

Sabine Heidenbauer / Dimitar Hristov / Michael Schilcher*)

Die Verlegung der Geschäftsleitung im Lichte der jüngsten EuGH-Judikatur zur Gesellschaftsteuer

TRANSFER OF THE EFFECTIVE CENTRE OF MANAGEMENT IN THE LIGHT OF RECENT ECJ DECISIONS ON CAPITAL DUTY

In two decisions delivered in 2007, the European Court of Justice (ECJ) scrutinized the liability to capital duties where a company's effective centre of management was transferred from one Member State to another. A peculiarity of these cases was that the former Member State waived its right of charging capital duties, triggering the company's liability to capital duty in the latter Member State upon transfer. On that occasion, the ECJ reiterated the legitimacy of excluding „wholly artificial arrangements“ from the protection of Community law. Sabine Heidenbauer, Dimitar Hristov and Michael Schilcher look into the respective case law of the ECJ and the Austrian Supreme Administrative Court. They also consider the way the Independent Fiscal Tribunal (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz) moves forward when having to decide in one of these proceedings under national law while, at the same time, paying tribute to the respective preliminary ruling.

I. Ausgangsfälle

1. Rs. C-178/05, *Kommission/Griechenland*¹⁾

Nach griechischem Recht²⁾ unterliegt sowohl die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung als auch die Verlegung des Sitzes von bestimmten juristischen Personen aus einem EU-Mitgliedstaat nach Griechenland einer Kapitalansammlungssteuer (Gesellschaftsteuer), sofern die jeweilige (zuziehende) juristische Person im Wegzugsstaat nicht bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen ist. Die Kommission reichte am 18. 4. 2005 nach einem Vorverfahren eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 226 EG beim EuGH ein und stützte dabei die Klage auf die Rüge, dass durch die o. a. griechischen Vorschriften Art. 4 Abs. 1 lit. g (und h) sowie Abs. 3 lit. b der Kapitalansammlungsrichtlinie (KapAnsRL) nicht ordnungsgemäß umgesetzt worden seien.³⁾

2. Rs. C-251/06, *Ing. Auer*⁴⁾

Am 28. 7. 1999 wurde durch die deutsche *Nemetschek AG* als Alleingesellschafterin eine GmbH österreichischen Rechts errichtet, am 9. 9. 1999 erfolgte die Eintragung ins österreichische Firmenbuch unter der Firma „*Bausoftware GmbH*“. Der Ort der Geschäftslei-

*) Mag. Sabine Heidenbauer, LL.M., ist Assistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien; Mag. Dimitar Hristov ist Assistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien; Mag. Michael Schilcher ist Universitätslektor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien und Mitarbeiter einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Wien.

¹⁾ EuGH 7. 6. 2007, Rs. C-178/05, *Kommission/Griechenland*.

²⁾ Vgl. dazu EuGH 7. 6. 2007, Rs. C-178/05, *Kommission/Griechenland*, Rn. 14 ff.

³⁾ Vom Vertragsverletzungsverfahren waren auch noch die nach griechischem Recht bestehenden Befreiungsvorschriften für bestimmte landwirtschaftliche Genossenschaften und für Schifffahrtsgesellschaften betroffen, mangels Relevanz für Österreich wird jedoch darauf in diesem Beitrag nicht eingegangen; vgl. dazu aber EuGH 7. 6. 2007, Rs. C-178/05, *Kommission/Griechenland*, Rn. 14, 20, 35 ff. und 49 ff.

⁴⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*; vgl. zur Thematik z. B. G. Aigner, Gesellschaftsteuerpflicht bei Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft gemeinschaftsrechtswidrig! SWK-Heft 19/2007, Seite S 582 (S 582 ff.); G. Aigner/Wiedroither, Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft nicht gesellschaftsteuerpflichtig! taxlex 2007, 402 (402 ff.); Endfellner, Wohl kein Anfall von Gesellschaftsteuer bei Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung von Deutschland nach Österreich, FJ 2007, 273 (273 ff.); Fischerlehner, Vorabentscheidungsersuchen zur Gesellschaftsteuer, taxlex 2006, 535 (535 f.); Knörzer, Zuzug von EU-Gesellschaften gesellschaftsteuerpflichtig? GeS 2006, 408 (408 ff.); Marschner, Gesellschaftsteuer: Verlegung der Geschäftsleitung und Treuhandkonstruktion, FJ 2006, 370 (370 ff.); Stefaner, Gesellschaftsteuer bei Zuzug? GeS 2007, 255 (255 f.).

tion der *Bausoftware GmbH* befand sich in Deutschland, der Sitz hingegen in Österreich. Nach § 4 Abs. 3 und 4 KVG handelte es sich daher bei der *Bausoftware GmbH* um eine *ausländische* Kapitalgesellschaft; der Erwerb der Gesellschaftsrechte und sonstige Gesellschafterleistungen an die Gesellschaft unterlagen daher grundsätzlich nicht der österreichischen Gesellschaftsteuer gem. § 2 Z 1 und 4 KVG. Auch auf Ebene des Gemeinschaftsrechts kam nach Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 4 KapAnsRL das Besteuerungsrecht für Zwecke der Gesellschaftsteuer bei Gründung und sonstigen Gesellschafterleistungen ausschließlich Deutschland zu, da sich der Ort der Geschäftsleitung in Deutschland befand. Deutschland erhebt jedoch seit 1992 keine Gesellschaftsteuer und hat somit auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet. Am 16. 9. 1999 – eine Woche nach der Eintragung ins Firmenbuch – leistete die *Nemetschek AG* an die *Bausoftware GmbH* einen – aufgrund der Tatsache, dass es sich eben um eine *ausländische* (deutsche) Kapitalgesellschaft handelte – in Österreich und Deutschland gesellschaftsteuerfreien Zuschuss. Am 22. 9. 1999 – sechs Tage nach dem erfolgten Zuschuss – wurde das Einzelunternehmen „*Ing. Auer, Die Bausoftware*“ in die *Bausoftware GmbH* eingebracht. Schließlich wurde die *Bausoftware GmbH* in „*Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH*“ umbenannt und Herr *Auer* zum Geschäftsführer der GmbH ernannt, wodurch auch die Geschäftsleitung aus Deutschland nach Österreich hineinverlegt wurde. Die ausländische Kapitalgesellschaft wurde damit im Ergebnis zur inländischen Kapitalgesellschaft. Hätte der Ort der Geschäftsleitung der GmbH von Beginn an in Österreich gelegen, wären die Gründung und auch der besagte Zuschuss bei der empfangenden GmbH als gesellschaftsteuerpflichtig zu behandeln gewesen, da es sich dann bei der empfangenden GmbH um eine *inländische* Kapitalgesellschaft gehandelt hätte. Im Zuge einer Betriebsprüfung sah das österreichische Finanzamt den Verlegungstatbestand des § 2 Z 5 KVG – und somit insb. des Art. 4 Abs. 1 lit. g KapAnsRL – als erfüllt an und schrieb dafür Gesellschaftsteuer vor, da Deutschland durch die Abschaffung der Gesellschaftsteuer die nach Österreich verlegte GmbH nicht als Kapitalgesellschaft für die Erhebung der Gesellschaftsteuer angesehen hat. Im Zuge des Berufungsverfahrens legte der UFS Linz folgende Fragen zur Vorabentscheidung an den EuGH vor:

- Wenn der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat, der vor deren Gründung die Gesellschaftsteuer abgeschafft hat, in einen anderen Mitgliedstaat, der die Gesellschaftsteuer zu diesem Zeitpunkt erhebt, verlegt wird, steht dann der Qualifikation dieser Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person als Kapitalgesellschaft „für die Erhebung der Gesellschaftsteuer“ im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. g und Art. 4 Abs. 3 lit. b der RL 69/335/EWG entgegen, dass der erstere Mitgliedstaat auf die Erhebung von Gesellschaftsteuer durch Aufhebung der entsprechenden nationalen Rechtsgrundlage verzichtet hat?
- Verbietet Art. 7 Abs. 2 der RL 69/335 dem Mitgliedstaat, in den eine Kapitalgesellschaft den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung verlegt, anlässlich der Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung die Erhebung der Gesellschaftsteuer auf die in Art. 4 Abs. 1 lit. a und g der RL 69/335 beschriebenen Vorgänge, wenn die Vorgänge während der Zeit stattgefunden haben, in der die Kapitalgesellschaft ihren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat hatte, der vor Gründung der Kapitalgesellschaft auf die Erhebung von Gesellschaftsteuer durch Aufhebung der entsprechenden nationalen Rechtsgrundlage verzichtet hat?

II. Entscheidung des EuGH

1. Keine Gesellschaftsteuerpflicht bei Verlegung der Geschäftsleitung

Da die Rs. *Kommission/Griechenland* und *Ing. Auer* im Ergebnis dieselbe Rechtsfrage betreffen – nämlich ob auf Grundlage von Art. 4 Abs. 1 lit. g (oder h) KapAnsRL der Zuzugsstaat auf den Zuzug einer Gesellschaft Gesellschaftsteuer erheben darf, bloß weil

der Wegzugsstaat keine Gesellschaftsteuer erhebt –, sollen in der Folge die Ergebnisse beider Urteile zusammen behandelt werden. Nach Art. 4 Abs. 1 lit. g KapAnsRL unterliegt die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat der Gesellschaftsteuer, wenn die zuziehende Gesellschaft *für die Erhebung der Gesellschaftsteuer im Zuzugsstaat als Kapitalgesellschaft*, im Wegzugsstaat hingegen *nicht* als Kapitalgesellschaft *angesehen wird*. Die griechische Zuzugsbesteuerungsregelung stellt allerdings allein auf das Kriterium des Bestehens einer *Steuerpflicht* ab. Dies ermöglicht jedoch eine Erhebung von Gesellschaftsteuer in Fällen, in denen der Wegzugsstaat auf die Erhebung von Gesellschaftsteuer gem. Art. 7 Abs. 2 KapAnsRL verzichtet hat.⁵⁾ Da die griechische Regelung eine Erhebung von Gesellschaftsteuer in nicht von der KapAnsRL vorgesehenen Fällen ermöglicht hätte, sah der EuGH die Regelung zu Recht als nicht ordnungsgemäße Umsetzung der KapAnsRL an.⁶⁾

Ein wenig anders war die zu beurteilende Situation in der Rs. *Ing. Auer* gelagert. Hier stützte sich die zuständige Abgabenbehörde erster Instanz im Ergebnis auf das Argument, dass *Deutschland* sich durch die Abschaffung der Gesellschaftsteuer generell *der Möglichkeit begeben hat*, Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen *für Zwecke der Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaften anzusehen*. Laut EuGH wird aber bei einer derartigen Argumentation übersehen, dass durch Art. 3 Abs. 1 KapAnsRL ausdrücklich eine autonome gemeinschaftsrechtliche Definition für den Begriff der „*Kapitalgesellschaft*“ vorgegeben ist.⁷⁾ Nach der KapAnsRL sind eben *alle* in Art. 3 Abs. 1 KapAnsRL angeführten Rechtsformen als „*Kapitalgesellschaft*“ von den Mitgliedstaaten anzusehen. Da die KapAnsRL in Deutschland unmittelbar anwendbar ist, kennt Deutschland auch – trotz der Abschaffung der Gesellschaftsteuer – einen Begriff der „*Kapitalgesellschaft*“ für die Erhebung der Gesellschaftsteuer und hat sich somit entgegen der Ansicht der zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz keineswegs einer Definitionsmöglichkeit begeben. Die Definition existiert eben auf Ebene des Gemeinschaftsrechts. Ein anderes Ergebnis hätte auch zu einem Vorrang des innerstaatlichen Begriffs der „*Kapitalgesellschaft*“ vor jenem der KapAnsRL und zu einer Umgehung der Zuweisung der Besteuerungsrechte in der KapAnsRL geführt, was jedoch vom EuGH nicht als mit der KapAnsRL vereinbar angesehen wird.⁸⁾ Daher führt auch der deutsche Verzicht auf das Besteuerungsrecht nicht zu einem Besteuerungsrecht Österreichs. Dies geht auch zum Teil aus der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Senior Engineering Investments*⁹⁾ hervor, in welcher der EuGH in der Frage von Großmutterzuschüssen¹⁰⁾ entschieden hat, dass durch den Verzicht eines Mitgliedstaates auf Erhebung von Gesellschaftsteuer dem anderen Mitgliedstaat nicht automatisch ein Besteuerungsrecht zukommt.¹¹⁾ Dieses so genannte *Prinzip der Einmalbesteuerung* führt dazu, dass doppelte

⁵⁾ EuGH 7. 6. 2007, Rs. C-178/05, *Kommission/Griechenland*, Rn. 29 f.

⁶⁾ Vgl. dazu G. Aigner, SWK-Heft 19/2007, Seite S 582 ff.; G. Aigner/Wiedroither, taxlex 2007, 403 f.; Endfellner, FJ 2007, 273 ff.

⁷⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 21, 27 ff. und 33.

⁸⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 27.

⁹⁾ EuGH 12. 1. 2006, Rs. C-494/03, Slg. 2006, I-525, *Senior Engineering Investments*.

¹⁰⁾ Vgl. dazu G. Aigner, Gesellschaftsteuerpflicht für Großmutterzuschüsse? taxlex 2006, 148 (148 ff.); Frabberger/Zöchling, Großmutterzuschüsse in Österreich gesellschaftsteuerpflichtig? SWK-Heft 6/2006, Seite S 275 (S 275 ff.); Götz/Tschuschnig, Auswirkungen der jüngsten EuGH-Rechtsprechung auf die Behandlung von Großmutterzuschüssen, taxlex 2006, 153 (153 ff.); Frank, EuGH: Großmutterzuschuss gesellschaftsteuerpflichtig! ÖStZ 2006, 63 (63 ff.); Hristov, Großmutterzuschüsse im KVG – Eine Analyse der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Senior Engineering Investments BV*, ecolex 2006, 240 (240 ff.); Kotschnigg, Der EuGH und die Großmutterzuschüsse, SWI 2006, 133 (133 ff.); Knörzer, „Großmutterzuschüsse“ wieder auf dem Prüfstand des EuGH: Generelle Gesellschaftsteuerpflicht? GeS 2006, 74 (74 ff.); Marschner, EuGH: Großmutterzuschuss unterliegt der Gesellschaftsteuer, FJ 2006, 37 (37); Matzka, Großmutterzuschuss – (keine) Änderung der Rechtsansicht, RWZ 2006, 202 (202 ff.); Tumpel, EuGH zu den Großmutterzuschüssen, RdW 2006, 120 (120 ff.).

¹¹⁾ EuGH 12. 1. 2006, Rs. C-494/03, Slg. 2006, I-525, *Senior Engineering Investments*, Rn. 43.

Nichtbesteuerung im Bereich der Gesellschaftsteuer von den Mitgliedstaaten grundsätzlich hinzunehmen ist,¹²⁾ da die steuerliche „Enthaltensamkeit“ eines Mitgliedstaates nicht von einem anderen Mitgliedstaat zur Besteuerung genützt werden kann. Eine Subject-to-tax-Klausel kennt die KapAnsRL im Anwendungsbereich des Art. 3 Abs. 1 i. V. m. Art. 4 Abs. 1 lit. g (und h) daher nicht.

Anders verhält es sich nur bei Gesellschaften nach Art. 3 Abs. 2 KapAnsRL,¹³⁾ die grundsätzlich für Zwecke der Gesellschaftsteuer den Kapitalgesellschaften nach Art. 3 Abs. 1 KapAnsRL gleichgestellt sind, bei denen die Mitgliedstaaten von einer derartigen Gleichstellung aber absehen können. Nur aufgrund dieses Wahlrechts in der KapAnsRL kann eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat als Kapitalgesellschaft für Zwecke der Gesellschaftsteuer angesehen werden und im anderen nicht. Daher kann auch nur bei solchen Gesellschaften eine Verlegung von Art. 4 Abs. 1 lit. g (oder h) KapAnsRL erfasst sein.¹⁴⁾

2. Missbräuchliche Verlegung der Geschäftsleitung

Der EuGH prüfte jedoch sowohl in der Rs. *Kommission/Griechenland* als auch in der Rs. *Ing. Auer* nicht nur, ob die Sitzverlegung einer Gesellschaftsteuerpflicht unterliegt, sondern auch die aufgeworfenen Fragen nach einer eventuellen Steuerumgehung mittels einer *missbräuchlichen Ausnutzung* der Bestimmungen der KapAnsRL.¹⁵⁾ Diese Fragestellung wurde in der Rs. *Kommission/Griechenland* vom Streithelfer Spanien aufgeworfen, in der Rs. *Ing. Auer* war sie zwar nicht Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens, der EuGH geht jedoch unter Berufung auf seine frühere Rsp.¹⁶⁾ zu Recht auf die diesbezüglichen Bedenken der österreichischen Regierung ein,¹⁷⁾ da er dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu geben hat, unabhängig davon, ob das vorlegende Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen darauf Bezug genommen hat.¹⁸⁾ Der EuGH kommt hier zum Ergebnis, dass rein künstliche Konstruktionen zum alleinigen Zweck, einen Steuervorteil zu erlangen, nicht unter dem Schutz der KapAnsRL stehen.

III. Auswirkungen der Entscheidungen auf die österreichische Rechtslage

1. Keine Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 5 2. Satz KVG

Da die KapAnsRL eine Subject-to-tax-Klausel im Anwendungsbereich des Art. 3 Abs. 1 i. V. m. Art. 4 Abs. 1 lit. g (und h) nicht kennt, kann auch die innerstaatliche Umsetzung des § 2 Z 5 2. Satz KVG nicht als Subject-to-tax-Klausel verstanden werden. Es kommt daher auf die Qualifizierung einer Gesellschaft als Kapitalgesellschaft i. S. d. Art. 3 Abs. 1 KapAnsRL und nicht auf § 4 KVG an. Damit wurde auch – wenig überraschend – die h. A. im Schrifttum¹⁹⁾ und wohl auch in der Finanzverwaltung²⁰⁾ durch die Rs. *Kommission/Griechenland* und *Ing. Auer* bestätigt. Österreich hat daher auch nicht die Möglich-

¹²⁾ So auch wiederum EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 34 f.

¹³⁾ Unter Art. 3 Abs. 2 KapAnsRL fallen – andere als die in Art. 3 Abs. 1 KapAnsRL bereits genannten – Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen, die einen Erwerbzzweck verfolgen.

¹⁴⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 32.

¹⁵⁾ Vgl. EuGH 7. 6. 2007, Rs. C-178/05, *Kommission/Griechenland*, Rn. 32 f.; EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 37 ff.

¹⁶⁾ So bereits EuGH 12. 12. 1990, Rs. C-241/89, Slg. 1990, I-4695, *SARRP*, Rn. 8; EuGH 4. 3. 1999, Rs. C-87/97, Slg. 1999, I-1301, *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, Rn. 16; EuGH 26. 4. 2007, Rs. C-392/05, *Alevizos*, Rn. 64.

¹⁷⁾ So auch ausdrücklich Schlussantrag des GA *Maduro* 21. 6. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 16.

¹⁸⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 38.

¹⁹⁾ Vgl. dazu G. *Aigner*, SWK-Heft 19/2007, Seite S 584 ff.; G. *Aigner/Wiedroither*, taxlex 2007, 403 f.; *Endfellner*, FJ 2007, 275; *Knörzer*, GeS 2006, 409 f.; *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer – Kommentar (2006) § 2 Rz. 96 ff.; *Marschner*, FJ 2006, 371; *Stefaner*, GeS 2007, 255 f.; *Tumpel*, RdW 2006, 123.

²⁰⁾ So ausdrücklich Pkt. 2.2. DurchführungsRL zum KVG, BMF 7. 4. 1995, Z 10 5004/1-IV/10/95, AÖFV Nr. 156/1995.

keit, eine Subject-to-tax-Klausel für Zuzugsfälle einzuführen, und folglich auch u. U. eine doppelte Nichtbesteuerung hinzunehmen, was möglicherweise aus rechtspolitischer Sicht als unbefriedigend angesehen werden könnte.

2. Missbrauch

2.1. „Rein künstliche Konstruktionen“ in der Rechtsprechung des EuGH

Der Ausschluss „rein künstlicher Konstruktionen“²¹⁾ vom Schutz des Gemeinschaftsrechts ist nicht neu. Sowohl im Bereich des primären wie auch in jenem des sekundären Gemeinschaftsrechts hat der EuGH rein künstlichen Konstruktionen den Zugang zu steuerlichen Vorteilen regelmäßig versagt. Umso verwunderlicher ist es, dass der Begriffsinhalt dieses Rechtfertigungsgrundes lange Zeit undeterminiert blieb. Erst im Urteil zur Rs. *Cadbury Schweppes*²²⁾ lieferte der EuGH Anhaltspunkte dazu, wann eine Konstruktion als „rein künstlich“ gelten müsse. Der Gang der Rechtsprechung bis hin zu diesem Zwischenerfolg soll in der Folge kurz umrissen werden.

Hat der EuGH bei der Beurteilung mitgliedstaatlicher Ertragsteuerregelungen im Hinblick auf die Grundfreiheiten eine Diskriminierung festgestellt, bleibt den Mitgliedstaaten noch die Möglichkeit, einen verhältnismäßigen Rechtfertigungsgrund geltend zu machen und so die infrage gestellte Regelung im Rechtsbestand zu behalten. Oftmals bringen die Mitgliedstaaten zu diesem Zwecke vor, dass die fragliche Regelung die Gefahr der Steuerumgehung verringern oder vermeiden solle. In nunmehr beinahe zehnjähriger Tradition lehnt der EuGH diesen Rechtfertigungsgrund ab, wenn die „in Rede stehenden Rechtsvorschriften nicht speziell bezwecken, rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des [nationalen] Steuerrechts [...] gerichtet sind, von einem Steuervorteil auszuschließen, sondern generell jede Situation erfassen“²³⁾ in der ein bestimmter grenzüberschreitender Sachverhalt verwirklicht wird. Hauptangriffspunkt des EuGH ist also der undifferenzierte Ausschluss grenzüberschreitender Sachverhalte von im nationalen Steuerrecht vorgesehenen Vorteilen. Schon aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit folgt, dass eine pauschale oder allgemeine Vermutung der Steuerflucht nicht genügt, um eine gemeinschaftsrechtswidrige steuerliche Maßnahme zu rechtfertigen.²⁴⁾ Umso bemerkenswerter ist es, dass der EuGH auch eine Regelung, die „nicht speziell bezweckt, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die zu dem Zweck errichtet wurden, die Steuer zu umgehen, die normalerweise [...] geschuldet wird, von dem in dieser Regelung vorgesehenen Steuervorteil auszuschließen“, als zu den angestrebten Zielen in einem angemessenen Verhältnis stehend erachtet hat.²⁵⁾ Offensichtlich sollen auch pauschale Benachteiligungen grenzüberschreitender Sachverhalte dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Rechnung tragen können.

Aus der Missbrauchs-Rechtsprechung des EuGH zum sekundären Gemeinschaftsrecht ist insbesondere auf die Urteile in den Rs. *Emsland-Stärke*²⁶⁾ und *Halifax*²⁷⁾ Bedacht zu neh-

²¹⁾ Siehe dazu auch Lang/Heidenbauer, Wholly Artificial Arrangements, in Ph. Hinnekens/L. Hinnekens (Hrsg.), A vision of taxes within and outside the European borders, FS Vanistendael (2007) 597 (597 ff.).

²²⁾ EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, *Cadbury Schweppes*.

²³⁾ EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, Slg. 1998, I-4695, *ICI*, Rn. 26. Siehe auch EuGH 12. 12. 2002, Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11770, *Lankhorst-Hohorst*, Rn. 37; EuGH 21. 11. 2002, Rs. C-436/00, Slg. 2002, I-10829, *X und Y*, Rn. 61; EuGH 13. 3. 2004, Rs. C-9/02, Slg. 2004, I-2409, *Lasteyrie du Saillant*, Rn. 50; EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, Slg. 2005, I-10837, *Marks & Spencer*, Rn. 57; EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, *Cadbury Schweppes*, Rn. 51; EuGH 13. 3. 2007, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 72; EuGH 29. 3. 2007, Rs. C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Rn. 51.

²⁴⁾ Siehe dazu auch EuGH 11. 10. 2007, Rs. C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)*, Rn. 89 ff.

²⁵⁾ EuGH 18. 7. 2007, Rs. C-231/05, *Oy AA*, Rn. 63.

²⁶⁾ EuGH 14. 12. 2000, Rs. C-110/99, Slg. 2000, I-11569, *Emsland-Stärke*.

²⁷⁾ EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, Slg. 2006, I-1609, *Halifax*.

men – bezieht sich der EuGH in der Rs. *Cadbury Schweppes* bei dem Versuch, Kriterien für das Vorliegen rein künstlicher Konstruktionen aufzustellen, doch auf diese beiden Urteile.²⁸⁾ In *Emsland-Stärke* verlangt der EuGH zur Feststellung eines Missbrauchs, „*dass eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergibt, dass trotz formaler Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde*“²⁹⁾. Ganz im Sinn der Innentheorie³⁰⁾ geht der EuGH also von der Notwendigkeit einer teleologischen Interpretation aus. In der Folge stellt der EuGH allerdings auch außen-theoretische³¹⁾ Überlegungen an: Im Rahmen der Gesamtwürdigung wird auch auf ein subjektives Element, „*nämlich die Absicht, sich einen gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden*“³²⁾ abgestellt.³³⁾ Auch in *Halifax* stellt der EuGH fest, dass die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis einerseits erfordert, dass der verwirklichte Sachverhalt trotz formaler Anwendung der steuerlichen Vorschriften einen dem Ziel der Vorschrift zuwiderlaufenden Steuervorteil zum Ergebnis hat, andererseits aber auch die – zumindest aus objektiven Anhaltspunkten ersichtliche – Bezweckung eines Steuervorteils.³⁴⁾

In *Cadbury Schweppes* schließlich wiederholt der EuGH das Erfordernis des Vorliegens beider Elemente und übernimmt insoweit Rechtsprechung zum sekundären Gemeinschaftsrecht in seine grundfreiheitliche Prüfung ertragsteuerlicher Regelungen.³⁵⁾ Im Ergebnis vermengt der EuGH also auch in der Rs. *Cadbury Schweppes* innen- und außen-theoretische Überlegungen.³⁶⁾ Den Begriff der „*rein künstlichen Konstruktionen*“ füllt der EuGH dann insoweit, als er einen Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Realität und die Verfolgung wirklicher wirtschaftlicher Tätigkeiten (deren Feststellung „*auf objektiven, von dritter Seite nachprüfaren Anhaltspunkten*“ beruhen muss) als mit ausschlaggebend dafür erachtet, dass eine Gestaltung nicht als eine rein künstliche anzusehen ist. In der Folge verlangt der EuGH die *sorgfältige Ermittlung des dem Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegenden Sachverhalts*. Dieses Erfordernis kann in Mitgliedstaaten, deren Rechtsordnungen auf dem Legalitätsprinzip beruhen, wohl nur deklarativer Natur sein. Dem nationalen Gericht obliegt es schließlich zu prüfen, ob die vom EuGH als relevant erachteten objektiven wie subjektiven Kriterien im zu beurteilenden Sachverhalt vorliegen.³⁷⁾

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage der *Beweislast*. Zunächst ist daran zu erinnern, dass der EuGH die Mitgliedstaaten in ständiger Rsp.³⁸⁾ auf die Amtshilfe-

²⁸⁾ EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, *Cadbury Schweppes*, Rn. 64.

²⁹⁾ EuGH 14. 12. 2000, Rs. C-110/99, Slg. 2000, I-11569, *Emsland-Stärke*, Rn. 52.

³⁰⁾ Vgl. z. B. *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (176 ff.).

³¹⁾ Vgl. z. B. *Ellinger*, Anmerkungen zu dem Artikel „Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?“, ÖStZ 1975, 202 (202 ff.).

³²⁾ EuGH 14. 12. 2000, Rs. C-110/99, Slg. 2000, I-11569, *Emsland-Stärke*, Rn. 53.

³³⁾ *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa (2006) 263 ff., geht davon aus, dass das „*Gesamtpaket an Kriterien*“ in der Rs. *Emsland-Stärke* einen außen-theoretischen Charakter trägt, räumt aber ein, dass sich „*eine eindeutige Zuordnung in das eine oder das andere dogmatische Lager nicht vornehmen*“ lässt. Vielmehr habe der EuGH „*einen allgemeinen, genuin gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchs-begriff aus der Taufe gehoben, ohne dogmatisch der Innen- oder der Außen-theorie zu folgen*“.

³⁴⁾ EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, Slg. 2006, I-1609, *Halifax*, Rn. 74 f. Siehe dazu auch *Lang*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von *Halifax* und *Cadbury Schweppes*, SWI 2006, 273 (275 f.), sowie *Böing*, Der Begriff des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht, EWS 2007, 55 (56 f.).

³⁵⁾ Vgl. EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, *Cadbury Schweppes*, Rn. 64.

³⁶⁾ Umfassende Kritik dazu bei *Lang*, SWI 2006, 276; siehe auch *Lang/Heidenbauer*, in Ph. *Hinneken/L. Hinneken* (Hrsg.), *A vision of taxes*, 602 ff.

³⁷⁾ Vgl. EuGH 14. 12. 2000, Rs. C-110/99, Slg. 2000, I-11569, *Emsland-Stärke*, Rn. 54; EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, Slg. 2006, I-1609, *Halifax*, Rn. 76 und 81; EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, *Cadbury Schweppes*, Rn. 72.

³⁸⁾ So z. B. in EuGH 28. 10. 1999, Rs. C-55/98, Slg. 1999, I-7641, *Bent Vestergaard*, Rn. 26; EuGH 28. 1. 1992, Rs. C-204/90, Slg. 1992, I-249, *Bachmann*, Rn. 18; EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, *Cadbury Schweppes*, Rn. 71.

richtlinie³⁹⁾ verweist, um die in Hinblick auf die zutreffende Abgabefestsetzung erforderlichen Auskünfte zu erhalten. Auch auf die Möglichkeit, die entsprechenden Informationen aufgrund eines zwischen den beteiligten Staaten abgeschlossenen DBA zu erhalten, ist ggf. zurückzugreifen.⁴⁰⁾ Aber selbst die Unmöglichkeit, eine derartige Zusammenarbeit zu verlangen, kann die Versagung eines Steuervorteils nicht rechtfertigen. Die zuständigen Steuerbehörden sind nämlich durch nichts daran gehindert, die erforderlichen Nachweise vom Steuerpflichtigen selbst zu verlangen.⁴¹⁾ Die konkrete Aufgabenteilung wird anhand des Einzelfalls zu beurteilen sein; in keinem Fall kann jedoch eine vollständige Verschiebung der Beweislast zulasten des Steuerpflichtigen erfolgen.⁴²⁾ Bei Einräumung der Möglichkeit, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für die Wahl der einem Fall zugrunde liegenden Konstruktion beizubringen, darf der Steuerpflichtige nicht „*übermäßigen Verwaltungszwängen*“ unterworfen werden.⁴³⁾ Eine unwiderlegbare Vermutung der Künstlichkeit – und damit eine kategorische Versagung eines Steuervorteils – ist in jedem Fall aufgrund der möglichen weniger restriktiven Maßnahmen ausgeschlossen.⁴⁴⁾

In den Rs. *Kommission/Griechenland* und *Ing. Auer* wurden nunmehr erstmals Grundsätze zum Missbrauch im Bereich der Gesellschaftsteuer entwickelt. Die KapAnsRL enthält zwar – im Unterschied zur Mutter-Tochter-RL⁴⁵⁾, zur Fusions-RL⁴⁶⁾ und zur Zinsen- und Lizenzgebühren-RL⁴⁷⁾ – keine ausdrückliche Missbrauchsvorschrift,⁴⁸⁾ allerdings verweist der EuGH auf seine Entscheidung in der Rs. *Halifax*,⁴⁹⁾ dass die Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht so weit gehen kann, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt würden, also Handlungen, die nicht im Rahmen von normalen Handelsgeschäften getätigt werden, sondern zu dem Zweck, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen⁵⁰⁾ oder sich der Geltung von Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates zu entziehen.⁵¹⁾ Dabei reicht zwar der bloße Umstand, dass eine Gesellschaft in einem bestimmten Mitgliedstaat gegründet wurde, um in den Genuss günstigerer Rechtsvorschriften zu kommen, als solcher nicht aus, um auf Missbrauch zu schließen. Die Gründung einer Gesellschaft in einem Mitgliedstaat im Rahmen *rein künstlicher*, jeder wirtschaftlichen Realität barer *Konstruktionen* zum alleinigen Zweck, einen Steuervorteil zu

³⁹⁾ Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. Nr. L 336 vom 27. 12. 1977, S. 21, i. d. g. F.

⁴⁰⁾ EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, *Cadbury Schweppes*, Rn. 71.

⁴¹⁾ Siehe z. B. EuGH 28. 10. 1999, Rs. C-55/98, Slg. 1999, I-7641, *Bent Vestergaard*, Rn. 26; EuGH 12. 9. 2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, *Cadbury Schweppes*, Rn. 70; EuGH 11. 10. 2007, Rs. C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)*, Rn. 95.

⁴²⁾ Siehe auch zuletzt *Böing*, EWS 2007, 61, m. w. N.

⁴³⁾ EuGH 13. 3. 2007, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 82. Siehe dazu auch *Lang/Heidenbauer*, in Ph. Hinnekens/L. Hinnekens (Hrsg.), *A vision of taxes*, 614 f.

⁴⁴⁾ Siehe auch EuGH 11. 10. 2007, Rs. C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)*, Rn. 89.

⁴⁵⁾ Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 225 vom 20. 8. 1990, S. 6, i. d. g. F.

⁴⁶⁾ Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. Nr. L 225 vom 20. 8. 1990, S. 1, i. d. g. F.

⁴⁷⁾ 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. Nr. L 157 vom 26. 6. 2003, S. 49, i. d. g. F.

⁴⁸⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 40 f.

⁴⁹⁾ Vgl. dazu EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-255/02, Slg. 2006, I-1609, *Halifax*, Rn. 68 f.; vgl. dazu weiters auch frühere Rsp. des EuGH zu dieser Thematik wie z. B. EuGH 14. 12. 2000, Rs. C-110/99, Slg. 2000, I-11569, *Emsland-Stärke GmbH*, Rn. 43 ff.; EuGH 21. 2. 2006, Rs. C-223/03, Slg. 2006, I-1751, *University of Huddersfield*, Rn. 52 f.

⁵⁰⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 41.

⁵¹⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 42.

erlangen, fällt allerdings nicht mehr unter den Schutz der KapAnsRL.⁵²⁾ Ob der Sachverhalt objektive Merkmale rein künstlicher Konstruktionen aufweist, hat jedoch das vorliegende Gericht zu prüfen.⁵³⁾

2.2. „Rein künstliche Konstruktionen“ bei Sitzverlegung?

Die vorliegenden Urteile des EuGH zur KapAnsRL ermöglichen es den Mitgliedstaaten, im Fall „*rein künstlicher Konstruktionen*“ auf eine missbräuchliche Praxis zu schließen und den sich aus der KapAnsRL ergebenden Vorteil der Gesellschaftsteuerfreiheit nicht zu gewähren. Als Instrument zur Missbrauchsabwehr dient in Österreich § 22 BAO, der nach der Rsp. des VwGH auch auf die Gesellschaftsteuer anzuwenden ist.⁵⁴⁾ Es stellt sich daher die Frage, ob es als missbräuchlich angesehen werden kann, die Gesellschaftsteuer etwa durch Gründung einer österreichischen Kapitalgesellschaft mit Ort der Geschäftsleitung in einem anderen Mitgliedstaat, der keine Gesellschaftsteuer erhebt, zu vermeiden und diesen Ort der Geschäftsleitung *kurze Zeit* nach der Verwirklichung der gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgänge (z. B. Ersteinlage sowie Gesellschafterzuschüsse) nach Österreich zu verlegen.

Die Grenze zwischen verpönte Steuerumgehung und zulässiger Steuerplanung ist dogmatisch nicht einfach zu ziehen.⁵⁵⁾ Es steht dem Steuerpflichtigen nämlich grundsätzlich frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, also der bestmögliche Erfolg bei geringster Abgabenbelastung, erreicht wird.⁵⁶⁾ Nach ständiger Rsp. des VwGH liegt ein Missbrauch dann vor, wenn eine rechtliche Gestaltung in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.⁵⁷⁾ Es ist daher zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung unverständlich wäre.⁵⁸⁾ Nach der überwiegend von der Finanzverwaltung vertretenen Außentheorie ist § 22 BAO jedem einzelnen Steuertatbestand hinzuzufügen und ermöglicht die Besteuerung eines fiktiven – einer angemessenen Gestaltung entsprechenden – Sachverhalts. An dieser Stelle sei aber festgehalten, dass es z. B. keinen Missbrauch darstellt, wenn ein österreichischer Abgabepflichtiger den Umstand ausnützt, dass ein DBA-Partnerstaat ein ihm völkerrechtlich zustehendes Besteuerungsrecht, auf das Österreich im DBA verzichtet hat, nicht wahrnimmt.⁵⁹⁾ Wenn nun aber nach der KapAnsRL die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, Kapitalzuführungen an Gesellschaften von der Gesellschaftsteuer zu befreien, so kann auch die Tatsache der Ausnützung dieses Umstands durch EU-Kapitalgesellschaften im Grundsatz nicht als Missbrauch zu qualifizieren sein.⁶⁰⁾

Folgt man dem außentheoretischen Missbrauchsverständnis, so könnte man aber hinterfragen, ob es nicht „*unangemessen*“ und „*ungewöhnlich*“ ist und lediglich in der Absicht

⁵²⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 44 f.

⁵³⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 46.

⁵⁴⁾ Vgl. VwGH 3. 10. 1956, 822 und 1186/54; 6. 7. 1967, 1278/66.

⁵⁵⁾ Vgl. dazu z. B. *Lang*, ÖStZ 1994, 173 ff.; auf Ebene des DBA-Rechts und der Grundfreiheiten vgl. dazu *Tumpel*, Steuerumgehung und DBA-Recht und EG-Grundfreiheiten, in *Lang/Jirousek* (Hrsg.), *Praxis des internationalen Steuerrechts* (2005) 585 (585 ff.).

⁵⁶⁾ Vgl. z. B. VwGH 30. 5. 1990, 86/13/0046; 13. 10. 1993, 92/13/0054; vgl. *Stoll*, Bundesabgabenordnung (1994) 252; *Loukota*, Internationale Steuerplanung und „Treaty-Shopping“, ÖStZ 1990, 2 (2); *Ritz*, BAO³ (2005) § 22 Tz. 1.

⁵⁷⁾ VwGH 14. 12. 2000, 95/15/0111; 28. 1. 2005, 200/15/0214.

⁵⁸⁾ Vgl. z. B. VwGH 30. 5. 1990, 86/13/0046; 27. 9. 1995, 93/13/0095; 22. 9. 2005, 2001/14/0188; 1. 3. 2007, 2006/15/0070.

⁵⁹⁾ So zutreffend *Ritz*, BAO³, § 22 Tz. 19. Eine doppelte Nichtbesteuerung könnte hier allerdings im Wege einer Subject-to-tax-Klausel vermieden werden. Vgl. dazu ausführlich *Schilcher*, Subject-to-tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis (2004) 17 ff.

⁶⁰⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 43.

der Steuerersparnis Erklärung findet, in Österreich die Gesellschaftsteuerpflicht bestimmter Vorgänge durch Gründung einer Kapitalgesellschaft mit Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat, der keine Gesellschaftsteuer erhebt, zu vermeiden, indem *kurze Zeit* nach Verwirklichung dieser Vorgänge der Ort der Geschäftsleitung aus dem Ausland ins Inland verlegt wird. Auf dem Boden der Außentheorie könnten aber – um den Missbrauchsverdacht zu entkräften – vom Steuerpflichtigen außersteuerliche Gründe ins Treffen geführt werden.

Entgegen der Außentheorie⁶¹⁾ beurteilt die h. L. das Vorliegen von Missbrauch i. S. d. § 22 BAO nach der sog. Innentheorie.⁶²⁾ Die Innentheorie versteht die Missbrauchsabwehr als bloßes Interpretationsproblem⁶³⁾ und fragt – losgelöst von der subjektiven Absicht des Steuerpflichtigen – nach dem Sinn und Zweck der vermeintlich umgangenen Steuervorschrift und untersucht im Interpretationsweg, ob diese Gesetzesbestimmung auf den Umgehungsversuch anzuwenden ist.⁶⁴⁾

Da die Sitzverlegung einer ausländischen Kapitalgesellschaft ins Inland auf Basis der vorliegenden Rsp. des EuGH zur KapAnsRL keine Gesellschaftsteuerpflicht in Österreich auslösen und eine Besteuerung auch nicht auf § 22 BAO gestützt werden kann, bleibt auf Basis der Innentheorie zu prüfen, ob nicht dennoch gesellschaftsteuerpflichtige Vorgänge umgangen worden sind, indem *kurze Zeit* nach steuerfreier Verwirklichung dieser Vorgänge im Ausland der Ort der Geschäftsleitung aus dem Ausland ins Inland verlegt wird. Als umgangene Vorschriften kämen z. B. § 2 Z 1 und Z 4 lit. a KVG infrage. Eine Besteuerung dieser Rechtsvorgänge ist aber nur dann möglich, wenn es sich im Zeitpunkt der jeweiligen Kapitalzufuhr um eine inländische Kapitalgesellschaft i. S. d. § 4 Abs. 3 KVG handelt. Dabei ist der Ort der Geschäftsleitung das entscheidende Kriterium für die Gesellschaftsteuerpflicht.⁶⁵⁾ Nach h. A. bestimmt sich hierbei der Ort der Geschäftsleitung nach § 27 Abs. 2 BAO, also nach jenem Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.⁶⁶⁾ Nach der Rsp. befindet sich der Ort der Geschäftsleitung dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, d. h. von wo aus die nötigen unternehmerischen Maßnahmen angeordnet werden.⁶⁷⁾ Besteht daher die Geschäftsleitung nur formal im Zeitpunkt der Kapitalzufuhr im Ausland, so könnte man dennoch nach diesem innerstaatlichen Begriffsverständnis das Vorliegen eines Ortes der Geschäftsleitung i. S. d. § 27 Abs. 2 BAO zu diesem Zeitpunkt bejahen und müsste demnach die Anwendung der § 2 Z 1 und Z 4 lit. a KVG verneinen. Hier ist aber festzuhalten, dass im Bereich des KVG auf Grundlage der Rsp. des EuGH – insb. in den Rs. *Weber Haus*,⁶⁸⁾ *Estag*⁶⁹⁾ und *Senior Engineering Investments*⁷⁰⁾ – die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der jüngeren Rsp. des VwGH zu Großmutter- und Treugeberzuschüssen im Rahmen der Gesellschaftsteuer⁷¹⁾ Einzug gefunden hat und der VwGH insbesondere auch die *Kurzfristigkeit* von Vorgängen untersucht. Im Zuge einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergibt sich der Ort der Geschäftsleitung einer Gesellschaft somit aus der jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge.⁷²⁾ Hält man sich da-

⁶¹⁾ VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074. Dazu kritisch *Lang*, VwGH zur Anwendung des § 22 BAO auf irische IFSC-Gesellschaften, SWI 2005, 67 (80).

⁶²⁾ *Lang*, ÖStZ 1994, 176 ff.

⁶³⁾ Dazu grundlegend *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 115 ff.

⁶⁴⁾ Vgl. etwa *Lang*, SWI 2005, 80.

⁶⁵⁾ Vgl. *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer, § 4 Rz. 58.

⁶⁶⁾ Vgl. *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer, § 4 Rz. 59.

⁶⁷⁾ VwGH 23. 2. 1987, 85/15/0131; *Ritz*, BAO³, § 27 Tz. 2 ff.

⁶⁸⁾ EuGH 13. 10. 1992, Rs. C-49/91, Slg. 1992, I-5207, *Weber Haus*, Rn. 11.

⁶⁹⁾ EuGH 17. 10. 2002, Rs. C-339/99, Slg. 2002, I-8837, *Estag*, Rn. 37 ff.

⁷⁰⁾ EuGH 12. 1. 2006, Rs. C-494/03, Slg. 2006, I-525, *Senior Engineering Investments*, Rn. 39.

⁷¹⁾ Vgl. dazu die Rsp. des VwGH zu den Großmutter- und den Treugeberzuschüssen: VwGH 19. 12. 2002, 2001/16/0448; 23. 11. 2005, 2005/16/0040.

⁷²⁾ Vgl. *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer, § 4 Rz. 61.

bei vor Augen, dass der EuGH im Urteil in der Rs. *Ing. Auer* „rein künstliche Konstruktionen“ als nicht vom Schutz der KapAnsRL erfasst sieht, ist daher unseres Erachtens die Frage zu stellen, ob der Ort der Geschäftsleitung nach § 4 Abs. 3 KVG nicht i. S. d. § 27 Abs. 2 BAO, sondern vielmehr autonom i. S. d. Gemeinschaftsrechts auszulegen ist. Wurde daher die Geschäftsleitung nur formal im Ausland angesiedelt, könnte es sich hier um eine rein künstliche Konstruktion i. S. d. Rsp. des EuGH handeln, wenn die Gesellschaft keine wirtschaftliche Tätigkeit im Ausland vor dem Zuzug nach Österreich entfaltet hat.⁷³⁾ Solche Vorgänge sind dann aber nicht von der KapAnsRL geschützt. In diesem Fall wären u. E. die umgangenen Bestimmungen des § 2 Z 1 und Z 4 lit. a KVG anzuwenden und somit eine Gesellschaftsteuerpflicht zu bejahen. Wo sich aber der Ort der Geschäftsleitung befindet, ist somit eine Tatfrage⁷⁴⁾ und betrifft daher die Ebene der durch die Finanzverwaltung anzustellenden Sachverhaltsermittlungen. Ergibt sich auf Grundlage der Sachverhaltsermittlungen, dass im Zeitpunkt einer Kapitalzufuhr *tatsächlich* ein Ort der Geschäftsleitung im Ausland gegeben war, ist kein Besteuerungstatbestand des KVG erfüllt; andernfalls ist eine Besteuerung der Kapitalzufuhr gemäß § 2 Z 1 und Z 4 lit. a KVG möglich.

3. Weitere Vorgangsweise des UFS Linz

Abschließend ist auch zu beurteilen, wie der UFS Linz im fortgesetzten Verfahren der Rs. *Ing. Auer* nach innerstaatlichem Verfahrensrecht vorzugehen hätte.⁷⁵⁾ Dies hängt im Wesentlichen von den bisherigen Feststellungen im Rahmen der Ermittlung des maßgeblichen Sachverhalts ab. Wurde vom UFS Linz oder vom zuständigen Finanzamt im Rahmen der bisherigen Sachverhaltsermittlungen bereits überprüft, ob die Umstände in der Rs. *Ing. Auer* objektive Merkmale einer missbräuchlichen Praxis – also der Errichtung rein künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Vermeidung der Gesellschaftsteuer – beinhalten, und konnten keine derartigen objektiven Merkmale gefunden werden, so hätte der UFS Linz den Bescheid des zuständigen Finanzamtes gem. § 289 Abs. 2 BAO abzuändern,⁷⁶⁾ da die Verlegung der Geschäftsleitung ins Inland nicht der Gesellschaftsteuer gem. § 2 Z 5 2. Satz KVG unterliegt und auch eine rein künstliche Konstruktion nicht vorliegt.

Wurden allerdings im Rahmen der bisherigen Sachverhaltsermittlungen Untersuchungen hinsichtlich des Vorliegens objektiver Merkmale einer missbräuchlichen Praxis unterlassen, liegen die Dinge anders. In diesem Fall hätte – wie der EuGH auch ausdrücklich anführt⁷⁷⁾ – der UFS Linz zu prüfen, ob die Umstände in der Rs. *Ing. Auer* objektive Merkmale einer missbräuchlichen Praxis beinhalten. Aus der Tatsache, dass in den Vorlagefragen nicht explizit nach einer missbräuchlichen Praxis gefragt wurde kann u. E. aber keinesfalls automatisch der Schluss gezogen werden, dass derartige Umstände nicht vorliegen.⁷⁸⁾ Sofern bisher keine Untersuchungen hinsichtlich des Vorliegens einer missbräuchlichen Praxis getätigt wurden, ergibt sich vielmehr die *Notwendigkeit weiterer Sachverhaltsermittlungen* in Hinblick auf das Vorliegen objektiver Merkmale einer missbräuchlichen Praxis aus § 115 Abs. 1 BAO, wonach die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, zu

⁷³⁾ Marschner, FJ 2006, 373.

⁷⁴⁾ Littich, Sitz- bzw. Geschäftsleitungsverlegung einer Kapitalgesellschaft in das Ausland – körperschaft- und einkommensteuerrechtliche Folgen, FJ 1988, 99 (99).

⁷⁵⁾ Siehe i. d. Z. UFS Linz 31. 5. 2005, RV/0612-L/05.

⁷⁶⁾ Vgl. dazu z. B. Ritz, Die Entscheidungsbefugnisse des Berufungssenates, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003) 257 (272 ff.).

⁷⁷⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 46.

⁷⁸⁾ Anderer Ansicht G. Aigner/Wiedroither, taxlex 2007, 404.

ermitteln haben.⁷⁹⁾ Diese Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit gilt gem. § 279 Abs. 1 BAO auch für den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz i. S. d. § 260 BAO, da im Berufungsverfahren den Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind, zukommen.⁸⁰⁾ Der EuGH geht ja auch in der Entscheidung zur Rs. *Ing. Auer* u. a. deswegen auf die Missbrauchsfrage ein, um dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu geben, die bei der Entscheidung im anhängigen Verfahren von Nutzen sein können, unabhängig davon, ob das vorlegende Gericht bei seinem Vorabentscheidungsersuchen darauf Bezug genommen hat.⁸¹⁾ Die notwendigen weiteren Sachverhaltsermittlungen könnte der UFS dann entweder *selbst durchführen*⁸²⁾ oder im Rahmen eines *Ermittlungsauftrags* gem. § 279 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde erster Instanz vornehmen lassen.⁸³⁾ Führen diese Ermittlungen zum Ergebnis, dass im Fall *Ing. Auer* objektive Merkmale hinsichtlich der Errichtung rein künstlicher Konstruktionen mit dem alleinigen Ziel der Vermeidung der Gesellschaftsteuer vorgelegen haben, wäre der erstinstanzliche Bescheid dahin gehend gem. § 289 Abs 2 BAO abzuändern, dass nicht § 2 Z 5 2. Satz KVG als Grundlage für die Gesellschaftsteuerpflicht heranzuziehen wäre, sondern – aufgrund der hier vertretenen Sichtweise – die umgangenen Normen. Umgangene Normen wären dann hinsichtlich (siehe auch Punkt III.2.2.) der Gründung einer Kapitalgesellschaft § 2 Z 1 KVG über die Steuerpflicht des Erwerbs von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber und in weiterer Folge § 2 Z 4 lit. a KVG über die Steuerpflicht von Gesellschafterzuschüssen, was auch Relevanz für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage gem. § 7 KVG hätte.

Dem UFS Linz steht alternativ zur geschilderten Vorgehensweise nach § 279 BAO weiters auch gem. § 289 Abs. 1 BAO die Möglichkeit offen, die anhängige Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheids unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz zu erledigen.⁸⁴⁾ Dies ist jedoch für den UFS Linz verfahrensrechtlich nur dann möglich, wenn Ermittlungen i. S. d. § 115 Abs. 1 BAO durch die Abgabenbehörden erster Instanz unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können.

IV. Zusammenfassung

Aus den hier besprochenen Urteilen des EuGH in den Rs. *Kommission/Griechenland* und *Ing. Auer* geht eindeutig hervor, dass eine Besteuerung einer EU-Kapitalgesellschaft anlässlich ihres Zuzugs nach Österreich nicht mit der KapAnsRL vereinbar ist. § 2 Z 5 2. Satz KVG kann daher nicht als Subject-to-tax-Klausel (miss-)verstanden werden. Das Urteil des EuGH in der Rs. *Ing. Auer* zeigt aber, dass rein künstliche Konstruktionen zum alleinigen Zweck, einen Steuervorteil zu erlangen, nach Auffassung des Gerichtshofs nicht unter dem Schutz der KapAnsRL stehen. Derartige Vorgänge sind allerdings nicht vom Gemeinschaftsrecht geschützt. Insoweit könnte es als Umgehung der gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgänge angesehen werden, die Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft lediglich pro forma im EU-Ausland anzusiedeln, wenn sich vor einem Zuzug ins Inland gar keine Geschäftstätigkeit im Ausland entfaltet hat.

⁷⁹⁾ *Ritz*, BAO³, § 115 Rz. 4 f.; *Vogel*, Vom Wesen der amtswegigen Ermittlungspflicht, FJ 1973, 38 ff.; *Vogel*, Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht, FJ 1973, 123 ff.

⁸⁰⁾ *Ritz*, BAO³, § 279 Rz. 2 ff.

⁸¹⁾ EuGH 8. 11. 2007, Rs. C-251/06, *Ing. Auer*, Rn. 38; der EuGH geht genauso auch in seiner Judikatur zum Ertragsteuerrecht vor: vgl. dazu bloß EuGH 23. 2. 2006, Rs. C-471/04, Slg. 2006, I-2107, *Keller Holding GmbH*, Rn. 26 f.

⁸²⁾ *Ritz*, BAO³, § 279 Rz. 6.

⁸³⁾ Vgl. dazu *Tanzer*, Das Verfahren vor dem UFS im Abgabenrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Verfahren vor dem UFS, 169 (179 ff.).

⁸⁴⁾ Dazu *Ritz* in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Verfahren vor dem UFS, 262 ff.