

Überlegungen zum konzerninternen Abzugsverbot für „niedrig besteuerte“ Zinsen und Lizenzgebühren

Für Konzerne ergeben sich durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014)¹⁾ einschneidende Änderungen bei der Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren. Nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG unterliegen solche Zahlungen einem Abzugsverbot, wenn sie bei der empfangenden (nutzungsberechtigten) Körperschaft einer „Niedrigbesteuerung“ unterliegen. Dadurch soll verhindert werden, dass sich Konzerne Steuervorteile verschaffen, indem Gewinne durch Zins- und Lizenzzahlungen in Länder mit Niedrigsteuerregimen verlagert werden.²⁾ Im Schrifttum wurde bereits auf einige Zweifelsfragen hingewiesen, die diese Regelung aufwirft.³⁾ Von besonderer Bedeutung ist die Auslegung jener Kriterien, anhand derer eine das Abzugsverbot auslösende „Niedrigbesteuerung“ festzustellen ist.

1. Steuerpolitische Hintergründe und Gesetzestechnik

Mit dem AbgÄG 2014 wurden zahlreiche steuerliche Maßnahmen umgesetzt, die im Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung enthalten sind.⁴⁾ Darin wird das steuerpolitische Ziel formuliert, bestehende Möglichkeiten zur „aggressiven Steuerplanung“ einzuschränken.⁵⁾ Damit folgt man einem internationalen Trend, der sich sowohl in den Arbeiten der OECD⁶⁾ als auch in jenen der Europäischen Kommission⁷⁾ widerspiegelt. Österreich zählt dabei allerdings zu jenen Ländern, denen eine „Vorreiterrolle“ zukommt.⁸⁾ Es werden nämlich im Gegensatz zu anderen Staaten, die zum Teil noch zurückhaltend agieren und die Ergebnisse der Bemühungen um eine international akkordierte Lösung – zumindest vorerst – abwarten

möchten,⁹⁾ schon jetzt gesetzliche Schritte gesetzt, die steuerlich unerwünschte Gestaltungen unterbinden sollen.¹⁰⁾ Der mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011)¹¹⁾ eingeführte § 10 Abs 7 KStG zeigt jedoch, dass der „aggressiven Steuerplanung“ in Wahrheit schon in der vorherigen Legislaturperiode der Kampf angesagt wurde.¹²⁾ Somit führt das AbgÄG 2014 einen bereits zuvor eingeschlagenen Weg fort.¹³⁾

Der Gesetzgeber widmet sich mit dem AbgÄG 2014 der Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen, die gezielt dazu genutzt werden können, Gewinne in Länder mit Niedrigsteuerregimen zu verlagern.¹⁴⁾ Solche Gestaltungen sollen nunmehr durch das in § 12 Abs 1 Z 10 KStG verankerte Abzugsverbot unterbunden werden.¹⁵⁾ Dabei bedient sich der Gesetzgeber

- 1) BGBl I 2014/13.
- 2) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.
- 3) Vgl *Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014, 70 (77 ff); *Bendlinger*, AbgÄG 2014: Die Folgen für international tätige Unternehmen, VWT 2014, 30 (33); *Knapp/Six*, Neuerungen bei Zins- und Lizenzzahlungen, in *Gröhs/Kovari/Lang/Wilplinger* (Hrsg.), Abgabenänderungsgesetz 2014, SWK-Spezial (2014) 30 (32 ff); *Kofler/Marschner*, Änderungen im Außensteuerrecht, SWK 2014, 455 (461 ff); *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern, ÖStZ 2014, 223 (223 ff); *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren, taxlex 2014, 105 (105 ff); *Wimpissinger*, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 KStG unionsrechtswidrig? SWI 2014, 220 (220 ff); *Zöchling/Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren, RdW 2014, 215 (215 ff); weiters *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014, 65 (71 ff).
- 4) Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung 2013-2018 „Erfolgreich. Österreich.“ (abrufbar unter <http://www.bka.gv.at/DocView.axd?CobId=53264>; abgerufen am 25. 5. 2014); vgl dazu *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 f; *Schuster*, Steuerliche Implikationen des Regierungsprogramms der 25. Gesetzgebungsperiode, SWK 2014, 1 (1 ff); *Steiner*, Regierungsprogramme als Kampfansage gegen Steuerbetrug und Steuerumgehung, taxlex 2014, 85 (85 ff).
- 5) Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung 2013-2018 „Erfolgreich. Österreich.“, 107: „Gestaltungskonstruktionen in Verbindung mit aggressiver Steuerplanung durch Offshore-Konstruktionen (Niedrigsteuerländer), wie z. B. Konzernfinanzierung und Lizenzzahlungen an Tochtergesellschaften (Briefkastenfirmen) in Steueroasen, sollen eingeschränkt werden und die Finanzierungszinsen bzw. Patentrechte und Lizenzgebühren sollen im Inland steuerlich nicht mehr abzugsfähig sein“.
- 6) Siehe zB OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: Policy and Compliance Issues (2012); OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013); OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).
- 7) Siehe zB European Commission, Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases, TAXUD D1 D(2012); Commission Recommendation of 6. 12. 2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final.
- 8) Vgl *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 464; *Kofler*, Ist das Fass bereits übergelaufen? GES 2014, 54; *Peyerl*, ÖStZ 2014, 226; *Zöchling/Plott*, RdW 2014, 221.

- 9) So zB „Deutschlands Zukunft gestalten“, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, 65.
- 10) So *Steiner*, taxlex 2014, 89; kritisch zB *Zöchling/Plott*, RdW 2014, 221.
- 11) BGBl I 2010/111.
- 12) Vgl dazu *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011) Art 60 Z 4 BBG 2011, Tz 9; *Kirchmayr/Kofler*, Beteiligungsertragsbefreiung und internationale Steuerarbitrage, GES 2011, 449 (450 ff); *Marchgraber/Titz*, Die Wirkungsweise des § 10 Abs 7 KStG im System der Beteiligungsertragsbefreiung, ÖStZ 2011, 373 (373); *Marchgraber*, Dividendenbesteuerung und internationale Steuerarbitrage, in *M. Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Dividenden im Konzern, in Druck; *Stefaner*, Wann greift die Besteuerung von grenzüberschreitenden Beteiligungserträgen gemäß § 10 Abs 7 KStG? SWI 2012, 276 (276 ff); *Stefaner*, Konsequenzen der Anwendung von § 10 Abs 7 KStG, SWI 2012, 370 (370 ff); *Stefaner*, Besteuerung von Beteiligungserträgen gemäß § 10 Abs 7 KStG auch bei fehlendem Abzug im Ausland, SWI 2012, 443 (443); *Stefaner*, Genussrechte im Konzernsteuerrecht, in *Schragl/Stefaner* (Hrsg.), Handbuch Genussrechte² (2013) 253 (279 ff); *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁴ § 10 Rz 368.
- 13) Es geht dem Gesetzgeber aber nicht allein um den Aspekt der aggressiven Steuerplanung. Vielmehr soll mit § 12 Abs 1 Z 10 KStG – zumindest in einem Teilbereich – auch dem schädlichen Steuervettbewerb entgegengewirkt werden. So verweisen die Erläuterungen zur Regierungsvorlage nicht nur auf den BEPS-Aktionsplan der OECD, sondern auch auf die Empfehlungen der Code of Conduct-Gruppe der EU, die sich vorwiegend dem schädlichen Steuervettbewerb widmen (siehe ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13). Deshalb ist das neue Abzugsverbot mehr als nur eine „pauschale Anti-Missbrauchsbestimmung“ (in diese Richtung aber zB *Knapp/Six* in *Gröhs/Kovari/Lang/Wilplinger*, AbgÄG 2014, 35; *Polivanova-Rosenauer*, taxlex 2014, 106; *Zöchling/Plott*, RdW 2014, 219 f).
- 14) Auf den ersten Blick könnte daraus der Schluss gezogen werden, dass § 12 Abs 1 Z 10 KStG nur Zahlungen an ausländische Körperschaften erfasst, weil inländische Körperschaften einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich und damit meist keiner „Niedrigbesteuerung“ unterliegen. Tatsächlich können Zinsen und Lizenzgebühren aber auch dann vom Abzugsverbot betroffen sein, wenn sie an eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft geleistet werden. Vgl zB *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 462 („[...] erfasst [ist] [...] z.B. eine österreichische Kapitalgesellschaft, die Zinsen von einer Konzerngesellschaft über eine befreite schweizerische Finanzierungsbetriebsstätte bezieht“); *Kofler*, GES 2014, 54 (FN 15); *Polivanova-Rosenauer*, taxlex 2014, 106.
- 15) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13 („[d]ie Regelung [...] zielt [...] auch auf die Vermeidung konzerninterner Gewinnverlagerungen mittels Zins- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer oder in besondere Steuerregime ab“).

einer Technik, die auch in anderen Bestimmungen (zB § 10 Abs 4, 5 und 7 KStG) verwendet wird. Die steuerliche Behandlung einer Körperschaft wird nämlich von der Besteuerung einer anderen Körperschaft abhängig gemacht. So hängt die Abzugsfähigkeit von konzerninternen¹⁶⁾ Zins- und Lizenzzahlungen nunmehr von der Besteuerung der empfangenden (nutzungsberechtigten) Körperschaft ab, denn das Abzugsverbot ist nur dann anwendbar, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft „niedrig besteuert“ werden. Die Auslegung jener Kriterien, auf die das Gesetz bei der Frage nach einer „Niedrigbesteuerung“ abstellt, ist daher von großer Bedeutung. Nachdem der Gesetzgeber nicht auf die teilweise bereits seit Längerem bestehenden Kriterien anderer gesetzlicher Bestimmungen – wie zB § 10 Abs 4 und 5 KStG,¹⁷⁾ § 42 Z 2 ImmoInvFG¹⁸⁾ und § 188 Abs 1 Z 3 InvFG¹⁹⁾ – zurückgreift, lässt sich aus den dazu geführten Diskussionen nur bedingt etwas für das nunmehr eingeführte Abzugsverbot gewinnen.

Zweifelsfragen ergeben sich darüber hinaus auch daraus, dass gemäß § 12 Abs 1 Z 10 vorletzter Satz KStG immer dann, wenn „die empfangende Körperschaft nicht Nutzungsberechtigter [ist], [...] auf den Nutzungsberechtigten abzustellen [ist]“. Der Gesetzgeber möchte dadurch verhindern, dass das Abzugsverbot durch bestimmte Gestaltungen umgangen werden kann:²⁰⁾ „Durch die Bezugnahme auf den Nutzungsberechtigten soll eine Anwendung der Bestimmung in jenen Fällen sichergestellt werden, in denen es zu einem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem Empfänger und wirtschaftlichem Nutzungsberechtigten der Zins- und Lizenzzahlungen kommt. Damit sind z.B. auch ‚back-to-back‘-Finanzierungen von der Regelung erfasst.“

2. Die „Niedrigbesteuerung“ als Anwendungsvoraussetzung

Als zentrale Anwendungsvoraussetzung stellt § 12 Abs 1 Z 10 KStG auf die Besteuerung der Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft ab. Das Abzugsverbot ist dabei nicht in allen Fällen anzuwenden, in denen die Zinsen oder Lizenzgebühren einer „niedrigen Besteuerung“ unterliegen. Vielmehr sieht § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG konkrete Kriterien dafür vor. So liegt eine das Abzugsverbot auslösende „Niedrigbesteuerung“ nur dann vor, wenn „[d]ie Zinsen oder Lizenzgebühren [...] bei der empfangenden Körperschaft

- aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder
- einem Steuersatz von weniger als 10% oder
- aufgrund einer dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% [unterliegen]“.

Die steuerliche Gesamtsituation der empfangenden Körperschaft ist demnach nur insofern relevant, als eine „Niedrigbesteuerung“ der Zinsen oder Lizenzgebühren auch dann vorliegt, wenn die empfangende Körperschaft persönlich von der Steuer

befreit ist (TS 1) oder einem „nominellen Normalsteuersatz“²¹⁾ von weniger als 10 % unterliegt (TS 2).²²⁾ Aus der steuerlichen Gesamtsituation lässt sich aber auf die konkrete steuerliche Behandlung der Zinsen oder Lizenzgebühren schließen, auf die es letztlich ankommt. Das Gesetz fordert allerdings nicht, dass die Zinsen oder Lizenzgebühren jedenfalls einer tatsächlichen Steuerbelastung unterliegen müssen. So muss sich etwa gemäß § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 3 KStG die 10 % unterschreitende Steuerbelastung aus einer „dafür vorgesehenen Steuerermäßigung“ ergeben. Daher kommt das Abzugsverbot nicht zum Tragen, „wenn der effektive Steuersatz von 10 % auf die Zinsen oder Lizenzgebühren lediglich deshalb unterschritten wird, weil die empfangende Körperschaft etwa Verluste erzielt oder ihr aufgrund eines Gruppenbesteuerungsregimes Verluste zugerechnet werden“.²³⁾ Der Gesetzgeber ist demnach darauf bedacht, dass die Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nicht in jedem Fall einer unter 10 % liegenden Steuerbelastung versagt wird.

Warum in einem Staat eine Steuerbefreiung, ein nomineller Steuersatz von weniger als 10 % oder eine speziell für Zinsen oder Lizenzgebühren vorgesehene Steuerermäßigung besteht, spielt für die Anwendbarkeit des Abzugsverbots keine Rolle.²⁴⁾ Vielmehr greift § 12 Abs 1 Z 10 KStG auch dann, wenn zB ein Staat eine besondere Begünstigung für Lizenzgebühren gewährt, um die Forschungstätigkeit der Unternehmen zu fördern. Das Abzugsverbot kann somit auch durch Regelungen ausgelöst werden, die rechtspolitisch unbedenklich, wenn nicht sogar erwünscht sind, wie zB durch die Befreiung für jene unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen (§ 5 Z 6 KStG iVm §§ 34 bis 47 BAO).

Darüber hinaus ist das Abzugsverbot auch dann anwendbar, wenn es sich bei der Zahlung von Zinsen iSd § 12 Abs 1 Z 10 KStG aus der Sicht des ausländischen Staats, in dem die empfangende Körperschaft ansässig ist, um eine Dividende handelt und deshalb eine sachliche Befreiung gewährt wird.²⁵⁾ Fraglich ist dabei, ob bereits die bloße Möglichkeit einer sachlichen Befreiung ausreicht, um das Abzugsverbot auszulösen, oder ob dafür die Zahlung im Ergebnis tatsächlich befreit sein muss. Sieht die ausländische Rechtsordnung zB eine Bestimmung vor, die § 10 Abs 7 KStG entspricht, so wäre die Steuerbefreiung im Ausland nur dann anwendbar, wenn die Zahlung bei der „ausschüttenden“ Körperschaft abzugsfähig ist. Wenn § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 KStG bereits bei der bloßen Möglichkeit einer sachlichen Befreiung der Zahlung im Ausland an-

16) § 12 Abs 1 Z 10 lit a KStG setzt für das Abzugsverbot voraus, dass „[d]ie empfangende Körperschaft [...] unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig [ist] oder [...] unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters [steht]“. Im Folgenden wird vereinfachend nur von der Konzernzugehörigkeit gesprochen.

17) Vgl zB Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Tz 297 ff und 324 ff; Strimitzer/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KSt²⁴ § 10 Rz 284 ff und 326 ff.

18) Vgl zB Siller/Hözl, Wesentliche Erweiterung des Begriffs des ausländischen Immobilienfonds durch das AIFMG, ÖStZ 2014, 189 (197).

19) Vgl zB Petritz-Klar, Der Begriff des ausländischen Kapitalanlagefonds nach dem AIFMG, RdW 2013, 501 (504).

20) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

21) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13. Nach den Gesetzesmaterialien erfasst § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 KStG aber nicht nur einen „nominellen Normalsteuersatz [...] von weniger als 10%“, sondern auch einen „spezifisch für Zins- oder Lizenz-einkünfte vorgesehenen reduzierten nominellen Steuersatz von weniger als 10%“.

22) Fraglich könnte sein, ob § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG auch dann anwendbar ist, wenn der ausländische Staat, in dem die empfangende Körperschaft ansässig ist, gar keine Besteuerung von Körperschaften vorsieht (vgl FN 44). Immerhin würde es sich dabei formal weder um eine persönliche Befreiung handeln, noch unterläge die empfangende Körperschaft einem nominellen Steuersatz von weniger als 10 %. Das Ziel der Vorschrift spricht aber dafür, dass auch in einem solchen Fall die Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzzahlungen zu versagen ist. Ob nämlich ein Staat eine Körperschaft gar nicht als Steuersubjekt erfasst, oder die Körperschaft zwar als Steuersubjekt erfasst, ihr aber gar keine Einkünfte zurechnet, oder der Körperschaft zwar Einkünfte zurechnet, sie aber in der Folge vollständig befreit, oder aber auf alle Einkünfte, die einer Körperschaft zuzurechnen sind, einen Nullsteuersatz anwendet, ist weitgehend eine Frage der Gesetzestchnik, die letztlich zum selben Ergebnis führt. Vgl idZ auch FN 45.

23) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

24) Vgl Knapp/Six in Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger, AbgÄG 2014, 35.

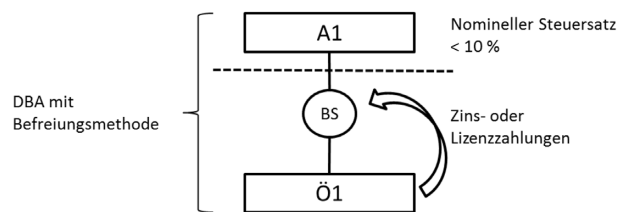
25) Vgl Knapp/Six in Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger, AbgÄG 2014, 34; Polivanova-Rosenauer, taxlex 2014, 106 und 108; Zöchling/Plott, RdW 2014, 215.

zuzurechnen wäre und die in der ausländischen Rechtsordnung vorgesehene, § 10 Abs 7 KStG entsprechende Bestimmung schon durch die bloße Abzugsfähigkeit der Zahlung in Österreich ausgelöst werden würde,²⁶⁾ entstünde eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Es würde sowohl die Abzugsfähigkeit bei der „ausschüttenden“ Körperschaft in Österreich als auch die Steuerentlastung bei der empfangenden Körperschaft im Ausland versagt werden. Aber auch dann, wenn man § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 KStG so versteht, dass die Zahlung bei der empfangenden Körperschaft im Ergebnis tatsächlich befreit sein muss, können sich praktische Probleme ergeben. Wenn der andere Staat nämlich die Befreiung davon abhängig macht, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage der „ausschüttenden“ Körperschaft durch die Zahlung im Ergebnis tatsächlich nicht gemindert wird,²⁷⁾ entstünde ein Zirkelverweis, für dessen Auflösung es wohl einer Kollisionsregel („tie-breaker“) bedürfte.²⁸⁾

Eine weitere Zweifelsfrage ergibt sich dadurch, dass sich die einzelnen „Niedrigbesteuerungskriterien“ in § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG dem Wortlaut nach in einem Punkt wesentlich voneinander unterscheiden, nämlich in Hinblick darauf, inwiefern es auf die tatsächliche Steuerbelastung ankommt. So reicht es für die Anwendung des Abzugsverbots nicht aus, dass die Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft befreit sind (TS 1) oder eine spezielle Steuerermäßigung besteht (TS 3). Vielmehr greift § 12 Abs 1 Z 10 KStG in diesen Fällen nur dann, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund der Befreiung „keiner Besteuerung“ oder aufgrund der dafür vorgesehenen Steuerermäßigung „einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10%“ unterliegen. Unterliegt die empfangende Körperschaft mit der Zahlung etwa der beschränkten Steuerpflicht in Österreich, ist das Abzugsverbot nur dann anwendbar, wenn es trotz der beschränkten Steuerpflicht im Inland zu keiner Besteuerung (TS 1) oder zu einer unter 10 % liegenden Steuerbelastung (TS 3) kommt.²⁹⁾ Für die Frage, ob keine Besteuerung (TS 1) oder eine unter 10 % liegende Steuerbelastung (TS 3) vorliegt, bedarf es also einer grenzüberschreitenden Betrachtung.³⁰⁾ Werden zB Zins- oder Lizenzzahlungen von einer im Ausland ansässigen Konzerngesellschaft empfangen, die einer inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft vergleichbar ist, und sind diese Zins- oder Lizenzzahlungen einer inländischen Betriebsstätte

zuzurechnen, so wären die steuerlichen Folgen sowohl im Ausland als auch in Österreich zu berücksichtigen:

Beispiel 1: inländische Betriebsstätte einer ausländischen empfangenden Körperschaft



Die Zins- oder Lizenzzahlungen sind aufgrund des DBA zwischen Österreich und dem Ansässigkeitsstaat der empfangenden Körperschaft (A1) im Ausland von der Steuer freizustellen (idS Art 11 Abs 4 oder Art 12 Abs 3 iVm Art 7 und 23 A OECD-MA). Es handelt sich dabei um eine sachliche Befreiung, die gemäß § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 KStG dem Betriebsausgabenabzug aber nur dann entgegensteht, wenn es dadurch zu „keiner Besteuerung“ kommt. Da die Zahlungen einer inländischen Betriebsstätte (BS) zuzurechnen sind, ist die ausländische Gesellschaft gemäß § 1 Abs 3 Z 1 lit a iVm § 21 Abs 1 Z 1 und Z 3 KStG iVm § 98 Abs 1 Z 3 TS 1 EStG damit auch im Inland steuerpflichtig. Wenn die Zins- oder Lizenzzahlungen aufgrund dieser beschränkten Steuerpflicht im Inland besteuert werden, ist § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 KStG – mangels fehlender Besteuerung – nicht anwendbar. Da im Ansässigkeitsstaat der empfangenden Körperschaft aber gleichzeitig (neben der sachlichen Befreiung) ein nomineller Steuersatz von weniger als 10 % vorgesehen ist, stellt sich die Frage, ob der Betriebsausgabenabzug gemäß § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 KStG zu versagen ist.³¹⁾

Im Gegensatz zu § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 und 3 KStG kommt es in jenen Fällen, in denen die Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft einem nominellen Steuersatz von weniger als 10 % (TS 2) unterliegen, nach dem Gesetzeswortlaut nicht darauf an, wie hoch die tatsächliche Steuerbelastung im Ergebnis ist. Es wäre bei oberflächlicher Betrachtung daher denkbar, dass im Anwendungsbereich des § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 KStG das Abzugsverbot selbst dann greift, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen, die zu einer mindestens 10%igen Steuerbelastung führt. Dagegen lässt sich allerdings ins Treffen führen, dass § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 KStG nicht explizit auf den nominellen Steuersatz *im Ausland* abstellt. Es gibt daher keinen Grund, den nominellen Steuersatz im Inland unberücksichtigt zu lassen. Vielmehr ist es teleologisch nur konsequent, bei einer beschränkten Steuerpflicht auch die Besteuerung im Inland zu berücksichtigen.³²⁾ Immerhin geht

26) Vgl. Strimitzer/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KSt²⁴ § 10 Rz 372.

27) Vgl. Stefaner, SWI 2012, 443 ff.

28) Vgl. Dziurdz, „Circularly Linked“ Rules Countering Deduction and Non-Inclusion Schemes: Some Thoughts on a Tie-Breaker Test, BIT 2013, 306 (306 ff).

29) Vgl. auch Kofler/Marschner, SWK 2014, 464 („[e]inzubeziehen ist [bei TS 3] u. E. auch eine (finale) österreichische Quellensteuerbelastung“); Zöchling/Plott, RdW 2014, 217 („[s]ollte die empfangende Körperschaft mit den Zinsen/Lizenzen der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen, ist diese Abzugssteuer bei der Berechnung der ‘tatsächlichen Steuerbelastung’ einzubeziehen“). Das österreichische Besteuerungsrecht könnte zB aufgrund einer DBA-Regelung eingeschränkt sein. In diesem Fall wäre die DBA-rechtliche Einschränkung selbst als eine sachliche Befreiung (TS 1) oder als eine Steuersatzermäßigung (TS 2) anzusehen.

30) Eine Besteuerung in Österreich kann den Ausgabenabzug somit selbst dann gewährleisten, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren im Ausland befreit sind oder einer speziellen Steuerermäßigung unterliegen. Umgekehrt muss bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen empfangenden Körperschaft der Ausgabenabzug trotz einer DBA-rechtlichen Befreiung in Österreich (TS 1) nicht unbedingt versagt werden, zB wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind und Österreich mit dem ausländischen Staat ein DBA mit Befreiungsmethode vereinbart hat (idS Art 11 Abs 4 oder Art 12 Abs 3 iVm Art 7 und 23 A OECD-MA). Vielmehr sind auch die steuerlichen Folgen im anderen Vertragsstaat zu berücksichtigen. Nur dann, wenn es im Betriebsstättenstaat zu „keiner Besteuerung“ kommt (zB weil dort die Zinsen oder Lizenzgebühren ebenfalls einer sachlichen Befreiung unterliegen oder mit einem Nullsteuersatz besteuert werden), wären daher die Voraussetzungen einer „Niedrigbesteuerung“ nach § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 KStG erfüllt.

31) Nach dem Wortlaut des § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 KStG kommt es nur auf den an sich anwendbaren nominellen Steuersatz, nicht aber auf die Höhe der (ausländischen) Bemessungsgrundlage (TS 3) oder auf etwaige Befreiungen (TS 1) an. Folglich ist eine „Niedrigbesteuerung“ nach § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 KStG auch dann denkbar, wenn zB die Zinsen oder Lizenzgebühren sachlich befreit sind oder die Bemessungsgrundlage durch „fiktive“ Betriebsausgaben auf null gemindert wird.

32) So im Ergebnis auch Kofler/Marschner, SWK 2014, 463 („[d]as Gesetz stellt [...] nicht darauf ab, dass es sich um einen ausländischen Steuersatz handeln muss, sodass wohl eine (finale) österreichische Quellensteuerbelastung in die Ermittlung der 10%-Grenze einbezogen werden muss“); weiters Bendlinger, VWT 2014, 33 („[s]ollten ins Ausland abfließende Zinsen oder Lizenzgebühren in Österreich dem uneingeschränkten Steuereinkalt [...] unterliegen, [...]“

es dem Gesetzgeber darum, Steuervorteile im Konzern einzudämmen.³³⁾ Wenn aufgrund einer beschränkten Steuerpflicht im Inland – oder in einem anderen Staat – gar kein hinreichender Steuervorteil eintritt, bedarf es der Anwendung des Abzugsverbots nicht. Vor diesem Hintergrund sollte § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 KStG jedenfalls dann nicht anwendbar sein, wenn in zumindest einem Staat, in dem eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht für die Zinsen oder Lizenzgebühren besteht, ein nomineller Steuersatz von mindestens 10 % greift. Unterliegen also (wie im Beispiel 1) Zins- oder Lizenzzahlungen bei der empfangenden Körperschaft einem nominellen Steuersatz von weniger als 10 %, ist § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 KStG dennoch nicht anwendbar, wenn die Zahlungen im Inland einer beschränkten Steuerpflicht und dabei einem Steuersatz von mindestens 10 % unterliegen.

Folgt man diesem Verständnis, so stellt sich die Frage, ob das Abzugsverbot in jenen Fällen greift, in denen die Zinsen oder Lizenzgebühren zwar in zwei oder mehr Staaten besteuert werden, aber jeweils einem Steuersatz von weniger als 10 % unterliegen. So wäre es etwa möglich, dass die an eine ausländische Kapitalgesellschaft geleisteten Zinsen oder Lizenzgebühren nach ausländischem Recht einem nominellen Steuersatz von weniger als 10 % unterliegen und die für diese Einkünfte in Österreich bestehende beschränkte Steuerpflicht aufgrund einer auf die Zinsen oder Lizenzgebühren abstellenden DBA-Regelung eingeschränkt ist, weshalb im Inland ebenfalls ein nomineller Steuersatz von weniger als 10 % zur Anwendung kommt.³⁴⁾ Eine ähnliche Konstellation kann sich ergeben, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren zwar nicht im Inland, aber in zwei ausländischen Staaten der Steuerpflicht unterliegen, zB wenn Zahlungen an eine doppelt ansässige Auslandsgesellschaft eine Besteuerung sowohl im Sitzstaat als auch in jenem Staat auslösen, in dem der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der empfangenden Körperschaft liegt. Wenn dabei in beiden Staaten ein nomineller Steuersatz von zB 5 % vorgesehen ist, könnte die tatsächliche Steuerbelastung im Ergebnis bei mindestens 10 % liegen, insbesondere wenn zwischen den beiden ausländischen Staaten kein DBA vereinbart wurde, dass zu einer Entlastung von der Besteuerung führt.

Würde man in diesen Fällen die anwendbaren Steuersätze in den involvierten Staaten unabhängig von der daraus resultierenden Steuerbelastung betrachten, wäre das Abzugsverbot anwendbar, weil die Zinsen oder Lizenzgebühren in keinem Staat einem nominellen Steuersatz von mindestens 10 % unterliegen und es nach dem Wortlaut des § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 2 KStG keine Rolle spielt, wie hoch die tatsächliche Steuerbelastung ist. Aus systematischer und teleologischer Sicht ist ein solches Ergebnis allerdings unbefriedigend: Wenn sich zB in zwei Staaten jeweils eine tatsächliche Steuerbelastung von 5 % – also insgesamt 10 % – ergibt, die nicht auf einen entsprechend niedrigen nominellen Steuersatz, sondern auf eine für Zinsen oder Lizenzgebühren vorgesehene Steuerermäßigung

zurückzuführen ist, wäre das Abzugsverbot nicht anwendbar. Aufgrund der aggregierten Steuerlast, die sich aus der Besteuerung in den zwei Staaten ergibt, würde es nämlich an der vom Gesetz geforderten „tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10%“ (§ 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 3 KStG) fehlen. Ob die Zinsen oder Lizenzgebühren im Inland einem Abzugsverbot unterliegen, würde bei einer tatsächlichen Steuerbelastung von mindestens 10 % somit im Ergebnis davon abhängen, ob im Ausland ein „niedriger“ Steuersatz oder eine für die Zinsen oder Lizenzgebühren vorgesehene Steuerermäßigung greift.³⁵⁾

Wenn es dem Gesetzgeber aber darauf ankommt, „unerwünschte“ Steuervorteile im Konzern einzudämmen,³⁶⁾ sollte es keinen Unterschied machen, ob im Ausland ein „niedriger“ Steuersatz oder eine wirkungsideale Steuerermäßigung vorgesehen ist. Kommt es aufgrund der Steuerpflicht in zwei oder mehr Staaten zu keinem hinreichenden Steuervorteil, ist es aus teleologischer Sicht nicht notwendig, den Ausgabenabzug zu versagen. Daher sollten bei der Beurteilung, ob die Zinsen oder Lizenzgebühren einem Steuersatz von weniger als 10 % unterliegen, die steuerlichen Folgen in allen involvierten Staaten berücksichtigt werden. Fraglich ist allerdings, ob die derzeitige Rechtslage ein solches Ergebnis trägt. Denkbar wäre allenfalls, die Voraussetzung des § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 3 KStG, wonach „[d]ie Zinsen oder Lizenzgebühren [...] einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% [unterliegen]“ müssen, gestützt auf teleologische und systematische Überlegungen auch bei TS 2 analog anzuwenden.³⁷⁾ Aus rechtspolitischer Sicht sprechen jedenfalls gute Gründe dafür, das Abzugsverbot nur in jenen Fällen anzuwenden, in denen die Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund eines entsprechend niedrigen nominellen Steuersatzes einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 % unterliegen.

3. Die Berücksichtigung der Besteuerung im gesamten Konzern

Nach den Gesetzesmaterialien ist § 12 Abs 1 Z 10 KStG nicht anwendbar, „wenn die Zins- oder Lizenzgebühren [...] nicht bei [der empfangenden Körperschaft,] sondern bei einer anderen Körperschaft besteuert werden“.³⁸⁾ Dies wäre etwa dann der Fall, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren an eine inländische Körperschaft geleistet werden, die Teil einer Unternehmensgruppe ist. Die Zinsen oder Lizenzgebühren würden dann nämlich nicht bei der empfangenden Körperschaft, sondern über die Ergebniszurechnung gemäß § 9 Abs 6 Z 2 KStG beim Gruppenträger besteuert werden. Unklar ist, ob die Anwendung des Abzugsverbots in einem solchen Fall deshalb scheitert, weil das Gruppenmitglied keiner steuerlichen Befreiung unterliegt – die Einkünfte werden aufgrund der Ergebniszurechnung lediglich bei einem anderen Steuersubjekt erfasst – oder weil es trotz der persönlichen „Befreiung“ in Form der Ergebniszurechnung zu einer Besteuerung der Zins- oder Lizenzzahlungen kommt.

Den Gesetzesmaterialien dürfte die Auffassung zugrunde liegen, dass die Besteuerung beim Gruppenträger der Grund

wird davon auszugehen sein, dass die Zinsen oder Lizenzgebühren beim Vergütungsschuldner zur Gänze abzugsfähig sein müssen“).

33) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

34) In Abweichung von Art 12 Abs 1 OECD-MA sehen etwa manche von Österreich abgeschlossene DBA vor, dass aus Österreich stammende Lizenzgebühren nicht nur im anderen Vertragsstaat, sondern auch in Österreich besteuert werden können. Allerdings darf dann die Steuer, wenn der Nutzungsberechtigte eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, einen bestimmten Prozentsatz des Bruttobetrag der Zinsen nicht übersteigen. Vgl dazu Pfeiffer, Passive Einkünfte in der österreichischen DBA-Politik, in M. Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 159 (179 ff).

35) Zu den steuerpolitischen und verfassungsrechtlichen Bedenken, die eine Anknüpfung an die Gesetzestchnik eines anderen Staats hervorrufen kann, vgl Marchgraber/Titz, ÖStZ 2011, 374 f; Staringer, Konzernsteuerrecht, Gutachten zum 18. Österreichischen Juristentag, Band IV/1 (2012) 82 f.

36) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

37) So offenbar Peyerl, ÖStZ 2014, 228 („[e]rst in teleologischer Interpretation und unter Berücksichtigung des Teilstrichs 3 ist davon auszugehen, dass das Abzugsverbot bei einem tatsächlichen Steuersatz von mindestens 10 % keinesfalls zur Anwendung kommt“).

38) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

für die Nichtanwendbarkeit des Abzugsverbots ist. Immerhin wird hervorgehoben, dass in diesem Fall die Zinsen oder Lizenzgebühren „bei einer anderen Körperschaft besteuert werden“. Nachdem der Gesetzgeber mit § 12 Abs 1 Z 10 KStG das Ziel verfolgt, Steuervorteile im Konzern einzudämmen,³⁹⁾ erscheint es durchaus konsequent, das Abzugsverbot nur dann anzuwenden, wenn sich im Konzern tatsächlich ein hinreichender Steuervorteil ergibt. Auf den ersten Blick scheint dem aber der Gesetzeswortlaut entgegenzustehen. Immerhin ist bei der Beurteilung, ob die Zinsen oder Lizenzgebühren einer „Niedrigbesteuerung“ unterliegen, allein auf die „empfangende Körperschaft“ abzustellen. Geht man im Inlandsfall davon aus, dass es sich dabei um jene Körperschaft handelt, der nach den österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung die Zinsen oder Lizenzgebühren zuzurechnen sind, wäre auf die steuerliche Behandlung beim empfangenden Gruppenmitglied abzustellen.⁴⁰⁾ Da die Gruppenbesteuerung die allgemeinen Zurechnungsgrundsätze unberührt lässt,⁴¹⁾ sind nämlich Zins- oder Lizenzzahlungen auch innerhalb einer Unternehmensgruppe nicht dem Gruppenträger, sondern (zunächst) dem Gruppenmitglied zuzurechnen.⁴²⁾ Es wäre somit bei der Beurteilung, ob die Zinsen oder Lizenzgebühren einer „Niedrigbesteuerung“ unterliegen, nur auf das Gruppenmitglied abzustellen. Demnach würde § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 KStG die Abzugsfähigkeit von Zins- oder Lizenzzahlungen, die an ein inländisches Gruppenmitglied geleistet werden, ausschließen, weil die empfangende Körperschaft – das Gruppenmitglied – keiner Besteuerung unterliegt. Dagegen ließe sich zwar einwenden, dass die Ergebniszurechnung innerhalb der Unternehmensgruppe nicht mit einer persönlichen oder sachlichen Befreiung gleichzusetzen ist.⁴³⁾ Jedoch wäre dann wohl auch eine fehlende Ertragsbesteuerung im Ausland – etwa weil das ausländische Steuerrecht gar keine Körperschaftsteuer kennt⁴⁴⁾ – kein ausreichender Grund, um die Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren zu versagen, die an eine dort ansässige Körperschaft geleistet werden. Schließlich handelt es sich auch dabei formal um keine „Steuerbefreiung“. Es wäre aber mit dem Telos der Norm nicht in Einklang zu bringen, wenn § 12 Abs 1 Z 10 KStG bei persönlichen oder sachlichen Befreiungen im Ausland anwendbar wäre, nicht aber dann, wenn das ausländische Recht gar keine Körperschaftsteuer vorsieht.⁴⁵⁾

39) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

40) Zur Frage der Einkünftezurechnung bei Körperschaften vgl mwN zB *Bodis*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften (2011) 79 ff; *Ehrke-Rabel*, Einkünftezurechnung bei Körperschaften aus österreichischer und deutscher Sicht, in *M. Lang/Schuchl/Staringer* (Hrsg), Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012) 27 ff.

41) Vgl zB *Bodis*, Einkünftezurechnung 82.

42) Wenn die Einkünfte innerhalb einer Unternehmensgruppe ohnehin dem Gruppenträger zuzurechnen wären, bedürfte es gar keiner Einkommensermittlung auf Ebene der Gruppenmitglieder.

43) In diese Richtung zB *Polivanova-Rosenauer*, taxlex 2014, 108.

44) So zB im Königreich Bahrain (ausgenommen Öl-Gesellschaften); vgl *Gueydi*, Bahrain – Corporate Taxation, Country Surveys IBFD (abrufbar unter http://online.ibfd.org/document/gtha_bh_chaphead, Stand 1. 2. 2014, abgerufen am 25. 5. 2014).

45) Es ließe sich allenfalls argumentieren, dass weder die Gruppenbesteuerung noch eine fehlende Ertragsbesteuerung im Ausland den Tatbestand des § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 KStG (persönliche oder sachliche Befreiung) erfüllen. Während aber bei einem Gruppenmitglied formal ein nomineller Steuersatz von 25 % anwendbar ist, unterliegen ausländische Körperschaften, die in einem Staat ansässig sind, der keine Ertragsbesteuerung vorsieht, gar keinem Steuersatz. Es ließe sich daher vertreten, dass im Fall einer Auslands-gesellschaft, die keiner Körperschaftsteuer unterliegt, der TS 2 anwendbar ist. Wenn man die fehlende Besteuerung eines Gruppenmitglieds nicht als vom TS 1 erfasst ansieht, weil es sich formal um keine Befreiung handelt, dann müsste aber wohl auch das Kriterium des 10 % unterschreitenden nominellen Steuersatzes formal interpretiert werden. Eine fehlende Ertragsbesteuerung

Die Gesetzesmaterialien deuten somit darauf hin, dass es sich bei der empfangenden Körperschaft nicht oder nicht nur um jene Gesellschaft handelt, der nach den österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung die Zinsen oder Lizenzgebühren zuzurechnen sind. Eine Auslegungsvariante, mit der sich die Abzugsfähigkeit von Zins- oder Lizenzzahlungen trotz der fehlenden Besteuerung auf Ebene des empfangenden inländischen Gruppenmitglieds begründen lässt, besteht darin, all jene Gesellschaften als „empfangende Körperschaft“ anzusehen, bei denen die Zinsen oder Lizenzgebühren steuerlich erfasst werden. Demnach wäre für die Frage, ob die Kriterien der „Niedrigbesteuerung“ nach § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG erfüllt sind, nicht allein auf das Gruppenmitglied abzustellen (bei dem die Zinsen oder Lizenzgebühren steuerlich insofern erfasst werden, als sie bei der Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens zu berücksichtigen sind), sondern auch auf den Gruppenträger (bei dem die Zinsen oder Lizenzgebühren im Ergebnis besteuert werden). Wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren dem Gruppenträger zugerechnet werden und in weiterer Folge keiner Steuerbefreiung, keinem nominellen Steuersatz von weniger als 10 % und keiner speziellen Steuerermäßigung unterliegen, die zu einer tatsächlichen Steuerbelastung der Zinsen oder Lizenzgebühren von weniger als 10 % führt, wäre das Abzugsverbot bei Zahlungen an eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, die Teil einer inländischen Unternehmensgruppe ist, nicht anwendbar. Obwohl die Zinsen oder Lizenzgebühren beim Gruppenmitglied aufgrund der Zurechnung zum Gruppenträger nicht besteuert werden – und daher die Voraussetzung, dass es aufgrund dieser „Befreiung“ iSd § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 KStG zu „keiner Besteuerung“ kommt, an sich erfüllt sein könnte – stünde § 12 Abs 1 Z 10 KStG dem Betriebsausgabenabzug nicht entgegen, wenn der Gruppenträger als eine empfangende Körperschaft „normal besteuert“ wird.⁴⁶⁾ Es würde für die Abzugsfähigkeit somit ausreichen, dass die Zinsen oder Lizenzgebühren im Konzern nicht „niedrig besteuert“ werden. Das Abzugsverbot wäre also immer dann nicht anwendbar, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren bei zumindest einer der empfangenden Körperschaften keiner Befreiung (TS 1), keinem Steuersatz von weniger als 10 % (TS 2) und keiner speziell dafür vorgesehenen Steuerermäßigung unterliegen, die zu einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 % führt (TS 3).

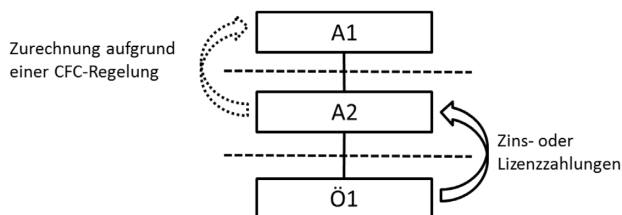
Ein solches Verständnis würde nicht nur bei Zinsen und Lizenzgebühren, die an ein inländisches Gruppenmitglied geleistet werden, sondern auch in grenzüberschreitenden Konstellationen zu einem konsistenten Ergebnis führen, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren im Ausland auch bei einer anderen Körperschaft erfasst werden. Leistet zB eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft Zins- oder Lizenzzahlungen an

der ausländischen Körperschaft könnte bei einer solchen formalen Sichtweise nicht als ein Steuersystem mit einem nominellen Steuersatz von weniger als 10 % angesehen werden. Vgl idZ auch FN 22.

46) Das Abzugsverbot könnte aber zum Tragen kommen, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren beim empfangenden Gruppenmitglied einer Steuerbefreiung unterliegen (zB einer DBA-Befreiung, wenn die Zahlungen einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind) und daher beim Gruppenträger im Ergebnis keine steuerlichen Folgen auslösen. Es ließe sich argumentieren, dass es sich beim Gruppenträger in einem solchen Fall um keine „empfangende Körperschaft“ handelt, weil die Zinsen oder Lizenzgebühren im zuzurechnenden Ergebnis nicht mehr enthalten sind und damit beim Gruppenträger gar nicht steuerlich erfasst werden (vgl zB *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Tz 242 und 250; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG § 9 Rz 401 und 415; mwN auch *Marchgraber*, Einkünftezurechnung im DBA-Recht und Gruppenbesteuerung, in *M. Lang/Schuchl/Staringer* [Hrsg], Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht [2012] 201 [216, insb FN 83]).

eine ausländische Konzerngesellschaft, die einer inländischen Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG vergleichbar ist, wäre es denkbar, dass die Zahlungen aufgrund einer CFC-Regelung zwar nicht (nur) bei dieser, sondern (auch) bei einer anderen ausländischen Körperschaft besteuert werden:

Beispiel 2: CFC-Besteuerung



Versteht man unter der empfangenden Körperschaft all jene Gesellschaften, bei denen die Zinsen oder Lizenzgebühren steuerlich erfasst werden, so ist zunächst auf die steuerliche Situation jener Körperschaft abzustellen, der nach den österreichischen Zurechnungsgrundsätzen die Zins- oder Lizenzzahlungen zuzurechnen sind (A2). Darüber hinaus müsste aber auch die Besteuerung jener Gesellschaften berücksichtigt werden, bei denen die Zins- oder Lizenzzahlungen nach ausländischem Recht steuerlich erfasst werden (A2 und A1), sofern es sich dabei um konzernzugehörige Körperschaften iSd § 12 Abs 1 Z 10 lit a und b KStG handelt.⁴⁷⁾ Das Abzugsverbot wäre nicht anwendbar, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren bei zumindest einer der empfangenden Körperschaften (A1 oder A2) nicht „niedrig besteuert“ werden. Es läge dann nämlich gar keine „Niedrigbesteuerung“ im Konzern mehr vor.⁴⁸⁾ Würde etwa im obigen Beispiel der Anässigkeitsstaat der Gesellschaft A2 eine Steuerermäßigung für Zins- oder Lizenzzahlungen vorsehen, wäre die Abzugsfähigkeit dennoch gewährleistet, wenn die Zahlungen aufgrund der CFC-Regelung der Gesellschaft A1 zugerechnet und bei dieser einer „normalen“ Besteuerung unterliegen – die Zinsen oder Lizenzgebühren dürften bei A1 also weder sachlich noch persönlich befreit sein (TS 1), keinem nominellen Steuer-

satz von weniger als 10 % unterliegen (TS 2) und es dürfte auch keine spezielle Steuerermäßigung bestehen, die zu einer Steuerbelastung von weniger als 10 % führt (TS 3). Folglich würde eine „Normalbesteuerung“ der Zinsen oder Lizenzgebühren bei der Gesellschaft A1 den Ausgabenabzug auch dann sicherstellen, wenn die Zahlungen bei der Gesellschaft A2 „niedrig besteuert“ werden.⁴⁹⁾

49) Vgl auch Kofler/Marschner, SWK 2014, 463 („[u]nseres Erachtens müsste [...] auch berücksichtigt werden, ob die entsprechenden Einkünfte aufgrund einer CFC-Regelung bei einer ausländischen Muttergesellschaft erfasst werden“); Zöchling/Plott, RdW 2014, 217. Unabhängig davon, dass in einer konzernweiten Betrachtung schon die „Normalbesteuerung“ bei nur einer empfangenden Körperschaft den Ausgabenabzug gewährleistet, könnte vertreten werden, dass auch die Frage nach dem Vorliegen einer „Normalbesteuerung“ selbst eine konzernweite Betrachtung erfordert. Mit anderen Worten bedürfte es für die Beurteilung, ob keine Besteuerung (TS 1) oder eine tatsächliche Steuerbelastung von weniger als 10 % (TS 3, gegebenenfalls analog bei TS 2) vorliegt, nicht nur einer grenzüberschreitenden (siehe Punkt 2. in diesem Beitrag), sondern auch einer konzernweiten Betrachtung, die die Steuerlast bei allen empfangenden Körperschaften einschließen würde. Dies würde im Ergebnis bedeuten, dass trotz der Steuerermäßigung iSd § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 3 KStG bei der Gesellschaft A2 die Voraussetzung der „Niedrigbesteuerung“ bei ebendieser Gesellschaft nicht erfüllt wäre, wenn es in einer konzernweiten Betrachtung (einschließlich der Gesellschaft A1) zu keiner tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 % kommt. Dieses Verständnis des § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG („keiner Besteuerung [unterliegen]“ und „tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 % [unterliegen]“) würde zwar im Beispiel 2 nichts am Ergebnis ändern, weil schon die Nichterfüllung der Kriterien der „Niedrigbesteuerung“ bei der Gesellschaft A1 die Abzugsfähigkeit sicherstellt. Bedeutung könnte diese Auslegung aber erlangen, wenn bei beiden empfangenden Körperschaften die Zinsen oder Lizenzgebühren einer speziellen Steuerermäßigung unterliegen, die bei jeder der Gesellschaften – für sich betrachtet – zu einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 % führt, aber unter Berücksichtigung der Steuerlast der jeweils anderen Gesellschaft die tatsächliche Steuerbelastung (bezogen auf die individuelle Bemessungsgrundlage; vgl dazu FN 48) auf mindestens 10 % steigt. Vergleichbare Situationen können sich im Übrigen auch bei hybriden Personengesellschaften und „check-the-box“-Gesellschaften ergeben, die von einem Staat als steuerlich transparent und von einem anderen Staat als steuerlich intransparent behandelt werden. Auch in einem solchen Fall könnte es mehrere Zahlungsempfänger geben, bei denen die Zinsen oder Lizenzgebühren steuerlich erfasst werden, sodass dieser Umstand bei § 12 Abs 1 Z 10 KStG zu berücksichtigen wäre. Jedoch vermag das Abstellen auf mehrere Empfänger trotz einer vermeintlichen „Normalbesteuerung“ die Anwendung des Abzugsverbots nicht immer zu vermeiden. Wenn zB die Zins- oder Lizenzzahlungen an eine ausländische Personengesellschaft geleistet werden, die im Ausland als steuerlich intransparent besteuert wird, so werden die Zahlungen zunächst bei der Personengesellschaft selbst einer ausländischen Körperschaftsteuer unterworfen. Es ist aber zweifelhaft, ob die daraus resultierende „Normalbesteuerung“ in diesem Fall zu berücksichtigen ist. Schließlich handelt es sich bei der Personengesellschaft selbst um keine Körperschaft, die mit einer inländischen Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG vergleichbar wäre (Typenvergleich nach § 12 Abs 1 Z 10 lit a KStG). Sollten die dahinter stehenden Gesellschafter zwar Körperschaften sein, aber weder in Österreich (zB mangels unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht) noch im Ausland besteuert werden (weil im Ausland die Zinsen oder Lizenzgebühren schon bei der dort als intransparent behandelten Personengesellschaft besteuert wurden), könnte das Abzugsverbot unabhängig von der insgesamt anfallenden Steuerlast anwendbar sein. Handelt es sich hingegen bei den dahinter stehenden Gesellschaftern ebenfalls nicht um Körperschaften, wäre das Abzugsverbot nicht anwendbar, weil es dann an einer „empfangenden Körperschaft“ iSd § 12 Abs 1 Z 10 KStG fehlt. Ähnliche Fragen können sich bei Zahlungen an eine Gesellschaft stellen, die im Ausland als steuerlich transparent, im Inland aber als intransparent behandelt wird (zB „check-the-box“-Gesellschaften). Aus österreichischer Sicht wäre nämlich die „check-the-box“-Gesellschaft eine empfangende Körperschaft, die aber im Ausland mit den Zinsen oder Lizenzgebühren nicht besteuert wird (vgl auch FN 22). Sollte es sich bei den dahinter stehenden Gesellschaftern nicht um (konzernzugehörige) Körperschaften handeln, wäre das Abzugsverbot wohl anwendbar, sofern die empfangende Gesellschaft nicht zumindest einer beschränkten Steuerpflicht im Inland unterliegt, die dazu führt, dass keine „Niedrigbesteuerung“ iSd § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG vorliegt. Eine zumindest teilweise Lösungsmöglichkeit bestünde darin, den Ausgabenabzug insoweit zu gewähren, als die Zinsen oder Lizenzgebühren gleichzeitig auch bei einer Person steuerlich erfasst werden, die nicht mit einer juristischen Person des privaten Rechts vergleichbar ist. § 12 Abs 1 Z 10 lit a KStG müsste demnach so verstanden werden, dass „[d]ie Zinsen oder Lizenzgebühren an eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 oder an eine vergleichbare ausländische Körperschaft geleistet [werden]“ müssen. Soweit daher die Zinsen oder Lizenzgebühren zB auch bei einer natürlichen Person steuerlich erfasst werden, wären die Anwendungsvoraussetzungen nach diesem Verständnis – unabhängig von der anfallenden Steuerlast – nicht erfüllt, weil die anteiligen Zahlungen nicht „nur“ bei empfangenden Körperschaften iSd § 12 Abs 1 Z 10 lit a KStG steuerlich erfasst werden. Eine andere Lösungsmöglichkeit wäre, für die Frage nach „keiner Besteuerung“

47) Vgl idS zum Nutzungsberechtigten FN 51; zu den sich daraus ergebenden Problemen bei hybriden Personengesellschaften vgl auch FN 49.

48) Bei § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 3 KStG (und gegebenenfalls analog bei TS 2) stellt sich die Frage, anhand welcher Bemessungsgrundlage die tatsächliche Steuerbelastung zu ermitteln ist. Unterliegen nämlich die „empfangenden Körperschaften“ in mehreren Staaten einer unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht, wäre es denkbar, dass die Bemessungsgrundlagen in den einzelnen Staaten (zB aufgrund unterschiedlicher Abzugsmöglichkeiten für Betriebsausgaben) voneinander abweichen. Unstrittig dürfte dabei sein, dass bei der relevanten Bemessungsgrundlage auf die Nettogröße (Betriebsinnahmen abzüglich Betriebsausgaben) abgestellt werden und daher ein Betriebsausgabenabzug iSv § 4 Abs 4 EStG zu keiner „Niedrigbesteuerung“ führen kann (vgl auch Peyerl, ÖStZ 2014, 228). Immerhin sprechen auch die Gesetzesmaterialien von Zins- oder Lizenz**einkünften** (siehe ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13). Zudem dürfte die relevante Bemessungsgrundlage für jede empfangende Körperschaft einzeln und nach österreichischen Grundsätzen zu ermitteln sein. Ausländische Abzugsverbote für in Österreich abzugsfähige Betriebsausgaben iSv § 4 Abs 4 EStG erhöhen daher (trotz „niedriger“ Steuersätze) die Steuerlast im Ausland und führen damit – im Verhältnis zur österreichischen Bemessungsgrundlage – zu einer höheren Steuerbelastung (vgl idS auch Peyerl, ÖStZ 2014, 228). „Betriebsausgaben“, die nicht unter § 4 Abs 4 EStG fallen oder fallen würden, könnten allerdings als „fiktive“ Betriebsausgaben und damit als eine spezielle Steuerermäßigung nach § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 3 KStG angesehen werden. Dabei werden sich zukünftig wohl noch zahlreiche Zweifelsfragen ergeben. Denkbar wären nämlich auch bloß zeitliche Verschiebungen (zB vorzeitige Abschreibungen), die aufgrund der Unterschiede zum österreichischen Recht entstehen können. Es ist unklar, ob es sich in solchen Fällen um abzugsschädliche Steuerermäßigungen handelt. Vgl auch Zöchling/Plott, RdW 2014, 217.

4. Das Konzept des Nutzungsberechtigten

4.1. Funktion und Wirkungsweise

Das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG greift nur dann, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren „bei der empfangenden Körperschaft“ einer „Niedrigbesteuerung“ unterliegen (lit c). Zudem muss die empfangende Körperschaft eine juristische Person des privaten Rechts sein oder (als ausländische Körperschaft) dem Typ einer solchen Person entsprechen (lit a) sowie die Voraussetzungen der Konzernzugehörigkeit erfüllen (lit b). § 12 Abs 1 Z 10 vorletzter Satz KStG besagt allerdings, dass bei der Prüfung dieser Kriterien „auf den Nutzungsberechtigten abzustellen [ist]“, sofern „die empfangende Körperschaft nicht Nutzungsberechtigter [ist]“. Somit ist zwischen der empfangenden Körperschaft und dem Nutzungsberechtigten zu unterscheiden; die empfangende Körperschaft kann, muss aber nicht Nutzungsberechtigter sein.⁵⁰⁾ Stellt sich heraus, dass die empfangende Körperschaft nicht Nutzungsberechtigter ist, so sind die Kriterien nach § 12 Abs 1 Z 10 lit a bis c KStG beim Nutzungsberechtigten zu prüfen. Der Nutzungsberechtigte muss daher eine juristische Person des privaten Rechts sein oder dem Typ einer solchen Person entsprechen (lit a), die Voraussetzungen der Konzernzugehörigkeit erfüllen (lit b) sowie einer „Niedrigbesteuerung“ unterliegen (lit c), damit das Abzugsverbot anwendbar ist.⁵¹⁾

Nach den Gesetzesmaterialien „orientiert sich [§ 12 Abs. 1 Z 10 vorletzter Satz KStG] inhaltlich an der in § 99a Abs. 3 EStG enthaltenen Definition. In der Regel wird davon auszugehen sein, dass die zins- und lizenzempfangende Körperschaft auch der Nutzungsberechtigte sein wird. Durch die Bezugnahme auf den Nutzungsberechtigten soll eine Anwendung der Bestimmung in jenen Fällen sichergestellt werden, in denen es zu einem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem Empfänger und wirtschaftlichem Nutzungsberechtigten der Zins- und Lizenzzahlungen kommt. Damit sind z.B. auch 'back-to-back'-Finanzierungen von der Regelung erfasst.“⁵²⁾

Bei der Interpretation kann demnach zunächst auf die in § 99a Abs 3 EStG enthaltene Definition zurückgegriffen werden, wonach „[e]in Unternehmen [...] nur dann als Nutzungsberechtigter [gilt], wenn es die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person, erhält, und

(TS 1) oder „einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 %“ (TS 3, gegebenenfalls analog bei TS 2) bei der empfangenden Körperschaft die tatsächliche Steuerlast nicht nur grenzüberschreitend und konzernweit zu berücksichtigen, sondern auch jene Personen einzubeziehen, die zwar keine empfangenden (konzernzugehörigen) Körperschaften sind, bei denen aber die Zinsen oder Lizenzgebühren steuerlich erfasst werden. In diesem Fall könnte die Besteuerung bei einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft eine „Niedrigbesteuerung“ bei der empfangenden Körperschaft vermeiden und damit einen Ausgabenabzug sicherstellen. Ob sich diese Lösungsvarianten mit dem derzeitigen Wortlaut vereinbaren lassen, ist allerdings zweifelhaft.

50) Anders offenbar Peyerl, ÖStZ 2014, 227 f, der dem Konzept des Nutzungsberechtigten eine lediglich „klarstellende Bedeutung“ beimisst.

51) So auch Zöchling/Plott, RdW 2014, 218. Für ein solches Verständnis spricht vor allem, dass § 12 Abs 1 Z 10 KStG nicht greift, wenn der Empfänger keine Körperschaft, sondern eine natürliche Person ist, und zwar unabhängig vom Besteuerungsniveau bei der empfangenden Person. Das Konzept des Nutzungsberechtigten dient insbesondere dazu, dass das Abzugsverbot in seiner Wirkung nicht durch die Zwischenschaltung einer nicht nutzungsberechtigten Körperschaft beeinflusst werden kann. Es kann demnach aber keinen Unterschied machen, ob Zahlungen unmittelbar an eine natürliche Person geleistet werden oder ob die natürliche Person eine nicht nutzungsberechtigte Körperschaft zwischenschaltet, die sich gegenüber dem Zahler der Zinsen oder Lizenzgebühren als konzernzugehörig erweist. In beiden Fällen ist das Abzugsverbot nicht anwendbar.

52) ErlVR 24 BlgNR 25. GP, 13.

wenn die Forderung, das Recht oder der Gebrauch von Informationen, die Grundlage für Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren sind, mit dem empfangenden Unternehmen in einem konkreten Zusammenhang stehen“. Die Gesetzesmaterialien verweisen damit nicht auf jenes – weitgehend unklare⁵³⁾ – Konzept der Nutzungsberechtigung, das seit 1977 im OECD-Musterabkommen⁵⁴⁾ und auch in zahlreichen von Österreich abgeschlossen DBA⁵⁵⁾ verwendet wird. Vielmehr wird mit § 99a Abs 3 EStG ein Zusammenhang zur Zinsen- und LizenzgebührenRL⁵⁶⁾ hergestellt.⁵⁷⁾

Das von § 99a Abs 3 EStG verwendete Konzept des Nutzungsberechtigten geht auf Art 1 Abs 4 Zinsen- und LizenzgebührenRL zurück.⁵⁸⁾ Damit soll verhindert werden, dass unter anderem Gesellschaften aus Drittstaaten durch die Zwischenschaltung einer EU-Gesellschaft die Vorteile der RL erlangen können.⁵⁹⁾ Daher werden bestimmte Unternehmen vom Anwendungsbereich der Zinsen- und LizenzgebührenRL ausgeschlossen, nämlich solche, die nicht zu eigenen Gunsten, sondern bloß als Zwischenträger (zB für eine Drittstaatsgesellschaft) handeln. Auch § 12 Abs 1 Z 10 KStG stellt auf den Nutzungsberechtigten ab, um zu verhindern, dass die Anwendung des Abzugsverbots durch Zwischenschaltung einer bestimmten Körperschaft vermieden werden kann. Zwischenträger – also zB Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigte – sind daher bei der Beurteilung der Voraussetzungen nach § 12 Abs 1 Z 10 lit a bis c KStG außer Acht zu lassen. Stattdessen ist auf die steuerliche Situation des Nutzungsberechtigten abzustellen.⁶⁰⁾

53) Vgl zB Avery Jones/De Broe/Ellis/van Raad/Le Gall/Goldberg/Killius/Mais-to/Miyatake/Torrione/Vanni/Ward/Wiman, The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States, BIT 2006, 220 (246 ff); Baker, The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Possible Extension of the Beneficial Owner Concept, E/C.18/2008/CRP.2/Add.1 (Bericht im Rahmen der 4. Sitzung des UN-Expertenkomitees für internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen; abrufbar unter http://www.un.org/esa/ffd/tax/fourthsession/EC_18_2008_CRP2_Add1.pdf; abgerufen am 25. 5. 2014); Canete/Staringer, Missbrauchserfassung im DBA-Recht durch Anwendung von Beneficial-ownership-Konzepten, in M. Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 169 (169 ff); Duff, Beneficial Ownership: Recent Trends, in M. Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg), Beneficial Ownership: Recent Trends (2013) 1 (1 ff); Jiménez, Beneficial Ownership: Current Trends, WTJ 2010, 35 (35 ff).

54) Für einen Überblick über die historischen Entwicklungen dieses Konzepts im DBA-Recht vgl zB du Toit, The Evolution of the Term „Beneficial Ownership“ in Relation to International Taxation over the Past 45 Years, BIT 2010, 500 (500 ff); Vanni, Beneficial Ownership: What Does History (and Maybe Policy) Tell Us, in M. Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg), Beneficial Ownership: Recent Trends (2013) 267 (267 ff).

55) Siehe zB DBA Australien-Österreich (BGBl 1988/480); DBA Indonesien-Österreich (BGBl 1988/454), DBA Korea-Österreich (BGBl 1987/486); DBA Österreich-Philippinen (BGBl 1982/107); DBA Österreich-Thailand (BGBl 1986/263).

56) Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 157 vom 26. 6. 2003, 49, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU des Rates vom 13. Mai 2013, ABl L 141 vom 28. 5. 2013, 30.

57) Vgl zB Bayer, Die Nutzungsberechtigung nach § 99a EStG, SWI 2011, 4 (4 ff).

58) Zur Umsetzung in Österreich vgl zB Bayer, SWI 2011, 4 ff; Fuherr/Nowotny, Umsetzung der Zinsen-/Lizenzen-Richtlinie in § 99a EStG durch das AbgÄG 2003, GeS 2004, 190 (192 ff).

59) Vgl zB Martinho Fernandes/Bernales/Goeydeniz/Michell/Popa/Santoro, A Comprehensive Analysis of Proposals To Amend the Interest and Royalties Directive – Part 1, ET 2011, 396 (402); Rodriguez/Kofler, Beneficial Ownership and EU Law, in M. Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg), Beneficial Ownership: Recent Trends (2013) 215 (218, 233 und 248); Terra/Wattel, European Tax Law⁶ (2012) 763.

60) Dem Wortlaut nach dürfte aber ein Zwischenträger dem Abzugsverbot sehr wohl entgegenstehen, wenn dieser gar keine empfangende Körperschaft, sondern insbesondere eine natürliche Person ist, der die Einkünfte zuzurechnen sind. Gemäß § 12 Abs 1 Z 10 vorletzter Satz KStG ist nämlich nur dann auf den Nutzungsberechtigten abzustellen, wenn „die empfangende Körperschaft nicht Nutzungsberechtigter [ist]“. Tatbestandsvoraussetzung ist

Folgt man diesem Verständnis, ist gemäß § 12 Abs 1 Z 10 vorletzter Satz KStG festzustellen, ob die empfangende Körperschaft die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht als bloßer Zwischenträger für eine andere Person (etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter) bezieht. Geht man darüber hinaus davon aus, dass all jene Gesellschaften als „empfangende Körperschaft“ anzusehen sind, bei denen die Zinsen oder Lizenzgebühren steuerlich erfasst werden,⁶¹⁾ handelt es sich nicht nur bei der Gesellschaft, der nach den österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung die Zinsen oder Lizenzgebühren zuzurechnen sind, um eine „empfangende Körperschaft“ iSd § 12 Abs 1 Z 10 KStG. Vielmehr sind auch jene Gesellschaften zu berücksichtigen, bei denen aufgrund ausländischer Regelungen die Zinsen oder Lizenzgebühren im Ausland steuerlich erfasst werden. Es ist dabei durchaus denkbar, dass die steuerliche Erfassung im Ausland mehr zivilrechtlich als wirtschaftlich geprägt ist und daher in einzelnen Staaten auch Zwischenträger – wie zB Treuhänder – als Einkünftezurechnungssubjekte betrachtet werden. Daher könnten zB sowohl ein konzernzugehöriger Treuhänder (wenn bei diesem die Zinsen oder Lizenzgebühren im Ausland erfasst werden, weil der Treuhänder im eigenen Namen handelt) als auch ein konzernzugehöriger Treugeber (wenn bei diesem die Zinsen oder Lizenzgebühren in Österreich erfasst werden, weil der Treuhänder auf fremde Rechnung handelt) „empfangende Körperschaft“ sein. Sofern der Treuhänder in einem solchen Fall keiner persönlichen oder sachlichen Befreiung, keinem Steuersatz von weniger als 10 % und keiner speziellen Steuerermäßigung unterliegt, fehlt es an der gemäß § 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG erforderlichen „Niedrigbesteuerung“ im Konzern. Dass der Treuhänder die Zinsen oder Lizenzgebühren auf fremde Rechnung empfängt, diese an den Treugeber weiterleitet und die weitergeleiteten Zahlungen die ausländische Bemessungsgrundlage deutlich reduzieren, steht dem nicht entgegen, sofern die weitergeleiteten Zahlungen (im Sinne der ausländischen Rechtsordnung) lediglich zu abzugsfähigen Betriebsausgaben führen, die mit den steuerpflichtigen Zinsen oder Lizenzgebühren in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.⁶²⁾ § 12 Abs 1 Z 10 vorletzter Satz KStG schließt aber Treuhänder aus der Konzernbetrachtung aus, zumindest wenn man auf die Definitionen in § 99a Abs 3 EStG und Art 1 Abs 4 Zinsen- und LizenzgebührenRL abstellt. Daher ist die steuerliche Situation des Treuhänders zu ignorieren und stattdessen auf den Nutzungsberechtigten abzustellen. Bei der Konzernbetrachtung sind demnach jene empfangenden Körperschaften, die nicht Nutzungsberechtigter sind, durch den jeweiligen Nutzungsberechtigten zu ersetzen.

4.2. Die Problematik der „back-to-back“-Finanzierungen

Nach den Gesetzesmaterialien erfasst § 12 Abs 1 Z 10 KStG auch „back-to-back“-Finanzierungen.⁶³⁾ Damit sollen offenbar Gestaltungen adressiert werden, bei denen Zinszahlungen an

somit eine „empfangende Körperschaft“. Werden also die Zahlungen von einem Zwischenträger empfangen, der keine Körperschaft ist, und werden die empfangenen Zinsen oder Lizenzgebühren auch sonst bei keiner Person steuerlich erfasst, die als „empfangende Körperschaft“ in Frage kommen würde, muss nach dem Nutzungsberechtigten nicht mehr gesucht werden – die Zinsen oder Lizenzgebühren bleiben abzugsfähig.

61) Vgl Punkt 3. in diesem Beitrag.

62) Vgl dazu auch FN 48.

63) EriRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

eine konzernexterne Körperschaft geleistet werden.⁶⁴⁾ Wenn es sich dabei um die einzige „empfangende Körperschaft“ iSd § 12 Abs 1 Z 10 KStG handelt, weil die Einkünfte übereinstimmend mit den österreichischen Grundsätzen – auch im Ausland – nur dieser Körperschaft zugerechnet werden, wäre das Abzugsverbot mangels Konzernzugehörigkeit nicht anwendbar, selbst wenn die empfangende Körperschaft die erhaltenen Zinszahlungen an eine „niedrig besteuerte“ Konzernkörperschaft weiterleitet und bei Zahlungsausfällen ein volles Rückgriffsrecht auf die Konzernkörperschaft hat.

Ob eine „Niedrigbesteuerung“ vorliegt, wäre aber auch dann zweifelhaft, wenn die zwischengeschaltete empfangende Körperschaft konzernzugehörig iSd § 12 Abs 1 Z 10 lit b KStG ist. Die weitergeleiteten Zahlungen an eine dahinter stehende, „niedrig besteuerte“ Person mindern zwar als Ausgaben die steuerliche Bemessungsgrundlage, sodass der empfangenden Körperschaft kaum steuerbare Einkünfte verbleiben. Es könnte daher vorgebracht werden, dass die empfangenden Zahlungen eigentlich nur „durchlaufende Posten“ sind und als abziehbare Aufwendungen die Einkünfte deutlich reduzieren. Das Abzugsverbot würde aber dennoch nicht greifen, weil es sich dabei weder um eine persönliche oder sachliche Befreiung handelt (TS 1), noch unterliegen in einem solchen Fall die Zahlungen bei der empfangenden Körperschaft einem nominellen Steuersatz von weniger als 10 % (TS 2) oder einer *dafür* vorgesehenen Steuerermäßigung (TS 3). Es handelt sich schlichtweg um Betriebsausgaben iSv § 4 Abs 4 EStG.⁶⁵⁾

Das Konzept des Nutzungsberechtigten findet sich auch in § 99a Abs 3 und 4 EStG. Dabei werden die sekundärrechtlichen Vorgaben des Art 1 Abs 4 und 5 Zinsen- und LizenzgebührenRL innerstaatlich umgesetzt.⁶⁶⁾ Wenn der Gesetzgeber in § 12 Abs 1 Z 10 KStG vollinhaltlich auf dieses europarechtliche Konzept zurückgegriffen haben sollte, obläge es dem EuGH zu klären, ob „back-to-back“-Finanzierungen vom Abzugsverbot erfasst sind.⁶⁷⁾ Dabei ist es im Schrifttum durchaus umstritten, ob Gesellschaften, die Darlehen oder Unterlizenzen (weiter-)vergeben, nur eingeschränkt Risiken tragen, wenige Funktionen ausüben und daher nur einen geringen, aber fremdüblichen Gewinnaufschlag einbehalten, für Zwecke der Zinsen- und LizenzgebührenRL Nutzungsberechtigter sein können.⁶⁸⁾

64) So Zöchling/Plott, RdW 2014, 218: „Mit der Bezugnahme auf den Nutzungsberechtigten sollen nach den EB insb 'back-to-back-Finanzierungen' erfasst werden. Darunter versteht man Kreditüberlassungen durch Dritte (insb Banken), die von konzernzugehörigen Körperschaften oder von (mittelbaren) Anteilsinhabern Einlagen erhalten, diese in Form von Krediten weiterleiten und bei Notleiden der Kredite ein volles Rückgriffsrecht gegen die konzernzugehörige Körperschaft bzw die Anteilsinhaber haben [...]“.

65) Vgl auch FN 48.

66) Vgl bereits FN 58.

67) Der EuGH sieht sich nämlich auch dann als zuständig an, wenn nationale Bestimmungen sich – sozusagen mittelbar – unionsrechtlicher Konzepte bedienen. Siehe zB EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-4161, RN 25; EuGH 17. 7. 1997, C-130/95, *Giloy*, Slg 1997, I-4291, RN 21; weiters EuGH 18. 10. 1990, C-297/88 und C-197/89, *Dzodzi*, Slg 1990, I-3763, RN 36; EuGH 8. 11. 1990, C-231/89, *Gmurzynska-Bscher*, Slg 1990, I-4003, RN 25; EuGH 14. 12. 2006, C-217/05, *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, Slg 2006, I-11987, RN 19; EuGH 11. 12. 2007, C-280/06, *ETI ua*, Slg 2007, I-10893, RN 21 f; einschränkend allerdings EuGH 28. 3. 1995, C-346/93, *Kleinwort Benson*, Slg 1995, I-615.

68) Vgl zB *Distaso/Russo*, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, ET 2004, 143 (148 f und 152) („only purely artificial transactions are excluded from the application of the Directive and [...] in all cases where the recipient company has been remunerated at arm's length, it should be entitled to the benefits of the Directive“); vorsichtiger *Greggi*, Taxation of Royalties in an EU Framework, Tax Notes International XLVI, 11. 2. 2007, 1149 (1159) („the usefulness of the [beneficial ownership] concept can be revealed only in cases of sublicensing, when the spread between the two separate flows of royalties on the licensee, the incoming and the outgoing, isn't consistent with the dealing with the arm's-length principle or can be

Ob der Gesetzgeber das § 99a EStG zugrunde liegende Konzept des Nutzungsberechtigten aber tatsächlich vollinhaltlich übernehmen wollte, ist fraglich. Die Gesetzesmaterialien stellen zwar einen Konnex zur Definition des Nutzungsberechtigten in § 99a Abs 3 EStG her.⁶⁹⁾ Darin wird aber nur festgelegt, wann ein *Unternehmen* iSd RL und iSd § 99a Abs 5 EStG (ein Unternehmen, das eine bestimmte Rechtsform aufweist, in einem EU-Mitgliedstaat steuerrechtlich niedergelassen ist, DBA-rechtlich nicht in einem Drittstaat ansässig ist und einer bestimmten Körperschaftsteuer unterliegt, ohne von ihr befreit zu sein)⁷⁰⁾ als Nutzungsberechtigter gilt. Demnach enthält § 99a Abs 3 EStG gar keine vollständige Definition des Nutzungsberechtigten, die für das Abzugsverbot übernommen werden könnte. Wann ein Nicht-EU-Unternehmen oder gar eine natürliche Person als Nutzungsberechtigter gilt, lässt sich nämlich weder § 99a Abs 3 EStG noch Art 1 Abs 4 Zinsen- und LizenzgebührenRL ausdrücklich entnehmen.⁷¹⁾ Dies könnte erklären, warum § 12 Abs 1 Z 10 KStG keinen expliziten Verweis enthält, sondern lediglich in den Gesetzesmaterialien auf die inhaltliche Orientierung an § 99a Abs 3 EStG hingewiesen wird.⁷²⁾

Es finden sich auch andere Gründe, die dafür sprechen, dass der Gesetzgeber in § 12 Abs 1 Z 10 vorletzter Satz KStG nicht zur Gänze an das in § 99a EStG enthaltene und aus der Zinsen- und LizenzgebührenRL entnommene Konzept des Nutzungsberechtigten anknüpfen wollte. Diese Vorschriften legen nämlich nicht nur fest, wann ein Unternehmen als Nutzungsberechtigter gilt (§ 99a Abs 3 EStG, Art 1 Abs 4 Zinsen- und LizenzgebührenRL), sondern auch, wann eine Betriebsstätte als Nutzungsberechtigter zu behandeln ist (§ 99a Abs 4 EStG, Art 1 Abs 5 Zinsen- und LizenzgebührenRL).⁷³⁾ Sofern eine Betriebsstätte als Nutzungsberechtigter zu behandeln ist, kann kein anderer Unternehmensteil Nutzungsberechtigter sein (Art 1 Abs 6 Zinsen- und LizenzgebührenRL). Dadurch dürfte wohl auch sichergestellt werden, dass bei Zinsen und Lizenzgebühren, die an ein EU-Unternehmen gezahlt werden, aber einer Betriebsstätte in einem Drittstaat zuzurechnen sind, die Vorteile der RL nicht gewährt werden müssen.⁷⁴⁾ Bei § 12 Abs 1 Z 10 KStG bedarf es solcher Über-

legungen nicht, zumal es keine Rolle spielt, ob die Zahlungen an eine innerhalb der EU ansässige Körperschaft oder eine Drittstaatsgesellschaft geleistet werden. Die Behandlung einer Betriebsstätte als Nutzungsberechtigter könnte vielmehr zu zweifelhaften Ergebnissen führen. Es wäre nämlich überraschend, wenn das Abzugsverbot nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG greifen würde, sobald die Zinsen oder Lizenzgebühren allein bei einer Betriebsstätte – dem alleinigen Nutzungsberechtigten (so zumindest Art 1 Abs 6 Zinsen- und LizenzgebührenRL)⁷⁵⁾ – „niedrig besteuert“ werden, auch wenn beim Stammhaus eine „normale Besteuerung“ stattfindet (zB weil zwischen dem Stammhausstaat und dem Betriebsstättenstaat kein DBA oder ein DBA mit Anrechnungsmethode vereinbart wurde). Es ist daher nur konsequent, wenn nicht die gesamte Definition aus der Zinsen- und LizenzgebührenRL übernommen wird. In den Gesetzesmaterialien wird somit aus guten Gründen nur auf die in § 99a Abs 3 EStG enthaltene und auf Unternehmen bezogene Definition abgestellt, nicht aber auf die Definition des § 99a Abs 4 EStG, die festlegt, wann eine Betriebsstätte als Nutzungsberechtigter behandelt wird.⁷⁶⁾

Vor diesem Hintergrund wäre es durchaus denkbar, dass § 12 Abs 1 Z 10 vorletzter Satz KStG ein eigenständiges Konzept des Nutzungsberechtigten enthält, dass an § 99a Abs 3 EStG inhaltlich nur angelehnt ist. Dafür sprechen nicht zuletzt die Gesetzesmaterialien selbst, wonach sich § 12 Abs 1 Z 10 KStG inhaltlich bloß an § 99a Abs 3 EStG „orientiert“.⁷⁷⁾ Nachdem darüber hinaus die Anwendbarkeit des Abzugsverbots bei „back-to-back“-Finanzierungen ausdrücklich betont wird, wäre es möglich, dass derartige Gestaltungen selbst dann vom Abzugsverbot erfasst sind, wenn die dafür zwischengeschalteten Gesellschaften nach § 99a Abs 3 EStG und Art 1 Abs 4 Zinsen- und LizenzgebührenRL Nutzungsberechtigte wären. Der Begriff „Nutzungsberechtigter“ in § 12 Abs 1 Z 10 vorletzter Satz KStG würde sich damit von den anderen gesetzlichen Definitionen entfernen und eine eigenständige, davon losgelöste Bedeutung haben. Wer konkret der Nutzungsberechtigte ist oder was unter „back-to-back“-Finanzierungen eigentlich zu verstehen ist, wäre nicht von europarechtlichen Begriffen abhängig, bliebe damit aber auch weitgehend offen.

considered a mere compensation for the intermediation costs because of its amount“); der Nutzungsberechtigung eher wenig praktische Bedeutung beimessend auch Fuherr/Nowotny, GeS 2004, 193 („[d]ie Annahme einer Nutzungsberechtigung wird [...] nur dann abzulehnen sein, wenn die empfangende Gesellschaft tatsächlich bloß formal zwischengeschaltet ist, ohne eigene wirtschaftliche Tätigkeiten zu entfalten“). Zudem könnte die EuGH-Rechtsprechung zur Mutter-Tochter-RL darauf hinweisen, dass die Einschränkung durch das Erfordernis der Nutzungsberechtigung eng auszulegen ist, somit im Ergebnis keine allzu strengen Erfordernisse an die Nutzungsberechtigung zu stellen sind, die über den Wortlaut hinausgehen; vgl mwN Rodriguez/Kofler in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck, Beneficial Ownership, 236 ff und 247.

69) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

70) Art 3 lit a Z i bis iii Zinsen- und LizenzgebührenRL mit Verweis auf den Anhang.

71) Vgl auch Rodriguez/Kofler in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck, Beneficial Ownership, 234 („[...] do not offer the elements with which to make a definition [of ‘beneficial owner’]“) und 240 („not an actual definition“).

72) Im Begutachtungsentwurf (3/ME 25. GP, 7 f) war ein solcher expliziter Verweis noch enthalten (vgl dazu näher FN 76).

73) Gemäß Art 1 Abs 5 Zinsen- und LizenzgebührenRL wird eine Betriebsstätte als Nutzungsberechtigter behandelt, wenn die Grundlagen für die Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren in einem konkreten Zusammenhang mit der Betriebsstätte stehen sowie die Zahlungen Einkünfte darstellen und einer bestimmten Körperschaftsteuer unterliegen (sachliche „subject-to-tax“-Klausel). Vgl dazu zB *Martinho Fernandes/Bernales/Goeydeniz/Michell/Popa/Santoro*, ET 2011, 403 ff.

74) So *Fuherr/Nowotny*, GeS 2004, 195 f; im Ergebnis auch *Gusmeroli*, *Triangular Cases and the Interest and Royalties Directive: Untying the Gordian Knot?* – Part 3, ET 2005, 86 (insbesondere 92, Variante „*State Pr is not a Member State*“). Letztlich scheint aber nicht zur Gänze geklärt, ob Art 1 Abs 6 oder doch Art 1 Abs 8 ein EU-Unternehmen mit einer Drittstaats-

betriebsstätte vom Anwendungsbereich der Zinsen- und LizenzgebührenRL ausschließt. Immerhin wird die Betriebsstätte in Art 3 lit c als „eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat“ definiert, Art 1 Abs 5 lit b setzt zudem für deren Nutzungsberechtigung die Besteuerung mit einer bestimmten Körperschaftsteuer in einem Mitgliedstaat voraus (sachliche „subject-to-tax“-Klausel). Wenn aber bei einer Drittstaatsbetriebsstätte zunächst gar keine nutzungsberechtigte Betriebsstätte iSd RL vorliegt, kann Art 1 Abs 6 die Nutzungsberechtigung auch nicht auf diese Betriebsstätte beschränken, um damit die Nutzungsberechtigung für den verbleibenden Unternehmensteil zu versagen. Allein Art 1 Abs 8 stellt abweichend davon ausdrücklich auf die Belegenheit einer Betriebsstätte in einem Drittstaat ab. Vgl idZ auch *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁶, 764 und 774. Art 1 Abs 6 versagt die Anwendbarkeit der RL aber jedenfalls dann, wenn die Zahlungen an eine inländische (nutzungsberechtigte) Betriebsstätte geleistet werden, die zu einem (nutzungsberechtigten) Unternehmen aus einem anderen Mitgliedstaat gehört (vgl *Gusmeroli*, ET 2005, 88).

75) Es ist nämlich fraglich, ob Österreich Art 1 Abs 6 Zinsen- und LizenzgebührenRL ins nationale Recht umgesetzt hat. Vgl *Fuherr/Nowotny*, GeS 2004, 195 f.

76) Anders als in der Regierungsvorlage wurde im Begutachtungsentwurf (3/ME 25. GP, 7 f) noch im vorgeschlagenen Gesetzestext selbst (§ 12 Abs 1 Z 10 vorletzter Satz KStG) ausdrücklich auf den Nutzungsberechtigten iSd § 99a Abs 1 EStG verwiesen. § 99a Abs 1 EStG stellt darauf ab, ob „der Nutzungsberechtigte ein verbundenes Unternehmen [...] oder eine [...] Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens [...] ist“.

77) ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13.

5. Fazit

Mit dem Abzugsverbot für konzerninterne, „niedrig besteuerte“ Zinsen und Lizenzgebühren hat der Gesetzgeber in § 12 Abs 1 Z 10 KStG eine Regelung geschaffen, die zahlreiche Auslegungsfragen aufwirft. Aus dem Sinn und Zweck der Bestimmung lässt sich ableiten, dass bei der Frage nach einer „Niedrigbesteuerung“ eine etwaige Besteuerung in Österreich zu berücksichtigen ist. Da es bei der steuerlichen Erfassung der Zinsen und Lizenzgebühren gerade bei grenzüberschreitenden Zahlungen aber auch unterschiedliche Zurechnungssubjekte geben kann, stellt sich in solchen Fällen die Frage, bei wem die Kriterien der „Niedrigbesteuerung“ zu prüfen sind. Teleologische Überlegungen sprechen dafür, all jene Gesellschaften als „empfangende Körperschaft“ anzusehen, bei denen die Zinsen oder Lizenzgebühren steuerlich erfasst werden. Damit kann es zB im Fall der Gruppenbesteuerung, bei CFC-Regelungen und bei hybriden Gesellschaften mehrere empfangende Körperschaften geben. Dabei reicht es für die Abzugsfähigkeit aus, dass bei einer der empfangenden (nutzungsberechtigten) Körperschaften die Kriterien der „Niedrigbesteuerung“ nicht erfüllt sind. Das Abzugsverbot wäre somit nicht anwendbar,

wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren bei zumindest einer dieser Körperschaften nicht befreit sind, keinem nominellen Steuersatz von weniger als 10 % unterliegen und auch keine spezielle Steuerermäßigung vorgesehen ist, die zu einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 % führt. Werden die Zinsen oder Lizenzgebühren bei zumindest einer empfangenden (nutzungsberechtigten) Konzernkörperschaft „normal“ besteuert, liegt keine „Niedrigbesteuerung“ im Konzern vor, und nur einer solchen will das Abzugsverbot in § 12 Abs 1 Z 10 KStG entgegenwirken.

Von großer praktischer Bedeutung wird zukünftig auch die Frage nach dem Nutzungsberechtigten sein. Anhand welcher Kriterien der Nutzungsberechtigte zu bestimmen ist und ob „back-to-back“-Finanzierungen vom Abzugsverbot erfasst sind, wird insbesondere davon abhängen, inwieweit sich der Gesetzgeber an der Definition des Nutzungsberechtigten in § 99a Abs 3 EStG orientiert hat und gegebenenfalls wie der EuGH dieses auf der Zinsen- und LizenzgebührenRL basierende Konzept auslegen würde. Es ist allerdings durchaus denkbar, dass § 12 Abs 1 Z 10 KStG ein eigenes Konzept des Nutzungsberechtigten zugrunde liegt, dessen Bedeutung aber ebenfalls einer Konkretisierung bedürfte.



Foto Stephan Huger

Die Autoren:

Dr. Kasper Dziurdz (APART-Stipendiat der Österreichischen Akademie der Wissenschaften) und Dr. Christoph Marchgraber sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang und Dr. Florian Brugger für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.



Foto Stephan Huger



Online-Archiv inklusive!

zfr.lexisnexis.at

- ➔ Relevante finanzmarkt- und versicherungsrechtliche Judikatur der österreichischen und europäischen Behörden aus Sicht von Wissenschaft & Praxis
- ➔ Fachartikel zu nationalen und internationalen Fragestellungen
- ➔ Beleuchtung der jeweiligen Themen aus praktischer und wissenschaftlicher Sicht

Zeitschriftenarchiv & News zum Thema:

zfr.lexisnexis.at

Jahresabonnement 2014: 8 Ausgaben um nur € 179,-

Bestellen Sie jetzt:

Tel.: (01) 534 52-5555 | Fax: (01) 534 52-141

E-Mail: bestellung@lexisnexis.at

