

Veronika Daurer*)

SWI-Jahrestagung: Verrechnungspreise bei Übernahme von Bürgschaftsgarantien

SWI CONFERENCE: TRANSFER PRICING AND ACCEPTANCE OF GUARANTEES

On November 18th, 2010, the fifth annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾

Sachverhalt: Eine österreichische Muttergesellschaft übernimmt Bürgschaftsgarantien für ihre ausländischen Töchter in Ungarn und in Rumänien, indem sie ihre (fremde) Hausbank direkt mit der Kreditvergabe an die Tochtergesellschaften beauftragt hat. Es wurde keine Vergütung zwischen der Muttergesellschaft und den Tochtergesellschaften vereinbart. Fraglich ist, ob eine Verrechnung an die Tochtergesellschaften vorgenommen und, wenn ja, welcher Verrechnungspreis angesetzt werden muss.

Gerhard Steiner: Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien (VPR) behandeln dieses Thema, Bezug nehmend auf EAS 2896, in den Rz. 96 bis 97: Bürgschaftsübernahmen innerhalb des Konzerns sind demnach fremdüblich zu vergüten, wenn für sie wirtschaftliche Gründe vorliegen und sie nicht aufgrund gesellschaftsrechtlicher Überlegungen erfolgen. Dient die Bürgschaftsübernahme dazu, die Kreditwürdigkeit der die Darlehen aufnehmenden Konzerngesellschaft erst herzustellen (z. B. wegen fehlender Eigenkapitalausstattung, Unterkapitalisierung), wird hierdurch kein Anspruch auf Bürgschaftsprovisionen begründet. In den vor Kurzem veröffentlichten OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen 2010 (OECD-VPG) wird i. Z. m. Bürgschaftsübernahmen wie folgt unterschieden: Wenn die Tochtergesellschaft nur aufgrund der Konzernzugehörigkeit ein besseres Rating hat, kann keine Vergütung verrechnet werden. Eine Verrechnung müsste den OECD-VPG zufolge jedoch vorgenommen werden, wenn ein aktives Tun und somit eine Dienstleistung vorliegt: „an *intra-group service would usually exist where the higher credit rating were due to a guarantee by another group member*“²⁾. Somit ergeben sich zwei Fragestellungen:

1. Unter welchen Voraussetzungen ist eine „Herstellung“ der Kreditwürdigkeit gegeben?
2. Welche Umstände führen zu einer „höheren Kreditwürdigkeit“ i. S. d. Z 7.13 OECD-VPG?

Die Frage 1 ist in Österreich in Verbindung mit den Überlegungen zum verdeckten Eigenkapital zu sehen. Man muss demnach feststellen, ob die Tochtergesellschaft noch kreditwürdig ist und sich am Kapitalmarkt noch selbst refinanzieren kann. Wenn das nämlich

*) Mag. Veronika Daurer ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

¹⁾ Am 18. November 2010 fand zum fünften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Dr. Heinz Jirousek, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, WP/StB Dr. Christian Ludwig, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlechner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödler, HR Gerhard Steiner und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

²⁾ OECD-VPG Z 7.13.

Transfer Pricing and Acceptance of Guarantees

nicht mehr der Fall wäre und die Muttergesellschaft eine Bürgschaftsgarantie übernimmt, dann wäre das keine Dienstleistung, sondern eine Verpflichtung der Muttergesellschaft, die sich aus ihrer Gesellschafterposition ergibt. Die Leistung wäre dann nicht verrechenbar. Wie kann man nun in der Praxis überprüfen, ob die Tochtergesellschaft noch Finanzierungsmöglichkeiten hat oder schon insolvenzgefährdet ist? In der Praxis der Betriebsprüfung werden zur Beurteilung folgende vier Kennzahlen herangezogen, wobei die Analyse aber natürlich auch auf mehr Kennzahlen ausgeweitet werden könnte: Eigenkapitalquote, Schuldentilgungsdauer, Gesamtkapitalrentabilität und Cashflow in Prozent der Betriebsleistung.

Unternehmensbewertung Kennzahl	sehr gut	gut	mittel	schlecht	insolvenzgefährdet
Eigenkapitalquote	> 30 %	> 20 %	> 10 %	< 10 %	negativ
Schuldentilgungsdauer	< 3 Jahre	< 5 Jahre	< 12 Jahre	< 30 Jahre	> 30 Jahre
Gesamtkapitalrentabilität	> 15 %	> 12 %	> 8 %	< 8 %	negativ
Cashflow in % der Betriebsleistung	> 10 %	> 8 %	> 5 %	< 5 %	negativ

Es handelt sich hierbei um eine Ersteinschätzung, unter welchen Voraussetzungen die Tochtergesellschaft sehr gut bewertet werden kann (Rating AAA bis CCC) und ab wann sie schon eher insolvenzgefährdet ist. Wenn die Bewertung sich im Bereich sehr gut bis mittel bewegt, ist nach Ansicht der Betriebsprüfung grundsätzlich eine Leistung verrechenbar. Wenn die Bewertung im Bereich insolvenzgefährdet bis schlecht liegt, hätte man aus österreichischer Sicht gute Gründe, nichts zu verrechnen. Diese Bewertung muss natürlich für jede Tochtergesellschaft gesondert vorgenommen werden und kann nicht pauschal erfolgen.

In einem zweiten Schritt geht es um die Frage der „höheren Kreditwürdigkeit“ i. S. d. OECD-VPG. In diesem Zusammenhang ist das Urteil des Tax Court of Canada vom 4. 12. 2009, 2009 DTC 563, *General Electric Capital Canada Inc vs. The Queen*, von Interesse. Es ging um einen ähnlichen Sachverhalt wie eingangs beschrieben: Die US-amerikanische Muttergesellschaft hat der Tochtergesellschaft eine Vergütung i. H. v. 1 % für eine Garantieübernahme verrechnet. Die kanadische Finanzverwaltung hat die Vergütung nicht anerkannt, da ihrer Ansicht nach die Tochter dasselbe Rating wie die Muttergesellschaft haben müsste und somit eine verrechenbare Dienstleistung (ein Vorteil der Tochtergesellschaft) nicht vorliegt. Die Verrechenbarkeit an sich war dann eigentlich im Verfahren vor dem Tax Court of Canada nicht strittig. Es ging vielmehr um das Arm's-Length-Prinzip, d. h. um die Frage nach der Höhe des Verrechnungspreises und nach der Angemessenheit der Vergütung von 1 %. Dazu wurde überprüft, welchen Vorteil die Tochtergesellschaft aus der Garantieübernahme durch die Muttergesellschaft gezogen hat. Wie könnte sie sich am Kapitalmarkt refinanzieren, hätte sie die Garantieübernahme nicht gehabt, und welcher Unterschied ergäbe sich dadurch im Bereich des Aufschlags? Die Analysen ergaben, dass ihr ein Vorteil i. H. v. 1,83 % erwachsen ist, woraus der Richter schloss, dass 1 % dem Arm's-Length-Prinzip entspricht und daher verrechenbar ist.

Auch andere Finanzverwaltungen innerhalb der EU befassen sich sehr intensiv mit diesem Thema und gehen einen ähnlichen Weg. Kann man innerhalb des Konzerns tatsächlich einen Fremdvergleich anstellen, zieht man ihn heran. Da das de facto sehr selten vorkommt, geht man zu einem hypothetischen Fremdvergleich über. Dadurch erhält man einen Prozentsatz, an dem man sich orientiert, und beginnt dann mit einer Anpassungsrechnung. Angenommen, es wird für eine fremde Gesellschaft eine Bürgschaft übernommen und dafür 1 % verlangt. Ausgehend von dem Rating für diese fremde Gesellschaft und einer 1%igen Provision, muss man sich das Rating der Tochtergesell-

Verrechnungspreise bei Übernahme von Bürgschaftsgarantien

schaften anschauen und Anpassungsrechnungen hinauf und hinunter vornehmen. Eine in der BNA-Datenbank veröffentlichte Studie in 18 verschiedenen Ländern zeigt, dass in Europa, Indien, den USA und Kanada alle von einer grundsätzlichen Verrechenbarkeit solcher Bürgschaftsübernahmen ausgehen. Im Wesentlichen wird dabei derselbe Weg eingeschlagen, der soeben beschrieben wurde.

Zusammenfassend sind m. E. zwei Punkte diskussionswürdig: Erstens die Tatsache, dass bei der Beurteilung, ob eine Bürgschaftsübernahme dem Grunde nach verrechenbar ist, eine Kennzahlenanalyse erfolgt, die betriebswirtschaftliche Überlegungen einfließen lässt und sich in der Denkart der Banken oder Ratingagenturen bewegt. Zweitens die Frage der höheren Kreditwürdigkeit oder des hypothetischen Fremdvergleichs, bei dem unterstellt wird, dass die Muttergesellschaft hypothetisch einem fremden Dritten eine Garantie geben oder für ihn eine Bürgschaft übernehmen würde, und man sich ansieht, welchen Preis sie dafür verlangen würde.

Michael Lang: Der vorliegende Fall ist sowohl aus Sicht der Praxis als auch in Hinblick auf die Verknüpfung von nationalem Recht und Abkommensrecht interessant. Sie haben die OECD-VPG erwähnt, die zur Auslegung des Art. 9 OECD-MA oder des Fremdvergleichsgrundsatzes nach DBA ergehen, wobei meine erste Frage wäre, warum der Fokus hier auf Art. 9 liegt. Müsste der Fokus zur Lösung nicht mehr beim nationalen Recht liegen, da ja Art. 9 allenfalls nationale Rechtsvorschriften beschränkt? Darüber hinaus ist die Diskussion i. Z. m. dem verdeckten Eigenkapital interessant, weil der österreichische Ansatz in der Rechtsprechung eher ein zurückhaltender ist.

Gerald Gahleitner: Ich sehe hier ebenfalls zwei Themenschwerpunkte: einerseits die Verrechnung dem Grunde nach und andererseits die Verrechnung der Höhe nach. Zur Verrechnung dem Grunde nach stellt sich zunächst die Frage, welche Rechtsgrundlage im österreichischen Steuerrecht Anwendung findet. Lange Zeit war in Diskussion, ob die Verrechnung von derartigen Leistungen über die Grenze überhaupt möglich ist. Zum Thema der verdeckten Nutzungseinlage, die im rein innerstaatlichen Sachverhalt zwischen einer österreichischen Mutter- und einer österreichischen Tochtergesellschaft unbeachtlich ist, hat die Finanzverwaltung in der Vergangenheit die Auffassung vertreten, dass eine Verrechnung über die Grenze hinweg aufgrund anwendbarer DBA möglich sei. Man könnte nun natürlich dogmatisch diskutieren, ob das tatsächlich möglich ist oder nicht. Mit der Änderung in § 6 Z 6 EStG hat der Gesetzgeber aber klargestellt, dass auch sonstige Leistungen über die Grenze zu vergüten sind. Die Gewährung einer Garantie, wie im vorliegenden Fall, kann m. E. eine sonstige Leistung darstellen. Auch mit der von der Finanzverwaltung in den VPR vertretenen Ansicht, wann eine Leistung gegeben ist und wie eine Leistung von einer Einlage abzugrenzen ist, kann ich mich anfreunden. Hier ist das Kriterium der Kreditwürdigkeit heranzuziehen.

Es ist m. E. durchaus berechtigt, zur Prüfung der Kreditwürdigkeit Kennzahlen heranzuziehen, um festzustellen, ob überhaupt eine Leistung vorliegt oder ob die Garantiegewährung vielmehr im Gesellschafterinteresse liegt, wobei bei einer Einordnung von sehr gut bis mittel m. E. eine Verrechnung zu erfolgen hat. Im Bereich schlecht bzw. insolvenzgefährdet wird es schwierig sein, von einer Bank eine entsprechende Garantie zu bekommen, wodurch argumentiert werden kann, dass in solchen Situationen die Garantiegewährung im Gesellschafterinteresse gelegen ist und daher keine sonstige Leistung i. S. d. § 6 Z 6 EStG darstellt.

Im zweiten Schritt wenden wir uns der Verrechnung der Höhe nach zu. In einer Situation, in der eine sonstige Leistung vorliegt, weil die Tochtergesellschaft an sich kreditwürdig ist, erachte ich den Ansatz des kanadischen Gerichts für richtig. Ich kann mich auch mit dem, was Gerhard Steiner gesagt hat, dass darauf abzustellen ist, was aus Sicht der Mutter verlangt werden würde, anfreunden. Ich würde dies jedoch noch weiter einschränken und

Transfer Pricing and Acceptance of Guarantees

sagen, was verlangt werden *könnte*. Denn genau so ist das kanadische Finanzgericht vorgegangen. Es hat verglichen, inwiefern sich die wirtschaftliche Situation der Tochtergesellschaft bei der Kreditaufnahme – mit und ohne Garantie der Muttergesellschaft – verändert hat. Daher ist für mich der Blickwinkel von Interesse, welcher Vorteil in welcher Höhe auf Ebene der Tochtergesellschaft durch die Garantiegewährung entsteht. Lassen Sie mich folgenden Vergleich anstellen: Einerseits gewährt eine Bank eine Garantie, die es ermöglicht, am Kapitalmarkt einen günstigeren Zinssatz von z. B. 1 % zu erlangen. Andererseits ermöglicht eine Garantiegewährung seitens der Mutter nur einen Zinsvorteil i. H. v. 0,5 %. In diesem Fall wird nicht davon ausgegangen werden können, dass die Garantieleistung der Mutter gleich viel wert ist wie die Garantieleistung einer Bank. Nach Ansicht der VPR wäre ein Vergleich mit einer Avalprovision einer Bank jedoch gerechtfertigt. Dies ist m. E. aber so nicht zwingend.

Bernhard Renner: Ich möchte hier an Prof. *Lang* anknüpfen: Die Problematik ist eher eine innerstaatliche als eine zwischenstaatliche. Wenn wir das Kriterium der Nutzungseinlage oder des verdeckten Eigenkapitals heranziehen, sind wir ganz tief in § 8 KStG. Die Finanzverwaltung geht, wie es in den KStR zum Ausdruck kommt, davon aus, dass es innerstaatlich die Nutzungseinlage nicht als anzuerkennendes Instrument gibt. In den KStR wird dies aus zwei VwGH-Erkenntnissen abgeleitet.³⁾ Bei genauerer Analyse der Erkenntnisse merkt man, dass der VwGH das so dezidiert nicht gesagt hat. Im grenzüberschreitenden Sachverhalt wird die Nutzungseinlage hingegen anerkannt. Das Hauptproblem liegt beim verdeckten Eigenkapital, zu dem bisher in Österreich sowohl vom UFS als auch vom VwGH nur sehr spärlich und rudimentär Rechtsprechung ergangen ist. Daher finde ich das Ausweichen auf eine Kennzahlenanalyse ein probates Mittel. Ein praktisches Problem sehe ich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in denen die Finanzverwaltung nur schwer an brauchbare Daten herankommt. Könnte man hier die Beweislast dem Abgabepflichtigen auferlegen? Da wären wir beim Problem der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen. Darüber hinaus stellt sich auch die Frage, inwieweit ein Organ der Finanzverwaltung, das auf dem Gebiet der Kennzahlenanalyse nicht sehr bewandert ist, auch in der Lage ist, eine kritische Würdigung anzustellen. Mit anderen Worten: Welche Mittel stehen der Finanzverwaltung zur Verfügung, die Analyse auf ihre Plausibilität hin zu überprüfen?

Nikolaus Zorn: Die Steuerpflicht erfordert eine innerstaatliche Rechtsgrundlage. Diese besteht in § 6 Z 6 EStG. In diesem Zusammenhang ein paar Worte zur Unterscheidung zwischen grenzüberschreitenden und inländischen Vorteilszuwendungen in Form von Nutzungsüberlassungen: Bis vor Kurzem erschien die Differenzierung problematisch. Insbesondere Prof. *Gassner*⁴⁾ hat ausführlich und nachvollziehbar dargelegt, dass unionsrechtlich ein Problem darin liegen kann, bei Kapitalgesellschaften innerhalb Österreichs die Nutzungseinlage nicht aufzudecken, wie es der Verwaltungspraxis und wohl auch der Rechtsprechung entspricht, bei grenzüberschreitenden Sachverhalten hingegen schon. Durch die Entscheidung des EuGH in der Rs. *SGF*⁵⁾ ist dieses Problem jedoch gelöst. Nach Ansicht des EuGH sei es nämlich durchaus zulässig, zu differenzieren, um das Abfließen von Steuersubstrat ins Ausland hintanzuhalten. Wir haben also erst seit ca. einem Jahr eine unionsrechtliche Entscheidung zu dieser unterschiedlichen Behandlung von Nutzungseinlagen.

Im vorliegenden Fall ist also § 6 Z 6 EStG heranzuziehen. Dieser sieht vor, dass auch unentgeltliche Leistungen an ausländische Gesellschaften, an denen eine wesentliche Beteiligung besteht, mit fremdüblichen Preisen anzusetzen sind. Bei der von HR *Steinervor-*

³⁾ Vgl. KStR 2001, Rz. 679.

⁴⁾ *Gassner*, Die verdeckte Nutzungseinlage in Körperschaften, in *König/Schwarzinger* (Hrsg.), *Körperschaften im Steuerrecht*, FS Wiesner (2004) 119 (132).

⁵⁾ EuGH 21. 1. 2010, Rs. C-311/08, *SGI*.

Verrechnungspreise bei Übernahme von Bürgschaftsgarantien

geschlagenen Falllösung soll danach, einer BMF-Richtlinienmeinung entsprechend, unterschieden werden, ob die Tochtergesellschaft noch in einer gewissen wirtschaftlichen Stärke ist oder nicht. Geht es ihr gut, dann setzt man ein Entgelt für die Garantieleistung an; geht es ihr schlecht, dann setzt man kein Entgelt an. Es ist fraglich, ob diese Differenzierung in § 6 Z 6 EStG Deckung findet. Es entspricht jedenfalls nicht der bisherigen Judikatur, bei zinslosen Darlehensgewährungen oder Bürgschaften kein Entgelt zum Ansatz zu bringen, wenn der Kreditnehmer oder der Begünstigte aus der Bürgschaft in großen finanziellen Schwierigkeiten steckt. Im Prinzip ist es ja zunächst einmal so, dass in solchen Fällen die Kreditzinsen und Avalprovisionen steigen, wenn die Bonität des Schuldners sinkt. In der vorgeschlagenen Falllösung soll das Entgelt zwar zunächst auch ansteigen, kippt aber dann plötzlich auf 0. Ob das einem Verhalten unter fremden Geschäftspartnern entspricht und damit mit § 6 Z 6 EStG zu vereinbaren ist, würde ich zumindest bezweifeln.

Ein Wort zum verdeckten Eigenkapital: Die aktuelle Judikatur des VwGH steht verdecktem Eigenkapital negativ gegenüber. Bezug nehmend auf ältere betriebswirtschaftliche Gutachten⁶⁾ vertritt der VwGH seit Jahrzehnten, dass es kein betriebswirtschaftliches Mindestkapital gibt. Daher gibt es auch keine Aussage in der Rechtsprechung des VwGH, dass eine gewisse Höhe an Eigenkapital notwendig ist und angesetzt werden müsste. Auffallend ist allerdings, dass sich früher die Beschwerdeführer stets gegen verdecktes Eigenkapital ausgesprochen haben, während es mittlerweile Stimmen aus der Beraterschaft gibt, die den Ansatz eines solchen Eigenkapitals wünschen. Es scheint eine Tendenzumkehr zu geben. Sollte daher die Argumentationslinie der Beschwerdeführer vor dem Gerichtshof völlig geändert werden, ist auch eine neue Judikaturlinie nicht ausgeschlossen.

Gerhard Steiner: Wir haben jetzt gehört, dass eine Verrechenbarkeit, abgeklärt durch die Entscheidung des EuGH in der Rs. *SGI*, auch nach nationalem Recht möglich ist. Gehen wir also zu den praktischen Lösungsansätzen: Da solche Fälle sowohl in Inbound- als auch in Outbound-Situationen relativ häufig sind, besteht der Wunsch der Unternehmen, der Wirtschaft und vielleicht auch der Berater nach praktikablen Lösungen. Die Kennzahlenanalyse ist ein erster Schritt. Sie dient als Überprüfungsmechanismus, um festzustellen, ob eine Verrechnung dem Grunde nach möglich ist. Die Kernfrage ist, ob eine Tochtergesellschaft sich am Kapitalmarkt noch Geld holen kann. Wenn keine fremde Bank mehr Geld hergeben und diese Tochtergesellschaft weder in Ungarn noch in Rumänien noch in Österreich einen Kredit bekommen würde, dann müsste sie Konkurs anmelden. Wenn die Muttergesellschaft das Interesse hat, sie am Leben zu halten, wird sie Kapital zuschießen müssen. Wenn nicht direkt eine Kapitaleinlage vorgenommen wird, dann erfolgt das vielleicht über den Umweg einer Garantie, einer Bürgschaft. Diesen Prüfmechanismus, der aus dem Bankenbereich kommt, haben wir uns betriebswirtschaftlich überlegt. Der nächste Schritt ist die Ermittlung des Verrechnungspreises. Wir wissen alle, dass das Finden des richtigen Verrechnungspreises keine Wissenschaft, sondern eine Kunst ist, wobei es den richtigen Verrechnungspreis streng genommen nicht gibt; es gibt vielmehr eine Bandbreite. Die Ermittlung, ob wir einen Verrechnungssatz i. H. v. 1 %, 0,8 % oder 0,75 % ansetzen, ist von uns gut und nachvollziehbar zu begründen. Das ergibt sich bereits aus der Rechtsprechung des VwGH zu den Mark-ups (Gewinnaufschlägen). Hier sind wir in einem nächsten Schritt auch lösungsorientiert und sagen, wir gehen von einem hypothetischen Fremdvergleich oder von einem Fremdvergleich, den wir im Unternehmen finden, aus. Zur Aussage in Bezug auf den Vergleich mit einer Avalprovision einer Bank möchte ich anmerken, dass Banken vielleicht anders, nämlich gewinnmaximierend denken. Der Konzern denkt intern auch gewinnmaximierend, aber als Konzern und nicht auf

⁶⁾ Siehe *Lechner*, Die Bestimmbarkeit des Begriffes der „gebotenen Kapitalzuführung“ (§ 3 Abs. 1 KVStG), ÖStZ 1969, 158.

Transfer Pricing and Acceptance of Guarantees

die einzelne Tochtergesellschaft bezogen. Er hat eine bessere Einsicht in die Tochterbilanzen, während eine Bank ein ganzes, viel aufwendigeres Kreditbeurteiler-Team benötigt und trotzdem immer ein höheres Risiko hat. Daher könnte man sagen, dass es da vielleicht einen Abschlag gibt. Abschließend möchte ich zu den VPR noch bemerken, dass diese jetzt in der Version 1.0 vorliegen und ich davon ausgehe, dass es wie bei den Einkommensteuerrichtlinien auch eine Version 1.1 und 1.2 geben wird, die dann entsprechend zukünftigen Entwicklungen in Praxis, Theorie und Rechtsprechung adaptiert werden können.

Gerald Gahleitner: Ich hätte noch eine Frage an Nikolaus Zorn. Mir ist bei Ihrer Aussage zum *SGI-Urteil* nicht völlig klar geworden, ob die Verrechnung über die Grenze nur auf Basis von § 6 Z 6 EStG, also seit Inkrafttreten der Bestimmungen in § 6 Z 6 EStG hinsichtlich sonstiger Leistungen, möglich ist oder ob die Gewinnkorrektur aus Sicht des VwGH auch für Altfälle Anwendung findet.

Nikolaus Zorn: Aus dem Urteil in der Rs. *SGI* ist ja nur abzuleiten, dass unionsrechtlich nichts gegen eine Aufdeckung grenzüberschreitender Nutzungseinlagen spricht. Damit verstößt die aktuelle Fassung des § 6 Z 6 EStG nicht gegen Unionsrecht. Ob die Stammfassung des § 6 Z 6 EStG überhaupt Nutzungseinlagen erfasst hat, ist noch nicht ausdrücklich entschieden. Es ist eine Frage der Interpretation des diesbezüglich unklaren Wortlauts der Stammfassung. Es gibt dazu unterschiedliche Literaturmeinungen. *Beiser* beispielsweise nimmt an, dass auch die Stammfassung des § 6 Z 6 EStG grenzüberschreitende Nutzungseinlagen erfasst, und auch ich würde zu diesem Ergebnis tendieren.

Tiefbohrungen durch eine italienische Gesellschaft

(BMF) – Der Begriff „*Bauausführung*“ ist nicht eng auszulegen (EAS 1750). Tiefbohrarbeiten können eine Baubetriebsstätte begründen (EAS 3120). Übernimmt eine auf Tiefbohrleistungen spezialisierte italienische Gesellschaft unter Beaufsichtigung durch die österreichische Montanbehörde nach dem MinroG, BGBl. I Nr. 38/1999, Tiefbohrarbeiten, so wird dadurch eine inländische Betriebsstätte (Baubetriebsstätte) im Sinn von Art. 5 Abs. 2 lit. g DBA Italien begründet, wenn die Arbeiten in einem geografisch zusammengehörigen Aufsuchungsgebiet länger als zwölf Monate andauern (siehe auch VwGH 26. 10. 1962, 1022/62, betreffend inländische Tiefbohrarbeiten einer schweizerischen Gesellschaft).

Die Begründung dieser Betriebsstätte wird nicht dadurch umgangen werden können, dass die Bohrarbeiten von der italienischen Gesellschaft formal mit Werkvertrag an österreichische Unternehmen weitergegeben und von diesen „*im Namen und für Rechnung*“ der italienischen Gesellschaft durchgeführt werden. Denn der Umstand, dass die Aufträge durch Fachkräfte ausgeführt werden, die unter der Leitung des italienischen Unternehmens stehen, dass das eingesetzte italienische und geleaste rumänische Personal von dem italienischen Unternehmen ausgewählt wird und dass die Betriebsmittel vom italienischen Unternehmen zur Verfügung gestellt werden, spricht für das Vorliegen besonderer Gegebenheiten, die dazu führen, dass die bloß formal mit Werkverträgen unter Vertrag genommenen österreichischen Unternehmen als „*abhängige Vertreter*“ im Sinn von Z 10 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA anzusehen sind und demzufolge als arbeitsausführende Personen des italienischen Unternehmens gelten.

Unter diesen Gegebenheiten wird nicht nur die italienische Gesellschaft in die beschränkte Steuerpflicht eintreten, sondern es werden auch die in der österreichischen Betriebsstätte eingesetzten Arbeitskräfte der inländischen Steuerpflicht unterliegen, und zwar auch dann, wenn sie innerhalb von jeweils 183 Tagen ausgewechselt werden. (EAS 3200 v. 24. 1. 2011)