf den gesamten Anwendungsbereich des internationalen Schachtelprivilegs erstreckt; der Methodenwechsel verstößt aber nach hA auch betreffend Tochtergesellschaften innerhalb der EU nicht gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie, weil einerseits Art 4 der Richtlinie auch generell die Anrechnungsmethode zuließe⁵⁵ und andererseits nach Art 1 Abs 2 der Richtlinie im nationalen Recht Maßnahmen der Mißbrauchsbekämpfung vorgesehen werden können⁵⁶.

3. Mißbrauch iSd § 22 BAO iVm § 1 Abs 1 Z 1 der Verordnung

3.1. Volle Steuerpflicht der Beteiligungserträge im Inland ohne Anrechnung der ausländischen Steuer bei erwiesenen Mißbrauch iSd § 22 BAO (§ 1 Abs 1 Z 1 VO)?

Nach § 1 Abs 1 Z 1 VO sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen auch dann nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn Mißbrauch iSd § 22 BAO vorliegt; in diesem Fall findet nach § 1 Abs 2 VO auch keine Entlastung von einer ausländischen Körperschaftsteuer durch Anrechnung der ausländischen Steuer statt.⁵⁷ Es sollen vielmehr die sich aus § 22 BAO ergebenden Sanktionen eintreten, nämlich die volle Steuerpflicht der Beteiligungserträge im Inland ohne Anrechnung der ausländischen Steuer.⁵⁸ Dieser Verweis des § 1 Abs 1 Z 1 VO auf die Mißbrauchsbestimmung des § 22 BAO erweckt den Eindruck, § 22 BAO sei als selbständiger Besteuerungstatbestand iSd sogenannten Außentheorie zu verstehen.

⁵² Siehe auch *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 286 f; dazu auch *Höppner* in FS *Rädler*, 338 f.

⁵³ *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 368; *Wiesner*, SWI 1995, 132; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 339; *Lang* in *Rill*, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 94.

⁵⁴ Siehe auch *Wiesner*, SWI 1995, 132; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 339; zu § 50d Abs 1a dESTG siehe *Höppner* in FS *Rädler*, 333 ff; siehe zur Deutung des Art 1 Abs 2 *Mutter-Tochter-Richtlinie* nach der Innentheorie ausführlich *Züger* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 559 ff.

⁵⁵ *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 110; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 10 Anm 35.

⁵⁶ Siehe *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 110.

⁵⁷ Siehe auch Abschn 5.2.3 KStR 2001; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 112.2; *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 13 f; *Quantschnigg*, ÖStZ 1995, 13; *Wiesner*, SWI 1995, 131; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 345; Gleicht gilt nach hA für den in der Verordnung nicht ausdrücklich angeführten Fall der erwiesenen Steuerhinterziehung; siehe *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 345; *Wiesner*, SWI 1995, 131.

⁵⁸ *Farmer*, RdW 1995, 116; *Kirchmayr/Schrage*, ÖStZ 1995, 159.

§ 22 Abs 1 BAO bestimmt, daß durch „Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann“; liegt jedoch ein Mißbrauch iSd § 22 Abs 1 BAO vor, sind nach § 22 Abs 2 BAO „die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären“. Diese Mißbrauchsvorschrift des § 22 BAO wird in der Literatur unter zwei verschiedenen und dogmatisch miteinander unvereinbaren Aspekten gesehen: Während eine Auffassung § 22 BAO als unbestimmten Steuerrechtssatz ansieht, der gedanklich zu jedem einzelnen Steuertatbestand hinzugefügt werden müsse und somit eine Ausdehnung der Steuerpflicht unter den Voraussetzungen des Mißbrauchs gestatte (Außentheorie), sieht die Innentheorie das Steuerumgehungsproblem als allgemeines Rechtsproblem und somit § 22 Abs 1 BAO als Interpretationsvorschrift; die Gesetzesumgehung geht im Interpretationsproblem aus und ihre Erfassung erweist sich als Sonderfrage der Gesetzesauslegung.⁵⁹ Nach dieser sogenannten Innentheorie, die in der österreichischen Lehre überwiegend vertreten wird⁶⁰, ist die Gesetzesumgehung iSd § 22 BAO ein Problem des Wirkungsbereiches des Gesetzes, da es bei jedem Umgehungsversuch darauf ankommt, ob eine Gesetzesbestimmung auf den Umgehungsversuch noch anzuwenden ist und diesfalls der Umgehungsversuch mißlingt, oder ob die Gesetzesbestimmung nicht anzuwenden ist, und der Umgehungsversuch deshalb doch gelingt.⁶¹ § 22 Abs 1 BAO hat nach der Innentheorie die Bedeutung festzuhalten, daß die zivilrechtlichen Formen und Gestaltungen grundsätzlich irrelevant und daher für Umgehungsversuche ungeeignet sind, da das Steuerrecht idR nicht an das Zivilrecht anknüpft, sonder wirtschaftliche Tatbestände bildet;⁶² § 22 Abs 1 BAO führt demnach nur den in § 21 BAO normierten Grundsatz der wirtschaftlichen Anknüpfung des Steuerrechts aus und betont die Notwendigkeit einer Interpretation der Steuergesetze, die den wirtschaftlichen Sinn und Zweck der Steuervorschriften beachtet.⁶³ Nach dieser Auffassung ist es somit

⁵⁹ Vgl dazu etwa *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, 88; *Gassner*, ÖStZ 1981, 262; *Gassner*, Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, Gelber Brief Nr 131, 3; *Gassner*, WBI 1987, 5; *Ritz*, BAO², § 22 Tz 6 ff; *Lang*, ÖStZ 1994, 173; *Doralt/Ruppe* II⁴, 220.

⁶⁰ So etwa von *Doralt/Ruppe* II⁴, 220; *Fischer*, SWI 1999, 81; *Gassner* in FS Höhn, 79; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 345; *Gassner* in *Kastner/Stoll* GmbH & Co KG², 68 ff; *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, 72 ff, 89 ff, 115 ff; *Gassner*, ÖStZ 1975, 285; *Gassner*, ÖStZ 1980, 156; *Gassner*, ÖStZ 1981, 263; *Gassner*, Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, Gelber Brief Nr 131, 3; *Gassner*, WBI 1987, 5, *Lang* in *Rill*, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 95 ff; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 123; *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht, 47 ff; *Lang*, ÖStZ 1994, 173; *Lang*, SWI 1998, 216; *Lang*, ÖStZ 2001, 65; *Lechner*, Die Gewinnpoolung, 189 f; *Pimmer/Kotrnoch* in FS Bauer, 223; *Ritz*, BAO², § 22 Tz 7; *Ruppe* in FS Bauer, 311; *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, Einf. Anm 466 f; *Ruppe* in *Ruppe*, Handbuch der Familienverträge², 124 f; *Stoll* in *Kastner/Stoll* GmbH & Co KG², 412 ff; *Stoll*, Leasing², 26 ff; *Tanzer*, Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht, 84 ff; *Tanzer*, Rechts- und Gestaltungsmißbrauch im Abgabenrecht, Gelber Brief Nr 129; *Werndl*, SWK 1987, A I 139; *Werndl*, Allgemeines Steuerrecht, Rz 223 ff.

⁶¹ Vgl für die hL nur *Gassner*, ÖStZ 1981, 263; *Lang*, ÖStZ 1994, 173; *Ritz*, BAO², § 22 Tz 7; *Fischer*, SWI 1999, 83 mit FN 26.

⁶² Vgl nur *Gassner*, ÖStZ 1981, 263; *Lang*, ÖStZ 1994, 173.

⁶³ Vgl etwa *Lang*, ÖStZ 1994, 174; *Mühlehner*, ÖStZ 1988, 72; siehe auch *Holzinger*, SWI 1999, 102; *Ruppe* in FS Bauer, 311; für den Bereich der Ergebnisteuern ebenso *Huber*, StuW 1966, 393: „Durch entsprechende Auslegung der in Rede stehenden Steuergesetze nach den allgemeinen Auslegungsregeln wird hier eine Subsumtion ohne weiteres möglich, da es bei der Ergebnisbesteuerung auf die Wirksamkeit zivilrechtlicher Gestaltungen nicht ankommt [...] bzw. eine mißbräuchliche Gestaltung ohne weiteres ignoriert werden kann“.

eine Frage der Gesetzesauslegung und der Analogie, ob eine Norm trotz des Versuchs, sie zu umgehen angewendet werden kann.⁶⁴ § 22 Abs 1 BAO hat danach nur die Bedeutung festzuhalten, daß die zivilrechtlichen Formen und Gestaltungen grundsätzlich irrelevant und daher für Umgehungsversuche ungeeignet sind, weil das Steuerrecht idR gar nicht an das Zivilrecht anknüpft, sondern wirtschaftliche Tatbestände bildet; § 22 Abs 2 BAO bringt nur zum Ausdruck, als daß im Falle einer Umgehung die umgangene Norm anzuwenden ist.⁶⁵ Somit ist nach der Innentheorie auch im Steuerrecht die Umgehungsbekämpfung ein Interpretationsproblem. Nach Fischer dient die Generalklausel des § 22 BAO zusammenfassend der „Bewahrung des Gesetzes aus eigener Kraft“⁶⁶, die Normgeltung soll ohne eine den Einzelfall treffende Spezialbestimmung gesichert werden.⁶⁷ Nach der Innentheorie hat § 22 BAO als bloßer Interpretationshinweis keine selbständige normative Bedeutung, die Steuerpflicht kann demnach nie auf § 22 BAO, sondern nur auf den jeweiligen – potentiell umgangenen – Steuertatbestand gestützt werden.⁶⁸

Demgegenüber sieht bzw sah⁶⁹ vor allem die Finanzverwaltung und auch weite Teile der Rechtsprechung des VwGH⁷⁰ § 22 BAO als unbestimmten Steuerrechtssatz an, der gedanklich zu jedem einzelnen Steuertatbestand hinzugefügt werden müsse und somit eine Ausdehnung der Steuerpflicht unter den Voraussetzungen des Mißbrauchs gestatte. Voraussetzung für die Anwendung des § 22 BAO ist nach der Außentheorie, daß der Steuertatbestand an Formen und Gestaltungen des bürgerlichen Rechts anknüpft, widrigenfalls die formelle Rechtsgestaltung ohnedies bedeutungslos ist.⁷¹ Nach – wohl früherer⁷² – Auffassung der Finanzverwaltung⁷³ ist § 22 BAO als selbständiger Besteuerungstatbestand immer dann verwirklicht, wenn ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt wird, dieser Weg oder die Gestaltungsform aber dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg objektiv nicht gemäß ist und zusätzlich dieser ungewöhnliche, ungebräuchliche und unangemessene Weg subjektiv in Umgehungsabsicht beschritten wird;⁷⁴ § 22 BAO ermögliche es sohin, ungewöhnlichen Gestaltungen, die ausschließlich zur Steuerersparnis gewählt wurden, die Anerkennung auch dann zu versagen, wenn die

⁶⁴ Siehe nur *Ritz*, BAO², § 22 Tz 7; *Ellinger* in *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 22 Anm 11; *Gassner*, WBI 1987, 5.

⁶⁵ *Gassner*, WBI 1987, 5; *Gassner*, ÖStZ 1981, 263.

⁶⁶ So auch der BGH v 15.1.1990, II ZR 164/88, BGHZ 110, 47, zur Gesetzesumgehung: „[D]ie Gesetzesumgehung ist eine Frage der Rechtsanwendung, die an die Rechtsgeltung und die Durchsetzbarkeit des Regelungsinhaltes einer Norm aus eigener Kraft anknüpft“; siehe auch *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 42 Rz 60.

⁶⁷ *Fischer*, SWI 1999, 81; *Fischer* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 42 Rz 60; ebenso *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, 82 ff.

⁶⁸ Vgl etwa *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, 92; *Lang*, ÖStZ 1994, 174; kritisch zur Verneinung eines normativen Gehaltes des § 22 BAO jüngst *Kaufmann*, ÖStZ 2000, 695.

⁶⁹ *Loukota* berichtet diesbezüglich, daß mittlerweile von den Experten der zuständigen Fachabteilung im BMF der Innentheorie gefolgt wird; vgl *Loukota* in *Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 21.

⁷⁰ Vgl etwa *Lang*, ÖStZ 1994, 173.

⁷¹ So *Mühlehner*, ÖStZ 1988, 73; *Gassner*, WBI 1987, 5.

⁷² Vgl *Loukota* in *Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 21.

⁷³ Vgl etwa *Loukota*, SWI 1991, 166; *Loukota*, SWI 1998, 105; *Ellinger*, ÖStZ 1975, 202 ff.

⁷⁴ Vgl dazu *Lang*, ÖStZ 1994, 174.

Interpretation unter Berücksichtigung des Sinnes und Zweckes der Abgabenvorschrift die Abgabenerhebung nicht mehr zuläßt.⁷⁵

Ein Verständnis des § 1 Abs 1 Z 1 VO als selbständiger Besteuerungstatbestand würde sohin voraussetzen, daß § 22 BAO iSd Außentheorie zu verstehen wäre; dies ist jedoch keinesfalls gesichert, was die gesetzliche Grundlage für § 1 Abs 1 Z 1 VO als bedenklich erscheinen läßt. Mittlerweile scheint auch die österreichische Finanzverwaltung dahin zu tendieren, § 22 BAO iSd Innentheorie als bloßen Interpretationshinweis zu verstehen.⁷⁶ Nach der – auch hier vertretenen – Innentheorie kommt sohin § 22 BAO und daher rückschlässig auch § 1 Abs 1 Z 1 VO nicht der Charakter als selbständiger Besteuerungstatbestand zu; § 1 Abs 1 Z 1 VO deutet bei diesem Verständnis vielmehr auf die Notwendigkeit einer der wirtschaftlichen Tatbestandsbildung gerecht werdenen Interpretation hin. Freilich folgert mE aus dem Hinweis auf § 22 BAO in § 1 Abs 1 Z 1 VO nicht nur die entsprechende Interpretation der anderen Tatbestände der Verordnung⁷⁷, sondern vielmehr eine Beurteilung der Verlagerung von Einkünften in das Ausland selbst⁷⁸, durch die unter anderem auch eine Anwendung des § 10 Abs 2 KStG erreicht werden soll. Gerade diese Beurteilung hat jedoch nach der Innentheorie in den hier zu behandelnden Fällen nach den Grundsätzen der subjektiven Einkünftezurechnung⁷⁹ zu erfolgen. Liegt daher ein so verstandener Mißbrauch vor, so führt die Einkünftezurechnung an die österreichische Muttergesellschaft freilich – ebenso wie ein Mißbrauch nach dem Verständnis der Außentheorie – selbstverständlich zu einer Nichtenrechenbarkeit ausländischer Steuern im Falle des § 22 BAO.⁸⁰ Denkbar wäre lediglich, die entrichteten Auslandssteuern bei der Muttergesellschaft als – fiktive – Betriebsausgaben zum Abzug zuzulassen.⁸¹

3.2. Konkurrenz zwischen § 22 BAO und § 10 Abs 3 KStG?

Nach Loukota/Quantschnigg⁸² betrifft das Anrechnungsverfahren nach § 10 Abs 3 KStG nur Fälle, „in denen die Finanzbehörde sich damit begnügt, die Erfüllung der

⁷⁵ So Gassner, Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, Gelber Brief Nr 131, 3.

⁷⁶ Dies berichtet Loukota in Gassner/Lang/Lechner, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 21.

⁷⁷ So Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 105.

⁷⁸ So zu § 10 Abs 3 KStG auch Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 97.

⁷⁹ Dazu grundlegend Ruppe in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 7; Ruppe in Ruppe, Handbuch der Familienverträge², 127; für das Körperschaftsteuerrecht etwa Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, § 7 Tz 10; Lechner in Gassner/Gröhls/Lang, FS Deloitte & Touche, 321; Tumpel in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 435; ausführlich Kofler, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung, 25 ff.

⁸⁰ Dazu Wiesner, SWI 1995, 131; Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 368; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 345.

⁸¹ Fraglich ist sohin das Schicksal der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer sowie Quellensteuern bzw der sonstigen im Zusammenhang mit der Gründung und dem Betrieb der Gesellschaft entstandenen Betriebsausgaben bei der Muttergesellschaft. Eine diesbezüglich interessante, wenngleich nicht unbestrittene (Höppner, IWB Fach 3a, Grp 1, 634) Deutung der Folgen der Besteuerung des angemessenen Sachverhaltes bietet das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 17. Juli 1997, 10 K 248/96, zur Zwischenschaltung einer irischen IFSC-Gesellschaft; das FG erblickte – anders als der BFH in der Revision (BFH v 19.1.2000, IR 94/97, BFHE 191, 257, BStBl 2001 II 222) – im Einsatz der IFSC-Gesellschaft einen Mißbrauch iSd § 42 AO. Als Folge dieses Mißbrauchs erachtete es jedoch den durch das Irlandengagement angefallenen Aufwand, konkret irische Verkehr- und Körperschaftsteuer sowie Management Fees und Provisionen, als fingierte abzugsfähige Betriebsausgaben bei der deutschen Muttergesellschaft.

⁸² Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 13; ebenso Wiesner, SWI 1995, 131.

Verdachtsmerkmale aufzuzeigen und weitere Erhebungen in Richtung (vorsätzliche) Abgabenverkürzung durch Rechtsmißbrauch unterläßt“. Liegt hingegen ein Mißbrauch iSd § 22 BAO vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie wenn kein Mißbrauch stattgefunden hätte. § 10 Abs 3 KStG ist somit nach der Finanzverwaltung dahingehend zu verstehen, daß es im Falle des Vorliegens der Verdachtsgründe zu einem Methodenwechsel kommt, es der Behörde aber unbenommen bleibt, das Vorliegen eines Mißbrauches zu prüfen.⁸³

Beispiel: In Irland wird von einer österreichischen Kapitalgesellschaft eine Basisgesellschaft errichtet und es werden österreichische Wertpapiere auf diese Basisgesellschaft übertragen. Die Basisgesellschaft erzielt nun schädliche Passiveinkünfte, unterliegt keiner – oder nur einer 10%igen – irischen Körperschaftsbesteuerung und die Gesellschafter der österreichischen Muttergesellschaft sind fünf in Österreich ansässige Aktionäre. Nach Loukota/Quantschnigg⁸⁴ sind „die mißbräuchlich nach Irland verlagerten Zinsenzuflüsse als Zinsenzuflüsse der österreichischen Kapitalgesellschaft zu besteuern“; eine allenfalls anfallende 10%ige irische Körperschaftsteuer wäre in Österreich nicht anrechenbar.⁸⁵ Dieser Lösung ist mE nur dann beizupflichten, wenn die irische Gesellschaft nicht Zurechnungssubjekt der Zinseinkünfte ist.⁸⁶

Gegen diese Auslegung wenden sich Kirchmayr/Schragel⁸⁷; sie sehen in dieser Abgrenzung zwischen § 10 Abs 3 KStG und § 22 BAO eine Verlagerung auf eine verfahrensrechtliche Ebene, die sich in Widerspruch zur Offizialmaxime und dem Rechtsstaatsprinzip des Art 18 B-VG stelle; es hänge nämlich bloß davon ab, inwieweit die Finanzbehörde ein Ermittlungsverfahren durchführt, und es sei somit in das Belieben der Finanzverwaltung gestellt, es zu Mißbrauchskonsequenzen iSd § 22 BAO oder zum Anrechnungsverfahren nach § 10 Abs 3 KStG kommen. Wenn es aber für die Anwendbarkeit von § 10 Abs 3 KStG darauf ankommen soll, ob sich die Finanzbehörde damit begnügt, die Erfüllung der Verdachtsmerkmale aufzuzeigen, und weitere Erhebungen unterläßt, so kann die Rechtsposition des einzelnen nur aus dem Umfang eines allfälligen Ermittlungsverfahrens, nicht aber aus der generellen Norm entnommen werden; dies sei nicht nur willkürlich und unsachlich, es widerspreche auch dem in Art 18 B-VG verankerten rechtsstaatlichen Prinzip, wonach ein steuerlicher Tatbestand so formuliert sein müsse, daß der Steuerpflichtige die steuerlichen Folgen seines Verhaltens abschätzen könne. Kirchmayr/Schragel⁸⁸ schlagen aus diesen Gründen eine materiell-rechtliche Abgrenzung § 10 Abs 3 KStG und § 22 BAO nach den allgemeinen Regelungen von Normenkonkurrenzen vor, da § 10 Abs 3 KStG und § 22 BAO – bezogen auf internationale Schachtelbeteiligungen – weitgehend übereinstimmende Tatbestandsvoraussetzungen haben, jedoch unterschiedliche, einander

⁸³ Siehe etwa Wiesner, SWI 1995, 131.

⁸⁴ Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 13.

⁸⁵ Freilich könnte hier überlegt werden, ob die im Ausland entrichtete Körperschaftsteuer (fiktive) Betriebsausgaben bei der Muttergesellschaft darstellt; dazu FG Baden-Württemberg vom 17. Juli 1997, 10 K 248/96.

⁸⁶ Ebenso wohl Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 134.

⁸⁷ Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 159.

⁸⁸ Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 159.

widersprechende Rechtsfolgen vorsehen. Ergibt daher die teleologische Auslegung, daß der Gesetzgeber – selbst bei nur teilweiser Deckung der Tatbestände – die betreffenden Vorgänge einer einheitlichen, abschließenden Regelung unterwerfen wollte, sei die Normenkonkurrenz nach dem Verhältnis der Spezialität zu lösen, wonach die speziellere Norm (§ 10 Abs 3 KStG) die allgemeinere Norm (§ 22 BAO) verdränge. Im Ergebnis gelangen Kirchmayr/Schragel⁸⁹ dazu, daß durch § 10 Abs 3 KStG sämtliche mißbräuchliche Betätigungen ausländischer Tochtergesellschaften erfaßt werden; es sprächen insb sowohl die Bezifferung der – nicht mit österreichischen Verhältnissen vergleichbaren – ausländischen Ertragsteuerbelastung mit 15% sowie die Ausnahme der ausländisch beherrschten Kapitalgesellschaften von § 10 Abs 3 KStG dafür, daß es im Bereich internationaler Schachtelbeteiligungen keinen Raum für § 22 BAO gibt. § 10 Abs 3 KStG sei daher die einheitliche und abschließende Mißbrauchsbestimmung für internationale Schachtelbeteiligungen und verdränge als speziellere Norm § 22 BAO und dessen Rechtsfolgen. Für § 1 Abs 1 Z 1 VO fehle daher die gesetzliche Deckung.

Ebenso meint Farmer⁹⁰, der Ausschluß des Mißbrauchsfallen von Schachtelprivileg und Steueranrechnung mache die Verordnung gesetzwidrig: So bestehe die Verordnungsermächtigung des § 10 Abs 3 KStG darin, Gründe zu definieren, bei denen der BMF annimmt, daß ein Fall der Steuerhinterziehung oder ein Fall des Mißbrauchs vorliegt; der Rahmen für die Definition werde dabei durch den ausdrücklichen Verweis des § 10 Abs 3 erster Satz KStG auf § 22 BAO gegeben. Erfülle daher ein Sachverhalt die in der Verordnung genannten Gründe, stehe die Schachtelbefreiung des § 10 Abs 2 KStG nicht zu, der Methodenwechsel sei anzuwenden. Dies deshalb, weil die Gründe in der Verordnung eine mißbräuchliche Gestaltung gem § 22 BAO zu beschreiben haben und sohin jede andere Form des Mißbrauchs auf Grund des gleichen Definitionsrahmens mit den aufgezählten Formen vergleichbar sei und daher gleich behandelt werden müsse.

Da § 10 Abs 3 KStG den Methodenwechsel jedoch nicht für erwiesenen Mißbrauch oder erwiesene Hinterziehung, sondern lediglich zu deren Verhinderung für bloße Verdachtsfälle vorsieht, wäre eine Gleichstellung der Steuerhinterziehungs- und Mißbrauchsfälle mit den bloßen Verdachtsfällen unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes bedenklich.⁹¹ Bereits aus dem Wortlaut des § 10 Abs 3 KStG ergibt sich, daß der Methodenwechsel der „Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen“ dienen soll; bei richtigen Verständnis dieser Norm als widerlegbare Vermutung⁹² – und somit letztlich als Beweislastumkehrvorschrift – soll § 10 Abs 3 KStG eine typisierende Präventivfunktion erfüllen, sich nicht jedoch in Konkurrenz zu erwiesenem Mißbrauch setzen. Legt man im übrigen der Bestimmung des § 22 BAO das Verständnis der Innentheorie zu Grunde⁹³, zeigt sich – wie auch das von Loukota/Quantschnigg⁹⁴ gewählte Beispiel plastisch darstellt –, daß im Falle eines

⁸⁹ Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 159.

⁹⁰ Farmer, RdW 1995, 115 f.

⁹¹ Siehe auch Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 345.

⁹² Ausführlich unten.

⁹³ Dazu bereits oben.

⁹⁴ Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 13.

Mißbrauches § 10 Abs 3 KStG mangels Zurechnung der betreffenden Einkünfte zur Auslandsgesellschaft keinen Anwendungsbereich mehr hat⁹⁵, da der Methodenwechsel zur Voraussetzung hat, daß die Zurechnungsfrage bereits entschieden ist. Der Ansicht von Farmer⁹⁶ und Kirchmayr/Schragel⁹⁷ kann daher nicht gefolgt werden.

4. § 10 Abs 3 KStG als gesetzliche Vermutung

Umstritten ist die Frage, ob die von § 10 Abs 3 KStG angeordnete gesetzliche Vermutung von Verdachtsgründen für Steuerhinterziehungen und Mißbräuche durch die Verordnung unwiderleglich oder nur widerleglich angeordnet werden kann. Während Zöchl⁹⁸ing/Kirchmayr⁹⁸, Farmer⁹⁹, Lang¹⁰⁰, Kirchmayr/Schragel¹⁰¹ und Gassner¹⁰² § 10 Abs 3 KStG und die Verordnung nur dann für anwendbar, wenn der Abgabepflichtige die Verdachtsgründe nicht entkräftet, sehen Quantschnigg¹⁰³, Loukota/Quantschnigg¹⁰⁴, Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly¹⁰⁵, Wiesner¹⁰⁶ und wohl auch Loukota¹⁰⁷ die Verdachtsgründe in der Verordnung als

⁹⁵ Siehe auch Lechner in FS Egger, 411 f.

⁹⁶ Farmer, RdW 1995, 115 f.

⁹⁷ Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 159.

⁹⁸ Zöchl⁹⁸ing/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 366. Zöchl⁹⁸ing/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 367 f. und Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 160 f. vertreten diesbezüglich die Auffassung, daß die Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen als finales Tatbestandsmerkmal zum kausalen Tatbestandsmerkmal des Vorliegens der Verdachtsgründe hinzutreten muß. So sei nach dem Wortlaut des § 10 Abs 3 KStG die „Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen“ ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal, das sich nicht auf die „Gründe“, sondern auf die Anordnung des *Methodenwechsels* beziehe. Die auf § 10 Abs 3 KStG gestützte Verordnung könne sohin den *Methodenwechsel* – unabhängig vom Vorliegen von „Gründen“ nur anordnen, wenn dieser der „Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen“ diene, wenn also im Einzelfall die Anwendung der internationalen Schachtelbeteiligung zu einer Steuerhinterziehung oder zu einem Mißbrauch iSd § 22 BAO führen würde; nur diesfalls ergebe sich die Notwendigkeit des *Methodenwechsels* zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen. Diesem zweiten Tatbestandsmerkmal der Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen iSd § 22 BAO hätte in der Verordnung zumindest durch eine Beweilstumkehr Rechnung getragen werden müssen. Danach hätte die Finanzbehörde zwar beim Vorliegen der Gründe („Mißbrauchsverdacht“) von einem Mißbrauch ausgehen können; es hätte aber dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden müssen, durch den Nachweis außersteuerlicher Gründe den *Methodenwechsel* zu verhindern. Da die Verordnung dieses zweite gesetzlich normierte Tatbestandsmerkmal für den *Methodenwechsel* vom Befreiungssystem hin zum Anrechnungssystem für internationale Schachtelbeteiligung nicht berücksichtigt bzw konkretisiert habe, sei nach Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 160 f. die Verordnung insoweit gesetzwidrig. Wiesner, SWI 1995, 130, spricht hingegen – entgegen Zöchl⁹⁸ing/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 367 f – davon, daß die Ursache der Anordnung eines *Methodenwechsels*, nämlich der Gestaltungsverdacht, und das Ziel der Anordnung, nämlich der *Methodenwechsel* zur Verhinderung der gestaltungsbedingten Keinfach- oder Bagatellbesteuerung, eine rechtliche Einheit darstellen. Ebenso hält Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 340 den von Zöchl⁹⁸ing/Kirchmayr und Kirchmayr/Schragel vertretenen Ansatz nicht für zwingend, da § 10 Abs 3 KStG auch dann einen guten Sinn gebe, wenn man das Ziel der Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen nur als Motiv für die Verordnungsermächtigung und damit als Auslegungsrichtlinie für Gesetz und Verordnung, nicht jedoch als weiteres Tatbestandsmerkmal verstünde.

⁹⁹ Farmer, RdW 1995, 115.

¹⁰⁰ Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 91 ff; Lang, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 25 f; Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 126; siehe auch Lang, SWI 1995, 168.

¹⁰¹ Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 161.

¹⁰² Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 340 f.

¹⁰³ Quantschnigg, ÖStZ 1995, 13.

¹⁰⁴ Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 13 f.

¹⁰⁵ Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 112.1.

¹⁰⁶ Wiesner, SWI 1995, 130.

¹⁰⁷ Loukota, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 21 ff.

unwiderleglich an; demnach seien immer dann, wenn der Mißbrauchsverdacht gegeben ist, die von einer ausländischen Gesellschaft gezahlten Dividenden auf der Ebene der empfangenden Körperschaft auch dann steuerpflichtig, wenn sie sonst nach § 10 Abs 2 KStG befreit wären, ein Gegenbeweis sei unzulässig. Letztgenannter Auffassung folgen auch die KStR 2001¹⁰⁸, wonach der Mißbrauchsverdacht im Sinne einer „unwiderlegbaren Vermutung“ zum zwingenden Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode (switch over) führt. Dem Abgabepflichtigen stehe es aber frei, das Vorliegen der Verdachtsgründe zu bestreiten.¹⁰⁹ Nur wenn weder erwiesener Mißbrauch noch die maßgebenden Verdachtsgründe vorliegen, ist somit nach Auffassung der Finanzverwaltung die Befreiungsmethode anzuwenden. Wiesner¹¹⁰ leitet die Unwiderlegbarkeit insb daraus ab, daß die in § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG vorgesehene Möglichkeit des Nachweises überwiegender Ausländerbeteiligung dazu zwinge, daß zu den übrigen Verdachtsgründen des § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 1 und 2 KStG ein Gegenbeweis unzulässig sei.¹¹¹ Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly¹¹² halten die Unwiderlegbarkeit wohl insb deshalb für gerechtfertigt, weil lediglich auf die – ohnehin in der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehene – Anrechnungsmethode gewechselt werde und sohin der Rechtseingriff nur ein relativer sei.

Aus dem Wortlaut des § 10 Abs 3 KStG läßt sich mE ein Verständnis sowohl als widerlegliche als auch als unwiderlegliche Vermutung ableiten: So sind nach § 10 Abs 3 KStG - abweichend von der Befreiung von Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 2 KStG – solche Erträge nicht von der Körperschaftsteuer befreit, „wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) durch Verordnung anordnet“. Versteht man die „Gründe“ iSd § 10 Abs 3 KStG dahingehend, daß es dem Verordnungsgeber freisteht, Fallgruppen zu typisieren, die typischerweise auf Mißbrauch hindeuten, so kommt es bei Erfüllung der Voraussetzungen dieser Fallgruppen eben zu einem Methodenwechsel. Umgekehrt könnten die Gründe des § 10 Abs 3 KStG auch dahin verstanden werden, daß für den Fall, daß der Steuerpflichtige den Nachweis erbringt, daß werder Abgaben verkürzt (§ 33 FinStrG) noch ein Mißbrauch (§ 22 BAO) – in Form einer fehlerhaften Gesetzesauslegung nach dem Verständnis der Innentheorie – vorliegt, der Ausschluß von einer Befreiung der Schachtelerträge nicht mehr notwendig ist; die „Gründe“ für diesen Ausschluß wären demnach weggefallen, eine Verhinderung einer Steuerhinterziehung oder eines Mißbrauches wäre somit nicht notwendig.¹¹³

Freilich spricht insb die verfassungskonforme Interpretation für die Annahme einer widerlegbaren Vermutung. Würde man nämlich mit der Finanzverwaltung die Verdachtsgründe für unwiderlegbar halten, trafen § 10 Abs 3 KStG iVm §§ 2 bis 4 VO die

¹⁰⁸ Abschn 5.2.3 KStR 2001.

¹⁰⁹ Siehe auch Wiesner, SWI 1995, 131; kritisch dazu Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 341.

¹¹⁰ Wiesner, SWI 1995, 130.

¹¹¹ AA Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 341.

¹¹² Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 112.1.

¹¹³ In diese Richtung Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 99 f.

Anordnung, daß bei Vorliegen der Verdachtsgründe der Methodenwechsel zwingend zu erfolgen hätte und sohin der Nachweis, daß der Verdacht nicht gerechtfertigt ist, nicht erbracht werden könnte. Dieser Auslegung hält aber Gassner¹¹⁴ zutreffend entgegen, daß die gesetzlich angeordnete Vermutung der Realisierung eines Straf- oder Mißbrauchtatbestandes hinsichtlich des Entfalls der internationalen Schachtelbefreiung nach § 10 Abs 2 KStG – wenn auch nicht hinsichtlich der Anrechnung – der Realisierung eines Straf- oder Mißbrauchtatbestandes selbst gleichgestellt wäre; um dieses Interpretationsergebnis zu vermeiden, müsse es dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Nachweises frei stehen, daß kein – wie auch immer verstandener – Mißbrauch noch eine Steuerhinterziehung vorliegt.¹¹⁵ Lang¹¹⁶ führt für die Annahme einer widerlegbaren Vermutung zudem eine am Bestimmtheitsgrundsatz orientierte verfassungskonforme Interpretation an: § 10 Abs 3 KStG nimmt lediglich eine beispielhafte Aufzählung von Verdachtsgründen vor; dem Verordnungsgeber steht es dann nach frei, weitere – an Sinn und Zweck des § 10 Abs 3 KStG orientierte – Verdachtsgründe zu normieren. Dies ist etwa im Fall des „Überwiegensverdachtsgrundes“ durch Normierung eines beweglichen Systems ins § 1 Abs 1 Z 3 VO geschehen. Da § 10 Abs 3 KStG jedoch eine gesetzlich nicht weiter determinierte Verordnungsermächtigung enthält, ist iSd Art 18 B-VG ein Interpretationsergebnis zu vermeiden, das den Verordnungsgeber in nicht determinierter Weise dazu ermächtigt, die Befreiung des § 10 Abs 2 auszuschließen. Wie Lang¹¹⁷ weiters aufgezeigt hat, steht aber eine Unwiderlegbarkeit auch mit dem Gleichheitssatz des Art 7 Abs 1 B-VG und Art 2 StGG in Widerspruch: Würde man § 10 Abs 3 KStG dahingehend interpretieren, daß durch die Verordnung eine generelle Ausnahme von der internationalen Schachtelbefreiung des § 10 Abs 2 KStG statuiert werden könnte, nur weil in ähnlichen Fällen Steuerpflichtige häufig Steuervorschriften mißbrauchen, wäre die Bestimmung unverhältnismäßig. So könnte zwar die Fallgruppenbildung des § 10 Abs 3 KStG aufgrund der Faktizität von mißbräuchlichen Gestaltungen in gewissen Konstellationen noch sachlich gerechtfertigt sein, ein ausnahmsloses Unterwerfen von Schachtelerträgen ohne Berücksichtigung eines Mißbrauches im Einzelfall wäre jedoch eine unverhältnismäßige Rechtsfolge und daher gleichheitswidrig.¹¹⁸

¹¹⁴ Gassner in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 341; diesem folgend Lang, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 25.

¹¹⁵ Lang, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 25.

¹¹⁶ Lang, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 25.

¹¹⁷ Lang in *Rill*, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 98; weiters Gassner in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 341.

¹¹⁸ Die Unwiderleglichkeit der Vermutung des § 10 Abs 3 KStG läßt sich mE auch nicht durch die Rspr des *VfGH* zur Zulässigkeit von Durchschnittsbetrachtungen rechtfertigen. Richtig ist zwar, daß der *VfGH* in seiner Rspr wiederholt ausgesprochen hat, daß es zulässig sei, wenn der Gesetzgeber bei einer Regelung von einer Durchschnittsbetrachtung ausgeht und auf den Regelfall abstellt; dabei mache es die Regelung nicht gleichheitswidrig, wenn dabei „Härtefälle“ entstehen (*VfGH* v 4.3.1980, B 474/77, VfSlg 8767/1980; *VfGH* v 23.10.1980, G 37/79, VfSlg 8942/1980; *VfGH* v 10.12.1996, G 127/96, G 129/96, VfSlg 14.703/1996; siehe aber auch *VfGH* v 20.6.1986, G 229/85, VfSlg 10.926/1986; siehe zur Rspr auch *Walter/Mayer*, Bundesverfassungsrecht⁹, Rz 1350 mwN). Umgelegt auf § 10 Abs 3 KStG könnte nun argumentiert werden, daß bei den Verdachtsgründen regelmäßig ein Mißbrauch iSd § 22 BAO vorliegen wird und jene Ausnahmen als „Härtefälle“ in Anbetracht des Gleichheitssatzes irrelevant seien. Dieser Argumentation erscheint freilich unzutreffend: Bisher ließ der *VfGH* weitgehend im Dunklen, unter welchen Voraussetzungen, seiner Ansicht nach, ein bloßer (unschädlicher) Härtefall vorliegt und wo die Grenzlinie zur Gleichheitswidrigkeit verläuft. Zumeist scheint der *VfGH* lediglich auf Quantitäten abzustellen (zur sozialrechtlichen

Bereits aus dieser verfassungsrechtlichen Sicht ist § 10 Abs 3 KStG mE als widerlegbare Vermutung zu deuten. Die Annahme einer unwiderleglichen Vermutung befremdet aber auch aus verfahrensrechtlichen Erwägungen: Es stünde nach Loukota/Quantschnigg¹¹⁹ und Wiesner¹²⁰ der Behörde dabei zudem frei, entweder den Verdacht zu überprüfen oder es beim Verdacht zu belassen und die Rechtsfolgen des § 10 Abs 3 KStG iVm §§ 2 bis 4 der VO eintreten zu lassen.¹²¹ Ebenso meint Loukota¹²², daß die Sanktion des Methodenwechsels nur Fälle betrifft, „in denen die Finanzbehörde sich damit begnügt, die Erfüllung der Verdachtsmerkmale aufzuzeigen und weitere Erhebungen in Richtung (vorsätzliche) Abgabenverkürzung oder Rechtsmißbrauch unterläßt“. Die damit zusammenhängenden Bedenken, daß es auf die „Ermittlungsfreudigkeit“ der Behörde ankäme, ob Mißbrauch iSd § 22 BAO oder Mißbrauchsverdacht iSd § 10 Abs 3 KStG angenommen werde, werden mE auch von dem durch Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly¹²³ vorgebrachten Argument entschärft, daß die Behörde selbstverständlich ordnungsgemäß alle Ermittlungen in Richtung eines Mißbrauches iSd § 22 BAO zu betreiben hätten und nur im Falle des Mißlingens des Mißbrauchsbeweises – insb mangels Nachweises der subjektiven Tatseite iSd Außentheorie – es zur Anwendung des § 10 Abs 3 KStG komme. Denn dies ist freilich nur ein schwacher Trost für den Steuerpflichtigen, dessen verfahrensrechtliche Position dadurch in Wahrheit faktisch in die Hand der Abgabenbehörden gelegt wäre; selbst wenn der Steuerpflichtige nachweisen könnte, daß kein Mißbrauch iSd § 22 BAO gegeben ist und die Auslandsgestaltung aus unbedenklichen und wirtschaftlich gerechtfertigten Gründen gewählt wurde, ja selbst wenn die Auslandsgesellschaft über eine höherwertige personelle und sächliche Ausstattung als inländische Muttergesellschaft verfügte, stünde der Finanzverwaltung verfahrensrechtlich unsachlich eine Auffangnorm zur Verfügung: Selbst wenn der Nachweis eines Mißbrauches – wie in einem solchen Fall jedenfalls

Rspr etwa *Tomandl*, ZAS 1992, 65), im Erk v 10.12.1996, G 127/96, G 129/96, VfSlg 14.703/1996, jedoch offenbar auch auf qualitative Kriterien. Überzeugend hat diesbezüglich *Tomandl* (ZAS 1992, 65) herausgearbeitet, daß man die Durchschnittsbetrachtung wohl nur mit einer von der Verfassung nicht beabsichtigten Überforderung des Gesetzgebers rechtfertigen kann. Der Gleichheitssatz besitzt gegenüber dem Gesetzgeber sohin auch eine Erziehungsfunktion: Er verpflichtet ihn, Gesetze sorgfältig vorzubereiten, und verbietet ihm, diese einfach auf den Regelfall zuzuschneiden, wenn abweichende Lebenslagen erkennbar sind und ohne größere Schwierigkeiten berücksichtigt werden können. Eine kleine Zahl von Normadressaten allein kann keinen Freibrief für den Gesetzgeber darstellen, diese zu benachteiligen oder zu bevorzugen. Eine Durchschnittsbetrachtung dürfte daher vor allem dann zulässig sein, wenn ihre Folgen für die Betroffenen nicht einschneidend sind und die durch die Vorbereitung und Vollziehung eines überaus differenzierten Gesetzes auftretenden Kosten in keinem vernünftigen Verhältnis zu den Regelungsanliegen stünden. Vor diesem Hintergrund scheint sohin die Annahme einer unwiderleglichen Vermutung in § 10 Abs 3 KStG nicht rechtfertigbar, da einerseits der Gegenbeweis vom Steuerpflichtigen anzutreten wäre – sohin keine verfahrensökonomische Notwendigkeit der Typisierung besteht –, und andererseits vor dem Hintergrund der Rspr des *VwGH* die Vereinigung eines Mißbrauch selbst bei Vorliegen der drei Kriterien des § 10 Abs 3 KStG wohl auch nicht quantitativ als unvernachlässigbare Einzelfälle bezeichnet werden können (eine gewisse „Streuwirkung“ des § 10 Abs 3 KStG räumt auch *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 41, ein); aufgrund der qualitativ weitreichenden Folgen eines *Methodenwechsels* zum einen in Form der höheren Steuerlast, zum anderen in der Form erhöhten Verfahrensaufwandes des Steuerpflichtigen im Vergleich zur Befreiung des § 10 Abs 3 KStG lässt sich mE die Unwiderlegbarkeit der Vermutung auch nicht durch die Relativität des Rechtseingriffes rechtfertigen (so aber *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 112.1).

¹¹⁹ *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 13 f.

¹²⁰ *Wiesner*, SWI 1995, 130.

¹²¹ Siehe dazu *Kirchmayr/Schragel*, ÖStZ 1995, 159.

¹²² *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 25.

¹²³ *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 112.1.

– mißlingen würde, würden die Rechtsfolgen des § 10 Abs 3 KStG gegen den betroffenen Steuerpflichtigen eintreten.

Das stärkste Argument gegen die Annahme einer unwiderlegbaren Vermutung bietet mE jedoch die richtlinienkonforme Interpretation. So hat der EuGH erstmals im Urteil *Leur-Bleum*¹²⁴ zur Frage der Deckung einer nationalen Mißbrauchsvermeidungsvorschrift durch eine richtlinienrechtliche Vorgabe Stellung genommen. Nach der Mißbrauchsvermeidungsvorschrift des Art 11 Abs 1 lit a der Fusionsrichtlinie¹²⁵ ermächtigt diese Richtlinienbestimmung die Mitgliedstaaten, die Anwendung der Bestimmungen der Richtlinie einschließlich der steuerlichen Vorteile, um die es im Ausgangsrechtsstreit geht, ua dann ganz oder teilweise zu versagen oder rückgängig zu machen, wenn eine Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder ein Austausch von Anteilen als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat. Nach Art 11 Abs 1 lit a Fusionsrichtlinie kann ein Mitgliedstaat im Rahmen dieses Zuständigkeitsvorbehalts vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder -umgehung ausgehen, „wenn die Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder der Austausch von Anteilen nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen - insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht“. Aus diesen Bestimmungen zieht der EuGH zunächst den Gegenschluß, daß die Mitgliedstaaten etwa bei einem Austausch von Anteilen die in der Richtlinie vorgesehenen steuerlichen Vorteile gewähren müssen, sofern diese Vorgänge nicht als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung haben.¹²⁶ Dabei können die Mitgliedstaaten vorsehen, daß vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder -umgehung auszugehen ist, wenn diese Vorgänge nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruhen. Allerdings können sich die nationalen Behörden bei der Prüfung, ob der beabsichtigte Vorgang einen solchen Beweggrund hat, nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; sie müssen vielmehr eine globale Untersuchung jedes Einzelfalls vornehmen.¹²⁷ Dabei ist es mangels genauerer Gemeinschaftsbestimmungen über die Anwendung der Vermutung in Art 11 Abs 1 lit a Fusionsrichtlinie es Sache der Mitgliedstaaten, unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit die zur Anwendung dieser Bestimmung erforderlichen Modalitäten festzulegen. Deutlich führt der EuGH sodann aus, daß jedoch „eine generelle Vorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Vorgängen [...] automatisch und unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, vom Steuervorteil ausgeschlossen werden, über das zur Verhinderung einer Steuerhinterziehung oder -umgehung Erforderliche“ hinausgeht und das mit der Richtlinie verfolgte Ziel beeinträchtigt.¹²⁸ In seinem Urteil vom

¹²⁴ EuGH v 17.7.1997, Rs C-28/95, Slg 1997, I-4161, *Leur-Bloem* – Tz 38 ff; dazu auch *Saß*, DB 1997, 2250.

¹²⁵ Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, ABI Nr L 225 vom 20.8.1990, 10.

¹²⁶ EuGH v 17.7.1997, Rs C-28/95, Slg 1997, I-4161, *Leur-Bloem* – Tz 40.

¹²⁷ Eine solche Untersuchung muß nach stRspr des EuGH gerichtlich überprüfbar sein; EuGH v 31.3.1993, Rs C-19/92, Slg 1993, I-1663, *Kraus* – Tz 40.

¹²⁸ EuGH v 17.7.1997, Rs C-28/95, Slg 1997, I-4161, *Leur-Bloem* – Tz 44.

26. 9. 2000, Rs C-478/98¹²⁹, brachte der EuGH dies insofern auf den Punkt, als eine „allgemeine Annahme, dass eine Steuerhinterziehung oder -umgehung stattfinden werde, keine Steuermaßnahme rechtfertigen“ könnte, die die Ziele einer Richtlinie beeinträchtigt. Überträgt man diese Rspur auf Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie, so ist es – insb in Anbetracht des Urteils vom 26.9.2000, Rs C-478/98¹³⁰ – dem nationalen Gesetzgeber verwehrt, pauschale Annahmen hinsichtlich einer befürchteten Steuerhinterziehung bzw eines Mißbrauches aufzustellen, ohne die Verweigerung von Richtlinienbegünstigungen an die tatsächliche Steuerhinterziehung oder –umgehung zu knüpfen; ein solches Vorgehen wäre nach der Rspur des EuGH jedenfalls als unverhältnismäßig zu werten. Würde man nun der österreichischen Umsetzung des Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie, nämlich § 10 Abs 3 KStG, ein Verständnis als unwiderlegbare Vermutung¹³¹ zu Grunde legen, wäre dies aus europarechtlicher Sicht iSd *Leur-Bleum-Urteils*¹³² unverhältnismäßig. Um diese Konsequenz zu vermeiden, ist der seinem Wortlaut nach diesbezüglich offene § 10 Abs 3 KStG richtlinienkonform dahingehend zu interpretieren, daß die in § 10 Abs 2 KStG umgesetzten Begünstigungen der Mutter-Tochter-Richtlinie nur dann verweigert werden können, wenn tatsächlich eine Steuerhinterziehung oder ein Mißbrauch vorliegt; richtlinienkonform muß es daher dem Steuerpflichtigen offen stehen, den in § 10 Abs 3 KStG normierten Verdacht zu widerlegen.¹³³

Der hA¹³⁴ im Schrifttum folgend ist daher in verfassungs-, richtlinien-, gesetzes- und europarechtskonformer¹³⁵ Auslegung von der Widerlegbarkeit der Verdachtsgründe des § 10 Abs 3 KStG iVm §§ 2 bis 4 VO auszugehen. Aus dieser Sicht ist sohin die Verordnung nur dann anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, daß weder eine Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG noch ein Mißbrauch iSd § 22 BAO vorliegt. Der in § 10 Abs 3 KStG angeordnete Methodenwechsel dient sohin nur dazu, bei schwer überprüfbaren Auslandssachverhalten der Behörde eine

¹²⁹ EuGH v 26.9.2000, Rs C-478/98, Slg 2000, I-7587, *Kommission/Belgien* – Tz 45.

¹³⁰ EuGH v 26.9.2000, Rs C-478/98, Slg 2000, I-7587, *Kommission/Belgien* – Tz 45.

¹³¹ So die hA in der Finanzverwaltung: *Quantschnigg*, ÖStZ 1995, 13; *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 13 f; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 112.1; *Wiesner*, SWI 1995, 130; Abschn 5.2.3 KStR 2001; wohl auch *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 21 f.

¹³² EuGH v 17.7.1997, Rs C-28/95, Slg 1997, I-4161, *Leur-Bloem* – Tz 44.

¹³³ Siehe dazu aber *Tumpel* in *Gassner/Lechner*, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, 185, wonach pauschale Formeln, die zur Vermutung des Mißbrauchs führen, selbst im Fall der Widerlegbarkeit nicht im Einklang mit Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie stünden.

¹³⁴ *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 366; *Farmer*, RdW 1995, 115; *Lang* in *Rill*, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 91 ff; *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 25 f; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 126; siehe auch *Lang*, SWI 1995, 168; *Kirchmayr/Schragel*, ÖStZ 1995, 161; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 340 f; aA *Quantschnigg*, ÖStZ 1995, 13; *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 13 f; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 112.1; *Wiesner*, SWI 1995, 130; Abschn 5.2.3 KStR 2001; wohl auch *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 21 f.

¹³⁵ Weiters könne sich nämlich bei der Annahme der Unwiderlegbarkeit – unterstellt man die Deckung einer solchen Auslegung durch Art 1 Abs 2 der *Mutter-Tochter-Richtlinie* – ein Konflikt mit dem europarechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit von Steuerfluchtregelungen ergeben; vgl Art 3b und 36 EGV; siehe auch *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 341.

Erleichterung für ihre amtswegige Ermittlungspflicht zu geben.¹³⁶ Durch die widerlegbare Vermutung des § 10 Abs 3 KStG lastet sohin die Pflicht zur Führung des Gegenbeweises auf der betreffenden Partei, die Vermutung muß durch den Beweis des Gegenteils widerlegt werden, indem die volle Überzeugung vom Nichtbestehen der vermuteten Tatsache herbeigeführt wird.¹³⁷ Konkretisiert etwa die Behörde den Verdacht dahingehend, daß nicht die ausländische Gesellschaft sondern ein inländischer Steuerpflichtiger – nämlich die Muttergesellschaft – Zurechnungssubjekt der Einkünfte ist, hat die Muttergesellschaft dies entsprechend zu widerlegen und zu beweisen, daß die ausländische Gesellschaft selbst die Einkünfte erzielt hat. Freilich sind auch diesbezüglich vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Überlegungen die Beweisanforderungen nicht derart auszudehnen, daß § 10 Abs 3 KStG faktisch unwiderlegbar würde: Der Beweisbeschaffungspflicht des Steuerpflichtigen sind somit zumindest insoweit Grenzen gesetzt, als Unmöglichkeit der Vorlage der verlangten Beweismittel iS etwa eines Negativbeweises oder der Beischaffung nicht existenter Unterlagen besteht.¹³⁸

5. Das Verhältnis des § 10 Abs 3 KStG zu anderen Normen

5.1. Verhältnis zwischen § 10 Abs 3 KStG und den abkommensrechtlichen Schachtelbegünstigungen

Umstritten ist, ob der Methodenwechsel des § 10 Abs 3 KStG auch dann zur Anwendung kommt, wenn das internationale Schachtelprivileg durch ein Doppelbesteuerungsabkommen gewährt wird, wie dies derzeit beispielsweise in den Abkommen mit Brasilien¹³⁹, China¹⁴⁰, Malta¹⁴¹, Irland¹⁴², Israel¹⁴³, Thailand¹⁴⁴, der Türkei¹⁴⁵, Kanada¹⁴⁶, Luxemburg¹⁴⁷ und Schweden¹⁴⁸ vorgesehen ist.¹⁴⁹ Geradezu klassisch erscheint die Befreiung für Schachteldividenden in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien und Thailand; so sieht etwa Art 23 Abs 6 DBA Brasilien¹⁵⁰ vor, daß „Dividenden, die eine in Brasilien ansässige Gesellschaft an eine

¹³⁶ So zB *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 341.

¹³⁷ Siehe etwa *Lang in Rill*, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 101; allgemein *Stoll*, BAO II, 1775.

¹³⁸ Siehe auch *Lang in Rill*, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 101 f mwN.

¹³⁹ Art 23 Abs 6 DBA Brasilien, BGBI 431/1976.

¹⁴⁰ Art 24 Abs 2 lit d DBA China, BGBI 679/1992.

¹⁴¹ Art 23 Abs 3 DBA Malta, BGBI 294/1979.

¹⁴² Art 8 Abs 4 DBA Irland, BGBI 66/1968 idF BGBI 12/1989.

¹⁴³ Art 10 Abs 4 DBA Israel, BGBI 85/1971.

¹⁴⁴ Art 24 Abs 3 lit d DBA Thailand, BGBI 263/1986.

¹⁴⁵ Art 10 Abs 3 DBA Türkei, BGBI 595/1973.

¹⁴⁶ Art 23 Abs 2 lit b DBA Kanada, BGBI 77/1981 idF BGBI III 2/2001.

¹⁴⁷ Art 10 Abs 4 DBA Luxemburg, BGBI 54/1964 idF BGBI 835/1993.

¹⁴⁸ Art 10 Abs 6 DBA Schweden, BGBI 39/1960 idF BGBI 132/1993.

¹⁴⁹ Zu den abkommensrechtlichen Schachtelbegünstigungen ausführlich *Jann*, SWI 1995, 392 ff; *Jann in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 99 ff, 130 ff; siehe auch *Staringer in Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 279.

¹⁵⁰ BGBI 431/1976; ebenso Art 24 Abs 3 lit d DBA Thailand, BGBI 263/1986; ähnlich auch Art 23 Abs 3 DBA Malta, BGBI 294/1979, der allerdings auf das „stimmberechtigte Kapital der maltesischen Gesellschaft“ abstellt; dazu auch *Lechner* in FS *Egger*, 406 f.

in Österreich ansässige Gesellschaft zahlt“, in Österreich von der Körperschaftsteuer ausgenommen sind. Einige dieser Doppelbesteuerungsabkommen nehmen nach Österreich fließende Dividenden sogar insoweit von der österreichischen Besteuerung aus, als die Dividenden nach österreichischem Recht ausgenommen wären, wenn beide Gesellschaften in Österreich ansässig wären;¹⁵¹ so sind beispielsweise nach Art 8 Abs 4 DBA Irland¹⁵² „Dividenden, die von einer in Irland ansässigen Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Gesellschaft gezahlt werden, von der österreichischen Steuer befreit. Diese Befreiung ist jedoch nur anwendbar, wenn diese Dividenden nach österreichischem Recht steuerbefreit wären, falls die erstgenannte Gesellschaft in Österreich und nicht in Irland ansässig wäre“. Nach den Abkommen mit Irland, Luxemburg, Schweden und der Türkei sind somit auch Dividenden aus Minderheitsbeteiligungen steuerfrei.¹⁵³ Es zeigt sich also, daß – neben der innerstaatlichen Norm des § 10 Abs 2 KStG – auch etliche von Österreich abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen – unterschiedlich definierte – Schachtelprivilegien enthalten, wobei die Voraussetzungen für deren Anwendung insb im Hinblick auf die Beteiligungshöhe und die Beteiligungsdauer meist großzügiger sind, als jene des § 10 Abs 2 KStG; die Schachtelprivilegien gehen, falls sie günstiger sind, dem nationalen Recht vor.¹⁵⁴ Versteht man allerdings mit der Finanzverwaltung¹⁵⁵ – entgegen der hA¹⁵⁶ – § 10 Abs 3 KStG als unwiderlegliche Vermutung¹⁵⁷ und sohin als eigenständigen Besteuerungstatbestand¹⁵⁸, stellt sich die Frage, ob im Verhältnis zu diesen Staaten die nationale Mißbrauchsvorschrift des § 10 Abs 3 KStG auch im Abkommensrecht Wirkung entfalten kann oder ob diese Doppelbesteuerungsabkommen vor einem Methodenwechsel iSd § 10 Abs 3 KStG im Falle eines Mißbrauchsverdachts schützen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung stehen abkommensrechtliche Schachtelprivilegien der Anwendung des § 10 Abs 3 KStG nicht entgegen.¹⁵⁹

¹⁵¹ So Art 8 Abs 4 DBA Irland, BGBI 66/1968 idF BGBI 12/1989; Art 10 Abs 3 DBA Türkei, BGBI 595/1973; Art 10 Abs 4 DBA Luxemburg, BGBI 54/1964 idF 835/1993; Art 10 Abs 6 DBA Schweden, BGBI 39/1960 idF BGBI 132/1993; siehe dazu auch *Lang*, SWI 1994, 347.

¹⁵² BGBI 66/1968 idF BGBI 12/1989; sinngemäß ebenso Art 10 Abs 4 DBA Luxemburg, BGBI 54/1964 idF BGBI 835/1993; Art 10 Abs 6 DBA Schweden, BGBI 39/1960 idF BGBI 132/1993; Art 10 Abs 3 DBA Türkei, BGBI 595/1973.

¹⁵³ Dazu nur *Lechner* in *FS Egger*, 407; einer ähnlichen Regelungstechnik bedient sich Art 10 Abs 4 DBA Israel, BGBI 85/1971, wenngleich dort – ähnlich wie in Art 23 Abs 3 DBA Malta, BGBI 294/1979 – das zusätzliche Erfordernis einer Mindestbeteiligung von 25% vorgesehen ist.

¹⁵⁴ Siehe nur *Tumpel* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 436.

¹⁵⁵ *Quantschnigg*, ÖStZ 1995, 13; *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 13 f; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 112.1; *Wiesner*, SWI 1995, 130; *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 40; Abschn 5.2.3 KStR 2001.

¹⁵⁶ *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 366; *Farmer*, RdW 1995, 115; *Lang* in *Rill*, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 91 ff; *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 25 f; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 126; siehe auch *Lang*, SWI 1995, 168; *Kirchmayr/Schrägel*, ÖStZ 1995, 161; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 340 f.

¹⁵⁷ Zum Problem bereits oben.

¹⁵⁸ Faßt man § 10 Abs 3 KStG hingegen als Beweislastvorschrift und nicht als eigenen Besteuerungstatbestand auf, kann sich hingegen nach *Lang* kein Widerspruch zu den abkommensrechtlich eingegangenen Verpflichtungen ergeben; vgl *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 26.

¹⁵⁹ Abschn 5.2.3 KStR 2001; weiters etwa *Wiesner*, SWI 1995, 137; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 126.4; *BMF*, Gewinnausschüttungen maltesischer Kapitalgesellschaften (BMF v 2.1.1995), SWI 1995, 73 = RdW 1995, 126; *BMF*, Einschaltung einer irischen Basisgesellschaft im International Financial Services

Vielmehr sei die in § 10 Abs 3 KStG verankerte nationale Mißbrauchsvorschrift auch im Abkommensrecht zu beachten und gehe einem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg unabhängig davon vor, ob das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen einen Mißbrauchsvorbehalt¹⁶⁰ enthält. So kann nach Auffassung des BMF ein Doppelbesteuerungsabkommen nicht so interpretiert werden, daß es den DBA Partnerstaaten die Verpflichtung auferlegt, internationale Steuerumgehung zu dulden. Ziel und Zweck eines solchen Abkommens sei die Vermeidung der Doppelbesteuerung, nicht aber die Schaffung von Steuerumgehungsmöglichkeiten. Daher stehe – nach Auffassung der Finanzverwaltung unter Hinweis auf den OECD Bericht „Double Taxation Conventions and the use of base companies“¹⁶¹, den OECD-Kommentar zu Art 1 OECD-MA¹⁶² sowie die Auslegungsvorschrift des Art 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention¹⁶³ – auch beispielsweise das Art 23 Abs 3 DBA Malta¹⁶⁴ der Anwendung des § 10 Abs 3 KStG nicht entgegen.¹⁶⁵

Beispiel:¹⁶⁶ Gründet eine österreichische Bank in der irischen Wirtschaftssonderzone für Finanzdienstleistungen, dem sogenannten Dublin International Financial Services Centre (IFSC), eine Tochtergesellschaft, deren Gewinne dort nur iHv 10% der

Centre in Dublin, (BMF v 5.7.1995), SWI 1995, 285; *BMF*, Steuerumgehung mit Brasilien-Krediten (BMF v 2.2.1999), EAS 1405 = SWI 1999, 148 = ÖStZ 1999, 333; *BMF*, Vereinbarkeit des *Methodenwechsels* gemäß § 10 Abs 3 KStG mit dem DBA Malta (BMF v 4.2.1999), EAS 1410 = SWI 1999, 149 = ÖStZ 1999, 335; *BMF*, Vereinbarkeit des *Methodenwechsels* gemäß § 10 Abs 3 KStG mit dem DBA Malta (BMF v 5.7.1999), EAS 1485 = SWI 1999, 407 = ÖStZ 1999, 556; *BMF*, *Methodenwechsel* gemäß § 10 Abs 3 KStG im Verhältnis zu einer maltesischen Finanzierungsgesellschaft (BMF v 12.8.1999), EAS 1509 = SWI 1999, 462 = ÖStZ 1999, 612; siehe auch *Jirousek*, SWI 1993, 141. AA die hA im Schrifttum: *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 357; *Lang*, SWI 1994, 347 ff; *Lechner*, SWI 1996, 210; *Lechner* in FS Egger, 410 ff; *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 26; *Gassner/Lang in Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 58 f; *Staringer in Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 280; *Jann in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 130 ff; *Beiser*, FJ 1995, 311 f; *Leitner*, SWI 1996, 25 f.

¹⁶⁰ Ein solcher ist in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Art 23 Abs 2 lit b DBA Kanada, BGBl 77/1981 idF BGBl III 2/2001, in Art 10 Abs 4 DBA Luxemburg, BGBl 54/1964 idF BGBl 835/1993, sowie in Art 10 Abs 6 DBA Schweden, BGBl 39/1960 idF BGBl 132/1993, vorgesehen; dazu sogleich unten.

¹⁶¹ *OECD*, International Tax Avoidance an Evasion, 70. Freilich kann die Aussage in diesem OECD-Bericht die Auffassung der Finanzverwaltung nicht stützen: So wird in Z 38 des OECD-Berichts ausgeführt, daß Zurechnungsregeln des nationalen Rechts durch Doppelbesteuerungsabkommen nicht beeinträchtigt werden; nun setzt aber § 10 Abs 3 KStG bereits die Zurechnung der Einkünfte an die ausländische Gesellschaft voraus und kann sohin keine eigenständige Zurechnungsregel iSd OECD-Berichts darstellen; auch aus Z 39 des Berichtes läßt sich diesbezüglich nichts gewinnen; dazu auch *Lechner* in FS Egger, 411 f.

¹⁶² Dazu *BMF*, Vereinbarkeit des *Methodenwechsels* gemäß § 10 Abs 3 KStG mit dem DBA Malta (BMF v 4.2.1999), EAS 1410 = SWI 1999, 149 = ÖStZ 1999, 335; *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 41 ff; dagegen überzeugend *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 14 ff mwN.

¹⁶³ BGBl 40/1980; so etwa *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 40; kritisch *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 13; *Lechner* in FS Egger, 412; *Beiser*, FJ 1996, 11.

¹⁶⁴ BGBl 294/1979.

¹⁶⁵ *BMF*, Gewinnausschüttungen maltesischer Kapitalgesellschaften (BMF v 2.1.1995), SWI 1995, 73 = RdW 1995, 126; *BMF*, Vereinbarkeit des *Methodenwechsels* gemäß § 10 Abs 3 KStG mit dem DBA Malta (BMF v 4.2.1999), EAS 1410 = SWI 1999, 149 = ÖStZ 1999, 335; *BMF*, Vereinbarkeit des *Methodenwechsels* gemäß § 10 Abs 3 KStG mit dem DBA Malta (BMF v 5.7.1999), EAS 1485 = SWI 1999, 407 = ÖStZ 1999, 556; *BMF*, *Methodenwechsel* gemäß § 10 Abs 3 KStG im Verhältnis zu einer maltesischen Finanzierungsgesellschaft (BMF v 12.8.1999), EAS 1509 = SWI 1999, 462 = ÖStZ 1999, 612.

¹⁶⁶ *BMF*, Einschaltung einer irischen Basisgesellschaft im International Financial Services Centre in Dublin, (BMF v 5.7.1995), SWI 1995, 285.

Körperschaftsbesteuerung unterzogen werden, dann wird nach Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen die Anwendbarkeit von § 10 Abs 3 KStG (Methodenwechsel vom Befreiungs- zum Anrechnungsverfahren bei grenzüberschreitenden konzerninterne Gewinnausschüttungen zum Zweck der Mißbrauchsvermeidung) durch die Bestimmungen des österreichisch-irischen Doppelbesteuerungsabkommens nicht berührt. Denn nach der vom BMF vertretenen Meinung kann ein Doppelbesteuerungsabkommen nicht so interpretiert werden, daß es den DBA Partnerstaaten die Verpflichtung auferlegt, internationale Steuerumgehung zu dulden. Ziel und Zweck eines solchen Abkommens ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung, nicht aber die Schaffung von Steuerumgehungsmöglichkeiten. Diese Auffassung stützt sich auch auf Art 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention, BGBl 40/1980. Denn dort ist als geradezu selbstverständliche Auslegungsrichtschnur festgeschrieben, daß jeder internationale Vertrag, sonach auch ein Doppelbesteuerungsabkommen, „im Lichte eines Ziels und Zweckes“ auszulegen ist. Es kann den Unterhändlern eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht die Absicht unterstellt werden, daß sie durch den Abschluß eines DBA die internationale Steuerumgehung fördern wollten. Dies wäre aber der Fall, wenn sie sich durch den DBA Abschluß der Möglichkeit berauben wollten, ihre innerstaatlichen Möglichkeiten zur Bekämpfung der internationalen Steuerumgehung einzusetzen. Denn dadurch wäre im Verhältnis zum DBA Partnerstaat im Ergebnis Mißbrauch unantastbar und damit legalisiert. Die Legalisierung von Mißbrauch kann aber nicht Abkommenszweck sein. Erklärtes Ziel und erklärter Zweck eines DBA ist vielmehr die Vermeidung der Doppelbesteuerung und daher nicht die Herbeiführung einer zu Umgehungszwecken nutzbaren Besteuerungsminimierung; daher ist ein DBA nicht so zu verstehen, daß es dem Vertragspartner untersagt, sich in seinem innerstaatlichen Recht gegen die internationale Steuerumgehung zur Wehr zu setzen. Dies ist durch § 10 Abs 3 KStG und die hiezu ergangene Verordnung BGBl 57/1995 geschehen.

Voraussetzung für den Methodenwechsel ist die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 10 Abs 2 KStG;¹⁶⁷ dies ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut des § 10 Abs 3 KStG als auch aus seiner systematischen Stellung im Anschluß an § 10 Abs 2 KStG und der Entstehungsgeschichte. Somit bleiben nach hA jedenfalls jene Fälle von § 10 Abs 3 KStG unberührt, in denen das Abkommensrecht die Schachtelbefreiung an andere Voraussetzungen knüpft als das nationale Recht;¹⁶⁸ dies ist etwa in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Irland¹⁶⁹ und der Türkei¹⁷⁰ der Fall. Somit ist § 10 Abs 3 KStG nicht auf Beteiligungen keinesfalls anwendbar, die zB nur ein Ausmaß von 20% haben und nach Doppelbesteuerungsabkommen freigestellt sind;¹⁷¹ auf diesem Umstand baut auch die sogenannte „Quintettlösung“ auf. Als „Quintettlösung“ wird dabei jene Gestaltung bezeichnet, bei der sich österreichische Gesellschafter zu weniger als 25% an einer ausländischen – von § 10 Abs 3 KStG erfassten – Gesellschaft

¹⁶⁷ Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 111; Lang, SWI 1995, 169; Tumpel in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 438 f.

¹⁶⁸ Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 280.

¹⁶⁹ Art 8 Abs 4 DBA Irland, BGBl 66/1968 idF BGBl 12/1989.

¹⁷⁰ Art 10 Abs 3 DBA Türkei, BGBl 595/1973.

¹⁷¹ Ausführlich Lang, SWI 1995, 169; zustimmend Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 280; siehe auch Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 111.

beteiligen, die in einem Staat ansässig ist, mit dem Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, welches auch für Beteiligungen unterhalb der 25%-Grenze Österreich zur Steuerfreistellung der empfangenen Dividenden verpflichtet.¹⁷² So sehen beispielsweise die Doppelbesteuerungsabkommen mit Irland¹⁷³ und der Türkei¹⁷⁴ – ohne abkommensrechtlichen Mißbrauchsvorbehalt – eine Befreiung der Dividenden unabhängig von der Beteiligungshöhe vor.

Beispiel (Abschn 5.2.3 KStR 2001): Fünf österreichische Kapitalgesellschaften (100% Töchter einer österreichischen Muttergesellschaft) halten je 20%-Anteile (damit unter dem Beteiligungsausmaß des § 10 Abs 2 KStG) an einer Kapitalgesellschaft in Irland (Türkei). Die aus dieser irischen (türkischen) Beteiligung stammenden Dividenden sind nach den abkommensrechtlichen Vorschriften bei den österreichischen Tochtergesellschaften freigestellt. § 10 Abs 3 KStG ist mangels internationaler Schachtelbeteiligung nicht anwendbar. Die Dividendenzahlungen der österreichischen Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaft sind nach der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG befreit. Diese sogenannte „Quintettlösung“ soll nach den KStR 2001 aber grundsätzlich unter § 22 BAO zu subsumieren sein.¹⁷⁵ Dieser Mißbrauchsannahme der Finanzverwaltung widerspricht Lang mit guten Gründen:¹⁷⁶ Versteht man § 22 BAO nach der Innentheorie, verbietet bereits die Anbindung des § 10 Abs 3 KStG an die internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG eine teleologische Ausdehnung des Tatbestandes des § 10 Abs 3 KStG; faßt man hingegen § 22 BAO nach der Außentheorie auf, scheitert die Anwendung an der formalrechtlichen Anknüpfung des § 10 Abs 2 KStG, wonach „unter § 7 Abs 3 KStG fallende Steuerpflichtige nachweislich in Form von Gesellschaftsrechten unmittelbar mindestens zu einem Viertel beteiligt sind“.¹⁷⁷ Auch der BFH¹⁷⁸ hat in der Quintett-Situation eine Steuerumgehung iSd § 42 AO verneint.

Der Auffassung der Finanzverwaltung und der Berufung auf den Kommentar des OECD-Steuerausschusses zu Art 1 OECD-MA 1992¹⁷⁹ ist in jüngerer Zeit insb Lang mit überzeugenden Argumenten entgegengetreten.¹⁸⁰ Der Zulässigkeit einer

¹⁷² Siehe etwa *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht², Rz 6.35.

¹⁷³ Art 8 Abs 4 DBA Irland, BGBl 66/1968 idF BGBl 12/1989.

¹⁷⁴ Art 10 Abs 3 DBA Türkei, BGBl 595/1973.

¹⁷⁵ Siehe etwa *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 111; kritisch *Lang*, SWI 1995, 170 f.

¹⁷⁶ *Lang*, SWI 1995, 170 f.

¹⁷⁷ *Ebeno Widhalm* in *Gassner/Lang/Lechner*, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 103.

¹⁷⁸ *BFH* v 13.9.1972, I R 130/70, BFHE 107, 158, BSTBL 1973 II 57; *BFH* v 19.2.1975, I R 26/73, BFHE 115, 327, BSTBL 1975 II 584; dazu auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht², Rz 16.124 mwN. Nach dem Urteil des *FG Köln* v 3.3.2001, 2 K 1298/95, EFG 2001, 693, sind die älteren *Quintetturteile* des *BFH* (*BFH* v 13.9.1972, I R 130/70, BFHE 107, 158, BSTBL 1973 II 57; *BFH* v 19.2.1975, I R 26/73, BFHE 115, 327, BSTBL 1975 II 584) jedoch dann nicht einschlägig, wenn die Tochtergesellschaften, auf die die ausländischen Muttergesellschaften ihre Beteiligungen an deutschen Gesellschaften teilweise übertragen, reinen Domizilgesellschaften ohne eigene wirtschaftliche Funktion sind; diesfalls sei von einem Mißbrauch iSd § 42 AO auszugehen. Freilich wird auch nach der deutschen Rspr für den Fall, daß fünf inländische Gesellschaften Beteiligungen an einer Auslandsgesellschaft halten, ein Mißbrauch nicht zu begründen sein.

¹⁷⁹ *BMF*, Vereinbarkeit des *Methodenwechsels* gemäß § 10 Abs 3 KStG mit dem DBA Malta (BMF v 4.2.1999), EAS 1410 = SWI 1999, 149 = ÖStZ 1999, 335; *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 41 ff.

¹⁸⁰ Vgl etwa *Lang*, SWI 1994, 349; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 120 ff; *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 10 ff.

Anwendung von nationalen Mißbrauchsvorschriften auf Doppelbesteuerungssabkommen aufgrund des Art 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK), wofür in jüngster Zeit – wenngleich für den Fall abfließender Dividenden und sohin im Hinblick auf österreichische Quellensteuern – auch der VwGH im Erk vom 26.7.2000, 97/14/0070¹⁸¹, Sympathien erkennen ließ, werden im Schrifttum Art 26 f WVK überzeugend entgegengehalten, wonach einerseits ein Vertrag nach Treu und Glauben zu erfüllen ist (Art 26 WVK) und andererseits eine Berufung auf innerstaatliches Recht die Nichterfüllung eines Vertrages nicht zu rechtfertigen vermag (Art 27 WVK).¹⁸² Ganz abgesehen davon, daß es wohl angesichts der österreichischen Rspr unerfindlich ist, weshalb die Beteiligung an einer existenten und steuerlich anzuerkennenden ausländischen Gesellschaft, der die von ihr erwirtschafteten Einkünfte originär zuzurechnen sind, eine Steuerumgehung darstellen solle¹⁸³, erscheint der Meinungsstreit hinsichtlich der Anwendbarkeit des Kommentars des OECD-Steuerausschusses zu Art 1 OECD-MA 1992 auf jene Abkommen, die vor dem Jahr 1992 geschlossen wurden¹⁸⁴ sowie die Zulässigkeit und denkbare Reichweite nationaler Vorschriften jedoch für die Anwendung des § 10 Abs 3 KStG nur als bedingt relevant: Zu Recht meint Gassner¹⁸⁵ nämlich diesbezüglich, daß die von der Praxis vertretene und insb von Lang¹⁸⁶ abgelehnte Auffassung, daß allgemeine Mißbrauchsregelungen auf Doppelbesteuerungssabkommen angewendet werden können, für diese Fragestellung nicht weiter hilft, da es sich bei § 10 Abs 3 KStG um keine im Kommentar des OECD-Steuerausschusses zu Art 1 OECD-MA 1992 angesprochene allgemeine, sondern vielmehr um eine sehr spezielle Mißbrauchsregel handelt. Die Frage ist daher nach den allgemeinen Regeln über das Verhältnis zwischen nationalem Steuerrecht und Doppelbesteuerungsrecht zu lösen; da sich ein Anhaltspunkt für ein treaty override¹⁸⁷ weder aus dem Gesetzestext noch aus den Materialien ergebe, schränken in völkerrechtskonformer Auslegung die Bestimmungen der Doppelbesteuerungssabkommen als *leges speciales* die innerstaatlichen Besteuerungsansprüche ein.¹⁸⁸ Die doppelbesteuerungsrechtlichen Schachtelpflichten gelangen daher – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung¹⁸⁹ – trotz § 10 Abs 3 KStG zur Anwendung, da

¹⁸¹ ÖStZB 2001/57 = ecolex 2000/358 m Anm *Bachl* = ÖStZ 2000/1246 m Anm *Jirousek*; siehe zu diesem Erkenntnis auch die Besprechungsaufsätze von *Loukota*, SWI 2000, 420, und *Lang*, SWI 2000, 423.

¹⁸² Dazu etwa *Beiser*, FJ 1996, 11; im Ergebnis ebenso zB *Lechner* in FS Egger, 412; *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 13.

¹⁸³ In diese Richtung auch *Lechner* in FS Egger, 411.

¹⁸⁴ Dazu ausführlich *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 11 ff; siehe auch *Gassner/Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 63 ff.

¹⁸⁵ *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 357.

¹⁸⁶ Siehe zB *Lang*, SWI 1994, 349; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 120 ff; *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 10 ff.

¹⁸⁷ Dazu auch *Lang*, SWI 1994, 350; *Tumpel* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 439.

¹⁸⁸ Dazu nur *Lechner* in FS Egger, 410 mwN; *Tumpel* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 439.

¹⁸⁹ Abschn 5.2.3 KStR 2001; weiters etwa *Wiesner*, SWI 1995, 137; *Bauer/Quantschmigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 126.4; *BMF*, Gewinnausschüttungen maltesischer Kapitalgesellschaften (BMF v 2.1.1995), SWI 1995, 73 = RdW 1995, 126; *BMF*, Einschaltung einer irischen Basisgesellschaft im International Financial Services Centre in Dublin, (BMF v 5.7.1995), SWI 1995, 285; *BMF*, Steuerumgehung mit Brasilien-Krediten (BMF v 2.2.1999), EAS 1405 = SWI 1999, 148 = ÖStZ 1999, 333; *BMF*, Vereinbarkeit des *Methodenwechsels* gemäß § 10

sie dem innerstaatlichen Recht vorgehen;¹⁹⁰ dies gilt auch dann, wenn die innerstaatliche Bestimmung später als das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen beschlossen wurde.¹⁹¹

Lediglich dort, wo Doppelbesteuerungsabkommen einen Vorbehalt für nationale Mißbrauchsregelungen vorsehen – wie dies etwa in den Doppelbesteuerungsabkommen mit China¹⁹², Kanada¹⁹³, Luxemburg¹⁹⁴ und Schweden¹⁹⁵ der Fall ist¹⁹⁶ – tritt bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen ein Methodenwechsel nach § 10 Abs 3 KStG iVm §§ 2 bis 4 VO ein. So nimmt etwa nach Art 23 Abs 2 lit b DBA Kanada¹⁹⁷ Österreich, wenn eine in Österreich ansässige Gesellschaft mindestens über 25% des Aktienkapitals einer in Kanada ansässigen Gesellschaft verfügt, „nach Maßgabe der österreichischen gesetzlichen Bestimmungen über die Behandlung von Schachteldividenden einschließlich allfälliger künftiger Änderungen dieser Bestimmungen, sofern dadurch nicht der Grundsatz dieser Vorschriften berührt wird“, die ausgezahlten Dividenden von der Besteuerung aus. Es könnte hinsichtlich dieser Bestimmung zwar überlegt werden, ob die Einschränkung des § 10 Abs 3 KStG den „Grundsatz dieser Vorschriften“ berührt, doch enthält Art 23 Abs 2 lit b DBA Kanada erhebliche Anhaltspunkte für die Anwendbarkeit des § 10 Abs 3 KStG iVm der Verordnung im Rahmen des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs.¹⁹⁸ Vergleichbare Regelungen sind auch in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg und Schweden enthalten.¹⁹⁹ Art 10 Abs 4 DBA Luxemburg²⁰⁰ nimmt nach Österreich fließende Dividenden insofern von der Besteuerung aus, als „die Dividenden gemäß den Gesetzen dieses Staates von der Besteuerung ausgenommen wären, wenn beide Gesellschaften ihren Wohnsitz in diesem Staat gehabt hätten“, verlangt demnach keine Mindestbeteiligungshöhe. Allerdings erfolgt diese Ausnahme von der Besteuerung „nur nach Maßgabe der im innerstaatlichen Recht für die Steuerbefreiung von Gewinnanteilen aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften zur Vermeidung von Steuerumgehungen vorgesehenen

Abs 3 KStG mit dem DBA Malta (BMF v 4.2.1999), EAS 1410 = SWI 1999, 149 = ÖStZ 1999, 335; *BMF*, Vereinbarkeit des *Methodenwechsels* gemäß § 10 Abs 3 KStG mit dem DBA Malta (BMF v 5.7.1999), EAS 1485 = SWI 1999, 407 = ÖStZ 1999, 556; *BMF*, *Methodenwechsel* gemäß § 10 Abs 3 KStG im Verhältnis zu einer maltesischen Finanzierungsgesellschaft (BMF v 12.8.1999), EAS 1509 = SWI 1999, 462 = ÖStZ 1999, 612; ferner *Jirousek*, SWI 1993, 141.

¹⁹⁰ Ebenso zB *Lang*, SWI 1994, 347 ff; *Lechner*, SWI 1996, 210; *Lechner* in FS Egger, 410 ff; *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 26; *Gassner/Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 58 f; *Starlinger* in *Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 280; *Jann* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 130 ff; *Beiser*, FJ 1995, 311 f; *Leitner*, SWI 1996, 25 f; *Tumpel* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 439; *Tumpel*, IStR 1995, 115.

¹⁹¹ Siehe nur *Tumpel*, IStR 1995, 115; *Lang*, SWI 1994, 346.

¹⁹² Art 24 Abs 2 lit d DBA China, BGBI 679/1992.

¹⁹³ Art 23 Abs 2 lit b DBA Kanada, BGBI 77/1981 idF BGBI III 2/2001.

¹⁹⁴ Art 10 Abs 4 DBA Luxemburg, BGBI 54/1964 idF BGBI 835/1993.

¹⁹⁵ Art 10 Abs 6 DBA Schweden, BGBI 39/1960 idF BGBI 132/1993

¹⁹⁶ Siehe zu Art 24 Abs 2 lit d DBA China ausführlich *Jann* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 134; *Lechner* in FS Egger, 407 f.

¹⁹⁷ BGBI 77/1981 idF BGBI III 2/2001.

¹⁹⁸ Siehe auch *Lang*, SWI 1994, 348; ferner *Jann* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 135; kritisch *Lechner* in FS Egger, 408.

¹⁹⁹ Dazu auch *Jann* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 134.

²⁰⁰ BGBI 54/1964 idF BGBI 835/1993.

Bedingungen“. Ähnlich gewährt Art 10 Abs 6 DBA Schweden²⁰¹ eine Steuerbefreiung insofern als „die Dividenden gemäß den Gesetzen dieses Staates von der Besteuerung ausgenommen wären, wenn beide Gesellschaften ihren Wohnsitz in diesem Staat gehabt hätten“, wobei diese Steuerbefreiung nur „vorbehaltlich der zur Verhinderung von Steuerumgehungen erlassenen innerstaatlichen Gesetze“ gilt. Geht man somit zu Recht davon aus, daß § 10 Abs 3 KStG eine Regelung zur Verhinderung von Steuerumgehungen darstellt²⁰², spricht dies im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg und Schweden für den Vorrang des § 10 Abs 3 KStG iVm der darauf basierenden Verordnung.²⁰³

Zusammenfassend kann damit festgehalten werden, daß – sieht man insb von den genannten Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada²⁰⁴, Luxemburg²⁰⁵, Schweden²⁰⁶ ab – die abkommensrechtlichen Schachtelpflichten dem originär innerstaatlichen Recht – und damit auch § 10 Abs 3 KStG iVm der darauf basierenden Verordnung – vor gehen.²⁰⁷ Wie Lechner²⁰⁸ nachgewiesen hat, haben die in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada, Luxemburg, Schweden normierten Vorbehalte konstitutive Wirkung.

5.2. Verhältnis zwischen § 10 Abs 3 KStG und den Bestimmungen des geplanten AStG

Nach dem Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (AStG) erfolgt eine sogenannte Hinzurechnung verlagerter Einkünfte, wenn unbeschränkt Steuerpflichtige iSd § 1 Abs 2 AStG an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat zu mehr als der Hälfte beteiligt sind und die ausländische Gesellschaft überwiegend unter § 2 AStG fallende passive Einkünfte erzielt; die unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligten sind sodann mit dem Teil steuerpflichtig, der auf die ihm zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft entfällt. Die §§ 1 bis 3 AStG widmen der Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und sehen – vereinfacht – eine Hinzurechnungspflicht von Gewinnen ausländischer Gesellschaften vor, wenn diese überwiegend von unbeschränkt Steuerpflichtigen in einer Steueroase – einschließlich der Hochsteuerländer mit steueroasenartigen Vorzugsbesteuerungssystemen – gehalten werden und wenn die Steueroasengesellschaft ihre Einkünfte überwiegend aus schädlichen Passivgeschäften bezieht.²⁰⁹

²⁰¹ BGBI 39/1960 idF BGBI 132/1993; dazu auch *Jirousek*, SWI 1993, 141.

²⁰² Dazu bereits oben.

²⁰³ *Lang*, SWI 1994, 349; *Lechner* in FS Egger, 409.

²⁰⁴ Art 23 Abs 2 lit b DBA Kanada, BGBI 77/1981 idF BGBI III 2/2001.

²⁰⁵ Art 10 Abs 4 DBA Luxemburg, BGBI 54/1964 idF BGBI 835/1993.

²⁰⁶ Art 10 Abs 6 DBA Schweden, BGBI 39/1960 idF BGBI 132/1993.

²⁰⁷ Siehe beispielsweise *Lang*, SWI 1994, 349; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 357; *Lechner* in FS Egger, 410 ff; *Tumpel* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 439.

²⁰⁸ *Lechner* in FS Egger, 410 ff.

²⁰⁹ Vgl zu Einzelheiten *Lang/Konezny* in *Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 59; *Sutter* in *Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes,

Zwar decken sich die Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 1 bis 3 AStG und für den Methodenwechsel § 10 Abs 3 KStG nicht vollständig, im Überschneidungsbereich sind jedoch die Rechtsfolgen dieser Bestimmungen nicht kompatibel: So tritt nach § 10 Abs 3 KStG ein Methodenwechsel zur Anrechnung ausländischer Steuer ein, während nach dem AStG die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft mit ihrem Hinzurechnungsbetrag den Gesellschaftern anteilig zugerechnet werden; anders als § 10 Abs 3 KStG knüpfen die §§ 1 bis 3 AStG somit nicht an den Realisationsakt der Ausschüttung an.²¹⁰ Aus diesen Grund gilt es, § 10 Abs 3 KStG und §§ 1 bis 3 AStG in ihrem Anwendungsbereich voneinander abzugrenzen. Zum einen zeigt sich, daß § 10 Abs 3 KStG lediglich im Bereich der durch § 10 Abs 2 KStG gekennzeichneten Mutter-Tochter-Verhältnisse anwendbar ist²¹¹, wohingegen die §§ 1 bis 3 AStG alle Beteiligungen von in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden – natürlichen oder juristischen²¹² – Personen erfaßt, soferne nur insgesamt eine Beteiligungsmehrheit österreichischer Steuerpflichtiger besteht.²¹³ Aus diesem Grund können somit zwar österreichische Muttergesellschaften, die eine internationale Schachtelbeteiligung im Ausmaß von unter 50% an einer ausländischen Tochtergesellschaft halten, § 10 Abs 3 KStG unterliegen, nicht jedoch – sofern nicht insgesamt mehr als 50% der Beteiligten in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind – der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 1 bis 3 AStG. Analysiert man die Anwendungsvoraussetzungen dieser beiden Umgehungsvorschriften, so zeigt sich auch an anderen Stellen ein Divergieren: So sind die Voraussetzungen des § 10 Abs 3 KStG enger gezogen als jene der §§ 1 bis 3 KStG: § 10 Abs 3 KStG erfaßt ausschließlich Einkünfte aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher Wirtschaftsgüter sowie aus der Veräußerung von Beteiligungen, wohingegen § 2 AStG ein umfassender Begriff der Passiveinkünfte zu Grunde liegt. Anders als bei § 10 Abs 3 KStG kommt es bei § 1 AStG auch nicht auf den Steuerstatus der Gesellschafter einer österreichischen Muttergesellschaft an;²¹⁴ so scheidet die Anwendbarkeit des § 10 Abs 3 KStG aus, wenn an der Auslandsgesellschaft nachweislich „unmittelbar oder mittelbar überwiegend natürliche Personen beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist“ (§ 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG), während § 1 Abs 2 AStG nur jene mittelbaren Beteiligungen erfaßt, die Steuerinländern durch ausländische Gesellschaften vermittelt werden.²¹⁵ Im übrigen müssen sich § 10 Abs 3 KStG und § 2 Abs 3 AStG – trotz des prozentuellen Ausmaßes der Niedrigbesteuerung iHv 15% – aufgrund der Ermittlungsregelungen der Steuerbelastung nicht zwingend

²¹⁰ *Bauer in Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 99; *Aigner/Zehetner in Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 117.

²¹¹ Dazu *Gassner/Loukota in Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 275.

²¹² Vgl etwa *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 111; *Lang*, SWI 1995, 169; *Tumpel in Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 438 f.

²¹³ *Lang/Konezny in Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 63.

²¹⁴ Vgl *Gassner/Loukota in Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 276.

²¹⁵ Dazu *Gassner/Loukota in Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 276.

²¹⁵ Vgl *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶, § 8 Anm 73.

decken.²¹⁶ Gassner/Loukota²¹⁷ leiten aus den unterschiedlichen Anwendungsvoraussetzungen des § 10 Abs 3 KStG und der §§ 1 bis 3 AStG ab, daß die im Allgemeinen steuerbelastender wirkenden Eingriffe des AStG im engeren Geltungsbereich des § 10 Abs 3 KStG ausgeschlossen werden sollten. Zwingend erscheint jedoch, daß die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 1 bis 3 AStG zeitlich früher eingreift, weil sie – anders als § 10 Abs 3 KStG – keinen Realisationsakt in Form der Ausschüttung voraussetzt. Es bleibt somit, wenn es nach den §§ 1 bis 3 AStG zu einer Hinzurechnung gekommen ist, für eine nachfolgende Anwendung des § 10 Abs 3 KStG auf Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinne kein Raum. Dies nach Gassner/Loukota²¹⁸ deshalb, weil das sich die Ausschüttungen nicht mehr iSd § 10 Abs 3 KStG aus „Einkommen der ausländischen Gesellschaft“ zusammensetzen würde, das „keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt“. Durch die Hinzurechnung gem §§ 1 bis 3 AStG erfolge ja zeitlich zuvor eine Anhebung auf das österreichische Steuerniveau, weshalb nach dem telos des § 10 Abs 3 KStG ein Wechsel auf die Anrechnung der niedrigeren ausländischen Steuervorbelastung nicht mehr in Frage kommt. Dieses Ergebnis könnte zwar nach dem Wortlaut des § 10 Abs 3 KStG bezweifelt werden, findet mE aber in § 3 Abs 3 AStG und der Rspr des VfGH eine Stütze: Geht man nämlich davon aus, daß die nachfolgende Ausschüttung bereits hinzugerechneter Beträge zu bei der Muttergesellschaft befreiten Erträgen gem § 10 Abs 2 KStG führt, könnte aus dem Wortlaut des § 10 Abs 3 KStG, der hinsichtlich der Steuerbelastung auf eine „vergleichbare ausländische Steuer“ abstellt, dennoch ein Methodenwechsel folgern. Nun normiert aber § 3 Abs 3 des AStG-Entwurfes, daß im Falle des Nachweises, „daß Ausschüttungen der ausländischen Gesellschaft bereits im Weg der Hinzurechnungsbesteuerung erfaßt worden sind“, diese „über Antrag nicht der Besteuerung“ unterliegen; diese Bestimmung soll dabei ein überschießendes Ergebnis mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung ausschließen, indem über Antrag im Fall von Gewinnausschüttungen der Steueroasengesellschaft an die inländischen Beteiligten jene Beträge als nicht steuerbar behandelt werden sollen, die im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung bereits unmittelbar der inländischen Besteuerung unterzogen worden sind. An dieser Bestimmung kann zwar kritisiert werden, daß in manchen Fällen der erforderliche Nachweis nur schwerlich erbracht werden kann und daß sich aufgrund des vom VfHG aufgestellten Gebot der Einmalerfassung²¹⁹ eine nochmalige Besteuerung verfassungsrechtlichen Bedenken aussetzte,²²⁰ sie zeigt jedoch, daß der Gesetzgeber im Falle der §§ 1 bis 3 AStG mit der Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich das Auslangen finden wollte und sohin für einen Methodenwechsel nach § 10 Abs 3 KStG kein Raum bleibt, da bereits § 10 Abs 2 KStG mangels Steuerbarkeit grundsätzlich nicht anwendbar ist.

²¹⁶ Dazu Sutter in *Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 93 f.

²¹⁷ Gassner/Loukota in *Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 277.

²¹⁸ Gassner/Loukota in *Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 277.

²¹⁹ VfGH v 14.3.1986, B 371/85, ÖStZB 1987, 219.

²²⁰ Siehe Aigner/Zehetner in *Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 133 f.

Zusammenfassend kann somit in Übereinstimmung mit Gassner/Loukota²²¹ festgehalten werden, daß die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 1 bis 3 AStG dem Methodenwechsel nach § 10 Abs 3 als spätere und speziellere Regel vorgeht. Für den Methodenwechsel nach § 10 Abs 3 KStG bleibt daher nur in jenen Bereichen Raum, in denen §§ 1 bis 3 AStG keine Anwendung finden; dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn bei überwiegender Ausländerbeteiligung eine österreichische Muttergesellschaften eine internationale Schachtelbeteiligung im Ausmaß von unter 50% an einer ausländischen Tochtergesellschaft hält und im übrigen die Voraussetzungen des § 10 Abs 3 KStG erfüllt sind.

6. Zusammenfassung

Durch die Mutter-Tochter-Richtlinie²²² umsetzende EU-AnpG²²³ wurde unter Berufung auf Art 1 Abs 2 der Richtlinie in § 10 Abs 3 KStG richtlinienkonform auch eine Bestimmung eingeführt, die der Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen dienen soll. Danach werden abweichend von der Befreiung von Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 2 KStG solche Erträge nicht von der Körperschaftsteuer befreit, „wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) durch Verordnung anordnet“.²²⁴ Zu diesen Verdachtsfällen rechnen nach § 10 Abs 3 KStG iVm der Verordnung²²⁵ daß der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erzielen, daß das Einkommen der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt, und nicht nachgewiesen wird, daß an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar überwiegend natürliche Personen beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist. In diesem Fall findet für solche Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen ein Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode statt („Methodenwechsel“). Die Regelungen in § 10 Abs 3 KStG und der Durchführungsverordnung dienen in erster Linie der Vermeidung von Konstruktionen, bei denen das internationale Schachtelprivileg dazu eingesetzt wird, Erträge österreichischer Unternehmen in das

²²¹ Gassner/Loukota in Gassner/Lang/Lechner, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 277.

²²² Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 225 vom 20.8.1990, 6 ff.

²²³ BGBl 681/1994.

²²⁴ Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, BGBl 57/1995.

²²⁵ Die auf Grund des § 10 Abs 3 KStG ergangene Verordnung beschreibt inhaltlich keine neuen Gründe iSd § 10 Abs 3 erster Satz KStG, sondern beschränkt sich auf eine Präzisierung der bereits im Gesetz beispielhaft aufgezählten Gründe. Nach § 1 Abs 1 VO sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen somit dann nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn Mißbrauch iSd § 22 BAO vorliegt (§ 1 Abs 1 TS 1 VO), die in § 10 Abs 3 KStG angeführten Gründe gemeinsam vorliegen (§ 1 Abs 1 TS 2 VO) oder wenn – im Sinne eines beweglichen Systems – zwei der im § 10 Abs 3 KStG angeführten Gründe besonders stark ausgeprägt sind und der dritte Grund annähernd verwirklicht wird („Überwiegensverdachtsfall“; § 1 Abs 1 TS 3 VO); dazu oben.

niedrigbesteuernde Ausland zu verlagern und durch dort ansässige Tochtergesellschaften niedrig vorbesteuern zu lassen und diese Erträge sodann steuerfrei an die österreichische Muttergesellschaft weiterzuleiten. Der Methodenwechsel richtet sich somit insb gegen ausländische Basis-Tochtergesellschaften inländischer Muttergesellschaften, sohin gegen die Sekundärabschirmwirkung der Auslandsgesellschaft. § 10 Abs 3 KStG wirft freilich komplexe Auslegungsfragen auf. Zusammenfassend kann festgehalten werden, daß § 10 Abs 3 KStG nur dann Anwendung finden kann, wenn ein Mißbrauch iSd § 22 BAO oder eine Steuerhinterziehung iSd § 33 FinStrG nicht erwiesen ist. Eine Gleichstellung der Steuerhinterziehungs- und Mißbrauchsfälle mit den bloßen Verdachtsfällen wäre überdies unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes des Art 7 B-VG und Art 2 StGG bedenklich. Liegt hingegen ein erwiesener Mißbrauch iSd § 22 BAO vor, so sind nach § 1 Abs 1 Z 1 VO die Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen nicht von der Körperschaftsteuer befreit und es findet in diesem Fall findet nach § 1 Abs 2 VO auch keine Entlastung von einer ausländischen Körperschaftsteuer durch Anrechnung der ausländischen Steuer statt. Auslegungsprobleme ergeben sich auch dahingehend, ob § 10 Abs 3 KStG iVm VO eine unwiderlegbare Vermutung statuiert. Während dies insb von der Finanzverwaltung bejaht wird, vertritt die hA im Schrifttum zutreffend, daß § 10 Abs 3 KStG lediglich eine widerlegbare Vermutung aufstellt; dieses Ergebnis findet mE eine starke Stütze in der jüngeren Rspr des EuGH²²⁶. Aus dieser Sicht ist sohin die Verordnung nur dann anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, daß weder eine Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG noch ein Mißbrauch iSd § 22 BAO vorliegt. Der in § 10 Abs 3 KStG angeordnete Methodenwechsel dient sohin nur dazu, bei schwer überprüfbaren Auslandssachverhalten der Behörde eine Erleichterung für ihre amtswegige Ermittlungspflicht zu geben.

Umstritten ist weiters das Verhältnis zwischen § 10 Abs 3 KStG und abkommensrechtlichen Schachtelprivilegien. Richtigerweise ist diese Frage Frage ist nach den allgemeinen Regeln über das Verhältnis zwischen nationalem Steuerrecht und Doppelbesteuerungsrecht zu lösen; da sich ein Anhaltspunkt für ein treaty override weder aus dem Gesetzestext noch aus den Materialien ergebe, schränken in völkerrechtskonformer Auslegung die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen als leges speciales die innerstaatlichen Besteuerungsansprüche ein. Die doppelbesteuerungsrechtlichen Schachtelprivilegien gelangen daher – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – trotz § 10 Abs 3 KStG zur Anwendung, da sie dem innerstaatlichen Recht vorgehen; dies gilt auch dann, wenn die innerstaatliche Bestimmung später als das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen beschlossen wurde. Entgegen der österreichischen Finanzverwaltung gelangt die hA zutreffend zu dem Ergebnis, daß die abkommensrechtlichen Schachtelprivilegien dem originär innerstaatlichen Recht – und damit auch § 10 Abs 3 KStG iVm der darauf basierenden Verordnung – vor gehen und eine Anwendung des § 10 Abs 3 KStG nur dann in Betracht kommt, wenn die Doppelbesteuerungsabkommen selbst auf die Mißbrauchsbestimmungen des nationalen Rechts Bezug nehmen, wie dies

²²⁶ EuGH v 17.7.1997, Rs C-28/95, Slg 1997, I-4161, *Leur-Bloem* – Tz 44; EuGH v 26.9.2000, Rs C-478/98, Slg 2000, I-7587, *Kommission/Belgien* – Tz 45.

etwa in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada²²⁷, Luxemburg²²⁸ und Schweden²²⁹ der Fall ist. Ein weiteres Konkurrenzverhältnis eröffnet sich im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem geplanten österreichischen Außensteuergesetz (AStG), welches derzeit im Entwurf vorliegt. So decken sich zwar die Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 1 bis 3 AStG und für den Methodenwechsel § 10 Abs 3 KStG nicht vollständig, im Überschneidungsbereich sind jedoch die Rechtsfolgen dieser Bestimmungen nicht kompatibel: So tritt nach § 10 Abs 3 KStG ein Methodenwechsel zur Anrechnung ausländischer Steuer ein, während nach dem AStG die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft mit ihrem Hinzurechnungsbetrag den Gesellschaftern anteilig zugerechnet werden; anders als § 10 Abs 3 KStG knüpfen die §§ 1 bis 3 AStG somit nicht an den Realisationsakt der Ausschüttung an. Es erscheint diesbezüglich zutreffend und dem Sinn und Zweck des Gesetzes zu entsprechen, der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 1 bis 3 AStG dem Methodenwechsel nach § 10 Abs 3 als späterer und speziellerer Regel den Vorrang zuzuerkennen. Dies deshalb, weil die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 1 bis 3 AStG zeitlich früher eingreift, weil sie – anders als § 10 Abs 3 KStG – keinen Realisationsakt in Form der Ausschüttung voraussetzt. Es bleibt somit, wenn es nach den §§ 1 bis 3 AStG zu einer Hinzurechnung gekommen ist, für eine nachfolgende Anwendung des § 10 Abs 3 KStG auf Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinne kein Raum.

Literaturverzeichnis

Monographien und Kommentare:

1. Bauer, E./Quantschnigg, P./Schellmann, G./Werilly, H. (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz 1988 mit Erläuterungen und einschlägigen Vorschriften, Loseblatt, 6. Lieferung (1999);
2. Djanani, Ch., Internationales Steuerrecht² (1998);
3. Doralt, W./Hassler, P./Kranich, A./Nolz, W./Quantschnigg, P. (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer, (1986);
4. Doralt, W./Ruppe, H. G., Grundriß des österreichischen Steuerrechts I⁷ (2000) und II⁴ (2001);
5. Ellinger, W./Iro, F./Kramer, G./Sutter, F. Ph./Urtz, Ch., Bundesabgabenordnung, Loseblatt, 1. Lieferung (2001);
6. Fischer, L./Warneke, P., Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁴ (1998);
7. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht⁶, Loseblatt, 48. Lieferung (2001);
8. Gassner, W., Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972);

²²⁷ Art 23 Abs 2 lit b DBA Kanada, BGBI 77/1981 idF BGBI III 2/2001.

²²⁸ Art 10 Abs 4 DBA Luxemburg, BGBI 54/1964 idF BGBI 835/1993.

²²⁹ Art 10 Abs 6 DBA Schweden, BGBI 39/1960 idF BGBI 132/1993

9. Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A. (Hrsg), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt, 196. Lieferung (1999);
10. Hirschler, K., Rechtsformplanung im Konzern (2000);
11. Hofstätter, F./Reichel, K., Die Einkommensteuer III C (Loseblatt, 24. Lieferung 1999);
12. Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A., Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung¹⁰ (Loseblatt);
13. Jacobs, O. H., Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999); Kofler, G., Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung (2001);
14. Lang, M., Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992);
15. Lang, M., Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1997);
16. Lang, M., Hybride Finanzierungen im internationalen Steuerrecht (1991);
17. Lechner, E., Die Gewinnpoolung (1986);
18. Mössner, J. M./Baumhoff, H./Fischer-Zernin, J. A./Greif, M./Henkel, U. W./Menck, Th./Piltz, D. J./Schröder, S./Stadie, H./Tillmanns, W., Steuerrecht international tätiger Unternehmen² (1998);
19. OECD, International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies (1987); Potthoff, A., Finanzierung ausländischer Unternehmenseinheiten (1998);
20. Ritz, Ch., Bundesabgabenordnung² (1999);
21. Sauermann, K., Konzernfinanzierung über ausländische Finanzierungs-gesellschaften (1992);
22. Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht² (1998);
23. Steven, G., Zur Bedeutung ausländischer Finanzierungsgesellschaften für die Finanzierung ausländischer Tochtergesellschaften deutscher multinationaler Unternehmen (1995); Stoll, G., Bundesabgabenordnung (1994);
24. Stoll, G., Leasing² (1977);
25. Tanzer, M., Rechts- und Gestaltungsmißbrauch im Steuerrecht, Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht Nr 129 (1983); Tumpel, M., Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994); Vogel, K., Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar³ (1996);
26. Walter, R./Mayer, H., Bundesverfassungsrecht⁹ (2000);
27. Werndl, J., Allgemeines Steuerrecht (2000);
28. Wiesner, W./Schneider, W./Spanbauer, G./Kohler, G., Körperschaftsteuer-gesetz – KStG 1988 (1996).

Aufsätze und Beiträge in Sammelwerken:

1. Aigner, H.-J./Zehetner, U., Der Hinzurechnungsbetrag nach § 3 AStG-E, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001), 117;

2. Ammelung, U./Schneider, H., Einschaltung niederländischer Finanzierungsgesellschaften bei Konzernfinanzierungen über den Eurokapitalmarkt, IStR 1996, 501 und 552;
3. Bauer, J., Hinzurechnungspflichtige Passiveinkünfte nach § 2 AStG-E, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001), 99; Beiser, R., Schachtelbefreiung und Abkommensmißbrauch – Eine Untersuchung am Beispielsfall Malta, FJ 1995, 307 und FJ 1996, 8;
4. Bergmann, H., Die steuerliche Abschirmwirkung von Auslandsgesellschaften, in: Heidinger, G./Bruckner, K. (Hrsg), Steuern in Österreich, FS Fachsenat für Steuerrecht (1998), 47; Ebenroth, C. Th./Neiß, E., Voraussetzungen der steuerlichen Abschirmwirkung für Finanzierungsgesellschaften in den Niederlanden, BB 1990, 145;
5. Eilers, S., Gemeinschaftsrechtliche Anwendungsrestriktionen für § 42 AO, DB 1993, 1156;
6. Ellinger, W., Anmerkungen zu dem Artikel „Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?“, ÖStZ 1975, 20;
7. Farmer, P., Internationale Schachtelbeteiligung: Verordnung gesetzwidrig?, RdW 1995, 11;
8. Fischer, P., Die Steuerumgehung in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, SWI 1999, 7;
9. Fischer, P., Innentheoretische Bemerkungen zur Bekämpfung der Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht, SWI 1999, 10;
10. Gassner, W., Der Gestaltungsmißbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung?, ÖStZ 1981, 26;
11. Gassner, W., Der Methodenwechsel zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Mißbräuchen (§ 10 Abs 3 KStG), in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995), 33;
12. Gassner, W., Der Stand der Umgehungslehre des Steuerrechts, WBI 1987, 5;
13. Gassner, W., Die Anerkennung der GmbH & Co im Steuerrecht, in: Kastner, W./Stoll, G. (Hrsg), GmbH & Co KG² (1977), 67;
14. Gassner, W., Die Aufhebung der Kredit - und Darlehensgebühren sowie des Auslandsbeurkundungserlasses durch den VfGH und die Notwendigkeit einer Gesetzesreform, ÖStZ 1980, 152;
15. Gassner, W., Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht Nr 131 (1983);
16. Gassner, W., Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmißbrauch im Steuerrecht, in: Cagianut, F./Vallender, K. A. (Hrsg), Steuerrecht – Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, FS Höhn (1995), 65;

17. Gassner, W./Lang, M., Treaty Shopping, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* (1994), 43;
18. Gassner, W./Lang, M., Treaty Shopping, *SWI* 1994, 246;
19. Gassner, W./Loukota, W., Das Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zu anderen Umgehungsvorschriften, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), *Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes* (2001), 269;
20. Hirschler, K./Sulz, G., Die internationale Schachtelbeteiligung nach dem Abgabenänderungsgesetz 1996, *SWI* 1997, 216;
21. Holzinger, G., Mißbrauchsbekämpfung im Internationalen Steuerrecht aus verfassungsrechtlicher Sicht, *SWI* 1999, 101;
22. Höppner, H.-D., Deutsche steuerliche Mißbrauchsvorschriften und das Gemeinschaftsrecht – § 42 AO und § 50d Abs 1a EStG aus EG-rechtlicher Sicht –, in: Breuninger, G. E./Müller, W./Strobl-Haarmann, E. (Hrsg), *Steuerrecht und europäische Integration*, FS Rädler (1999), 305;
23. Jann, M., Die abkommenrechtlichen Schachtelbegünstigungen, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (1995), 99;
24. Jann, M., Die abkommensrechtlichen Schachtelbegünstigungen, *SWI* 1995, 392;
25. Jirousek, H., Die Revision des österreichisch-schwedischen Doppelbesteuerungsabkommens, *SWI* 1993, 140;
26. Kaufmann, R., Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts: Unvereinbarkeit der Innentheorie mit der Rechtsprechung von VwGH und VfGH – Beendet das Judikat des VwGH vom 2. 8. 2000, ZI 98/13/0152 den „Theorienstreit“?. *ÖStZ* 2000, 695;
27. Kirchmayr, S./Schragl, M., Anmerkungen zum Mißbrauchsrecht bei ausländischen Schachtelbeteiligungen, *ÖStZ* 1995, 158;
28. Knobbe-Keuk, B., Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien, *EuZW* 1992, 336;
29. Lang, M., „Treaty Shopping“ – Der Mißbrauch von Doppelbesteuerungssabkommen, *SWI* 1991, 55;
30. Lang, M., § 10 Abs 3 KStG und „Quintettlösungen“, *SWI* 1995, 168;
31. Lang, M., § 10 Abs 3 KStG und abkommensrechtliches Schachtelprivileg, *SWI* 1994, 346;
32. Lang, M., Der Gestaltungsmißbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, *ÖStZ* 1994, 173;
33. Lang, M., Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungssabkommen, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* (1994), 11;

34. Lang, M., Die Verordnungsermächtigung des § 10 Abs 3 KStG, in: Rill, H. P. (Hrsg), Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts (1995), 91;
35. Lang, M., Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 9;
36. Lang, M., VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216;
37. Lang, M., Zum Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65;
38. Lang, M./Konezny, G., Voraussetzungen für die Hinzurechnung verlagerter Einkünfte nach § 1 AStG-E, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001), 59;
39. Lechner, E., DBA-rechtliche Schachtelprivilegien im innerstaatlichen Recht, in: Bertl, R./Mandl, G. (Hrsg), Rechnungswesen und Controlling, FS Egger (1997), 405;
40. Lechner, E., Die Zukunft von Basisgesellschaften, in: Gassner, W./Gröhs, B./Lang, M. (Hrsg), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche (1997), 317; Lechner, E., Internationale Unternehmensfinanzierungen ausländischer Unternehmen durch inländische Investoren, SWI 1996, 204;
41. Leitner, R., Die Besteuerung von Gewinnausschüttungen aus irischen Kapitalanlagegesellschaften, SWI 1996, 24;
42. Loukota, H., Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1991, 164;
43. Loukota, H., Das erste Treaty-Shopping-Urteil des VwGH, SWI 1998, 105;
44. Loukota, H., Die Gründe für die Schaffung eines AStG, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001), 15;
45. Loukota, H., Internationale Steuerplanung und Treaty Shopping, ÖStZ 1990, 2;
46. Loukota, H., Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 41 ff; Loukota, H./Quantschnigg, P., Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Durchlaufgesellschaften, SWI 1995, 49;
47. Loukota, H./Quantschnigg, P., Neues österreichisches Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Basisgesellschaften, SWI 1995, 9;
48. Mühllehner, J., Mißbrauch von bürgerlich-rechtlichen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten (§ 22 BAO) beim Mantelkauf, ÖStZ 1988, 72;
49. Pimmer, E./Kotrnoch, H., Offene Gewinnausschüttungen, in: Doralt, W./Hassler, P./Kranich, A./Nolz, W./Quantschnigg, P. (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986), 219;
50. Quantschnigg, P., Kurzdarstellung der steuerlichen EU-Anpassungsgesetze außerhalb der Umsatzsteuer, RdW 1994, 221;

51. Quantschnigg, P., Verordnungen zur Mutter-Tochter-Richtlinie, ÖStZ 1995, 12;
52. Ruppe, H. G., Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in: Ruppe, H. G. (Hrsg), Handbuch der Familienverträge² (1985), 127;
53. Ruppe, H. G., Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, in: Ruppe, H. G. (Hrsg), Handbuch der Familienverträge² (1985), 101;
54. Ruppe, H. G., Gesellschafterdarlehen als verdecktes Eigenkapital im Körperschaftsteuer- und Bewertungsrecht, in: Doralt, W./Hassler, P./Kranich, A./Nolz, W./Quantschnigg, P. (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986), 305;
55. Ruppe, H. G., Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in: Tipke, K. (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht (1979), 7;
56. Saß, G., Zum Leur-Bleum-Urteil des EuGH und zum Verhältnis der steuerlichen Antiumgehungsvorschriften zu den EU-Grendfreiheiten, DB 1997, 2250;
57. Schimetschek, B., Vom Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten, FJ 1991, 61;
58. Schön, W., Gestaltungsmißbrauch im europäischen Steuerrecht, IStR 1996, Beiheft zu Heft 2;
59. Schuch, J., VwGH verneint Anrechnungsvortrag, SWI 1999, 469;
60. Staringer, C., Die Anrechnung nach § 10 Abs 3 KStG und das Abkommensrecht, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996), 263;
61. Stoll, G., Die (Publikums-)GmbH & Co KG als Abschreibungs-(Verlust-)Gesellschaft, in: Kastner, W./Stoll, G. (Hrsg), GmbH & Co KG² (1977), 403;
62. Stoll, G., Wirtschaftliche Betrachtungsweise, Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes, Scheingeschäfte und nichtige Geschäfte, ÖStZ 1965, 6, 18 und 28;
63. Sutter, F. Ph., Die Definition des Niedrigbesteuerung nach § 2 Abs 3 AStG-E, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001), 71;
64. Theisen, M. R., Konzerneigene Finanzierungsgesellschaften, in: Lutter, M./Scheffler, E./Schneider, U. H. (Hrsg), Handbuch der Konzernfinanzierung (1998), 717;
65. Tomandl, Th., Kommentar zu VfGH 6. 12. 1990, G 223/88, ZAS 1992, 65;
66. Tumpel, M. Ausländische Finanzierungsgesellschaften, in: Gassner, W./Lang, M. (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, FS 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (1998), 417;

67. Tumpel, M., Beseitigung der Doppelbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren innerhalb der EG, in: Gassner, W./Lechner, E. (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992), 163;
68. Tumpel, M., Umsetzung der Mutter/Tochter-Richtlinie in Österreich, IStR 1995, 113;
69. Wagner, S., Steuerliche Vorteile einer Finanzierungsgesellschaft in den Niederlanden, StBp 1988, 55;
70. Werndl, J., Der Geschäftsführervertrag im Abgabenrecht, SWK 1987, A I 135;
71. Widhalm, Ch., Die Umsetzung der Mutter/Tochter-Richtlinie in Österreich, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg), Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar (1996), 89;
72. Wiesner, W., Die österreichischen Mißbrauchsbestimmungen auf dem Gebiet des Außensteuerrechts – § 10 Abs 3 KStG 1988, SWI 1995, 127;
73. Zöchling, H./Kirchmayr, S., Das internationale Schachtelprivileg nach dem EU-Anpassungsgesetz, ÖStZ 1994, 366;
74. Züger, M., Mißbrauch im europäischen Unternehmensteuerrecht, in: Gassner, W./Lang, M. (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, FS 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (1998), 549.

