

Ines Hofbauer*)

Die Berechnung einer vergleichbaren Durchschnittssteuerbelastung im Rahmen von § 10 Abs. 4 KStG sowie VO zu § 48 BAO

CALCULATION OF A COMPARABLE AVERAGE TAX BURDEN

For specific foreign income the Austrian tax law requires an average tax burden that is comparable to the Austrian tax charge. The taxes paid abroad must amount to a minimum of 15 %. If this requirement – among others – is not fulfilled, the credit method is used instead of the exemption method. This article examines how these 15 % are calculated.

I. Das Konzept der Verordnungen

Die Regelungen über die internationale Schachtelbeteiligung in § 10 Abs. 2 und 3 KStG sehen unter bestimmten – hier nicht näher erläuterten – Voraussetzungen eine Befreiung von der Körperschaftsteuer für Gewinnanteile jeder Art aus einer Beteiligung an ausländischen Gesellschaften sowie für Gewinne aus der Veräußerung dieser Beteiligung vor. Besteht jedoch der Verdacht des Missbrauchs oder der Steuerhinterziehung, so normiert § 10 Abs. 4 KStG einen Methodenwechsel von der Befreiungsmethode hin zur Anrechnungsmethode. Dies ist für den Steuerpflichtigen insofern nachteilig, als die Erträge zum höheren Steuersatz des Ansässigkeitsstaates zu versteuern sind und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die im Quellenstaat entrichtete Steuer lediglich angerechnet wird.

Missbrauchsverdacht liegt insbesondere vor, wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar in der Erzielung passiver Einkünfte besteht und das Einkommen der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt. Diese Verdachtsmomente wurden entsprechend der Ermächtigung vom Gesetzgeber vom Verordnungsgeber näher präzisiert.¹⁾

§ 3 der VO zu § 10 Abs. 4 KStG erläutert, was der Rechtsanwender unter einer der österreichischen Körperschaft vergleichbaren ausländischen Steuer zu verstehen hat. Insbesondere ist die Vergleichbarkeit dann gegeben, wenn die ausländische Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15 % beträgt. Zur Berechnung dieser ist das Einkommen der ausländischen Gesellschaft nach den für die Einkommensermittlung für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften maßgeblichen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln. Dieser Belastungsvergleich dient auch dem Steuerpflichtigen zur Erhöhung der Planungssicherheit und als Beweismittelvorsorge.²⁾

Die neu zu § 48 BAO ergangene Verordnung³⁾ wird von einem ähnlichen Konzept getragen. Darin wurde erstmals präzisiert, unter welchen Voraussetzungen im Rahmen von unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode

*) Mag. Ines Hofbauer ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, BGBl. Nr. 57/1995.

2) Vgl. dazu auch näher zum § 8 Abs. 3 dASTG Lenz, Zur Niedrigbesteuerung i. S. d. § 8 Abs. 3 AStG, IStR 2003, 793 (794).

3) Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl. II Nr. 474/2002. Vgl. dazu ausführlich Bauer et al. (Hrsg.) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2004).

oder die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt.⁴⁾ Um in den Genuss der Befreiungsmethode zu kommen, muss ebenfalls – neben anderen Voraussetzungen – eine ausländische Durchschnittssteuerbelastung von mindestens 15 % gewährleistet sein. Die VO zu § 48 BAO normiert jedoch keine eigenen Berechnungsgrundsätze, sondern verweist in § 1 Abs. 1 letzter Satz sinngemäß auf die Grundsätze, die in Bezug auf die Berechnung der Durchschnittssteuerbelastung in der VO zu § 10 Abs. 4 KStG genannt sind.

Es ist daher zu untersuchen, wie diese vergleichbare Durchschnittssteuerbelastung, die sowohl in § 10 Abs. 4 KStG als auch in der VO zu § 48 BAO als Anwendungsvoraussetzung für die Befreiungsmethode verlangt wird, zu berechnen ist. Besonderes Augenmerk ist dabei auf die Wahl der Gewinnermittlungsart bei der Berechnung der ausländischen Einkünfte und auf die ausländische Steuerbelastung zu legen. Weiters ist zu klären, inwieweit Geschäftsvorgänge aus Vorperioden die Berechnung der vergleichbaren Durchschnittssteuerbelastung beeinflussen. Aufgrund des Verweises in der VO zu § 48 BAO auf die zu § 10 Abs. 4 KStG ergangene VO beziehen sich die Ausführungen – soweit nicht anders bestimmt – auf beide Verordnungen gleichermaßen.

II. Wahl der Gewinnermittlungsart

Der einfachste Weg, die Steuerbemessungsgrundlage für die Berechnung der Durchschnittssteuerbelastung zu eruieren, wäre, die ausländische Steuerbemessungsgrundlage unverändert heranzuziehen. Ohne eine nach österreichischen Besteuerungsregeln vorgenommene Neuberechnung der Bemessungsgrundlage würde sich Österreich allerdings dem fremden Steuersystem unterwerfen. Willkür wäre die Folge, da Niedrigsteuerländer zwar einen nominell hohen, über 15 % liegenden Steuersatz einheben könnten, die Steuerpflichtigen allerdings über extrem niedrige Steuerbemessungsgrundlagen anwerben könnten. Es käme zur Frustration des Ziels und Zwecks der Bestimmung.⁵⁾

Es ist daher notwendig, die Steuerbemessungsgrundlage für die Berechnung der ausländischen Durchschnittssteuerbelastung aufgrund der maßgeblichen Vorschriften des österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes „neu“ zu ermitteln.⁶⁾ Bei einer Totalgewinnbetrachtung gleichen sich die zeitlichen Verschiebungen bei den einzelnen Einkünfteermittlungsarten nominell betrachtet zwar aus, innerhalb der einzelnen Ermittlungsperioden kommt es jedoch zu zeitlichen Verschiebungen.⁷⁾ Es ist daher – für § 10 Abs. 4 KStG und § 48 BAO getrennt – zu untersuchen, welche Einkünfteermittlungsart heranzuziehen ist.

1. Die Gewinnermittlungsart bei § 10 Abs. 4 KStG

§ 3 Z 1 der VO zu § 10 Abs. 4 KStG normiert, dass für die Berechnung des Einkommens der ausländischen Gesellschaft die für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften

⁴⁾ Diese Verordnung ist überwiegend auf die Kritik der so genannten „Code-of-Conduct-Group“ der EU zurückzuführen, die das Ermessen des Bundesministers für Finanzen in Bezug auf die Methodenwahl als unangemessen hoch erachtet hat. Obwohl die österreichische Finanzverwaltung die Vorwürfe von sich gewiesen hat, präzisiert die Verordnung erstmalig, in welchen Fällen die Befreiungsmethode anzuwenden ist. Vgl. zur Entstehung der Verordnung näher H. Loukota, Die Gründe für die Erlassung der § 48 BAO-Verordnung, in *Bauer et al.* (Hrsg.) Unilaterale Maßnahmen, 13.

⁵⁾ Mit weiteren Nachweisen *Sutter*, Die Definition der Niedrigbesteuerung nach § 2 Abs. 3 AStG-E, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 71 (85).

⁶⁾ *Lechner* kommt für die Anwendung der Befreiungsmethode im Zuge des Art. 23A OECD-MA zu demselben Schluss, vgl. *Lechner*, Befreiungsmethode und Einkommensermittlung, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 137 (141 f.). *Lechner* geht aber in seinem Beitrag davon aus, dass in komplizierter gelagerten Fällen eher pragmatisch vorgegangen wird. Es wird in solchen Fällen die ausländische Steuerbemessungsgrundlage herangezogen und diese nur in besonders augenfälligen Punkten adaptiert. Ähnlich zum dAStG BFH v. 15. 3. 1995, BStBl. II 1995, 502; *Lenz*, IStR 2003, 794.

⁷⁾ Vgl. auch *Doralt*, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 4, Rz. 394 ff.

maßgeblichen Vorschriften heranzuziehen sind. Die ausländische Gesellschaft ist daher zum Zwecke des Vergleichs des Besteuerungsniveaus einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft gleichzustellen. Gemäß § 7 Abs. 3 KStG erzielen Steuerpflichtige, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Liegt zusätzlich eine Protokollierung vor, so ermitteln sie ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG. Diese beiden Voraussetzungen liegen bei inländischen Kapitalgesellschaften vor.

§ 10 Abs. 4 KStG verlangt eine internationale Schachtelbeteiligung gem. Abs. 2. Darin ist als eine der Voraussetzungen vorgesehen, dass die Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft bestehen muss, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Kehrt man nun zu § 3 Z 1 der VO zu § 10 Abs. 4 KStG zurück, so ist diese Norm insoweit eng zu interpretieren, als nicht auf die Gewinnermittlung von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften – dabei könnte es sich auch um Vereine oder Privatstiftungen handeln –, sondern von unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften abzustellen ist. Diese ermitteln – wie bereits oben festgestellt – den Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG.

Für den Vergleich des Besteuerungsniveaus sind daher sowohl die innerstaatlichen handelsrechtlichen als auch die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsregeln unter Anwendung der materiellen Maßgeblichkeit heranzuziehen. Eine fiktive österreichische Handelsbilanz muss nicht erstellt werden, da diese für den Vergleich der Durchschnittssteuerbelastung nicht erforderlich ist. Da es nur zu einem Vergleich kommen soll, um festzustellen, ob die Dividendenerträge steuerbefreit sind oder ob die ausländische Steuer auf die innerstaatliche Steuerlast angerechnet wird, und die ausländische Körperschaft im Inland daher selbst nicht steuerpflichtig ist, ist es unmaßgeblich, dass die Kriterien des § 5 Abs. 1 EStG – nämlich die Protokollierung sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb – von der ausländischen Körperschaft nicht erfüllt werden. Inwieweit die ausländische Steuerrechtsordnung das Konzept der Maßgeblichkeit kennt, ist nicht von Relevanz. Ausgangspunkt für eine Überleitungsrechnung ist die ausländische Steuerbemessungsgrundlage.⁸⁾

Eine davon abweichende Lösung scheint vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt. Allerdings kann diese – trotz des sinngemäßen Verweises auf diese Bestimmung – nicht ungeprüft auf die VO zu § 48 BAO übertragen werden. Aufgrund der Einkunftsarten, die § 1 Abs. 1 der VO zu § 48 BAO taxativ aufzählt, und der Anwendbarkeit der VO auch auf natürliche Personen erscheint eine generelle Ermittlung der Einkünfte gem. § 5 Abs. 1 EStG mit der Systematik des österreichischen Einkommensteuergesetzes nicht vereinbar. Des Weiteren ist die VO zu § 10 Abs. 4 KStG nur sinngemäß anzuwenden. Die Wortfolge betreffend die Einkommensermittlung für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften in § 3 Z 1 der VO zu § 10 Abs. 4 KStG muss daher insofern gedanklich erweitert werden, als die Einkommensermittlung für unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne von natürlichen und juristischen Personen angesprochen wird. Diese Einkommensermittlung kennt jedoch vier unterschiedliche Gewinnermittlungsarten. Daher sind in Bezug auf die VO zu § 48 BAO weitere Untersuchungen anzustellen.

2. Die Gewinnermittlungsart bei § 48 BAO

Im Rahmen der Determinierung der Gewinnermittlungsart im Rahmen der VO zu § 48 BAO sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden. Zunächst ist an einen unbeschränkt Steuerpflichtigen zu denken, der einen protokollierten Gewerbebetrieb in Österreich betreibt und im Rahmen dessen eine ausländische Betriebsstätte unterhält. In einem solchen Fall strahlt die im Inland anzuwendende Gewinnermittlungsart – hier § 5 Abs. 1 EStG – auf die Ermittlung des ausländischen Betriebsstättengewinns aus.

⁸⁾ Bei der Überleitungsrechnung – ähnlich einer Mehr-Weniger-Rechnung – handelt es sich lediglich um eine vereinfachte Rechentechnik. Alternativ könnte parallel für die ausländische Körperschaft eine Buchhaltung entsprechend den österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften geführt werden.

Schwieriger ist die Situation zu beurteilen, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger im Inland etwa überhaupt keinen Gewerbebetrieb besitzt, sondern einen solchen ausschließlich im Ausland betreibt. In diesem Fall erzielt der Steuerpflichtige zwar Einkünfte aus Gewerbebetrieb⁹⁾, die Frage, welcher Gewinnermittlungsart er unterliegt, ist damit jedoch noch nicht eindeutig gelöst.

Die VO zu § 48 BAO scheint keine bestimmte Einkünfteermittlungsart vorzusehen. Es wird nicht – wie in § 3 Abs. 1 öASTG-E¹⁰⁾ – vom Zufluss der Einkünfte gesprochen. Die VO zu § 48 BAO ist diesbezüglich neutral formuliert. Es ist von Einkünften die Rede, die aus bestimmten Staaten stammen¹¹⁾ oder von dort bezogen werden.¹²⁾ Die Ermittlung des Einkommens soll im Sinne von § 2 EStG 1988 sowie § 7 Abs. 2 und 3 KStG 1988 erfolgen. Schlüsse über die „richtige“ Gewinnermittlungsart können auch nicht aus § 2 Abs. 1 lit. f der VO zu § 48 BAO, der die Aufzeichnungspflicht präzisiert, gezogen werden. Einkünfte müssen demnach einer Periode zeitlich zugeordnet werden. Diese Zuordnung kann aber sowohl auf Basis des Zuflusses als auch auf Basis der gewinnerhöhenden Erfassung in der Buchhaltung erfolgen. Es wurde daher in der VO zu § 48 BAO für Zwecke der Ermittlung der ausländischen Durchschnittssteuerbelastung keiner bestimmten Gewinnermittlungsart der Vorzug gegeben.¹³⁾ Vielmehr ist für die Ermittlung des Welteinkommens auf die allgemeinen Gewinnermittlungsarten des EStG zurückzugreifen.

Von einem völlig freien Wahlrecht des Steuerpflichtigen, nach welcher Gewinnermittlungsart die Einkünfte zu ermitteln sind, kann aber trotzdem nicht ausgegangen werden.¹⁴⁾ Auch bei innerstaatlichen Einkünften sind gewisse Kriterien zu erfüllen, damit die eine oder die andere Gewinnermittlungsart anwendbar ist, etwa die Voraussetzung der Protokollierung und die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Falle einer Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 1 EStG oder das Überschreiten gewisser Umsatzgrenzen im Falle einer Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG. Nur in beschränktem Maße kann ein Steuerpflichtiger – zum Beispiel durch das freiwillige Führen von Büchern – die maßgebliche Gewinnermittlungsart beeinflussen.¹⁵⁾ Völliges Belieben ist ausgeschlossen.

Im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG stellt sich das Problem, dass eine Eintragung im österreichischen – obwohl expressis verbis nicht verlangt – Firmenbuch Voraussetzung für die Anwendbarkeit ist. Eine Wortinterpretation lässt primär keinen anderen Schluss als einen Verweis auf das österreichische Firmenbuch zu. Von dieser Auffassung geht sichtlich auch die Finanzverwaltung aus.¹⁶⁾ Einem österreichischen Gesellschafter einer deutschen Personengesellschaft wäre es daher beispielsweise nicht möglich, seinen anteiligen Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln, da die Personengesellschaft nicht im österreichischen Firmenbuch eingetragen ist.¹⁷⁾ Steuerliche Konsequenzen ergäben sich unter anderem für die Anerkennung von gewillkürtem Betriebsvermögen oder für die Behandlung von Grund und Boden.¹⁸⁾ Es stellt sich jedoch

⁹⁾ § 23 EStG.

¹⁰⁾ Vgl. dazu die Diskussion über die Gewinnermittlungsart, die der öASTG-E fordert, in *Aigner/Zehetner*, Der Hinzurechnungsbetrag nach § 3 ASTG-E, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Außensteuergesetz, 117 (121 f.).

¹¹⁾ Vgl. § 1 Abs. 1 erster Satz der VO zu § 48 BAO.

¹²⁾ Vgl. § 1 Abs. 2 letzter Satz der VO zu § 48 BAO.

¹³⁾ Im Rahmen des Privatvermögens stellt sich diese Problematik nicht, da hier allgemein gem. § 2 Abs. 3 Z 2 EStG der „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“ zu berechnen ist.

¹⁴⁾ *Wassermeyer* geht hingegen für das dASTG davon aus, dass der Steuerpflichtige die freie Wahl hat, ob er die Einkünfte nach § 4 Abs. 3 EStG oder nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 5 Abs. 1 EStG ermitteln will. Ein Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 EStG soll dagegen nicht bestehen – *Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht Kommentar, § 10, Anm. 134 ff.

¹⁵⁾ Für einen kurzen Überblick vgl. beispielsweise *Doralt/Ruppe*, Band 1, 78 f.; *Beiser*, Steuern – Ein systematischer Grundriss (2001) 80 ff.

¹⁶⁾ Vgl. EAS 1441 v. 15. 4. 1999, SWI 1999, 234.

¹⁷⁾ Ähnlich auch BFH v. 9. 8. 1989, BStBl. II 1990, 175.

¹⁸⁾ Für eine mögliche abkommensrechtliche Lösung vgl. EAS 1441 v. 15. 4. 1999, SWI 1999, 234.

die Frage, inwieweit diese Auffassung im Sinne einer europarechtskonformen Interpretation erweitert werden muss. Auf die Eintragung im österreichischen Firmenbuch abzustellen kann nämlich im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit¹⁹⁾ sowie der Kapitalverkehrsfreiheit²⁰⁾ zu einer Diskriminierung führen.

Soweit im Ausland eine Verpflichtung zum Führen von Büchern besteht, stellt sich die Frage, inwieweit dies als ein freiwilliges Führen von Büchern gemäß § 124 BAO angesehen werden kann und daher anstatt einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine innerstaatliche Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG erfolgt. § 124 BAO normiert, dass, „wer nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, [...] diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen [hat]“. Unter dem Begriff „andere gesetzliche Vorschriften“ werden im Allgemeinen fremde, dem Abgaberecht nicht zuzuordnende Rechtsgebiete verstanden, die jedoch abgabenrechtlich relevante Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften normieren und sie in das Abgaberecht transformieren.²¹⁾ In diesem Zusammenhang wird von derivativen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten gesprochen. Als andere gesetzliche Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften könnten auch alle ausländischen Rechtsnormen herangezogen werden. Aufgrund einer möglichen Einflussnahme der ausländischen Rechtslage auf die österreichische Gewinnermittlung ist jedoch anerkannt, dass ausländische Normen keine derivativen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Inland begründen können.²²⁾

Damit ist jedoch noch nicht eindeutig geklärt, ob dadurch auch das freiwillige Führen von Büchern mit umfasst wird. Werden Bücher ohne gesetzliche Verpflichtung geführt, so sind diese abgabenrechtlich relevant.²³⁾ In weiterer Konsequenz führt dies dazu, dass Bücher, die aus österreichischer Sicht nicht verpflichtend geführt werden – es besteht ja im Inland kein Gewerbebetrieb –, das Freiwilligkeitskriterium erfüllen und daher für eine innerstaatliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich heranzuziehen sind. Auch ein Betriebsvermögensvergleich, zu dem das ausländische Recht zwingt, kann daher im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG „freiwillig“ sein. Beim Führen der Bücher im Ausland ist auch auf die formelle und materielle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Rahmen des § 131 BAO Bedacht zu nehmen.

III. Die Berücksichtigung von Geschäftsvorgängen aus Vorperioden bei der Gewinnermittlung

In welcher Weise sollen Vorgänge aus Vorperioden, die noch auf das laufende Veranlagungsjahr nachwirken, berücksichtigt werden, wenn sich ein Steuerpflichtiger eine neue Einkunftsquelle im Ausland erschließt? Zu denken wäre beispielsweise an eine unentgeltliche Übertragung eines ausländischen Betriebes oder eine Umwandlung gem. dem UmgrStG, im Rahmen dessen eine ausländische Betriebsstätte auf den Hauptgesellschafter übertragen wird. In beiden Fällen ist eine Buchwertfortführung zwingend.²⁴⁾

Die Buchwertfortführung hat zu den österreichischen Buchwerten zu erfolgen. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der entsprechenden Normen. § 8 Abs. 1 UmgrStG spricht davon, dass das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen ist, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Obwohl sich das übertragene Vermögen im Ausland befindet, muss davon ausgegangen werden, dass die Norm auf die innerstaatlichen steuerrechtlichen Vorschriften abstellt. Zum selben Ergebnis muss man im Rahmen einer Interpretation des § 6 Z 9 lit. a EStG gelangen.

¹⁹⁾ Art. 43 ff. EG-V.

²⁰⁾ Art. 56 ff. EG-V.

²¹⁾ Vgl. *Stoll*, Bundesabgabenordnung-Kommentar (1994) Band 2, 1378.

²²⁾ Vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 2, 1379.

²³⁾ Vgl. ausführlich *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 2, 1387 ff.

²⁴⁾ Es wird davon ausgegangen, dass im zweiten Fall die Aufwertungsoption gem. § 8 Abs. 2 UmgrStG nicht zur Anwendung kommt.

Im Allgemeinen kann nicht davon ausgegangen werden, dass die nach ausländischem Recht ermittelten Buchwerte den Buchwerten gemäß den österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften entsprechen. Im Lager der Betriebsstätte könnten sich beispielsweise Warenbestände, die zum Bewertungsstichtag nach ausländischem Recht mit dem höheren Zeitwert bewertet wurden, befinden. Genauso könnten Anlagengegenstände auf Basis einer Nutzungsdauer, die nach ausländischen Bewertungsmaßstäben festgelegt wurde, nach einer bestimmten Abschreibungsmethode abgeschrieben worden sein. Sollte zum Beispiel eine degressive Abschreibungsmethode gewählt worden sein, wäre sie nach dem österreichischen Einkommensteuergesetz nicht akzeptabel. Diese Beispiele sind beliebig erweiterbar.

Es ist auch hier eine Überleitungsrechnung vorzunehmen. Zu- und Abschläge sollen verhindern, dass Geschäftsvorfälle überhaupt nicht, doppelt oder mit unterschiedlichen Wertmaßstäben berücksichtigt werden. Des Weiteren sind unterschiedliche zeitliche Erfassungen zu beachten. Sinngemäß sind die Grundsätze eines Wechsels der Gewinnermittlung anzuwenden.²⁵⁾ Ein in Österreich gem. § 4 Abs. 10 EStG steuerpflichtiger Übergangsgewinn bzw. Übergangsverlust kann solcherart allerdings nicht anfallen. Es soll vielmehr eine Bewertungsgrundlage für die zukünftige Einkünfteermittlung geschaffen werden.

Als Basis für die Überleitungsrechnung können die im Ausland geführten Bücher herangezogen werden. Unterliegen inländische Vorgänge, die ausländischen Betrieben oder Betriebsstätten zuzuordnen sind, der Besteuerung in Österreich, so kann die Verpflichtung zur Führung der Bücher im Inland nach Maßgabe des § 131 BAO entfallen, wenn die im Ausland verwirklichten Tatbestände tatsächlich erfasst werden und die Aufzeichnungen den nach inländischen Vorschriften geführten Büchern entsprechen. Außerdem muss es den Abgabenbehörden ohne nennenswerte Erschwernis möglich sein, die für die Erhebung wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu erforschen. Ohne Erfüllung dieser verfahrenstechnischen Voraussetzungen lebt die Verpflichtung auf, die Bücher im Inland zu führen.²⁶⁾

IV. Die ausländische Steuer

1. Die der Einkommen- und Körperschaftsteuer „entsprechenden“ Steuern

Zur Berechnung der Durchschnittssteuerbelastung ist die im Ausland bezahlte und den ausländischen Einkünften zurechenbare Steuer zu der nach innerstaatlichem Recht ermittelten Steuerbemessungsgrundlage in Beziehung zu setzen. Aber weder die VO zu § 48 BAO noch die zu § 10 Abs. 4 KStG ergangene VO präzisiert näher, welche ausländischen Steuern für die Berechnung herangezogen werden. § 10 Abs. 4 Z 1, 2. Ts. KStG normiert, dass das Einkommen einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer zu unterliegen hat. Obwohl die VO zu § 48 BAO zwar explizit nur auf die zu § 10 Abs. 4 KStG ergangene VO verweist, ist wohl davon auszugehen, dass sich dieser Grundgedanke durch die gesamte Regelung über die Durchschnittssteuerberechnung in § 3 der VO zu § 10 Abs. 4 KStG zieht und damit ein Gleichklang bei der Behandlung vorliegt. In analoger Anwendung muss daher eine Vergleichbarkeit zur österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer gegeben sein.²⁷⁾ Die Vergleichbarkeit sollte allerdings nicht von vornherein zu eng angesetzt werden,

²⁵⁾ Vgl. ähnlich EStR, § 4, Rz. 689 ff.; *Doralt*, § 4, Rz. 394 ff.

²⁶⁾ Vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Band 2, 1477 ff.; *Ritz*, Bundesabgabenordnung Kommentar, § 131, Rz. 3.

²⁷⁾ Für die Ermittlung einer möglichen Niedrigbesteuerung gem. § 8 Abs. 3 dASTG zählen insbesondere folgende Steuern zu den Ertragsteuern: Einkommen- und Körperschaftsteuern, einschließlich regionaler oder kommunaler Steuern auf das Einkommen; Zuschlagsteuern auf Einkommen- oder Körperschaftsteuern; Steuern auf Veräußerungsgewinne; Gewerbesteuern vom Ertrag. Nicht einzubeziehen sind Kapitalsteuern. Vgl. *Lenz*, IStR 2003, 794. „Ertragsteuern im Sinne des § 8 Abs. 3 ASTG sind alle Steuern des Sitzstaats vom Gesamteinkommen oder von Teilen des Einkommens, einschließlich der

vielmehr ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Eine vollständige Vergleichbarkeit wird jedoch nie gegeben sein, genauso wenig sind die Grenzen, an denen die Vergleichbarkeit endet, klar abzustecken.²⁸⁾ Irrelevant muss jedenfalls sein, ob der Steuerertrag dem Bundesstaat oder einem Gliedstaat zufließt.²⁹⁾

Gemäß § 3 Z 2 VO zu § 10 Abs. 4 KStG sind in die Durchschnittssteuerbelastung auch solche ausländischen Steuern mit einzubeziehen, die das Einkommen nur mittelbar belasten. Dieser Fall würde zum Beispiel dann vorliegen, wenn eine im Ausland gelegene Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte Einkünfte aus einem Drittstaat erzielt, die einer Abzugssteuer unterliegen. Da der Sinn in § 10 Abs. 4 KStG und § 1 VO zu § 48 BAO darin liegt, dass eine Niedrigbesteuerung hintangehalten wird, ist eine Vorbelastung der ausländischen Einkünfte sehr wohl in eine Gesamtbetrachtung mit einzubeziehen.³⁰⁾

2. Nachweis der ausländischen Steuer

Gemäß § 3 Z 2 VO zu § 10 Abs. 4 KStG muss nachgewiesen werden, dass die Steuer im Ausland bezahlt wurde.³¹⁾ Auch dieses Erfordernis ist auf die analoge Durchschnittsteuerberechnung im Zuge der VO zu § 48 BAO zu übertragen.

An die Nachweisführung sind keine besonderen Formerfordernisse zu stellen, der Nachweis muss allerdings ausreichend sein. Es gilt der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel. Urkunden sind entsprechend weit zu definieren. Ein Bescheid einer ausländischen Behörde muss nicht vorliegen. Die Abgabenbehörde hat insofern Ermessen, da sie Art und Umfang des Nachweises im Einzelfall festlegen kann. Die Erbringung des Nachweises darf aber – trotz der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen durch den Steuerpflichtigen – für den Abgabepflichtigen nicht unzumutbar oder mit besonderen Härten verbunden sein.³²⁾

V. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzustellen, dass für die Berechnung der ausländischen Durchschnittssteuerbelastung im Rahmen von § 10 Abs. 4 KStG die Steuerbemessungsgrundlage gemäß § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln ist, während eine eindeutige Festlegung auf eine Gewinnermittlungsart im Zuge der VO zu § 48 BAO nicht möglich ist. Eine ungeprüfte Übernahme der nach ausländischem Recht ermittelten Bemessungsgrundlage zur Berechnung der vergleichbaren Durchschnittssteuerbelastung wird kategorisch abgelehnt. Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit dem OECD-Musterkommentar, der

Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs. Zu berücksichtigen sind derartige Steuern auch dann, wenn sie nach § 34c EStG oder § 26 KStG nicht angerechnet werden können, z. B. weil sie nach den Gesetzen einer Provinz, eines Kantons oder einer anderen Gebietskörperschaft erhoben werden. Steuern, die bei der ausländischen Gesellschaft zu Lasten Dritter einbehalten werden (z. B. Kapitalertragsteuern von ihren Gewinnausschüttungen), bleiben außer Ansatz.“ – dBMF v. 2. 12. 1994, BStBl. I 1995, Sonderrn. 1 (Anwendungserlass zum AStG) Tz. 8.3.1.2.

²⁸⁾ Vgl. *Staringer*, Die Anrechnung nach § 10 Abs. 3 KStG und das Abkommensrecht, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 263 (268 f.); vgl. dazu auch *Sutter* zum Ertragsteuerbegriff im österreichischen AStG-Entwurf – *Sutter*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Außensteuergesetz, 79 ff.; darin wird vor allem auch eine Abgrenzung für die Gewerbesteuer, die Kommunalsteuer, die Grundsteuer, die Vermögensteuer und die Mindestkörperschaftsteuer als Ertragsteuern vorgenommen.

²⁹⁾ Ausdrücklich wird dies auch in § 1 Abs. 3 der VO zu § 48 BAO normiert: „Die lokalen Steuern vom Einkommen sind ... anzurechnen.“

³⁰⁾ Vgl. *Gassner*, Der Methodenwechsel zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen (§ 10 Abs. 3 KStG), in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Methoden, 331 (350).

³¹⁾ Anders jedoch im Rahmen des dAStG, in dem nicht die tatsächlich gezahlte Steuer, sondern die abstrakt geschuldete Steuer für den Belastungsvergleich heranzuziehen ist; BFH v. 9. 7. 2003, I R 82/01.

³²⁾ *Staringer*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) DBA und EU-Recht, 276 f.; *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Methoden, 11 (40 f.); vgl. auch *Kotschnigg*, Amtswegigkeit, erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweislast bei Auslandssachverhalten, ÖStZ 1992, 82 (82 ff.).

ebenfalls dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei der Befreiungsmethode überlässt.

Geschäftsvorfälle aus Vorperioden, die bei Aufnahme einer neuen Einkunftsquelle die Höhe der gegenwärtigen Einkünfte weiterhin beeinflussen, sind im Rahmen einer Überleitungsrechnung zu berücksichtigen.

Die mit der österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuern bilden, soweit diese nachweislich entrichtet worden sind, den Nenner bei der Berechnungsformel für die vergleichbare Durchschnittssteuerbelastung.

Die Ausführungen haben gezeigt, dass zeit- und kostenintensive Be- und Umrechnungen notwendig sind, will man den Steuervorteil, den die Befreiungsmethode vor allem im Verhältnis zu Ländern mit einer gegenüber Österreich niedrigeren Steuerbelastung bietet, nicht verlieren. Diesem Aufwand kann die Finanzverwaltung wohl nur das Argument der Missbrauchsvermeidung entgegenhalten. Die vor allem durch die VO zu § 48 BAO angestrebte Vereinfachung und Standardisierung kann angesichts dieser Compliance-Anforderungen nicht gesehen werden.