

muss die Unbedenklichkeit der DBA-Entlastung im Rahmen eines Rückzahlungsverfahrens geprüft werden.

Eine abschließende Beurteilung des Sachverhalts kann somit nicht im ministeriellen Auskunftsverfahren vorgenommen werden, sondern obliegt dem zuständigen Finanzamt. (EAS 3429 vom 16. 3. 2021)

Stefan Bendlinger*)

Der steueroptimale Unternehmensstandort – Möglichkeiten und Grenzen internationaler Steuergestaltung

THE IDEAL BUSINESS LOCATION FROM A TAX POINT OF VIEW – POSSIBILITIES OF INTERNATIONAL TAX PLANNING AND THEIR LIMITS

Mastering the COVID-19 pandemic, boosting the economy, and stabilizing public finance requires states to provide an attractive environment for investments and a competitive fiscal framework. When comparing the Austrian corporate tax rate with those of other EU and OECD member states, Austria ranks in the middle, but ranks in the top third when income and capital gains taxes are considered as well. It is therefore not surprising that some Austrian entrepreneurs search for other jurisdictions offering more attractive tax regulations for their business activities. *Stefan Bendlinger* analyzes both the possibilities of legal tax planning and the requirements a tax-optimized jurisdiction has to meet as well as the barriers introduced by the European Union, the OECD, and domestic tax regulations to combat profit shifting. Such rules and regulations can have the effect that a supposedly favorable business location ultimately becomes a “tax-trap” for the Austrian entrepreneur.

I. Das Umfeld internationaler Steuerplanung

Ende 2015 hat die OECD im Auftrag der G20 den Staaten der Welt 15 Handlungsempfehlungen präsentiert, um die Aushöhlung von Steuerbemessungsgrundlagen und die Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerrländer, also „*Base Erosion and Profit Shifting*“ (BEPS), wirksamer bekämpfen zu können.¹⁾ Auf dieser Grundlage wurden seither sowohl auf internationaler Ebene durch Richtlinienvorgaben der EU als auch im innerstaatlichen Abgabenrecht Abwehrmaßnahmen gesetzt, um das Netz zum Erhalt von Steuersubstrat enger zu knüpfen. Die Möglichkeiten des internationalen Informationsaustausches wurden intensiviert, grenzüberschreitend tätigen Unternehmern sind umfassende Melde-²⁾ und Berichtspflichten³⁾ auferlegt worden, und den Behörden wird die Identifizierung der tatsächlichen wirtschaftlichen Eigentümer von Vermögenswerten, zB durch das WiEReG,⁴⁾ wesentlich erleichtert. Das mit 1. 1. 2021 in Kraft getretene Wohlverhaltensgesetz⁵⁾ soll Unternehmen, die sich für einen Zeitraum von fünf Jahren vor der Antragstellung bis zum Abschluss der Förderungsgewährung – vor allem im

*) Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

¹⁾ *Bendlinger* in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes*, Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 5 (5 ff).

²⁾ ZB durch das EU-Meldepflichtgesetz, BGBl I 2019/91 idF BGBl I 2020/96.

³⁾ ZB durch die Verpflichtung zur Erstellung von CbC-Reports, Master und Local Files auf Grundlage des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes (VPDG), BGBl I 2016/77.

⁴⁾ BGBl I 2017/136 in aktueller Fassung.

⁵⁾ BGBl I 2021/21. *Lang/Pacher*, Der Inhalt des Wohlverhaltensgesetzes, SWK 3/2021, 93 (93 ff); *Lang/Pacher*, Das Wohlverhaltensgesetz aus rechtspolitischer und verfassungsrechtlicher Sicht, SWK 6/2021, 433 (433 ff).

internationalen Kontext (§ 3 Z 1 bis 3 Wohlverhaltensgesetz) – steuerlich nicht wohlverhalten haben, von COVID-19-Förderungen ausschließen.⁶⁾

Die COVID-19-bedingte Staatsverschuldung – im Jahr 2020 hatte Österreich die fünfthöchste Schuldenquote pro Kopf innerhalb der EU⁷⁾ – wird auch dazu führen, dass sich die Finanzverwaltungen künftig nicht zurückhalten werden, internationale Sachverhalte im Hinblick auf potenzielle Gewinnverlagerungen ins Ausland ins Visier zu nehmen. Auch die Whistleblower-Richtlinie,⁸⁾ die von den Mitgliedstaaten der EU bis 2021 bzw 2023 umzusetzen ist und Hinweisgeber, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden, durch ein System von Anonymität und Vertraulichkeit schützt, birgt für den steueroptimierenden Unternehmer Bedrohungspotenzial. Denn gemäß Art 2 Abs 1 lit c Whistleblower-Richtlinie ist diese Richtlinie ua auf „Verstöße gegen die Binnenmarktvorschriften [anzuwenden], die die Körperschaftsteuer-Vorschriften verletzen oder in Bezug auf Vereinbarungen, die darauf abzielen, sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, der dem Ziel und Zweck des geltenden Körperschaftsteuerrechts zuwiderläuft“.⁹⁾

Österreich zählt mit einem Einkommensteuer-Spitzensatz von 55 % und einer Steuerbelastung nach Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer von 45,63 % zweifellos zu den Hochsteuerländern. Es überrascht deshalb nicht, dass nicht nur Konzerne, sondern auch kleine und mittlere Unternehmen und selbst Start-ups darüber nachdenken, wie sie ihre Gewinne in Niedrigsteuerländer verlagern können, die selbst innerhalb der EU in ausreichendem Maße vorhanden sind. Wenngleich Begriffe wie „Steuerplanung“, „Steuergestaltung“ oder „Steuroptimierung“ nicht zuletzt aufgrund der öffentlich bekannt gewordenen GAFA-Steuervermeidungsstrategien¹⁰⁾ in ein schiefes Licht gerückt sind¹¹⁾ und selbst im Schrifttum seltener verwendet werden, zeigt die Praxis, dass internationale Steuerplanungsszenarien unter Einbeziehung von Steueroasen auf manche Unternehmer nach wie vor eine erhebliche Anziehungskraft ausüben.

Die Ausnutzung des internationalen Steuergefälles, das mangels Harmonisierung des Ertragsteuerrechts selbst innerhalb der EU nach wie vor besteht, ist legal und im Rahmen der von der Rechtsordnung garantierten Gestaltungs- und Vertragsfreiheit anerkannt. Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen bzw Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass dadurch die geringstmögliche Steuerbelastung erzielt wird.¹²⁾ Das gilt selbst dann, wenn der gewählte Weg ausschließlich der Abgabenersparnis dient. Denn die Möglichkeit, günstigere rechtliche Gestaltungen zu nutzen, entspricht einem von der Rechtsordnung anerkannten und berechtigten Interesse.¹³⁾ Dem Steuerpflichtigen ist es deshalb auch nicht verwehrt, seine Rechtsverhältnisse beliebig zu gestalten und seine Angelegenheiten in einer für ihn steuerlich optimalen und vorteilhaften Weise zu ordnen.¹⁴⁾ Auch das Motiv, durch eine Gestaltung Steuern zu sparen, führt *per se* nicht dazu, dass diese unangemessen ist.¹⁵⁾ Erst recht

⁶⁾ Kritisch zur Praxis einzelner EU-Mitgliedstaaten, staatliche COVID-19-Beihilfen davon abhängig zu machen, dass keine Verbindung zu Steueroasen besteht: *Kemmeren*, 'Tax Haven' Conditions Included in COVID-19 State Aid Schemes, EC Tax Review 2021, 2 (2 ff).

⁷⁾ <https://www.agenda-austria.at/grafiken/mehr-als-4-000-euro-corona-schulden-pro-kopf> (Zugriff am 8. 3. 2021).

⁸⁾ Richtlinie (EU) 2019/1937 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. 10. 2019 zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden, ABl L 305 vom 26. 11. 2019, S 17.

⁹⁾ *Bendlinger*, Das internationale Ertragsteuerrecht der EU, ÖStZ 2020, 209 (210).

¹⁰⁾ „GAFA“ steht für *Google, Apple, Facebook* und *Amazon*.

¹¹⁾ *Spanblöchl/Wagner*, Aggressive Steuerplanung versus gewöhnliche Steuerplanung, ÖStZ 2020, 560 (560).

¹²⁾ VwGH 6. 11. 1991, 89/13/0093; 18. 10. 2012, 2010/15/0010.

¹³⁾ *Loukota*, Internationale Steuerplanung und „Treaty Shopping“, ÖStZ 1990, 2 (2).

¹⁴⁾ BFH 2. 3. 1966, II 113/61.

¹⁵⁾ BFH 11. 12. 2018, VIII R 21/15.

muss niemand einen Sachverhalt so gestalten, dass ein Steueranspruch überhaupt entsteht.¹⁶⁾ Allerdings kann der international tätige Unternehmer seine steuerliche Dispositions- und Gestaltungsfreiheit nur noch innerhalb immer enger werdender Grenzen ausüben, auch was die Wahl des steueroptimalen Unternehmensstandorts betrifft.

II. Basisgesellschaften

1. Kriterien für die Standortwahl

Je nach Unternehmenszweck einer Auslandsgesellschaft ist zwischen „Basisgesellschaften“ und „Durchlaufgesellschaften“ zu unterscheiden. Schon vor 65 Jahren wurde der Begriff des „base country“ verwendet und definiert als „a country which imposes only negligible income or capital taxes or no taxes at all, on income of its domestic corporations derived from sources outside the base country“. Basisgesellschaften sind demnach „corporations or other limited liability companies organized in a base country for the purpose of conducting third-country operations“.¹⁷⁾ Zweck solcher Rechtsgebilde ist es also, (Auslands-)Einkünfte von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des finalen Empfängers bzw wirtschaftlich Nutzungsberechtigten abzuschirmen. Ein base country kann als Produktionsstätte dienen oder als Standort für Dienstleistungs-, Vertriebs-, Finanzierungs- oder Patentverwertungsgesellschaften. Ein für den österreichischen Unternehmer steueroptimales „Basisland“ muss jedoch die folgenden steuerlichen Mindeststandards erfüllen:

- Es muss möglich sein, Rechtsgebilde zu gründen, die ihrem Typus nach einer österreichischen Kapitalgesellschaft entsprechen, um eine *steuerliche Abschirmung* von der Besteuerung in Österreich entfalten zu können. Die zivil- und steuerrechtliche Behandlung des ausländischen Rechtssubjekts durch den Ansässigkeitsstaat ist bedeutungslos, maßgeblich für die Vergleichbarkeit ist ausschließlich das österreichische Recht, wobei die Merkmale des ausländischen Rechtsgebildes nach dem von der Rechtsprechung des deutschen RFH vor 90 Jahren geprägten *Typenvergleich*¹⁸⁾ in ihrer Gesamtheit unter Beachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtlichen Aufbaus einer inländischen Körperschaft vergleichbar sein müssen.¹⁹⁾ Soweit eine ausländische Gesellschaft in der Anlage 2 zum EStG genannt ist und als „Gesellschaft“ iSd Art 2 EU-Mutter-Tochter-Richtlinie²⁰⁾ zu qualifizieren ist, bedarf es zwecks Anwendung des § 10 Abs 1 Z 5 KStG, § 10 Abs 2 Z 2 KStG und § 94 Z 2 EStG keines Typenvergleichs. So gilt zB eine slowakische *komanditná spoločnosť* als Gesellschaft iSd EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, auch wenn diese Gesellschaftsform aus österreichischer Sicht ihrem Typus nach als Personengesellschaft – also als steuerlich transparent – und nicht als Körperschaft zu qualifizieren wäre.²¹⁾
- Das ausländische Rechtsgebilde sollte in Österreich nicht als *steuerlich transparenter Investmentfonds* iSd § 186 InvFG iVm § 188 Abs 1 Z 3 InvFG eingestuft werden. Als Investmentfonds gelten unabhängig von deren Rechtsform einem ausländischen Recht unterstehende Organismen, deren Vermögen nach den *Grundsätzen der Risikosteuerung* angelegt ist, wenn diese im Ausland keiner oder nur einer geringen

¹⁶⁾ Adlick, Steuerstrafrechtliche Erwägungen zu den „Panama Papers“, BB 2016, 1214 (1215 ff).

¹⁷⁾ Gibbons, Tax Effects of Basing International Business Abroad, Harvard Law Review 1956, 1206 (1207).

¹⁸⁾ RFH 12. 2. 1930, VI A 899/27. Martini, Die steuerliche Einordnung von Scheinauslandsgesellschaften, IStR 2021, 37 (37); Klumpp, Die Check-the-Box-Regulations in den USA und steuerliche Implikationen in Deutschland, IWB 2020, 655 (655 ff).

¹⁹⁾ Rz 133; KStR; Rz 329 VPR 2020 (Entwurf).

²⁰⁾ Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl L 345 vom 29. 12. 2011, S 8.

²¹⁾ BFG 6. 7. 2020, RV/7101779/2017; VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 43. Hummer/Höhfurter, Aktuelles BFG-Erkenntnis zur slowakischen Komanditná Spoločnosť, SWI 2021, 133 (134).

Körperschaftsteuer unterliegen bzw umfassend befreit sind.²²⁾ Ebenso muss die Qualifikation als Immobilieninvestmentfonds nach der insoweit vergleichbaren Rechtslage in § 40 ImmoInvFG iVm § 42 ImmoInvFG vermieden werden.²³⁾

- Sowohl die nominelle als auch die *effektive Steuerbelastung* („großzügige“ Gewinnermittlungsvorschriften) sollte deutlich niedriger sein als in Österreich, dies möglichst in Verbindung mit einer *präferenziellen Besteuerung von Passiveinkünften* (zB *patent boxes*, Begünstigungen für Finanzierungsgesellschaften) bzw bestimmten Dienstleistungen (zB *shared service centers, coordination centers*).
- Bestand eines *hinreichend dichten Netzes von DBA*, um einerseits Einkünfte aus anderen Staaten (insbesondere durch Reduktion oder Beseitigung von Quellensteuern) ohne oder mit geringer steuerlicher Vorbelastung beziehen zu können und andererseits Gewinne oder andere Einkünfte ohne oder mit möglichst geringer Belastung mit Abzugsteuern an den österreichischen Gesellschafter ausschütten zu können.
- *Keine Nennung des Basislandes auf „schwarzen Listen“* von EU²⁴⁾ und OECD,²⁵⁾ die einzelne Steuergebiete wegen mangelnder Transparenz in Steuersachen, Verweigerung der Umsetzung von BEPS-Mindeststandards, des Angebots von Offshore-Strukturen oder wegen unfairem Steuerwettbewerb als unkooperativ an den Pranger stellen. Solche Staaten sind für österreichische Investoren als Unternehmensstandort nur selten geeignet. Denn aufgrund von Schlussfolgerungen des Rates der EU setzen die Mitgliedstaaten zunehmend Schritte, um durch Verwaltungsmaßnahmen (Betriebsprüfungen, Meldeverpflichtungen) und legitistische Maßnahmen (zB Abzugsverbote für Zahlungen, Hinzurechnungsbesteuerung, Verweigerung der Befreiung für Beteiligungserträge) Geschäftsbeziehungen mit Gesellschaften, die in solchen Staaten ansässig sind, die steuerliche Attraktivität zu nehmen. Deutschland hat zB am 15. 2. 2021 den Referentenentwurf eines „Steueroasen-Abwehrgesetzes“ veröffentlicht, um durch Verwaltungs- und Legislativmaßnahmen Steueroasen, die auf der oben genannten EU-Liste nicht kooperativer Steuergebiete geführt werden, den Garaus zu machen.²⁶⁾
- Auch das Bestehen einer *umfassenden Amtshilfe mit Österreich*²⁷⁾ kann wichtig sein, um die (automatische) Verlustnachversteuerung gemäß § 2 Abs 8 Z 4 EStG zu verhindern, die Befreiung für Dividenden aus Portfoliobeteiligungen (§ 10 Abs 1 Z 6 KStG) in Anspruch nehmen zu können oder die Möglichkeit, als Gruppenmitglied in eine Unternehmensgruppe aufgenommen zu werden, zu eröffnen (§ 9 Abs 2 TS 2 KStG).

²²⁾ Gegen die weitgefasste Definition bestehen allerdings wegen Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit unionsrechtliche Bedenken, weil österreichische Kapitalgesellschaften sowie andere österreichische rechtliche Konstruktionen außerhalb des InvFG nicht als Investmentfonds gelten, obwohl sie bei entsprechender Veranlagungsstrategie in Kapitalvermögen als ein solcher eingestuft würden, wenn sie im Ausland ansässig wären. Jakom/*Marschner*, EStG¹³ (2020) § 27 Rz 97.

²³⁾ Jakom/*Marschner*, EStG¹³, § 27 Rz 102.

²⁴⁾ Schlussfolgerungen des Rates zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (2017/C 438/04), AbI C 438 vom 19. 12. 2017, S 5, idF 2020/C 64/03, ABI C 64 vom 27. 2. 2020, S 8. Mit Stand Februar 2021 gelten zwölf Länder und Gebiete als nicht kooperativ (Anlage I): Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Dominica, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, die Seychellen, Trinidad und Tobago, die Amerikanischen Jungferninseln und Vanuatu (ua relevant für § 5 Z 1 lit b EU-MPFG). Darüber hinaus haben sich neun Länder und Gebiete dazu verpflichtet, ihre Steuerpolitik zu reformieren, und sind derzeit im Dokument zum aktuellen Stand der Zusammenarbeit aufgeführt (Anlage II): Australien, Barbados, Botsuana, Swasiland, Jamaika, Jordanien, Malediven, Thailand und die Türkei.

²⁵⁾ Die OECD hat derzeit keine Steuerjurisdiktion als nicht kooperativen „*tax haven*“ genannt, vgl <https://www.oecd.org/tax/harmful/list-of-unco-operative-tax-havens.htm> (Zugriff am 8. 3. 2021).

²⁶⁾ Referentenentwurf des dBMF, Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze (Stand 12. 2. 2021).

²⁷⁾ Die Info des BMF vom 16. 12. 2020, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. 1. 2021), 2020-0.710.689, listet alle Staaten und Territorien auf, mit denen per 1. 1. 2021 Vereinbarungen zur umfassenden Amtshilfe bestehen.

- Die Nennung eines Staates auf der Liste jener Staaten und Territorien, die am *automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten* nach § 91 GMSG²⁸⁾ teilnehmen,²⁹⁾ kann dabei helfen, die Steueroasen-Aura eines Staates abzuschwächen.
- Natürlich zählen politische und wirtschaftliche Stabilität, ein geringes geopolitisches Risiko und ein ausreichendes Maß an Rechtssicherheit zu den Grundvoraussetzungen, die ein Standort zu erfüllen hat.

Da „klassische“ Steueroasen manche der demonstrativ aufgezählten Kriterien nicht bieten können (kein DBA-Netz, fehlende Amtshilfe, von internationalen Organisationen „geächtet“), sind sie als *tax base* nur selten geeignet.

2. Die Waffen des Fiskus gegen die Gewinnverlagerung zu einer ausländischen Basis

2.1. Verhinderung der Primärabschirmung

Der Waffenschrank der österreichischen Finanzverwaltung zur Abwehr von Gewinnverlagerungen ins Ausland ist gut bestückt. Neben der Möglichkeit, wegen Transparenz eines ausländischen Rechtsgebildes auf dessen Gewinne durchzugreifen, kann die steuerliche Primärabschirmung auch deshalb verweigert werden, weil die Gesellschaft kraft ihres Orts der (tatsächlichen) Geschäftsleitung gemäß § 1 Abs 3 KStG iVm § 27 BAO in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Der Ort der Geschäftsleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird, wo die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet werden und wo die unternehmenslenkenden Dispositionen getroffen werden. Im Zweifel kommt es auf den Ort der kaufmännischen Leitung an. Der Vollzug dieser Dispositionen ist für den Ort der Geschäftsleitung nicht entscheidend.³⁰⁾ Im Verhältnis zu Abkommensstaaten, die eine dem Art 4 Abs 3 OECD-MA idF vor dem Update 2017³¹⁾ nachgebildete Bestimmung enthalten, ist bei Doppelansässigkeit der Ansässigkeitsstaat in gleicher Weise anhand des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung zu bestimmen. Gemäß Art 4 Abs 3 OECD-MA idF des Updates 2017³²⁾ bzw Art 4 Abs 1 des multilateralen Instruments (MLI)³³⁾ sind Ansässigkeitskonflikte zwischen den DBA-Staaten durch Verständigung zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten zu lösen.³⁴⁾

Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung bzw die DBA-rechtliche Ansässigkeit einer Basisgesellschaft tatsächlich im Ausland, könnte eine (zumindest anteilige) Besteuerung in Österreich vorgenommen werden, wenn die Auslandsgesellschaft in Österreich gemäß § 21 Abs 1 KStG iVm § 98 EStG beschränkt steuerpflichtige Inlandseinkünfte erzielt. So kann ein für die ausländische Gesellschaft im Inland tätiger Manager unter den Voraussetzungen des § 29 BAO iVm Art 5 OECD-MA eine Betriebsstätte (Ort der Leitung iSd Art 5 Abs 2 lit a OECD-MA oder als abhängiger Vertreter iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA) begründen und für die Gesellschaft beschränkte Steuerpflicht auslösen.³⁵⁾

Bestehen zwischen in Österreich ansässigen Unternehmen und ausländischen Basisgesellschaften Geschäftsbeziehungen, können Abzugsverbote für Betriebsausgaben (§ 20 EStG, § 12 KStG) oder im Zuge von Betriebsprüfungen durchgeführte Verrechnungspreis-

²⁸⁾ BGBl I 2015/116 in aktueller Fassung.

²⁹⁾ Info des BMF vom 15. 6. 2020, Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten nach § 91 GMSG – Liste der teilnehmenden Staaten (1. 5. 2020), 2020-0.343.150.

³⁰⁾ Rz 6 KStR.

³¹⁾ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2014 (2014).

³²⁾ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017 (2017). Im Folgenden beziehen sich alle Verweise auf das OECD-MA ohne genauere Angabe auf diese Version.

³³⁾ Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 2018/93.

³⁴⁾ Tz 21 ff OECD-MK zu Art 4 OECD-MA.

³⁵⁾ VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144; BFH 23. 10. 2018, I R 54/16; EAS 1666 vom 30. 5. 2000; EAS 2111 vom 2. 9. 2009; Bendlinger, Der Geschäftsführer als ständiger/abhängiger Vertreter, SWI 2019, 377 (379).

korrekturen auf eine dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende Vergütung gemäß Art 9 OECD-MA iVm § 6 Z 6 lit a EStG ausländische Steuervorteile vernichten.

Werden materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebs oder einer Betriebsstätte in einen im Basisland bestehenden ausländischen Betrieb oder eine Betriebsstätte überführt oder wird der Betrieb selbst bzw die Betriebsstätte ins Ausland verlegt, sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Z 6 lit a EStG iVm Art 9 OECD-MA mit fremdüblichen Werten anzusetzen („*Entstrickungsbesteuerung*“). Bei Überführungsvorgängen im Verhältnis zu EU-/EWR-Staaten kann die Steuer, die auf die aufgedeckten stillen Reserven entfällt, in fünf (Anlagevermögen) bzw zwei (Umlaufvermögen) Jahresraten entrichtet werden (§ 6 Z 6 lit c ff EStG). Auch bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern (oder der Erbringung sonstiger Leistungen) zwischen Kapitalgesellschaften gilt das Gebot fremdüblichen Verhaltens; ein Besteuerungsaufschub ist bei Überführungsvorgängen zwischen rechtlich selbständigen verbundenen Unternehmen jedoch nicht vorgesehen.

Solche Überführungsvorgänge sind allerdings nur dann zweckmäßig, wenn der Barwert der künftig erwirkten Steuerersparnis die Steuer auf die infolge der Überführung zu realisierenden stillen Reserven übersteigt. Zu beachten ist aber auch, dass das Wirtschaftsgut (wirtschaftlich betrachtet) tatsächlich einem ausländischen Betrieb bzw einer Betriebsstätte zuzuordnen sein muss. Besonders strenge Maßstäbe kommen zur Anwendung, wenn Beteiligungen ausländischen (Personengesellschafts-)Betriebsstätten zugeordnet werden sollen.³⁶⁾ Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll Auslandsbetriebsstätten nur „*notwendiges*“ und nicht „*gewillkürtes*“ Betriebsvermögen zugeordnet werden können.³⁷⁾ Selbst die Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen soll nur dann eine Zurechnung zur Auslandsbetriebsstätte bewirken, wenn ein funktionaler Zusammenhang zwischen den Beteiligungen und den Aktivitäten der Betriebsstätte besteht.³⁸⁾ Die aktuelle Rechtsprechung zeigt, dass vor allem dem Versuch, Beteiligungen³⁹⁾ und immaterielle Wirtschaftsgüter⁴⁰⁾ unter Nutzung von Betriebsstättenmodellen und hybriden Gestaltungen im Verhältnis zu Tschechien,⁴¹⁾ Malta oder Zypern ins Ausland zu transferieren, um die damit erwirtschafteten Gewinne steuerschonend vereinnahmen zu können, eine Absage erteilt wird. Dies geschieht sehr häufig auf Grundlage der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze der Einkünftezurechnung.

Wem Einkünfte zuzurechnen sind, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (§ 21 BAO) zu entscheiden.⁴²⁾ Nimmt eine Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teil und erfüllt sie keine sinnvollen Funktionen, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen.⁴³⁾ Einem Rechtsgebilde können nur insoweit Gewinne zugeordnet werden, als die wertschöpfenden (Personal-)Funktionen dort erbracht werden und die dazu nötigen Wirtschaftsgüter sowie das erforderliche Kapital vorhanden sind, um die unternehmerischen Risiken decken zu können. Das gilt im Besonderen für „*personenverbundene Einkünfte*“, bei denen ein „*Tätigwerden*“ im Vordergrund steht.⁴⁴⁾ Aufschlüsse über den Umfang erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit kann die Ge-

³⁶⁾ *Dziurdz*, Zurechnung von Beteiligungen und der funktionale Zusammenhang, SWI 2020, 521 (521 ff).

³⁷⁾ Rz 240 VPR 2020 (Entwurf).

³⁸⁾ VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014; 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007; EAS 3403 vom 8. 6. 2018.

³⁹⁾ VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007; *Lang*, Neue VwGH-Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung hybrider ausländischer Gesellschaften, SWI 2020, 642 (642 ff).

⁴⁰⁾ VwGH 27. 10. 2020, Ra 2019/15/0162.

⁴¹⁾ *Hummer/Höhfurtner*, Die slowakische Komanditná Spolocnost – eine hybride Gestaltung? SWI 2019, 601 (601 ff).

⁴²⁾ VwGH 9. 11. 2004, 99/15/0088; 14. 12. 2006, 2002/14/0022.

⁴³⁾ VwGH 15. 12. 2020, 2008/13/0012.

⁴⁴⁾ *Jakom/Laudacher*, EStG¹³, § 2 Rz 35; BFG 14. 12. 2020, RV/6100628/2014.

winn- und Verlustrechnung einer Basisgesellschaft liefern. Einer Einrichtung, deren Management von einem Berater gestellt wird, die einen Aufwand von einigen hundert Euro monatlich verursacht und aus einem abschließbaren Raum mit Schreibtisch und Computer besteht, werden wohl – auch aus der Sicht des Fremdverhaltensgrundsatzes – keine Einkünfte zugerechnet werden können, wenngleich das so manche Internetplattform unter Headlines wie „*In Österreich leben, im Ausland Steuern zahlen*“ zu vermitteln versucht. Dass die Abschirmwirkung von Auslandsgesellschaften anhand der „*Drei-Finger-Regel*“ dargestellt werden könne, wonach „*Büro, Fax und Sekretärin*“ dafür ausreichen würden, kann nur steuerlicher Belletristik entnommen werden. Vor allem wenn Auslandsgesellschaften Dienstleistungen erbringen oder Informationen bereitstellen, „*verliert die Zuordnung des Gewinns zu ein paar Kubikmeter Beton oder Ziegeln ihre Überzeugungskraft*“.⁴⁵⁾ Je spezifischer eine Leistung ist, desto stärker muss der Leistende nach außen auftreten, damit ihm Einkünfte zugerechnet werden können.⁴⁶⁾ Rechtsgebilde, die keinen geschäftlichen Betrieb haben und deswegen keine Leistungen erbringen können – vom VwGH als „*Briefkastenfirma*“, „*Sitz- oder Domizilgesellschaft*“ bezeichnet –, kann auch kein Gewinn zugerechnet werden.⁴⁷⁾

Den Versuch einer österreichischen Handelsgesellschaft, Markenrechte (steueroptimierend) der maltesischen Betriebsstätte einer anderen österreichischen Konzerngesellschaft zuzuordnen, hat der VwGH durch die Unterstellung eines Treuhandverhältnisses (§ 24 BAO) gelöst. Dies hat er ua damit begründet, dass „*die Fortführung des operativen Handelsbetriebs ohne Aufrechterhaltung der Rechte an den von ihm genutzten Markenrechten in einer neuen Gesellschaft bei weitgehend unverändertem Ablauf der bisherigen Marketingaktivitäten eine Treuhandhaft und das Auseinanderfallen von juristischem und wirtschaftlichem Eigentum durchaus nahe legen*“ könne.⁴⁸⁾

Über die vom Ansatz des Steuerpflichtigen abweichende Zurechnung von Einkünften kann es die Rechtsprechung vermeiden, den Missbrauchstatbestand (§ 22 BAO) zu bemühen, dessen Anwendung und Auslegung nach seiner Neufassung im Zuge des JStG 2018⁴⁹⁾ an Komplexität zugenommen hat; dies nicht zuletzt deshalb, weil durch die Anpassung des § 22 BAO aufgrund der entsprechenden Vorgabe in Art 6 ATAD I⁵⁰⁾ die Auslegungshoheit für den innerstaatlichen Missbrauchstatbestand letztlich beim EuGH liegt und die bisherige Rechtsprechung des VwGH zu der bis zum 31. 12. 2018 wirksamen Fassung des § 22 BAO nur noch bedingt als Orientierungshilfe herangezogen werden kann.

Die aufgrund von Richtlinienvorgaben im Bereich des Ertragsteuerrechts zunehmende Auslegungskompetenz des EuGH beeinträchtigt allerdings die Rechts- und Planungssicherheit.⁵¹⁾ Wie groß das Spannungsfeld zwischen nationalen Maßnahmen der Missbrauchsabwehr und Unionsrecht sein kann, hat die Rechtsprechung des EuGH zur Entlastung von Quellensteuern deutlich vor Augen geführt.⁵²⁾ Im Verhältnis zu DBA-

⁴⁵⁾ Zorn, zitiert in Stürzlinger, SWI Jahrestagung – Kanzleiverlegung nach Liechtenstein, SWI 2009, 442 (444).

⁴⁶⁾ BFG 6. 5. 2020, RV/1100098/2017.

⁴⁷⁾ VwGH 22. 3. 1995, 93/13/0076; 28. 11. 2000, 97/14/0062; 17. 11. 2005, 2001/13/0247.

⁴⁸⁾ VwGH 27. 11. 2020, Ra 2019/15/0162-3, Rz 22.

⁴⁹⁾ BGBl I 2018/62.

⁵⁰⁾ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABIL 193 vom 19. 7. 2016, S 1; Lang, Die neue Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (419 ff); Lang, EuGH zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht, SWK 13/2019, 614 (614 ff); Langer, Die Missbrauchsklausel der Anti-Tax Avoidance Directive – Handlungsbedarf in Österreich? RdW 2017, 459 (459 ff).

⁵¹⁾ Spanblöchl/Wagner, ÖStZ 2020, 560 (564).

⁵²⁾ EuGH 20. 12. 2017, *Deister Holding und Juhler Holding*, C-504/16 und C-613/16; 26. 2. 2019, *T Danmark und Y Danmark*, C-116/16 und C-117/16; 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16.

Staaten ist außerdem der Principal-Purpose-Test (PPT) zu beachten, der im Wege des Art 7 Abs 1 MLI als Mindeststandard in die 38 von Österreich als „covered tax agreements“ der OECD gemeldeten DBA aufgenommen wurde bzw noch aufzunehmen ist.⁵³⁾ Der PPT ermöglicht es den Vertragsstaaten, die Vorteile eines DBA zu versagen, wenn die Erlangung dieser Vergünstigungen einer der Hauptzwecke einer Transaktion ist, die unmittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, die Gewährung dieses Vorteils entspricht dem Sinn und Zweck des DBA.⁵⁴⁾

Soweit Sachverhalte nur simuliert werden und einen Tatbestand vortäuschen, der gar nicht besteht, kann auch auf Grundlage des § 23 BAO Scheingeschäften und Scheinhandlungen iSd § 916 ABGB – die anders als bei unterstelltem Rechtsmissbrauch auch zivilrechtlich nichtig sind – die Anerkennung versagt werden.⁵⁵⁾

Als begleitende verfahrensrechtliche Maßnahmen zur Repatriierung von Steuerstrat zu nennen sind im Bereich der Sachverhaltsaufklärung die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten (§ 115 Abs 1 BAO), die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, die Beweismittelbeschaffungspflicht (§ 138 Abs 1 BAO), die allgemeinen Aufsichtsmaßnahmen der Erhebung und Nachschau (§§ 143 f BAO), die Beistandspflicht (§ 158 BAO) und der Grundsatz der freien Beweiswürdigung, der es den Abgabenbehörden unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens ermöglicht, nach freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs 2 BAO). Werden auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der in Österreich abgesetzten Beträge nicht (ausreichend genau) bezeichnet (Empfängerbenennung iSd § 162 BAO), wird der Betriebsausgabenabzug versagt, und es ist zusätzlich zur Körperschaftsteuer ein Zuschlag in Höhe von 25 % zu entrichten (§ 22 Abs 2 KStG). Gewinnverlagerungen können der Finanzverwaltung auch einen begründeten Anlass dafür liefern, die sachliche Richtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (§ 163 BAO), und eine Schätzung der Grundlagen der Abgabenerhebung (§ 184 BAO) zur Folge haben.

2.2. Verhinderung der Sekundärabschirmung

Sollen die in einem Basisland angesammelten und dort niedrig(er)besteuerten Gewinne wieder in den österreichischen Wirtschaftskreislauf zurückgeführt werden, sollte das möglichst steuerschonend erfolgen. Soweit die aus dem Ausland stammenden Gewinnausschüttungen an inländische Kapitalgesellschaften fließen, stellt § 10 KStG eine Einmalbesteuerung sicher, es sei denn, die Gewinnanteile stammen aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, mit deren Ansässigkeitsstaat Österreich keine Möglichkeit zur umfassenden Amtshilfe hat (§ 10 Abs 1 Z 6 KStG).⁵⁶⁾ Eine allfällige auf den Dividenden lastende ausländische Quellensteuer ist aufgrund der Steuerfreiheit der Dividenden im Inland nicht anrechenbar und kann auch nicht als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden (§ 12 Abs 1 Z 6 KStG).

Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen sind jedoch nur dann steuerfrei, wenn die Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung erfüllt sind (§ 10 Abs 2 KStG) und der Gesellschafter nicht zur Steuerwirksamkeit optiert hat (§ 10 Abs 3 KStG).

Erzielt eine niedrigbesteuerte ausländische Körperschaft Passiveinkünfte, kann diesen Einkünften die steuerliche Abschirmwirkung durch die Hinzurechnungsbesteuerung

⁵³⁾ Im Zuge des Updates 2017 wurde der PPT auch in Art 29 Abs 2 OECD-MA aufgenommen.

⁵⁴⁾ Lang in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Österreichische DBA nach BEPS, 49 (49 ff).

⁵⁵⁾ Bendlinger, Steueroasen und Offshore-Strukturen (2013) 189 f.

⁵⁶⁾ BFG 6. 7. 2020, RV/7101779/2017; VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 43.

(§ 10a KStG) entzogen werden.⁵⁷⁾ Sind die Beteiligungsvoraussetzungen nicht erfüllt (mindestens 5%ige, aber weniger als 50%ige Verbundenheit), sind Passiveinkünfte aus internationalen Schachtelbeteiligungen sowie aus qualifizierten Portfoliobeteiligungen gemäß § 10a Abs 7 KStG nicht von der Körperschaftsteuer befreit, sondern sind unter Anrechnung der ausländischen Steuer steuerpflichtig (Methodenwechsel). Betroffen davon sind vor allem niedrigbesteuerte ausländische Finanzierungs- und Leasinggesellschaften, Patentverwertungsgesellschaften, innerhalb eines Konzerns zwischengeschaltete Abrechnungsunternehmen und unter gewissen Voraussetzungen auch Versicherungen und Finanzinstitute (§ 10a Abs 2 KStG).

Von natürlichen Personen als Gesellschafter bezogene Auslandsdividenden unterliegen (ebenso wie Inlandsdividenden, die der KEST unterliegen) einem besonderen Steuersatz von 27,5 % (§ 27a Abs 1 Z 2 EStG). Ausländische Quellensteuern können auf Grundlage von § 1 Abs 2 der Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung⁵⁸⁾ oder eines von Österreich abgeschlossenen DBA (Art 10 iVm Art 23B OECD-MA) auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet werden. Ist eine natürliche Person in Österreich ansässig,⁵⁹⁾ sind die im Ausland steuergünstig angesammelten Gewinne jedenfalls mit der 27,5%igen Einkommensteuer belastet. Allerdings können natürliche Personen, die aufgrund ihres Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, aufgrund eines von Österreich mit einem anderen Staat abgeschlossenen DBA im anderen Staat „*ansässig*“ sein und dessen Steuerhoheit unterliegen, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen in diesem anderen Staat gelegen ist (Art 4 Abs 2 lit a OECD-MA). In Wegzugsfällen ist allerdings die in § 27 Abs 6 EStG vorgesehene Wegzugsbesteuerung zu beachten, die den durch die Steuerflucht erwarteten Steuervorteil aufzehren kann.

Soll ein niedriges Steuerniveau im Ausland konserviert werden, kann die Begründung von Auslandsbetriebsstätten oder (aus österreichischer Sicht) steuerlich transparenter Rechtsgebilde in Erwägung gezogen werden. Die Verwendung von (dem Gesellschafter unmittelbar zuzurechnenden) Gewinnen ausländischer Personengesellschaften gilt aus österreichischer Sicht als steuerneutrale Entnahme. Beteiligungen österreichischer Gesellschafter an ausländischen Personengesellschaften gelten als anteilige Betriebsstätten der Gesellschafter, auf welche die abkommensrechtliche Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA) anzuwenden ist, unabhängig davon, ob im jeweiligen DBA eine Personengesellschaftsklausel⁶⁰⁾ vorgesehen ist.⁶¹⁾ Besteht mit dem Staat, in dem die (Personengesellschafts-)Betriebsstätte belegen ist, ein OECD-konformes DBA, das Unternehmensgewinne bei Bestand einer Betriebsstätte anteilig dem Betriebsstättenstaat zur Besteuerung überlässt (Art 5 iVm Art 7 OECD-MA), und hat sich Österreich in diesem DBA verpflichtet, diese Gewinne von der österreichischen Besteuerung freizustellen (Befreiungsmethode iSd Art 23A OECD-MA), bleibt dem österreichischen Gesellschafter das niedrige Steuerniveau im Ausland erhalten. Lediglich der Progressionsvorbehalt (Art 23A Abs 4 OECD-MA) bewirkt, dass die in

⁵⁷⁾ Durch § 10a KStG iVm der VO Passiveinkünfte niedrigbesteuerteter Körperschaften (BGBl II 2019/21) wurde durch das JStG 2018 (BGBl I 2018/62) die in Art 7 (Vorschrift für beherrschte ausländische Unternehmen) und 8 ATAD I (Berechnung der Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens) vorgesehene Hinzurechnungsbesteuerung in das österreichische Steuerrecht übernommen.

⁵⁸⁾ BGBl II 2002/474.

⁵⁹⁾ Der Begriff der „*Ansässigkeit*“ ist ein abkommensrechtlicher Begriff, der neben dem Bestehen unbeschränkter Steuerpflicht in einem oder beiden DBA-Staaten eine besondere „*Nahebeziehung*“ zu einem Staat voraussetzt, die in der Regel im „*Mittelpunkt der Lebensinteressen*“ iSd Art 4 Abs 2 lit a OECD-MA zum Ausdruck kommt.

⁶⁰⁾ Konkrete Aussagen dazu, dass die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne auch auf Einkünfte anzuwenden ist, die eine Person aus ihrer Beteiligung an einer Personengesellschaft bezieht, finden sich zB in den österreichischen DBA mit Deutschland (Art 7 Abs 7 DBA Deutschland), Italien (Art 7 Abs 8 DBA Italien) und der Schweiz (Art 7 Abs 8 DBA Schweiz).

⁶¹⁾ Rz 327 VPR 2020 (Entwurf).

Österreich zu besteuern den Inlandseinkünfte zu dem auf das Welteinkommen entfallenden Tarif zu erfassen sind. Auf dieser Grundlage iVm nationalem Steuerrecht üben Betriebsstättenmodelle im Verhältnis zu Malta, den Vereinigten Arabischen Emiraten, der Schweiz und Zypern eine gewisse Anziehungskraft aus.⁶²⁾ Um die gewünschte steuerliche Wirkung tatsächlich zu erzielen und Attacken der Finanzverwaltung abwehren zu können, müssen natürlich auch die ausländischen (Personengesellschafts-)Betriebsstätten die oben dargestellten – für eine Primärabschirmung nötigen – Voraussetzungen erfüllen.

III. Zwischengesellschaften

1. Kriterien für die Standortwahl

Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien in der (Alt-)Fassung aus 2010 (VPR 2010) definieren Zwischengesellschaften als „Gesellschaften, die im Einkünftefluss zwischen einer Einkunftsquelle und dem Steuerpflichtigen zivilrechtlich in Erscheinung treten“.⁶³⁾ Zwischengesellschaften können als reine beteiligungsverwaltende Holdinggesellschaft ausgestaltet sein, aber auch als eine Holding, die neben Kapitalanlagen jeglicher Art auch immaterielle Wert, Patente oder Know-how in ihrem Vermögen halten oder Dienstleistungen für Konzerngesellschaften erbringen. Das BMF will den Begriff jedenfalls in einem sehr weiten Sinn verstanden wissen und bezieht auch Gesellschaften ein, deren zivilrechtliches Erscheinungsbild den Eindruck einer gewerblich tätigen Gesellschaft vermittelt (geschäftsführende Holding, Handels- und Produktionsgesellschaften mit ausgelagerter Lohnfertigung).⁶⁴⁾

Neben den für Basisgesellschaften relevanten Kriterien der Standortwahl, die für operativ tätige Zwischengesellschaften (Holdings) gleichermaßen relevant sind, hat ein steueroptimaler Standort einer Zwischengesellschaft (Holdingstandort) als Mindestanforderung zusätzlich die folgenden Angebote bereitzuhalten:

- *Steuerfreistellung von Beteiligungserträgen* (Dividenden und Veräußerungsgewinne), möglichst ohne Mindestbeteiligungsquoten und Mindestbehaltefristen;
- keine ausgeprägte Gesetzgebung zur Missbrauchsabwehr;
- keine *Hinzurechnungsbesteuerung* („CFC“);
- keine bzw nur geringe Einschränkungen des Betriebsausgabenabzugs (Finanzierungskosten, Teilwertabschreibungen, „*notional interest deduction*“);
- grenzüberschreitende *Verwertung von laufenden und Veräußerungsverlusten* samt Verlustvortrag und Verlustrücktrag;
- Minimierung bzw *Vermeidung von Quellensteuern in- und outbound*, indem entweder nach nationalem Steuerrecht keine Abzugsteuern erhoben werden oder solche durch ein flächendeckendes DBA-Netz bzw die Nutzung von EU-Richtlinien vermieden werden.

Misst man das österreichische Unternehmenssteuerrecht an diesen Kriterien, zeigt sich, dass einzelne, jedoch nicht alle der für einen steuerlich attraktiven Holdingstandort relevanten Voraussetzungen erfüllt werden. Dividenden aus dem In- und Ausland sind steuerfrei (im Verhältnis zu Nicht-EU-Staaten bedarf es bei Portfoliodividenden allerdings gemäß § 10 Abs 1 Z 7 KStG einer umfassenden Amtshilfemöglichkeit mit dem

⁶²⁾ Eine Darstellung verschiedener steueroptimierender Personengesellschaftsmodelle findet sich bei *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021) 612 ff.

⁶³⁾ Rz 369 VPR 2010. Der fünfte Teil der VPR 2010 („*Steuergestaltung mittels Zwischengesellschaften*“) wurde im Entwurf der VPR 2020 gestrichen. Die wesentlichen Aussagen der Finanzverwaltung dazu wurden in Teil 1 („*Multinationale Konzernstrukturen*“) übernommen.

⁶⁴⁾ Rz 369 VPR 2010.

Ansässigkeitsstaat der Tochter⁶⁵⁾). Unter den Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG (internationale Schachtelbeteiligung) sind auch Gewinne aus der Veräußerung von Auslandsbeteiligungen steuerfrei. § 2 Abs 8 EStG ermöglicht die (zeitlich begrenzte) Berücksichtigung von Auslandsverlusten in Österreich. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung können gemäß § 9 Abs 6 Z 1 KStG Verluste ausländischer Gruppenmitglieder vom Gruppenträger (temporär) in Abzug gebracht werden. Österreich ist seit 1995 Mitglied der EU und hat aktuell mit 91 Staaten DBA abgeschlossen.

Gegen den „Holdingstandort Österreich“ sprechen ua die Hinzurechnungsbesteuerung und der Methodenwechsel für Passiveinkünfte niedrigbesteuert ausländischer Körperschaften (§ 10a KStG), das Abzugsverbot für Zinsen iZm Beteiligungserwerben im Konzern (§ 12 Abs 1 Z 9 KStG), für Geldbeschaffungs- und Nebenkosten iZm dem Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG), für Zinsen- und Lizenzgebühren, die an verbundene Unternehmen fließen und einer Steuerbelastung von weniger als 10 % unterliegen (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG), sowie die Zinsschrankenregelung in § 12a KStG idF des COVID-19-StMG,⁶⁶⁾ womit Art 4 ATAD I umgesetzt worden ist, die für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2020 beginnen, zur Anwendung kommt. Gleiches gilt für der Umstand, dass zwar Zinsen iZm der Fremdfinanzierung offener Gewinnausschüttungen als Betriebsausgabe geltend gemacht werden können, nicht jedoch iZm Einlagenrückzahlungen, die vom VwGH als nicht betrieblich veranlasste, sondern gesellschaftsrechtliche Maßnahme qualifiziert worden sind.⁶⁷⁾

2. Verhinderung der Abschirmwirkung von Zwischengesellschaften

Während durch die Nutzung von Basisgesellschaften bezweckt werden soll, die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Investors (Gesellschafters) zu vermeiden, sollen Zwischen- oder Durchlaufgesellschaften („*conduits*“) vor der Besteuerung im Quellenstaat abschirmen. Durch ein Zusammenspiel nationaler Rechtsordnungen, von Richtlinien der EU („*directive shopping*“) und iVm DBA („*treaty shopping*“) soll die Besteuerung in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen (Quellenstaat), vermieden werden.

Im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten regeln § 94 Z 2 EStG und die dazu ergangene Verordnung (VO)⁶⁸⁾ die für Gewinnausschüttungen an (Mutter-)Kapitalgesellschaften notwendigen KEST-Entlastungsvoraussetzungen. § 94 Z 2 EStG hat Vorrang vor Abkommensrecht und vor § 21 Abs 1 Z 1a KStG.⁶⁹⁾ Erfüllt die ausländische Gesellschaft alle der darin genannten Voraussetzungen, kann die beschränkte Steuerpflicht nach § 21 Abs 1 KStG iVm § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG vermieden werden, indem die Tochtergesellschaft berechtigt wird, die Dividenden unmittelbar an der Quelle von der KEST zu entlasten. Sind die Entlastungsvoraussetzungen nicht erfüllt (zB Ausschüttung während der einjährigen Behaltefrist, Missbrauchsverdacht, offenkundige verdeckte Ausschüttung) bleibt es zunächst beim KEST-Abzug. Häufig scheidet eine Entlastung an der Quelle daran, dass die ausländische Mutter-/Kapitalgesellschaft die in § 2 Abs 2 VO geforderte (Substanz-)Erklärung⁷⁰⁾ nicht abgeben kann, weil die Gesellschaft eine Be-

⁶⁵⁾ Siehe FN 26.

⁶⁶⁾ BGBl I 2021/3; durch den neuen § 12a KStG wurde Art 5 ATAD I in das österreichische Körperschaftsteuerrecht übernommen. *Mitterlehner/Panholzer*, Zinsschranke – vorzeitige Umsetzung auch in Österreich? SWK 3/2019, 108 (108 ff); *Zöchling/Brugger*, Zinsschranke im österreichischen KStG ab 1. 1. 2021, SWK 34/2020, 1564 (1564 ff).

⁶⁷⁾ VwGH 1. 6. 2016, 2013/13/0058.

⁶⁸⁾ BGBl 1995/56. Wenngleich die Verordnung zum ehemaligen § 94a EStG ergangen ist, der im Zuge des BudBG 2011 durch § 94 Z 2 EStG ersetzt wurde, kann die Verordnung nach herrschender Meinung auch auf § 94 Z 2 EStG angewandt werden. *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz 303 f.

⁶⁹⁾ Rz 7756 EStR idF Wartungserlass 2021 (Begutachtungsentwurf).

⁷⁰⁾ Für diese Erklärung ist derzeit der Vordruck ZS-EUMT vorgesehen, auf dem von der ausländischen Finanzverwaltung auch die Ansässigkeit der Muttergesellschaft zu bescheinigen ist.

tätigung entfalten muss, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht (Überwiegen der betrieblichen Tätigkeit ist nicht Voraussetzung⁷¹⁾), eigene (oder geleaste) Arbeitskräfte beschäftigen und über eigene oder gemietete Betriebsräumlichkeiten verfügen muss.

Durch den damit bedingten Wechsel von der KEST-Befreiung zum Rückerstattungsverfahren soll es letztlich der Finanzverwaltung überlassen werden, eine auf den Einzelfall bezogene Prüfung vorzunehmen, um das Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO durch *directive shopping* beurteilen zu können. Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass einer Holdinggesellschaft ohne eigene Betriebsräumlichkeiten und eigenes Personal die KEST rückerstattet wird, wenn relevante außensteuerliche Gründe vorliegen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.⁷²⁾ In der EU ansässigen funktionslosen oder funktionsarmen Zwischenholdings, deren Zweck das Durchleiten von Gewinnen als Teil von Gestaltungen zur internationalen Gewinnverschiebung bzw. Steuerumgehung ist, soll damit die KEST-Entlastung versagt werden.⁷³⁾ Ist an einer funktionslosen Holdinggesellschaft jedoch eine ausländische Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligt, die selbst die Voraussetzungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt, soll (entgegen den Ausführungen in Einzelerledigungen des BMF⁷⁴⁾) eine Entlastung an der Quelle nicht mehr unterbunden werden,⁷⁵⁾ wenn Mutter- und Großmuttergesellschaft die Nachweise für eine Entlastungsberechtigung erbringen können.⁷⁶⁾

§ 94 Z 2 EStG iVm der VO ist unionsrechtskonform iSd EU-Mutter-Tochter-Richtlinie auszulegen. Der EuGH hatte bereits mehrmals Gelegenheit, sich mit nationalen Missbrauchstatbeständen iZm der Verweigerung der KEST-Entlastung auf Dividenden zu beschäftigen. In den Rs *Deister Holding und Juhler Holding*⁷⁷⁾ erteilte der EuGH der Missbrauchsabwehr anhand nationaler allgemein vorgegebener Kriterien eine Absage. In den Urteilen in den Rs *T Danmark und Y Denmark* stellte der EuGH klar, dass es jedenfalls nicht ausreicht, nur formal die Voraussetzungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie zu erfüllen, und dass *conduits*, deren einzige Tätigkeit im Entgegennehmen und der zeitnahen Weiterleitung von Dividenden besteht, die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie nicht in Anspruch nehmen dürfen. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH gelte der allgemeine Grundsatz, dass man sich nicht betrügerisch oder missbräuchlich auf Unionsrecht berufen kann.⁷⁸⁾ Das wäre nach ständiger Rechtsprechung des EuGH dann der Fall, wenn eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung vorliegt, die zu dem Zweck errichtet wurde, der inländischen Steuer zu entgehen, die normalerweise für die im Inland erzielten Gewinne geschuldet wird.⁷⁹⁾ Der Umstand, dass die zwischengeschaltete Gesellschaft durch Personen gehalten wird, denen die KEST-Entlastung nicht zustände, wenn sie die Dividenden unmittelbar beziehen würden (natürliche Personen, Gesellschaften aus Drittstaaten), kann für eine missbräuchliche Gestaltung sprechen, wenn dafür wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen.⁸⁰⁾

Zahlungen von Zinsen⁸¹⁾ und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen (§ 99a Abs 6 EStG), die innerhalb der EU ansässig sind oder Betriebsstätten eines Un-

⁷¹⁾ Rz 7757a EStR idF Wartungserlass 2021 (Begutachtungsentwurf).

⁷²⁾ Rz 7757b EStR idF Wartungserlass 2021 (Begutachtungsentwurf).

⁷³⁾ Rz 7757 EStR idF Wartungserlass 2021 (Begutachtungsentwurf).

⁷⁴⁾ EAS 3414 vom 3. 7. 2019; EAS 3422 vom 7. 1. 2020; EAS 3423 vom 25. 3. 2020.

⁷⁵⁾ Rz 7757a EStR idF Wartungserlass 2021 (Begutachtungsentwurf). VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004.

⁷⁶⁾ Rz 7759a EStR idF Wartungserlass 2021 (Begutachtungsentwurf).

⁷⁷⁾ EuGH 20. 12. 2017, *Deister Holding und Juhler Holding*, C-504/16 und C-613/16.

⁷⁸⁾ EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark und Y Denmark*, C-116/16 und C-117/16, Rn 70.

⁷⁹⁾ EuGH 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Rn 55.

⁸⁰⁾ VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0080.

⁸¹⁾ Aus österreichischer Sicht ist die Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie nur für Lizenzgebühren relevant, da gemäß § 98 Abs 1 Z 5 EStG Zinsen, „die nicht von natürlichen Personen erzielt werden“, von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind.

ternehmens eines anderen EU-Mitgliedstaates sind, können auf Grundlage der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie der EU,⁸²⁾ die in § 99a EStG umgesetzt worden ist, unter den darin vorgesehenen Voraussetzungen von Quellensteuern befreit werden. Eine der für die Quellensteuerentlastung wesentlichen Voraussetzungen ist, dass der Empfänger der Nutzungsberechtigte der Einkünfte ist, diese zu eigenen Gunsten und nicht als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person vereinnahmt (§ 99a Abs 3 EStG).

In den verbundenen Rs *N Luxembourg 1 ua*⁸³⁾ hatte der EuGH iZm Zinszahlungen zwischen dänischen und luxemburgischen Gesellschaften, die an Letztbegünstigte in Drittstaaten geflossen sind, Gelegenheit, sich mit dem Tatbestandsmerkmal der „*Nutzungsberechtigung*“ ausführlich auseinanderzusetzen. Dabei hat der EuGH auf den abkommensrechtlich relevanten und im OECD-MK⁸⁴⁾ interpretierten Begriff des „*beneficial owner*“ Bezug genommen, an dem sich schon der Vorschlag einer Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie orientiert hatte.⁸⁵⁾ Demnach könne Nutzungsberechtigter von Zinsen nur derjenige sein, dem die Zinsen, die er erhält, wirtschaftlich zustehen und der daher frei über deren Verwendung bestimmen kann, ohne die Zinsen an andere Personen weiterleiten zu müssen („*use and enjoy*“).

Durchleitungsgesellschaften könnten demnach nicht Nutzungsberechtigte sein, zumal der Begriff nicht in einem engen, technischen Sinne zu verstehen sei, sondern bei seiner Auslegung auch das Ziel der Verhinderung von Steuerhinterziehung und -umgehung berücksichtigt werden muss.

Ergibt sich die Entlastungsverpflichtung in Österreich aus einem DBA, sind die dafür vorgesehenen Voraussetzungen in der DBA-Entlastungsverordnung⁸⁶⁾ geregelt, wozu die Vorlage einer von der ausländischen Steuerverwaltung auf den Formularen ZS-QU1 (für natürliche Personen) und ZS-QU2 (für juristische Personen) beizubringenden Ansässigkeitsbescheinigung zählt.⁸⁷⁾ In diesen Vordrucken haben ausländische juristische Personen als Empfänger der Einkünfte neben dem auch nach der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie beizubringenden Substanznachweis zu erklären, dass sie die steuerentlasteten Einkünfte für eigene Rechnung vereinnahmen können und nicht verpflichtet sind, diese an andere weiterzugeben, also nicht nur als Treuhänder auftreten.⁸⁸⁾

IV. Ergebnis und Ausblick

Bevor sich der Unternehmer mit den Möglichkeiten steueroptimaler Standortwahl beschäftigt, muss er sich darüber im Klaren sein, welche wertschöpfenden Aktivitäten an einem (neuen/zusätzlichen) steuerlich günstigen Unternehmensstandort angesiedelt werden können, wer diese Aktivitäten durchführen und verantworten soll, welche Vermögenswerte realistischerweise am neuen Standort geschaffen, entwickelt bzw dort-

⁸²⁾ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABI L 157 vom 26. 6. 2003, S 49.

⁸³⁾ EuGH 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16. *Bendlinger*, Keine KEST-Entlastung bei Durchlaufgesellschaften, IStR 2019, 140 (143 ff).

⁸⁴⁾ Tz 12.5 ff OECD-MK zu Art 10 OECD-MA; Tz 9 ff OECD-MK zu Art 11 OECD-MA; Tz 4.3 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.

⁸⁵⁾ EuGH 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, Rn 90.

⁸⁶⁾ BGBl III 2005/92.

⁸⁷⁾ Mit Mexiko, Thailand, der Türkei und den USA wurden im Rahmen von Verständigungsverfahren Sonderregelungen zur Dokumentation der Entlastungsberechtigung vereinbart; vgl Erlass des BMF vom 29. 1. 2019, Verwendung ausländischer Formulare für Ansässigkeitsbescheinigungen, BMF-010221/0027-IV/8/2019, BMF-AV 2019/10.

⁸⁸⁾ Erlass des BMF vom 10. 3. 2006, Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, BMF-010221/0101-IV/4/2006, Abs 9.

hin verlagert werden können und ob seine Überlegungen auch tatsächlich umsetzbar sind.

Auf Grundlage eines Geschäftsplans ist eine Kosten-Nutzen-Rechnung zu erstellen, in der die mögliche Steuerersparnis den Kosten gegenübergestellt wird, die iZm der Herstellung der im Ausland benötigten Infrastruktur und einer allenfalls vorzunehmenden Wegzugsbesteuerung anfallen.

Steueroptimierende Gestaltungen müssen auch „gelebt“ werden und erfordern eine Anpassung der Unternehmensorganisation und der innerbetrieblichen Strukturen. Für die handelnden (natürlichen) Personen kann sich auch die Notwendigkeit ergeben, persönliche und familiäre Lebensverhältnisse anzupassen, wenn zB die Steuergestaltung einen Wegzug ins Ausland erforderlich macht.

Es gilt auch zu bedenken, dass der Weg aus Steueroasen immer über eine Wüste führt und spätestens bei der Verwendung der im Ausland steuerschonend gebunkerten Einkünfte durch die in Österreich ansässigen natürlichen Personen der Fiskus zuschlägt.

Ungeachtet der anstehenden Bemühungen der OECD, durch Pillar I⁸⁹⁾ für *automated digital services* und *consumer-facing businesses* großer Konzerne einen präsenzlosen steuerlichen Nexus zu schaffen,⁹⁰⁾ gilt nach wie vor der Grundsatz, dass Unternehmensgewinne nur dann einem Staat zur Besteuerung überlassen werden können, wenn eine Kongruenz zwischen den in diesem Staat erbrachten wertschöpfenden Funktionen und den dort ausgewiesenen Gewinnen hergestellt werden kann. Die Beachtung dieses Grundprinzips internationaler Gewinnallokation steht bei Betriebsprüfungen stets im Fokus der Finanzverwaltungen, die zunehmend abgestimmter handeln und inzwischen über umfassende Möglichkeiten des internationalen Informationsaustausches verfügen.

Auch die dem Unternehmer auferlegten Dokumentations- und Berichtspflichten erleichtern die Beschaffung der für eine sachgerechte Aufteilung von Besteuerungssubstrat nötigen Informationen.

Gleichzeitig werden die Anbieter (Intermediäre) aggressiver Steuerplanungstechniken durch DAC 6⁹¹⁾ bzw das EU-Meldepflichtgesetz zu einem Offenbarungseid gezwungen. In einem am 25. 2. 2021 von der OECD veröffentlichten Bericht werden die Staaten unter dem Titel „*Schluss mit dem Hütchenspiel – hartes Vorgehen gegen Experten, die Steuer- und Wirtschaftskriminalität ermöglichen*“, dazu aufgefordert, strenge Maßnahmen gegen sogenannte „*professional enablers*“ zu ergreifen, wozu „*accountants, financial institutions and other professionals who help engineer the legal and financial structures seen in complex tax evasion and financial crimes*“ gezählt werden.⁹²⁾

Der zur Steuerflucht bereite Unternehmer sollte sich auch möglicher finanzstrafrechtlicher Folgen rechtswidrigen Handelns bewusst sein und seine Gestaltungsüberlegungen nur innerhalb des Rahmens vertretbarer Rechtsmeinungen verfolgen. Die vielen *leaks* (*Panama* und *Paradise Papers*, Datenklau in Liechtenstein und der Schweiz) und mit nachvollziehbaren Namen der Beschwerdeführer oder Beklagten versehene höchstgerichtliche Urteile können auch zur Folge haben, dass unternehmerische Steuertricks durch Medienberichte einer breiten Öffentlichkeit zugänglich werden und damit den Ruf eines Unternehmens nachhaltig schädigen können.

⁸⁹⁾ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint (2020).

⁹⁰⁾ Schmidjell-Dommes, Der Geltungsbereich des Pillar I – Scope, ÖStZ 2021, 13 (13 ff).

⁹¹⁾ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. 5. 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl L 139 vom 5. 6. 2018, S 1.

⁹²⁾ OECD, Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes (2020) 7.