

Kartellgesetznovelle 2005

Konkursanfechtung von
Zahlungen in der Skontofrist

Wie nütze ich die Gestaltungsmöglichkeiten der
Stiftungsurkunde

EONov 2005
Änderungen bei der Lohnpfändung

Gewerberechtliche Aspekte des
Sozialbetrugsgesetzes

KSt-Befreiung
Das „Hong Kong-Erkenntnis“

Location Based Service im
Mobilfunknetzbereich

Das „Hong Kong-Erkenntnis“ des VwGH

GEORG KOFLER / BARBARA POSTL

A. DAS ERKENNTNIS

Der VwGH hat in seinem jüngst ergangenen Erk zur Frage der Befreiung von der Körperschaftsteuer einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Hong Kong erkannt,¹⁾ dass die gesetzliche Regelung der Befreiung von Gewinnanteilen aus einer internationalen Schachtelbeteiligung die Anwendung des § 22 BAO in keiner Weise einschränke. Die beanspruchte Körperschaftsteuerfreiheit der erklärten „Beteiligungserträge“ sei auch ohne Beurteilung des vorliegenden Konstrukts als Gestaltungsmissbrauch nach § 22 BAO schon bei der gebotenen Auslegung der in Rede stehenden Vorschriften des KStG zu verneinen, zumal bei völligem Fehlen einer ausländischen Besteuerung die erforderliche „Vergleichbarkeit“ mit einer inländischen Kapitalgesellschaft nicht gegeben ist. Die zusätzliche behördliche Beurteilung des in der Einschaltung der Auslandsgesellschaft bestehenden Steuervermeidungsmodells als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes iSd § 22 BAO sei ebenso Ergebnis einer unbedenklichen Gesetzesanwendung.

Ebenso wie das Dublin Docks Erk des 14. Senats²⁾ demonstriert auch das Hong Kong-Erk des 13. Senats,³⁾ dass der VwGH nicht gewillt ist, einer aggressiven Steuerplanung den Rücken zu stärken. Wenn gleich wohl beiden Erk im Ergebnis zuzustimmen ist, stößt deren Begründung doch auf schwerwiegende dogmatische Bedenken.⁴⁾ In dem die Streitjahre 1993 und 1994 betreffenden Hong Kong-Erk kam der VwGH in einer zweistufigen Argumentation zu folgendem Ergebnis: Bei der Einschaltung einer Hong Kong-Tochtergesellschaft einer österreichischen Bank zum Zwecke der vollständig steuerfreien Kapitalveranlagung in Österreich sei es weder rechtswidrig, das internationale Schachtelprivileg (damals § 7 Abs 4 iVm § 10 Z 5 KStG) zu versagen, noch sei eine Zurechnung der Veranlagungserträge auf Basis der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO an die inländische Bank mit Rechtswidrigkeit belastet. Die Begründungsschritte des VwGH lassen sich kurz folgendermaßen zusammenfassen:

- Das internationale Schachtelprivileg soll der „internationalen Verflechtung österreichischer Unternehmen“ dienen, nicht jedoch der Verlagerung von Vermögenswerten (insb Finanzanlagevermögen), die an sich funktional österreichischen Unternehmen nutzbar sind. Im Hinblick auf den Regelungszweck ist daher eine ausländische Kapitalgesellschaft „bei völligem Fehlen einer ausländischen Besteuerung“ nicht mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar, sodass schon aus diesem Grund das internationale Schachtelprivileg nicht zusteht.
- Neben den speziellen Tatbestandsvoraussetzungen der Bestimmungen über das internationale

Schachtelprivileg und selbst wenn diese bereits spezifische, auf den Sachverhalt aber nicht anwendbare Missbrauchsvorbeugungsregeln enthalten, ist noch die allgemeine Missbrauchsregelung des § 22 BAO anzuwenden.

- Bei – wie im vorliegenden Fall – unangemessenen, nur durch die Steuervermeidung erklärbaren Gestaltungen ist es Sache des StPfl, außersteuerliche Gründe darzulegen. Die genannten außersteuerlichen Gründe erschöpfen sich in „Floskeln, Worthülsen und finanzwissenschaftlichen Fachidioten“. Darüber hinaus wurde das Veranlagungsmodell an Investoren als „steuersparende Konstruktion“ angeboten. Die „Ungewöhnlichkeit“ iSd § 22 BAO ist nicht nach „statistischer Häufigkeit“, sondern nach dem „Kriterium der rechtlichen Angemessenheit“ auszulegen. Die Häufigkeit der „Einschaltung von Veranlagungsgesellschaften in Niedrigsteuerländern“ schließt daher Missbrauch nicht aus. Die Anwendung des § 22 BAO ist daher „kein Erfinderschicksal“, wie in der Literatur⁵⁾ oft behauptet wurde.

Die E gibt zahlreiche Anhaltspunkte zur Kritik,⁶⁾ von denen im Folgenden die Frage der Vergleichbarkeit und jene des Verhältnisses zwischen allgemeiner und spezieller Missbrauchsvorschrift (§ 22 BAO und § 10 Abs 4 KStG) herausgegriffen werden sollen:

B. „VERGLEICHBARKEIT“

Ebenso wie der nunmehrige § 10 Abs 2 KStG verlangte auch § 7 Abs 4 Satz 2 und 3 KStG 1988 iDF BGBl 1989/660 für die Anwendung des internationalen Schachtelprivilegs, dass die ausl Beteiligungsgesellschaft einer inl Kapitalgesellschaft „vergleichbar“ ist.

Diese Vergleichbarkeit verneinte der VwGH im konkreten Fall allerdings wegen mangelnder Steuerbelastung der ausl Beteiligungsgesellschaft: Obwohl das Kriterium der ausl Steuerbelastung erst im Rahmen des EU-AnpG⁷⁾ Eingang in das Gesetz fand

DDr. Georg Kofler und Dr. Barbara Postl sind Universitätsassistenten am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre, Abteilung Steuerrecht, an der Johannes Kepler Universität Linz.

- 1) VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176 in diesem Heft ecolex 2005/256, 564; s dazu auch *Kauba*, taxlex 2005, 280.
- 2) VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074, ecolex 2005/153, 321 m Anm G. Kofler.
- 3) VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/176.
- 4) Siehe zum Dublin Docks Erk bereits *Lang*, SWI 2005, 67 ff; *Toifl*, taxlex 2005, 62 ff; *G. Kofler*, ecolex 2005, 321 ff; *Stieglitz*, GeS 2005, 175 ff; weiters *Kauba*, taxlex 2005, 280; s aber a *Loukota*, SWI 2005, 205 ff.
- 5) *Gassner*, ÖStZ 1981, 263; *Lang*, ÖStZ 1994, 175; *Lang*, ÖStZ 2001, 67.
- 6) Siehe zur bisherigen Missbrauchsrechtsprechung ausf *G. Kofler*, Abschirmwirkung (2002) 209 ff.
- 7) BGBl 1994/681.

(nunmehr § 10 Abs 4 KStG), ging der VwGH mit Blick auf die „mit der Regelung verfolgte gesetzgeberische Absicht“ davon aus, dass „die Herbeiführung einer gänzlichen Ertragsteuerbefreiung von Unternehmensgewinnen dem gesetzgeberischen Willen zu keiner Zeit entsprach“: „Eine das vom Gesetzgeber nicht gewollte Ergebnis einer solchen – auch sachlich durch nichts zu rechtfertigenden – gänzlichen Ertragsteuerbefreiung von Unternehmensgewinnen vermeidende Auslegung des Tatbestandselementes der Vergleichbarkeit der ausländischen Gesellschaft im Verhältnis zu einer inländischen Kapitalgesellschaft entsprach der gebotenen Auslegung der Gesetzesvorschrift in Orientierung an ihrem Regelungszweck.“

Dieses Ergebnis des VwGH ist freilich nicht nur mangelhaft argumentiert, sondern wirft auch eine seit fast 75 Jahren bestehende Dogmatik achtlos über Bord: Der körperschaftsteuerliche Typenvergleich wurde 1930 durch die Venezuela-E des RFH⁸⁾ begründet. Demnach ist die E über die estl Behandlung einer ausl juristischen Person bzw ihrer Gesellschafter im Einzelfall nach den leitenden Gedanken des Einkommen- und des Körperschaftsteuergesetzes zu treffen. Rechtsvergleichend ist daher zu prüfen, ob die ausländische Gesellschaft „in ihrer Gesamtheit“ unter Beachtung ihrer wirtschaftlichen Stellung und nach ihrem rechtlichen Aufbau den inl Körperschaften vergleichbar ist. Auch der BFH hielt an dieser Typenvergleichsjudikatur des RFH fest.⁹⁾ Es kommt daher nach dem Typenvergleich bei ausländischen Wirtschaftsgebilden darauf an, „ob das ausländische Unternehmen nach rechtlichem Aufbau und wirtschaftlicher Gestaltung einem der Rechtsgebilde entspricht, die selbst gewerbe- bzw körperschaftsteuerpflichtig sind“.¹⁰⁾ Auch nach hA in Österreich ist die Entscheidung über die estl Behandlung einer ausl juristischen Person bzw ihrer Gesellschafter im Einzelfall nach den leitenden Gedanken des österreichischen Einkommen- bzw Körperschaftsteuergesetz zu treffen;¹¹⁾ in § 1 Abs 3 Z 1 lit a, § 9 Abs 2 und 3 sowie § 10 Abs 2 KStG ist dieser Vergleichbarkeitstest positivrechtlich verankert. Eine ausländische Gesellschaft ist einer inl Kapitalgesellschaft nach hA dann vergleichbar, wenn sie aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts die Wesensmerkmale einer Kapitalgesellschaft aufweist.¹²⁾ Zutreffend werden als Vergleichbarkeitskriterien daher zB die Rechtsfähigkeit der Gesellschaft nach der ausländischen Rechtsordnung, das Vorliegen eines gebundenen Eigenkapitals, das im Eigentum der Gesellschafter steht, die Beteiligung anderer Personen am Gesellschaftskapital, der grundsätzliche Ausschluss der Haftung der Gesellschafter für Gesellschaftsverbindlichkeiten, die Beschränkung der Haftung mit dem Gesellschaftsvermögen, die Teilnahme der Gesellschafter an der Willensbildung der Gesellschaft etc genannt.¹³⁾ Noch nie wurde allerdings die ausl Steuerbelastung als Vergleichbarkeitskriterium herangezogen; dies wäre auch vollkommen sinnwidrig: Die Bestimmung der Vergleichbarkeit nach dem Typenvergleich dient ja gerade dazu, nicht das ausländische Recht für maßgeblich zu erklären; daher kann selbstverständlich auch ein nach ausländischem Recht als Personengesellschaft qualifiziertes – und daher uU kein Steuersubjekt für Zwecke des ausl Steuerrechts darstellendes – Gebilde für Zwecke des österreichischen Steuerrechts durchaus als eine vergleichbare

Körperschaft beurteilt werden.¹⁴⁾ Das Abstellen auf die ausl Steuerbelastung würde daher den Typenvergleich selbst ad absurdum führen. Der VwGH hat dies offenbar übersehen und mit diesem unnötigen Hilfsargument in seinem Hong Kong Erk eine seit 75 Jahren bestehende und bewährte Dogmatik achtlos über Bord geworfen.

Überdies bestehen erhebliche Zweifel, ob die Argumentation des VwGH im Hong Kong Erk auf die aktuelle Rechtslage übertragbar ist. Anders als nach der in den Streitjahren bestehenden Rechtslage spricht ja nunmehr § 10 Abs 4 KStG ausdrücklich davon, dass es Voraussetzung für den Methodenwechsel ua ist, dass das „Einkommen der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt“. Wäre daher bereits das allgemeine Kriterium der Vergleichbarkeit in § 10 Abs 2 KStG in diesem Sinne zu verstehen, wäre das Kriterium der Steuerbelastung in § 10 Abs 4 KStG inhaltsleer¹⁵⁾ – ein Interpretationsergebnis, das es zu vermeiden gilt. Schon aus rechtspolitischer Sicht ist dem Gesetzgeber zudem wohl nicht zu unterstellen, er wolle eine ausländische Wirtschaftsförderung (zB in Form eines tax holiday) oder eine ebenfalls zur „Steuerfreiheit“ führende Verlustverwertung im Ausland durch die Versagung des Schachtelprivilegs sanktionieren; man wird sich wohl eingestehen müssen, dass es aus österreichischer Sicht für Zwecke des Schachtelprivilegs – in den von § 10 Abs 4 KStG gezogenen Grenzen – schlichtweg irrelevant ist, ob und wie das Ausland besteuert; die Situation ist ja geradezu umgekehrt: Je niedriger das Ausland besteuert, desto mehr KESt fällt bei Ausschüttung der österreichischen Muttergesellschaft an ihre inländischen Anteilshaber an. Es bleibt also zu hoffen, dass die vom 13. Senat angedachte Vergleichbarkeitsargumentation bei der Finanzverwaltung, dem UFS und beim 14. Senat auf wohlverdiente Ablehnung stößt. Nur am Rande sei erwähnt, dass auch nach Ansicht des BMF die völlige Steuerfreistellung im Ausland für sich allein nicht einmal den Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG auszulösen vermag.¹⁶⁾

C. DAS VERHÄLTNISS ZWISCHEN § 22 BAO UND § 10 ABS 4 KSTG

Von großem Interesse sind auch die Ausführungen des VwGH zum Verhältnis zwischen der speziellen Missbrauchsvorschrift des – nunmehrigen – § 10

8) RFH 12. 2. 1930, VI A 899/27, RSStBl 1930, 444, RFHE 27, 73.
 9) Siehe zB BFH 17. 7. 1968, I 121/64, BFHE 93, 1, BStBl 1968 II 695.
 10) BFH 6. 11. 1980, IV R 182/77, BFHE 132, 93, BStBl 1981 II 220.
 11) Siehe zB EAS 273 = SWI 1993, 238.
 12) Siehe zB Rz 110 KStR 2001; EAS 1107 = RdW 1997, 701.
 13) Siehe zB *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 43.1; *Gröhs*, ÖStZ 1985, 310 ff; BFH 23. 6. 1992, IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl 1992 II 972; s a EAS 1107 = RdW 1997, 701; ausf dazu *G. Kofler*, Abschirmwirkung (2002) 194 ff.
 14) Siehe zB BFH 3. 2. 1988, I R 134/84, BFHE 153, 14, BStBl 1988 II 588.
 15) Siehe a *Stieglitz*, GeS 2005, 222.
 16) *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 114.

Abs 4 KStG (Methodenwechsel) und der allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO. Während der BFH in mittlerweile stRsp die speziellen Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff dAStG zur Auslegung des § 42 dAO (entspricht § 22 BAO) heranzieht und folgert, dass das bloße Erzielen von Einkünften aus passivem Erwerb für sich genommen keinen Missbrauchsvorwurf rechtfertigen, sondern „lediglich“ die Hinzurechnungsbesteuerung auslösen könne,¹⁷⁾ kam der VwGH zum konträren Ergebnis, dass nämlich die spezielle Vorschrift des § 10 Abs 4 KStG die „Anwendung des § 22 BAO in keiner Weise“ einschränke.¹⁸⁾ Es erstaunt, dass sich der VwGH bei einer solch gewichtigen Frage nicht mit dem diesbezüglichen Literaturstreit auseinandersetzt, geschweige denn eine Abwägung der vorgebrachten Argumente vornimmt.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist § 1 Abs 1 Z 1 der zum internationalen Schachtelprivileg ergangenen Verordnung¹⁹⁾ dahin auszulegen, dass Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen auch dann nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind, wenn Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt; in diesem Fall findet nach § 1 Abs 2 VO auch keine Entlastung von einer ausländischen Körperschaftsteuer durch Anrechnung der ausländischen Steuer statt.²⁰⁾ Es sollen vielmehr die sich aus § 22 BAO ergebenden Sanktionen eintreten, nämlich die (sofortige) volle Steuerpflicht der Beteiligungserträge im Inland ohne Anrechnung der ausländischen Steuer.²¹⁾ Nach dieser Ansicht betrifft der Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode in § 10 Abs 4 KStG somit nur Fälle, „in denen die Finanzbehörde sich damit begnügt, die Erfüllung der Verdachtsmerkmale aufzuzeigen und weitere Erhebungen in Richtung (vorsätzliche) Abgabenverkürzung durch Rechtsmissbrauch unterlässt.“²²⁾ Liegt hingegen ein Missbrauch iSd § 22 BAO vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie wenn kein Missbrauch stattgefunden hätte. § 10 Abs 3 KStG ist somit nach der Finanzverwaltung dahin gehend zu verstehen, dass es im Falle des Vorliegens der Verdachtsgründe zu einem Methodenwechsel kommt, es der Behörde aber unbenommen bleibt, das Vorliegen eines Missbrauches zu prüfen.²³⁾ Dieser Ansicht kann uE allerdings aus verfassungsrechtlichen Gründen wohl nur dann gefolgt werden, wenn man – entgegen der Finanzverwaltung²⁴⁾ – § 10 Abs 4 KStG als widerlegliche Vermutung versteht.²⁵⁾

Im Schrifttum wird die von der Finanzverwaltung auf verfahrensrechtlicher Ebene vorgenommene Abgrenzung zwischen § 10 Abs 4 KStG und § 22 BAO freilich kritisiert. Das Abstellen auf die Durchführung eines Ermittlungsverfahrens widerspreche der Offizialmaxime und dem Rechtsstaatsprinzip des Art 18 B-VG, zumal es dadurch ins Belieben der Finanzverwaltung gestellt sei, es zu Missbrauchskonsequenzen iSd § 22 BAO oder zum Anrechnungsverfahren nach § 10 Abs 4 KStG kommen zu lassen: Sollte es nämlich für die Anwendbarkeit von § 10 Abs 4 KStG darauf ankommen, ob sich die Finanzbehörde damit begnügt, die Erfüllung der Verdachtsmerkmale aufzuzeigen, und weitere Erhebungen unterlässt, so kann die Rechtsposition des einzelnen nur aus dem Umfang eines allfälligen Ermittlungsverfahrens, nicht aber aus der generellen Norm entnommen werden; dies sei nicht nur willkürlich und unsachlich, es widerspreche

auch dem in Art 18 B-VG verankerten rechtsstaatlichen Prinzip, wonach ein steuerlicher Tatbestand so formuliert sein müsse, dass der Steuerpflichtige die steuerlichen Folgen seines Verhaltens abschätzen könne.²⁶⁾ Aus diesen Gründen wird in der Literatur auch eine materiell-rechtliche Abgrenzung zwischen § 10 Abs 4 KStG und § 22 BAO nach den allgemeinen Regelungen von Normenkonkurrenzen präferiert, wonach die speziellere Norm (§ 10 Abs 4 KStG) die allgemeinere Norm (§ 22 BAO) verdränge;²⁷⁾ § 10 Abs 4 KStG sei daher die einheitliche und abschließende Missbrauchsbestimmung für internationale Schachtelbeteiligungen und verdränge als speziellere Norm § 22 BAO und dessen Rechtsfolgen; für § 1 Abs 1 Z 1 der Verordnung²⁸⁾ fehle daher die gesetzliche Deckung.

Wenngleich nunmehr der VwGH offenbar der Ansicht der Finanzverwaltung zur Abgrenzung von § 10 Abs 4 KStG und § 22 BAO den Rücken gestärkt hat, darf uE dennoch nicht übersehen werden, dass § 10 Abs 4 KStG die bereits entschiedene Zurechnungsfrage – sowohl aufgrund der allgemeinen Einkünftezurechnungsdogmatik als auch auf Basis des § 22 BAO – voraussetzt;²⁹⁾ lediglich dann, wenn das Einkommen der Auslandsgesellschaft zuzurechnen ist, kann daher § 10 Abs 4 KStG zur Anwendung kommen. Diese logische Reihenfolge ergibt sich schon auf Basis der unterschiedlichen Rechtsfolgen der jeweiligen Bestimmungen – sofortige Zurechnung der Einkünfte ohne indirekte Anrechnung ausländischer Steuern (§ 22 BAO) versus Methodenwechsel bei Ausschüttung unter indirekter Anrechnung ausländischer Steuern (§ 10 Abs 4 KStG). Eine Auseinandersetzung mit dieser Problematik vermisst man im Hong Kong-Erk freilich vollständig.

17) Siehe zB BFH 20. 3. 2002, I R 63/99, BFHE 198, 506, BStBl 2003 II 50; s a BFH 19. 1. 2000, I R 94/97, BFHE 191, 257, BStBl 2001 II 222; krit zB Wolff, IStR 2004, 532 f.
 18) AA G. Kofler, Abschirmwirkung (2002) 323 ff, zum Einfluss des § 10 Abs 4 KStG auf die Auslegung des § 22 BAO.
 19) Nunmehr BGBl II 2004/295; zuvor BGBl 1995/57.
 20) Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 10 Tz 112.2; Loukotal/Quantschnigg, SWI 1995, 13 f; Quantschnigg, ÖStZ 1995, 13; Wiesner, SWI 1995, 131.
 21) Dazu Farmer, RdW 1995, 116; Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 159.
 22) Loukotal/Quantschnigg, SWI 1995, 13; ebenso Wiesner, SWI 1995, 131.
 23) Wiesner, SWI 1995, 131.
 24) Quantschnigg, ÖStZ 1995, 13; Loukotal/Quantschnigg, SWI 1995, 13 f; Wiesner, SWI 1995, 130.
 25) Dazu ausf G. Kofler, Abschirmwirkung (2002) 394 ff.
 26) Dazu Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 159.
 27) Siehe Kirchmayr/Schragel, ÖStZ 1995, 159; s a Farmer, RdW 1995, 115 f.
 28) BGBl II 2004/295.
 29) Siehe a Loukotal/Quantschnigg, SWI 1995, 13.