

## RuSt 09

13. Jahresforum für Recht und Steuern

■ RdW 2009/692, 676

# Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“

Auf der „RuSt 09“, dem 13. Jahresforum für Recht und Steuern, findet wie jedes Jahr der Workshop „Update Internationales Steuerrecht“ statt. Im Rahmen dieses Workshops werden – unter anderem – folgende Themenschwerpunkte gesetzt: die Fortentwicklung und Modifikation des Betriebsstättenbegriffs im Lichte der neuesten Überlegungen der OECD, die durch das KorrStrÄG 2009 angeheizte Diskussion um die Behandlung von Auslandsprovisionen in der Betriebsprüfung, die aktuellen Entwicklungen rund um das Bankgeheimnis, die durch Rz 104 EStR 2000 erneut ins Blickfeld gerückte Frage der internationalen Einkünftezurechnung sowie die Änderungen bei der Besteuerung grenzüberschreitender Dividenden durch das BBG 2009.

Dr. Stefan Bendlinger

ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

Univ.-Prof. DD.R. Georg Kofler,  
LL.M. (NYU)

Johannes Kepler Universität Linz

## 1. Überblick über aktuelle Entwicklungen in Legislative, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Die Entwicklungen des internationalen Steuerrechts im Jahr 2009 waren durch den globalen Kampf gegen Steuerhinterziehung und den zunehmenden Druck auf das österreichische *Bankgeheimnis* geprägt. Die Implementierung des neuen OECD-Transparenzstandards im Hinblick auf den steuerlichen Informationsaustausch sowohl durch die Revision zahlreicher Abkommen als auch durch die Schaffung einer nationalen Ausführungsgesetzgebung war heuer ein massiver Schwerpunkt der ministeriellen Tätigkeit im internationalen Steuerrecht.<sup>1)</sup> Die Außensteuerlegistik tat im BBG 2009<sup>2)</sup> einen weiteren Schritt zur europarechtsfreundlichen Gestaltung des österreichischen Steuerrechts, wurde doch einerseits die *Befreiung für Beteiligungserträge* in § 10 KStG auf „Portfoliobeteiligungen“ an EU- und EWR-Gesellschaften ausgedehnt, andererseits in § 21 Abs 1 Z 1a KStG ein *Rückzahlungsmechanismus* zur Vermeidung einer Diskriminierung von Dividendenausschüttungen an ausländische Gesellschaften eingeführt.<sup>3)</sup> Neben den nachfolgend ausführlich dargelegten Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>4)</sup> erscheinen überdies *zwei Entwicklungen rund um die Verlustverwertungsproblematik* bemerkenswert.

Gerade in Zeiten von Wirtschaftskrise und Gewinneinbrüchen erlebt das alte *Thema des Anrechnungsvortrages* eine Renaissance, führt doch eine Versagung eines Anrechnungsvortrages zu einer zeitverschobenen Doppelbesteuerung, wenn ausländische Gewinne einen inländischen Verlustvortrag kürzen, ohne dass dafür in späteren Perioden ein Anrechnungsguthaben bestünde. Bisher haben sowohl die Rechtsprechung<sup>5)</sup> als auch

die Verwaltungspraxis<sup>6)</sup> gegen die Kritik im Schrifttum<sup>7)</sup> einen Anrechnungsvortrag im Hinblick auf ausländische Quellensteuern stets versagt.<sup>8)</sup> Zweifelhaft ist auch, ob sich ein solcher allenfalls aus den Grundfreiheiten begründen lässt.<sup>9)</sup> Vor diesem Hintergrund ist daher die jüngste Entwicklung in der Verwaltungspraxis sehr zu begrüßen: Das BMF ist nunmehr „aus wirtschaftlichen und standortpolitischen Gründen“ und auch aus „gemeinschaftsrechtlicher Sicht“ bereit, einzelfallbezogen im Wege des § 48 BAO zur Vermeidung einer zeitverschobenen, wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einen Anrechnungsvortrag zu gewähren.<sup>10)</sup> Die allfällige Gewährung eines Anrechnungsvortrages betrifft nur tatsächlich entrichtete Steuern<sup>11)</sup> und bedarf einer ausreichenden Dokumentation des Vorliegens einer ausgleichsbedürftigen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.

6) ZB Rz 7587 EStR 2000; EAS 1150 = SWI 1997, 532; EAS 2021 = SWI 2002, 206; EAS 2036 = SWI 2002, 320; EAS 2591 = SWI 2005, 253.

7) Siehe etwa *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 163 ff; *Schuch*, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 255 ff; siehe auch *Nowotny*, Erkenntnis des VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat, SWI 1999, 388 (390 ff); *Schuch*, VwGH verneint Anrechnungsvortrag, SWI 1999, 469 (469 ff); *W. Loukota* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 125 (135); weiters *Gassner*, Anrechnungsvortrag schon nach derzeit geltendem Recht möglich? SWI 1999, 59 (59 f).

8) Offen in Art 23 Tz 65 f OECD-MK.

9) Dafür zB *Petritz*, Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag? RdW 2007/331, 311 (315); *Marschner*, EuGH in *Columbus* und Sammelverfahren *CFC and Dividend* sowie VwGH zu § 10 Abs 2 KStG: Der ungebremste Siegeszug der Anrechnungsmethode, FJ 2008, 260 (263); vgl in diese Richtung auch *Loukota*, Neuerungen bei der zwischenstaatlichen Verlustverwertung, SWI 2001, 163 (169); *Loukota*, Gebietet EU-Recht einen DBA-Anrechnungsvortrag? SWI 2006, 250 (250 ff), und *Loukota*, Doppelbesteuerungsabkommen im Einflussbereich des Gemeinschaftsrechts, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 131 (142); vgl weiters *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 10 Rz 120, die unter Hinweis auf die KESt-Anrechnung im Inlandsfall bei nicht unter § 94 Z 2 EStG fallenden Dividenden eine diskriminierungsfreie Anrechnung fordert. Diese Frage offengelassen in VwGH 28. 2. 2007, 2003/13/0064 ÖStZB 2007/410, 541; deutlich ablehnend UFS Klagenfurt 5. 1. 2007, RV/0121-K/04. Dagegen zB auch *Kühbacher*, Erfordert § 10 Abs. 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag? SWI 2008, 387 (391 ff); *Zorn*, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009/142, 171 (179 f).

10) Siehe EAS 3065 (22. 5. 2009) (zu belgischen Zinseinkünften).

11) Da § 48 BAO auf den „Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung“ abzielt, können nur *tatsächlich* an der Quelle einbehaltene Steuern vom Einkommen in den Anrechnungsvortrag einbezogen werden, nicht jedoch zB Anrechnungsguthaben aufgrund einer Matching-Credit-Regelung.

1) Siehe Kapitel 4.

2) BGBl I 2009/52.

3) Siehe Kapitel 6.

4) Siehe die Kapitel 2. (Betriebsstättenbesteuerung), 3. (Provisionen) und 5. (Einkünftezurechnung).

5) VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012 ÖStZB 1999, 696; VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0172 ÖStZB 2005/219 = SWI 2005, 302 m Anm. R. *Weninger* = GeS 2005, 167 m Anm. *Obermair/P. Weninger*; UFS Klagenfurt 5. 1. 2007, RV/0121-K/04.

zung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte (zB Ermittlung der Auslandseinkünfte) sowie der Sicherstellung, dass durch ein sachgerechtes Aufzeichnungssystem auch bei komplizierten Sachverhaltsentwicklungen eine verlässliche Prüfung der Umsetzung des Anrechnungsvortrages ermöglicht wird.<sup>12)</sup>

Die durch das Gemeinschaftsrecht<sup>13)</sup> angeheizte Diskussion über die *grenzüberschreitende Verlustverwertung* hat in Österreich durch die Einführung des § 2 Abs 8 EStG<sup>14)</sup> bzw des § 9 Abs 6 KStG<sup>15)</sup> (Verwertung von Auslandsverlusten durch unbeschränkt Steuerpflichtige) sowie durch eine einschränkende Auslegung des § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG im Lichte von Diskriminierungsverboten (Verlustvortrag von Inlandsverlusten beschränkt Steuerpflichtiger)<sup>16)</sup> zwar an Dynamik verloren. Dass aber viele Einzelfragen in diesem Themenbereich ungelöst sind, beweist ein interessanter Grenzfall, mit dem sich der VwGH unlängst zu befassen hatte.<sup>17)</sup> Strittig war, ob *ausländische* (konkret: deutsche) Verluste, die *vor* Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich entstanden sind, nach dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht durch Verrechnung mit hiesigen Einkünften verwertet werden können. Wenngleich dies aus der Sicht des nationalen Steuerrechts schon bisher allgemein verneint wurde,<sup>18)</sup> war gerade im Lichte des Gemeinschaftsrechts fraglich, ob ein derartiger „Verlustimport“ zur Vermeidung eines „Zuzugshemmnisses“ geboten sei. Der VwGH hat dies unter Hinweis auf das vom EuGH in *Futura Participations*<sup>19)</sup> anerkannte Territorialitätsprinzip jedoch klar und uE zu Recht verneint.<sup>20)</sup> Diese Entscheidung liegt im Ergebnis auf einer Linie mit der geänderten Verwaltungspraxis, auch in Umgründungsfällen die Möglichkeit der Verlusthereinnahme nicht mehr zu eröffnen.<sup>21)</sup> War nämlich früher insb für Fälle der verschmelzenden Umwandlung die Ansicht vertreten worden,

eine Hereinnahme von Verlustvorträgen untergehender ausländischer Tochtergesellschaften sei unter gewissen Voraussetzungen möglich,<sup>22)</sup> wurde diese Auffassung „über die inländische Verwertbarkeit von Auslandsverlusten in Umgründungsfällen“ „in dieser Form ab Einführung der Gruppenbesteuerung (2005) nicht mehr aufrechterhalten“.<sup>23)</sup>

## 2. Highlights aus der Betriebsstättenbesteuerung: Ein neuer Betriebsstättenbegriff im OECD-MK 2008

### 2.1. Die Dienstleistungsbetriebsstätte als alternativer Sondertatbestand

Als Reaktion auf die sich verändernden Formen internationaler Geschäftstätigkeit, die es ermöglichen, auch ohne die Nutzung von Geschäftseinrichtungen Auslandseinkünfte zu erwirtschaften, wurde – ohne den seit 1977 nicht mehr angetasteten Wortlaut des Art 5 OECD-MA zu ändern<sup>24)</sup> – im Zuge der in dreijährigen Rhythmen vorgenommenen Anpassungen des OECD-MK die *Betriebsstättenschwelle ständig abgesenkt*.<sup>25)</sup> Der jüngste Vorstoß zur Aufweichung des Betriebsstättenbegriffes wurde – dem Druck von Entwicklungs- und Schwellenländern nachgebend – durch die am 17. 7. 2008 vom OECD-Fiskalausschuss<sup>26)</sup> veröffentlichte Neufassung des OECD-MK gesetzt. In den Rz 42.11 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA wird unter dem Titel „*The Taxation of Services*“ den DBA-Vertragsstaaten in der Rz 42.23 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA ein Abkommenstext für einen alternativen Betriebsstättentatbestand vorgeschlagen.<sup>27)</sup>

Dieser Sondertatbestand soll den Betriebsstättenbegriff insofern erweitern,<sup>28)</sup> als allein eine bestimmte zeitliche Präsenz des Unternehmers im Quellenstaat den Bestand einer Betriebsstätte auslösen soll, selbst wenn nach den Tatbeständen des Art 5 Abs 1 und 2 OECD-MA eine solche nicht anzunehmen wäre. Ist beispielsweise ein Berater über einen längeren Zeitraum an verschiedenen Orten im Quellenstaat tätig, ohne dort eine „feste Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA zu begründen, wäre nach der neuen „*deeming provision*“ aufgrund der mehr als 183-tägigen Präsenz eine solche anzunehmen. Wenn aber ein Sachverhalt bereits die Voraussetzungen einer „festen Geschäftseinrichtung“ erfüllt, ist der Sondertatbestand nicht weiter zu untersuchen.<sup>29)</sup> Der Sondertatbestand kann auch unabhängig von Art 5 Abs 3 OECD-MA zur Anwendung kommen. Wenn zB ein selbstständig tätiger Unternehmer im Quellenstaat über einen Zeitraum von mehr als 183 Tagen innerhalb eines

12) EAS 3065 (22. 5. 2009).

13) Der EuGH war mittlerweile sowohl mit Verlusten von Tochtergesellschaften (EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837; EuGH 18. 7. 2007, C-231/05, *Oy AA*, Slg 2007, I-6373; EuGH 27. 11. 2008, C-481/07, *Société Papillon*) und mit „befreiten“ Betriebsstättenverlusten (EuGH 28. 2. 2008, C-293/06, *Deutsche Shell GmbH*, Slg 2008, I-1129; EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg 2008, I-3601; EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*) als auch mit negativen Vermietungseinkünften beschränkt Steuerpflichtiger befasst (EuGH 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter Coulais*, Slg 2006, I-1711; EuGH 18. 7. 2007, C-182/06, *Lakebrink*, Slg 2007, I-6705; EuGH 16. 10. 2008, C-527/06, *Renneberg*).

14) Verwertung „befreiter“ Betriebsstättenverluste; eingefügt durch das StRefG 2005, BGBl I 2004/57, in Reaktion auf VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217 ÖStZB 2002/365, 474.

15) Verlusthereinnahme im Rahmen der Gruppenbesteuerung; eingefügt durch das StRefG 2005, BGBl I 2004/57, und das AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180.

16) EAS 2345 = SWI 2003, 476; EAS 2595 = SWI 2005, 359 = ÖStZ 2006/255, 128; siehe auch zB Rz 8059 EStR 2000 und Rz 324 KStR 2001; ebenso VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/0036 ÖStZB 2006/402, 496; VwGH 28. 11. 2007, 2007/14/0048 ÖStZB 2008/404, 502; ferner UFS Wien 21. 3. 2005, RV/0495-W/04; UFS Wien 3. 8. 2005, RV/1266-W/04; UFS Wien 7. 4. 2006, RV/0439-W/05.

17) VwGH 28. 5. 2009, 2008/15/0034, und vorgehend UFS Innsbruck 24. 2. 2004, RV/0408-I/03.

18) Siehe zB Rz 208 und Rz 8059 EStR 2000; EAS 1553 = SWI 2000, 285 = ÖStZ 2000/868, 435; EAS 2097 = SWI 2002, 472; UFS Innsbruck 24. 2. 2004, RV/0408-I/03; so bereits auch VwGH 10. 2. 1950, 1864/48 VwSlg 192 F/1950; vgl aus der Literatur auch *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 338 f; *Ludwig in Doralt*, EStG<sup>9</sup> § 102 Tz 32 (anders womöglich *Doralt*, EStG<sup>9</sup> § 1 Tz 32/3, wohl im impliziter Abkehr von *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>7</sup>, 224); *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>41</sup> § 1 Tz 6; ebenso EAS 14 = SWI 1991, 260, im Hinblick auf den negativen Progressionsvorbehalt.

19) EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations*, Slg 1997, I-2471.

20) VwGH 28. 5. 2009, 2008/15/0034, und vorgehend ebenso UFS Innsbruck 24. 2. 2004, RV/0408-I/03; wie hier auch *Schön/Schindler in Lutterl/Hommelhoff*, SE Kommentar (2008) StR Rz 180 f.

21) Siehe zB Rz 160a und Rz 194 UmgrStR 2002 idF UmgrStR-Wartungserlass 2006/07; dazu *Bruckner/Kolienz*, UmgrStR-Wartungserlass 2006/07: Neuerungen beim Verlustabzug, ÖStZ 2007/997, 474 (478).

22) EAS 1992 = SWI 2002, 166 = ÖStZ 2002/474, 282; EAS 2110 = SWI 2003, 199 = ÖStZ 2003/505, 269; EAS 2339 = SWI 2003, 442 = ÖStZ 2004/86, 34; siehe auch EAS 2365 = SWI 2003, 535 (zur Einbringung verlustbringender Betriebe durch ausländische Kapitalgesellschaften) und EAS 2110 = SWI 2003, 199 (zu Hereinverschmelzungen).

23) Vgl BMF-010221/0666-IV/4/2006 = ARD 5740/7/2007; krit dazu *Grau/Stefaner*, Nutzung ausländischer Verluste durch Umgründungen, SWI 2007, 217 (217 ff), und *Waitz-Ramsauer*, Internationale Umgründungen und deren Steuerfallen, in *Fraberger/Baumanni/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht (2008) 565 (579 ff).

24) *Reimer*, Die Zukunft der Dienstleistungsbetriebsstätte, IStR 2009, 378 (379).

25) *Bendlinger*, Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriff im DBA-Recht durch die OECD, SWI 2006, 358 (358 ff).

26) Zuletzt durch die Revision von OECD-MA und OECD-MK 2008: *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (17. 7. 2008).

27) *Bendlinger*, Die Betriebsstätte – ein alternativer Betriebsstättentatbestand, IStR 2009, 523 ff.

28) Rz 42.24 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

29) Rz 42.24 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

12-Monats-Zeitraumes Leistungen an verschiedenen Baustellen erbringt, die isoliert betrachtet die 12-monatige Schonfrist in Art 5 Abs 3 OECD-MA nicht überschreiten würden, kann dennoch eine Betriebsstätte unterstellt werden. Abgrenzungsfragen werden sich in Fällen ergeben, in denen Dienstleistungen sowohl Art 5 Abs 3 OECD-MA als auch dem Alternativtatbestand zugeordnet werden könnten. Da Letzterer eine Betriebsstätte schon bei 6-monatiger Präsenz unterstellt, während Art 5 Abs 3 OECD-MA einen 12-Monatszeitraum vorsieht, ist davon auszugehen, dass Quellenstaaten versuchen werden, Sachverhalte im Zweifel unter dem Sondertatbestand zu subsumieren. Deshalb wird im OECD-MK vorgeschlagen, die in den beiden Tatbeständen vorgesehenen Fristen aufeinander abzustimmen.<sup>30)</sup> Das entspricht der bei DBA-Neuverhandlungen zu beobachtenden Tendenz, die für Bau- und Montageausführungen vorgesehene Schonfrist zu verkürzen.<sup>31)</sup>

Der Sondertatbestand soll nur auf Dienstleistungen („Services“) Anwendung finden, die im Quellenstaat vom Unternehmer oder von diesem abhängigen Personen erbracht werden,<sup>32)</sup> unabhängig davon, wo der Leistungsempfänger ansässig ist.<sup>33)</sup>

*Lit a* des im OECD-MK vorgeschlagenen DBA-Textes stellt einerseits auf die physische Anwesenheitsdauer<sup>34)</sup> der die Dienstleistung erbringenden natürlichen Person ab. Unabhängig davon, ob diese als Einzelunternehmer oder (zB als Arbeitnehmer) in einem Abhängigkeitsverhältnis („under the supervision, direction or control“) im Auftrag eines Unternehmens tätig wird.<sup>35)</sup> Zusätzlich wird vorausgesetzt, dass mehr als 50 % der vom Unternehmen aus „aktiver“ (jedoch nicht auf Dienstleistungen beschränkter)<sup>36)</sup> Geschäftstätigkeit erwirtschafteten „gross revenues“ aus den von der natürlichen Person im Quellenstaat ausgeübten Tätigkeiten stammen.<sup>37)</sup>

In *lit b* wird auf eine projektbezogene Betrachtungsweise abgestellt und eine Betriebsstätte unterstellt, wenn eine oder mehrere Personen über einen Zeitraum von mehr als 183 Tagen im 12-Monatszeitraum für ein Projekt oder wirtschaftlich miteinander verbundene Projekte Leistungen im Quellenstaat erbringen.<sup>38)</sup> Es wird in diesem Fall also nicht auf die Anwesenheitsdauer, sondern auf den Zeitraum der Leistungserbringung abgestellt.<sup>39)</sup> Da auch die 183-Tage-Regelung missbräuchlich umgangen werden könnte, wird in Rz 42.45 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA ein der Missbrauchsabwehr dienender Textvorschlag unterbreitet, der es zulassen soll, unter gewissen Voraussetzungen die Abschirmwirkung rechtlich selbstständiger Konzernunternehmen zu durchbrechen.<sup>40)</sup>

## 2.2. Territorialprinzip und „Nettobesteuerung“

Die Praxis zeigt, dass viele Staaten zwecks Sicherung des Steueraufkommens den Schuldner einer Dienstleistungsvergütung dazu verpflichten, einen Quellensteuerabzug vom Bruttobetrag der Vergütungen einheben. Auch Österreich erfasst Einkünfte, die beschränkt Steuerpflichtige aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung (§ 99 Abs 1 Z 5 EStG) erwirtschaften, im Wege einer 20%igen Quellensteuer, wobei es dem beschränkt Steuerpflichtigen jedoch überlassen bleibt, eine Veranlagung zu beantragen (§ 102 Abs 1 Z 3 EStG). Auch der OECD-MK bekennt sich ausdrücklich zum *Gebot der Nettobesteuerung*.<sup>41)</sup> Auch der Besteuerung von „*offshore-Gewinnen*“, also solchen, die außerhalb des Quellenstaates erwirtschaftet worden sind, wird eine klare Absage erteilt.<sup>42)</sup> Ebenso wenig soll allein der Umstand, dass der Schuldner der Vergütung eine im Quellenstaat ansässige Person ist bzw dass die Leistungen im Quellenstaat genutzt werden, nicht ausreichen, um ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates zu rechtfertigen. Eine solche steuerliche Anknüpfung findet sich noch in einigen von Österreich abgeschlossenen DBA.<sup>43)</sup>

## 3. Auslandsprovisionen in der Betriebsprüfung: KorrStrÄG 2009

Internationale Geschäftstätigkeit bedarf der professionellen Unterstützung im Ausland erfahrener Personen, die Kontakte zu potentiellen Kunden und Auftraggebern pflegen und so für Auftragserfolge sorgen. Die Praxis zeigt, dass die Betriebsausgabeneigenschaft der dafür von österreichischen Unternehmen zu leistenden Vergütungen (Provisionen) bei der Betriebsprüfung exportorientierter Unternehmen in jüngster Zeit zu einem der Prüfungsschwerpunkte zählt. Der Finanzverwaltung bieten sich eine Reihe gesetzlicher Angriffspunkte dafür, ins Ausland fließenden Vergütungen für die Vermittlung von Exportgeschäften die steuerliche Anerkennung zu versagen bzw den Vergütungsschuldner zur Haftung für eine allenfalls quellensteuerpflichtige Zahlung in Anspruch zu nehmen. Die relevanten Normen sind in der folgenden Tabelle aufgelistet: siehe Seite 679

Für österreichische Unternehmen bzw deren Organe hat § 20 Abs 1 Z 5 EStG bzw die korrespondierende Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 4 KStG eine besondere Brisanz, zumal die Anwendbarkeit diese Bestimmungen im Verhältnis zu § 162 BAO vorrangig zu

30) Rz 42.27 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

31) So ist zB selbst in den DBA mit den EU-Mitgliedstaaten Estland (BGBl III 2003/11), Lettland (BGBl III 2007/76) und Litauen (BGBl III 2005/209) für Bauausführungen und Montagen nur eine 9-monatige Schonfrist vorgesehen. Ebenso in dem ab 1. 1. 2010 wirksam werdenden DBA mit Griechenland (BGBl III 2009/16).

32) Rz 42.32 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

33) Rz 42.31 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

34) Die 183-Tage-Frist ist nach den gleichen Grundsätzen zu berechnen, wie die im Bereich der Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit in Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA vorgesehene Schonfrist; siehe Rz 42.36 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

35) Rz 42.43 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

36) Rz 42.37 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

37) In Rz 42.37 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA wird den DBA-Staaten freigestellt, nicht auf den Umsatz („gross revenue“), sondern auf den Gewinn abzustellen, oder darauf, dass die im Quellenstaat erbrachten Dienstleistungen den wichtigsten Bestandteil der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens ausmachen.

38) Rz 42.39 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

39) Rz 42.42 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

40) Rz 42.45 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

41) Rz 42.47 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

42) Rz 42.18 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

43) Art 12 des österreichisch-indischen DBA (BGBl III 2001/231) ermöglicht es zB dem Quellenstaat, Entgelte für technische Dienstleistungen einer auf 10 % des Bruttobetrag der Vergütung begrenzten Besteuerung zu unterziehen, wenn der Schuldner eine dort ansässige Person ist. Ebenso Art 13 des österreichisch-pakistanischen DBA (BGBl III 2007/49).

44) Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>2</sup> § 115 Rz 10; Schröcker, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Auslandsprovisionen aus dem Blickwinkel der Betriebsprüfung, SWK 2002, S 529 (S 533); VwGH 23. 2. 1994, 92/15/0159 ÖStZB 1994, 590; VwGH 30. 5. 1995, 93/13/0076 ÖStZB 1996, 29.

45) VwGH 8. 4. 1970, 1415/68; VwGH 25. 11. 1999, 97/15/0104 ÖStZB 2000/138.

46) VwGH 25. 5. 1993, 93/14/0019 ÖStZB 1994, 53; VwGH 25. 1. 2001, 95/15/0134 ÖStZB 2002/190.

47) Bendlinger, Steueroasen und Offshore-Strukturen, in Hammerschmid (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS Brogyányi (2008) 525 (553).

48) VwGH 25. 4. 1996, 95/16/0244 ÖStZB 1997, 38.

49) Renner, Briefkastenfirmen und internationaler Gestaltungsmissbrauch – Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, in Lang/Jirousek (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 399 (414).

Norm	Inhalt
§ 4 Abs 4 EStG	Veranlassungsprinzip bei Betriebsausgaben
§ 20 Abs 1 Z 5 EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG	Abzugsverbot für Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist und für Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz
§ 70 EStG, § 98 ff EStG und § 21 Abs 1 KStG	Inanspruchnahme des inländischen Schuldners der Vergütung, wenn der Steuerausländer im Inland kaufmännische oder technische Beratungsleistungen ausübt oder als Arbeitnehmer zu qualifizieren ist und seine Arbeit im Inland ausübt oder verwertet
§ 119 BAO	Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gegenüber den Abgabenbehörden
§ 120 ff BAO	Anzeige und Meldepflichten
§ 138 BAO	(Erhöhte) Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten <sup>44)</sup> . Aus dieser Bestimmung wird auch eine Beweisbeschaffungs- <sup>45)</sup> und Beweisvorsorgepflicht <sup>46)</sup> des Abgabepflichtigen abgeleitet
§ 162 BAO	Gläubiger- und Empfängerbenennung
§ 163 BAO	Prüfungseinstieg, wenn begründeter Anlass für die Vermutung besteht, die sachliche Richtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen <sup>47)</sup>
§ 167 Abs 2 BAO	Sachverhaltsbeurteilung in freier Beweiswürdigung. Kann der Sachverhalt nicht mit völliger Sicherheit festgestellt werden, kann die Finanzverwaltung jene als erwiesen annehmen, der gegenüber anderen Möglichkeiten die überwiegende Wahrscheinlichkeit zukommt <sup>48)</sup>
§ 169 ff BAO	Einvernahme von Zeugen
§ 184 BAO	Schätzungsbefugnis bei fehlender Möglichkeit, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln <sup>49)</sup>
§ 143 BAO	Auskunftspflicht über alle für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Tagsachen, die jedermann trifft, auch wenn es sich nicht um seine persönlichen Angelegenheiten handelt
§ 144 BAO	Nachschau bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben
§ 158 BAO	Beistandspflicht aller Dienststellen von Körperschaften des öffentlichen Rechts

prüfen ist. § 20 Abs 1 Z 5 EStG, wonach *Geld- und Sachzuwendungen*, deren *Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe* bedroht ist, sowie Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz die Betriebsausgabeneigenschaft versagt wird, wurde im Zuge des AbgÄG 1998<sup>50)</sup> mit Wirksamkeit ab 13. 1. 1999 in das Einkommen- bzw Körperschaftsteuerrecht übernommen.<sup>51)</sup> Mit diesen Bestimmungen wurde – zusammen mit der Verschärfung der strafrechtlichen Bestimmungen im StrafrechtsänderungsG 1998 dem OECD-Übereinkommen über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger<sup>52)</sup> Genüge getan.<sup>53)</sup> § 20 Abs 1 Z 5 EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG verweisen unmittelbar *auf österreichisches Strafrecht*. Ob die *Gewährung oder Annahme von Geld- oder Sachzuwendungen* Tatbestandsmerkmal eines in den Strafgesetzen umschriebenen Tatbildes ist, ist für die Abgabenbehörde eine Vorfrage, die von der Finanzverwaltung nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauungen beurteilt werden kann (§ 116 BAO).<sup>54)</sup> In Rz 4843 EStR 2000 sind die betroffenen Delikte aufgelistet.<sup>55)</sup> Die Beurteilung strafrechtlicher Normen durch Beamte der Finanzverwaltung ist zweifellos ein schwieriges Unterfangen.<sup>56)</sup> Das BMF geht bei der Geschenkkannahme bzw Bestechung eines

ausländischen Beamten jedenfalls dann von einer Strafbarkeit aus, wenn der ausländische Beamte in hoheitlicher Funktion handelt. In Fällen, bei denen der deliktische Charakter einer Zahlung mit Auslandsbezug nicht offenkundig ist, sollen amtswegige Ermittlungen nur dann vorgenommen werden, wenn begründeter Verdacht auf Erfüllung eines Straftatbestandes vorliegt. Bei „anderen Delikten“ nur dann, wenn in Österreich bereits ein gerichtliches Strafverfahren eingeleitet worden ist.<sup>57)</sup>

Organe international tätiger Unternehmen, die im Zuge ihrer Auslandsaktivitäten „nützliche Abgaben“ leisten müssen, sollten sich jedenfalls mit den in der folgenden Tabelle aufgelisteten strafrechtlichen Bestimmungen auseinandersetzen:

Norm des StGB <sup>58)</sup>	Inhalt der Norm
§ 168c	Geschenkkannahme durch Bedienstete oder Beauftragte
§ 168d	Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten
§ 74 Abs 1 Z 4a	Definition des Begriffs „Amtsträger“
§ 302	Missbrauch der Amtsgewalt
§ 304	Bestechlichkeit
§ 305	Vorteilsannahme
§ 306	Vorbereitung der Bestechlichkeit oder Vorteilsannahme
§ 307	Bestechung
§ 307a	Vorteilszuwendung
§ 307b	Vorbereitung der Bestechung
§ 307c	Tätige Reue
§ 308	Verbotene Intervention

50) BGBl I 1999/28.

51) Für einen Überblick zu den ertragsteuerlichen Normen siehe *Kofler in Doralt, EStG*<sup>11</sup> (2007) § 20 Tz 126 ff; *Bieber/Kofler*, Korruptionstatbestände im Ertragsteuerrecht, Zak 2009, 187 (187 ff).

52) OECD, Übereinkommen über die Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr (17. 12. 1997), abgedruckt in *Dannecker/Leitner*, Schmiergelder (2002) 153 ff.

53) BGBl I 1998/153.

54) Rz 4846 EStR 2000.

55) Die bei Drucklegung dieses Beitrages vorliegende Richtlinienfassung verweist noch auf die Rechtslage nach dem Strafrechtsänderungsgesetz 2008. Die sich aus dem Korruptionsstrafrechtsänderungsgesetz 2009 (KorrStrÄG 2009, BGBl I 2009/98) ergebenden Anpassungen sind in den EStR bislang noch nicht berücksichtigt.

56) *Leitner*, Die Bedeutung des Abzugsverbotes des § 20 Abs 1 Z 5 EStG im österreichischen Finanzstrafrecht, in *Dannecker/Leitner* (Hrsg), Schmiergelder (2002) 73 (77).

57) Rz 4844 EStR 2000; *Haimerl*, Steuerliches Abzugsverbot von Geld- und Sachzuwendungen, in *Dannecker/Leitner* (Hrsg), Schmiergelder (2002) 57 (65).

58) In der Fassung KorrStrÄG 2009, BGBl I 2009/98.

Sofern sich dem Abgabenprüfer im Zuge einer steuerlichen Betriebsprüfung der augenscheinliche Verdacht auf Erfüllung eines der genannten Straftatbestände auftut, muss der Steuerpflichtige damit rechnen, dass die Finanzbehörde *Anzeige bei der Staatsanwaltschaft* erstattet. Denn Organe des Bundes, der Länder und der Gemeinden sind gem Art 22 B-VG im Rahmen ihres gesetzmäßigen Wirkungsbereichs zur wechselseitigen Hilfeleistung verpflichtet. Vorständen und Geschäftsführern ist im Umgang mit Vorteilszuwendungen also dringend anzuraten, präventive Maßnahme zu setzen, indem die *innerbetriebliche Praxis* einer „Gesundenuntersuchung“ unterzogen wird, allenfalls Strafrechtsexperten involviert werden, ein für alle Mitarbeiter verbindlicher *Verhaltenskodex* („Compliance“-Richtlinien) erarbeitet wird und alle Geschäftsfälle zeitnah und ausreichend dokumentiert werden. Denn die Zahlung von Schmier- und Bestechungsgeldern kann – auch wenn sie ins Ausland fließen, egal ob in EU-Staaten oder in Drittstaaten – in Österreich straf- und natürlich auch finanzstrafrechtliche Folgen für die als Vertreter der Gesellschaft handelnde natürliche Person mit sich bringen und zusätzlich nach dem seit 1. 1. 2006 wirksamen *VerbandsverantwortlichkeitsG*<sup>59)</sup> gehandelt werden. Bei entdecktem Verstoß gegen strafrechtliche Bestimmungen wird die *Versagung des Betriebsausgabenabzugs wohl das geringste Übel* sein.

#### 4. Internationaler Informationsaustausch und Bankgeheimnis

Auf internationaler Ebene hat sich in den vergangenen Jahren und Monaten ein enormer Druck auf die *Einhaltung eines globalen Transparenzstandards* aufgebaut, in dem nationale *Bankgeheimnisse* für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch keinen Platz mehr haben sollten. Beginnend mit einem umfassenden OECD-Bericht<sup>60)</sup> und der Schaffung eines standardsetzenden „Musterabkommens zum Informationsaustausch in Steuersachen“<sup>61)</sup> fand dieser Transparenzstandard im Jahr 2005 auch Eingang in Art 26 OECD-MA. Demnach kann der ersuchte Staat die Auskunftleistung, die sich auf alle Informationen, die zur Erfüllung dieser Zwecke im um Amtshilfe ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich („*foreseeably relevant*“) sind, nicht ausschließlich mit der Begründung ablehnen, dass sich die erbetenen Informationen in den Händen eines Kreditinstituts befinden und daher aufgrund bestehender Ermittlungsbeschränkungen (Bankgeheimnis) nicht beschafft werden können. Die Bemühungen der OECD fanden sowohl durch Staatengruppen (zB G20 und G8)<sup>62)</sup> als auch durch die EU<sup>63)</sup> massive Unterstützung. Zusätzlich zu diesem in den vergangenen Monaten dramatisch intensivierten internationalen Druck auf nationale Bankgeheimnisse haben einzelne Staaten begonnen, über „Defensivgesetzgebungsmaßnahmen“

nachzudenken,<sup>64)</sup> wobei Deutschland unlängst einen großen Schritt in diese Richtung durch die Erlassung eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung<sup>65)</sup> getan hat; zuletzt hatte auch die Europäische Investitionsbank EIB Sanktionen angedroht.<sup>66)</sup>

Es kann daher nicht verwundern, dass das auch gegenüber den Abgabenbehörden geltende österreichische *Bankgeheimnis des § 38 BWG* unter Druck geraten ist, konnte doch Österreich den neuen globalen Transparenzstandard nicht erfüllen. Denn bisher war eine *Durchbrechung des Bankgeheimnisses* nur „im Zusammenhang [...] mit eingeleiteten Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen“ möglich.<sup>67)</sup> Wenngleich damit auch vergleichbare ausländische verwaltungsbehördliche Verfahren gemeint sind,<sup>68)</sup> bedurfte es nach der Rechtsprechung einer besonderen „Einleitung“ des behördlichen Strafverfahrens durch einen schriftlichen, gesondert anfechtbaren Verwaltungsakt,<sup>69)</sup> weshalb zB der bloße Einleitungsvermerk nach § 397 der deutschen AO nicht genüge.<sup>70)</sup> Diese Beschränkung der Durchbrechung des Bankgeheimnisses auf formal eingeleitete behördliche Finanzstrafverfahren entsprach freilich nicht den – von der OECD geforderten – Transparenzstandards, die eine Verpflichtung zur Auskunftleistung für alle Auskünfte vorsehen, die im um Amtshilfe ersuchenden Staat zur Besteuerung voraussichtlich erheblich („*foreseeably relevant*“) sind, ohne dass es auf einen Verdacht eines Finanzstrafdeliktes ankäme. Wenngleich das Bankgeheimnis vor dem Hintergrund des österreichischen Systems einer Kapitalertragsbesteuerung mit Abgeltungswirkung und mangels einer Vermögensbesteuerung für die innerstaatliche Steuersystematik derzeit nur bedingt als „Problemzone“ anzusehen ist, war Österreich aus international-steuerrechtlicher Sicht im März 2009 letztlich zum Einlenken gezwungen. Der bisherige *österreichische Vorbehalt* zum 2005 eingefügten Art 26

59) BGBl I 2005/151.

60) „Improving Access to Bank Information for Tax Purposes“ (2000); „Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2003 Progress Report“ (2003), und „Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2007 Progress Report“ (2007).

61) Sog „Tax Information Exchange Agreement – TIEA“; siehe auch den Bericht „Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2008 Assessment by the Global Forum on Taxation“ (2008).

62) Siehe die Zusammenstellung in dem Bericht „Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion“ (2009), sowie zB „Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2007 Progress Report“ (2007) 8 und 11 f.

63) Siehe den an den OECD-Standards orientierten Vorschlag für eine neue Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, KOM(2009)29 endg.

64) So wurden in der Staatengemeinschaft beispielsweise als legitime Abwehrmaßnahmen die Erhöhung der Quellensteuer in Bezug auf ein breites Spektrum von Zahlungen an nicht-koooperative Jurisdiktionen, die Versagung des Betriebsausgabenabzugs an in nicht-koooperativen Jurisdiktionen ansässige Empfänger, die Einführung verstärkter Offenlegungspflichten, die Versagung von Steuerbefreiungen für Beteiligungsgewinne und die Kündigung der Abkommen mit Ländern und Gebieten, die sich weigern, einen effektiven Austausch zu praktizieren, erwogen; siehe dazu die Zusammenfassung der Schlussfolgerungen der Zweiten Konferenz zum Kampf gegen internationalen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung durch mehr Transparenz und effektiven Austausch für Steuerzwecke in Berlin (23. 6. 2009).

65) dBGBI I 2009/48, 2302; siehe dazu zB *Fellner*, Aus für österreichisches Bankgeheimnis? SWK 2009, T 141 (T 141 f).

66) Siehe dazu auch die Presseaussendung der KWT „Wirtschaftstreuhänder urgieren die geplante Anpassung des Bankgeheimnisses an OECD-Standards“ (24. 8. 2009).

67) Siehe dazu etwa *Loukota*, Bankgeheimnis und internationale Amtshilfe, SWI 2002, 362 (362 ff); *Klein*, Das österreichische Bankgeheimnis, Anwalt aktuell Mai/Juni 2009, 34 (34 f).

68) VwGH 21. 10. 1983, 82/17/0087; VfGH 20. 3. 1986, B 410/85; VwGH 27. 2. 1992, 86/17/0169.

69) VwGH 26. 7. 2006, 2004/14/0022 ÖstZB 2007/75, 92 = RdW 2006/593 m Anm *Zorn*; siehe zB auch VfGH 11. 12. 1986, G 119/86; VwGH 5. 4. 1989, 88/13/0021; VwGH 23. 5. 1990, 89/13/0237; VwGH 14. 2. 1991, 90/16/0210; VwGH 16. 2. 1994, 91/13/0203 ÖstZB 1994, 390; vgl diese Anforderungen implementierend auch §§ 83 Abs 2, 152 Abs 1 FinStGr.

70) VwGH 26. 7. 2006, 2004/14/0022 ÖstZB 2007/75, 92 = RdW 2006/593 m Anm *Zorn*; siehe dazu auch *Arnold*, Bankgeheimnis: Ausländische verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren am (qualifizierten) Prüfstand der Rechtsstaatlichkeit, ÖBA 2007, 722 (722 ff); *Huber*, Steuerstrafverfahren deutscher Finanzbehörden durchbricht österreichisches Bankgeheimnis nicht! SWK 2006, S 774 (S 774 f); siehe auch die Kritik bei *Fellner*, Neue Entwicklungen beim Bankgeheimnis – Fehlgriff statt Kunstgriff, RdW 2009/259, 315 (317).

Abs 5 OECD-MA<sup>71)</sup> wurde zurückgezogen<sup>72)</sup> und in einer entsprechenden Pressemitteilung des BMF vom 13. 3. 2009 darauf hingewiesen, dass keine formale Änderung des innerstaatlichen Bankgeheimnisses erfolgen, sondern in Doppelbesteuerungsabkommen „ein formal anderer Weg des Informationsaustausches gewählt“ werden soll.<sup>73)</sup> Solcherart hat sich Österreich zur *Übernahme des OECD-Standards* und damit zum Austausch von Informationen auf Ersuchen bereit erklärt. Die entsprechende Umsetzung dieser Verpflichtung erfolgt auf zwei Ebenen:

- Zunächst bemühte und bemüht sich Österreich derzeit, mit seinen Abkommenspartnern bestehende Abkommen an den neuen Standard des Art 26 OECD-MA anzupassen<sup>74)</sup> bzw im Rahmen von Neuverhandlungen diesen Standard zu implementieren,<sup>75)</sup> wobei mit einigen Staaten auch isolierte Abkommen zum Informationsaustausch in Steuersachen (TIEAs) abgeschlossen wurden.<sup>76)</sup> Österreich ist es dadurch gelungen, bis September 2009 die – in einem ersten Schritt – erforderliche Anzahl von 12 Abkommen zu unterzeichnen, um von der „*grauen Liste*“ der OECD gestrichen zu werden.<sup>77)</sup> Die Weiterentwicklung und Überprüfung der Einhaltung des Transparenzstandards war auch Gegenstand des Anfang September stattgefundenen Treffens des „Global Forum on Transparency and Exchange of Information“ in Mexiko.
- Diese Bemühungen auf internationaler Ebene müssen freilich durch eine innerstaatliche Rechtsgrundlage zur Durchbrechung des Bankgeheimnisses nach § 38 BWG begleitet sein. Im Juni 2009 wurde daher im Nationalrat ein *Amtshilfe-Durchführungsgesetz (ADG)*<sup>78)</sup> eingebracht, dessen ausgewiesenes Ziel es ist, „dem neuen Standard der Amtshilfeleistung ohne Beeinträchtigung der für den rein innerstaatlichen Rechtsbereich geltenden Rechtsgrundsätze hinsichtlich der Schutzwirkung des Bankgeheimnisses zum Durchbruch zu verhelfen“, und solcherart innerstaatliche Spezialnormen zu schaffen, um „lediglich für Zwecke der internationalen Amtshilfe den allgemeinen Bestimmungen des § 38 des Bankwesengesetzes (BWG) in dem von der OECD

verlangten eingeschränkten Umfang [zu] derogieren“. Dieses – nach heftigen politischen Diskussionen – vom Nationalrat in einer Sondersitzung am 1. 9. 2009<sup>79)</sup> mit dem in § 38 Abs 5 BWG vorgesehenen Quorum<sup>80)</sup> beschlossene Gesetz<sup>81)</sup> schafft solcherart eine nationale Rechtsgrundlage für die Finanzverwaltung auf Basis jener Abkommen, die bereits den neuen Transparenzstandard enthalten, Bankinformationen für Zwecke der internationalen Amtshilfe zu erlangen. Der Rechtsschutz des Einzelnen wird durch die Eröffnung des Rechtsweges gewährleistet. Eine – verfassungsrechtlich womöglich bedenkliche – Rückwirkung wird durch entsprechende Inkrafttretensbestimmungen in den völkerrechtlichen Abkommen ausgeschlossen.

## 5. Fragen der Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht

### 5.1. Einkünftezurechnung im österreichischen Ertragsteuerrecht

Die Einkünftezurechnung im österreichischen Ertragsteuerrecht ist nach wie vor durch die von *Ruppe*<sup>82)</sup> vor Jahrzehnten entwickelte *Zurechnungslehre* geprägt, wonach derjenige als Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle gilt, der über die Leistungserstellung disponieren kann, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, die Möglichkeit hat, die sich ihm bietenden *Marktchancen zu nutzen*, Leistungen variieren und im Extremfall auch verweigern kann, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht oder Mietverhältnisse kündigt.<sup>83)</sup> Diesem Ansatz ist auch die herrschende Lehre, Verwaltungspraxis und Rechtsprechung gefolgt.<sup>84)</sup> Die österreichische

71) Wie auch die anderen „Bankgeheimnisstaaten“ Belgien, Luxemburg und Schweiz hatte Österreich einen Vorbehalt zu Art 26 Abs 5 OECD-MA abgegeben. Dieser lautete: „Austria reserves the right not to include paragraph 5 in its conventions. However, Austria is authorised to exchange information held by a bank or other financial institution where such information is requested within the framework of a criminal investigation which is carried on in the requesting State concerning the commitment of tax fraud.“

72) Siehe zB den Bericht „Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion“ (2009) 2.

73) Dazu krit *Perl*, Bankgeheimnis für Ausländer vor dem Aus, SWK 2009, T 87 (T 87 ff); *Fellner*, Neue Entwicklungen beim Bankgeheimnis – Fehlgriff statt Kunstgriff, RdW 2009/259, 315 (317).

74) Entsprechende Protokolle wurden zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Manuskripts am 21. 9. 2009 bereits mit Luxemburg (7. 7. 2009), der Schweiz (3. 9. 2009), den Niederlanden (8. 9. 2009), Belgien (10. 9. 2009), Großbritannien (11. 9. 2009), Singapur (15. 9. 2009), Dänemark (16. 9. 2009), Norwegen (16. 9. 2009), Mexiko (18. 9. 2009) und San Marino (18. 9. 2009) unterzeichnet (Unterzeichnungsdatum in Klammer).

75) Das neue Abkommen mit Bahrain (unterzeichnet am 2. 7. 2009) enthält bereits den neuen OECD-Transparenzstandard.

76) TIEAs wurden zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Manuskripts am 21. 9. 2009 mit St. Vincent & The Grenadines (14. 9. 2009), Monaco (15. 9. 2009), Andorra (17. 9. 2009) und Gibraltar (17. 9. 2009) abgeschlossen (Unterzeichnungsdatum in Klammer).

77) Abrufbar unter <http://www.oecd.org/dataoecd/50/01/43606256.pdf>.

78) Antrag der Abgeordneten Dkfm. Dr. Günter Stummvoll, Kai Jan Krainer, Kolleginnen und Kollegen betreffend ein Bundesgesetz über die Umsetzung der OECD-Grundsätze der internationalen abgabenrechtlichen Amtshilfe (Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG), 681/A (24. GP), abgeändert in 323 BlgNR 24. GP; siehe auch *Gruber/Vondrak*, Initiativantrag zum Amtshilfe-Durchführungsgesetz eingebracht, SWK 2009, T 153 (T 153 ff).

79) Am 8. 7. 2009 wurde im Plenum des Nationalrates der Antrag auf Rückverweisung des Initiativantrags betreffend das Amtshilfe-Durchführungsgesetz (ADG) an den Finanzausschuss einstimmig beschlossen; im Finanzausschuss am 27. 8. 2009 wurde das ADG unter Berücksichtigung eines Abänderungsantrages (siehe 323 BlgNR 24. GP) mit Stimmenmehrheit angenommen und im Plenum des Nationalrates am 1. 9. 2009 mit 136 Ja-Stimmen (gegenüber 34 Nein-Stimmen) mit der erforderlichen qualifizierten Mehrheit beschlossen. Der Bundesrat hat am 3. 9. 2009 beschlossen, keinen Einspruch zu erheben.

80) Das österreichische Bankgeheimnis ist aufgrund der Verfassungsbestimmung des § 38 Abs 5 BWG mit einer erhöhten Bestandskraft versehen, kann es doch „vom Nationalrat nur in Anwesenheit von mindestens der Hälfte der Abgeordneten und mit einer Mehrheit von zwei Dritteln der abgegebenen Stimmen abgeändert werden.“

81) Kundgemacht in BGBl I 2009/102 vom 8. 9. 2009.

82) *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht<sup>2</sup> (1979) 7 (7 ff); *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in *Ruppe* (Hrsg), Handbuch der Familienverträge<sup>2</sup> (1985) 127 (127 ff); siehe auch *Tanzer*, Die Zurechnung von Einkünften bei der juristischen Person im Körperschaftsteuerrecht, GesRZ 1999, 213 (213 ff) und GesRZ 2000, 12 (12 ff); *Kofler*, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung (2001) 19 ff; *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15 ÖJT III/1 (2003); *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003/955, 438 (438 ff); *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, 15 ÖJT III/2 (2004) 67 (67 ff); *Tanzer*, Einkünftezurechnung an ausländische Basis- und Finanzierungsgesellschaften, GesRZ 2005, 59 (59 ff) und 115 (115 ff).

83) Siehe zB Rz 104 EstR 2000; VwGH 29. 11. 1994, 93/14/0150; *Doralt/Renner*, EstG<sup>8</sup> § 2 Tz 142; *Quantschnigg/Schuch*, Est-HB § 2 Tz 46; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EstG § 2 Anm 33.

84) Vgl die Nachweise bei *Bergmann*, Die „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil 2), taxlex 2009, 184 (184 ff); siehe zB auch UFS 24. 11. 2008, RV/0215-F/07; UFS 16. 12. 2008, RV/0237-L/04; VwGH 28. 5. 2009, 2006/15/0360; VwGH 23. 4. 2008, 2005/13/0115 ÖStZ 2008/493, 617; VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014 ÖStZ 2009/98, 115; VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0013 ÖStZ 2009/151, 137; VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0199 ÖStZ 2009/187, 169.

„Steueroasen-Judikatur“ stellt diesbezüglich auf den „Träger der Erwerbstätigkeit“ ab.<sup>85)</sup>

Durch die Änderung der Rz 104 der EStR 2000 im Zuge des EStR-Wartungserlasses 2/2008 vom 12. 1. 2009 wurden die Ausführungen zur Zurechnung von Einkünften um den folgenden Zusatz ergänzt: „Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1. 7. 2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (z.B. Schriftsteller, Vortragende, Wissenschaftler, „Drittanstellung“ von Vorständen)“. Damit wollte das BMF Gestaltungen entgegnetreten, die darauf abzielten, durch die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger steuer- und beitragsrechtliche Vorteile zu erzielen (Thesaurierung, Lohnnebenkosten, Vorsteuerabzug etc). Insbesondere die „Drittanstellung“ von Vorständen, Geschäftsführern und Aufsichtsräten über „Management-GmbHs“ wurde ins Visier genommen.<sup>86)</sup> Zur Einkünftezurechnung bei einer zwischengeschalteten Aufsichtsrats-GmbH hat jüngst der VwGH – allerdings in einem nicht zu verallgemeinernden Fall – Stellung genommen.<sup>87)</sup>

Die Fachliteratur hat dem Ansatz der Finanzverwaltung, Einkünfte aus höchstpersönlichen Tätigkeiten generell der natürlichen Person zuzurechnen, entgegeng gehalten, dass es dem Grunde nach sowohl gesellschafts- als auch steuerrechtlich zulässig sein muss, auch „höchstpersönliche Leistungen“ über einen zwischengeschalteten Rechtsträger zu erbringen, wenn Letzterem nicht bloß die Funktion einer „Zahlstelle“ zukommt, sondern dieser auch die *Verwertungsmacht* über die Leistung hat.<sup>88)</sup>

Die Änderung der Rz 104 EStR 2000 hat die Frage aufgeworfen, ob damit auch die in der Praxis übliche *Gestaltung von Arbeitskräften im Konzern* dazu führt, dass das zwischen den Konzerngesellschaften dafür (fremdüblich) vereinbarte Entgelt dem Arbeitnehmer und nicht der überlassenden Gesellschaft zugerechnet werden muss. Nach Ansicht des BMF soll das nicht der Fall sein, weil sich die aktuelle Fassung der Rz 104 EStR 2000 nur auf „zwischengeschaltete“ Kapitalgesellschaften beziehen soll. Eine Änderung der Einkünftezurechnung zur natürlichen Person soll also nur bei der Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften erfolgen, die über keinen *eigenständigen*, sich *von der natürlichen Person abhebenden* geschäftlichen Betrieb verfügen und die deshalb Marktchancen nicht nutzen können, so wie das bei Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten in der Regel der Fall ist. Wie man aus dem BMF hört, soll die Rz 104 EStR 2000 entsprechend angepasst werden.

## 5.2. Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht

Was im rein innerstaatlichen Verhältnis hinsichtlich der Zurechnung von Einkünften gilt, ist auch im zwischenstaatlichen Bereich von Relevanz.<sup>89)</sup> Denn selbst im Verhältnis zu DBA-Staaten gilt, dass stets *nach innerstaatlichem Steuerrecht* zu prüfen ist, wem Einkünfte zuzurechnen sind.<sup>90)</sup> DBA enthalten dazu keine Aussage.<sup>91)</sup> Solange nationales Recht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise festlegt, wem Einkünfte zuzurechnen sind und wer der Nutzungsberechtigte dieser Einkünfte ist, wird diese Zurechnung *durch DBA-Recht* nicht beeinträchtigt.<sup>92)</sup> Auf Basis dieser Argumentation wurde vom BMF einer im Bereich des „Interim Management“ tätigen schweizerischen Aktiengesellschaft, die Vorstände und Geschäftsführer im Wege der Arbeitskräftegestellung an österreichische Kapitalgesellschaften überlassen hat, (vorbehaltslos) die Eigenschaft als Einkünfte-Zurechnungssubjekt aberkannt.<sup>93)</sup> Dies, obwohl die Änderung der Einkünftezurechnung bis 1. 7. 2009 nur auf funktionslose Gebilde angewandt worden ist.<sup>94)</sup> Angesichts der angekündigten Änderung der Rz 104 EStR 2000 wird die bisherige Verwaltungspraxis aber beibehalten werden müssen, wenn nachgewiesen werden kann, dass die ausländische Gesellschaft über einen eigenen, sich von der natürlichen Person abhebenden Betrieb verfügt.

Die Zurechnung höchstpersönlich abzuleistender Leitungsfunktionen an die jeweiligen Funktionsträger sei – so das BMF – auch in § 99 Abs 1 Z 1 EStG vorgesehen, „international nicht unüblich“<sup>95)</sup> und könne daher auch nicht gegen den Abkommenszusammenhang iSd Art 3 Abs 2 OECD-MA verstoßen.

## 5.3. Vermeidung doppelter Besteuerung bei bilateralen Zurechnungskonflikten

Wenn nun ein Staat die vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung anerkennt, während der andere Staat davon abweichend die Einkünftezurechnung ändert, sind Besteuerungskonflikte die zwangsläufige Folge. Im Verhältnis zu Staaten, mit denen ein DBA besteht, sollte die drohende Doppelbesteuerung aber durch Anwendung des *Methodenartikels* (Art 23 A/B OECD-MA) gelöst werden können.

Wenn auf österreichischer Seite einer DBA-rechtlich in Österreich ansässigen Person in Anwendung wirtschaftlicher Betrachtungsweise Einkünfte zugerechnet werden, ist diese Person auch berechtigt, das österreichische DBA-Netz in Anspruch zu nehmen.<sup>96)</sup> Der Umstand, dass in Ansässigkeits- und Quellenstaat die Einkünftezurechnung nicht deckungsgleich ist, ändert nichts an der von Österreich im DBA eingegangenen *Verpflichtung*, die Steuern des Quellenstaates *anzurechnen* oder

85) VwGH 10. 12. 1997, 93/13/0185 ÖStZB 1998, 568; VwGH 22. 5. 1995, 93/13/0076 ÖStZB 1996, 29.

86) Mayr, Drittanstellung von Vorständen zulässig? RdW 2009/384, 420 (420 ff).

87) VwGH 28. 5. 2009, 2006/15/0360; dazu Doralt, VwGH: Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteter Aufsichtsrats-GmbH, RdW 2009, 545 (545).

88) Siehe zu dieser Diskussion Arnold, Zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorstandsmitgliedern), ÖStZ 2009/229, 120 (120 ff); Beiser, Jedem Arbeitnehmer seine GmbH? RdW 2009/322, 370 (370); Bergmann, Die „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil 2), taxlex 2009, 184 (184 ff); Huber, Einkünftezurechnung an Arbeitgeber und Einmanggesellschaften, taxlex 2009, 285 (289); Tanzer, Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht, ÖStZ 2009/230, 123 (127); Ehrke-Rabell/Zierler, Einkünftezurechnung bei „höchstpersönlichen Tätigkeiten“, SWK 2009, S 423 (S 423 ff).

89) Zorn, Die Zurechnung von Einkünften unter dem Aspekt der Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften, in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 527 (527 ff).

90) Rz 33 EStR 2000; EAS 2947 = SWI 2008, 146.

91) BFH 4. 4. 2007, I R 110/05 BStBl 2007 II 521; Kofler in IFA (Hrsg), Conflicts in the Attribution of Income to a Person, CDFI 92b, 2007, 85 (90 ff); EAS 2944 = SWI 2008, 101.

92) EAS 3059 = SWI 2009, 267, unter Verweis auf Rz 22 OECD-MK zu Art 1 OECD-MA und BFH 4. 4. 2007, I R 110/05 BStBl 2007 II 521.

93) EAS 3059 = SWI 2009, 267.

94) EAS 2029 = SWI 2002, 258; EAS 2545 = SWI 2005, 107.

95) EAS 2545 = SWI 2005, 107, unter Verweis auf die Vorgangsweise in Deutschland.

96) EAS 3036 = SWI 2009, 65.

Einkünfte steuerfrei zu stellen.<sup>97)</sup> Dies selbst dann, wenn der Quellenstaat – weil er die zwischengeschaltete Gesellschaft als Steuersubjekt betrachtet – Körperschaftsteuer erhebt, Österreich die natürliche Person aber der Einkommensbesteuerung unterzieht. Denn die *Vorgangsweise im Ausland* ist für die Zurechnung von Einkünften nach österreichischem Steuerrecht bedeutungslos.<sup>98)</sup> Das gilt in gleicher Weise für die DBA-Verordnung (für ausländische Ertragsteuern, die von lokalen Gebietskörperschaften erhoben werden),<sup>99)</sup> deren Anwendung den Grundsätzen des DBA-Rechts folgt. Diese Entlastungsverpflichtung wirkt absolut und besteht unabhängig von der jeweils innerstaatlichen Einkünftequalifikation.<sup>100)</sup>

## 6. Grenzüberschreitende Dividenden nach dem BBG 2009

Mit dem BBG 2009<sup>101)</sup> hat der Gesetzgeber auch auf den zunehmenden gemeinschaftsrechtlichen Druck auf eine europarechtskonforme Besteuerung grenzüberschreitender Dividendenausschüttungen reagiert: Einerseits wurde die *Befreiung für Beteiligungserträge* in § 10 KStG auf „Portfoliobeteiligungen“ an EU- und EWR-Gesellschaften ausgedehnt, andererseits in § 21 Abs 1 Z 1a KStG ein *Rückzahlungsmechanismus* zur Vermeidung einer Diskriminierung von Dividendenausschüttungen an ausländische Gesellschaften eingeführt.

### 6.1. Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG

Das Problem einer Doppel- oder Mehrfachbelastung auf Gesellschaftsebene tritt auch im Verhältnis zum Ausland auf, sofern die ausschüttende Gesellschaft im Ausland der Körperschaftsteuer unterliegt. Bislang hat der Gesetzgeber ein – letztlich auch durch die Mutter-Tochter-RL vorgesehene – Privileg lediglich für die „Verschachtelung“ von Beteiligungen in Form des *internationalen Schachtelprivilegs* vorgesehen, das auf eine Mindestbeteiligungshöhe (10 %) und eine Mindestbehaltdauer rekurriert.<sup>102)</sup> Aufgrund der Bedenken gegen die bisher bestehende Differenzierung zwischen nationalen und internationalen Beteiligungserträgen<sup>103)</sup> hat das BBG 2009<sup>104)</sup> zwar diese – nunmehr in § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG enthaltene – Schachtelbegünstigung inhaltlich unverändert beibehalten,<sup>105)</sup> die Beteiligungsertragsbefreiung in § 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG

aber auf „*Portfoliodividenden*“ aus EU-Staaten und EWR-Staaten ausgedehnt.<sup>106)</sup>

Diese Ausdehnung des § 10 KStG soll vor allem die bisher nicht von der internationalen Schachtelbeteiligung erfassten „Portfoliodividenden“ (unter 10 %) aus EU-Staaten und EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe<sup>107)</sup> in die Befreiung einbeziehen,<sup>108)</sup> während Portfoliodividenden aus *Drittstaaten* oder *EWR-Staaten ohne umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe* (dh Liechtenstein und Island) „weiterhin von der Steuerbefreiung ausgeschlossen bleiben“ sollen.<sup>109)</sup> § 10 Abs 1 Z 5 und Z 6 sind jedoch nach ihrem Wortlaut nicht auf Portfoliodividenden beschränkt, sondern vermögen immer dann einzugreifen, wenn eine Befreiung nach dem vorrangigen § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG nicht möglich ist: Einerseits verweisen § 10 Abs 1 Z 5 und Z 6 zunächst ausdrücklich auf „*Gewinnanteile im Sinne der Z 1 bis 4*“ und stellen damit eine Gleichbehandlung mit der inländischen Beteiligungsertragsbefreiung her; sie können solcherart im Hinblick auf die befreiten Beteiligungserträge auch über das internationale Schachtelprivileg nach § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 hinausgehen, zumal dort das Bestehen eines „Kapitalanteils“ gefordert ist.<sup>110)</sup> Andererseits kann die Befreiung nach § 10 Abs 1 Z 5 bzw Z 6 eingreifen, wenn wegen Nichterfüllens der Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung etwa im Hinblick auf die Mindestbeteiligungshöhe (10 %) oder die Mindestbeteiligungsdauer (ein Jahr) Gewinnanteile nicht nach § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 befreit sind.

Für Beteiligungen iSd § 10 Abs 1 Z 5 und Z 6 wurde durch das BBG 2009 in § 10 Abs 5 iVm Abs 6 in gewissen Fällen einer „unangemessen niedrigen Körperschaftsbesteuerung“ ein *Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode* vorgesehen: § 10 Abs 5 normiert im Falle einer näher umschriebenen Niedrigbesteuerung eine Versagung der Befreiungen nach § 10 Abs 1 Z 5 und 6 für Gewinnanteile aus Beteiligungen an EU- und qualifizierten EWR-Tochterkörperschaften; in diesem ordnet § 10 Abs 6 einen Übergang zu Anrechnungsmethode an, sodass auf diesem Weg eine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung erfolgt („Methodenwechsel“).<sup>111)</sup> Dieser

97) EAS 3068 = SWI 2009, 320, mit Verweis auf EAS 1054 = SWI 1997, 238.

98) *Loukota*, Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, SWI 1998, 559 (561).

99) BGBl II 2002/474.

100) EAS 2965 = SWI 2008, 227.

101) BGBl I 2009/52.

102) Zur umfassenden Neuordnung des internationalen Schachtelprivilegs durch das BBG 2003 (BGBl I 2003/71) siehe zB *Aigner/Kofler*, Internationale Schachtelbeteiligungen – Neuregelung durch das Budgetbegleitgesetz 2003, *ecolex* 2003, 485 (485 ff).

103) Siehe dazu bereits *Kirchmayr/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“ („RuSt 2008“), RdW 2008/628, 676 (676 ff).

104) BGBl I 2009/52.

105) Im Hinblick auf Gewinnanteile aus internationalen Schachtelbeteiligungen wurde durch das BBG 2009 (BGBl I 2009/52) lediglich eine Zweiteilung vorgenommen: Fanden sich bisher Tatbestand und Rechtsfolge in § 10 Abs 2, so wurden durch das BBG 2009 in den Katalog des § 10 Abs 1 mit der Z 7 „*formell neu [...] die Beteiligungserträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 aufgenommen*“ (ErlRV 113 BlgNR 24. GP 69). § 10 Abs 2 enthält in der Fassung des BBG 2009 „*eine bloße Definition des Begriffes, internationale Schachtelbeteiligung*“. Diese Definition entspricht uneingeschränkt jener des bestehenden Abs. 2. Entfallen ist lediglich die Anordnung einer Rechtsfolge“ (ErlRV 113 BlgNR 24. GP 69).

106) Siehe dazu ErlRV 113 BlgNR 24. GP 69 f.

107) Dh derzeit Norwegen nach dem DBA BGBl III 1997/1 idF BGBl III 2006/181.

108) Siehe auch *Mayr*, § 10 KStG: EU/EWR-Portfoliodividenden befreit, RdW 2009/321, 368 (368).

109) ErlRV 113 BlgNR 24. GP 69. Zur Kritik am Ausschluss dieser Gesellschaften im Hinblick auf das EWR-Abkommen bzw die weltweit wirkende Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EG siehe zB *Marschner*, EuGH in *Columbus* und Sammelverfahren *CFC* und *Dividend* sowie *VwGH* zu § 10 Abs 2 KStG: Der ungebremsste Siegeszug der Anrechnungsmethode, FJ 2008, 260 (265); *Stefaner*, Internationale Schachteldividenden – Beseitigung der Diskriminierung? GeS 2008, 164 (166); *Kühbacher*, Erfordert § 10 Abs. 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag? SWI 2008, 387 (390 f); *Massoneri/Stürzlinger*, Anrechnungsmethode als geringster und gemeinschaftsrechtskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden, SWI 2008, 400 (408 ff); *Prechtl*, Steuerpflicht von Portfoliodividenden erneut auf dem Prüfstand, SWI 2008, 497 (503); *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 10 Rz 90; *Marschner/Stefaner*, Die Zulässigkeit von Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten aufgrund fehlender Amts- und Vollstreckungshilfe, SWI 2009, 372 (383 f); siehe auch die Überlegungen bei *Zorn*, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009/142, 171 (176 f).

110) Siehe zB zur Frage des Fruchtgenusses Rz 560 KStR 2001 und *Kofler*, Fruchtgenuss und internationales Schachtelprivileg, SWI 2008, 513 (514 f).

111) ErlRV 113 BlgNR 24. GP 70. Der Wortlaut des § 10 Abs 6 KStG spricht wohl aufgrund eines Redaktionsversehens im zweiten Satz lediglich von der Anrechnung jener Steuer, „*die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Gewinnanteile jeder Art entfällt*“, und bezieht sich im letzten Satz wiederum auf die Hinzurechnung zu den „*Gewinnanteilen jeder Art aus der internationalen Schach-*



Methodenwechsel ist strenger als jener des – für internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 ausschließlich<sup>112)</sup> anwendbare – § 10 Abs 4, zumal er nicht auf die Passivität der Auslandsgesellschaft abstellt, sondern lediglich das ausländische Besteuerungsniveau zum Anknüpfungspunkt nimmt. Die „Niedrigbesteuerung“ wird in drei alternativen, nur schwer voneinander abgrenzbaren Varianten definiert:

- Nach § 10 Abs 5 Z 2 KStG kommt es zunächst dann zu einer Versagung der Befreiung, wenn der im Ausland anzuwendende (nominelle) Steuersatz einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuerunter 15 % liegt.<sup>113)</sup>
- Demgegenüber rekurriert § 10 Abs 5 Z 1 KStG darauf, dass das Ausland (generell) keine körperschaftsteuerähnliche Belastung der Gesellschaft vorsieht, weil etwa keine Gewinnbesteuerung besteht (zB Tonnagensteuersysteme für Schiffsgesellschaften).
- § 10 Abs 5 Z 3 setzt schließlich zwar eine grundsätzlich bestehende ausländische körperschaftsteuerähnliche Belastung voraus, versagt aber die Befreiung der Beteiligungserträge, wenn die Tochtergesellschaft Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung ist, wobei Befreiungen für Gewinnanteile und Veräußerungsgewinne iSd § 10 Abs 1 bzw Abs 3 unschädlich sind (zB bei Beteiligungsholdinggesellschaften).<sup>114)</sup>

Dieser weite Methodenwechsel knüpft an die – von Rechtsprechung<sup>115)</sup> und Verwaltungspraxis<sup>116)</sup> vertretene – Grundthese von der pauschalen *Gleichwertigkeit von Befreiung und indirekter*

*telbeteiligung*“. Da sich der Einleitungssatz aber nicht nur auf internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 4, sondern auch auf die Fälle des § 10 Abs 5 bezieht, ist die Anrechnungsmethode trotz des zweifelhaften Wortlauts auch bei EU- und EWR-Portfolio-beteiligungen iSd § 10 Abs 1 Z 5 und 6 anwendbar; so deutlich ErlRV 113 BlgNR 24. GP 70; Mayr, § 10 KStG: EU/EWR-Portfoliodividenden befreit, RdW 2009/321, 368 (369); Mayr et al, Körperschaftsteuer 2009 (2009) 114.

- 112) § 10 Abs 5 auf internationale Schachtelbeteiligungen nicht anwendbar (siehe auch Mayr, § 10 KStG: EU/EWR-Portfoliodividenden befreit, RdW 2009/321, 368 [368 ff]); dies ergibt sich daraus, dass § 10 Abs 1 Z 5 und 6 ausdrücklich den Vorrang des § 10 Abs 1 Z 7 normieren (arg „nicht unter Z 7 fällt“). Für internationale Schachtelbeteiligungen enthält § 10 Abs 4 iVm Abs 6 somit eine abschließende Regelung des Methodenwechsels im Sinne der bisherigen Rechtslage.
- 113) Die Lösung der Frage nach der Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer wird sich an den bereits bisher zu § 10 Abs 4 KStG entwickelten Leitlinien orientieren können; siehe zu diesen insb Hofbauer, Die Berechnung einer vergleichbaren Durchschnittssteuerbelastung im Rahmen von § 10 Abs. 4 KStG durch VO zu § 48 BAO, SWI 2004, 179 [184 f mwN]). Entscheidend ist, dass die ausländische Steuer von einer vergleichbaren Bemessungsgrundlage (Gesamtgewinn) erhoben wird, was zB bei der deutschen Gewerbesteuer der Fall ist (EAS 3035 = SWI 2009, 55); einzubeziehen sind auch Körperschaftsteuern, die erst im Ausschüttungsfalle erhoben werden (EAS 2903 = SWI 2008, 8, zum estnischen System).
- 114) § 10 Abs 5 Z 3 kann solcherart etwa im Hinblick auf Kapitalanlagegesellschaften relevant sein, die mit den zufließenden Einkünften nicht besteuert werden (s im Hinblick auf § 94a EStG zB Z 3 des österreichisch-deutschen Ergebnisprotokolls AÖF 1999/62; s a EAS 1383 = SWI 1999, 52 = ÖStZ 1999, 131; EAS 2930 = SWI 2008, 50). Unschädlich muss es jedoch sein, wenn die Tochtergesellschaft zugleich Unterkörperschaft einer ausländischen Unternehmensgruppe ist und ihr Ergebnis dem Gruppenträger zugerechnet wird (s zu umgekehrten Situation EAS 869 = SWI 1996, 330; EAS 1756 = SWI 2001, 4 = ÖStZ 2001/183, 84; EAS 2819 = SWI 2007, 103; ebenso UFS Wien 23. 8. 2006, RV/1915-W/04). Nach seinem Wortlaut kann § 10 Abs 5 Z 3 aber auch dann zur Anwendung kommen, wenn das Ausland steuerliche Investitionsanreize gewährt (zB „Tax Holidays“; s zu solchen Anreizen zB EAS 2308 = SWI 2003, 396; EAS 2618 = SWI 2005, 364).
- 115) Siehe VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064 ÖStZB 2009/5, 5; zuvor bereits Zorn, EG-Grundfreiheiten und dritte Länder, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 211 (234 f), und nunmehr Zorn, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009/142, 171 (172 ff).
- 116) Siehe die BMF-Info zu § 10 Abs 2 KStG 1988, abgedruckt in ARD 5875/7/2008 = FJ 2008, 274 = ÖStZ 2008/561, 270 = SWK 2008, 5 528.

*Anrechnung an*,<sup>117)</sup> weshalb der „Methodenwechsel“ nach § 10 Abs 5 iVm Abs 6 vom Gesetzgeber als gemeinschaftsrechtlich unproblematisch erachtet wird.<sup>118)</sup> Im Schrifttum werden jedoch sowohl die Gleichwertigkeit der Methoden und damit die Beseitigung der Diskriminierung je nach Fallkonstellation bezweifelt,<sup>119)</sup> als auch grundfreiheitsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die Nachweisführung durch Minderheitsgesellschaften geäußert.<sup>120)</sup> Eine Klärung dieser gemeinschaftsrechtlichen Fragestellungen wird hoffentlich durch den EuGH in den vom UFS vorgelegten Rs *Haribo* und *Österreichische Salinen* erfolgen.<sup>121)</sup>

Die Einbeziehung von EU- und EWR-„Portfoliodividenden“ ist nach § 26c Z 16 lit b KStG auf *alle offenen Veranlagungen* anzuwenden. Aufgrund der Rückwirkung können sich allerdings auch Abgrenzungsfragen im Hinblick auf die solcherart anwendbar gewordenen Bestimmungen des § 11 Abs 1 Z 4 iVm § 12 Abs 2 (Betriebsausgabenabzugsverbote) und des § 12 Abs 3 (Einschränkungen der Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen) ergeben. Unklar ist daher etwa, ob rückwirkend der Abzug von sonstigen, nicht ohnehin von § 11 Abs 1 Z 4 erfassten Aufwendungen für die Beteiligungsanschaffung zu versagen ist, oder ob steuerwirksame Teilwertabschreibungen auf eine bisher steuerwirksame Portfoliobeteiligung aufgrund der Einbeziehung in § 12 Abs 3 rückwirkend zu „siebenteln“ sind.

## 6.2. Rückzahlungsmechanismus nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG

Bis zum BBG 2009 bestanden erhebliche gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen die definitive – allenfalls abkommensrechtlich reduzierte – KESt-Belastung von Dividenden einer österreichischen Tochtergesellschaft an ihre EU- oder EWR-Muttergesellschaft außerhalb der durch § 94a EStG erfassten Situationen,<sup>122)</sup> zumal im Inlandsfall die KESt auf Ebene der Muttergesellschaft angerechnet oder erstattet wird.<sup>123)</sup> Diese Rechtslage war nicht nur im Schrifttum auf – durch die EuGH-

117) ErlRV 113 BlgNR 24. GP 69.

118) Siehe wiederum ErlRV 113 BlgNR 24. GP 69.

119) Siehe zu dieser Diskussion *Massoner/Stürzlinger*, Anrechnungsmethode als geringster und gemeinschaftsrechtskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden, SWI 2008, 400 (407); *Bieber/Haslehner/Kofler/Schindler*, Taxation of Cross-Border Portfolio Dividends in Austria: The Austrian Supreme Administrative Court Interprets EC Law, ET 2008, 583 (586 ff); *Kirchmayr/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“ („RuSt 2008“), RdW 2008/628, 676 (677); *Aigner/Prechtl*, Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer bei Portfoliodividenden! SWK 2008, 5 761 (5 761 ff); *Haslinger in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 10 Rz 118; *Zorn*, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009/142, 171 (175 f) [zum Forschungsfreibetrag]; *Massoner/Stürzlinger*, Gleichartigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht: (An-)Rechnung ohne Wirt? SWI 2009, 280 (280 ff, insb 285 ff); s a die Überlegungen des High Court 27. 11. 2008 in der nationalen Nachfolgeentscheidung zu *FII Group Litigation* [2008] EWHC 2893 (Ch).

120) Siehe *Aigner/Prechtl*, Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer bei Portfoliodividenden! SWK 2008, 5 761 (5 761 ff); *Prechtl*, Steuerpflicht von Portfoliodividenden erneut auf dem Prüfstand, SWI 2008, 497 (498 ff); *Haslinger in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 10 Rz 115; *Zorn*, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009/142, 171 (177 f).

121) C-436/08, *Haribo* (Vorlage des UFS Linz 29. 9. 2008, RV/0611-L/05), und C-437/08, *Österreichische Salinen* (Vorlage des UFS Linz 29. 9. 2008, RV/0493-L/08), beim EuGH verbunden durch Beschluss vom 16. 1. 2009.

122) § 93 iVm § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG iVm § 21 KStG idF vor dem BBG 2009, BGBl I 2009/52.

123) § 94 Z 2 EStG iVm § 10 Abs 1 KStG.

Rechtsprechung<sup>124)</sup> bekräftigte – Kritik gestoßen,<sup>125)</sup> sondern wurde auch von der Kommission beanstandet.<sup>126)</sup> Angesichts des auch im Inlandsfall bei unter 25%igen Beteiligungen vorzunehmenden KESt-Abzuges (§ 94 Z 2 EStG) richten sich die Bedenken freilich weniger gegen das Erhebungsverfahren in Form des KESt-Abzuges, als gegen die nachfolgende Nichtentlastung.<sup>127)</sup> Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich aber auch, dass eine Entlastung (Rückerstattung) nicht schrankenlos erfolgen muss: Entgegen der *Fokus Bank*-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs<sup>128)</sup> ist nämlich nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH in den Rs *Denkavit Internationaal*<sup>129)</sup> und *Amurta*<sup>130)</sup> eine Ungleichbehandlung dann zulässig, wenn im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine abkommensrechtliche Anrechnung der Quellensteuer und damit eine „Neutralisierung“ der Diskriminierung erfolgt.<sup>131)</sup>

Mit dem BBG 2009 hat der Gesetzgeber auf diese gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen durch die Einfügung eines § 21 Abs 1 Z 1a KStG reagiert und für EU-Gesellschaften und EWR-Gesellschaften (bei umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe)<sup>132)</sup>, unabhängig von materiellen Voraussetzungen (Beteiligungshöhe, Beteiligungsdauer, Unmittelbarkeit), eine *antragsgebundene Rückzahlungsmöglichkeit für die*

*Kapitalertragsteuer* nach § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG (Dividenden etc) vorgesehen, „soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann“; diese Nichtanrechenbarkeit ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Entsprechend den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen sollte somit „eine Rückzahlungsmöglichkeit für jene Teile der Kapitalertragsteuer, die im Ausland nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens angerechnet werden können, geschaffen werden“.<sup>133)</sup> Die Rückzahlung hat nach dem Gesetzeswortlaut – wie bei § 94a EStG – durch das „für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalerträge“ zuständige Finanzamt (Betriebsfinanzamt iSd § 59 BAO) zu erfolgen, wobei die Quellensteuerrückzahlung nach § 21 Abs 1 Z 1a KStG aufgrund ihrer weiteren Entlastungswirkung wohl einer gleichzeitigen Entlastung nach einem DBA, für die gem § 13a AVOG das Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart zuständig wäre, vorgeht.<sup>134)</sup>

Der Wortlaut des § 21 Abs 1 Z 1a KStG wirft freilich zahlreiche Fragen auf. So wird normiert, dass der *Nachweis der Nichtanrechenbarkeit im Ausland* vom Steuerpflichtigen zu erbringen ist, wozu die Materialien auf den Nachweis „z.B. durch einen ausländischen Besteuerungsbescheid“ verweisen.<sup>135)</sup> Zwar wird dieser Nachweis im Falle einer Befreiung im Ausland relativ einfach erfolgen können,<sup>136)</sup> doch kann die Nachweisführung insb dann problembehaftet sein, wenn das Ausland den Vor- oder Rücktrag einer DBA-Anrechnung gestattet. Neben der Nachweisführung ist auch der von § 21 Abs 1 Z 1a KStG verwendete Begriff der „Ansässigkeit“ der Muttergesellschaft im EU- oder EWR-Raum problembehaftet. So ist offen, ob die „Ansässigkeit“ is einer einfachen Anknüpfung an die unbeschränkte Steuerpflicht im Ausland auf Basis des (ausländischen) Sitzes oder Orts der Geschäftsleitung zu verstehen sein soll. Denkbar wäre auch ein Abstellen auf den abkommensrechtlichen Ansässigkeitsbegriff (Art 4 Abs 1 OECD-MA); für dieses Verständnis könnte insb sprechen, dass § 21 Abs 1 Z 1a KStG auf die Anrechnung der KESt „auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat“ abstellt. Eine solche Auslegung führt freilich zu komplexen Folgefragen, etwa im Hinblick auf doppelt ansässige Gesellschaften.<sup>137)</sup>

Mangels besonderer Inkrafttretensbestimmung ist § 21 Abs 1 Z 1a am 18. 6. 2009 in Kraft getreten. Für vor diesem Zeitpunkt einbehaltene Quellensteuern bei Ausschüttungen an EU-Gesellschaften steht diesen jedoch gemeinschaftsrechtlich und

124) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*; EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Slg 2006, I-11949; EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569.

125) ZB *Blasina*, Internationales Schachtelprivileg und Gemeinschaftsrecht, SWI 2003, 14 (16); W. *Loukotska*, Dividendenbesteuerung bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht – verbleibende Diskriminierungen im Lichte der EG/EWR-Freiheiten, SWI 2004, 504 (504 ff); W. *Loukotska*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 273 ff; *Biebl/Pfeiffer*, Rechtswidrigkeit der Diskriminierung von Dividenden gemäß § 94a EStG in EWR-Staaten, SWI 2006, 307 (307 ff); *Biebl*, EuGH-Entscheidung *Denkavit* und ihre Folgen für die österreichische Quellenbesteuerung, SWI 2007, 65 (69 ff); *Haslinger*, Die Besteuerung von Dividenden – EuGH bestätigt Kritik an geltender Rechtslage, SWI 2007, 175 (175 ff); *Biebl*, EuGH in der Rs. *Amurta*: Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch Quellensteuer auf Outbound-Dividenden, SWI 2008, 29 (29 ff); *Kofler/Tumpel*, *Amurta*: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (58 f).

126) Siehe die Pressemitteilung IP/07/1152 und dazu die Mitteilung in ÖStZ 2007/737, 369; vgl auch Pkt 5 des Protokolls Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006 = ARD 5745/12/2007.

127) Ausf *Biebl*, EuGH-Entscheidung *Denkavit* und ihre Folgen für die österreichische Quellenbesteuerung, SWI 2007, 65 (72); *Kofler/Tumpel*, *Amurta*: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (58 f). Ob sich Bedenken gegen den KESt-Abzug (bzw auch gegen das Abstellen auf die Anrechenbarkeit im Ausland in § 21 Abs 1 Z 1a KStG) im Vergleich zur Quellentlastung nach § 94a EStG womöglich aus dem Urteil in der Rs *Kommission/Niederlande* (EuGH 11. 6. 2009, C-521/07) ableiten lassen, bleibt abzuwarten (s dazu *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2009, 409 ff), zumal eine solche Überlegung auf eine – vom EuGH bisher abgelehnte (zB EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, Slg 2007, I-10451) – horizontale Vergleichspaarbildung zweier grenzüberschreitender Situationen (Quellentlastung nach § 94a EStG bei Ausschüttungen an qualifizierte EU-Muttergesellschaften, Quellenabzug und durch § 21 Abs 1 Z 1a bedingte Rückzahlung bei Ausschüttungen an EWR-Muttergesellschaften) hinausläufe.

128) EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, EFTA Court Report 2004, 11, *Fokus Bank*; für eine krit Analyse aus österreichischer Sicht siehe *Kofler*, EFTA-Gerichtshof: Besteuerung von „Auswärtsausschüttungen“ unter der EWR-Kapitalverkehrsfreiheit, ÖStZ 2005/279, 143 (143 ff), und *Kofler*, Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus-Bank-Urteil, ÖStZ 2005/375, 169 (169 ff).

129) EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Slg 2006, I-11949, RN 45 ff.

130) EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2007, I-9569, RN 79 ff.

131) Siehe dazu und zu EWR-Situationen *Kofler/Tumpel*, *Amurta*: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (54 ff mwN); *Marschner* in *Jakom*<sup>2</sup> (2009) § 94a Rz 5 f.

132) Dh derzeit Norwegen nach dem DBA BGBI III 1997/1 idF BGBI III 2006/181. Solcherart läuft aber die Neureglung im Hinblick auf EWR-Staaten aber derzeit im Grunde ins Leere, zumal im Verhältnis zu Norwegen ohnehin eine Quellensteuerbefreiung für Ausschüttungen an eine nutzungsberechtigte Gesellschaft iSd Art 10 Abs 2 des DBA Norwegen besteht.

133) ErlRV 113 BlgNR 24. GP 71. Siehe umfassend zur Neuregelung bereits W. *Loukotska*, Neue Steuerentlastung für Outbound-Dividenden an EU-/EWR-Körperschaften, SWI 2009, 432 (432 ff).

134) So zu § 94a EStG auch UFS Salzburg 11. 4. 2007, RV/0323-S/06.

135) ErlRV 113 BlgNR 24. GP 71.

136) *Marschner* in *Jakom*<sup>2</sup> (2009) § 94a Rz 4.

137) Es wäre sodann nämlich die Folgefrage zu stellen, ob auch die OECD-Auslegung in Art 4 Tz 8.2 OECD-MK 2008 anwendbar sein soll; danach wäre eine Gesellschaft, die aufgrund einer Tie-Breaker-Regel iSd Art 4 Abs 3 im Fall einer in zwei ausländischen Staaten doppelt ansässigen Gesellschaft in nur einem der beiden ausländischen Staaten „ansässig“ ist, auch aus der Sicht eines Quellenstaates nur in diesem Staat als ansässig anzusehen. Eine solche Auslegung wäre aber teleologisch angreifbar: Liegt nämlich der Sitz der Gesellschaft in einem Drittstaat, der Ort der Geschäftsleitung aber in der EU bzw in Norwegen, käme § 21 Abs 1 Z 1a KStG zur Anwendung, obwohl die Gesellschaft mangels Gründung in der EU bzw im EWR keine „nach den Rechtsvorschriften“ eines EG- oder EWR-Mitgliedstaats iSd Art 48 EG bzw Art 34 EWR-Abkommen gegründete Gesellschaft ist. Bei einer intendierten Anknüpfung an den abkommensrechtlichen Ansässigkeitsbegriff wäre überdies fraglich, wie in jenen Fällen vorzugehen wäre, in denen die abkommensrechtliche Ansässigkeitsdeterminierung bei doppelt ansässigen Gesellschaften eines Verständigungsverfahrens bedürfte.

unabhängig von der Geltung der BeitreibungsRL<sup>138)</sup> dennoch die Möglichkeit offen, eine im *Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht erhobene Quellensteuer* auf Grundlage des § 240 Abs 3 BAO zurückzufordern, sofern die Steuer im Ansässigkeitsstaat nicht auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens angerechnet werden konnte oder kann.<sup>139)</sup> Derartige Rückerstattungsanträge sind nach der Verwaltungspraxis beim FA Bruck-Eisenstadt-Oberwart zu stellen.<sup>140)</sup>

Unklar ist überdies, wie im Hinblick auf die von § 21 Abs 1 Z 1a KStG nicht erfassten Gesellschaften in *EWR-Staaten ohne umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe* und generell Gesellschaften in *Drittstaaten* vorzugehen ist. So schließt die bisherige Verwaltungspraxis<sup>141)</sup> die Rückerstattung etwa im Verhältnis zu den EWR-Staaten Liechtenstein und Island aus, zumal diese mangels Geltung der AmtshilfeRL und der BeitreibungsRL bzw vergleichbarer abkommensrechtlicher Instrumente gegenüber Österreich nicht zur Leistung von Amts- und Vollstreckungshilfe bereit sind.<sup>142)</sup> Wenngleich unklar ist, inwieweit das Abstellen auf eine *Vollstreckungshilfe* notwendig und solcherart gemein-

schaftsrechtlich zulässig ist,<sup>143)</sup> scheint der EuGH zuletzt zuzugestehen, dass eine Quellensteuerbefreiung vom Nachweis, dass die Auslandsgesellschaften die im nationalen „*Recht festgelegten Voraussetzungen tatsächlich erfüllen*“, abhängig gemacht werden könne und die nationalen Steuerbehörden die Erfüllung dieser Voraussetzungen „*tatsächlich nachprüfen können müssen*“,<sup>144)</sup> was zumindest für die Zulässigkeit der *Amtshilfenvoraussetzung* in § 21 Abs 1 Z 1a spricht.<sup>145)</sup> Gleiche Überlegungen gelten vor dem Hintergrund der weltweit anwendbaren Kapitalverkehrsfreiheit wohl auch für Portfoliobeteiligungen durch Drittstaatsgesellschaften,<sup>146)</sup> wenngleich hier wohl dennoch darauf abzustellen wäre, ob allenfalls mit dem Drittstaat zB eine abkommensrechtliche Amts- und (allenfalls auch) Vollstreckungshilfe vereinbart wurde.<sup>147)</sup>

138) Zumindest für EU-Situationen hat eine diskriminierungsfreie Besteuerung von Ausschüttungen wohl auch vor dem Inkrafttreten der BeitreibungsRL mit Wirkung ab Mitte 2002 (RL 76/308/EWG, ABI L 73/18 [19. 3. 1976], idF RL 2001/44/EG, ABI L 175/17 [28. 6. 2001]) zu gelten (siehe zu den Streitjahren 1987 bis 1989 zB EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Slg 2006, I-11949).

139) Vgl zB *Haslinger*, Die Besteuerung von Dividenden – EuGH bestätigt Kritik an geltender Rechtslage, SWI 2007, 175 (180); *Kofler/Tumpel*, Amurta: Diskriminierende Quellenbesteuerung und Anrechnungsmethode, ÖStZ 2008/149, 54 (58 f).

140) So EAS 3012 = SWI 2009, 8.

141) ZB EAS 2956 = SWI 2008, 204; EAS 2976 = SWI 2008, 286.

142) *Loukota*, Ist § 94a EStG wirklich europarechtswidrig? SWI 2006, 13 (13); auch ein von der ausländischen Steuerverwaltung bestätigtes Formular ZS-QU<sup>2</sup> kann nicht als Ersatz für eine Amtshilfe herangezogen werden (EAS 2976 = SWI 2008, 286). Zur Kritik an diesem Ausschluss *Biebl/Pfeiffer*, Rechtswidrigkeit der Diskriminierung von Dividenden gemäß § 94a EStG in EWR-Staaten, SWI 2006, 307 (307 ff); *Marschner* in *Jakom<sup>2</sup>* (2009) § 94a Rz 6.

143) Siehe auch *Marschner/Stefaner*, Die Zulässigkeit von Einschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten aufgrund fehlender Amts- und Vollstreckungshilfe, SWI 2009, 372 (383).

144) EuGH 11. 6. 2009, C-521/07, *Kommission/Niederlande*, RN 47 f.

145) So *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Erhebung niederländischer Quellensteuer auf Dividenden an irische und norwegische Gesellschaften verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, SWI 2009, 409 (409 ff).

146) Ungeachtet der Streitfrage, ob und ab welcher Beteiligungshöhe die Kapitalverkehrsfreiheit durch die binnenmarktorientierte Niederlassungsfreiheit verdrängt wird, darf jedenfalls nach Art 57 EG eine beschränkende Regelung für Direktinvestitionen (ab ca 10 %; siehe UFS Wien 14. 12. 2007, RV/0303-W/03; EAS 2880 = SWI 2007, 442) im Verhältnis zu Drittstaaten weiterhin angewendet werden, sofern sie bereits am 31. 12. 1993 bestanden hat; da zu diesem Stichtag Dividenden an Drittstaatsgesellschaften nach österreichischem Recht bereits der KEST ohne Rückerstattungsmöglichkeit unterlegen sind, dürfte daher die Stillstandsklausel des Art 57 EG eingreifen (siehe auch *Marschner* in *Jakom<sup>2</sup>* [2009] § 94a Rz 5). Greift aber bei unter 10%igen Beteiligungen Art 57 EG mangels Bestehens einer Direktinvestition nicht ein, so ist eine direkte Berufung auf Art 56 EG prinzipiell möglich (zur unmittelbaren Anwendbarkeit des Art 56 EG in Drittstaatsituationen s EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, A, Slg 2007, I-11531, RN 21; EuGH 20. 5. 2008, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, Slg 2008, I-3747, RN 87 f).

147) Vgl zB EuGH 18. 12. 2007, C-101/05, A, Slg 2007, I-11531, RN 54 ff.

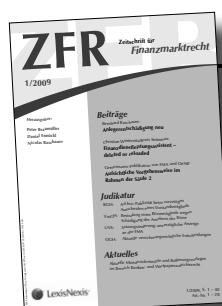


#### Der Autor:

Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand und beschäftigt sich seit mehr als 25 Jahren mit internationaler Steuerberatung. Er ist Fachautor und Vortragender, Lektor an der Johannes Kepler Universität Linz und an der FH Wels sowie Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

#### Der Autor:

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz und ist Mitarbeiter in der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF.



## ZFR Zeitschrift für Finanzmarktrecht

- ➔ Finanzmarktrechtliche Judikatur der österreichischen und europäischen Behörden
- ➔ Fachartikel zu aktuellen nationalen und internationalen Fragestellungen
- ➔ Beleuchtung der jeweiligen Themen aus praktischer und wissenschaftlicher Sicht
- ➔ Analyse von Entwicklungen und Trends durch das ZFR-Experten-Team

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

**Jahresabonnement 2009**  
6 Ausgaben um € 89,-

Ihr kostenloses Probeheft unter:  
Tel.: (01) 534 52-5555  
Fax: (01) 534 52-141  
E-Mail: [bestellung@lexisnexis.at](mailto:bestellung@lexisnexis.at)