

# Dublin Docks-Gesellschaften zwischen Missbrauch und Gemeinschaftsrecht

RdW 2005/

859, S. 786

In seinen beiden Dublin Docks-Erkenntnissen qualifizierte der VwGH die Einschaltung von Finanzgesellschaften im irischen Zentrum für Internationale Finanzdienstleistungen (IFSC) zur risikoarmen Veranlagung in Österreich als Missbrauch iSd § 22 BAO. Die gemeinschaftsrechtlichen Ausführungen im Dublin Docks II-Erkenntnis erzeugen allerdings ein gewisses Unbehagen, dem im Folgenden auf den Grund gegangen werden soll.

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler,  
LL.M. (NYU)  
Universität Linz

## 1. Von den Dublin Docks über Hong Kong nach Jersey

Ein Klassiker der internationalen Konzernsteuerplanung ist die Nutzung von Steuervergünstigungen und Abkommensvorteilen durch die Einschaltung von ausländischen Gesellschaften. Solche Gestaltungen werden freilich von der Finanzverwaltung auch unter Missbrauchsgesichtspunkten kritisch beäugt. Nachdem der VwGH bereits vor einigen Jahren in seinen beiden Erkenntnissen zum Treaty Shopping<sup>1)</sup> mit der Frage des „Einkaufens“ in günstige Abkommensbeziehungen befasst war, stand in den vergangenen Monaten in nicht weniger als vier Erkenntnissen<sup>2)</sup> die Zwischenschaltung von niedrig besteuerten Auslandsgesellschaften zur Diskussion: Im grundlegenden *Dublin Docks I*-Erkenntnis vom Dezember 2004<sup>3)</sup> ging es um die Einschaltung einer Kapitalanlagegesellschaft im Zentrum für Internationale Finanzdienstleistungen (IFSC) in den irischen Dublin Docks, die im Wesentlichen zur Veranlagung in Schilling-Festgeld und österreichische Bundesanleihen genutzt wurde. Den Zinsenbezug solcherart über eine irische Gesellschaft laufen zu lassen, war deshalb steuerlich vorteilhaft, weil aufgrund der IFSC-Beihilfe in Irland lediglich eine Körperschaftsteuer von 10 % erhoben wurde, die Ausschüttung in Irland quellensteuerfrei war und die Repatriierung der Zinserträge nach Österreich auf Grundlage des internationalen Schachtelprivilegs bzw. des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs des Art 8 Abs 4 DBA Irland ebenfalls steuerfrei erfolgen sollte. Obwohl der VwGH die Einkünftezuordnung an die irische Gesellschaft offenbar akzeptierte, erblickte er in einer solchen Gestaltung aufgrund deren ausschließlich steuerlichen Motivation einen außentheoretisch verstandenen Missbrauch iSd § 22 BAO<sup>4)</sup>, wobei der Anwendung dieser Bestimmung auch das DBA Irland nicht entgegenstand<sup>5)</sup>.

Diese Grundsätze hat der VwGH zuletzt auch in dem zu einer ausländischen Finanzierungsgesellschaft im September 2005 ergangenen *Jersey*-Erkenntnis<sup>6)</sup> angewandt. Ebenfalls auf diesen Bahnen bewegte sich das *Hong Kong*-Erkenntnis<sup>7)</sup> vom Jänner 2005, wenngleich der 13. Senat des VwGH die Fachwelt dort zusätzlich durch die Aussage überrascht hat, dass der „Vergleichbarkeitstest“ iSd § 10 Abs 2 KStG nicht ausschließlich nach dem seit 75 Jahren bewährten Typenvergleich<sup>8)</sup> zu erfolgen habe, sondern auch eine ausländische Nichtbesteuerung gegen die „Vergleichbarkeit“ der Auslandsgesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft spreche. Die Unhaltbarkeit dieses Ergebnisses – insb vor dem Hintergrund des jetzigen § 10 Abs 4 KStG – wurde bereits an anderer Stelle dargelegt<sup>9)</sup> und soll hier nicht näher vertieft werden; hinzuweisen ist allerdings darauf, dass auch das BMF erfreulicherweise dem VwGH insofern die Gefolgschaft zu verweigern scheint<sup>10)</sup>.

Wenngleich das *Ergebnis* des VwGH im *Dublin Docks I*-Erkenntnis durchaus auch bei „Innentheoretikern“ auf Zustimmung stieß<sup>11)</sup>, warf sich doch sogleich die Frage auf, ob eine ähnliche Sichtweise auch für Streitjahre nach dem Beitritt Österreichs zum EWR per 1. 1. 1994 bzw. zur Europäischen Gemeinschaft per 1. 1. 1995 zulässig sei<sup>12)</sup>. Diese Zweifel stützten sich im Wesentlichen auf zwei, auch vom BFH in seinem dritten *Dublin Docks*-Urteil<sup>13)</sup> herangezo-

84; BFH 29. 10. 1997, I R 35/96, BFHE 184, 476, BStBl 1998 II 235; s aber zu den Bedenken gegen diese Sichtweise zB *Bendlinger/Schuch*, SWI 2002, 369 (369 ff mwN).

6) VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188; zu einer kritischen Auseinandersetzung mit dem Missbrauchsargument bei Konzernfinanzierungsgesellschaften s ausführlich *G. Kofler*, Abschirmwirkung (2002) 201 ff.

7) VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176, ÖStZB 2005/308 = GeS 2005, 220 m Anm *Stieglitz*.

8) S die grundlegende Venezuela-Entscheidung des RFH 12. 2. 1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444, RFHE 27, 73; ausführlich zum Typenvergleich *G. Kofler*, Abschirmwirkung (2002) 194 ff mwN.

9) *G. Kofler/Postl*, *ecolex* 2005, 557 (557 f); s nunmehr auch die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu Rz 581 des Entwurfs des Wartungserlasses 2005 der KStR 2001: „Die Aufnahme des Verweises auf das VwGH-Erkenntnis vom 19. 1. 2005, 2000/13/0176, darf nicht dazu führen, dass die dort getätigten missverständlichen Aussagen zur mangelnden Vergleichbarkeit einer ausländischen Gesellschaft bei ausländischer Nullbesteuerung generalisierend angewendet wird. Nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sollte klargestellt werden, dass die Vergleichbarkeit ausländischer Körperschaften ausschließlich aufgrund eines gesellschaftsrechtlichen Typenvergleiches nachzuweisen ist (Verweis auf Rz 551).“

10) S EAS 2608 (6. 5. 2005) = SWI 2005, 553; s auch bereits *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 10 Tz 114.

11) So tendenziell auch *Kirchmayr/Achatz*, *taxlex* 2005, 489.

12) S bereits *G. Kofler*, *ecolex* 2005, 321 (324 f).

13) BFH 25. 2. 2004, I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl 2005 II 14 = IStR 2004, 527 m Anm *Philipowski* und *Wolff*; dazu etwa *Fischer*, FR 2004, 1068; *Wagner*, Der Konzern 2004, 718. – Zuvor BFH 19. 1. 2000, I R 94/97, BFHE 191, 257, BStBl 2001 II 222 (*Dublin Docks I*) und BFH 19. 1. 2000, I R 117/97, BFH/NV 2000, 824 (*Dublin Docks II*).

1) VwGH 10. 12. 1997, 93/13/0185, ÖStZB 1998, 568 = *ecolex* 1998, 433 m Anm *Kotschnigg* (dazu *Loukota*, SWI 1998, 105; *Lang*, SWI 1998, 216; *Hügel/Gibitz*, SWI 1998, 407) und VwGH 26. 7. 2000, 97/14/0070, ÖStZB 2001/57 = ÖStZ 2000/1246 m Anm *Jirousek* = *ecolex* 2000/358 m Anm *Bachl* (dazu *Loukota*, SWI 2000, 420; *Lang*, SWI 2000, 423; *Kaufmann*, ÖStZ 2000/1190; *Bendlinger/Schuch*, SWI 2002, 369).

2) VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074, ÖStZ 2005/276 (*Dublin Docks I*); VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176, ÖStZB 2005/308 (*Hong Kong*); VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018, ÖStZ 2005/945 (*Dublin Docks II*); VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188 (*Jersey*).

3) VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074, ÖStZ 2005/276 = *ecolex* 2005/153 m Anm *G. Kofler* = GeS 2005, 175 m Anm *Stieglitz* = IStR 2005, 206 m Anm *Schmidt*; dazu etwa *Lang*, SWI 2005, 67; *Loukota*, SWI 2005, 205; *Wiesner*, RWZ 2005/4; *Toifl*, *taxlex* 2005, 62; *Kauba*, *taxlex* 2005, 280; *Obermair/Weninger*, FJ 2005, 107; *Obermair/Weninger*, *Intertax* 2005, 466.

4) Siehe zusammenfassend zum Meinungsstreit rund um die Innen- und Außentheorie *G. Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 209 ff.

5) Diesbezüglich verwies der VwGH auf sein zweites Treaty Shopping-Erkenntnis vom 26. 7. 2000, 97/14/0070, ÖStZB 2001/57; im Ergebnis ebenso zB BFH 28. 1. 1992, VIII R 7/88, BFHE 167, 273, BStBl 1993 II

genen Argumenten: Dort hat es der BFH in seiner Auslegung des § 42 dAO abgelehnt, in der Einschaltung einer abgesehen vom „Board of Directors“ personallosen und per Managementvertrag durch eine Investmentbank geführten Dublin Docks-Gesellschaft einen Missbrauch zu erblicken, zumal erstens gemeinschaftsrechtlich eine in einem Mitgliedstaat errichtete Kapitalgesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat nicht gegenüber dort ansässigen Kapitalgesellschaften benachteiligt werden dürfe<sup>14)</sup> und es sich deshalb nur schwerlich rechtfertigen lasse, die entsprechende Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften innerhalb der EG als Missbrauch iSd § 42 dAO zu behandeln<sup>15)</sup>. Dieses Ergebnis bekräftigte der BFH zweitens mit der Überlegung, dass es sich bei der günstigen irischen Besteuerung von IFSC-Gesellschaft um eine von der EG-Kommission genehmigte und mehrfach verlängerte Fördermaßnahme gem Art 87 Abs 3 EG handelt und damit in Einklang mit dem einschlägigen EG-Beihilferecht steht<sup>16)</sup>.

## 2. Das Dublin Docks II-Erkenntnis des VwGH

Vor dem Hintergrund der jüngeren Rsp des BFH wurde daher das bereits im Vorfeld angekündigte und Streitjahre nach dem österreichischen EG- bzw EWR-Beitritt betreffende Dublin Docks II-Erkenntnis des VwGH mit Spannung erwartet und mit einer Vorlage der brennenden gemeinschaftsrechtlichen Fragen an den EuGH gerechnet. Umso mehr enttäuscht es daher, dass der VwGH in seinem im August 2005 ergangenen zweiten Dublin Docks II-Erkenntnis<sup>17)</sup> nicht nur die Rsp des BFH ignoriert hat, sondern vielmehr auch zu einem diametral entgegengesetzten Ergebnis gelangte und – wohl mit einer gewissen „Ironie“ – mangels „vernünftiger Zweifel“ iSd *acte clair*-Doktrin<sup>18)</sup> seiner Vorlageverpflichtung nach Art 234 EG hinsichtlich der gemeinschaftsrechtlichen Fragen an den EuGH nicht nachkam.

Zugegeben, die im zweiten Dublin Docks-Erkenntnis auf dem Prüfstand stehende Struktur war relativ einfach gestrickt und konnte nach dem Vorbild des Dublin Docks I-Erkenntnisses vom VwGH kurzerhand als missbräuchlich iSd § 22 BAO beurteilt werden: Blendet man nämlich die vom VwGH als nicht überzeugend empfundenen außersteuerlichen Gründe für die gewählte Gestaltung aus, so verblieb tatsächlich nur eine in Irland mit bloß 10 % besteuerte, ausstattungslose und quellensteuerfrei ausschüttende Dublin Docks-Gesellschaft, die von einer österreichischen Gesellschaft mit Kapital versehen wurde, das in Form konservativer Festgeldveranlagungen seinen Weg zurück nach Österreich fand. An der Missbrauchsbeurteilung einer solchen Gestaltung könne nach dem VwGH auch das bestehende und keine Missbrauchs Klausel enthaltende DBA Irland

ebenso wenig etwas ändern<sup>19)</sup> wie der Methodenwechseltatbestand im (nunmehrigen) § 10 Abs 4 KStG<sup>20)</sup>.

Offenbar ging der VwGH mit der hA<sup>21)</sup> aber zutreffend davon aus, dass die selektive Anwendung des Missbrauchs tatbestandes des § 22 BAO auf Auslandsgesellschaften eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung der gemeinschaftsrechtlichen Niederlassungsfreiheit darstellt<sup>22)</sup>. Dies lässt sich schon daraus ersehen, dass der VwGH im *Dublin Docks II*-Erkenntnis die *Rechtfertigung* einer Beschränkung prüfte, letztlich aber in der – *obiter* vom EuGH anerkannten<sup>23)</sup> – einzelfallbezogenen Missbrauchsabwehr einen Rechtfertigungsgrund fand<sup>24)</sup>: „Der Anwendung des § 22 BAO ist damit im Einzelfall auch im Geltungsbereich gemeinschaftsrechtlicher Normen nicht der Boden entzogen [...]“<sup>25)</sup>. Eine in der Beschwerde angeregte Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH hatte angesichts dessen nicht zu erfolgen“. Dass diese Beurteilung nicht ganz so zweifelsfrei ist, wie der VwGH verneint, zeigt nicht nur die anders lautende und wohl begründete Rsp des BFH zur vergleichbaren Norm des § 42 dAO, sondern vielmehr auch der Umstand, dass nach der Judikatur des EuGH die Niederlassung einer Gesellschaft außerhalb eines Mitgliedstaates als solche nicht die Steuerumgehung impliziert, da die betreffende Gesellschaft ohnehin dem Steuerrecht des Sitzstaates – hier: jenem Irlands – unterliegt<sup>26)</sup>. Offen ist damit aber lediglich, ob der Wie-

14) S zB EuGH 30. 9. 2003, C-167/01, Slg 2003 I-10155, Inspire Art.

15) Das deutsche BMF hat sich dieser Ansicht des BFH im Schreiben „Steuerliche Behandlung der Beteiligung an irischen Kapitalanlagegesellschaften“ vom 28. 12. 2004, IV B 4-S 1300-362/04, BStBl I 2005, 28, angeschlossen und die entsprechenden Passagen im ursprünglichen „Nichtanwendungserlass“ (BMF-Schreiben „Steuerliche Behandlung der Beteiligung an irischen Kapitalanlagegesellschaften“ vom 19. 3. 2001, IV B 4-S 1300-65/01, BStBl I 2001, 243) aufgehoben.

16) Ebenso zB Bauschatz, IStR 2002, 333 (337); Wessels, DStZ 2004, 154 (157).

17) VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018, ÖStZ 2005/945 (Dublin Docks II).

18) S nur EuGH 6. 10. 1982, 283/81, Slg 1982, 3415, CILFIT.

19) Ebenso zB VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176, ÖStZB 2005/308 (Hong Kong).

20) So der VwGH unter Hinweis auf Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 9 (13), sowie Wiesner, SWI 1995, 127 (131); dazu kritisch G. Kofler/Postl, ecolex 2005, 557 (558 f).

21) S zB Rädler/Lausterer/Blumenberg, EC Tax Rev. 1997, 86 (95 ff); Wessels, DStZ 2004, 154 (157 ff); G. Kofler, ecolex 2005, 321 (324 ff); Stieglitz, GeS 2005, 175 (175 f); wohl auch Lang, SWI 2005, 67 (79).

22) Vgl G. Kofler, ecolex 2005, 321 (324 f mwN) (unter dem Gesichtspunkt, dass § 22 BAO auch in „Steuerersparnisituationen“ nicht gleichermaßen auf Inlandssachverhalte angewendet wird); ähnlich auch Tumpel in Lang/Jirousek (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 585 (594 f); s instruktiv auch BFH 25. 2. 2004, I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl 2005 II 14 = IStR 2004, 527 m Anm Philipowski und Wolff, wonach „[d]ie Abschirmwirkung einer solchen Gesellschaft ist vielmehr grundsätzlich auch dann zu akzeptieren, wenn damit steuerliche Vorteile verbunden sind“ (ebenso zB FG Düsseldorf 28. 9. 2004, 6 K 5917/00 K). Ebenso wenig wie im Regelfall im Inland danach gefragt werde, ob die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft erfolgt, weil sie – verglichen mit anderen Handlungs- und Gesellschaftsformen – eine geringere Gesamtsteuerbelastung verspricht (beispielsweise infolge des anzuwendenden Steuersatzes, der Abzugsfähigkeit von Pensionszusagen und Geschäftsführergehältern), sind nach Meinung des BFH solche Fragen gerechtfertigt, wenn sich der Steuerpflichtige steuerliche Vorteile in Form günstigerer Steuersätze davon verspricht, dass er unter ähnlichen Umständen eine ausländische Kapitalgesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zwischenschaltet.

23) Vgl EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, Slg 1997, I-4161, Leur-Bloem – Tz 38 ff; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, X und Y – Tz 42.

24) Nur am Rande sei darauf hingewiesen, dass eine pauschale „Missbrauchsabwehr“ nicht zur Rechtfertigung einer beschränkenden Steuervorschrift herangezogen werden kann, was beispielsweise für § 42 Abs 1 InvFG und § 42 Abs 1 ImmoInvFG von Bedeutung sein wird; dazu Tumpel, SWI 2004, 501 ff; G. Kofler, ecolex 2005, 321 (324).

25) Der VwGH bezog sich hier wenig überzeugend auf Tumpel in Lang/Jirousek (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 585 (589), der sich an der vom VwGH zitierten Stelle nämlich nur allgemein auf die Missbrauchsvermeidung als Rechtfertigungsgrund bezieht und dort keine Stellungnahme zur selektiven Anwendung des § 22 BAO auf Auslandsgesellschaften abgibt, sondern sich vielmehr wenig später (594 f) kritisch zur Anwendung von Anti-Umgehungsmaßnahmen äußert, die „generell nur bei ausländischen Gesellschaften zur Anwendung“ kommen.

26) Siehe zB EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und C-410/98, Metallgesellschaft und Hoechst – Tz 57; EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, ICI – Tz 26.

derveranlagung des Kapitals im „Herkunftsstaat“ entscheidende Bedeutung zukommt, was vom VwGH zwar bejaht, vom BFH aber tendenziell verneint wurde<sup>27)</sup>. Im Kern läuft dies also auf die Frage hinaus, ob der nationale Missbrauchsstatbestand des § 22 BAO in seiner selektiven Anwendung auf Auslandsfälle dem entspricht, was der EuGH unter der Vermeidung der Steuerumgehung versteht<sup>28)</sup>. Ob daran – wie vom VwGH angenommen – wirklich keine vernünftigen Zweifel bestehen, sei dem gewogenen Leser zur eigenen Beurteilung überlassen.

Eine weitere Besonderheit des *Dublin Docks II*-Erkenntnisses bestand darin, dass es sich beim begünstigten Steuersatz in Irland um eine für die Streitjahre anwendbare gemeinschaftsrechtlich genehmigte Beihilfe handelte. 1987 genehmigte die Kommission das IFSC und die damit verbundenen steuerlichen Begünstigungen – insb den von damals 43 % auf 10 % reduzierten Körperschaftsteuersatz und die Möglichkeit der quellensteuerfreien Zahlung von Dividenden und Zinsen an Steuerausländer – im Rahmen der Regeln für staatliche Beihilfen<sup>29)</sup>. Auch die mehrfach beantragten Verlängerungen wurden von der Kommission genehmigt, zuletzt für gewisse Unternehmen bis Ende 2005<sup>30)</sup>. Damit steht freilich die Frage im Raum, ob durch den beihilfenrechtlichen Status der ausländischen Niedrigbesteuerung die Annahme von Missbrauch gehindert wird. Der VwGH zog sich hier allerdings auf den „im Beschwerdefall zu beurteilenden Sachverhalt“ zurück und kam – unter zweifelhaftem Hinweis auf *Loukota*<sup>31)</sup> – zu dem Ergebnis, dass die ungewöhnliche und unangemessene Gesamtgestaltung nicht nur der „Ausnutzung einer gemeinschaftsrechtlich zulässigen Förderung in einem anderen Mitgliedstaat“ gedient habe, weshalb in „dieser auf den Einzelfall bezogenen Beurteilung, die österreichischen Unternehmen eine ‚Partizipation‘ an gemeinschaftsrechtlich gebilligten Förderungsmaßnahmen für die so genannte ‚Custom House Dock Area‘ in Irland [nicht] allgemein versagt, [kein] Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Vorgaben zu erblicken“ sei.

Obwohl dem VwGH selbstverständlich darin zuzustimmen ist, dass das Vorliegen eines Missbrauchs durch die beihilfenrechtliche Genehmigung nicht *a priori* ausgeschlossen wird<sup>32)</sup>, geht die Sichtweise des VwGH womöglich insofern am Kernproblem vorbei, als gerade die ausländische, ge-

meinschaftsrechtlich abgeseignete Niedrigbesteuerung – neben der Veranlagung des Kapitals in Österreich – in Wahrheit der relevante Anhaltspunkt für die Missbrauchsbeurteilung war<sup>33)</sup>. Genau an diesem Punkt ist aber für die missbrauchsrechtliche Relevanz der beihilfenrechtlichen Genehmigung anzusetzen, da die Niedrigbesteuerung lediglich Folge dieser Genehmigung war<sup>34)</sup>. Diesbezüglich kann aber kaum bezweifelt werden, dass ein Mitgliedstaat den Steuervorteil aufgrund einer ihm unliebsamen Beihilfe eines anderen Mitgliedstaates nicht im Alleingang „kompensatorisch“ wegbesteuern darf<sup>35)</sup>, zumal allfällige Schritte im Beihilfenrecht ausschließlich in die Kompetenz der Kommission fallen<sup>36)</sup>. Ebenso steht die Gemeinschaftsloyalität nach Art 10 EG dem mitgliedstaatlichen „Unterlaufen“ einer gemeinschaftsrechtlich zulässigen Beihilfe entgegen<sup>37)</sup>. Obzwar Art 10 EG wohl dem einzelnen Steuerpflichtigen keine Rechte zu verleihen vermag und damit regelmäßig nur im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Kommission geltend gemacht werden kann, hat ein nationales Gericht dennoch das allgemeine Beeinträchtigungsverbot in seine Auslegung des nationalen Rechts einzubeziehen<sup>38)</sup> und sich aufgrund dieser Relevanz des Art 10 EG allenfalls auch im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens über die konkrete Auswirkung der Verpflichtung zur Gemeinschaftsloyalität zu informieren. Das *Dublin Dock II*-Erkenntnis hinterlässt also zumindest den Beigeschmack, dass sich der VwGH der möglichen Implikation des Gemeinschaftsrechts nicht in ihrer vollen Tragweite bewusst war.

### 3. Mögliche Implikationen des *Dublin Docks II*-Erkenntnisses für § 10 Abs 4 KStG

Noch „dramatischer“ wird die Situation freilich, wenn man die Argumentation des VwGH weiterdenkt und letztlich auch auf § 10 Abs 4 KStG übertragen möchte<sup>39)</sup>. Die Vo-

27) So fand auch im *Dublin Docks III*-Fall eine Veranlagung ausschließlich in D-Mark-Werten statt; siehe dazu die Sachverhaltsdarstellung des FG Baden-Württemberg 28. 6. 2001, 6 K 490/97, IStR 2001, 689.

28) Siehe dazu unlängst die umfassende Untersuchung zum Verhältnis nationaler genereller Missbrauchs Klauseln zum Missbrauchsverständnis des EuGH *Ruiz Almendral*, Intertax 2005, 562 (562 ff, insb 576 ff), die davon ausgeht, dass solche Klauseln zwar im Grunde gemeinschaftsrechtlich zulässig sind, aber beispielsweise beihilfenrechtliche Genehmigungen in die Betrachtung einzubeziehen haben.

29) Beihilfe N 145/87; Schreiben SG(87) D/9995 vom 30. 7. 1987.

30) Siehe dazu den „Vorschlag für zweckdienliche Maßnahmen nach Artikel 93 Absatz 1 EG-Vertrag betreffend das Internationale Finanzdienstleistungszentrum und die zollfreie Zone am Flughafen Shannon“ (E/1/98), ABI C 395/14 ff (18. 12. 1998).

31) *Loukota*, SWI 2005, 205 (211 f), der allerdings letztlich auf die Frage abstellt, ob die zwischengeschaltete Gesellschaft eine „funktionslose Basisgesellschaft“ sei und hierin eine Gemeinsamkeit zwischen VwGH und BFH erblickt; für die Frage der Gemeinschaftskonformität verweist *Loukota* hingegen bloß darauf, dass auch europarechtlich die Unterbindung des Rechtsmissbrauchs einen Grund für die Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen könne, ohne diese Frage für den konkreten Fall abschließend klären zu wollen.

32) Ebenso *Bauschatz*, IStR 2002, 333 (337); s auch die entsprechende Analyse des BFH 25. 2. 2004, I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl 2005 II 14 = IStR 2004, 527 m Anm *Philipowski* und *Wolff*.

33) Daraus macht der VwGH auch keinen Hehl, wenn er wiederholt von einer „Steueroase“ spricht; siehe VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074, *ecolex* 2005/153 m Anm *G. Kofler (Dublin Docks I)*; kritisch auch *Lang*, SWI 2005, 67 (73); auch im *Dublin Docks II*-Erkenntnis machte sich der VwGH die Sichtweise der belangten Behörde zu eigen, wonach einer der „Missbrauchsschritte“ in der „Erlangung der IFSC-Steuerbegünstigung“ samt der folglich auf 10 % herabgesetzten irischen Körperschaftsteuer bestand.

34) Wenngleich im konkreten irischen Fall das Auslaufen der IFSC-Beihilfengenehmigung durch den ebenfalls niedrigen nunmehrigen 12,5%igen allgemeinen Körperschaftsteuersatz aufgefangen wird; s etwa *Wessels*, DStZ 2004, 154 (155).

35) In diese Richtung, wenngleich in anderem Kontext, auch EuGH 23. 5. 1996, C-5/94, Slg 1996, I-2553, *Hedley Lomas (Ireland) Ltd.* – Tz 20 mwN, wonach ein Mitgliedstaat nicht berechtigt ist, „einseitig Ausgleichs- oder Abwehrmaßnahmen zu ergreifen, um einer möglichen Missachtung der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften durch einen anderen Mitgliedstaat entgegenzuwirken“.

36) So überzeugend jüngst FG Münster 5. 7. 2005, 15 K 1114/99 F, IStR 2005, 631 m Anm *Ribbrock* und Anm *Körner*; ähnlich auch *Rädler/Lausterer/Blumenberg*, EC Tax Rev. 1997, 86 (93 ff).

37) So zutreffend und grundlegend *Rädler/Lausterer/Blumenberg*, EC Tax Rev. 1997, 86 (93 ff); s auch *Wessels*, DStZ 2004, 154 (157); *Stiegilitz*, GeS 2005, 175 (175 f).

38) Ebenso wohl BFH 25. 2. 2004, I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl 2005 II 14, wonach ein Missbrauch umso weniger dann angenommen werden könne, wenn die in Anspruch genommenen Steuervorteile solche sind, die – wie im Fall der *Dublin Docks*-Gesellschaften – als Fördermaßnahme in Einklang mit dem einschlägigen EG-Beihilferecht stehen; in diese Richtung auch *Ruiz Almendral*, Intertax 2005, 562 (577 f). S allgemein zu den aus Art 10 EG erfließenden Unterlassungspflichten *Kahl* in *Calliess/Ruffert* (Hrsg), EUV/EGV<sup>2</sup>, Art 10 Rz 45 ff; *Streinz* in *Streinz* (Hrsg), EUV/EGV Art 10 Rz 39 ff.

39) Zu den ohnehin bestehenden primärrechtlichen Bedenken gegen den Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG siehe zuletzt *G. Kofler/Toifl*, ET 2005, 232 (238 f mwN); ebenso kritisch jüngst *Tumpel* in

raussetzung der ausländischen Niedrigbesteuerung, die zusammen mit der überwiegenden Passivität der Auslandsgeellschaft den Methodenwechsel auslöst<sup>40</sup>), könnte sich nämlich gerade in jenen Fällen als gemeinschaftsrelevant erweisen, in denen die Niedrigbesteuerung entweder aufgrund einer beihilfenrechtlichen Genehmigung der Kommission oder sogar auf Ebene der primärrechtlichen Beitrittsakte<sup>41</sup>) abgesichert ist. Letzteres ist beispielsweise in Art 24 der Beitrittsakte der „neuen“ Mitgliedstaaten<sup>42</sup>) durch die Gestattung eines zeitlich beschränktes Fortführens gewisser steuerlicher Begünstigungen der Fall<sup>43</sup>). Vor dem Hintergrund der Gemeinschaftsloyalität nach Art 10 EG stößt ein einseitiges „Kompensieren“ solcherart gemeinschaftsrechtlich geneh-

migter Wirtschaftsförderungsanreize durch den Wechsel zur Anrechnungsmethode auf Basis des § 10 Abs 4 KStG natürlich auf erhebliche Bedenken. Obwohl das *Dublin Docks II*-Erkenntnis eine solche Folgerung mE ohnehin nicht trägt, ist dennoch aus den Reihen der Betriebsprüfung bereits zu vernehmen, dass man sich durch den VwGH darin bestärkt sieht, § 10 Abs 4 KStG auch im Falle einer gemeinschaftsrechtlich genehmigten Niedrigbesteuerung anzuwenden. Hält man sich vor Augen, dass Österreich im Rahmen des Beitrittes der „neuen“ Mitgliedstaaten diese Steuerbeihilfen mitgetragen hat, kann man sich des Eindrucks einer gewissen Inkonsequenz freilich nur schwer erwehren.

#### 4. Resümee

Wenngleich man der *grundsätzlichen* Missbrauchsbeurteilung im *Dublin Docks I*-Erkenntnis im Ergebnis durchaus beipflichten können wird, enttäuschen die mit Spannung erwarteten gemeinschaftsrechtlichen Aussagen im *Dublin Docks II*-Erkenntnis. Das Ignorieren der gegenteiligen Rsp des BFH und die sodann mangels „Zweifel“ unterbliebene Vorlage an den EuGH können vor dem Hintergrund der gravierenden grundfreiheitsrechtlichen Bedenken und dem Gebot der Gemeinschaftsloyalität hinsichtlich der beihilfenrechtlichen Aspekte letztlich nicht überzeugen. Es bleibt daher nur, nochmals den Appell zu wiederholen<sup>44</sup>), sich für die Lösung der „Missbrauchsfragen“ bei der Einschaltung ausländischer Gesellschaften einer verfeinerten allgemeinen Dogmatik der Einkünftezurechnung zu besinnen und solcherart zu sachgerechten Ergebnissen ohne Konfliktpotenzial mit dem Gemeinschaftsrecht zu gelangen; diesen Ansatz scheint in jüngerer Zeit auch das BMF zu präferieren<sup>45</sup>).

Lang/Jirousek (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 585 (595).

- 40) S zu den Voraussetzungen des Methodenwechsels die Verordnung BGBl II 2004/295.
- 41) Zur Primärrechtseigenschaft der Beitrittsakte s nur EuGH 28. 4. 1988, 31 und 35/86, Slg 1988, 2285, LAISA – Tz 12.
- 42) Akte über die Bedingungen des Beitritts der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge, ABI L 236/33 ff (23. 9. 2003).
- 43) Konkret ist die befristete Erlaubnis zur Gewährung körperschaftsteuerrelevanter Beihilfen in den Anhängen zur Beitrittsakte für Ungarn (*Anhang X* – Liste nach Art 24 der Beitrittsakte: Ungarn, ABI L 236/846 ff [23. 9. 2003]; dazu *Erdős/Burjau/Locsei*, ET 2004, 99 [104 ff]), Malta (*Anhang XI* – Liste nach Art 24 der Beitrittsakte: Malta, ABI L 236/859 ff [23. 9. 2003]; dazu *Torregiani/Aquilina*, ET 2004, 178 [181 ff]), Polen (*Anhang XII* – Liste nach Art 24 der Beitrittsakte: Polen, ABI L 236/875 ff [23. 9. 2003]; dazu *de Goede*, ET 2003, 203 [205 ff]; *de Ruiter/Switata*, ET 2004, 165 [170]) und der Slowakei (*Anhang XIV* – Liste nach Art 24 der Beitrittsakte: Slowakei, ABI L 236/915 ff [23. 9. 2003]; dazu *Blazejova*, ET 2003, 47 [54]) vorgesehen; besonders relevant dürfte in diesem Zusammenhang freilich der bis 2005 genehmigte niedrige Steuersatz von 4,25 % für zyprische International Business Companies sein (*Anhang VII* – Verzeichnis gem Art 24 der Beitrittsakte; Zypern, ABI L 236/819 ff [23. 9. 2003]; dazu *Tsangaris*, ET 2004, 107 [113]); s auch die Übersicht bei *Farny/Lunzer/Saringer/Wagner*, Steuerbegünstigungen in der Europäischen Union in den zehn neuen Mitgliedstaaten im Bereich der Unternehmensbesteuerung, AK Wien (2005) 15 f; *Schellmann* in *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG § 5 Tz 15/1 ff.

44) *G. Kofler*, Abschirmwirkung (2002) 301 ff; *G. Kofler*, *ecolex* 2005, 321 (325); *Lang*, SWI 2005, 67 (78 f); tendenziell zustimmend *Obermair/Weninger*, FJ 2005, 107 (111); *Obermair/Weninger*, *Intertax* 2005, 466 (471).

45) S EAS 2476 = SWI 2004, 440; EAS 2608 = SWI 2005, 553.



#### Der Autor:

DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Fragen des Internationalen und Europäischen Steuerrechts.

#### Publikationen des Autors:

Regelmäßige Besprechung der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern für die ÖStZ.



## Die ÖStZ

Österreichische Steuer-Zeitung

Jahresabonnement 2006 € 205,-  
Einzelheft € 11,50

Erscheint zweimal monatlich

Bestellen Sie jetzt: Ihr gratis Probeheft

Tel. (01) 534 52-0, Fax (01) 534 52-141

E-Mail: [bestellung@lexisnexis.at](mailto:bestellung@lexisnexis.at)

[www.lexisnexis.at](http://www.lexisnexis.at)

