

Markus Christoph Stefaner / Patrick Weninger*)

Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

GROUP TAXATION AND COMMUNITY LAW

The severely criticised "Organschaft" was substituted by a new modern group taxation within the tax reform 2005. The new group taxation regime represents one of the most competitive ones in the world, allowing for example even non-resident corporations to be group members in some cases. Nevertheless there are some differences between Austrian corporations on the one hand side and corporations of other European Union member states on the other. Because of this Markus *Stefaner* and Patrick *Weninger* investigate, if the new Austrian group taxation is in conformity with community law.

I. Überblick über die neue Gruppenbesteuerung gem. § 9 KStG n. F.¹⁾

Die neue Gruppenbesteuerung löst die Organschaft des § 9 KStG a. F.²⁾ ab.³⁾ Mit dem In-Kraft-Treten der Steuerreform 2005 ist der Zugang zur Gruppe weiter als bei der Organschaft.⁴⁾ So können nun neben unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auch erstmals ausländische Gesellschaften⁵⁾ – wenn auch mit Einschränkungen – Gruppenmitglieder

*) Mag. Markus Christoph *Stefaner* und Mag. Patrick *Weninger* sind Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) BGBl. Nr. 660/1989 i. d. F. BGBl. I Nr. 57/2004.

2) BGBl. Nr. 660/1989 i. d. F. BGBl. I Nr. 124/2003.

3) Vgl. dazu *Gassner*, Zur Neuordnung des Rechts der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, SWK-Heft 25/1990, Seite A I 291; *Müller*, Reform der Konzernbesteuerung in Österreich (1991); *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg.), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998); *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK-Heft 11/2004, Seite S 412; *Wiesner*, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RZW 2004, 33; *Stefaner*, Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform, SWK-Heft 11/2004, Seite S 418; *Gassner*, Steuerreform 2005 – Wie soll es weitergehen? FJ 2004, 89; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfs, SWK-Heft 13/2004, Seite S 473; *Kauba*, Meldefrist-Übergangsregelung von Organschaft zur Gruppe, SWK-Heft 13/2004, Seite S 480; *Wiesner*, Abänderungsantrag zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2005, RWZ 2004, 129; *Stockinger*, Die steuerliche Behandlung von Rechtsgeschäften zwischen Gruppenpartnern bei einer künftigen Gruppenbesteuerung, RWZ 2004, 321; *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung, Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246; *Kauba/Krickl*, Steuerreform 2005: Gruppenbesteuerung und Steuerausgleich, RdW 2004, 312; *Kauba/Krickl*, Gruppenbesteuerung: Steuerausgleich bei Gruppenfremden, RdW 2004, 365; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, Eine Alternative zum Begutachtungsentwurf, SWK-Heft 14/15/2004, Seite S 510; *Zöchling/Fraberger*, Steuerumlagen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, SWK-Heft 14/15/2004, Seite S 507; *Gassner*, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung, DB 2004, 841; *Gassner*, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, FR 2004, 517; *Stefaner/Weninger*, Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, *ecolex* 2004, 392; *Kohlhauser/Wette*, Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung? SWK-Heft 18/2004, Seite S 604; IFA (Hrsg.) *Group Taxation*, *Cahiers de Droit Fiscal International* 89b (2004); *Stefaner/Weninger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, *ecolex* 2004, 508; *Gassner/Haidenthaler*, *Group Taxation*, SWI 2004, 434; *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Vor- und Außergruppenverluste in Druck; *Stefaner/Weninger*, Verlustverrechnung von außerhalb der Gruppe entstandenen Verlusten, RdW 2004, in Druck; *Stefaner/Weninger*, Mittelbare Beteiligung über eine Kapital- oder Personengesellschaft, SWK-Heft 23/24/2004, Seite S 732; *Stefaner/Weninger*, Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, ÖStZ 2004, in Druck.

4) Vgl. *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 393.

5) Der Gesetzeswortlaut spricht von „nicht unbeschränkt steuerpflichtige[n] ausländische[n] Körperschafter“. Durch die Aufnahme des Begriffs „ausländische“ sollte offenbar klargestellt werden, dass nur auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gem. § 1 Abs. 3 Z 1 KStG abgestellt werden sollte. Vgl. *Stefaner/Weninger*, ÖStZ 2004, in Druck. Durch den nachfolgenden Teilsatz „die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind“ scheint die Einfügung des Wortes „ausländische“ jedoch verzichtbar.

sein.⁶⁾ Einerseits muss die ausländische Körperschaft einer inländischen vergleichbar sein, andererseits muss sie ausschließlich mit inländischen beteiligten Gruppenmitgliedern oder einem inländischen Gruppenträger direkt finanziell verbunden sein. Tochtergesellschaften einer gruppenzugehörigen ausländischen Körperschaft sind demnach von der Teilnahme an der Unternehmensgruppe ausgeschlossen.⁷⁾ Gruppenträger können nunmehr unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes und Kreditinstitute im Sinne des BWG – wenn sie Körperschaften sind – sein. Weiters sind nun unter bestimmten Voraussetzungen auch beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften sowie Beteiligungsgemeinschaften gruppenträgerfähig.⁸⁾

Das Gruppenmitglied muss mit dem Gruppenträger finanziell verbunden sein, d. h. der Gruppenträger muss über mehr als 50 % der Stimmrechte und des Vermögens des Gruppenmitglieds verfügen.⁹⁾ Die finanzielle Verbundenheit kann auch über eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft hergestellt werden.¹⁰⁾

Der Konzernführung steht es frei, alle, manche oder überhaupt keine Gesellschaft(en) in die steuerliche Gruppe einzubeziehen. Die Option auf Gruppenbesteuerung kann über einen Gruppenantrag ausgeübt werden.¹¹⁾ Die Unternehmensgruppe kennt eine Mindestdauer von drei jeweils zwölf Monate umfassenden (Wirtschafts-)Jahren.¹²⁾

Dem Gruppenträger ist das Gesamtergebnis des Gruppenmitglieds unabhängig von der Beteiligungshöhe zuzurechnen.¹³⁾ Die neue Gruppenbesteuerung führt zu einer bloßen Zurechnung der Ergebnisse, eine Abfuhr des Ergebnisses ist hingegen nicht mehr erforderlich.¹⁴⁾ Die einzigen verpflichtenden Geldflüsse innerhalb der Gruppe sind Steuerumlagen,¹⁵⁾ die als Bestandteil des Gruppenantrags vereinbart werden müssen.¹⁶⁾

Von der Zurechnung des gesamten Ergebnisses des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger gibt es allerdings zwei Ausnahmen. Einerseits wird einem Mitglied einer Beteiligungsgemeinschaft nur jener Anteil zugerechnet, der seiner Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft entspricht.¹⁷⁾ Andererseits wird dem Gruppenträger nur der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Anteil¹⁸⁾ des nach österreichischem Einkommen-

⁶⁾ § 9 Abs. 2, 1. TS KStG. Vgl. auch *Mayr*, RdW 2004, 246; *Wiesner*, RWZ 2004, 35; *Stefaner*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 418; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 412; *Gassner*, SWK-Heft 13/2004, Seite S 475; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 393; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 509.

⁷⁾ So Erl. zur RV 451 BgNR XXII. GP, 18; vgl. auch *Mayr*, RdW 2004, 246.

⁸⁾ § 9 Abs. 3 KStG; vgl. dazu *Mayr*, RdW 2004, 246; *Wiesner*, RWZ 2004, 34; *Stefaner*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 418; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 412; *Gassner*, SWK-Heft 13/2004, Seite S 475; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 393; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 510.

⁹⁾ § 9 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 KStG. Vgl. dazu *Mayr*, RdW 2004, 246; *Wiesner*, RWZ 2004, 34; *Stefaner*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 418; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 413; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 393 f.; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 510.

¹⁰⁾ Vgl. weiterführend *Mayr*, RdW 2004, 246; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 513 ff.; *Stefaner/Weninger*, SWK-Heft 23/24/2004, Seite S 732.

¹¹⁾ Siehe dazu § 9 Abs. 8 i. V. m. Abs. 9 und 10 KStG; vgl. auch *Mayr*, RdW 2004, 248; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 416; *Stefaner*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 418; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 512.

¹²⁾ Vgl. *Mayr*, RdW 2004, 248; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 416;

¹³⁾ Vgl. § 9 Abs. 1 KStG; *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 413; *Gassner*, SWK-Heft 13/2004, Seite S 476; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 515 f.

¹⁴⁾ Vgl. auch *Wiesner*, RWZ 2004, 35; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Gassner*, FR 2004, 518 ff.; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 516.

¹⁵⁾ Vgl. *Wiesner*, RWZ 2004, 37; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 414; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 512; *Zöchling/Frabberger*, SWK-Heft 14/15/2004, Seite S 507 ff.

¹⁶⁾ Vgl. dazu *Wiesner*, RWZ 2004, 129 f.

¹⁷⁾ § 9 Abs. 6 Z 3 KStG. Vgl. auch *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 413; *Gassner*, SWK-Heft 13/2004, Seite S 476; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394 f.; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 516.

¹⁸⁾ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG. Vgl. auch *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 414; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394 f.; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 516.

steuerrecht ermittelten Verlusts¹⁹⁾ eines in Österreich nur beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds zugerechnet. Zurechenbar sind bei beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern nur Verluste, nicht aber Gewinne.²⁰⁾ Werden diese Verluste auch im Quellenstaat steuerwirksam, ist eine Nachversteuerung in Österreich – vergleichbar zu § 2 Abs. 8 EStG – vorgesehen.²¹⁾

Die Gruppenbesteuerung soll zu einer Gleichstellung von Asset- und Share-Deal führen. Wird nämlich eine Tochtergesellschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen, kann in Zukunft eine Firmenwertabschreibung vorgenommen werden. Die Firmenwertabschreibung ist jedoch mit maximal der Höhe der Hälfte des Beteiligungsansatzes begrenzt.²²⁾ Teilwertabschreibungen von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern sind zukünftig nicht mehr steuerwirksam.²³⁾

II. Gemeinschaftsrechtliche Fragen

1. Anwendbare Grundfreiheiten

Sobald Tochtergesellschaften im EU-Ausland Teil einer Unternehmensgruppe sind, stellt sich die Frage der Kompatibilität der zu Grunde liegenden steuerlichen Regelung mit Gemeinschaftsrecht. Eine grenzüberschreitende Situation innerhalb der EU, die einen wirtschaftlichen Hintergrund hat, führt zur Anwendbarkeit des EG-Vertrags und damit auch der darin enthaltenen Grundfreiheiten. Eine solche wirtschaftliche Beziehung zu einem anderen Mitgliedstaat wird durch eine ausländische Tochtergesellschaft i. d. R. gegeben sein – außer es handelt sich um Niederlassungen ohne wirtschaftliche Substanz.²⁴⁾

Die Niederlassungsfreiheit²⁵⁾ soll die Gründung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften²⁶⁾ in anderen Mitgliedstaaten schützen. Die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit setzt nicht einmal eine Mehrheitsbeteiligung voraus.²⁷⁾ Voraussetzung ist jedoch die Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft – im Gegensatz zur reinen Kapitalveranlagung – mit entsprechender Gewinnbeteiligung oder Verzinsung.²⁸⁾ Da die neue Gruppenbesteuerung – genauso wie die frühere Organschaft – eine Mehrheitsbeteiligung als Voraussetzung vorsieht, ist ein entsprechender Einfluss gegeben und die Niederlassungsfreiheit somit anwendbar.

Mit der Gründung einer ausländischen Tochter wird typischerweise auch Kapital in den anderen Mitgliedstaat transferiert. Außerdem vermittelt eine Beteiligung an einer Toch-

¹⁹⁾ § 9 Abs. 6 Z 1 KStG. Vgl. auch *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 414; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394 f.; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 516.

²⁰⁾ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG. Vgl. auch *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 414; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394 f.; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 516.

²¹⁾ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG. Vgl. auch *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 415; *Gassner*, SWK-Heft 13/2004, Seite S 477; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394 f.

²²⁾ § 9 Abs. 7, 1. TS KStG. Vgl. auch *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 415 f.; *Gassner*, SWK-Heft 13/2004, Seite S 478 f.; *Gassner*, DB 2004, 842; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 395; *Kohlhauser/Wette*, SWK-Heft 18/2004, Seite S 604 ff.; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 517 f.

²³⁾ § 9 Abs. 7 KStG. Vgl. auch *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK-Heft 11/2004, Seite S 416; *Gassner*, SWK-Heft 13/2004, Seite S 478; *Gassner*, FR 2004, 519; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 395; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 518 f.

²⁴⁾ Vgl. *Lang*, CFC-Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht, ISiR 2002, 217 (218) m. w. N.; *Stefaner*, EuGH-Verfahren zur Vereinbarkeit von CFC-Gesetzgebung mit Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, 339 (341 f.).

²⁵⁾ Art. 43 EG.

²⁶⁾ Art. 56 EG.

²⁷⁾ EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695; vgl. auch *Favi*, National Report Italy, in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 349 (366).

²⁸⁾ Vgl. *H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner*, General Report, in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation (2004) 13 (40); *Uustalu*, National Report Estonia, in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 173 (178).

tergesellschaft neben dem Einfluss auf das Management i. d. R. auch Anspruch auf Gewinnbeteiligung. Folglich ist zusätzlich zur Niederlassungsfreiheit auch die Kapitalverkehrsfreiheit anzuwenden.²⁹⁾ Aus dieser gleichzeitigen Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ergibt sich, dass auch Investitionen in Drittstaaten geschützt sein können.³⁰⁾

2. Gemeinschaftsrechtskonformität der neuen Gruppenbesteuerung

2.1. Diskriminierung

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht war der Hauptkritikpunkt an der Organschaft, dass die Anwendung auf in Österreich ansässige Gesellschaften beschränkt war.³¹⁾ Ein weiterer Kritikpunkt war, dass auch das formale Erfordernis des Ergebnisabführungsvertrags Gesellschaften mancher Mitgliedstaaten faktisch ausschloss, da ein Ergebnisabführungsvertrag nach dem Recht dieser Staaten nicht möglich war.³²⁾

Mit der neuen Gruppenbesteuerung sollte auf diese Kritikpunkte reagiert werden. So ist ein Ergebnisabführungsvertrag und damit die Abfuhr des gesamten Ergebnisses nicht mehr nötig. Außerdem können in Zukunft beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die im EWR ansässig sind oder die in der Anlage zur Mutter-Tochter-Richtlinie³³⁾ genannt werden, Gruppenträger sein, wenn die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern zum Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört.³⁴⁾ Auch die erste Ebene ausländischer Tochtergesellschaften kann in die Gruppe mit einbezogen werden.³⁵⁾ Daher gehen die Verfasser der RV davon aus, dass „[d]ie in Aussicht genommenen Maßnahmen [...] EG- bzw. EWR-rechtskonform“³⁶⁾ sind.

Trotzdem ist die Rechtslage in Bezug auf Gemeinschaftsrecht nicht so eindeutig, wie sich der Gesetzgeber dies wünscht. Auch bei der neuen Gruppenbesteuerung werden nicht alle ausländische Gesellschaften – die, wären sie österreichische Gesellschaften, Teil einer Gruppe werden könnten – von den Vorteilen einer Gruppenbesteuerung profitieren können. Denn weiterhin können nicht alle Körperschaften, die als unbeschränkt Steuerpflichtige Gruppenträger werden können, auch Gruppenträger werden, wenn sie beschränkt steuerpflichtig sind.³⁷⁾ Die Ausweitung der Möglichkeit, Gruppenträger zu werden, auf EU- und EWR-Gesellschaften ist zwar zu begrüßen, allerdings geht sie u. E. insoweit nicht weit genug, als die Kapitalverkehrsfreiheit auch Diskriminierungen von Sachverhalten mit Drittstaatsbezug verbietet³⁸⁾ und daher auch Gesellschaften aus

²⁹⁾ Vgl. genauer *H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 40 f.

³⁰⁾ Vgl. schon *H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 40 f.; *Uustalu* in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 178; *Rust*, National Report Germany, in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 255 (278); *Dahlberg* National Report Sweden, in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 581 (601 ff.); *Burgstaller/Haslinger*, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht – Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung, SWI 2004, 108 (117 f.); *Stefaner*, SWI 2004, 342.

³¹⁾ Vgl. z. B. *Lang*, Abkommens- und Gemeinschaftsrechtliche Anforderungen an die Organschaft, ÖStZ 2003, 254 (256). Einzig die Bildung einer Organschaft mit einer Betriebsstätte als Mutter wurde durch Verwaltungsübung erlaubt (KStR 2001 Rz. 375).

³²⁾ Vgl. *Saß*, Abzugsverweigerung für Verluste einer inländischen Tochtergesellschaft wegen der Beteiligung an weiteren Tochtergesellschaften in der EU, EWS 1998, 344 (349).

³³⁾ RL 90/435/EWG, ABl. 1990 L 225/6 i. d. F. RL 2003/123/EG, ABl. L 007.

³⁴⁾ § 9 Abs. 3, 5. TS KStG.

³⁵⁾ § 9 Abs. 2, 2. TS KStG.

³⁶⁾ Erl. zur RV, 451dB XXII. GP, 3.

³⁷⁾ Gem. § 9 Abs. 3 KStG können Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und Kreditinstitute, die keine Kapitalgesellschaften sind, nur Gruppenträger werden, wenn sie unbeschränkt steuerpflichtig sind.

³⁸⁾ Vgl. schon *H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 40 f.; *Uustalu* in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 178; *Rust* in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 278; *Dahlberg* in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 601 ff.; *Burgstaller/Haslinger*, SWI 2004, 117 f.; *Stefaner*, SWI 2004, 342; *Stefaner/Weninger*, *ecolx* 2004, 510.

Drittstaaten nicht pauschal vom Anwendungsbereich der Gruppenbesteuerung ausgeschlossen werden dürfen.

Eine andere Benachteiligung kann sich aus der Voraussetzung der Zurechnung der Beteiligung zu einer österreichischen Betriebsstätte ergeben. Dadurch ist auch ein Unternehmensverbund, dem mindestens zwei in Österreich ansässige Gesellschaften mit gemeinsamer Mutter im EU-Ausland angehören, benachteiligt, wenn nicht beide Beteiligungen einer österreichischen Betriebsstätte des ausländischen Gruppenträgers zurechenbar sind.³⁹⁾ Zwar kann auch eine rein österreichische Schwesterngruppe – z. B. mit einer Personengesellschaft als Muttergesellschaft – keine Gruppe i. S. d. § 9 KStG bilden. Trotzdem ergibt sich im Vergleich zum rein österreichischen Sachverhalt – in dem auch die Muttergesellschaft in Österreich ansässig ist – eine Diskriminierung, da im rein innerstaatlichen Sachverhalt eine Gruppenbildung zusammen mit der gemeinsamen Mutter möglich ist.

Darüber hinaus kann es auch in jenen Fällen, in denen eine Gruppenbildung über die Grenze möglich ist, weiterhin zu Diskriminierungen kommen. Das soll am Beispiel einer österreichischen Muttergesellschaft mit Tochter im EU-Ausland, welche wiederum eine österreichische Betriebsstätte betreibt, verdeutlicht werden. Erleidet nun die österreichische Muttergesellschaft Verluste und erzielen die ausländische Tochter und ihre Betriebsstätte Gewinne, muss die Betriebsstätte demnach Steuern zahlen, da nur zugerechnete Ergebnisse bei der Tochtergesellschaft nicht mehr steuerpflichtig sind.⁴⁰⁾ Die Gewinne der (Betriebsstätte der) Tochtergesellschaft können nicht zugerechnet werden, da ausländische Tochtergesellschaften nur Verluste in die Gruppe einbringen können. Somit mindern die Verluste der Mutter nicht die Steuerlast des ausländischen Gruppenmitglieds auf seine inländischen Einkünfte. Anders sollte die Situation jedoch sein, wenn die Tochtergesellschaft in Summe Verluste erzielt. In diesem Fall werden die österreichischen Betriebsstättengewinne über den – durch die Betriebsstättengewinne verringerten – Verlust der ausländischen Tochtergesellschaft indirekt dem Gruppenträger zugerechnet. Damit kürzt der Gewinn der Betriebsstätte den zugerechneten Verlust – und damit die Steuerersparnis bei der Muttergesellschaft. Folgerichtig kann von einer Zurechnung des Betriebsstättenergebnisses zur Muttergesellschaft ausgegangen werden, weshalb auch die Steuerpflicht der ausländischen Tochtergesellschaft für die Betriebsstättengewinne durch die Zurechnung zur österreichischen Muttergesellschaft getilgt sein sollte. Durch die fehlende Möglichkeit des Verlustausgleichs zwischen der österreichischen Betriebsstätte und dem Gruppenträger ergibt sich – zumindest bei gewinnbringender Tochter – wiederum eine Schlechterstellung des internationalen Sachverhalts und somit ein möglicher Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht.

Diese Problematik ist offenbar auch dem Gesetzgeber aufgefallen, weshalb in die Erl. zur RV⁴¹⁾ die Formulierung aufgenommen wurde, dass inländische Betriebsstättenergebnisse unabhängig vom Ergebnis der Auslandstochter der inländischen Mutter zugerechnet werden sollen. Ob allerdings lediglich eine Aufnahme in die Erl. genügt und der Wortlaut von § 9 Abs. 6 Z 6 KStG⁴²⁾ eine entsprechende Interpretation trägt, bleibt fraglich. Entsprechend der Rspr. des EuGH⁴³⁾ müssen gesetzliche Regelungen, die potenziell gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen, durch andere gesetzliche Regelungen desselben Rangs geändert werden, um einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht zu heilen. Trägt

³⁹⁾ Vgl. zur detaillierten Betrachtung im Bezug auf Anti-Diskriminierungsvorschriften der DBA *Papotti*, Treaty Non-Discrimination Clauses in Group Consolidation Situations, *intertax* 2003, 320 (321 ff.)

⁴⁰⁾ Siehe *Tumpel*, Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005, SWK-Heft 13/2004, Seite S 501 (503).

⁴¹⁾ Erl. zur RV 451 BigNR XXII. GP, 24.

⁴²⁾ „Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die [...] Verluste [...] zuzurechnen.“

⁴³⁾ EuGH 26. 10. 1995, Rs. C-151/94, *Biehl II*, Slg. 1995, I-3685.

somit der Gesetzeswortlaut den Wunsch des Gesetzgebers, die Zurechnung von Betriebsstättenergebnissen zu ermöglichen, nicht, können auch die Erl. nicht zu einer Vermeidung eines Verstoßes gegen Gemeinschaftsrecht führen. Eine Änderung des Wortlauts wäre in jedem Fall wünschenswert.

Ähnliche Probleme können auch bei so genannten „Sandwich-Konzernen“ entstehen. Dies sind aus österreichischer Sicht Konzerne, bei denen die Großmuttergesellschaft in Österreich ansässig ist, sich die Muttergesellschaft im Ausland befindet und die Enkelgesellschaft wiederum in Österreich ansässig ist.⁴⁴⁾ Solche Konstruktionen entstehen oft, wenn ein Konzern einen anderen übernimmt. Zwar kann die österreichische Enkelin in die Gruppe mit einbezogen werden. Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften sieht § 9 Abs. 2, 1. TS KStG keine Pflicht zum Halten der Beteiligungen durch unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder vor.⁴⁵⁾ Probleme können sich u. E. jedoch bei der Zurechnung des Ergebnisses ergeben. Das Ergebnis ist nämlich der nächsthöheren Konzernebene zuzurechnen.⁴⁶⁾ Da das Ergebnis somit jedoch einer ausländischen Gesellschaft zugerechnet wird, ist eine Weiterverrechnung bis zum österreichischen Gruppenträger nur möglich, wenn sich bei der ausländischen Tochtergesellschaft nach österreichischem Recht ein Verlust ergibt. Entsteht auf dieser Ebene ein Gewinn, ist eine Verrechnung unmöglich, wodurch auch der österreichische Teil der Gruppe nicht von den Vorteilen der Gruppenbesteuerung profitieren kann. Die Erl. zur RV sehen hiervon eine Ausnahme vor, wenn die Großmuttergesellschaft zumindest eine geringe Beteiligung an der Enkelgesellschaft direkt hält. In diesem Fall soll eine direkte Zurechnung des Ergebnisses der Enkelgesellschaft an die Großmuttergesellschaft möglich sein.⁴⁷⁾ Ohne diese direkte Beteiligung ist eine Zurechnung – trotz des Bestehens einer Gruppe i. S. d. § 9 KStG – offenbar nicht möglich, auch wenn sie gemeinschaftsrechtlich geboten erscheint.

Ein anderer Nachteil für internationale Gruppen ist, dass die Verluste ausländischer Gruppenmitglieder nur anteilmäßig in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden können. Inländische Verluste können demgegenüber unabhängig von der Beteiligungshöhe zu 100 % in die Gruppenbesteuerung aufgenommen werden.⁴⁸⁾ Darüber hinaus müssen die Ergebnisse der ausländischen Tochter nach österreichischem Recht ermittelt werden,⁴⁹⁾ um in das österreichische Gruppenbesteuerungsregime mit einbezogen werden zu können. Da die Tochter ihr Ergebnis auch nach dem Steuerrecht ihres Sitzstaats ermitteln muss, ergibt sich dadurch im Vergleich zu rein österreichischen Gruppen, die ihr Ergebnis nur einmal – nach österreichischem Recht – ermitteln müssen, eine Zusatzbelastung.⁵⁰⁾

Scheidet eine ausländische Gesellschaft aus der Gruppe aus, kommt es zur sofortigen Nachversteuerung aller noch nicht nachversteuerten Verluste der Auslandstochter.⁵¹⁾ Lediglich im Fall der Insolvenz oder der Liquidation der Auslandstochter kommt es nicht zur Nachversteuerung.⁵²⁾ Nur hier anerkennt der Gesetzgeber, dass die Verluste der Auslandstochter endgültig sind – also keine Nachversteuerung auf Grund möglicher späterer Gewinne zu erfolgen hat. Bei inländischen Tochtergesellschaften gibt es keine vergleichbare Nachversteuerung beim Ausscheiden, weshalb sich eine Diskriminierung des internationalen Sachverhalts ergibt. Last but not least sind auch Firmenwertab-

⁴⁴⁾ Vgl. aus DBA-rechtlicher Sicht *Papotti*, *intertax* 2003, 323 f.

⁴⁵⁾ Vgl. im Gegensatz dazu § 9 Abs. 2, 2. TS KStG für beschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder.

⁴⁶⁾ *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 516.

⁴⁷⁾ Erl. zur RV 451 BlgNR XXII. GP, 21.

⁴⁸⁾ Dieselbe Diskriminierung findet sich in der italienischen Gruppenbesteuerung. Vgl. *Giaconia*, *Nationalbericht Italien*, in IFA (Hrsg.), *Group Taxation*, CDFI 89b (2004) 369 (386).

⁴⁹⁾ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG.

⁵⁰⁾ Vgl. auch *Stefaner*, *SWI* 2004, 343 zum gleichen Problem bei Anwendung von CFC-Gesetzgebungen.

⁵¹⁾ § 9 Abs. 6 Z 6 letzter Satz KStG.

⁵²⁾ Vgl. die Parallele zu § 10 Abs. 3 KStG.

schreibungen nur bei Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften möglich.⁵³⁾

Auch die Beschränkung bei der Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften auf die erste Ebene ausländischer Gesellschaften⁵⁴⁾ scheint gemeinschaftsrechtlich bedenklich. Hier stellt sich jedoch die Frage des Vergleichspaars. Vergleicht man die Situation mit einem rein innerstaatlichen Sachverhalt, ist die Benachteiligung offensichtlich. Vergleicht man sie allerdings mit einem „Sandwich-Konzern“ ist die Benachteiligung nicht so offensichtlich, da – wie oben gezeigt werden konnte – auch ein Sandwichkonzern nicht immer in den Genuss der Gruppenbesteuerung kommen kann.

2.2. Rechtfertigung

Diese gemeinschaftsrechtlichen Bedenken werden sich nicht leicht vom Tisch wischen lassen. Der Ausschluss gewisser Gesellschaftsformen, wenn diese in Österreich nicht ansässig sind, wird wohl genauso wenig rechtfertigbar sein wie schon die entsprechende Regelung bei der Organschaft.⁵⁵⁾ Ähnlich ist die Lage bei in Drittstaaten ansässigen Gruppenträgern. Wie schon dargelegt, greift auch in diesen Fällen die Kapitalverkehrsfreiheit.⁵⁶⁾ Allerdings könnten sich bei Diskriminierungen von Investitionen in und aus Drittstaaten, in denen sich die Rahmenbedingungen des Kapitalmarkts von jenen innerhalb der EU unterscheiden,⁵⁷⁾ aus diesen Unterschieden zusätzliche Rechtfertigungen ergeben.⁵⁸⁾

Auch die Bevorzugung der Auslandstöchter, da nur Verluste und nicht auch Gewinne in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden,⁵⁹⁾ kann die Diskriminierung u. E. nicht rechtfertigen. Dieses Argument stellt wohl keine Kohärenz,⁶⁰⁾ sondern einen unzulässigen Vorteilsausgleich⁶¹⁾ und damit keine Rechtfertigung dar. Außerdem ist die Außerachtlassung positiver Ergebnisse kein Entgegenkommen des österreichischen Gesetzgebers, sondern eine zwingende Konsequenz aus dem EG-Vertrag. Die Einbeziehung der Auslandsgewinne würde nämlich zu einer Doppelbesteuerung führen, die dem EG-Vertrag widersprechen würde.⁶²⁾

Oft wird auch versucht, diskriminierende Regelungen durch die Notwendigkeit der steuerlichen Aufsicht zu rechtfertigen. Dies kann aber die Nichteinbeziehung von ausländischen Gesellschaften nicht rechtfertigen. Der EuGH⁶³⁾ verweist nämlich in ständiger Rechtsprechung auf die Möglichkeiten, die die Amtshilfe-Richtlinie⁶⁴⁾ gewährt, und sieht hierin das geringere Mittel als z. B. das Verbot der Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften in die Gruppenbesteuerung.

Die Ermittlung des Ergebnisses der Tochtergesellschaft nach österreichischem Steuerrecht scheint allerdings gerechtfertigt zu sein, da es keinem Mitgliedstaat zugemutet werden kann, sich – bei fehlender Harmonisierung – dem Steuerrecht eines anderen

⁵³⁾ § 9 Abs. 7, 2. Satz KStG.

⁵⁴⁾ § 9 Abs. 2, 2. TS KStG. Vgl. *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 509.

⁵⁵⁾ Vgl. z. B. *Lang*, *ÖStZ* 2003, 256.

⁵⁶⁾ Vgl. Abschn II.1.

⁵⁷⁾ Informationsaustauschklauseln, wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen u. Ä.

⁵⁸⁾ Vgl. *H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), *CFC Legislation* 48 m. w. N.

⁵⁹⁾ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG. Vgl. *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 519.

⁶⁰⁾ EuGH 28. 1. 1992, Rs. C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249; EuGH 28. 1. 1992, Rs. C-300/90, *Kommission/Belgien*, Slg. 1992, I-305. Vgl. weiterführend *Polivansoar-Rosenauer/Toifl*, Besteuerung ausländischer Kapitalerträge und die jüngste Rechtsprechung des EuGH, *SWI* 2004, 228 (230 ff.) m. w. N.

⁶¹⁾ Vgl. schon EuGH 28. 1. 1986, Rs. 270/83, *avoir fiscal*, Rz. 21.

⁶²⁾ Vgl. auch *H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), *CFC Legislation* 38 ff.

⁶³⁾ EuGH 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Futura*, Slg. 1997, I-2471, Rz. 41; EuGH 28. 10. 1999, Rs. C- 55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641, Rz. 26 ff.

⁶⁴⁾ RL 77/799/EWG, *ABI.* 1977 L 336/15.

Mitgliedstaats zu unterwerfen.⁶⁵⁾ Dieses generelle Argument gilt wohl auch, obwohl sich Österreich im Bereich der Nachversteuerung von Auslandsverlusten⁶⁶⁾ freiwillig ausländischem Steuerrecht unterwirft.⁶⁷⁾ Die Rechtfertigung wird auch durch den Effekt dieser Maßnahme – nämlich der Minderung der Bemessungsgrundlage für den österreichischen Gruppenträger – unterstützt. Erlässt Österreich einem österreichischen Steuerpflichtigen einen Teil der Steuerlast, scheint es gerechtfertigt, dass dieser Nachlass nach österreichischen Regeln berechnet wird. Die Forderung, dass die zu Grunde zu legenden Bücher (der ausländischen Tochtergesellschaften) in Österreich geführt werden, wäre allerdings überschießend und somit nicht gerechtfertigt.⁶⁸⁾ Zur Überprüfung der Bücher der Tochtergesellschaft wird sich Österreich der Amtshilfe-Richtlinie bedienen müssen.

Wenig aussichtsreich erschiene der Versuch, die oben genannten Diskriminierungen als Anti-Missbrauchsregelungen zu rechtfertigen. Zunächst lassen sich nicht alle Diskriminierungen als ein Ausfluss eines Anti-Missbrauchskonzepts sehen – einzig bei der Nachversteuerung der Auslandsverluste bei Ausscheiden aus der Gruppe ließe sich allenfalls noch ein Element der Missbrauchsvermeidung erkennen. Allerdings wird wahrscheinlich auch die Rechtfertigung dieser Diskriminierung an den Anforderungen an ein Anti-missbrauchskonzept, die sich aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH⁶⁹⁾ ergeben, scheitern. Der EuGH lässt nämlich eine Anti-Missbrauchs-Regelung nur zu, um „rein künstliche Konstruktionen“ anzugreifen.⁷⁰⁾ Da es eine Reihe wirtschaftlicher Gründe geben kann, warum eine verlustbringende (ausländische) Tochter verkauft wird, liegt u. E. keine gerechtfertigte Anti-Missbrauchsregelung i. S. d. EuGH-Judikatur vor.

Ein anderer Versuch, die unterschiedliche Behandlung des Ausscheidens von inländischen und ausländischen (verlustbringenden) Gruppenmitgliedern zu rechtfertigen, könnte auch sein, dass spätere Gewinne bei inländischen Tochtergesellschaften auch in Zukunft steuerpflichtig bleiben, wohingegen die weitere Steuerverhangenheit bei ausländischen Tochtergesellschaften nicht gegeben ist.⁷¹⁾ Eine Kohärenz i. S. d. EuGH-Judikatur kann hierin allerdings nicht gesehen werden, da keine Kohärenz vorliegt, wenn zwei Gesellschaften – also zwei Steuerpflichtige – betroffen sind.⁷²⁾ Schon in der Rs. *Svensson-Gustavsson*⁷³⁾ hat der EuGH gezeigt, dass ein Ausgleich einer geringeren mit einer entsprechenden potenziellen höheren Steuerlast zweier Steuerpflichtiger auf der abstrakten Ebene des Steueraufkommens keine Rechtfertigung für die Schlechterbehandlung eines Steuerpflichtigen ist. Trotzdem haben die Special Commissioners *Avery Jones* und *Gammie* in einem ähnlichen Fall keine Diskriminierung gesehen.⁷⁴⁾ Dieser Fall ist inzwischen beim EuGH anhängig.⁷⁵⁾ Die Entscheidungen des EuGH in

⁶⁵⁾ Vgl. *Stefaner*, SWI 2004, 343.

⁶⁶⁾ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG. Siehe auch § 2 Abs. 8 Z 3 EStG.

⁶⁷⁾ Vgl. zu den dadurch entstehenden Problemen *Stefaner*, Verlustfälle im Anwendungsbereich der Verordnung, in *Bauer/Burgstaller/Haslinger/Herdin/Hofbauer/Lang/H. Loukota/W. Loukota/Schilcher/Schuch/Staringer/Stefaner/Strasser/Sutter/Zieseritsch* (Hrsg.), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2004) 167 (180 ff.).

⁶⁸⁾ EuGH 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Futura*, Slg. 1997, I-2471.

⁶⁹⁾ Richtungsweisend EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695.

⁷⁰⁾ EuGH 16. 7. 1998, Rs. C-264/96, *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 26.

⁷¹⁾ Vgl. auch den gescheiterten ähnlichen Rechtfertigungsversuch der schwedischen Regierung in der Rs. *X & Y*, EuGH 21. 11. 2002, Rs. C-436/00, *X & Y*, Slg. 2002, I-10829, Rz. 47 ff.

⁷²⁾ EuGH 26. 10. 1999, Rs. C-294/97, *Eurowings*, Slg. 1999, I-7447, Rz. 20. Auch bei einer 100%igen Tochter sieht der EuGH zwei unterschiedliche Steuerpflichtige: EuGH 13. 4. 2000, Rs. C-251/98, *Baars*, Slg. 2000, I-2787, Rz. 40. Vgl. auch *Dibout*, Territorialité de l'Impôt, Répression de l'Evasion Fiscale et Liberté d'Etablissement dans la Communauté Européenne, RDP 1998, 1475 (1478); *Lang*, IStR 2002, 219 f.; *Kaufmann* in *Konezny/U. Zehetner* (Hrsg.), Auswirkungen 277; *H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* in *Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.), CFC Legislation 46 m. w. N.

⁷³⁾ EuGH 14. 11. 1995, Rs. C-484/93, *Svensson-Gustavsson*, Slg. 1995, I-3955.

⁷⁴⁾ Abgedruckt in ITLR 2003, 536, mit Anmerkung von *Baker*.

⁷⁵⁾ Rs. C-446/03, *Marks & Spencer II*. Vgl. weiterführend *Doerr*, A Step Forward in the Field of European Corporate Taxation and Cross-border Loss Relief: Some Comments on the *Marks and Spencer* Case, *intertax* 2004, 180 ff.

dieser Rs. und in der Rs. *Ritter*⁷⁶⁾ werden Rückschlüsse auf die Rechtfertigungsmöglichkeit der Nachversteuerung der Verluste bei Ausscheiden aus der Gruppe geben.

III. Zusammenfassung und Würdigung

Auch wenn sich der Gesetzgeber bemüht hat, den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts Genüge zu tun, zeigt eine genauere Betrachtung, dass es auch bei der neuen Gruppenbesteuerung einiges an Konfliktpotenzial mit dem Gemeinschaftsrecht gibt. Zum einen sind nicht alle vergleichbaren ausländischen Gesellschaften teilnahmefähig. Zum anderen sind jene Gruppen benachteiligt, die in Österreich horizontal gegliedert sind und deren Muttergesellschaft im Ausland sitzt. Auch „Sandwich-Konzerne“ können nicht immer die Vorteile der Gruppenbesteuerung in Anspruch nehmen. Ist die Gruppenbesteuerung in einem grenzüberschreitenden Fall anwendbar, stellen sich noch immer die Nachteile, dass die ausländischen Verluste nur anteilig in die Gruppenbesteuerung aufgenommen werden können und dass es in bestimmten Fällen zu einer Nachversteuerung der Verluste kommt, auch wenn die betroffene Gesellschaft keine Gewinne erzielt.

Die neue Gruppenbesteuerung ist ein Schritt in die richtige Richtung. Es wurde versucht, gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen zu genügen. Da die österreichische Gruppenbesteuerung eines der ersten Gruppenbesteuerungsregime ist, das die Einbeziehung ausländischer Gesellschaften ermöglicht, könnte ihr sogar Vorbildcharakter in Europa zukommen. Wie die genauere Betrachtung zeigt, existieren allerdings noch einige Problemkreise, die im Lichte des Gemeinschaftsrechts wahrscheinlich weitere Änderungen von § 9 KStG erfordern.

⁷⁶⁾ Rs. C-153/03, *Ritter*. Vgl. weiterführend *Cordewener*, Foreign Losses, Tax Treaties and EC Fundamental Freedoms: A New German Case before the ECJ, ET 2003, 294 ff.

Grenzgängereigenschaft einer teilzeitbeschäftigten Gesellschaftsleiterin in Liechtenstein

(BMF) – Erhält eine in Österreich ansässige Pensionistin auf Grund ihrer langjährigen Berufserfahrung im Speditionsgewerbe die Möglichkeit, für eine liechtensteinische Spedition-GmbH geringfügig (jeden Montag 6 – 8 Stunden) in Liechtenstein tätig zu werden, dann erscheint eine Einstufung als Grenzgängerin nicht sachgerecht. Wohl ist in EAS 345 die Auffassung vertreten worden, Grenzgänger sei jeder, der an jedem seiner Arbeitstage in den anderen Staat einpendelt und dies könne auch in einem Fall zutreffen, in dem ein Schweizer ein Arbeitsverhältnis in Österreich eingeht, das nur drei Arbeitstage (3 x 8 Stunden) pro Woche vorsieht. Diese Sichtweise muss aber bereits als Grenzwert für die Grenzgängereinstufung gesehen werden; sie noch weiter zu dehnen und bereits bei einer bloß dreistündigen Wochenarbeitszeit von einem „Grenzgänger“ zu sprechen, erscheint zu weitgehend (so EAS 2227 im Fall eines Musiklehrers, der in Liechtenstein wöchentlich 3 Stunden unterrichtete). Auch in EAS 1570 wurde im Fall eines österreichischen Musiklehrers, der nur Freitag nachmittags in der Schweiz unterrichtete, eine Grenzgängereigenschaft nicht in Erwägung gezogen.

Die Frage ist allerdings nur von untergeordneter Bedeutung, da bei Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit im Verhältnis zu Liechtenstein infolge des anzuwendenden Anrechnungsverfahrens (Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein) die Einbeziehung der liechtensteinischen Einkünfte in die österreichische Besteuerungsgrundlage unabhängig davon erfolgt, ob Grenzgängereigenschaft besteht oder nicht. Die Frage ist daher nur insoweit von Bedeutung, als Liechtenstein im Fall der Grenzgängereigenschaft die in Art. 15 Abs. 4 des Abkommens vorgesehene Besteuerungsgrenze von 4 % beachten muss. (EAS 2481 v. 5. 7. 2004)