

Herbert Kofler¹
Georg Kofler²

Wissenschaftlicher Originalbeitrag
UDK 336.2=30

DIE VORAUSSETZUNGEN DES METHODENWECHSELS BEI INTERNATIONALEN SCHACHTELERTRÄGEN NACH § 10 Abs 3 KStG^{3,4}

ZUSAMMENFASSUNG

Durch das die europäische Mutter-Tochter-Richtlinie⁵ umsetzende EU-AnpG, BGBl 681/1994, wurde unter Berufung auf Art 1 Abs 2 der Richtlinie in § 10 Abs 3 KStG 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“. In einem solchen Fall findet für Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen ein Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode statt („Methodenwechsel“). Die Regelungen in § 10 Abs 3 KStG und der Durchführungsverordnung BGBl 57/1995 dienen somit 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. § 10 Abs 3 KStG und die darauf basierende Verordnung BGBl 57/1995 werfen freilich hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsmerkmale komplexe Auslegungsfragen auf, denen im folgenden Beitrag nachgegangen werden soll.

Schlüsselwörter: Richtlinie, Körperschaftssteuergesetz, Mißbrauch, Aktiengesellschaft, Ertrag, Besteuerung, Steuerbefreiung, Österreich, Unternehmen, Verordnung, Schachtelbeteiligung

¹ Ordentlicher Universitätsprofessor an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften und Informatik, Finanz- und Steuerwesen der Universität Klagenfurt

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

³ Anmerkung der Redaktion: dieser Beitrag ist der zweite Teil einer umfangreicheren Studie, deren erster Teil im Band 2/2001 erschien.

⁴ Eingereicht: 20. 02. 2002. Zum Druck angenommen: 02. 09. 2002

⁵ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, AB L 225 vom 20.8.1990, 6 ff.

1. Überblick und Voraussetzungen für den Methodenwechsel des § 10 Abs 3 KStG

1.1. § 10 Abs 3 KStG und die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung (BGBl 57/1995)

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 unter gewissen Voraussetzungen auf Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen. Durch das die *Mutter-Tochter-Richtlinie* umsetzende EU-AnpG⁶ wurde unter Berufung auf Art 1 Abs 2 der Richtlinie⁷ in § 10 Abs 3 KStG auch eine Bestimmung eingeführt, die der Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen dienen soll.⁸ 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 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 BGBl 57/1995 erlassen.⁹ 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 Beteiligungen 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

⁶ BGBl 681/1994; siehe dazu etwa Wiesner, SWI 1995, 127.

⁷ „Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen nicht entgegen“; 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.

⁸ Siehe etwa Quantschnigg, RdW 1994, 221; Lang in Rill, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 92.

⁹ Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, BGBl 57/1995.

der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist.

In diesem Fall findet für die 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.¹⁰ 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),
- wenn 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)^{11,12} durch den „Überwiegensverdachtsfall“ soll ausgeschlossen werden, daß das Erfordernis des kumulativen Vorliegens aller Verdachtsgründe in der Form ausgereizt wird, bis jeweils an die Grenze jedes der drei Verdachtsmerkmale zu gehen.¹³ Der „Überwiegensverdachtsfall“ ist nach dem Wortlaut des § 1 Abs 1

¹⁰ Abschn 5.2.3 KStR 2001; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 111; *Starlinger 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.

¹¹ Vgl etwa *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 14. Hinsichtlich dieses „Überwiegensverdachtsfalles“ könnte bezweifelt werden, ob dieser im Wortlaut des § 10 Abs 3 KStG Deckung findet (*Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 367); aus dem demonstrativen Charakter der Aufzählung von Verdachtsgründen in § 10 Abs 3 KStG läßt sich jedoch ableiten, daß auch weitere Verdachtsgründe in der Verordnung normiert werden dürfen, so lange sich diese am Sinn und Zweck des Gesetzes orientieren, der vor allem in der Zielsetzung der Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen einerseits und in den Standardverdachtsgründen in § 10 Abs 3 KStG zum Ausdruck kommt. Der in § 1 Abs 1 TS 3 VO aufgestellte „Überwiegensverdachtsfall“ wird daher im Schrifttum zu Recht als gesetzeskonform erachtet; siehe etwa *Wiesner*, SWI 1995, 136; *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 342 f; Bedenken hingegen bei *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 368 mit FN 7, wonach die Kriterien des § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 2 und 3 KStG jedenfalls gegeben sein müssen, hinsichtlich des Kriteriums des § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 1 KStG jedoch auch – an den gesetzlichen Gründen und am Gesetzeszweck orientierte – andere typisierte Verdachtsmomente für einen Mißbrauch oder eine Steuerhinterziehung angenommen werden können; kritisch auch *Kirchmayr/Schragel*, ÖStZ 1995, 158. Zu Widerlegbarkeit und den Beweisforderungen etwa *Lang in Rill*, Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, 106.

¹² Zum Zeitpunkt des Vorliegens der Verdachtsgründe ausführlich *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 354 ff; *Gassner*, SWI 1995, 209.

¹³ Dazu *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 114.

TS 3 VO ist in jeder Kombination betreffend Gesellschafterstruktur, Vermögensverwaltung und Niedrigsteuerland denkbar.¹⁴ 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 Mindestniveaus¹⁵ – 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 Mindestniveaus¹⁶ – unterschritten wird.¹⁷ 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.¹⁸

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 demonstrativ¹⁹ angesprochenen Verdachtsfälle erfolgt anhand eines Standardverdachtsfalles. 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 daher auch eine völlige Steuerfreistellung von Auslandsgesellschaften für sich allein noch nicht zum *Methodenwechsel* nach § 10 Abs 3 KStG.²⁰

2. Die Voraussetzungen des Methodenwechsels im Einzelnen

2.1. Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft (§ 10 Abs 3 zweiter Satz TS 2 KStG iVm § 2 VO)

2.1.1. Überblick

Nach § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 1 KStG bildet es einen Verdachtsgrund, 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 Beteiligungen zu*

¹⁴ Wiesner, SWI 1995, 136.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

¹⁷ Kritisch im Hinblick auf Art 18 B-VG Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 158 mit FN 3.

¹⁸ Vgl Tumpel in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 437.

¹⁹ 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.

²⁰ Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 114.

erzielen“.²¹ Nach § 2 Z 1 VO ist der Unternehmensschwerpunkt unabhängig davon zu beurteilen, ob die Betätigung der ausländischen Gesellschaft als gewerbliche Tätigkeit iSd § 28 BAO oder als Vermögensverwaltung iSd 32 BAO einzustufen ist.²² Ein Unternehmensschwerpunkt liegt nach § 2 Z 2 VO vor, wenn Kapital oder Arbeitskräfte *nachhaltig und überwiegend* in diesen Bereichen eingesetzt werden und die Wertschöpfung nachhaltig²³ und überwiegend²⁴ aus diesen Bereichen gezogen wird.²⁵ Dabei ist bei gemischt tätigen Auslandsgesellschaften das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich: *Wiesner*²⁶ schlägt diesbezüglich als Parameter das Verhältnis der Erträge der vermögensverwaltenden gegenüber den anderen Bereichen, das Verhältnis der Vermögensteile und das Verhältnis der Wertschöpfung der Bereiche vor. Im Hinblick auf § 10 Abs 3 KStG sind sohin Produktionstätigkeiten unproblematisch.

Beispiel (EAS 1286):²⁷ Errichtet eine japanische Investorengruppe in Österreich eine Holdinggesellschaft, deren Aufgabe darin besteht, einen 25%igen Anteil an einer ostafrikanischen Fabrik zu halten, die in der Rechtsform einer *Societe a Responsabilite Limitee*, sonach in einer der österreichischen GmbH vergleichbaren Rechtsform, betrieben wird, dann sind keine Gründe erkennbar, für Gewinnausschüttungen die Steuerbefreiung für internationale Schachteldividenden gem § 10 Abs 2 KStG zu versagen. Der Umstand, daß das ostafrikanische Projekt wegen seiner Bedeutung für die Volkswirtschaft dieses Landes für 50 Jahre, möglicherweise sogar für 100 Jahre, von der Besteuerung befreit wird, steht der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für die erzielten Schachteldividenden nicht entgegen, da infolge der Produktionstätigkeit kein schädlicher Passiverwerb in Ostafrika vorliegt.

2.1.2. Unternehmensschwerpunkt auf passiven Tätigkeiten *iSd § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 2 KStG iVm § 2 VO*

Nach den KStR 2001²⁸ liegt eine solche Vermögensverwaltungsgesellschaft iSd § 10 Abs 3 KStG vor, wenn der Unternehmensschwerpunkt – unmittelbar oder mittelbar, dh durch Beteiligung an einer anderen Gesellschaft²⁹ – alternativ oder kumulativ auf einem der drei nachfolgend angeführten Gebiete liegt:³⁰

²¹ Unter einer „ausländischen Gesellschaft“ iSd § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 2 KStG iVm § 2 VO sind dabei nach richtiger Auffassung Gesellschaften iSd § 10 Abs 2 Z 1 lit a und b KStG zu verstehen, also sowohl ausländische Gesellschaften, die einer inländischen vergleichbar sind, als auch jene ausländischen Gesellschaften, die in der Anlage 2 zum EStG angeführt werden; siehe auch *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 346 f.

²² *Wiesner*, SWI 1995, 134; *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 347.

²³ Unter Nachhaltigkeit ist nach den KStR 2001 „mit Wiederholungsabsicht und jedenfalls nicht kurzfristig“ zu verstehen; vgl Abschn 5.2.3.2 KStR 2001; *Wiesner*, SWI 1995, 134.

²⁴ Überwiegen bedeutet nach den KStR 2001 „mehr als 50%“; vgl Abschn 5.2.3.2 KStR 2001; ebenso *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 115.2.

²⁵ *Loukotska/Quantschnigg*, SWI 1995, 14; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 115.1.

²⁶ *Wiesner*, SWI 1995, 134; siehe auch *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 348.

²⁷ *BMF*, Japanische Großinvestition in einer ostafrikanischen Fabrik über eine österreichische Holdinggesellschaft (BMF v 6.7.1998), SWI 1995, 14; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 115.1.

²⁸ Abschn 5.2.3.2 KStR 2001.

²⁹ *Tumpel*, IStR 1995, 114; *Widhalm in Gassner/Lang/Lechner*, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 98 f.

³⁰ Ausführlich *Wiesner*, SWI 1995, 133 ff.

- Einkünfte aus *Zinsen* (zB aus Bankguthaben, Darlehen, Wertpapieren; nicht unter den Zinsbegriff fallen hingegen Dividenden und andere Gewinnanteile).³¹
- Einkünfte aus der *Überlassung von beweglichen körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern* (zB aus Know-how-Überlassung, Leasingverträgen, Lizenzen, Patenten, Rechten aus Marken und Mustern; nicht darunter fallen Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter wie bspw Grundstücke und Gebäude).³² Ergibt sich jedoch umgekehrt, daß beispielsweise Lizenzgebühren in wirtschaftlicher Betrachtungsweise operative Ergebnisse verbergen, kann dies zu einer Nichtanwendung des § 10 Abs 3 KStG führen.

Beispiel (EAS 624):³³ Erzielt eine in einem Oststaat errichtete Tochtergesellschaft einer österreichischen Muttergesellschaft aus ihrem dort ausgeübten operativen Geschäft Gewinne und werden diese Gewinne an die österreichische Muttergesellschaft ausgeschüttet, dann steht für diesen Beteiligungsertrag die Steuerfreiheit gem § 10 KStG zu. Wird nun in einem derartigen Fall wegen der hohen inflationären Geldentwertung in dem betreffenden Oststaat nach Wegen gesucht, um diese Gewinne möglichst rasch aus der Geldentwertungszone herauszuholen, und wird die hiezu nötige Gewinnabsaugung im Wege von Lizenzgebührenausschüttungen an eine in Zypern „off-shore“ errichtete Basistochtergesellschaft vorgenommen und von dieser sodann im Wege einer im Folgejahr vorgenommenen Gewinnausschüttung in die Hände der österreichischen Muttergesellschaft transferiert, so ist nicht auszuschließen, dass auf der Grundlage von § 21 BAO dieser Umweggestaltung die steuerliche Wirkung abzuerkennen und das eigentlich wirtschaftlich relevante Geschehen (Gewinnausschüttung durch die in dem Oststaat etablierte operative Gesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft) den steuerlich relevanten Sachverhalt darstellt; maW es ist nicht auszuschließen, dass mit der im Auftrag der österreichischen Muttergesellschaft an die Basistochtergesellschaft geleisteten Lizenzgebührenausschüttung in Wahrheit eine verdeckte Gewinnausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft bewirkt wurde, die – weil sie von einer operativen Gesellschaft stammt – nicht den einschränkenden Bestimmungen der Verordnung BGBl 57/1995 unterliegt

- Einkünfte aus der *Beteiligungsveräußerung*, ausgenommen von Beteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG; sohin führen die Veräußerung echter stiller Beteiligungen, von Beteiligungen an Personengesellschaften, sowie von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter 25% zu steuerschädlichen Einkünften.³⁴

³¹ Siehe auch *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 115.1.

³² *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 115.1; siehe aber unten .

³³ *BMF*, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und internationales Schachtelprivileg (BMF v 21.4.1995) EAS 624 = SWI 1995, 205; siehe auch *BMF*, Bezug von Beteiligungserträgen aus einer operativen Kapitalgesellschaft in Österreich unter Zwischenschaltung einer niederländischen Holdinggesellschaft (BMF v 19.6.1997), EAS 1092 = SWI 1997, 338; *BMF*, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und internationales Schachtelprivileg (BMF v 22.11.1999), EAS 1559 = SWI 2000, 4.

³⁴ *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 115.1.

Der *Bezug von Dividenden* zählt sohin nicht zu den steuerschädlichen Tätigkeiten, weil nach § 10 KStG in- und ausländische Beteiligungserträge ohnehin steuerfrei sind; im Vergleich zur Direktbeteiligung der österreichischen Muttergesellschaft bringt sohin die Einschaltung einer Auslandstochter diesbezüglich keine steuerlichen Vorteile.³⁵ Keine schädlichen Passiveinkünfte erzielen weiters zB eine *geschäftsleitende Holding*³⁶, eine *echte Factoring-Gesellschaft*³⁷ oder eine Tochtergesellschaft auf den Bermudas mit dem Aufgabengebiet des Auffindens und Hebens historischer Schiffwracks³⁸.

Beispiel:³⁹ Wird von zwei Österreichern und zwei Staatsbürgern arabischer Staaten in Österreich eine im Mehrheitseigentum der Österreicher stehende GmbH gegründet, die ihrerseits auf den Bermuda-Inseln eine Tochterkapitalgesellschaft errichtet, deren Aufgabe im Aufspüren und Heben von historischen Schiffswracks im Atlantik besteht, dann sind Gewinnausschüttungen der Bermuda-Gesellschaft aus dieser Tätigkeit an die österreichische GmbH nach Maßgabe des § 10 Abs 2 KStG von der österreichischen Körperschaftssteuer befreit. Denn die Schiffsbergungen stellen keine die Steuerfreistellung beeinträchtigende passive Tätigkeit im Sinn der Verordnung BGBl 1995/57 dar.

§ 2 Z 4 der VO normiert jedoch zusätzlich eine *Betätigungszurechnung*; durch diese Bestimmung sollte vorgesorgt werden, daß eine ausländische Basisgesellschaft mit gemischten aktiven und passiven Einkünften nicht dadurch einen *Methodenwechsel* vermeiden kann, daß sie das schädliche Passivgeschäft auf Enkelgesellschaften auslagert.⁴⁰ Hält die ausländische Gesellschaft eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft, bei der die Voraussetzungen der § 2 Z 1 bis 3 VO vorliegen, so ist die Betätigung der anderen Gesellschaft im Ausmaß der Beteiligung der Betätigung der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen. Auf Enkelgesellschaften ausgelagerte Passiveinkünfte sind sohin im Rahmen einer Konsolidierung (*Durchgriffsbetrachtung*) unabhängig von einer Ausschüttung für Zwecke des § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 2 KStG insoweit der Tochtergesellschaft zuzurechnen, als sie an der Enkelgesellschaft beteiligt ist.⁴¹

Beispiel:⁴² Eine ausländische Basisgesellschaft T erzielt bereits Passiveinkünfte in nahezu schädlicher Höhe. Weitere Anleiheinvestitionen werden daher durch eine Tochtergesellschaft E der Basisgesellschaft – somit eine Einzelgesellschaft der österreichischen Muttergesellschaft vorgenommen und als an sich unschädlicher

³⁵ Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 367; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 347.

³⁶ Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 367; Wiesner, SWI 1995, 134; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 349; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 115.1.

³⁷ Abschn 5.2.3.2 KStR 2001.

³⁸ Siehe etwa Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 115.1; BMF, Operative Tätigkeit einer Bermuda-Gesellschaft (BMF v 9.5.1995), SWI 1995, 235.

³⁹ BMF, Operative Tätigkeit einer Bermuda-Gesellschaft (BMF v 9.5.1995), SWI 1995, 235.

⁴⁰ Siehe nur Loukota, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 23.

⁴¹ Siehe auch Abschn 5.2.3.2 KStR 2001; siehe auch Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 15; Wiesner, SWI 1995, 135; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 115.3.

⁴² Dazu Loukota, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 24.

Beteiligungsertrag an die ausländische Basisgesellschaft T ausgeschüttet. Der von der E erzielte Passivertrag ist bei der Qualifikation der ausländischen Basisgesellschaft T mitanzusetzen und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich eine Ausschüttung stattfindet.

Ausgelagerte operative Tätigkeiten sind nach den KStR 2001 hingegen nicht in die Betrachtung nach § 2 Z 4 VO miteinzubeziehen; *Wiesner*⁴³ leitet dieses Nichteinbeziehen operativer Tätigkeiten von Einzelgesellschaften für die Ermittlung des Unternehmensschwerpunktes aus der Nichteinbeziehung der Ausschüttungserträge und qualifizierten Beteiligungen in den in § 10 Abs 3 KStG definierten schädlichen Vermögensverwaltungs begriff ab; die Durchgriffsbetrachtung des § 2 Z 4 VO soll demnach nur einem Ausweichen der Annahme des schwerpunktmäßigen Vorliegens von Passiveinkünften dienen, sie stelle jedoch keine allgemeine Konsolidierungsanordnung dar.⁴⁴ Dem hält *Gassner*⁴⁵ zu Recht entgegen, daß § 10 Abs 3 KStG die Bestimmung des Unternehmensschwerpunktes nach der unmittelbaren und nach der mittelbaren Tätigkeit vorsieht und somit – entgegen des Wortlautanscheins des § 2 Z 4 VO – auch operative Tätigkeiten der Beteiligungsgesellschaften in die Betrachtung einzubeziehen sind.

2.1.3. Die Ausschlußklausel des § 2 Z 3 VO

Die Verordnung enthält jedoch auch eine Ausschlußklausel: So sind nach § 2 Z 3 der VO folgende Tätigkeiten keinesfalls dem Unternehmensschwerpunkt iSd § 2 erster Satz VO „zuzurechnen“:

- Das Unterhalten des *Betriebes eines Kreditinstituts* (§ 2 Z 3 lit a VO). Zinserträge aus dem Betrieb eines Kreditinstitutes gelten nicht als Passiveinkünfte; ob ein Betrieb eines Kreditinstitutes vorliegt, ist nach den KStR 2001 ausschließlich nach österreichischem Recht (§ 1 BWG⁴⁶) zu beurteilen.⁴⁷

Beispiel:⁴⁸ Zur Frage, ob eine irische Tochtergesellschaft als „Kreditinstitut“ anzusprechen ist, dessen Tätigkeit nach der Verordnung nicht zur Erzielung schädlicher Passiveinkünfte führt, ist zunächst davon auszugehen, daß dieser Begriff – den Zielvorgaben der Verordnung entsprechend – keiner extensiven Auslegung zugänglich ist. Übt eine IFSC mehrere Tätigkeitszweige aus, wobei diese zum Teil bankgeschäftlicher Natur iSd § 1 Abs 1 Bankwesengesetz (BWG), BGBl 1993/532, sind, andere wiederum Betätigungen eines Finanzierungsinstitutes iSd § 1 Abs 2 BWG darstellen, dann liegt eine

⁴³ *Wiesner*, SWI 1995, 135.

⁴⁴ Ebenso *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 115.3.

⁴⁵ *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 348.

⁴⁶ BGBl 532/1993 idF BGBl I 97/2001.

⁴⁷ Ebenso *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 15; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 115.1; *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungs mißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 23; zur diesbezüglichen Beurteilung einer irischen IFSC-Gesellschaft siehe *BMF*, Einschaltung einer irischen Basisgesellschaft im International Financial Services Centre in Dublin (BMF v 5.7.1995), SWI 1995, 285.

⁴⁸ *BMF*, Einschaltung einer irischen Basisgesellschaft im International Financial Services Centre in Dublin (BMF v 5.7.1995), SWI 1995, 285.

Mischform vor, hinsichtlich der § 1 Abs 3 BWG festlegt, daß Kreditinstitute „auch zur Durchführung der in Abs 2 genannten sowie aller sonstigen Tätigkeiten berechtigt [sind], die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Banktätigkeit entsprechend dem jeweiligen Konzessionsumfang stehen oder Hilfstätigkeiten darstellen“. Gem den Erläuterungen zu § 1 BWG wird diese Bestimmung so ausgelegt, daß sich die Einschränkungen des angeführten Relativsatzes auch auf die in § 1 Abs 2 Z 1 bis 6 BWG angeführten Tätigkeiten – also nicht nur auf die sonstigen Tätigkeiten – beziehen, was besonders bei Leasinggeschäften zu erheblichen Problemen in der Vereinbarkeit mit dem Status eines Kreditinstitutes führen dürfte.⁴⁹ Dies bedeutet, daß ein Unternehmen mit Mischstätigkeit nur dann dem Bild eines Kreditinstitutes im Sinne des österreichischen Rechts entspricht, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs 3 BWG erfüllt sind.

- Die gewerbliche Vermietung von beweglichen oder unbeweglichen Wirtschaftsgütern, wenn diese im Rahmen der Bewirtschaftung ausländischer Märkte erfolgt, und die ausländische Gesellschaft eigene Arbeitskräfte beschäftigt und über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt (§ 2 Z 3 lit b VO); schädlich wäre hier jedoch zB die Verlagerung des operativen Leasinggeschäftes auf dem österreichischen Markt von der österreichischen Muttergesellschaft auf eine ausländische Beteiligungsgesellschaft, da § 2 Z 3 lit b VO das Bewirtschaften „ausländischer Märkte“ erfordert.⁵⁰
- Die Veräußerung von Beteiligungen, für die eine unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllen würde (§ 2 Z 3 lit c VO); die Ausnahme dieser Fälle erklärt sich daraus, daß die Veräußerung internationaler Schachtelbeteiligungen außerhalb des Bereiches des spekulativen An- und Verkaufs von Dividendenwerten liegt.⁵¹

Vor allem bei ausländischen Finanzierungsgesellschaften könnte der Ausschlußklausel des § 2 Z 3 lit a VO besondere Bedeutung zukommen; sie soll hier exemplarisch behandelt werden. Nach der Ausschlußklausel des § 2 Z 3 VO ist das Unterhalten des Betriebes eines Kreditinstituts (§ 2 Z 3 lit a VO) nicht dem Unternehmensschwerpunkt iSd § 2 erster Satz VO „zuzurechnen“. Nach dieser Bestimmung gelten somit Zinserträge aus dem Betrieb eines Kreditinstitutes nicht als Passiveinkünfte. Nach hA⁵² ist die Frage, ob ein Betrieb eines Kreditinstitutes vorliegt, ausschließlich nach

⁴⁹ Zur Abgrenzung zwischen Kredit- und Finanzinstituten siehe etwa Laurer in Fremuth/Laurer/Linc/Pötzlberger/Strobl, BWG², § 1 Rz 2 ff.

⁵⁰ Dazu Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 15; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 115.1.

⁵¹ Wiesner, SWI 1995, 134; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 349; Loukota, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 23; siehe auch Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 15.

⁵² Abschn 5.2.3.2 KStR 2001; Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 15; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 115.1; Loukota, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 23; Tumpel in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 438; siehe auch Bergmann in Heidinger/Bruckner, Steuern in Österreich, 57; zur diesbezüglichen Beurteilung einer irischen IFSC-Gesellschaft siehe BMF, Einschaltung einer irischen Basisgesellschaft im International Financial Services Centre in Dublin, (BMF v 5.7.1995), SWI 1995, 285.

österreichischem Recht (§ 1 BWG⁵³) zu beurteilen. Entscheidend ist dabei, ob die ausländische Gesellschaft solche Tätigkeiten durchführt, die sie – wäre sie im Inland tätig – zum Kreditinstitut machen, § 2 Z 3 lit a VO stellt somit auf eine einem österreichischen Kreditinstitut vergleichbare Tätigkeit ab.⁵⁴ Es ist jedoch nicht Voraussetzung, daß das ausländische Unternehmen im Sitzstaat als Bank anerkannt ist;⁵⁵ freilich kann einerseits die Erteilung einer Bankkonzession im Ansässigkeitsstaat der Finanzierungsgesellschaft als Indiz für das Vorliegen eines Kreditinstituts gewertet werden⁵⁶, andererseits spricht es indiziell gegen die Annahme von Bankgeschäften, wenn eine ausländische Gesellschaft die erforderlichen Genehmigungen im Sitzstaat nicht besitzt⁵⁷. Nach § 1 Abs 1 BWG ist ein Kreditinstitut ein Unternehmen, das berechtigt ist, Bankgeschäfte zu betreiben. Diese Bestimmung normiert ebenfalls, was unter Bankgeschäften zu verstehen ist und grenzt diese von den in § 1 Abs 2 BWG definierten Finanzgeschäften ab, die auch von Finanzinstituten betrieben werden dürfen; Voraussetzung für das Vorliegen eines Bankgeschäftes ist nach § 1 Abs 1 zweiter Satz BWG die Gewerblichkeit der Tätigkeit.⁵⁸ Die in § 1 Abs 2 BWG genannten Bankgeschäfte dürfen gem § 1 Abs 3 BWG bei unmittelbarem Zusammenhang mit der Banktätigkeit auch von Kreditinstituten betrieben werden. Übt daher ein Unternehmen mehrere Tätigkeitszweige aus, wobei diese zum Teil bankgeschäftlicher Natur iSd § 1 Abs 1 BWG sind, andere wiederum Betätigungen eines Finanzierungsinstitutes iSd § 1 Abs 2 BWG darstellen, dann liegt eine Mischform vor, hinsichtlich der § 1 Abs 3 BWG festlegt, daß Kreditinstitute „auch zur Durchführung der in Abs 2 genannten sowie aller sonstigen Tätigkeiten berechtigt [sind], die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Banktätigkeit entsprechend dem jeweiligen Konzessionsumfang stehen oder Hilfstätigkeiten darstellen“. Diese Bestimmung ist so auszulegen, daß sich die Einschränkungen des angeführten Relativsatzes auch auf die in § 1 Abs 2 Z 1 bis 6 BWG angeführten Tätigkeiten – also nicht nur auf die sonstigen Tätigkeiten – beziehen, was nach Auffassung der Finanzverwaltung⁵⁹ besonders bei Leasinggeschäften zu erheblichen Problemen in der Vereinbarkeit mit dem Status eines Kreditinstitutes führen dürfte.⁶⁰ Dies bedeutet, daß ein Unternehmen mit Mischtätigkeit nur dann dem Bild eines Kreditinstitutes im Sinne des österreichischen Rechts entspricht, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs 3 BWG erfüllt sind.

Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen des § 10 Abs 3 KStG iVm § 2 Z 3 lit a VO und des dem Funktionsschutz des Bankwesens als volkswirtschaftliche

⁵³ BGBl 532/1993 idF BGBl I 97/2001.

⁵⁴ Vgl Wiesner, SWI 1995, 134; Bergmann in Heidinger/Bruckner, Steuern in Österreich, 58; ähnlich Tumpel in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 438, der allerdings von vergleichbaren Funktionen spricht.

⁵⁵ Dazu Bauer in Gassner/Lang/Lechner, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 107; ebenso Tumpel in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 438.

⁵⁶ Tumpel in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 438.

⁵⁷ Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶, § 8 Anm 38a.

⁵⁸ Laurer in Fremuth/Laurer/Linc/Pötzelberger/Strobl, BWG², § 1 Rz 2.

⁵⁹ BMF, Einschaltung einer irischen Basisgesellschaft im International Financial Services Centre in Dublin, (BMF v 5.7.1995), SWI 1995, 285.

⁶⁰ Laurer in Fremuth/Laurer/Linc/Pötzelberger/Strobl, BWG², § 1 Rz 28.

Schlüsselbranche dienenden BWG bilden die in § 1 Abs 2 BWG aufgezählten Geschäftsarten jedoch für die steuerliche Beurteilung nur einen Orientierungsmaßstab;⁶¹ richtigerweise ist daher der Begriff des *Betriebes eines Kreditinstituts* iSd § 2 Z 3 lit a VO wirtschaftlich zu interpretieren, wodurch auch andere Geschäftsformen, die nach den örtlichen Verhältnissen zum normalen Geschäftsbild einer Bank gehören und daher – anders als nunmehr im BWG⁶² – nach der Verkehrsauffassung der Kreditwirtschaft zu einem Bankgeschäft zählen, für die Einordnung als Bankgeschäfte in Betracht kommen.⁶³ Für die Frage, ob eine ausländische Finanzierungsgesellschaft ein Kreditinstitut betreibt, kommen als vergleichbare Tätigkeiten insb der Abschluß von Geldkreditverträgen und die Gewährung von Gelddarlehen, also das Kreditgeschäft iSd § 1 Abs 1 Z 3 BWG, das Wertpapieremissionsgeschäft (§ 1 Abs 1 Z 9 und 10 BWG) zur Verwendung der gewonnen Mittel für Bankgeschäfte⁶⁴, sowie das Kapitalfinanzierungsgeschäft (§ 1 Abs 1 Z 15 BWG)⁶⁵. Die Einstufung der ausländischen Finanzierungsgesellschaft als Bank wird dabei umso leichter gelingen, je deutlicher die tatsächliche Geschäftspraxis dem Bild eines Kreditinstituts iSd § 1 BWG entspricht. So setzt der Betrieb eines Kreditinstituts üblicherweise voraus, daß sowohl aktive als auch passive Bank-, insb. Kreditgeschäfte getätigt werden, wobei die zur Finanzierung des Aktivgeschäfts erforderliche Refinanzierung idR zu einem überwiegenden Teil aus hereingenommenen Fremdmitteln erfolgt.⁶⁶ Betrachtet man unter diesem Gesichtspunkt die Tätigkeit einer reinen *Finanzierungsgesellschaft*“ („*Finanzierungsgesellschaft im engeren Sinn*“), deren Aufgabe primär in der zentralen Beschaffung finanzieller Mittel auf nationalen und internationalen Finanzmärkten und deren Weiterleitung an andere Konzerngesellschaften besteht⁶⁷, so würde diese Tätigkeit wohl hinsichtlich der Finanzierung der Konzerntöchter dem Kreditgeschäft iSd § 1 Abs 1 Z 3 BWG und hinsichtlich der Refinanzierung am Kapitalmarkt dem Kapitalfinanzierungsgeschäft iSd § 1 Abs 1 Z 15 BWG entsprechen. Fraglich ist jedoch, ob die alleinige Tätigkeit der Konzernfinanzierung dem typischen Bild eines Kreditinstituts iSd § 1 BWG entspricht: Dies wird etwa dann verneint, wenn die zur Kreditvergabe eingesetzten Mittel der Konzernfinanzierungsgesellschaft mit Eigenkapital finanziert sind; als eher unproblematisch werden jedoch jene Fälle angesehen, in denen die Finanzierungsgesellschaft in nicht nur untergeordnetem Ausmaß auch Finanzierungstätigkeiten für konzernfremde Geschäftspartner durchführt und dies unter Einsatz von Fremdkapital erfolgt.⁶⁸ Die Finanzverwaltung

⁶¹ Vgl Bauer in Gassner/Lang/Lechner, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 106 f; Bergmann in Heidinger/Bruckner, Steuern in Österreich, 58.

⁶² Laurer in Fremuth/Laurer/Linc/Pötzelberger/Strobl, BWG², § 1 Rz 2.

⁶³ Ausführlich Bergmann in Heidinger/Bruckner, Steuern in Österreich, 58; siehe auch Bauer in Gassner/Lang/Lechner, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 107; ferner auch Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶, § 8 Anm 35.

⁶⁴ Dazu Laurer in Fremuth/Laurer/Linc/Pötzelberger/Strobl, BWG², § 1 Rz 16.

⁶⁵ Dazu Laurer in Fremuth/Laurer/Linc/Pötzelberger/Strobl, BWG², § 1 Rz 21.

⁶⁶ Vgl Bergmann in Heidinger/Bruckner, Steuern in Österreich, 58.

⁶⁷ Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴, 844; Tumpel in Gassner/Lang, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 419.

⁶⁸ Siehe Bergmann in Heidinger/Bruckner, Steuern in Österreich, 59.

scheint dabei das Vorhandensein und den Umfang von Fremdgeschäften zu fokussieren, woraus im Schrifttum auf das Erfordernis einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr geschlossen wird.⁶⁹ *Bergmann*⁷⁰ folgert daraus, daß beispielsweise kein Kreditinstitut vorliegen kann, wenn ein Unternehmen seinen Kundenkreis auf Mitglieder des Konzerns oder eines Unternehmensverbundes beschränkt. Dieser Auslegung kann freilich der Gewerblichkeitsbegriff des § 1 Abs 1 BWG entgegengehalten werden: Danach sind Bankgeschäfte die in § 1 Abs 1 Z 1 ff BWG genannten Tätigkeiten, „soweit sie gewerblich durchgeführt werden“. Der Begriff „gewerblich“ soll dabei den Inhalt der in § 1 Abs 1 Z 1 bis 18 BWG angeführten Tätigkeiten von gleichen Tätigkeiten des privaten oder geschäftlichen Verkehrs abgrenzt; es soll dadurch ausgeschlossen werden, daß z.B. schon eine gelegentliche Kredit- oder Darlehensgewährung, wie sie im privaten bürgerlichen oder geschäftlichen Verkehr vorkommen, als ein Bankgeschäft angesehen werden könnte.⁷¹ Ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 BWG gewerblich durchgeführt wird, bestimmt sich nach hA⁷² im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Das BWG geht dabei offenbar davon aus, daß jene Unternehmer, die die in § 1 Abs 1 BWG genannten Tätigkeiten gewerblich iSd Umsatzsteuerrechtes durchführen, Bankgeschäfte betreiben. Wird die Grenze des umsatzsteuerlichen Gewerblichkeitsbegriffs hingegen nicht überschritten, so fallen die Tätigkeiten nicht unter das BWG, selbst wenn sie dem Inhalt nach den in § 1 Abs 1 BWG genannten Geschäften entsprechen.⁷³ Nach der Definition des § 2 UStG ist dabei Unternehmer, „wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt“, wobei eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ist, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs 1 letzter Satz UStG). Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gem § 28 BAO ist hingegen nicht erforderlich.⁷⁴ Versteht man nun das Unterhalten des *Betriebes eines Kreditinstituts* iSd § 2 Z 3 lit a VO dahingehend, daß darunter die Ausführung von Bankgeschäften iSd § 1 Abs 1 BWG zu verstehen ist, so bleibt für das Erfordernis einer über die Gewerblichkeit (§ 1 Abs 1 zweiter Satz iVm § 2 Abs 1 letzter Satz UStG⁷⁵) hinausgehenden Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kein Raum. Es könnte aus dieser Sicht als unschädlich für die Annahme des *Betriebes eines Kreditinstituts* iSd § 2 Z 3 lit a VO angesehen werden, wenn einer Konzernfinanzierungsgesellschaft Kredite bzw Darlehen nur an Konzerngesellschaften vergibt und sich diesbezüglich überwiegend⁷⁶ am Kapitalmarkt refinanziert. Fraglich ist daher, ob der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung,

⁶⁹ So zB *Bergmann* in *Heidinger/Bruckner*, Steuern in Österreich, 59.

⁷⁰ *Bergmann* in *Heidinger/Bruckner*, Steuern in Österreich, 59.

⁷¹ Siehe etwa *Göth*, *ecolex* 1993, 495.

⁷² Vgl *Laurer* in *Fremuth/Laurer/Linc/Pötzelberger/Strobl*, BWG², § 1 Rz 2; weiters *ErlRV* 1130 *BlgNR* XVIII. GP, 113.

⁷³ Dazu *Göth*, *ecolex* 1993, 495 mwN.

⁷⁴ *Ruppe*, UStG², § 2 Tz 40; *VwGH* v 20.6.1952, 1682/50, *VwSlg* 601 F/1952.

⁷⁵ Zum Problem der umsatzsteuerlichen Behandlung der Darlehens- oder Kredithingabe siehe *Ruppe*, UStG², § 2 Tz 61 ff.

⁷⁶ Dazu *Bergmann* in *Heidinger/Bruckner*, Steuern in Österreich, 60.

wonach „die Übernahme von Finanzaufgaben innerhalb eines Konzerns“ kein Bankgeschäft darstellt,⁷⁷ für Zwecke des § 2 Z 3 lit a VO zugestimmt werden kann.

Freilich ist darauf hinzuweisen, daß nunmehr die KStR 2001 offenbar aus dem Begriff des „Betriebes“ eines Kreditinstitutes ableiten, daß es eines Nachweises dessen bedarf, daß die als ausländisches Kreditinstitut auftretende Gesellschaft den in Österreich bei betrieblichen Bankgeschäften üblicherweise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält und daß sie sowohl auf Grund ihrer sachlichen wie auch ihrer personellen Ausstattung in der Lage ist, die Bankgeschäfte ohne Mitwirkung Anderer auszuführen.⁷⁸ Diese Ausführungen in den KStR 2001 erinnern an § 2 Abs 1 Z 3 des AStG-Entwurfes, wonach von der Hinzurechnungspflicht Einkünfte aus dem Betrieb von Kreditinstituten dann ausgenommen sind, wenn diese „für ihre Geschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb unterhalten“; nach der deutschen Verwaltungsauffassung zu Parallelnorm des § 8 dAStG⁷⁹ unterhalten Kreditinstitute bzw Versicherungsunternehmen dann einen für ihre Geschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb, „wenn die Unternehmen sachlich und personell so ausgestattet sind, daß sie mit Fremden Bank- und Versicherungsgeschäfte in einem in Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen begründenden Umfang abschließen und ausführen können“.⁸⁰ Zudem vermögen nach den KStR 2001⁸¹ bei der Beurteilung, ob ein „Betrieb eines Kreditinstitutes“ vorliegt, Funktionen, denen bloß der Charakter der Vermögensverwaltung beizumessen ist, keine für einen „Betrieb“ erforderliche Qualifikation zu vermitteln.⁸²

Problematisch erscheint abschließend jedoch die Interpretation des § 2 Z 3 VO, wonach die soeben genannten Tätigkeiten keinesfalls dem Unternehmensschwerpunkt iSd § 2 erster Satz VO „zuzurechnen“ sind. Die damit angesprochene „Nichtzurechnung“ läßt mehrere Auslegungen zu: *Loukota/Quantschnigg*⁸³ scheinen damit wohl nur den Fall der ausschließlichen Betätigung auf den in § 2 Z 3 lit a bis c VO angeführten Tätigkeiten erfaßt sehen zu wollen. Offen ist damit freilich die Frage, wenn Tätigkeiten iSd § 2 Z 3 lit a bis c VO mit schädlichen Passiveinkünften zusammentreffen. *Gassner*⁸⁴ schlägt für diesen Fall eine differenzierte Betrachtung vor: So seien einerseits im Fall des § 2 Z 3 lit a VO sämtliche Einkünfte unschädlich, da lediglich auf das „Unterhalten des Betriebes eines Kreditinstituts“ abgestellt werde und damit dieses mit allen Einkünften aus der Schädlichkeit für den Unternehmensschwerpunkt herausgenommen werde; bei Leasinggesellschaften (§ 2 Z 3 lit b VO) und bei Beteiligungsveräußerungen (§ 2 Z 3 lit c VO) andererseits will *Gassner* trotz des Wortlautes („zuzurechnen“) die entsprechenden Einkünfte bei der

⁷⁷ So Punkt 8.1.3.3 des Anwendungsschreibens des dBMF zum dAStG vom 2.2.1994, BStBl 1995 I Sondernummer; ebenso *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶, § 8 Anm 38a.

⁷⁸ Ähnlich wohl *Bergmann* in *Heidinger/Bruckner*, Steuern in Österreich, 60.

⁷⁹ Punkt 8.1.3.5 des Anwendungsschreibens des BMF zum dAStG vom 2.2.1994, BStBl 1995 I Sondernummer; dazu auch *Bauer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes, 107.

⁸⁰ Ausführlich dazu *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶, § 8 Anm 40 ff.

⁸¹ Abschn 5.2.3.2 KStR 2001.

⁸² Ebenso zu § 8 dAStG etwa *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶, § 8 Anm 38a.

⁸³ *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 15.

⁸⁴ *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 350.

Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes als unschädliche Einkünfte einbeziehen, weil nach dem Konzept des § 10 Abs 3 KStG und der Verordnung keine Ausscheidung von Einkünften aus dem *Methodenwechsel* vorgesehen sei, sondern in § 2 Z 2 letzter Satz VO vielmehr auf das Gesamtbild der Verhältnisse abgestellt werde.

2.2. Die Vergleichbarkeit der Besteuerung **(§ 10 Abs 3 zweiter Satz TS 2 KStG iVm § 3 VO)**

2.2.1. Überblick

Nach § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 2 KStG bildet es einen Verdachtsgrund, wenn „*das Einkommen der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt*“. Ist sohin die ausländische Steuer hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und hinsichtlich der Steuersätze der österreichischen Körperschaftsteuer nicht vergleichbar, liegt ein Mißbrauchsverdachtsgrund vor. Die VO normiert diesbezüglich in § 3 eine Beurteilung sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als auch hinsichtlich der Steuersätze.⁸⁵

⁸⁵ Siehe auch Loukota, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 24; Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 99.

2.2.2. Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung nach § 3 Z 1 iVm 2 VO

So gilt nach § 3 VO für die Beurteilung des Umstandes, ob das Einkommen der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaft vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt, Folgendes: Das Einkommen der ausländischen Gesellschaft ist nach den für die Einkommensermittlung für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften maßgeblichen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln (§ 3 Z 1 VO). Aus dem nach Z 1 ermittelten Einkommen sowie der darauf entfallenden ausländischen Steuer ist die ausländische Durchschnittsteuerbelastung zu ermitteln. Die ausländischen Steuern sind nachzuweisen (§ 3 Z 2 VO).⁸⁶ Dem Vergleich unterliegen nach hA⁸⁷ nur die ausländischen Steuern vom Einkommen, da § 10 Abs 2 KStG die Doppelbesteuerung mit Körperschaftsteuer verhindern will und sich demnach das Abwehrrecht des § 10 Abs 3 KStG nur auf eine mangelnde Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer abzielen kann. Werden ausländische Steuern der ausländischen Gesellschaft wieder refundiert, so ist nur die danach verbleibende Steuerlast maßgeblich;⁸⁸ Gleiches gilt, wenn ein Erstattungsanspruch – etwa aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens – besteht, selbst wenn er nicht geltend gemacht wird.⁸⁹

Beispiel:⁹⁰ Beteiligt sich eine österreichische Kapitalgesellschaft an einer maltesischen Kapitalgesellschaft, die die in § 10 Abs 3 KStG angeführten Merkmale einer zur Steuerumgehung errichteten Basisgesellschaft aufweist, würde aufgrund der zitierten Gesetzesbestimmung eine Gewinnausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft bei dieser nicht mehr eine steuerfreie Schachteldividende im Sinn des § 10 Abs 2 KStG darstellen, sondern einen Teil des steuerpflichtigen Einkommens bilden, wobei eine nachgewiesene steuerliche Vorbelastung anzurechnen ist. Bei Ermittlung dieser in Österreich anrechenbaren steuerlichen Vorbelastung könnte indessen nicht von der mit 35% erhobenen maltesischen Körperschaftsteuer ausgegangen werden, wenn diese fast zur Gänze – mit knapp 31% – dem ausländischen Investor als Körperschaftsteuergutschrift wieder refundiert wird. In einem solchen Fall wäre diese Körperschaftsteuergutschrift neben der Gewinnausschüttung als steuerpflichtiger Ertrag in Österreich anzusetzen. Für eine Anrechnung käme bei den vorstehenden Annahmen die ca 4%ige maltesische Körperschaftsteuer und eine

⁸⁶ Zur Nachweispflicht *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 351.

⁸⁷ *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 116.1; aA *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 269, der auf die Gesamtsteuerbelastung – auch etwa mit Vermögens- oder Verkehrsteuern – abstellen will, da aus der Sicht des österreichischen Investors das Motiv für das Auslandsengagement nicht in einer isoliert betrachtet geringeren Ertragsteuerbelastung liege, sondern vielmehr in einem insgesamt vorteilhafteren Steuerregime des jeweiligen ausländischen Staates.

⁸⁸ *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 116.2; *BMF*, Gewinnausschüttungen maltesischer Kapitalgesellschaften (BMF v 2.1.1995), SWI 1995, 73 = RdW 1995, 126.

⁸⁹ *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 272 f; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 116.2.

⁹⁰ *BMF*, Gewinnausschüttungen maltesischer Kapitalgesellschaften (BMF v 2.1.1995), SWI 1995, 73 = RdW 1995, 126; *BMF*, Zur Mißbrauchsregelung bei internationalen Schachtelbeteiligungen (BMF v 5.7.1995), RdW 1995, 330.

allfällige Dividendenquellensteuer in Frage (wobei diese anrechnungsfähigen Steuern ebenfalls in den bei der österreichischen Muttergesellschaft anzusetzenden steuerpflichtigen Beteiligungsertrag einzubeziehen wären).

Nach § 3 Z 1 iVm 2 VO ist sohin die ausländische Steuer dem nach österreichischem Steuerrecht adjustierten Einkommen der Tochtergesellschaft gegenüberzustellen;⁹¹ zu berücksichtigen sind dabei auch *ausländische*⁹² Steuern, die das Einkommen mittelbar belasten, die also indirekt auf den bei der österreichischen Muttergesellschaft eingehenden Beteiligungserträgen der ausländischen Tochtergesellschaft lasten („*underlying taxes*“).⁹³ Erfasst sind durch diese Regelung des § 3 Z 2 VO somit etwa die ausländische Körperschaftsteuer von Einzelgesellschaften, wenn die mit der Körperschaftsteuer vorbelasteten Gewinne über die ausländische Tochtergesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft ausgeschüttet werden⁹⁴, oder die Quellensteuern eines Drittstaates⁹⁵; mangels Begrenzung für mittelbare Beteiligungsverhältnisse in § 3 Z 2 VO existiert für die indirekte Steueranrechnung auch keine Stufenbegrenzung,⁹⁶ es ist aber stets der Nachweis der ausländischen Belastung zu führen.⁹⁷

Beispiel (EAS 1660):⁹⁸ Werden einer in der Möbelbranche tätigen österreichischen Vertriebstochtergesellschaft einer in Südafrika errichteten börsennotierten Muttergesellschaft Beteiligungen an Holdinggesellschaften in Deutschland, Holland sowie der Schweiz übertragen, die ihrerseits direkt oder indirekt Beteiligungen an operativ tätigen Gesellschaften in Australien, den Niederlanden, Ungarn, Polen, Ukraine, Deutschland oder der Schweiz halten, und kann aufgezeigt werden, dass die Körperschaftsteuervorbelastung in den Händen der operativ tätigen Untergesellschaften die 15%-Grenze des § 3 Z 3 VO BGBl 1995/57 übersteigt, dann ist dadurch bereits die Steuerfreiheit der bei der Vertriebstochter eingehenden Gewinnausschüttungen der Holdinggesellschaften sichergestellt. Denn bei der Beurteilung der Höhe der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung von Gewinnausschüttungen ausländischer Holdinggesellschaften sind nicht nur die diesen

⁹¹ ErlRV 1701 BlgNR XVIII. GP, 7; *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 15; *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 24.

⁹² Zur Frage der Berücksichtigung österreichischer Steuern, die die spätere Ausschüttung belasten, wie etwa österreichische Quellensteuern auf passive Inlandseinkünfte der ausländischen Tochtergesellschaft, siehe bejahend *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 270.

⁹³ *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 369; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 116.4; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 350; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 269 f.

⁹⁴ *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 116.4; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 350; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 270; ferner *Widhalm* in *Gassner/Lang/Lechner*, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 101.

⁹⁵ Dazu *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 15; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 116.4; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 270; *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 24; *Tumpel*, IStR 1995, 115; *Widhalm* in *Gassner/Lang/Lechner*, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 101.

⁹⁶ Dazu *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 369; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 350; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 270.

⁹⁷ *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 270.

⁹⁸ BMF, Österreichische Vertriebstochter als Zwischenholdinggesellschaft einer südafrikanischen AG (BMF v 9.6.2000), EAS 1660 = SWI 2000, 338.

Holdinggesellschaften unmittelbar im Ausland auferlegten Steuern zu berücksichtigen, sondern auch jene, die deren Gewinne mittelbar in den Händen der Untergesellschaften treffen. Steht solcherart fest, dass bereits die erste der für den „*Methodenwechsel*“ kumulativ geforderten drei Voraussetzungen des § 10 Abs 3 KStG nicht erfüllt ist, kann die Frage, ob der *Methodenwechsel* deshalb unterbleiben kann, weil die dritte Voraussetzung nicht erfüllt ist, in den Hintergrund treten. Im Übrigen zählt die Erzielung von Beteiligungserträgen in den Händen der ausländischen Tochter-Holdinggesellschaft nicht zu deren schädlichen Passiveinkünften, sodass bei einer Holdinggesellschaft, deren Schwerpunkt in der Bündelung der Gewinnausschüttungen operativer Tochtergesellschaften liegt, idR auch die zweite Voraussetzung für einen *Methodenwechsel* nicht erfüllt sein wird.

2.2.3. Die 15%-Grenze des § 3 Z 3 und 4 VO

Nach § 3 Z 3 VO ist die ausländische Steuer der Körperschaftsteuer nur dann vergleichbar, wenn die ausländische Durchschnittsteuerbelastung iSd § 3 Z 2 VO, also entsprechend der nach österreichischem Recht ermittelten Bemessungsgrundlage, mehr als 15% beträgt.⁹⁹

Beispiel (EAS 1016):¹⁰⁰ Werden im Zuge eines österreichischen Betriebsprüfungsverfahrens Geschäftsbeziehungen zu belgischen „Koordinationszentren“ festgestellt, dann wird zu beachten sein, daß diese Einrichtungen vielfach dazu genutzt werden, Gewinne aus Steuergründen nach Belgien zu verlagern, um dort von besonderen steuerlichen Vorteilen Gebrauch zu machen. Diese Koordinationszentren zwar keine Steuerfreiheit in Belgien, doch wird nicht ihr tatsächliches, sondern nur ein geschätztes Einkommen der Besteuerung zugrundegelegt (8 bis 10% der neben Lohnaufwand und Finanzierungsaufwand anfallenden übrigen Betriebsausgaben); so betrug zB 1991 die Besteuerungsgrundlage nur 2,19 Prozent des erzielten Gewinnes. Koordinationszentren werden zumeist für Konzernfinanzierungsaufgaben herangezogen. Wird daher im Betriebsprüfungsverfahren eine derartige Konzernbeziehung aufgedeckt, wird im Wege einer Funktionsanalyse festzustellen sein, ob die in dem Koordinationszentrum tatsächlich ausgeübten Funktionen nach den Grundsätzen des Fremdvergleiches den angeblich zugewiesenen Gewinn erwirtschaftet haben. Sollte in dieser Hinsicht keine einwandfreie Aufklärung erzielbar sein, werden die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen in Österreich zu ziehen sein, wobei dem betroffenen Unternehmen der Weg freigestellt bleibt, im Wege eines Verständigungsverfahrens mit Belgien eine internationale Abklärung des Falles herbeizuführen. Sollte sich erweisen, daß die nach Belgien abgelagerten Gewinne tatsächlich funktional der belgischen Koordinierungs-Konzerngesellschaft zuzurechnen sind, wird in der Folge weiters zu prüfen sein, ob die Rückführung dieser Gewinne nach Österreich gem § 10 Abs 3 KStG der inländischen Besteuerung unterliegen. Dies wird anzunehmen sein, wenn trotz 40%iger belgischer Körperschaftsteuer nur etwa 3% des nach

⁹⁹ Vgl auch AB 1816 BlgNR XVIII. GP, 1; weiters etwa Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 368; Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 15; Wiesner, SWI 1995, 135; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 116.3; Loukota, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 24; Doralt/Ruppe I⁷, 337; Tumpel, IStR 1995, 115.

¹⁰⁰ BMF, Belgische Koordinationszentren (BMF v 26.2.1997), SWI 1997, 171.

österreichischem Steuerrecht steuerpflichtigen Gewinnes in Belgien besteuert wurde; denn dies entspricht im Ergebnis nur einer etwa 1,2%igen Besteuerung und ist damit weit von der für die Anwendung des österreichischen Schachtelprivileges erforderlichen 15%-Grenze entfernt.

Nicht zu berücksichtigen ist dabei nach § 3 Z 4 VO ein Unterschreiten dieser Grenze aufgrund von Sonderabschreibungen oder Verlustvorträgen im Ausland:¹⁰¹ Beträgt die ausländische Durchschnittsteuerbelastung nur deshalb nicht mehr als 15%, weil das Anlagevermögen nach den für die Ermittlung des Einkommens maßgeblichen ausländischen Vorschriften einer besonderen Abschreibung unterliegt oder weil Verluste aus anderen Veranlagungszeiträumen zum Abzug kommen, die nach den Bestimmungen des EStG und des KStG nicht abgezogen werden können, so ist abweichend von § 3 Z 3 VO eine der Körperschaftsteuer vergleichbare ausländische Steuer anzunehmen. Es ist somit iSd § 3 Z 4 VO der ausländische Steuertarif auf die ausländische Bemessungsgrundlage, bereinigt um die Komponenten Sonderabschreibungen und Verlustvorträge, anzuwenden und diese Steuer mit der sich nach inländischem Recht ermittelten Bemessungsgrundlage in Beziehung zu setzen.¹⁰²

2.3. Nachweis der überwiegenden Beteiligung von Steuerausländern (§ 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG iVm § 4 VO)

2.3.1. Die Beteiligung „natürlicher Personen“

Nach § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG bildet es einen Verdachtsgrund, wenn „*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*“. Damit Österreich aufgrund des § 10 Abs 3 KStG seine Attraktivität als internationaler Holdingstandort nicht verliert, sollen dem *Methodenwechsel* nur österreichisch beherrschte Unternehmen unterliegen;¹⁰³ aus diesem Grund bleibt es auch grundsätzlich bei der Befreiung nach § 10 Abs 2 KStG, wenn an der Auslandsgesellschaft „*überwiegend natürliche Personen beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist*“.

Beispiel:¹⁰⁴ Wird von einer Muttergesellschaft eines DBA-Partnerstaates in Österreich eine Zwischengesellschaft (Tochtergesellschaft) errichtet, deren Aufgabe lediglich im Halten einer Beteiligung an einer in einem anderen DBA-Partnerstaat gegründeten weiteren Gesellschaft (Enkelgesellschaft) besteht, so läßt eine derartige Konstruktion für sich alleine betrachtet noch keinen Verdacht auf rechtsmißbräuchliche Umgehung

¹⁰¹ Siehe Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 16; Wiesner, SWI 1995, 135; ausführlich Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilky, KStG, § 10 Tz 116.5; ferner Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 99 f.

¹⁰² Vgl Wiesner, SWI 1995, 135.

¹⁰³ Vgl Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 368.

¹⁰⁴ BMF, Österreichische Zwischengesellschaft (BMF v 7.2.1995), SWI 1995, 114.

österreichischer Steuern aufkommen. Und solange die durch die österreichische Zwischengesellschaft geschleusten Auslandseinkünfte nicht in Österreich ansässigen natürlichen Personen – direkt oder indirekt – zufließen, tritt daher auch kein automatischer *Methodenwechsel* gem § 10 Abs 3 KStG ein.

Sind beispielsweise ausländische Gebietskörperschaften an der inländischen Muttergesellschaft beteiligt, so ist eine mittelbare Beteiligung ausländischer natürlicher Personen anzunehmen, weil eine Gebietskörperschaft aus den Bürgern des betreffenden Staates gebildet wird.¹⁰⁵

Beispiel:¹⁰⁶ Wählt eine deutsche Bank-AG, deren Anteile zu 70% von zwei deutschen Gebietskörperschaften gehalten werden, Österreich als Standort für die Errichtung einer Tochtergesellschaft, die ihrerseits in zahlreichen ausländischen Staaten weitere Kapitalgesellschaften einrichtet, die das „Forfaitierungsgeschäft“ (ein Geschäftszweig, der dem unechten Factoring gleichzuhalten sein dürfte) betreiben, dann unterliegen die von den ausländischen Gesellschaften an die österreichische Gesellschaft fließenden Gewinnausschüttungen nicht den besonderen Einschränkungen des § 10 Abs 3 EStG. Denn aus der Tatsache, daß an der österreichischen Tochtergesellschaft im Wege der deutschen Mutter-Banken-AG zwei deutsche Gebietskörperschaften beteiligt sind, folgt, daß die „Unbedenklichkeitsvoraussetzung“ des dritten Gedankenstriches in § 10 Abs 3 KStG (überwiegende – mittelbare – Beteiligung natürlicher Personen mit Steuerausländereigenschaft) erfüllt ist. Denn so wie eine Kapitalgesellschaft aus den körperschaftlich organisierten Gesellschaftern gebildet wird, wird eine Gebietskörperschaft aus den Bürgern des betreffenden Staates gebildet.

Bereits auf den ersten Blick wirft die Auslegung des § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG jedoch Probleme auf: Kommt es etwa auch dann zu einem *Methodenwechsel*, wenn die österreichische Muttergesellschaft keine inländischen Anteilseigner hat, sondern vielmehr ausschließlich ausländische (eigentümerlose) juristische – und somit nicht natürliche (§ 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG iVm § 4 VO) – Personen an ihr beteiligt sind? Diesfalls kann einerseits der Nachweis nach dem Wortlaut des § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG iVm § 4 VO keinesfalls erbracht werden, andererseits entspricht es dem Zweck des § 10 Abs 3 KStG, die Durchleitung durch eine österreichische Holding nicht mit dem *Methodenwechsel* zu sanktionieren¹⁰⁷. Die Wortlautinterpretation liegt aber offenbar der hA¹⁰⁸ zu Grunde: Da Gesetz und Verordnung die überwiegende Beteiligung natürlicher Personen verlangen, schließen Mehrheitsbeteiligungen eigentümerloser rechtsfähiger Vermögensmassen wie zB Stiftungen, Trusts, Anstalten, Sparkassen, Körperschaften öffentlichen Rechts etc den Verdachtsgrund des § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG iVm § 4 VO auch dann *nicht* aus, wenn deren

¹⁰⁵ BMF, Mehrheitlich von deutschen Gebietskörperschaften gehaltene deutsche Bank und § 10 Abs 3 KStG (BMF v 6.10.1995), SWI 1995, 443 f; zustimmend Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 117.2.

¹⁰⁶ BMF, Mehrheitlich von deutschen Gebietskörperschaften gehaltene deutsche Bank und § 10 Abs 3 KStG (BMF v 6.10.1995), SWI 1995, 443 f.

¹⁰⁷ Ebenso Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 367.

¹⁰⁸ Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 368; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 352.

Ausländereigenschaft gegeben ist. Zutreffend erscheint demgegenüber die nunmehr in der KStR 2001 vertretene Auffassung, die als Voraussetzung für den *Methodenwechsel* ansehen, daß an der österreichischen Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar überwiegend, dh zu mehr als 50%¹⁰⁹, *inländische* natürliche Personen¹¹⁰ beteiligt sind.¹¹¹ Dieser Umkehrung steht zwar auf den ersten Blick der Wortlaut des § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG entgegen, sie scheint jedoch nach dem Zweck des § 10 Abs 3 KStG geboten.

Nach § 4 Z 1 VO ist die Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts anhand der für die beschränkte Steuerpflicht maßgeblichen Vorschriften des EStG, weiters anhand der Bestimmungen in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie anhand von Maßnahmen im Sinne des § 48 BAO zu beurteilen; das Kriterium der Steuerinländereigenschaft richtet sich sohin nach Wohnsitz bzw gewöhnlichem Aufenthalt im Sinne des § 26 BAO, nach Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen (zB Art 4 OECD-MA) bzw nach innerstaatlichem Recht (zB § 48 BAO);¹¹² Ausländer ist daher auch ein Steuerpflichtiger, der zwar in Österreich seinen Wohnsitz, den stärkeren persönlichen Anknüpfungspunkt iSd Art 4 OECD-MA jedoch im Ausland hat.¹¹³

Beispiel:¹¹⁴ Beabsichtigt eine holländische Aktiengesellschaft, sich in der Weise zu reorganisieren, daß sie für ihre Finanztransaktionen eine österreichische Holdinggesellschaft einschaltet, deren ausländische Tochtergesellschaften keiner Körperschaftsbesteuerung unterliegen, sog geht für die österreichische Holdinggesellschaft die Steuerbefreiung für die Ausschüttungen der im Ausland unbesteuert gebliebenen Gewinne der Tochtergesellschaften gem § 10 KStG iV mit VO BGBl 57/1995 dann nicht verloren, wenn nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird, daß an der österreichischen Holdinggesellschaft überwiegend natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist. Diese Voraussetzung erscheint erfüllt, wenn nachgewiesen werden kann, daß sich mehr als 50% der Anteile in den Händen von in Schweden ansässigen Familien und einer börsennotierten amerikanischen Anlegerorganisation befinden, die ihrerseits die Aktien nur für nichtösterreichische Anteilsbesitzer hält. Aus dem Nachweis, daß die Anteile an der österreichischen Holdinggesellschaft von einer börsennotierten schwedischen Bank gehalten werden, ist im gegebenen Zusammenhang nichts zu gewinnen, da hiedurch nicht ausgeschlossen ist, daß diese Bank die Anteile für

¹⁰⁹ Abschn 5.2.3.4 KStR 2001.

¹¹⁰ Unter inländischen natürlichen Personen sind nach den KStR 2001 solche zu verstehen, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten nicht eingeschränkt ist; vgl Abschn 5.2.3.4 KStR 2001.

¹¹¹ Ebenso bereits Wiesner, SWI 1995, 132.

¹¹² Abschn 5.2.3.4 KStR 2001; Wiesner, SWI 1995, 133.

¹¹³ Vgl Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 368; Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 16; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 352.

¹¹⁴ BMF, Zur Frage der KSt-Freiheit einer österreichischen Holdinggesellschaft mit nicht-österreichischen Gesellschaftern (BMF v 27.2.1995), SWI 1995, 125.

Rechnung einer in Österreich mit den betreffenden Erträgen steuerpflichtigen Personal hält.

2.3.2. Mittelbare und unmittelbare Beteiligung

Da in § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG iVm § 4 VO die mittelbare der unmittelbaren Beteiligung gleichgestellt wird, kommt es auch bei Einschaltung beliebig vieler Zwischengesellschaften stets auf die steuerliche Ausländereigenschaft jener Personen an, die hinter diesen Zwischengesellschaften stehen.¹¹⁵

Beispiel (EAS 1065):¹¹⁶ Ist tatsächlich nachweisbar, daß eine in Österreich von zwei luxemburgischen Kapitalgesellschaften gegründete GmbH „mittelbar“ in Rußland und in Italien ansässigen natürlichen Personen gehört, dann würde hiedurch eine Sperre für die Anwendbarkeit der Switch-over-Klausel des § 10 Abs 3 KStG gegeben sein. Der Bezug von Gewinnausschüttungen von einer solchen in Irland als Tochtergesellschaft gegründeten (steuerfreien) *non-resident-company* wäre dann nach § 0 KStG im Grunde als steuerfreie Schachteldividende begünstigungsfähig.

Sowohl im Gesetz wie auch in der Verordnung ungeregelt ist die Frage, wann eine natürliche Person an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. *Wiesner*¹¹⁷ stellt diesbezüglich auf eine Beteiligung am Nennkapital bzw. im Falle des zusätzlichen Vorliegens von Surrogatkapital in Form von Partizipationskapital oder von Substanzgenußrechten auf die Beteiligung am rechnerischen Gesamtkapital ab. Demgegenüber möchte *Gassner*¹¹⁸ aufgrund der Gestaltungsmöglichkeiten ausländischen Rechts im Hinblick auf die unterschiedlichen Gestaltung von Stimmrechten, Substanz- und Ertragsbeteiligung und angesichts der Zielsetzung des § 10 Abs 3 KStG das Beteiligungsverhältnis zum Zwecke der Anwendung des § 4 VO nach dem Gesamtbild aus Substanz- und Dividendenberechtigung ableiten, wobei der Anteil am Nominal- oder rechnerischen Gesamtkapital nur einen Anhaltspunkt liefern könne.

¹¹⁵ Siehe etwa *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 368; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 352. Demgegenüber überlegt *Wiesner*, SWI 1995, 133, auch formal eigentümerlose Körperschaften insoweit in den Kreis der personenebezogenen Körperschaften iSd § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG iVm § 4 VO einzubeziehen, als sie im Einzelfall wirtschaftliche Eigentümer besitzen können; in diese Richtung auch *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 117.2.

¹¹⁶ *BMF*, Beteiligung einer ausländerbeherrschten österreichischen GmbH an einer irischen „nonresident-company“ (BMF v 28.4.1997), SWI 1997, 282.

¹¹⁷ *Wiesner*, SWI 1995, 133; ähnlich *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 117.2.

¹¹⁸ *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 353.

2.3.3. *Der Nachweis iSd § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG iVm § 4 VO*

Zur Entkräftung des Verdachtsgrundes der überwiegenden Inländerbeteiligung verlangt § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG iVm § 4 VO den Nachweis der überwiegenden Ausländerbeteiligung: Das Vorliegen der überwiegenden Beteiligung von Steuerausländern ist dabei nach § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 3 KStG iVm § 4 VO „nachzuweisen“; da § 4 VO aber hinsichtlich des Nachweisbegriffes auf § 138 BAO verweist, genügt bei Unzumutbarkeit eine Glaubhaftmachung.¹¹⁹ Der Nachweis entfällt somit, wenn nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon ausgegangen werden kann, daß an der Körperschaft überwiegend ausländische Personen beteiligt sind (§ 4 Z 2 VO);¹²⁰ diese Ausnahme von der Nachweispflicht kann wohl auf § 167 BAO gestützt werden, wonach Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, keines Beweises bedürfen.

Beispiel (Abschn 5.2.3.4 KStR 2001):¹²¹ Eine an der Frankfurter Börse notierende Aktiengesellschaft errichtet eine österreichische Holdinggesellschaft. Diese bezieht wiederum Schachteldividenden von ausländischen Tochtergesellschaften. Ein Steuerausländernachweis ist nicht erforderlich. Da (Zwischen-)Holdinggesellschaften mit überwiegend ausländischer Beteiligung vom *Methodenwechsel* ausgenommen sind, kommt es zur Steuerfreistellung.

2.4. *Die Anrechnung ausländischer Steuern* *(§ 10 Abs 3 letzter Satz KStG iVm § 5 VO)*

Liegt sohin ein Standardverdachtsfall oder ein Überwiegensverdachtsfall vor, so sind die Erträge aus der internationalen Schachtelbeteiligung nicht nach § 10 Abs 2 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, sondern an Stelle der Befreiung tritt eine Entlastung von der ausländischen Steuer durch Anrechnung (§ 10 Abs 3 letzter Satz KStG iVm § 1 Abs 2 VO). § 10 Abs 3 KStG normiert diesbezüglich, daß bei Versagung der Schachtelbefreiung eine Entlastung von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer wie folgt herbeizuführen ist: *„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.“* Die Zielsetzung der Anrechnung gem § 10 Abs 3 KStG besteht sohin in der Herstellung einer Gesamtsteuerbelastung in Höhe der österreichischen Körperschaftsteuer, die Ausnutzung des Steuersatzgefälles zwischen In- und Ausland durch den Steuerpflichtigen soll vermieden werden;¹²² die effektive Inlandssteuerbelastung stellt dabei einen „Ausgleichssatz“ dar, der die Differenz

¹¹⁹ *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 16; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 117.3; *BMF*, Börsennotierte britische Gesellschaft als Gesellschafter einer österreichischen Durchlaufgesellschaft (BMF v 28.5.1995), SWI 1996, 51.

¹²⁰ *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 353; *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 16; *Wiesner*, SWI 1995, 133; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 117.3; *Widhalm* in *Gassner/Lang/Lechner*, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 100.

¹²¹ Siehe auch das Beispiel bei *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 16.

¹²² Dazu etwa *Tumpel* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 436 f.

zwischen der ausländischen Vorbelastung und dem österreichischen Regeltarif von 34% bildet.

Beispiel:¹²³ Die österreichische Muttergesellschaft M ist zu 100% an der ausländischen Tochtergesellschaft T beteiligt und verfügt über kein sonstiges steuerpflichtiges Einkommen. Die Voraussetzungen für den *Methodenwechsel* nach § 10 Abs 3 KStG sind gegeben. Im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft wird eine Steuer von 10% auf den zur Gänze ausgeschütteten Bruttogewinn iHv 100 erhoben; Vorbelastungen oder Quellensteuern sind nicht angefallen. Die Anrechnung iSd § 10 Abs 3 KStG läßt sich somit folgendermaßen darstellen:

Bruttogewinn der Tochtergesellschaft	100
Ausländische Vorbelastung iHv 10%	-10
Ausgeschütteter Nettogewinn	= 90
Steuerpflichtige Dividenden bei der Muttergesellschaft	90
Hinzurechnung der ausländischen Steuer	+10
Steuerpflichtiges Einkommen	= 100
34% österreichische Körperschaftsteuer	-34
Anrechnung der ausländischen Vorbelastung nach § 10 Abs 3 KStG	+10
	-24
Nettoeinkommen in Österreich	= 76

Nach § 5 VO sind dabei jene Steuern anzurechnen, die nach § 3 Z 2 VO angesetzt worden sind; die Anrechnung bezieht sich sohin auf jene ausländischen Steuern, die für die Errechnung der ausländischen Durchschnittssteuerbelastung zum Zwecke der Beurteilung ihrer Vergleichbarkeit mit der österreichischen Körperschaftsteuer iSd Verdachtsgrundes des § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 2 KStG zu berücksichtigen sind.¹²⁴ Die Anrechnung hat dabei gem § 10 Abs 3 KStG so zu erfolgen, daß die nachgewiesene auf die Ausschüttung der ausländischen Tochtergesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft entfallende Teilauslandssteuer zusätzlich zum Schachtelertrag als Betriebseinnahme angesetzt wird und auf die sich ergebende Teilkörperschaftsteuer anzurechnen ist.¹²⁵ Die anrechenbare ausländische Steuer ist sohin bei Ermittlung der Einkünfte den Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung hinzuzurechnen, um in- und ausländische Steuer von der gleichen Bemessungsgrundlage zu berechnen; es unterliegt somit im Ergebnis die ausgeschüttete Bruttodividende, dh. das zur Ausschüttung bestimmte unbesteuerbare Einkommen der Tochtergesellschaft der Besteuerung in Österreich.¹²⁶ Auch mittelbar das Einkommen belastende ausländische

¹²³ Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 266 f.

¹²⁴ Abschn 5.2.3.5 KStR 2001; Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 369; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 343.

¹²⁵ Abschn 5.2.3.5 KStR 2001; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 343.

¹²⁶ Vgl. Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 267; Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 369.

Steuern sind anrechenbar.¹²⁷ Die Anrechnung ist sohin mit dem Teilkörperschaftsteuerbetrag begrenzt (*Anrechnungshöchstbetrag*);¹²⁸ fehlendes positives oder geringfügiges Einkommen der österreichischen Gesellschaft führt damit zu vollständigem oder anteiligem Anrechnungsausschluß.¹²⁹ Nach § 10 Abs 3 KStG wird die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer „auf Antrag“ auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Einkünfte entfällt; die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung ist somit nicht von Amts wegen vorzunehmen. Vielmehr ist der Antrag der Körperschaft auf Anrechnung innerhalb der *Bemessungsverjährungsfrist*¹³⁰ von jener Körperschaftsteuer zu stellen, auf die die ausländische Steuer anzurechnen ist.¹³¹ Ein gestellter Antrag führt – anders als nach § 48 BAO – freilich zu zwingender Anrechnung.¹³²

Problematisch stellt sich weiters der zeitliche Aspekt dar: Da nach § 10 Abs 3 KStG jene Steuer anzurechnen ist, „die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Einkünfte entfällt“, es sohin auf die Anrechnung der auf das Einkommen der ausländischen Tochtergesellschaft entfallenden ausländischen Steuer ankommt, hat eine periodenübergreifende Anrechnung zu erfolgen, da die Ausschüttung grundsätzlich aus dem erwirtschafteten Vorjahresgewinn der Tochtergesellschaft resultiert;¹³³ die Ausschüttung erfolgt nämlich idR in dem Geschäftsjahr, das der

¹²⁷ Dazu Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 344; Abschn 5.2.3.5 KStR 2001; im Schrifttum wird überdies die Anrechnung von Quellensteuern, die im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Tochtergesellschaft auf die Ausschüttung nach Österreich erhoben werden, bejaht; dazu und den damit verbundenen Problemen siehe ausführlich Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 271 f.

¹²⁸ Ausführlich Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 343; weiters Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 369.

¹²⁹ Wiesner, SWI 1995, 136; Abschn 5.2.3.5 KStR 2001; Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 369; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 343 f; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 118.3; Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 101; aA jedoch Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 268, der auf eine abstrakte Steuerpflicht abstellt, was im Ergebnis auf einen Anrechnungsvortrag hinausläuft; ablehnend zu diesem im Doppelbesteuerungsrecht VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012, ÖStZB 1999, 696; dazu krit Schuch, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 163 ff; Schuch, SWI 1999, 469; Nowotny, SWI 1999, 388.

¹³⁰ Vgl ErlRV 1701 BlgNR XVIII. GP, 7; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 118.1; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, § 10 Anm 35.

¹³¹ Abschn 5.2.3.5 KStR 2001; Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 369; zum Ausschluß einer „Zwangsbeglückung“ der Muttergesellschaft mit einer möglicherweise geringfügigen Anrechnung bei hohem administrativem Aufwand siehe etwa ErlRV 1701 BlgNR XVIII. GP, 7: „Die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung wird nicht zwingend, sondern nur über Antrag vorgesehen. Denn es kann durchaus Fälle geben, in denen es kostengünstiger ist, eine 34%ige Besteuerung in Kauf zu nehmen, als den mit dem Anrechnungsverfahren verbundenen administrativen Aufwand zu tragen: zB bei verhältnismäßig geringfügigen, in verdeckter Form erfolgten Ausschüttungen“; weiters Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 344; Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 268; Wiesner, SWI 1995, 136; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 118.1; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, § 10 Anm 35.

¹³² Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 118.1; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 344; Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 268.

¹³³ Abschn 5.2.3.5 KStR 2001; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 118.3; Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 273.

Einkommenserzielung der Tochtergesellschaft folgt.¹³⁴ Zu berücksichtigen ist somit regelmäßig die Vorjahresbelastung mit Steuern vom Einkommen der Tochtergesellschaft, wobei nur jene nachgewiesene und entrichtete (Teil-) Körperschaftsteuer anrechenbar ist, welche auf die Ausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft entfällt.¹³⁵ Nach § 5 iVm § 3 Z 2 VO hat ein Nachweis der ausländischen Steuern zu erfolgen. Als solcher Nachweis wären jedenfalls der Abgabenbescheid oder – sofern wie beispielsweise bei ausländischen Quellensteuern ein solcher Bescheid nicht ausgestellt wird – eine Abrechnungsbescheinigung¹³⁶ der ausländischen Steuerbehörde anzusehen.¹³⁷ Grundsätzlich ist aber jedes Beweismittel über die ausländische Besteuerung zulässig und von der Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu berücksichtigen.¹³⁸ Freilich setzt – anders als im Doppelbesteuerungsrecht – die Anrechnung nicht voraus, daß die ausländischen Steuern bereits festgesetzt oder bezahlt wurden, da § 3 Z 2 VO von den auf das Einkommen der ausländischen Gesellschaft „entfallenden ausländischen Steuern“, nicht jedoch von „entrichteten“ oder „vorgeschriebenen“ ausländischen Steuern spricht.¹³⁹

2.5. Das Auskunftsverfahren nach § 6 VO

Nach § 6 der auf § 10 Abs 3 KStG gestützten VO zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung *kann*, sofern die Körperschaft ein berechtigtes Interesse daran glaubhaft macht „*das für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt über deren Anfrage Auskunft geben, welche Wirkungen sich bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer aus den Bestimmungen des § 10 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes sowie aus den Bestimmungen der §§ 1 bis 5 dieser Verordnung ergeben werden.*“ Bereits aus der Textierung des § 6 leg cit ergibt sich, daß sich die Auskunft sowohl auf Rechts- als auch auf Tatfragen erstreckt¹⁴⁰ und somit auch die Vorwegbeurteilung noch nicht verwirklichter Sachverhalte erfaßt (arg „*ergeben werden*“). Die auf Grund des § 6 leg cit erteilte Auskunft hat nicht mit Bescheid zu erfolgen. Sie entfaltet daher keine unmittelbare Bindungswirkung, sondern ist lediglich unter dem *Gesichtspunkt von Treu und Glauben*¹⁴¹ bedeutsam. § 6

¹³⁴ Siehe Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 344.

¹³⁵ Dazu Abschn 5.2.3.5 KStR 2001.

¹³⁶ Dazu Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 277; zustimmend Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 118.2.

¹³⁷ So Abschn 5.2.3.5 KStR 2001.

¹³⁸ Siehe Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 277.

¹³⁹ So Staringer in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, 277; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 344; aA Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 118.2.

¹⁴⁰ Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 356; Ritz, Auskünfte über noch nicht verwirklichte Sachverhalte, SWI 1999, 437.

¹⁴¹ Zum Grundsatz von Treu und Glauben und dessen Geltung im Abgabenrecht siehe etwa VfGH 5.10.1970, B 83/69, ÖStZ 1971, 119; VfGH v 30.1.1980, B 29/77, ÖStZB 1981, 107; VwGH 30.10.1974, 328, 329/74, ÖStZB 1975, 78; VwGH v 14.12.1982, 82/14/0036, ÖStZB 1983, 267; VwGH v 22.4.1991, 90/15/0007, ÖStZB 1992, 135; VwGH v 27.6.1991, 90/13/0156, 0157, ÖStZB 1992, 841; VwGH v 8.9.1992, 87/14/0091, ÖStZB 1993, 324; VwGH v 14.10.1992, 90/13/0009, ÖStZB 1993, 235; VwGH 14.7.1994, 91/17/0170, ÖStZB 1995, 163; Doralt/Ruppe II⁴,

VO stellt daher neben § 90 EStG eine weitere positiv-rechtlich verankerte steuerrechtliche Rechtsgrundlage für materiell-rechtliche Rechtsauskünfte über noch nicht verwirklichte Sachverhalte dar.¹⁴²

Umstritten ist jedoch zunächst die Frage danach, ob diese Bestimmung der Behörde Ermessen einräumt. *Gassner*¹⁴³ äußerte sich zu dieser Frage dahingehend, daß die Formulierung des § 6 VO als Kannbestimmung¹⁴⁴ nicht zu der Annahme verleiten dürfe, „daß der Behörde ein Ermessen zur Erteilung oder Versagung der Auskunft eingeräumt wird“; es fehlten nämlich „Anweisungen, wie dieses iS des Gesetzes ausgeübt werden sollte (Art 130 Abs 2 B-VG, § 20 BAO). Das Wort ‚kann‘ bringt daher lediglich die Zuständigkeit zur Auskunftserteilung zum Ausdruck, zu der die Behörde verpflichtet ist“. Dem ist *Ritz*¹⁴⁵ mit dem Argument entgegengetreten, „daß Abgabenvorschriften, die unbestritten Ermessen einräumen (zB §§ 293, 303 Abs 4, 299 BAO), fast nie in der betreffenden Vorschrift selbst die speziellen Ermessenskriterien vorgeben [...], daß jedoch nach § 20 BAO Ermessensentscheidungen, nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit‘ zu treffen sind“. Allerdings werde, wenngleich die Auskunftserteilung im Ermessen der Behörde liegt, „dem Normzweck entsprechend bei Vorliegen der Voraussetzungen (insbesondere des berechtigten Interesses) das Ermessen idR positiv zu üben sein“. Trotz der zutreffenden Argumente von *Ritz* ist hier im Ergebnis *Gassner* beizupflichten: Da die Behörde eine Auskunft stets erteilen „kann“, also stets berechtigt ist, eine freiwillige Information zu geben, würde sich die Voraussetzung des berechtigten Interesses in § 6 leg cit ad absurdum führen, wäre diese Bestimmung als Ermessensbestimmung zu interpretieren. Die Norm wäre insoweit sinnentleert. Verfassungskonform ist daher § 6 leg cit dahingehend zu verstehen, daß diese Bestimmung einen Rechtsanspruch auf Auskunftserteilung einräumt, sofern ein berechtigtes Interesse besteht.

Fraglich ist weiters, auf welcher Rechtsgrundlage § 6 VO beruht. Unbestrittenerweise scheidet § 10 Abs 3 KStG, auf den sich die Verordnung stützt, als Rechtsgrundlage iSd Art 18 B-VG aus. *Gassner*¹⁴⁶ sieht die Rechtsgrundlage des § 6 VO in Art 20 Abs 4 B-VG und dem Auskunftspflichtgesetz, woraus sich – trotz der Kannbestimmung – auch die Auskunftspflicht ergebe. Ob die von *Gassner* genannten Normen tatsächlich eine taugliche Rechtsgrundlage für eine Auskunftspflicht nach § 6 leg cit bilden, hängt im Grunde davon ab, ob Art 20 Abs 4 B-VG bzw das Auskunftspflichtgesetz einen Rechtsanspruch auf Vorwegbeurteilung noch nicht verwirklichter Sachverhalte einräumen. Bejaht man diese – umstrittene – Frage, so wäre der Auffassung *Gassners* zu folgen, widrigenfalls auch bei fehlender Rechtsgrundlage die Finanzverwaltung

187; *Ritz*, Auskünfte über noch nicht verwirklichte Sachverhalte, SWI 1999, 441; *Nikolaus*, Auskünfte von Finanzbehörden nach dem Auskunftspflichtgesetz, 48; *Stoll*, BAO II, 1293; AÖF 1995/70.

¹⁴² *Ritz*, Auskünfte über noch nicht verwirklichte Sachverhalte, SWI 1999, 437.

¹⁴³ *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 356 f.

¹⁴⁴ Zur indiziellen Bedeutung von Kannbestimmungen siehe etwa *Ritz*, BAO², § 20 Rz 2.

¹⁴⁵ *Ritz*, Auskünfte über noch nicht verwirklichte Sachverhalte, SWI 1999, 437.

¹⁴⁶ *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 357.

nach dem Fehlerkalkül bis zur Aufhebung der Bestimmung allerdings ebenfalls nicht von der Verpflichtung zur Vollziehung des § 6 leg cit entbunden wäre.¹⁴⁷

3. Schlussfolgerung

Die vorstehenden Ausführungen sollten zeigen, daß die in § 10 Abs 3 KStG vorgezeichneten und in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung (BGBl 57/1995) konkretisierten Mißbrauchsverdachtsgründe zahlreiche Auslegungsprobleme aufwerfen. Vor allem im Kriterium der Passiveinkünfte des § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 2 KStG iVm § 2 VO manifestiert sich ein übertriebenes Mißtrauen des österreichischen Gesetzgebers gegenüber einer betriebswirtschaftlich durchaus sinnvollen Verlagerung von „passiven“ Tätigkeiten in das Ausland; es ist nicht einzusehen, weshalb beispielsweise einer Finanzierungstochtergesellschaft, die die europaweite Abwicklung der Kapitalaufbringung und –verwendung eines Konzerns koordiniert und durchführt durch einen Mißbrauchsverdacht stigmatisiert werden soll; die Niedrigbesteuerung ist dafür, wie der *EuGH*¹⁴⁸ für den Wirkungsbereich des Gemeinschaftsrechts mehrfach festgestellt hat, dafür jedenfalls kein hinreichender Grund. In diesem Sinne ist auch das Kriterium der Niedrigbesteuerung in § 10 Abs 3 zweiter Satz TS 2 KStG iVm § 3 VO mit zahlreichen Zweifelsfragen belastet, die sich in der Ermittlung des Anrechnungsbetrages fortsetzen. Schließlich scheint auch das Auskunftsverfahren des § 6 VO – dessen Rechtsgrundlage überdies zweifelhaft ist – angesichts der zahlreichen praktischen und theoretischen Problemfelder nur ein schwacher Trost für den betroffenen Steuerpflichtigen zu sein.

¹⁴⁷ Dazu *Ritz*, Einkünfte über noch nicht verwirklichte Sachverhalte, SWI 1999, 437.

¹⁴⁸ *EuGH* v 8.3.2001, Rs C-397/98 und C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd* – Tz 57; *EuGH* v 16.7.1998, Rs C-264/96, *Slg* 1998, I-4695, *ICI* – Tz 26.

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. *Fischer, L./Warneke, P.*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre⁴ (1998)
6. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht⁶, Loseblatt, 48. Lieferung (2001)
7. *Fremuth, W. A./Laurer, H. R./Linc, S./Pötzelberger, L./Strobl, J.*, Bankwesengesetz² (1999)
8. *Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A.* (Hrsg), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt, 196. Lieferung (1999)
9. *Hirschler, K.*, Rechtsformplanung im Konzern (2000)
10. *Hofstätter, F./Reichel, K.*, Die Einkommensteuer III C (Loseblatt, 24. Lieferung 1999); *Jacobs, O. H.*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁴ (1999)
11. *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)
12. *OECD*, International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies (1987)
13. *Potthoff, A.*, Finanzierung ausländischer Unternehmenseinheiten (1998)
14. *Ritz, Ch.*, Bundesabgabenordnung² (1999)
15. *Sauermann, K.*, Konzernfinanzierung über ausländische Finanzierungsgesellschaften (1992)
16. *Schaumburg, H.*, Internationales Steuerrecht² (1998)
17. *Schuch, J.*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998)
18. *Steven, G.*, Zur Bedeutung ausländischer Finanzierungsgesellschaften für die Finanzierung ausländischer Tochtergesellschaften deutscher multinationaler Unternehmen (1995)
19. *Stoll, G.*, Bundesabgabenordnung (1994)
20. *Tumpel, M.*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994)
21. *Wiesner, W./Schneider, W./Spanbauer, G./Kohler, G.*, Körperschaftsteuergesetz – KStG 1988 (1996)

Aufsätze und Beiträge in Sammelwerken:

1. *Ammelung, U./Schneider, H.*, Einschaltung niederländischer Finanzierungsgesellschaften bei Konzernfinanzierungen über den Eurokapitalmarkt, *IStR* 1996, 501 und 552
2. *Bauer, J.*, Hinzurechnungspflichtige Passiveinkünfte nach § 2 AStG-E, in: *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.* (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001), 99
3. *Bergmann, H.*, Die steuerliche Abschirmwirkung von Auslandsgesellschaften, in: *Heidinger, G./Bruckner, K.* (Hrsg), Steuern in Österreich, FS Fachsenat für Steuerrecht (1998), 47
4. *Ebenroth, C. Th./Neiß, E.*, Voraussetzungen der steuerlichen Abschirmwirkung für Finanzierungsgesellschaften in den Niederlanden, *BB* 1990, 145;
5. *Farmer, P.*, Internationale Schachtelbeteiligung: Verordnung gesetzwidrig?, *RdW* 1995, 11
6. *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
7. *Göth, Ph.* Gewerbliches Betreiben von Bankgeschäften, *ecolex* 1993, 495
8. *Gundel, G.*, Ausländische Finanzierungsgesellschaften, in: *Piltz, D./Schaumburg, H.* (Hrsg), Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht (1995), 23
9. *Gundel, G.*, Finanzierungsgestaltungen über das Ausland, *IStR* 1994, 211 und 263
10. *Hirschler, K./Sulz, G.*, Die internationale Schachtelbeteiligung nach dem Abgabenänderungsgesetz 1996, *SWI* 1997, 216
11. *Jann, M.*, Die abkommenrechtlichen Schachtelbegünstigungen, in: *Gassner, W./Lang, M./Lechner, E.* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995), 99
12. *Jann, M.*, Die abkommensrechtlichen Schachtelbegünstigungen, *SWI* 1995, 392
13. *Jirousek, H.*, Die Revision des österreichisch-schwedischen Doppelbesteuerungsabkommens, *SWI* 1993, 140
14. *Kirchmayr, S./Schragl, M.*, Anmerkungen zum Mißbrauchsrecht bei ausländischen Schachtelbeteiligungen, *ÖStZ* 1995, 158
15. *Lang, M.*, Die Verordnungsermächtigung des § 10 Abs 3 KStG, in: *Rill, H. P.* (Hrsg), Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts (1995), 91
16. *Lang, M.*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmißbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 9
17. *Lechner, E.*, Die Zukunft von Basisgesellschaften, in: *Gassner, W./Gröhs, B./Lang, M.* (Hrsg), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche (1997), 317
18. *Lechner, E.*, Internationale Unternehmensfinanzierungen ausländischer Unternehmen durch inländische Investoren, *SWI* 1996, 204

19. *Loukota, H.*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT, Band III/1, 41 ff
20. *Loukota, H./Quantschnigg, P.*, Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Durchlaufgesellschaften, SWI 1995, 49
21. *Loukota, H./Quantschnigg, P.*, Neues österreichisches Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Basisgesellschaften, SWI 1995, 9
22. *Nowotny, C.*, Erkenntnis des VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat, SWI 1999, 388
23. *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
24. *Quantschnigg, P.*, Kurzdarstellung der steuerlichen EU-Anpassungsgesetze außerhalb der Umsatzsteuer, RdW 1994, 221
25. *Quantschnigg, P.*, Verordnungen zur Mutter-Tochter-Richtlinie, ÖStZ 1995, 12; *Ritz, Ch.*, Auskünfte über noch nicht verwirklichte Sachverhalte, SWI 1999, 435
26. *Schuch, J.*, VwGH verneint Anrechnungsvortrag, SWI 1999, 469
27. *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
28. *Theisen, M. R.*, Konzerneigene Finanzierungsgesellschaften, in: *Lutter, M./Scheffler, E./Schneider, U. H.* (Hrsg), Handbuch der Konzernfinanzierung (1998), 717
29. *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
30. *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
31. *Tumpel, M.*, Umsetzung der Mutter/Tochter-Richtlinie in Österreich, IStR 1995, 113
32. *Wagner, S.*, Steuerliche Vorteile einer Finanzierungsgesellschaft in den Niederlanden, StBp 1988, 55
33. *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
34. *Wiesner, W.*, Die österreichischen Mißbrauchsbestimmungen auf dem Gebiet des Außensteuerrechts – § 10 Abs 3 KStG 1988, SWI 1995, 127
35. *Zöchling, H./Kirchmayr, S.*, Das internationale Schachtelprivileg nach dem EU-Anpassungsgesetz, ÖStZ 1994, 366.

Herbert Kofler¹
Georg Kofler²

**PRETPOSTAVKE ZA PROMJENE METODA IZRAČUNAVANJA PRIHODA
MEĐUNARODNO POVEZANIH PODUZEĆA (prema članku 10 stavak 3 KStG)³**

SAŽETAK

Zakonom o prilagođavanju propisima EU-a (EU-AnpG, BGBl 681/1994), donijetim u skladu sa Smjernicama o rodbinskim (povezanim) poduzećima uvedena je u članku 10 stavak 3 zakona o porezu na dobit (zakona o oporezivanju korporacija, KStG) pozivom na članak 1 stavak 2 Smjernice odredba koja bi trebala spriječiti utaju poreza i slične zlouporabe. Po toj se odredbi od oslobađanja od oporezivanja prihoda iz međunarodnih rodbinski (povezanih) poduzeća iz članka 10 stavak 2 KStG izuzimlju prihodi u slučaju da postoje razlozi na osnovi kojih savezni ministar financija donese takvu naredbu radi sprečavanja utaje poreza i sličnih zlouporaba. U takvom slučaju za prihode iz međunarodnih udjela u povezanim poduzećima dolazi do promjene metoda: metoda izuzeća (oslobađanja) zamjenjuje se metodom uračunavanja. Svrha odredbi iz članka 10 stavak 3 KStG i propisa o njihovoj provedbi iz BGBl 57/1995 prvenstveno je izbjegavanje konstrukcija kojima bi se međunarodno povezivanje poduzeća koristilo za to da se prihodi austrijskih poduzeća usmjere u zemlje s nižom poreznom stopom i u njima oporezuju preko tamošnjih rodbinskih poduzeća, a nakon toga se - oslobođeni poreza - preusmjere u matično poduzeće. Članak 10 stavak 3 KStG i na njemu utemeljeni propisi iz BGBl 57/1995 otvaraju kompleksna pitanja u pogledu interpretacije pojedinih obilježja, čime se bavi sljedeći prilog.

Ključne riječi: smjernice zakona o porezu na dobit, zlouporabe, dioničko društvo, prihodi, oporezivanje, oslobađanje, Austrija, poduzeće, odredba, povezana poduzeća

¹ Redoviti profesor Fakulteta za ekonomske znanosti i informatiku, financije i poreze Sveučilišta u Klagenfurtu

² Asistent na Institutu za upravno pravo, odjel za financije i porezno pravo, Sveučilišta Johannes-Keppler u Linzu

³ Napomena uredništva: tekst je dio opširne studije autora. Prvi dio je objavljen u svesku 2/2001