

Seite 139 Der Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG

MICHAEL LANG/NADINE OBERBAUER

I. Die Rechtsentwicklung des Methodenwechsels

II. Voraussetzungen des Methodenwechsels

A. Passive Einkünfte

B. Niedrigbesteuerung

C. Bewegliches System

D. Verhältnis zu § 22 BAO

E. (Un-)Widerlegbarkeit

III. Rechtsfolgen des Methodenwechsels

A. Anrechenbare ausländische Vorbelastung

B. Anrechnung auf Veräußerungsgewinn?

C. Verhältnis zu Abkommensrecht

D. Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie

E. Verhältnis zu den Grundfreiheiten

IV. Rechtspolitische Würdigung

I. Seite 140 Die Rechtsentwicklung des Methodenwechsels

Die Wurzeln der aktuellen Vorschrift des § 10 Abs 4 KStG lassen sich bis in das Jahr 1989 zurückverfolgen. Die mit dem AbgÄG 1989 eingeführte Bestimmung sah eine Ausnahme von der Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen vor. Gewinnanteile jeder Art aus einer internationalen Schachtelbeteiligung sowie Gewinne aus der Veräußerung derartiger Beteiligungen sollten nicht mehr zum Tragen kommen, wenn „*der Unternehmensgegenstand der ausländischen Gesellschaft [...] zu [...] mehr als 25 % im Verwalten von eigenen Forderungswertpapieren (Teilschuldverschreibungen, Pfandbriefe, Kommunalschuldverschreibungen und ähnliche Wertpapiere) [...]“* liegt.¹

Mit dem EU-AnpG² kam es im Zuge des EU-Beitritts Österreichs zur Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie³ in nationales Recht. Es blieb zwar dabei, dass die Befreiung von Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen der Regelfall ist. Als Ausnahme dazu wurde aber nunmehr der Wechsel zur Anrechnungsmethode vorgesehen: Die Körperschaftsteuerbefreiung für Erträge⁴ aus internationalen Schachtelbeteiligungen kam dann nicht zur Anwendung, wenn Gründe vorlagen,

wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen durch Verordnung angeordnet hat. Von der Verordnungsermächtigung wurde durch die Erlassung der „*Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung*“⁵ im Jahr 1995 Gebrauch gemacht. Das Gesetz selbst sah insbesondere dann einen Methodenwechsel vor, wenn „*der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erzielen; das Einkommen der ausländischen Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt, und nicht nachgewiesen wird, daß an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar überwiegend natürliche Personen beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist.*“⁶ Eine Entlastung von einer der Körperschaftsteuer entsprechen Seite 141 den ausländischen Steuer kann dadurch herbeigeführt werden, dass „*die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer [...] auf [die] inländische Steuer angerechnet [wird] [...] .*“ Bei der Ermittlung der Einkünfte ist die „*anrechenbare ausländische Steuer [...] den Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung hinzuzurechnen.*“⁷

Eine weitere bedeutende Änderung wurde durch das BudgetbegleitG 2003 vorgesehen.⁸ Die bis dahin geltende Regelung wurde in der Code of Conduct-Gruppe auf EU-Ebene kritisiert: Das Kriterium der überwiegenden Beteiligung von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen wurde als Anreiz zum „ring fencing“ gesehen.⁹ Diese Voraussetzung für den Methodenwechsel wurde gestrichen. Die Regelung über die Anrechnung der ausländischen Steuer wurde wie folgt gefasst: „*Bei Vorliegen der Gründe [...] ist hinsichtlich von Gewinnanteilen die Entlastung von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer folgendermaßen herbeizuführen: Die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer wird [...] auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Gewinnanteile jeder Art entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte den Gewinnanteilen jeder Art aus der internationalen Schachtelbeteiligung hinzuzurechnen*“¹⁰

Seit dem BudgetbegleitG 2009¹¹ haben die Regelungen über den Methodenwechsel den auch heute noch geltenden Wortlaut: Die Rechtsfolge des § 10 Abs 4 Z 2 idF BBG 2003 wurde in den neu geschaffenen Abs 6 verschoben. § 10 Abs 4 KStG enthält nun nur noch die Tatbestandsmerkmale, die erfüllt sein müssen, um die Rechtsfolge des Methodenwechsels auszulösen.

II. Voraussetzungen des Methodenwechsels

A. Passive Einkünfte

Der erste Verdachtsgrund nach § 10 Abs 4 Z 1 KStG liegt dann vor, wenn „*der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von*

[Seite 142] Beteiligungen zu erzielen“. ¹² Dafür hat sich der Begriff der passiven Einkünfte eingebürgert. Der Unternehmensschwerpunkt ist unabhängig davon zu beurteilen, ob die Betätigung der ausländischen Gesellschaft aus österreichischer Sicht als gewerbliche Tätigkeit oder als vermögensverwaltend iSd §§ 28 und 32 BAO einzustufen ist. ¹³

Einnahmen aus Zinsen können ua aus Bankguthaben oder aus Darlehen generiert werden. Dividenden und andere Gewinnanteile an der ausländischen Gesellschaft sind von diesem Begriff ausgeschlossen und gelten nicht als passiv iSd § 10 Abs 4 Z 1 KStG. Dies lässt sich damit begründen, dass in der Regel der Direktbezug von Dividenden bei der österreichischen Muttergesellschaft nicht der österreichischen Körperschaftsteuer unterliegt, weshalb eine Auslagerung dieser Einkunftsart auf eine Tochtergesellschaft im Ausland keine Vorteile bringen würde. ¹⁴ Die Regelung führt dazu, dass zB bei einem „hypothetischen“ Direktbezug einer Dividende der Enkelgesellschaft an die inländische Gesellschaft, die die Voraussetzungen einer Beteiligungsertragsbefreiung nicht erfüllt, Körperschaftsteuerpflicht in Österreich ausgelöst werden kann, jedoch vom Gesetzgeber „*ihre Bündelung in einer mit Substanz ausgestatteten ausländischen Holdinggesellschaft und ihre spätere steuerfreie Weiterleitung nach Österreich [...] nicht unterbunden wird*“. ¹⁵ Nach Lechner besteht der Grund, dass Dividendeneinkünfte nicht als passive Einkünfte iSd § 10 Abs 4 Z 1 KStG gelten, darin, dass nach dem Wortlaut des § 10 Abs 4 Z 1 erster TS KStG der unmittelbare oder der *mittelbare* Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Tochtergesellschaft zu ermitteln ist. ¹⁶ Hält die ausländische Tochtergesellschaft ihrerseits eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft, wird der mittelbare Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Tochtergesellschaft dadurch ermittelt, dass ihr die Betätigung der Enkelgesell [Seite 143] schaft im Ausmaß der Beteiligung zugerechnet wird. ¹⁷ Diese Durchgriffsbetrachtung wird unabhängig davon angestellt, ob die Gewinne der Enkelgesellschaft ausgeschüttet wurden oder nicht. ¹⁸ Nach § 2 Z 4 der zu dieser Regelung ergangenen VO soll die Tätigkeit der Enkelgesellschaft dann in die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes der ausländischen Tochtergesellschaft einfließen, wenn die Enkelgesellschaft selbst passive Einkünfte generiert. ¹⁹ Hält die ausländische Gesellschaft Anteile an einer ausgelagerten Enkelgesellschaft, die einer operativen Tätigkeit nachgeht, ist diese Beteiligung nach der Auffassung der Finanzverwaltung nicht in die Beurteilung, ob ein passiver Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft vorliegt oder nicht, miteinzubinden. ²⁰ Dies wird in der Literatur unterschiedlich gesehen. *Wiesner* leitet die einseitige Berücksichtigung von nur Beteiligungsgesellschaften mit schwerpunktmäßig passiven Einkünften daraus ab, dass Ausschüttungserträge und qualifizierte Beteiligungen in den in § 10 Abs 4 KStG ²¹ definierten schädlichen Vermögensverwaltungs begriff nicht einbezogen sind. ²² *Schrottmeyer* bezweifelt jedoch die Stichhaltigkeit allein auf Beteiligungen an Enkelgesellschaften mit passivem Unternehmensschwerpunkt abzustellen, weil „*Sinn und Zweck der Regelung und auch der Gesetzeswortlaut, wonach der Unternehmensschwerpunkt nach der unmittelbaren und mittelbaren Tätigkeit zu bestimmen ist, [...] für eine [Berücksichtigung von Beteiligungs [Seite 144] gesellschaften mit passiven und aktiven Unternehmensschwerpunkt sprechen]*“. ²³ Wenn die Finanzverwaltung sämtliche Betriebsstätten der ausländischen Gesellschaft bei der Ermittlung des Unternehmensschwerpunktes berücksichtigt, ²⁴ wäre es auch konsequent, eine Beteiligung an einer Enkelgesellschaft mit aktivem Unternehmensschwerpunkt miteinzubeziehen. ²⁵

Eine Durchgriffsbetrachtung ist auch bei Holdinggesellschaften anzustellen. Zu den schädlichen Einnahmequellen der Tochtergesellschaft zählt nach § 10 Abs 4 Z 1 KStG auch die Veräußerung von Beteiligungen. Nach § 2 Z 3 lit c der VO gilt dies aber nicht bei Einkünften aus Beteiligungsveräußerungen, wenn die Beteiligung bei einer unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllen würde. In solchen Fällen würde die Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung direkt durch die österreichische Muttergesellschaft auch zu keiner Körperschaftsteuerpflicht führen.²⁶ Ein Missbrauchsverdachtsgrund bei Verlagerung der Einkünfte ins Ausland liegt demnach nicht vor.²⁷ Es verbleiben daher jene Veräußerungsvorgänge, die bei Veräußerung durch die inländische Muttergesellschaft zu einer Körperschaftsteuerbelastung führen würden.²⁸ Dies wäre ua auch bei der Veräußerung von echten stillen Beteiligungen oder bei Beteiligungen an Personengesellschaften, bei denen Österreich nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen ein Besteuerungsrecht hat, der Fall.²⁹

Einnahmen aus der Überlassung von beweglichen körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern iSd § 10 Abs 4 Z 1 KStG und des § 2 der VO stellen ebenso schädliche Einkünfte der ausländischen Gesellschaft dar und betreffen zB Einnahmen aus Leasingverträgen, Lizenzeinnahmen, Einnahmen aus der Über Seite 145lassung von Know-how, Patenten, Marken- und Musterrechten.³⁰ Sämtliche andere Einkünfte sind daher unverdächtig.³¹

Keinesfalls als passive Einkünfte iSd § 10 Abs 4 KStG gelten neben der Veräußerung von Beteiligungen, die unter § 10 Abs 2 KStG zu subsumieren sind, gem § 2 Z 3 lit a und lit b der VO das Unterhalten des Betriebes eines Kreditinstituts sowie die gewerbliche Vermietung von beweglichen oder unbeweglichen Wirtschaftsgütern, wenn diese im Rahmen der Bewirtschaftung ausländischer Märkte erfolgt, und die ausländische Gesellschaft eigene Arbeitskräfte beschäftigt und über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.

Treffen schädliche und aufgrund von § 2 Z 3 der VO ausgenommene Tätigkeiten eines Unternehmens zusammen, so zählen die explizit ausgenommenen Tätigkeiten nach *Gassner* zu den unschädlichen.³² Er geht in seiner Betrachtung differenziert vor: Bei Kreditinstituten wird gem § 2 Z 3 lit a der VO auf das „Unterhalten des Betriebes“ abgestellt und *sämtliche Einkünfte* dieses Betriebes werden von der Schädlichkeit ausgenommen.³³ Bei Leasinggesellschaften und bei Beteiligungsveräußerungen werden nach *Gassner* die nach § 2 Z 3 der VO „*nicht dem Unternehmensschwerpunkt zuzurechnen[den]*“ Einkünfte als unschädliche zu berücksichtigen sein.³⁴ § 2 Z 2 der VO stellt nämlich auf das Gesamtbild der Verhältnisse ab. Das Konzept des § 10 Abs 4 KStG und des § 2 der VO sieht keine explizite Ausscheidung von derartigen Einkünften aus dem Methodenwechsel vor.³⁵

Die Eigenschaft der Passivität liegt nach § 2 Z 2 der VO dann vor, wenn zur Erzielung dieser Einkünfte Kapital oder Arbeitskräfte nachhaltig³⁶ und überwiegend³⁷ Seite 146 eingesetzt werden *und* die Wertschöpfung nachhaltig und überwiegend aus den passiven Bereichen gezogen wird.³⁸ Das Kriterium des „passiven Unternehmensschwerpunktes“ ist demnach nicht erfüllt, wenn entweder die Wertschöpfung aus dem Aktivbereich überwiegt oder Kapital und/oder Arbeitskräfte überwiegend dem Aktivbereich zugeordnet werden können.³⁹ Die Beurteilung, ob die ausländische Gesellschaft einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweist oder nicht, bezieht sich auf das gesamte Unternehmen,⁴⁰ sodass nach der Verwaltungspraxis auch Auslandsbetriebsstätten eingeschlossen werden.⁴¹

Für den *Zeitpunkt* der Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes der ausländischen Körperschaft gibt weder das Gesetz noch die Verordnung Auskunft. Nach überwiegender Auffassung kann lediglich der Zeitpunkt der Erwirtschaftung der später ausgeschütteten Gewinne in der ausländischen Gesellschaft relevant sein.⁴² Der Beurteilungszeitpunkt richtet sich demnach nicht nach dem Zeitpunkt der Gewinnvereinnahmung bei der österreichischen Körperschaft und auch nicht nach dem Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Ausschüttung.⁴³ Eine eindeutige Zuordenbarkeit der ausgeschütteten Gewinne kann nur dann möglich sein, wenn jedes Jahr eine Vollausschüttung der Gesellschaft vor Seite 147 genommen wird.⁴⁴ Dies stellt jedoch nicht den Regelfall dar. Ein eindeutiger Nachweis, aus welchen ausländischen Einkünften die Ausschüttung stammt, wenn das Unternehmen für manche Jahre einen aktiven und für andere Jahre einen passiven Schwerpunkt aufweist, lässt sich nicht ohne Weiteres erbringen.⁴⁵ Das BMF stellt auf eine *jahresweise gesonderte Betrachtung* ab, sodass eine Ausschüttung jener Beträge, die in Verdachtsjahren erwirtschaftet worden sind, der Besteuerung in Österreich unterliegt.⁴⁶ Nach § 2 Z 2 der VO ist aber der Unternehmensschwerpunkt durch Nachhaltigkeit und Überwiegen geprägt.⁴⁷ Nach *Schrottmeyer* müsste das Überwiegen nicht zwingend auf nur das jeweilige Jahr beschränkt, sondern der Status der Gesellschaft über mehrere Jahre hinweg betrachtet werden.⁴⁸ Weiters geht das BMF davon aus, dass Ausschüttungen zuerst aus *schädlichen Passiveinkünften* stammen.⁴⁹ Sofern bei einem längeren Beobachtungszeitraum ein Wechsel zwischen einem aktiven und einem passiven Unternehmensschwerpunkt vorliegt, muss bestimmt werden, aus welchen Gewinnen die Ausschüttungen resultieren. Zur Vereinfachung wird nach den Gesetzesmaterialien im Falle der *Ermittlung der ausländischen Durchschnittssteuerbelastung* jenes Einkommen als Ausschüttungsvorbelastung angesehen, das in dem der Ausschüttung unmittelbar vorangehenden Wirtschaftsjahr erzielt worden ist.⁵⁰ Diese Vorgehensweise entspricht dem LIFO-Verfahren.⁵¹ Hier wird der vorgelagerte Gewinn ausgeschüttet und wenn dieser das im Vorjahr erwirtschaftete Einkommen übersteigt, jeweils um ein Jahr zurückgegangen. *Gassner* vertritt in „*sinngemäßer Anwendung der Grundgedanken von Inventur[bewertungs]verfahren, [dass] lediglich eine kontinuierliche Vorgangsweise [...] verlangt werden kann*“. ⁵² Aufgrund fehlender gesetzlicher Vorgaben sprechen sich auch *Staringer* und *Schrottmeyer* für ein Wahlrecht der Methode des Steuerpflichtigen aus.⁵³ Wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erbringen will, dass die Anwendungsvoraussetzungen des Methodenwechsels nicht vorliegen, ist es auch konsequent, dass er Spielräume, die das Gesetz eröffnet, für sich nutzen kann.

B. Seite 148 Niedrigbesteuerung

Der zweite Verdachtsgrund nach § 10 Abs 4 Z 2 KStG liegt dann vor, wenn „*das Einkommen der ausländischen Körperschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt*“.

Eine „Niedrigbesteuerung“ iSd § 10 Abs 4 Z 2 KStG liegt dann vor, wenn die Durchschnittssteuerbelastung gemäß § 3 Z 3 der VO 15 % oder weniger beträgt.⁵⁴ Die Niedrigbestimmungsgrenze von 15 % blieb seit Einführung des Methodenwechsels im Jahr 1994 unverändert.⁵⁵ Zu diesem Zeitpunkt betrug der österreichische Körperschaftsteuersatz 34 %. Obwohl durch das StReformG 2005 der österreichische Körperschaftsteuersatz auf 25 % gesenkt wurde,⁵⁶ blieb die Niedrigsteuerbelastung

iHv 15 % in der VO möglicherweise gibt. Welchen Zusammenhang es zwischen dem Körperschaftsteuersatz und dem Niedrigsteuersatz möglicherweise gibt, ist aus den Gesetzesmaterialien nicht ersichtlich.⁵⁷ Seit Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 34 % auf 25 % ab dem Jahr 2005 könnte den Verordnungsgeber die Verpflichtung treffen, die Niedrigbesteuerungsgrenze in der VO herabzusetzen.⁵⁸ Seit dem BudgetbegleitG 2009⁵⁹ könnte sich aus § 10 Abs 5 Z 2 KStG eine gesetzliche Grundlage für die Annahme der Niedrigbesteuerung mit 15 % ergeben. Dort ist davon die Rede, dass der Steuersatz um „ 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs 1“ zu sein hat. Allerdings ist es keineswegs naheliegend, diese Regelung über ihren ausdrücklichen Anwendungsbereich auch auf § 10 Abs 4 KStG zu übertragen. Vielmehr lässt dieser Umstand auch darauf schließen, dass der Gesetzgeber die Niedrigbesteuerung nach § 10 Abs 4 KStG nach anderen Kriterien als jenen des § 10 Abs 5 Z 2 KStG bestimmt haben wollte.

Für die Ermittlung des ausländischen Durchschnittssteuersatzes sieht die VO zunächst die Ermittlung des Einkommens der ausländischen Gesellschaft nach inländischen Gewinnermittlungsvorschriften vor. Das Einkommen ist entsprechend zu adjustieren.⁶⁰ In einem weiteren Schritt ist die darauf entfallende Steuer in Beziehung mit dem adjustierten Einkommen der ausländischen Gesellschaft zu setzen und der effektive Steuersatz zu ermitteln.⁶¹ Eine Vergleichbarkeit mit Seite 149 der österreichischen Steuerlast ist dann gegeben, wenn die ausländische Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15 % beträgt.⁶²

Zur Berechnung des adjustierten Einkommens der ausländischen Gesellschaft werden die Bestimmungen des österreichischen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes herangezogen. Die Gewinnermittlung der ausländischen Gesellschaft erfolgt auf die gleiche Weise wie bei inländischen Gesellschaften:⁶³ Es wird für diese Zwecke so getan, als wäre die ausländische Gesellschaft in Österreich ansässig. In einem nächsten Schritt muss die auf das adjustierte Einkommen entfallende Steuerbelastung ermittelt werden. Als ausländische Steuer iSd § 10 Abs 4 Z 2 KStG gelten unmittelbare ausländische Steuern vom Einkommen und Ertrag, die vom Einkommen oder von den ausgeschütteten Gewinnen bei der ausländischen Gesellschaft ermittelt werden.⁶⁴ Ob auch Steuerbelastungen, wie die Umsatz-, Vermögens-, Verkehr-, Objekt- oder Registersteuern in die Berechnung der ausländischen Durchschnittsteuerbelastung miteinzubeziehen sind, wird in der Literatur kontrovers behandelt.⁶⁵ Eine Auffassung betont, dass die internationale Schachtelbeteiligung die Doppelbesteuerung mit der Körperschaftsteuer vermeiden will und das Abwehrrecht des § 10 Abs 4 KStG daher nur auf eine mangelnde Belastung mit Körperschaftsteuer abzielt.⁶⁶ Unterstützt wird diese Auffassung von § 10 Abs 4 Z 2 KStG, die von einer „ vergleichbaren ausländischen Steuer“ spricht, der das „ Einkommen der ausländischen Gesellschaft“ unterliegt.⁶⁷ Schrottmeyer bezieht sich in seiner Argumentation ebenfalls auf den Wortlaut und macht auf das Wort „ Steuersätze“ aufmerksam.⁶⁸ Dies scheint nahezu legen, dass es nicht um eine einzige ausländische Steuer gehen muss, die einbezogen werden kann.

Neben den Steuern, bei denen die ausländische Tochtergesellschaft selbst die Steuerschuldnerin ist, werden auch jene Steuern erfasst, die in Drittstaaten anfallen und *mittelbar* auf den bei der österreichischen Empfängerin eingehenden Beteiligungserträgen lasten.⁶⁹ Nach *Staringer* könnten neben den Ertragsteuern auch von der ausländischen Gesellschaft entrichtete Substanzsteuern oder auch Seite 150 Verkehrssteuern in die Betrachtung miteinbezogen werden.⁷⁰ Er begründet dies

damit, dass bspw hohe Vermögenssteuern im Land der ausländischen Tochtergesellschaft den vermeintlichen Vorteil einer niedrigen Ertragsbesteuerung zunichtemachen und damit ebenso einen Belastungsfaktor der Ausschüttung darstellen.⁷¹ Darüber hinaus ist auch die auf die Ausschüttung an die inländische Muttergesellschaft entfallende Quellensteuer, soweit keine Entlastung nach einem DBA besteht, in die Durchschnittssteuerbelastung miteinzubeziehen.⁷² Denn obwohl sie keine Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft, sondern eine der österreichischen Muttergesellschaft ist, muss bedacht werden, dass im Steuersystem vieler Staaten die Quellensteuer auf Dividenden eine Ergänzung zur niedrigeren Körperschaftsteuerbelastung der ausschüttenden Gesellschaft darstellt.⁷³ Erfolgen Rückzahlungen bereits einbehaltener ausländischer Steuern an die ausländische Tochtergesellschaft oder an die inländische Muttergesellschaft, so ist nur jene Steuerlast maßgebend, die sich nach deren Abzug ergibt.⁷⁴ Mangels einer Begrenzung mittelbarer Beteiligungsverhältnisse existiert für die indirekte Steueranrechnung keine Stufenabgrenzung.⁷⁵

Der Verordnungstext erfasst in § 3 Z 2 „*ausländische Steuern, die mittelbar das Einkommen belasten*“. Eine österreichische steuerliche Vorbelastung von bspw einer in Österreich ansässigen Enkelgesellschaft wäre damit nach dem Wortlaut der VO nicht umfasst.⁷⁶ In der Literatur wird zu Recht diese Auffassung abgelehnt, weil der Methodenwechsel nur in den Fällen zum Tragen kommen soll, in denen durch eine Verlagerung der Einkunftsquelle insgesamt Niedrigbesteuerung bewirkt würde.

Die anrechenbaren Steuern, die schon für Zwecke der Feststellung der Niedrigbesteuerung zu erfassen sind, müssen nach § 3 Z 2 letzter Satz der VO *nachgewiesen* werden.⁷⁷ Jedes Beweismittel ist von der Abgabenbehörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu berücksichtigen.⁷⁸ Nach Auffassung der Finanzverwaltung

Seite	151
-------	-----

 ist ein Abgabenbescheid, jedoch auch bereits eine Abrechnungsbescheinigung des Schuldners ausreichend.⁷⁹ Das Erbringen unmöglicher oder unzumutbarer Nachweise darf nicht gefordert werden.⁸⁰ Der überwiegende Teil der Literatur sowie die Finanzverwaltung gehen davon aus, dass die ausländische Steuer nicht bereits abgeführt worden sein muss, um in der Berechnung der ausländischen Steuerbelastung berücksichtigt zu werden.⁸¹

C. Bewegliches System

Die in § 10 Abs 4 KStG angeführten Voraussetzungen müssen an sich kumulativ vorliegen.⁸² Nach § 1 Abs 1 Z 3 der VO ist es jedoch ausreichend, wenn einer der beiden Tatbestände besonders stark ausgeprägt und der andere annähernd verwirklicht ist. Von einer besonders starken Ausprägung eines Verdachtsgrundes ist auszugehen, wenn der für das Vorliegen dieses Grundes erforderliche Mindestumfang an Voraussetzungen wesentlich überschritten wird. Annähernd verwirklicht ist ein Verdachtsgrund dann, wenn der für das Vorliegen des Grundes erforderliche Mindestumfang an Voraussetzungen nur unwesentlich *unterschritten* wird.⁸³

Das auf diese Weise verwirklichte Konzept des „beweglichen Systems“ weckt Erinnerungen an *Wilburg*, der bei seiner Antrittsvorlesung als Rektor der Karl-Franzens-Universität in Graz Gedanken über die „*Entwicklung eines beweglichen Systems im bürgerlichen Recht*“ äußerte.⁸⁴ Das bewegliche System wurde bei den Standardverdachtsfällen gem § 10 Abs 4 KStG bereits nach der Vorgänger-VO BGBl 1995/57 angewendet. Dort wurde das bewegliche System auf die in § 10 Abs 3 TS 1 – 3

KStG idF EU-AnpG vorgesehenen Tatbestandsmerkmale angewendet.⁸⁵ Neben dem Vorliegen einer passiven Tätigkeit und eines niedrigen Steuersatzes im Ausland kam es insbesondere dann zur Versagung der Befreiung, wenn „*nicht nachgewiesen wird, daß an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar überwiegend natürliche Personen beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist*“. Dieses Tatbestandsmerkmal, das die Ausnahme des Methodenwechsels bei auslandsdominierten Muttergesellschaften vorsah, wurde jedoch aufgrund des Drucks auf europäischer Ebene aufgegeben.⁸⁶ Seite 152 Ausschlaggebend dafür war die Einigung auf einen Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung, worin sich die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union verpflichteten, Maßnahmen des unfairen Steuerwettbewerbs zurückzunehmen und in Zukunft zu unterlassen.⁸⁷ Der dritte Verdachtsgrund des ehemaligen § 10 Abs 3 KStG wurde als eine kodexwidrige Maßnahme eingestuft und ersatzlos durch das BudgetbegleitG 2003 aufgegeben.⁸⁸

Der Überwiegensverdachtsfall verlangte ursprünglich bei Vorliegen der drei bestehenden Verdachtsgründe eine besonders starke Ausprägung zweier der Standardverdachtsgründe und eine annähernde Verwirklichung des dritten Standardverdachtsgrundes. Das bewegliche System basiert auf dem Gedanken, Gestaltungen unattraktiv erscheinen zu lassen, die bis jeweils an die Grenze jeder der Verdachtsgründe gehen.⁸⁹ Die Verordnung fordert damit keine scharfe Abgrenzung der Tatbestandsmerkmale und lässt auf diese Weise der Verwaltung einen Spielraum für die Behandlung von Einzelfällen.⁹⁰ Am beweglichen System wurde auch nach Reduzierung der Verdachtsgründe von drei auf nur noch zwei – Passivität und Niedrigbesteuerung⁹¹ – weiter festgehalten.⁹²

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist bei Anwendung des beweglichen Systems von einer Wahrscheinlichkeitsgrenze von 25 % auszugehen.⁹³ Der Überwiegensverdachtsfall ist daher bereits dann erfüllt, wenn der Anteil der Passiv-einkünfte zwar lediglich 38,25 % (75 % von 51 %) beträgt, jedoch die ausländische Steuerbelastung höchstens bei 11,25 % liegt (75 % von 15 %). Andererseits genügt bereits eine ausländische Steuerbelastung bis zu 18,75 % (125 % von 15 %) und ein Vorliegen von zumindest 63,75 % (125 % von 51 %) passiver Tätigkeit um von einem Missbrauchsverdachtsgrund ausgehen zu können.⁹⁴ Das bedeutet, dass bspw eine Gesellschaft mit eindeutigem passiven Unternehmensschwerpunkt (> 63,75 %) bereits dann unter § 10 Abs 4 KStG zu subsumieren ist, wenn die Steuerbelastung höchstens 18,75 % beträgt.

Die von den KStR vorgesehene Grenze von 25 % wurde zunächst auf die drei ursprünglich vorgesehenen Standardverdachtsfälle angewendet und ab dem Wegfall des dritten Standardverdachtsfalles⁹⁵ unverändert auf die restlichen zwei Merkmale⁹⁶ Seite 153 übertragen.⁹⁶ *Schrottmeyer* übt darin Kritik, weil der Wegfall eines Standardverdachtsfalles und die unveränderte Beibehaltung der 25 % Grenze zu einer weiteren Verschärfung der Regelung führt.⁹⁷ Das Konzept wiegt damit ein schwach ausgeprägtes Kriterium direkt durch die stärkere Ausprägung des anderen Kriteriums auf, was nach *Staringer* insgesamt „*viel größer*“ wirkt.⁹⁸ Ob die Ordnungsregelung den gesetzlichen Grundlagen entspricht, ist aus diesem Grund noch fraglicher geworden.

D. Verhältnis zu § 22 BAO

Eine Entlastung von der ausländischen Steuer durch die Anrechnungsmethode erfolgt in den Fällen von § 1 Abs 1 Z 2 und 3 der VO. Nach § 1 Abs 2 iVm Abs 1 Z 1 der VO kommt der Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG nicht zur Anwendung, wenn „*Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung vorliegt*“. Fraglich ist, welche Bedeutung dem in der Verordnung vorgenommenen Verweis auf § 22 BAO zukommt. Der Norminhalt des § 22 BAO ist umstritten. Vertreter der Außentheorie sehen § 22 BAO als unbestimmten Steuerrechtssatz an, der zu jedem einzelnen Steuertatbestand hinzuzufügen ist.⁹⁹ Dabei müssen das objektive sowie das subjektive Tatbestandselement erfüllt sein.¹⁰⁰ Das objektive Element erfordert, dass die „[...] *rechtliche Gestaltung im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist* [...]“. ¹⁰¹ Das subjektive Kriterium stellt auf die Motive ab, die den Steuerpflichtigen zu der gewählten Konstruktion bewegt haben.¹⁰²

Nach der Innentheorie stellt der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten ein allgemeines Rechtsproblem dar.¹⁰³ § 22 BAO wird als Interpretationsvorschrift gesehen, dh die Gesetzesumgehung geht im Interpretationsproblem auf und ihre Erfassung erweist sich als bloße Frage der Gesetzesauslegung.¹⁰⁴ Zu prüfen ist, ob Seite 154 eine Gesetzesbestimmung auf den Umgehungsversuch noch anzuwenden ist und daher der Umgehungsversuch misslingt oder ob die Gesetzesbestimmung nicht anzuwenden ist und der Umgehungsversuch doch gelingt.¹⁰⁵ § 22 BAO hat demnach keine selbständige normative Bedeutung. Die Vorschrift findet sich im Abschnitt über die „*wirtschaftliche Betrachtungsweise*“ und ist bloß als Interpretationshinweis zu deuten, nämlich die wirtschaftlich anknüpfenden Tatbestände ihrem Ziel und Zweck entsprechend zu verstehen.¹⁰⁶ Auf Grundlage dieser Auffassung hat § 1 Abs 1 Z 1 der VO ebenso wenig selbständige normative Bedeutung. Der in der VO vorgenommene Verweis auf § 22 BAO deutet vielmehr darauf hin, die VO und § 10 Abs 4 KStG „*einer der wirtschaftlichen Tatbestandsbildung gerecht werdenden Interpretation zu unterziehen*“. ¹⁰⁷ Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 10.8.2005, 2001/13/0018, die Auffassung vertreten, dass die Vorschrift des nunmehrigen § 10 Abs 4 KStG nicht ausschließt, dass daneben noch Platz für die Anwendung des § 22 BAO bleibt. Dabei hat er sich aber nicht auf die Verordnungsbestimmung, die auf § 22 BAO verweist, sondern auf § 22 BAO unmittelbar bezogen:

*„ § 22 BAO sanktioniert im Einzelfall einen der wirtschaftlichen Realität nicht angemessenen Einsatz zivilrechtlicher Gestaltungsmittel allein zum Zweck der Abgabenvermeidung. Durch Missbrauchsbestimmungen auf dem Gebiet des österreichischen Außensteuerrechts wird die Anwendung dieser Bestimmung nicht verdrängt [...]. Auch die mit 1. Jänner 1995 in Kraft getretene Bestimmung des § 10 Abs 3 KStG 1988, wonach bei Gründen für das Vorliegen von Missbrauch bei den Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen ein Methodenwechsel von der Steuerbefreiungs- zur Anrechnungsmethode eintritt, konnte daher an der – bereits an der Einkünftezurechnung selbst ansetzenden – Missbrauchsbeurteilung im Beschwerdefall nichts ändern [...]“*¹⁰⁸

In diesem Erkenntnis stellt sich der VwGH auf den Boden der Außentheorie und betrachtet § 22 BAO offenbar als eigenen Besteuerungstatbestand. Interessant ist aber der Hinweis des Gerichtshofs, dass in diesem Fall im Wege der Anwendung des § 22 BAO „*bereits an der Einkünftezurechnung selbst*“ anzusetzen war. Der VwGH muss sich dabei die kritische Frage gefallen lassen, warum er sich überhaupt der Berufung auf § 22 BAO bediente und den Fall nicht unmittelbar durch Anwendung der Grundsätze der Einkünftezurechnung gelöst hat. Sind aber die Einkünfte nicht der ausländischen

Gesellschaft zuzurechnen, sondern dem dahinter stehenden österreichischen Gesellschafter, bleibt für die Anwendung des § 10 [Seite 155](#) Abs 4 KStG kein Platz. Wenn es sich nämlich nicht um Einkünfte der ausländischen Gesellschaft handelt, stellt sich auch nicht die Frage der Weiterleitung der Einkünfte im Wege von Gewinnausschüttungen. Kommen die Regelungen über die internationale Schachtelbeteiligung nicht in Betracht, liegt auch kein Anwendungsfall des § 10 Abs 4 KStG vor. Insoweit liegt der VwGH daher richtig: Die Einkünftezurechnung, die der VwGH in diesem Fall zwar unzutreffenderweise nicht über die dafür vorgesehenen Normen, sondern über § 22 BAO vorgenommen hat, ist der Regelung des § 10 Abs 4 KStG vorgelagert. Liest man die Ausführungen zu § 22 BAO als Hinweis auf die Grundsätze der Einkünftezurechnung, so ist dem VwGH zuzustimmen, dass die Anwendung dieser Grundsätze nicht durch § 10 Abs 4 KStG verdrängt wird. Für sie bleibt neben § 10 Abs 4 KStG Platz. Ihre Anwendung ist sogar notwendige Voraussetzung, um feststellen zu können, ob die Einkünfte überhaupt der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind und ob sie daher steuerlich wirksam an den inländischen Gesellschafter weitergeleitet wurden. Nur und erst dann sind die Regelungen über die internationale Schachtelbeteiligung und gegebenenfalls auch § 10 Abs 4 KStG anzuwenden.

E. (Un-)Widerlegbarkeit

Bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 10 Abs 4 Z 1 und 2 KStG stellt sich die bislang nicht abschließend geklärte Frage, ob der durch das Vorliegen der Missbrauchsverdachtsgründe angenommene Missbrauchsverdacht widerlegt werden kann, sodass es dem Steuerpflichtigen offensteht, die Verdachtsgründe etwa durch das Vorliegen tragfähiger wirtschaftlicher Gründe zu entkräften oder ob es sich um eine gesetzlich angeordnete unwiderlegbare Vermutung handelt.¹⁰⁹

Dem Gesetzgeber steht es grundsätzlich frei, innerhalb der Schranken des Gleichheitssatzes auf typisierte Sachverhalte abzustellen, die sachlich gerechtfertigt sind und an verhältnismäßige Folgen knüpfen.¹¹⁰ Das Bilden von derartigen Fallgruppen, bei denen es anhand von nachweisbaren Erfahrungen häufig zu unerwünschten Verhaltensweisen und Gestaltungen des Steuerpflichtigen kommt, ist nicht von vornherein unzulässig.¹¹¹ Als Beispiel für eine Typisierung sei etwa auf die durch das BudgetbegleitG 2011 eingeführte Konzernklausel des § 11 Abs 1 [Seite 156](#) Z 4 KStG hinzuweisen,¹¹² die aufgrund unerwünschter Gestaltungen in der Praxis nunmehr durch das AbgÄG 2014 einem eigenständigen Abzugsverbot in § 12 Abs 1 Z 9 KStG unterliegt.¹¹³ Den Materialien zum BudgetbegleitG 2011 zufolge stellt „[d]ie Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen hinsichtlich des Erwerbs von Beteiligungen, deren Erträge gemäß § 10 steuerfrei sind, [...] eine Begünstigung dar, die bei An- und Verkaufsbeteiligungen **innerhalb des Konzerns** zu unerwünschten Gestaltungen geführt hat. Werden Beteiligungsanschaffungen im Konzern fremdfinanziert, sollen die Zinsen nicht mehr abzugsfähig sein; dadurch kann eine künstliche Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand verhindert werden.“¹¹⁴ Diese vom Gesetzgeber auf Fallgruppen basierte (= Konzerne), unwiderlegbare Norm hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 29.2.2012 als verfassungskonform bestätigt.¹¹⁵ Als Begründung hierfür betont der VfGH, „ dass es sich um Erwerbs- und Finanzierungsvorgänge handelt, die sich innerhalb einer unter einheitlicher Leitung stehenden, finanziell verflochtenen Unternehmensgruppe abspielen. [...] [D]er

Gesetzgeber [darf] in diesem Fall [...] davon ausgehen, dass das einzelfallbezogene Instrument des § 22 BAO für eine effiziente Missbrauchsbekämpfung nicht ausreicht. ¹¹⁶

§ 10 Abs 4 KStG ermächtigt den Verordnungsgeber, eine Typisierung vorzunehmen, die die Vermutung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen in sich tragen. ¹¹⁷ Der Wortlaut des § 10 Abs 4 KStG lässt unterschiedliche Deutungen zu: Sowohl jene Auslegung, wonach der durch die Erfüllung der in typisierender Betrachtungsweise festgelegten Verdachtsgründe begründete Missbrauchsverdacht in jedem Fall zu einer Anwendung des Methodenwechsels führen soll (unwiderlegbare Vermutung), ¹¹⁸ als auch die Zulässigkeit der Erbringung des Gegen [Seite 157] beweises (widerlegbare Vermutung). ¹¹⁹ Es müssen „Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen [...] durch Verordnung anordnet“. Werden diese Gründe vom Verordnungsgeber als eine Fallgruppe gesehen, die im Regelfall auf einen Missbrauch schließen, kommt bei der Erfüllung der Voraussetzungen ein Methodenwechsel zur Anwendung. ¹²⁰ Die Gründe können jedoch auch durch einen vom Steuerpflichtigen erbrachten Nachweis, dass weder Abgaben verkürzt noch ein Missbrauch durch fehlerhafte Auslegung des Gesetzes vorliegt, wegfallen. ¹²¹ Damit wären die Gründe nur solange gegeben, bis der Steuerpflichtige den Gegenbeweis erbracht und die gesetzliche Vermutung widerlegt hat. ¹²² Diese Auffassung wird durch den zweiten Satz des § 10 Abs 4 KStG bekräftigt, der regelt, wann „das Vorliegen derartiger Gründe [...] insbesondere [...] angenommen werden“ kann. Durch das Wort „insbesondere“ sollen die Gründe, die im ersten Satz angesprochen werden, näher beschrieben werden. Erfolgt eine Widerlegung durch einen Gegenbeweis des Steuerpflichtigen, verlieren die in § 10 Abs 4 Satz 2 KStG enthaltenen Voraussetzungen ihre Eigenschaft als Gründe. ¹²³

Die Finanzverwaltung vertritt die These von der unwiderlegbaren Vermutung, wonach ein Entkräften der Missbrauchsvermutung nicht zulässig ist. ¹²⁴ Wiesner erblickt den Grund der Unwiderlegbarkeit der Verdachtsgründe in der Systematik des damaligen Wortlautes des § 10 Abs 3 TS 1 bis 3 KStG idF EU-AnpG. Der dritte Teilstrich verlangte den Nachweis, „dass an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar überwiegend natürliche Personen beteiligt sind, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt ist.“ Wurde der Nachweis nicht erbracht und lagen Passivität und Niedrigbesteuerung vor, war der Tatbestand des damaligen § 10 Abs 3 KStG idF EU-AnpG erfüllt. ¹²⁵ Der Gesetzgeber habe nach Wiesner auf diese Weise zum Ausdruck gebracht, nur beim dritten Verdachtsfall eine Beweislastumkehr zu verlangen. ¹²⁶

Ein weiteres Argument für die Unwiderlegbarkeit des § 10 Abs 4 KStG liegt in der Vereinfachung für die Abgabenbehörde. Der Zweck des § 10 Abs 4 KStG wurde vorwiegend in der Erleichterung des Beweisverfahrens bei schwer überprüfbaren Auslandssachverhalten gesehen, sodass kein Nachweis einer vorsätz [Seite 158] lichen Abgabenhinterziehung oder eines Missbrauchs iSd § 22 BAO von Nöten war, um § 10 Abs 2 KStG zu versagen. ¹²⁷ Dagegen lässt sich aber einwenden, dass sich dieses Ziel auch bei einem Verständnis der Vorschrift als widerlegbare Vermutung weitgehend erreichen lässt. Dem Steuerpflichtigen wäre der Nachweis aufgebürdet, dass der Verdacht zu Unrecht besteht, sodass die Abgabenbehörde von den Ermittlungshandlungen weitgehend entbunden ist.

Dieses Argument lässt sich auch noch insofern relativieren, als § 10 Abs 4 KStG seit dem BudgetbegleitG 2003 auch auf Sachverhalte anzuwenden ist, mit denen weder eine Umgehung noch eine Hinterziehung österreichischer Abgaben bezweckt wird.

Durch das BudgetbegleitG 2003 wurde nämlich der dritte Verdachtsgrund ersatzlos gestrichen.¹²⁸ Durch die Streichung wurde dem Verhaltenskodex der EU sowie den Vorgaben der OECD zur Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs Rechnung getragen.¹²⁹ Vom Methodenwechsel werden somit auch Sachverhalte erfasst, bei denen eine ausländische Kapitalgesellschaft über eine Tochtergesellschaft in einer Steueroase niedrig besteuerte Passiveinkünfte lukriert und in der Folge die Beteiligung an der Steueroasen-Tochtergesellschaft in eine (ebenfalls der ausländischen Kapitalgesellschaft gehörende) österreichische Holdinggesellschaft einbringt. Hier liegt kein Rechtsmissbrauch nach § 22 BAO vor, „weil die umgangene Gestaltung ohne „Österreich-Bezug“ abgelaufen wäre und daher keine Besteuerung in Österreich ausgelöst hätte. Dennoch muss den Intentionen des Gesetzgebers Rechnung getragen werden, denen zufolge kein schädliches „Ring-Fencing“ (steuermindernde Behandlung von Ausländern unter Abschottung vom Inlandsmarkt) mehr begangen werden soll [...].“¹³⁰ Wäre die Vermutung nicht widerlegbar, würden Konstellationen endgültig von den Rechtsfolgen dieser Vorschrift erfasst, in denen es überhaupt nicht um „Steuerhinterziehung und Missbräuche“ geht.

Eine verfassungskonforme Interpretation spricht ebenfalls für die Widerlegbarkeit der Verdachtsgründe.¹³¹ Bei der Annahme einer Unwiderlegbarkeit würde die *Vermutung* einer Realisierung einer Steuerhinterziehung oder eines Missbrauches einer *tatsächlichen Realisierung* gleichgestellt werden.¹³² Die Gleichbehandlung von zwei unterschiedlich zu betrachtenden Situationen ist bei fehlender Rechtfertigung gleichheitswidrig.¹³³

Seite 159 Weitere verfassungsrechtliche Bedenken bestehen in Hinblick auf das Bestimmtheitsgebot des Art 18 Abs 1 B-VG: § 10 Abs 4 KStG beinhaltet nämlich einen beispielhaften Katalog von Verdachtsgründen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen, der durch die Verordnung auch ergänzt werden kann.¹³⁴ Die beiden im Gesetz ausdrücklich genannten Beispiele lassen nicht erkennen, nach welchen Kriterien auch andere Gründe auf das Gesetz zurückgeführt werden können. Um zu vermeiden, dass der Ordnungsgeber ermächtigt wird, die Befreiung des § 10 Abs 2 KStG durch Erlassung einer scheinbar auf § 10 Abs 4 KStG gestützten Verordnung beliebig einzuschränken, muss die Regelung als widerlegbare Vermutung interpretiert werden.¹³⁵

III. Rechtsfolgen des Methodenwechsels

A. Anrechenbare ausländische Vorbelastung

Liegt ein Missbrauchsverdachtsfall nach den Vorgaben des § 10 Abs 4 KStG vor, unterliegen die Erträge aus der internationalen Schachtelbeteiligung nicht der Befreiungs- sondern der indirekten Anrechnungsmethode.¹³⁶ Eine Entlastung von der ausländischen Steuer wird dadurch herbeigeführt, dass die „als Vorbelastung der Ausschüttung „anzusehende ausländische Steuer“ [...] auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet [wird], die auf die Gewinnanteile [...] entfällt.“ Durch diese Vorgehensweise soll die Gesamtsteuerbelastung iHd österreichischen Körperschaftsteuer sichergestellt und gleichzeitig eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden vermieden werden.¹³⁷

Nach § 4 der VO sind jene ausländischen Steuern, die bei der Prüfung der Anwendungsvoraussetzung für den Methodenwechsel herangezogen werden (§ 3 Z 2

der VO) mit jenen Steuern deckungsgleich, die bei der tatsächlichen Anwendung des Methodenwechsels angerechnet werden können.¹³⁸ Daraus folgt, dass nicht nur die Steuer der ausländischen Tochtergesellschaft anrechenbar ist, sondern auch die mittelbaren auf der Ausschüttung lastenden ausländischen Steuern von im Ausland liegenden Enkelgesellschaften sowie die Quellensteuer, die im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Tochtergesellschaft auf die Ausschüttung nach Österreich eingehoben wurde und für die keine Entlastung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt.¹³⁹ Die praktische Durchführung eines Anrechnungsverfahrens kann durchaus komplex sein.

Seite 160 Während die Abgabenbehörden im Regelfall jedoch den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln haben, führen Regelungen, die an Anträge gebunden sind regelmäßig dazu, dass die Behörde Umstände nur dann berücksichtigen darf, wenn diese vom Steuerpflichtigen beantragt wurden.¹⁴⁰ Verabsäumt der Steuerpflichtige die Antragstellung, ist die Behörde nicht verpflichtet, die Umstände von Amts wegen zu ermitteln¹⁴¹ oder den Steuerpflichtigen auf die Antragstellung aufmerksam zu machen.¹⁴² Werden die Umstände trotz Fehlens des Antrages von der Behörde berücksichtigt, hat das sogar die Rechtswidrigkeit des Bescheids zur Folge.¹⁴³ Werden die Umstände vom BFG berücksichtigt, kann die Abgabenbehörde den Bescheid beim VwGH bekämpfen. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren kann jedoch der Steuerpflichtige den Antrag auf Grund des Neuerungsverbots nicht nachreichen. Er muss auf das nach Aufhebung des Bescheides durch den VwGH durchzuführende fortgesetzte Verfahren warten. Die Behörde hat im Gegensatz zu antragsgebundenen Bestimmungen bei Regelungen, die amtswegig wahrzunehmen sind, auch jene zu berücksichtigen, die vom Steuerpflichtigen nicht geltend gemacht wurden. Bei antragsgebundenen Regelungen befindet sich demzufolge der Steuerpflichtige in einer vergleichbar schlechteren Position.¹⁴⁴ Als Rechtfertigung für die Schlechterstellung werden oftmals die erschwerten Umstände bei Ermittlungshandlungen im Ausland herangezogen. Allerdings ist bei zahlreichen anderen grenzüberschreitenden Sachverhalten keine Antragstellung erforderlich, wie zB bei der Anrechnung ausländischer Steuern nach den Doppelbesteuerungsabkommen.¹⁴⁵ Außerdem trifft den Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht, sodass die Pflicht zur Erbringung der Nachweise ohnehin dem Steuerpflichtigen aufgebürdet ist.¹⁴⁶ Die Behörde ist daher bereits aufgrund der allgemeinen Grundsätze weitgehend entlastet. Eine Regelung, die jene Behörde, die bereits das Ausmaß der Besteuerung im Ausland festgestellt hat, um die Anwendung der internationalen Schachtelbeteiligung zu versagen, davon entbindet, dann genau diese schon festgestellten ausländischen Steuern von Amts wegen von der österreichischen Körperschaftsteuer abziehen zu müssen, erscheint nicht sachgerecht. Die gleichheitsrechtlichen Bedenken sind mit Händen zu greifen.

Bei der Durchführung der Anrechnungsmethode werden zunächst die auf dem Ausschüttungsbetrag lastenden Steuern zum Ausschüttungsbetrag hinzugerechnet.¹⁴⁷

Seite 161 Dadurch wird sichergestellt, dass die in- und ausländische Steuer von der gleichen Bemessungsgrundlage berechnet wird.¹⁴⁸ Vom Nettobetrag der Dividende wird auf diese Art der Bruttobetrag – nämlich das zur Ausschüttung bestimmte ungesteuerte Einkommen der Tochtergesellschaft – ermittelt.¹⁴⁹ Die ausländische Quellensteuer wird nach verbreiteter Ansicht nicht der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet.¹⁵⁰ Geht man nämlich davon aus, dass die Dividende mit ihrem Bruttoausschüttungsbetrag angesetzt wird, ist die Quellensteuer bereits darin enthalten. Eine Hinzurechnung führt insoweit zu einer doppelten Erfassung der Quellensteuer.¹⁵¹

Würde die Nettodividende angesetzt werden, ist die Hinzurechnung der Quellensteuer zur Bemessungsgrundlage gerechtfertigt.¹⁵² Auf den Bruttobetrag der Ausschüttung ist der österreichische Körperschaftsteuersatz von 25 % anzuwenden und die ausländischen Steuern sind von der sich daraus ergebenden inländischen Steuerlast abzuziehen.¹⁵³

Der Anrechnungsbetrag ist betragsmäßig mit jener Steuer begrenzt, die in Österreich für die Einkünfte erhoben wird, die unter den Methodenwechsel fallen.¹⁵⁴ Bei fehlendem oder zu geringem Einkommen der österreichischen Muttergesellschaft im Veranlagungsjahr könnte dies nach Ansicht der Finanzverwaltung zu einem vollständigen oder anteiligen Anrechnungsausschluss führen.¹⁵⁵ Der Wortlaut des § 10 Abs 6 KStG, wonach auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet wird, die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Erträge (arg: „die auf die Gewinnanteile jeder Art gemäß Abs 1 Z 5 bis 7“) entfällt, deutet nach *Staringer* jedoch darauf hin, dass als Anrechnungshöchstbetrag die fiktive inländische Steuer, die auf die (steuerpflichtigen) Erträge entfällt, herangezogen werden muss. Dies führt im Ergebnis dazu, dass in Folgejahren ein erhöhter Verlustvortrag oder ein Anrechnungsvortrag gewährt wird.¹⁵⁶ Nach *Haslinger* muss der Sinn und Zweck des § 10 Abs 6 KStG jedoch darin liegen, die wirtschaftliche Vorbelastung der Ausschüttung unabhängig von der Ertragssituation der Muttergesellschaft zu berücksichtigen.¹⁵⁷ Auch unionsrechtliche Bedenken wurden in der Literatur geäußert: Ein Anrechnungsvortrag im Verlustfall der Muttergesellschaft [Seite 162](#) scheint geboten, um eine (zeitverschobene) Höherbelastung zu verhindern.¹⁵⁸ Wird kein Anrechnungsvortrag gewährt, würde der ausländische Beteiligungsertrag den inländischen Verlustvortrag kürzen, ohne dass dafür in späteren Perioden ein Anrechnungsguthaben bestünde. Im Gegensatz dazu sind Dividenden im reinen Inlandsfall befreit und ein Verlust kann idR ungeschmälert vorgetragen und in Folgejahren gewinnmindernd verwertet werden.¹⁵⁹ In der Rechtssache *Haribo* und *Salinen*¹⁶⁰ wurde diesen Bedenken Rechnung getragen: Um in Verlustsituationen der Muttergesellschaft eine diskriminierende (zeitverschobene) wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss unionsrechtlich ein Anrechnungsvortrag gewährt werden.¹⁶¹ In Umsetzung dieses Urteils wurde durch das AbgÄG 2011¹⁶² neben der Ausdehnung der Beteiligungsertragsbefreiung auf Portfoliodividenden aus Drittstaaten und der Ausdehnung der indirekten Anrechnungsmethode auf ebendiese in § 10 Abs 6 KStG ein Anrechnungsvortrag geschaffen.

Anderes ergibt sich bei der Beurteilung, ob der Vortrag einer ausländischen Quellensteuer gewährt werden soll. Aus abkommensrechtlicher Sicht wurde dies von der österreichischen Rechtsprechung¹⁶³ sowie von der Verwaltungspraxis¹⁶⁴ – abgesehen von einer zwischenzeitlichen Meinungsänderung¹⁶⁵ – stets abgelehnt. Der EuGH hat in der Rechtssache *Haribo* und *Salinen* nun deutlich gemacht, dass sich ein Anrechnungsvortrag von Quellensteuern nicht aus dem Unionsrecht ableiten lässt:¹⁶⁶ Er weist zunächst darauf hin, dass die Nachteile der Doppelbesteuerung [Seite 163](#) aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse beider Mitgliedstaaten resultieren.¹⁶⁷ Dies ist jedoch keine nach dem Vertrag verbotene Beschränkung, da es auf unionsrechtlicher Ebene gegenwärtig keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung gibt.¹⁶⁸ Die juristische Doppelbesteuerung ist somit grundfreiheitsrechtlich unbedenklich.¹⁶⁹ Es besteht daher keine Anrechnungsvortragsverpflichtung für ausländische Quellensteuern.¹⁷⁰

Seit dem AbgÄG 2011 besteht eine gesetzliche Regelung, in welcher Reihenfolge die Anrechnung vorgenommen werden soll (arg: „anzusehende ausländische Steuer, vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer“).¹⁷¹ Vorrangig ist die ausländische Steuer der Tochtergesellschaft anzurechnen; nur der verbleibende Betrag an inländischer Steuer kann mit der Quellensteuer ausgeglichen werden.¹⁷² Das kann dazu führen, dass die Anrechnung der Quellensteuer, die in Folgeperioden nicht vorgetragen werden kann, bei zu niedriger inländischer Steuerbelastung verloren geht.¹⁷³

Eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Mindestkörperschaftsteuer soll nicht möglich sein.¹⁷⁴ Im Gegensatz dazu kann die ausländische Quellensteuer auf die Mindestkörperschaftsteuer angerechnet werden.¹⁷⁵

B. Anrechnung auf Veräußerungsgewinn?

Sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 10 Abs 4 KStG erfüllt, unterliegen Gewinnanteile sowie Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen der österreichischen Körperschaftsteuer. Nach § 10 Abs 6 KStG sind *Gewinnanteile* von der Körperschaftsteuer im Wege der indirekten Anrechnungsmethode zu entlasten.¹⁷⁶ Die hL geht davon aus, dass auch *Veräußerungsgewinne* vom Methodenwechsel erfasst sein können.¹⁷⁷

Seite 164 Mit dem AbgÄG 1994 wurde erstmals die indirekte Anrechnungsmethode im Gesetz unter § 10 Abs 3 letzter Absatz KStG idF EU-AnpG normiert. Aus dem Wortlaut lässt sich einerseits deuten, dass die Anrechnungsmethode nur auf Gewinnanteile (arg: „*Ausschüttungen*“) anwendbar ist. § 10 Abs 3 Satz 5 KStG idF EU-AnpG spricht jedoch weiters davon, dass die anrechenbare ausländische Steuer bei Ermittlung der Einkünfte den *Erträgen* aus der internationalen Schachtelbeteiligung hinzuzurechnen ist. Unter den Begriff *Erträge* fallen gem § 10 Abs 2 Z 2 lit a und b KStG idF EU-AnpG die *Gewinnanteile* sowie die *Veräußerungsgewinne* aus internationalen Schachtelbeteiligungen. Nach hA wurden daher die Veräußerungsgewinne ohne Berücksichtigung des vorangegangenen Satzes, der nur auf „*Ausschüttungen*“ abstellte, dem Anrechnungsverfahren unterworfen.¹⁷⁸ § 10 Abs 3 KStG idF EU-AnpG wurde mit dem BudgetbegleitG 2003 durch § 10 Abs 4 KStG vollkommen neu gestaltet. § 10 Abs 4 Z 2 KStG idF BBG 2003 spricht nun eindeutig davon, eine Entlastung „*hinsichtlich von Gewinnanteilen*“ herbeizuführen.¹⁷⁹ Trotz des nunmehr eindeutigen Wortlautes kam es zu keiner Änderung der herrschenden Auffassung. Argumentiert wird dies damit, dass die Materialien zum BudgetbegleitG 2003 keinerlei Hinweise enthielten, dass Veräußerungsgewinne nach der Neufassung nicht mehr der Anrechnungsmethode unterliegen sollten.¹⁸⁰ Mit dem BudgetbegleitG 2009 wurde die Anrechnungsmethode ohne inhaltliche oder textliche Änderungen¹⁸¹ in § 10 Abs 6 KStG übernommen. Die dazu ergangenen Materialien bringen nun eindeutig zum Ausdruck, dass die ausländische Steuer auf Substanzgewinne nicht angerechnet werden kann.¹⁸² Dies wird damit begründet, dass eine Anrechnung „*auch im Falle einer inländischen Beteiligung nicht vorgesehen ist*“.¹⁸³ Nach *Staringer* übersieht der Gesetzgeber jedoch, dass es bei der Anrechnungsmethode des § 10 Abs 6 KStG nicht darum geht, den Auslandsfall gleich wie einen Inlandsfall zu behandeln. Vielmehr verfolgt diese Bestimmung das Ziel, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei Auslandsbeteiligungen zu verhindern. Dass dieses Ziel bei Inlandsdividenden nicht verfolgt wird, resultiert aus der Grundsatzentscheidung des Gesetzes.¹⁸⁴ Auch die KStR

subsumierten bis inkl. Seite 165 2. Fassung der KStR 2013 (also bis Dezember 2014) Veräußerungsgewinne unter die Bestimmung des § 10 Abs 6 KStG.¹⁸⁵

Für die Anrechnung der ausländischen Steuer auch auf die steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne spricht, dass gerade im Veräußerungsfall sonst die ausländische Steuer teilweise oder gar zur Gänze unberücksichtigt bleibt. Selbst wenn man die Auffassung vertritt, dass die ausländische Steuer auch auf die Steuer, die auf die Gewinnanteile beim Rechtsnachfolger des Gesellschafters entfällt, angerechnet werden kann, ist keineswegs gesichert, dass der Rechtsnachfolger die Voraussetzungen dafür erfüllt. Wenn der Erwerber der Beteiligung bspw. eine natürliche Person ist, entfällt bei ihr schon deshalb die in § 10 Abs 6 KStG nur für Körperschaften vorgesehene Anrechnung der ausländischen Steuer. Nimmt man hingegen an, dass eine bis zur Veräußerung der Auslandsbeteiligung nicht verwertbare ausländische Steuer von jener Körperschaftsteuer abgezogen werden kann, die beim Veräußerer auf die steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne entfällt, steigt die Wahrscheinlichkeit, dass die durch den Methodenwechsel möglicherweise ausgelöste wirtschaftliche Doppelbesteuerung doch noch beseitigt wird.

C. Verhältnis zu Abkommensrecht

Die Frage, ob die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen der Anwendung des § 10 Abs 4 KStG entgegenstehen, kann nicht generell beantwortet werden. Art 10 OECD-MA und Art 23 A sowie Art 23 B Abs 2 OECD-MA lassen dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Dividenden und sehen die Verpflichtung zur Anrechnung der ausländischen Steuern vor. Für Veräußerungsgewinne ist in Art 13 Abs 5 OECD-MA überhaupt das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vorgesehen. Im Falle der Veräußerung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften hat zwar auch der Quellenstaat nach Art 13 Abs 4 OECD-MA das Recht, Steuern zu erheben. Die österreichischen DBA sehen aber in diesen Fällen regelmäßig die Anrechnungsmethode vor und belassen damit ebenfalls dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.

Vor diesem Hintergrund sind die Regelungen wie § 10 Abs 4 KStG unproblematisch: Österreich steht es als Ansässigkeitsstaat frei, von seinem Besteuerungsrecht nicht Gebrauch zu machen und ausländische Beteiligungserträge oder auch Veräußerungsgewinne freizustellen, kann aber genauso in bestimmten Fällen – wie eben jenem des § 10 Abs 4 KStG – davon absehen und sein Besteuerungsrecht ausschöpfen. Besteht abkommensrechtlich die Verpflichtung zur Anrechnung, hängt deren praktische Auswirkung davon ab, wie hoch der Anrechnungshöchstbetrag ist. Nach Maßgabe dieser Regelungen wird jedenfalls eine im Ausland erhobene Quellensteuer von der österreichischen Körperschaftsteuer abzuziehen Seite 166 sein. Die Abkommen verpflichten nicht zur indirekten Anrechnung, stehen ihr aber auch nicht im Wege: Jeder Ansässigkeitsstaat darf über seine abkommensrechtlichen Verpflichtungen hinausgehen und daher auch ausländische Steuern anrechnen, die auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft oder anderer Steuersubjekte erhoben wurde.

Problematisch wird die durch § 10 Abs 4 KStG postulierte Steuerpflicht aber in den Fällen, in denen DBA selbst Beteiligungsertragsbefreiungen vorsehen. Bei österreichischen DBA ist hier zu unterscheiden. Etliche – insbesondere jüngere – DBA nehmen diese Dividenden „unter den Voraussetzungen, wie sie in den allgemein anwendbaren Bestimmungen des österreichischen Rechts über das internationale

Schachtelprivileg angeführt sind“, von der Besteuerung aus.¹⁸⁶ In diesen Fällen ist damit auch die in § 10 Abs 4 KStG vorgesehene Ausnahme abkommensrechtlich gedeckt. Allerdings sehen auch einige DBA die Befreiung für Dividenden in Österreich als Ansässigkeitsstaat ohne einen derartigen Vorbehalt vor. Dazu gehören zB die DBA mit Irland, Malta, Israel, Thailand, Malaysia und Brasilien.¹⁸⁷ In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass die abkommensrechtliche Befreiung der in § 10 Abs 4 KStG vorgesehenen Steuerpflicht vorgeht.

Im Gegensatz dazu vertreten die Finanzverwaltung¹⁸⁸ und das ihr nahestehende Schrifttum den Standpunkt, dass § 10 Abs 4 KStG auch dann anwendbar ist, wenn ein DBA eine Befreiung für Beteiligungserträge ohne Vorbehalt vorsieht.¹⁸⁹ Als Argument dafür werden die Missbrauchsüberlegungen im Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zu Art 1 OECD-MA 1992 genannt.¹⁹⁰ Danach können nach überwiegender Mehrheit der Mitgliedstaaten der OECD neben innerstaatlichen Vorschriften wie „Substance-over-form“-Regelungen und Regelungen nach Art der US-amerikanischen Subpart-F-Gesetzgebung auch andere allgemeine nationale Missbrauchsregeln gegen das „treaty-shopping“ eingesetzt werden. Dem kann entgegengehalten werden, dass dieser Kommentar bloß für die Auslegung von DBA maßgebend ist, die nach der Maßgabe des Musterabkommen im Jahr 1992 abgeschlossen wurden.¹⁹¹ Seite 167 Das trifft für die DBA mit Irland,¹⁹² Malta,¹⁹³ Israel,¹⁹⁴ Thailand,¹⁹⁵ Malaysia¹⁹⁶ und Brasilien¹⁹⁷ aber nicht zu. Außerdem kann der OECD-Kommentar nur für die Auslegung von Vorschriften bedeutend sein, die dem OECD-MA nachgebildet sind. Das ist aber gerade bei den vom OECD-MA abweichenden Befreiungen für Dividenden im Ansässigkeitsstaat nicht der Fall.

Die Rechtsprechung des VwGH hat in den Erkenntnissen, die § 10 Abs 4 KStG oder eine der Vorgängerbestimmungen erwähnen, nur Aussagen getroffen, die die Frage des Verhältnisses zwischen den abkommensrechtlichen Befreiungsvorschriften und diese nationale Regelungen nicht unmittelbar berühren: Im Erkenntnis vom 10.8.2005, 2001/13/0018 hat der VwGH folgende Formulierungen gewählt: „*Soweit die Beschwerde das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und Irland (BGBl Nr 66/1968 und Nr 12/1989) ins Spiel bringt, das keine Missbrauchsregelung enthalte (Art. 8 Abs 4 dieses Abkommens normiere vielmehr eine generelle Beteiligungsertragsbefreiung), kann auf die Ausführungen im bereits zitierten hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 2004 verwiesen werden, wonach auch bei Fehlen ausdrücklicher Abkommensbestimmungen ein Staat das Recht hat, sich vor einer unberechtigten Ausnützung der im Abkommen vorgesehenen Steuervorteile zu schützen.*“¹⁹⁸ Diese Formulierung ist in sich widersprüchlich: Ist ein Steuervorteil im Abkommen „vorgesehen“, kann seine Ausnützung nicht „unberechtigt“ sein. Vor allem ist es in dem vom VwGH statt einer Begründung zitierten Erkenntnis um die im Wege der Anwendung des § 22 BAO vorgenommene Einkünftezurechnung gegangen. Die Behörde hat – gebilligt vom VwGH – die Einkünfte nicht der ausländischen Gesellschaft, sondern unmittelbar dem inländischen Gesellschafter zugerechnet. Da somit weder die Beteiligungsertragsbefreiung noch ihre in § 10 Abs 4 KStG geregelte Ausnahme anwendbar waren, hatte der VwGH auch nicht über das Verhältnis zwischen § 10 Abs 4 KStG und der abkommensrechtlichen Befreiung zu entscheiden. Letztlich hat der VwGH die Verwaltungsauffassung, die sich über die abkommensrechtliche Verpflichtung hinwegsetzt, ohne überzeugende Begründung akzeptiert.

D. Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie

Der österreichische Gesetzgeber hat auch die Vorgaben des Unionsrechts zu beachten: Die Mutter-Tochter-Richtlinie will in ihrem Anwendungsbereich wirtschaftliche Doppelbesteuerung im Verhältnis zwischen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft und ihrer in einem anderen Mitgliedstaat Seite 168 ansässigen Tochtergesellschaft vermeiden. Die Erhebung einer Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen ist daher unzulässig. Dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft obliegt es, die von der Tochtergesellschaft empfangenen Gewinnausschüttungen zu befreien oder aber die auf Ebene der Tochtergesellschaft angefallene Steuer auf die Steuer der Muttergesellschaft anzurechnen. Freistellungs- und indirekte Anrechnungsmethode stehen gleichwertig nebeneinander. Die Mitgliedstaaten können sich für eine der beiden Methoden entscheiden oder sie aber miteinander kombinieren.

Der österreichische Gesetzgeber hat sich für die zuletzt genannte Möglichkeit entschieden: § 10 Abs 1 KStG normiert die Freistellung der ausländischen Dividenden, während § 10 Abs 6 KStG für die Fälle, in denen als Ausnahme dazu Steuerpflicht normiert ist, stattdessen die indirekte Anrechnung vorsieht. Zu diesen Fällen können auch im Verhältnis zu einem anderen Mitgliedsstaat die von § 10 Abs 4 KStG erfassten Sachverhalte gehören. Denn § 10 Abs 4 KStG knüpft an die Vorschrift des § 10 Abs 1 Z 7 KStG an, die Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung regelt. Nach § 10 Abs 1 Z 5 KStG geht die Regelung der Z 7 jener der Z 5 vor, sodass auch internationale Schachtelbeteiligungen an in EU-Staaten ansässigen Gesellschaften von § 10 Abs 1 Z 7 KStG und damit auch von § 10 Abs 4 KStG erfasst sein können.¹⁹⁹

Für die sekundärrechtliche Beurteilung der österreichischen Rechtslage spielt es keine Rolle, dass die Formulierung der Vorschriften den Eindruck erweckt, die Freistellung wäre der Regelfall und die indirekte Anrechnung die Ausnahme: Beide Regelungen haben einen im Gesetz definierten Anwendungsbereich. Die Mutter-Tochter-Richtlinie überlässt es dem nationalen Gesetzgeber, der beide Methoden angewendet haben will, die Voraussetzungen ihrer Anwendung festzulegen und die Anwendungsbereiche voneinander abzugrenzen. Aus dem Sekundärrecht ergeben sich dafür keine Vorgaben.²⁰⁰

Der Ordnungsgeber hat sich bekanntlich aber dafür entschieden, in den Fällen, in denen „*Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung vorliegt*“, weder die Freistellungsmethode noch die Anrechnungsmethode vorzusehen.²⁰¹ Art 1 Abs 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie²⁰² scheint zumindest bei oberflächlicher Betrachtung dafür die Rechtsgrundlage abzugeben: Die Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung Seite 169 von Steuerhinterziehungen, Steuerbetrug und Missbräuchen nicht entgegen. § 1 Abs 1 Z 1 der Verordnung, der die Fälle, in denen „*Missbrauch im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung vorliegt*“, ohne Anrechnungsmöglichkeit der Steuerpflicht unterwirft, scheint eine derartige „*einzelstaatliche [...] Bestimmung*“ zu sein.

Allerdings ist der Missbrauchsbegriff der Richtlinie autonom auszulegen, und zwar unter Berücksichtigung ihrer Systematik und Zielsetzung. Nicht alles, was ein nationaler Gesetzgeber als „Missbrauch“ ansieht, muss daher ein Missbrauch im Sinne der Richtlinie sein. Würde die Richtlinienvorschrift all jene Konstellationen als Missbrauch ansehen, die ein nationaler Gesetzgeber mit diesem Ausdruck bezeichnet, hätte es jeder Mitgliedstaat im Ergebnis in der Hand, sich von der Verpflichtung, wirtschaftliche Doppelbesteuerung entweder durch Freistellung oder durch Anrechnung zu beseitigen, weitgehend freizuzeichnen, indem er den

Missbrauchs begriff entsprechend weit fasst. Dies würde dem der Richtlinie immanenten Harmonisierungsauftrag nicht gerecht.

Vor diesem Hintergrund könnte überlegt werden, ob die Richtlinienvorschrift des Art 1 Abs 4 überhaupt ein Verständnis des in § 1 Abs 1 Z 1 der VO enthaltenen Verweises auf § 22 BAO zulässt, das dieser Vorschrift – wie dies die Außentheorie postuliert – tatbestandliche Bedeutung beimisst.²⁰³ So ist im deutschen Schrifttum bereits früh vertreten worden, dass die Richtlinie keinen Raum für die Anwendung des – der Vorschrift des § 22 BAO vergleichbaren – § 42 AO lässt.²⁰⁴

Allerdings ist auch einzuräumen, dass die Rechtsprechung des EuGH in den letzten Jahren einen Missbrauchs begriff entwickelt hat, der subjektive und objektive Kriterien enthält und insoweit an § 22 BAO erinnert.²⁰⁵ Dieser Missbrauchs begriff spielt zwar vor allem im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten – also des Primärrechts – eine Rolle. Der EuGH neigt aber dazu, die dabei entwickelten Kriterien auch auf der Ebene des Sekundärrechts als maßgebend zu erachten.²⁰⁶

Fraglich könnte aber sein, ob Art 1 Abs 4 der Richtlinie den Mitgliedsstaaten in allen Fällen der zugestandenen „*Anwendung einzelstaatlicher [...] Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen, Steuerbetrug und Missbräuchen*“ auch freistellt, sowohl die Anrechnungs- als auch die Freistellungsmethode zu [Seite 170](#) versagen und letztlich Doppelbesteuerung in Kauf nimmt. Vor dem Hintergrund der erwähnten Zielsetzung der Richtlinie könnte auch in diesen Fällen zumindest die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer geboten sein. Zwar lässt sich einwenden, dass Art 1 Abs 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie als überflüssig angesehen werden könnte, wenn einem Mitgliedstaat aus ihr eine Verpflichtung erwächst, die ihn schon aufgrund der allgemeinen Regelungen der Mutter-Tochter-Richtlinie trifft. Die Bedeutung des Art 1 Abs 4 der Richtlinie könnte aber ohnehin primär darin liegen, die wirtschaftliche Anknüpfung der einzelnen Richtlinienvorschriften, die sie umgehungs fest macht, zu unterstreichen,²⁰⁷ und außerdem zu verdeutlichen, dass auch Mitgliedsstaaten, die sich generell der Freistellungsmethode bedienen, nicht verwehrt ist, zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen in bestimmten Fällen auf die Anrechnungsmethode zurückzugreifen.

E. Verhältnis zu den Grundfreiheiten

§ 10 Abs 4 KStG ist auch an den Grundfreiheiten und der dazu ergangenen EuGH Rechtsprechung zu messen.²⁰⁸ Die Übereinstimmung einer nationalen Norm mit den Grundfreiheiten ist nach hL anhand eines vierstufigen Prüfungsschemas zu messen: Anwendbarkeit der Grundfreiheiten, Vergleichbarkeit der Situationen, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit.²⁰⁹

Für die Besteuerung von Dividenden kann sowohl die Kapitalverkehrs- als auch die Niederlassungsfreiheit einschlägig sein.²¹⁰ Im Rahmen der Beurteilung von Dividenden aus einem anderen EU-Mitgliedstaat ist die Abgrenzung dieser beiden Grundfreiheiten nicht bedeutsam, da beide Grundfreiheiten das gleiche Diskriminierungsverbot vorgeben.²¹¹ Der unionsrechtliche Schutz vor einer steuerlichen Schlechterstellung von Dividenden, die aus einem Drittstaat stammen, hängt jedoch maßgeblich von der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ab, da nur diese ihren Schutzbereich auf Drittstaaten erstreckt. Der EuGH hat bis zum Jahr 2012 überwiegend den Eindruck erweckt, dass die Abgrenzung anhand des konkreten Sachverhalts vorzunehmen ist.²¹² Im Urteil der Rs *FII* [Seite 171](#) *GLO II* vom 13.11.2012

sorgte der Gerichtshof aber für eine Überraschung: Nach der im Vereinigten Königreich geltenden Rechtslage werden Dividenden von nicht ansässigen Tochtergesellschaften der Besteuerung unterworfen. Sofern die Muttergesellschaft an der gebietsfremden Tochtergesellschaft zu weniger als 10 % beteiligt ist, wird keine Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gewährt.²¹³ Gewinnausschüttungen von gebietsansässigen Tochtergesellschaften unterliegen dagegen bei ansässigen Muttergesellschaften nicht der Körperschaftsteuer. Dem Fall liegt demnach eine steuerliche Regelung zugrunde, die nicht nur auf Dividenden anwendbar ist, die eine gebietsansässige Gesellschaft auf der Grundlage einer Beteiligung erhält, die einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der ausschüttenden Gesellschaft verleiht und es ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, sondern auch auf Dividenden, die auf der Grundlage einer Beteiligung bezogen werden, die keinen solchen Einfluss verleiht.²¹⁴ Diese Regelung wurde im vorliegenden Fall auf einen Inhaber mit einer Beteiligungshöhe von 100 % angewendet (= sicherer Einfluss).²¹⁵ Der EuGH führt aus, dass sich auch eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft, die eine „kontrollierende“ Beteiligung an einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft hält, auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen kann. Hätte der EuGH auf Basis seiner zuvor angedeuteten Linie entschieden, wäre die Kapitalverkehrsfreiheit nicht anwendbar gewesen, weil die Beteiligung iHv 100 % einen sicheren Einfluss vermittelt und die Kapitalverkehrsfreiheit hinter die Niederlassungsfreiheit zurückgetreten wäre.²¹⁶ Dies hätte zur Folge, dass der Beteiligte schutzlos wäre, da die Niederlassungsfreiheit bei Sachverhalten mit Bezug zu Drittstaaten nicht zur Anwendung gelangt. Der EuGH ging jedoch in eine andere Richtung:²¹⁷ „*In einem Kontext wie dem des Ausgangsverfahrens, bei dem es um die steuerliche Behandlung von Dividenden aus Quellen in einem Drittland geht, ist [...] davon auszugehen, dass die Prüfung des Gegenstands einer nationalen Regelung für die Beurteilung ausreicht, ob die steuerliche Behandlung von Dividenden aus Quellen in einem Drittland unter die Bestimmungen des Vertrags über den freien Kapitalverkehr fällt.*“²¹⁸ Im Ergebnis kommt es also bei Drittstaatenverhältnissen – anders als bei EU-internen Sachverhalten – ausschließlich auf den Gegenstand der streitentscheidenden Norm an:²¹⁹ „*[E]ine nationale Regelung über die steuerliche Behandlung von Dividenden aus einem Drittland, die nicht ausschließlich für die Situation gilt, in denen die Muttergesellschaft entscheiden [Seite 172] den Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, die die Dividenden ausschüttet, [ist] nach Art. 63 AEUV zu beurteilen.*“²²⁰ Da der Ausgangsfall eine Regelung betraf, die ab einer Beteiligungshöhe von 10 % anzuwenden ist,²²¹ kann dem EuGH im Ergebnis unterstellt werden, dass diese Beteiligungshöhe seiner Auffassung nach keinen entscheidenden Einfluss vermittelt.²²²

Die österreichische Regelung des § 10 Abs 4 KStG ist ebenso nur auf Fälle anwendbar, bei denen die Beteiligungshöhe mindestens 10 % beträgt. Es handelt sich somit um „*eine nationale Regelung über die steuerliche Behandlung von Dividenden [...], die nicht ausschließlich für Situationen gilt, in denen die Muttergesellschaft entscheidenden Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, die die Dividenden ausschüttet*“. Sie ist nach nunmehriger Auffassung des EuGH anhand von Art 63 AEUV zu messen.²²³ Der Umstand, dass die Beteiligung für einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens einem Jahr gehalten werden muss,²²⁴ um die Anwendung des § 10 Abs 2 KStG und in der Folge des § 10 Abs 4 KStG auszulösen, ändert nichts an der Beurteilung: Dies führt zwar dazu, dass zB eine Beteiligung iHv 100 %, die nur ein paar Monate gehalten wird, nicht unter den Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG zu subsumieren ist. Entscheidend ist aber, dass die nationale Regelung nicht ausschließlich für

Situationen gilt, in denen die Muttergesellschaft entscheidenden Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, die die Dividenden ausschüttet. Dies ist bei einer Regelung, die schon ab 10%iger Beteiligung zum Tragen kommt, nach der in *FII GLO II*²²⁵ vom EuGH vertretenen Auffassung offenbar der Fall. Eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft kann sich daher unabhängig vom Umfang der Beteiligung, die sie an der in einem Drittland niedergelassenen Dividenden ausschüttenden Gesellschaft hält, auf diese Bestimmung berufen, um die Rechtmäßigkeit einer solchen Regelung in Frage zu stellen.

Diese vom EuGH entwickelten Abgrenzungsgrundsätze können nach *Spies* mittlerweile „als gefestigte Rsp betrachtet werden“.²²⁶ Ob der EuGH dieser Rsp-Linie auch in Zukunft treu bleibt, bleibt abzuwarten. Überzeugende Gründe sprechen Seite 173 nämlich auch dafür, auf den konkreten Sachverhalt abzustellen.²²⁷ Folgt man dieser Auffassung, sind die von § 10 Abs 4 KStG erfassten Anwendungsfälle weitgehend – jedenfalls im Bereich höherer Beteiligungen – nicht von der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst. Der grundfreiheitenrechtliche Schutz käme in diesen Fällen dann auf Grundlage dieser Auffassung nicht zum Tragen.

Der Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG ist dann anzuwenden, wenn die ausländische ausschüttende Gesellschaft einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweist und die ausländische Durchschnittssteuerbelastung 15 % oder weniger beträgt.²²⁸ Mit dieser Situation vergleichbar ist eine Beteiligung der Muttergesellschaft an einer inländischen Tochtergesellschaft, die ebenso ausschließlich passive Einkünfte generiert. Fraglich ist, ob die vorliegende Niedrigbesteuerung im Ausschüttungsstaat die Vergleichbarkeit der beiden Sachverhalte beeinträchtigen könnte. Nach EuGH-Rsp ist jedoch der Steuersatz im Ausland kein Grund, eine Vergleichbarkeit zu verneinen, da im Inlands- sowie im Auslandsfall eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung auftreten kann:²²⁹ „Es ist darauf hinzuweisen, dass die Situation einer Gesellschaft, die als Anteilseignerin Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, in Bezug auf eine Steuervorschrift, die die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne verhindern soll, mit der einer Gesellschaft, die als Anteilseignerin Dividenden aus inländischen Quellen erhält, insofern vergleichbar ist, als es grundsätzlich in beiden Fällen zu einer mehrfachen Besteuerung der erzielten Gewinne kommen kann.“²³⁰

Zu untersuchen ist als nächster Schritt, ob diese beiden objektiv vergleichbaren Situationen unterschiedlich behandelt werden und damit eine Beschränkung der Grundfreiheiten vorliegt. Im Inlandsfall werden Dividenden, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausschüttet, immer steuerfrei gestellt (= Befreiungsmethode). Im Gegensatz dazu unterliegen Ausschüttungen einer im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft an eine inländische Muttergesellschaft, bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 10 Abs 4 KStG, der Anrechnungsmethode. In der *Rs FII GLO I*²³¹ und dem folgend auch in der *Rs Haribo* und *Salinen*²³² ging der EuGH von keiner Ungleichbehandlung eines solchen Besteuerungsregimes aus, „sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen“.²³³ Selbst der mit dem Anrechnungsverfahren zusammenhängende zusätzliche Ver Seite 174 waltungsaufwand ist in Kauf zu nehmen.²³⁴ Aus diesen Gründen wurde von manchen Autoren die Befreiungs- und Anrechnungsmethode des § 10 Abs 4 KStG als gleichwertig erachtet.²³⁵ In der *Rs FII GLO II* sieht der EuGH allerdings nunmehr die Befreiungs- und Anrechnungsmethode dann nicht als gleichwertig an, wenn im Inland die effektive Steuerbelastung „im

Regelfall“ unter der nominellen Steuerbelastung liegt.²³⁶ Dies führt nämlich dazu, dass bei der Anrechnungsmethode die Steuerbelastung der von der ausländischen Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne im Ergebnis auf das österreichische nominelle Steuerniveau iHv 25 % hochgeschleust wird, im Gegensatz dazu jedoch die inländische Gesamtsteuerbelastung bei Anwendung der Befreiungsmethode beim effektiven Steuersatz bleibt. Zur Feststellung, ob eine Beschränkung vorliegt, ist daher zu untersuchen, ob bei Anwendung des österreichischen Körperschaftsteuersystems die effektive Steuerbelastung von inländischen Kapitalgesellschaften im Regelfall unter der nominellen Steuerbelastung zu liegen kommt. Generalanwältin *Kokott* hat in den Schlussanträgen zu *Haribo* und *Salinen* mit Verweis auf das Vorbringen des UFS Linz festgehalten, „ dass die effektive Steuerbelastung inländischer Dividenden in Österreich durch die im KStG normierten vielfältigen Entlastungswirkungen nicht nur in Einzelfällen niedriger sein könne als der nominelle Steuersatz. Beispielhaft erwähnt [der UFS Linz] die Möglichkeit des Verlustvortrags sowie der Gruppenbesteuerung“. ²³⁷ Auch *Massoner/Stürzlinger* sehen neben diesen Entlastungen zB auch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung iSd § 7a EStG als Beispiel dafür an, dass die effektive Steuerbelastung regelmäßig unter dem nominellen Steuersatz zu liegen kommt. Der UK High Court brachte als Beweis für die im Regelfall niedrigere inländische effektive Steuerbelastung im Vereinigten Königreich ebenfalls „ *depreciation allowances*“ und „ *surrender of losses*“ vor. ²³⁸ Ist die effektive Steuerbelastung inländischer Dividenden daher nicht nur in Einzelfällen niedriger als der nominelle Steuersatz, führt dies zu einer Schlechterbehandlung grenzüberschreitender Dividendenflüsse, da diese in jedem Fall auf den nominellen Steuersatz iHv 25 % hochgeschleust werden. Als Folge davon betont der EuGH in der Rs *FII GLO II*, dass die Anrechnungsmethode – im Gegensatz zur Befreiungsmethode – die Weitergabe der Entlastungen, die auf der Stufe der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft bei der Körperschaftsteuer gewährt wurden, auf die Empfänger-gesellschaft nicht erlaubt. ²³⁹ Im Lichte dieser neueren Rechtsprechung Seite 175 ist die Gleichwertigkeit der in § 10 Abs 1 KStG angesprochenen Befreiungen und der indirekten Anrechnung nach § 10 Abs 4 KStG mehr denn je zweifelhaft geworden. ²⁴⁰

IV. Rechtspolitische Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass der in § 10 Abs 4 KStG vorgesehene Methodenwechsel auch heute – fast zwanzig Jahre nach seiner Einführung – eine Reihe von schwierig oder gar nicht befriedigend zu lösenden Auslegungsfragen aufwirft. Die meisten dieser Fragen sind schon vor vielen Jahren artikuliert worden, ohne dass dies den Gesetzgeber bewogen hat, zumindest verfassungsrechtliche und unionsrechtliche Bedenken auszuräumen. Gelegentlich wird man den Eindruck nicht los, dass der Gesetzgeber nicht unglücklich darüber ist, dass der Anwendungsbereich dieser Regelung in vielfacher Hinsicht unklar ist: Die auf diese Weise ausgelöste Unsicherheit soll Steuerpflichtige möglicherweise davon abhalten, allzu findige Gestaltungen unter Einschaltung niedrig besteufter Auslandsgesellschaften mit Passiveinkünften zu ersinnen. Die rechtsstaatliche Problematik eines derartigen Ansatzes liegt aber auf der Hand.

1 BGBl 1989/660. Durch das PrivatstiftungsG 1993 wurden die Bestimmungen des § 10 Z 5 KStG und § 7 Abs 4 KStG in § 10 Abs 2 Z 1 und 2 KStG ohne eine inhaltliche Veränderung

zusammengeführt.

- 2 BGBl 1994/681.
- 3 RL 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990.
- 4 Unter „Erträge“ werden die „Gewinnanteile jeder Art aus der Beteiligung“ sowie die „Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung“ verstanden. Siehe § 10 Abs 2 Z 2 lit a und lit b KStG idF EU-AnpG.
- 5 BGBl 1995/57.
- 6 § 10 Abs 3 KStG idF EU-AnpG.
- 7 Siehe § 10 Abs 3 letzter Absatz KStG idF EU-AnpG.
- 8 BGBl I 2003/71.
- 9 BMF vom 5.1.2004, EAS 2400.
- 10 Im Gefolge der Gesetzesänderung wurde auch die „*Verordnung zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung*“ durch die „*Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung*“ ersetzt.
- 11 BGBl I 2009/52.
- 12 Nach *Gassner* sind unter einer „ausländischen Gesellschaft“ iSd § 10 Abs 4 Z 1 KStG und § 2 VO sowohl ausländische Gesellschaften, die einer inländischen vergleichbar sind, als auch jene ausländische Gesellschaften, die in der Anlage 2 zum EStG angeführt werden, zu verstehen (*Gassner*, Der Methodenwechsel zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Mißbräuchen, in *Gassner/Lang/Lechner* [Hrsg], Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [1995] 331 [346]). Siehe auch *Bieber/Kofler*, Ausländische Beteiligungserträge und Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 bis 6 KStG, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht (2014) 181 (191 FN 69). Die Einkunftsarten können nach *Wiesner* auch als „vermögensverwaltend“ bezeichnet werden (*Wiesner*, Die österreichischen Mißbrauchsbestimmungen auf dem Gebiet des Außensteuerrechts – § 10 Abs 3 KStG 1988, SWI 1995, 127 [133]).
- 13 § 2 Z 1 der VO BGBl II 2004/295; siehe auch *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 331; *Wiesner*, SWI 1995, 134.
- 14 *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 347; *Zöchling/Kirchmayr*, Das internationale Schachtelprivileg nach dem EU-Anpassungsgesetz, ÖStZ 1994, 366 (367).
- 15 Siehe *Philipp/Loukota/Jirousek*, Kommentar Internationales Steuerrecht, Loseblattausgabe, I/1 Z 00 Tz 122.
- 16 *Lechner*, „Veräußerung von Beteiligungen“ als Missbrauchsverdachtsgrund iSd § 10 Abs 4 KStG, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* (Hrsg), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS *Ruppe* (2007) 396 (404 f). AA *Zöchling/Kirchmayr*, die den Grund der Ausnahme von Dividendenerträgen darin sehen, dass nach § 10 KStG in- und ausländische Beteiligungserträge ohnehin steuerbefreit seien (*Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 367).
- 17 Ausführlich zur unmittelbaren und mittelbaren Durchrechnung siehe Salzburger Steuerdialog 2013, Ergebnisunterlage KöSt/UmgrStrG, Punkt 5 (Erlass des BMF vom 3.10.2013, BMF-010203/0493-VI/6/2013). *Lechner* in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher*, FS *Ruppe* 405. Nach *Schrottmeyer* kann davon ausgegangen werden, dass auch Urenkelgesellschaften mitumfasst sind, da ansonsten diese Regelung leicht umgangen werden könnte, indem Passivgesellschaften nicht

unmittelbar von der ausländischen Gesellschaft gehalten werden. Begründet wird dieses Argument mit dem Wortlaut des § 10 Abs 4 Z 1 KStG, der auch mittelbare vermögensverwaltende Tätigkeiten erfasst und wohl davon auszugehen ist, „ dass alle Passivgesellschaften, die unter der ausländischen Tochtergesellschaft (direkt oder indirekt) angesiedelt sind, mit einzubeziehen sind “ (Schrottmeyer, „Switch-Over“ bei Internationalen Schachtelbeteiligungen [Teil II] Wann liegt eine Passivgesellschaft vor? *ecolex* 2005, 239 [242]). Ebenso *Hirschler*, Rechtsformplanung im Konzern (2000) 674. AA *Tumpel*, der das Halten einer Beteiligung an der ausländischen Finanzierungsgesellschaft über eine ausländische aktive Gesellschaft für nicht schädlich hält (*Tumpel*, Ausländische Finanzierungsgesellschaften, in *Gassner/Lang* [Hrsg], Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen [1998] 417 [438]).

- 18 *Hirschler*, Rechtsformplanung 675; *Lechner* in *FS Ruppe* 405.
- 19 Vgl auch *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG (2015) § 10 KStG Rz 271; *Wiesner*, SWI 1995, 135; KStR 2013 Rz 1238.
- 20 KStR 2013 Rz 1238; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG (2015) § 10 KStG Rz 271; *Wiesner*, SWI 1995, 135. AA *Schrottmeyer*, Methodenwechsel bei internationalen Schachtelbeteiligungen, ÖStZ 2014, 50 (51). Nach *Lechner* wird jedoch übersehen, dass die VO nur davon spricht, passive Tätigkeiten in die konsolidierte Betrachtung einzubeziehen und nicht explizit die Miteinbeziehung operativer Tätigkeiten von Einzelgesellschaften ausschließt (*Lechner* in *FS Ruppe* 406).
- 21 Vormals § 10 Abs 3 KStG.
- 22 *Wiesner*, SWI 1995, 135. AA *Gassner*, der ua die Aussage von *Wiesner* anzweifelt, da *Wiesner* selbst einräumt, dass eine geschäftsleitende Holding nicht in den Anwendungsbereich der VO fällt, weil eine geschäftsleitende Holding sich nicht auf Zinseneinnahmen und Kuponschneiden beschränkt, sondern lenkend und leitend tätig sein muss und eine solche Funktion gegen die Vermögensverwaltungstätigkeit spricht (*Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 349).
- 23 *Schrottmeyer*, *ecolex* 2005, 243; *Schrottmeyer*, ÖStZ 2014, 50 f; so auch *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 348 f. Im überwiegenden Schrifttum wird die Verwaltungspraxis als gesetzwidrig angesehen: *Bieber/Kofler* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht 193; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 348 f; *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG ² (2016) § 10 Rz 159; *Hirschler*, Rechtsformplanung 675; *Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 407; *Lechner* in *FS Ruppe*, 406, der der Meinung ist, dass der zweite Satz von Rz 1238 der KStR 2013 gestrichen werden sollte, um Irritationen in der praktischen Rechtsanwendung zu vermeiden; *Schrottmeyer*, *ecolex* 2005, 243.
- 24 Siehe BMF vom 11.2.2005, EAS 2558, SWI 2005, 197.
- 25 So auch *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 294.
- 26 Siehe *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG ² (2016) § 10 Rz 158. *Wiesner* sieht den Grund für die Ausnahme der „fiktiven“ Schachtelbeteiligung darin, dass diese außerhalb des Bereiches des spekulativen An- und Verkaufs von Dividendenwerten stehen (*Wiesner*, SWI 1995, 134). Nach *Gassner* sind Einkünfte aus der Veräußerung von in- und ausländischen börsennotierten Aktien idR schädliche Passiv-einkünfte (*Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 349).
- 27 *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG ² (2016) § 10 Rz 158.
- 28 *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 289.

- 29 *Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG² (2016) § 10 Rz 158; *Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG § 10 Rz 277; *Widinski*, Praxisprobleme bei der Besteuerung von Auslandsdividenden, in *Ludwig/Widinski* (Hrsg), Generationenwechsel, FS *Bruckner* (2008) 305 (312).
- 30 KStR 2013 Rz 1235.
- 31 *Hirschler*, Rechtsformplanung 674; *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 367.
- 32 *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 350. AA *Strimitzer/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 282.
- 33 *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 350; *Strimitzer/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 282.
- 34 *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 350; Ebenso *Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 296. *Loukota/Quantschnigg* gehen davon aus, dass nur der Fall der *ausschließlichen* Betätigung auf den in § 2 Z 3 lit a bis c der VO angeführten Bereichen zur Steuerunschädlichkeit führen soll (*Loukota/Quantschnigg*, Neues österreichisches Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Basisgesellschaften, SWI 1995, 9 [15]).
- 35 *Gassner in Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 350. AA *Beiser*, der derartige Tätigkeiten nach § 2 Z 3 der VO „ *keinesfalls*“ dem befreiungsschädlichen Unternehmensschwerpunkt zurechnen und auch wenn ein passiver Schwerpunkt ermittelt wird, die genannten Tätigkeiten der internationalen Schachtelbefreiung unterwerfen würde (*Beiser*, Schachtelbefreiung und Abkommensmißbrauch – eine Untersuchung am Beispielfall Malta [Teil 1], FJ 1995, 307 [311]).
- 36 Der Begriff der „Nachhaltigkeit“ wird in der Rz 1236 der KStR 2013 als „mit Wiederholungsabsicht und jedenfalls nicht kurzfristig“ definiert; *Wiesner*, SWI 1995, 134.
- 37 „Überwiegend“ bedeutet laut Rz 1236 der KStR 2013 „mehr als 50 %“; ebenso *Schrottmeyer*, „Switch-Over“ bei Internationalen Schachtelbeteiligungen (Teil I) Wann liegt eine „Passivgesellschaft“ vor?, *ecolex* 2005, 152 (153); *Strimitzer/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 262.
- 38 Näheres dazu *Schrottmeyer*, *ecolex* 2005, 239 ff.
- 39 Siehe *Schrottmeyer*, *ecolex* 2005, 153.
- 40 § 2 Z 2 letzter Satz VO. Nach *Wiesner* können die in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der seinerzeitigen Umgehungsregelung des § 7 Abs 4 KStG 1988 angeführten Beurteilungskriterien, das Verhältnis der Erträge der vermögensverwaltenden gegenüber den anderen Bereichen, das Verhältnis der Vermögensteile und das Verhältnis der Wertschöpfung der Bereiche, herangezogen werden (*Wiesner*, SWI 1995, 134). AA *Lang*, der einen derartigen Abwägungsprozess unter Berücksichtigung eines beweglichen Systems einzelner Kriterien als „ *rechtspolitisch bedauerlich*“ ansieht. Unter Berücksichtigung des ertragsteuerlichen Charakters des KStG könnte man zum Ergebnis kommen, dass man „ *ausschließlich auf das Verhältnis zwischen den Erträgen aus den genannten Wertpapieren und Beteiligungen einerseits und den Erträgen aus den sonstigen Tätigkeiten der Ges andererseits abstellt* “ (*Lang*, Die internationale Schachtelbeteiligung im Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 1988, WBL 1989, 292 [294]). Nähere Ausführungen dazu siehe *Schrottmeyer*, *ecolex* 2005, 241.
- 41 Siehe BMF vom 11.2.2005, EAS 2558, SWI 2005, 197 mit der Begründung, dass sich der Verordnungswortlaut auf den gesamten Unternehmensbereich der ausländischen Gesellschaft und nicht nur auf jenen des Hauptsitzes bezieht: „ *Hat daher ein führender*

- ausländischer Weltkonzern in Österreich eine Holdinggesellschaft errichtet, die Gewinnausschüttungen von einer schweizerischen Tochtergesellschaft bezieht, dann steht die Schachtelbefreiung gem. § 10 Abs 2 KStG auch dann zu, wenn zwar der schweizerische Hauptsitz der Tochtergesellschaft überwiegend schädliche Passiveinkünfte erzielt, diese aber unter Einschluss der Einkünfte einer irischen Forschungsbetriebstätte nur etwa 10% des Einkommens der Tochtergesellschaft betragen.“ Ebenso Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 10 Rz 163; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 287; Strimitzer/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (2015) § 10 KStG Rz 263.
- 42 KStR 2013 Rz 1236; Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Methoden 354. Kritisch dazu Schrottmeyer, ecolex 2005, 153 ff; Haslinger, ÖStZ 2009, 271 ff. Anders noch zu den drei damaligen Voraussetzungen Wiesner, SWI 1995, 133.
- 43 Wiesner, SWI 1995, 134.
- 44 Schrottmeyer, ecolex 2005, 153.
- 45 Haslinger, Zur Anwendung des Methodenwechsels nach § 10 Abs 4 KStG bei wechselndem Aktiv- und Passivschwerpunkt, ÖStZ 2009, 270 (271); zu dieser Problematik iZm Rücklagen siehe Staringer, Die Anrechnung nach § 10 Abs 3 KStG und das Abkommensrecht, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Recht (1996) 263 (275).
- 46 Siehe BMF vom 24.4.2009, EAS 3054.
- 47 Schrottmeyer, ecolex 2005, 154 sowie Haslinger, ÖStZ 2009, 271.
- 48 Schrottmeyer, ecolex 2005, 155; ebenso Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Methoden 354.
- 49 Siehe BMF vom 24.4.2009, EAS 3054; ebenso Strimitzer/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (2015) § 10 KStG Rz 266; die primäre Ausschüttung aus schädlichen Passiveinkünften hat Eingang in die KStR 2013 in Rz 1239 gefunden.
- 50 Siehe ErlRV 1701 BlgNR, 18. GP, 7.
- 51 „Last in first out“: eine mögliche Verfahrensart der Inventurbewertung.
- 52 Gassner in Gassner/Lang/Lechner, Methoden 351.
- 53 Schrottmeyer, Switch Over“ bei Internationalen Schachtelbeteiligungen – Berechnung des ausländischen Steuersatzes in der Praxis (Teil I), ÖStZ 2004, 288 (293); Staringer in Gassner/Lang/Lechner, DBA und EG-Recht 276.
- 54 Vgl § 3 Z 3 der VO BGBl II 295/1994; siehe Erläuterungen zum AB 1816 BlgNR XVIII. GP, 1; Loukota/Quantschnigg, SWI 1995, 15; Wiesner, SWI 1995, 135; Zöchling/Kirchmayr, ÖStZ 1994, 368.
- 55 § 3 Z 2 der VO BGBl 1995/57 wurde unverändert in § 3 Z 2 der VO BGBl II 2004/295 übernommen.
- 56 BGBl I 2004/57.
- 57 ErlRV 1701 BlgNR, 18. GP, 7; Erläuterungen zum AB 1816 BlgNR XVIII. GP, 1.
- 58 Huemer/Schrottmeyer, Auswirkung der Körperschaftsteuersenkung auf den „Switch Over“, SWI 2004, 349 (351 f); Schrottmeyer, ÖStZ 2004, 290; siehe auch Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 298; Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1, 70.
- 59 BGBl I 2009/52.

- 60 ErläutRV 1701 BlgNR 18. GP 7.
- 61 Zu der Diskussion *nominell* oder *effektiver* Steuersatz vgl auch *Massoner/Stürzlinger*, Anrechnungsmethode als geringster und gemeinschaftsrechtskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden?, SWI 2008, 400 (406); *Massoner/Stürzlinger*, Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht: (An-)Rechnung ohne den Wirt?, SWI 2009, 280 (280 ff).
- 62 Vgl § 3 Z 1 bis 3 der VO.
- 63 *Hofbauer*, Die Berechnung einer vergleichbaren Durchschnittssteuerbelastung im Rahmen von § 10 Abs 4 KStG sowie VO zu § 48 BAO, SWI 2004, 179 (181). Näheres zu dieser Problematik siehe *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 300 mwN.
- 64 *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 350. Vgl die Bezeichnung „*ausländische Körperschaftsteuervorbelastung*“ in der ErläutRV 1701 BlgNR 18. GP 7.
- 65 Für den Ausschluss der genannten Steuern siehe KStR 2013 Rz 1239; *Bieber/Kofler* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht 196 (FN 123). Gegen den Ausschluss vgl *Hirschler*, Rechtsformplanung 677; *Schrottmeyer*, ÖStZ 2004, 291 und *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht, 269.
- 66 *Bieber/Kofler* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht 196; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 302.
- 67 *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG § 10 Rz 116.1.
- 68 *Schrottmeyer*, ÖStZ 2004, 291; in diese Richtung *Hirschler*, Rechtsformplanung 677 FN 217.
- 69 *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 270; *Gassner*, Die Verdachtsgründe des § 10 Abs 3 KStG – Wann müssen sie vorliegen? SWI 1995, 209 (210).
- 70 *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 269.
- 71 *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 269: Aus der Sicht des österreichischen Investors liegt das Motiv für das Auslandsengagement nicht immer nur in einer isoliert betrachtet geringeren Ertragsteuerbelastung, sondern vielmehr in einem insgesamt vorteilhafteren Steuerregime des jeweiligen ausländischen Staates. Zustimmend *Hirschler*, Rechtsformplanung 677 und *Schrottmeyer*, ÖStZ 2004, 291.
- 72 *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 271; BMF vom 2.1.1995, EAS 558; ebenso *Schrottmeyer*, ÖStZ 2004, 291; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 291; *Widinski* in *FS Bruckner* 312.
- 73 *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 271.
- 74 *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 10 Rz 167; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 303.
- 75 *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 350; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 270; *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 369.
- 76 *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 304; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EU-Recht 270.
- 77 *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 277.
- 78 *Hofbauer*, SWI 2004, 185; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 277.
- 79 *Hofbauer*, SWI 2004, 185; KStR 2013 Rz 1244.
- 80 *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 277.

- 81 So *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 344; weiters *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 277; *Bieber/Kofler* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht 198; *Hirschler*, Rechtsformplanung 681 und *Schrottmeyer*, ÖStZ 2004, 291; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 288.
- 82 § 10 Abs 4 Z 1 wird mit Z 2 durch das Wort „und“ verbunden.
- 83 Vgl § 1 Z 3 der VO BGBl II 2004/295. Beispiel dazu siehe Salzburger Steuerdialog 2013, Ergebnisunterlage KöSt/UmgrStrG, Punkt 5.5 (Erlass des BMF vom 3.10.2013, BMF-010203/0493-VI/6/2013).
- 84 *Wilburg*, Entwicklung eines beweglichen Systems im bürgerlichen Recht (1950) 3 ff.
- 85 Siehe ua *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 343.
- 86 Dazu auch *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 10 Rz 138.
- 87 Code of Conduct for Business Taxation, Pressemitteilung vom 29.2.2000, 4901/99.
- 88 ErlRV 59 BlgNR XXII. GP, 274.
- 89 *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 14; kritisch dazu *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 343.
- 90 *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1, 73.
- 91 ErlRV 59 BlgNR XXII. GP, 275.
- 92 § 1 Abs 1 Z 1 der VO BGBl 1995/57 wurde inhaltlich unverändert in § 1 Abs 1 Z 1 der VO BGBl II 2004/295 übernommen.
- 93 KStR 2013 Rz 1234; ebenso *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 305; kritisch *Tumpel* in *Gassner/Lang*, Besteuerung und Bilanzierung 437.
- 94 Siehe KStR 2013 Rz 1234; ebenso *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 10 Rz 149.
- 95 BGBl I 2003/71.
- 96 KStR 2013 Rz 1234.
- 97 *Schrottmeyer*, ÖStZ 2004, 290.
- 98 Diskussionsbeitrag von *Staringer* zu *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1.
- 99 *Steindl*, Einkünftezurechnung und Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012) 47 (50) FN 9 mwN.
- 100 Dazu ausführlich *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten (2009), 15 (18 ff und 27 ff).
- 101 VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188; 20.5.2010, 2006/15/0005.
- 102 VwGH 11.12.1990, 89/14/0140: „[...] dann ist nämlich zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre [...]“.
- 103 Die Innentheorie wird in der österreichischen Lehre überwiegend vertreten. Siehe *Kofler/Kofler*, Grundsätzliches zum Methodenwechsel nach § 10 Abs 3 KStG bei internationalen Schachteldividenden, Wissenschaftlicher Originalbeitrag (2001) 94 FN 60 mwN; *Steindl* in *Lang/Schuch/Staringer*, Einkünftezurechnung 51 FN 15 mwN.

- 104 Vgl ua *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 88; *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VfGH, ÖStZ 1994, 173 (173 ff).
- 105 *Lang*, Die Verordnungsermächtigung des § 10 Abs 3 KStG, in *Rill* (Hrsg), Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts (1995) 91 (96).
- 106 *Lang*, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen? ÖStZ 2011, 107 (113); *Obermair/Weninger*, Ein Kampf gegen Treaty Shopping – Ein dogmatischer Drahtseilakt, FJ 2005, 107 (109).
- 107 *Kofler*, Abschirmwirkung 390.
- 108 VfGH 10.8.2005, 2001/13/0018. Ebenso VfGH 24.7.2007, 2007/14/0029; 19.1.2005, 2000/13/0176.
- 109 Der Unwiderlegbarkeit folgen die Finanzverwaltung (vgl KStR 2013 Rz 1231) sowie *Loukota/Quantschnigg* SWI 1995, 13 f; *Loukota*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT, Band II/1, 21 ff; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 306; und *Wiesner*, SWI 1995, 130. AA *Farmer*, Internationale Schachtelbeteiligung: Verordnung gesetzwidrig?, RdW 1995, 115 f; *Kirchmayr/Schragl*, Anmerkungen zum Mißbrauchsrecht bei ausländischen Schachtelbeteiligungen, Kritik an der VO des BMF, BGBl 1995/57, ÖStZ 1995, 158 (161); *Lang* in *Rill* 98; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 340; *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1, 77; *Widinski* in FS Bruckner 313 und *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 359.
- 110 Siehe ua VfGH 29.2.2012, B 945/11; *Lang* in *Rill* 98 FN 32.
- 111 *Lang* in *Rill* 98; *Kofler*, Abschirmwirkung 397.
- 112 Siehe *Lachmayer*, Konzernschanke beim Abzug von Fremdfinanzierungszinsen hält vor dem VfGH, SWK 2012, 697 (699); *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1, 164.
- 113 Um „Umgehungsmöglichkeiten“ zu unterbinden (ErlRV 24 BgNR 25. GP, 14). Genauerer dazu siehe *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG² (2016) § 12 Rz 138.
- 114 Hervorhebung hinzugefügt. ErlRV 981 BgNR XXIV GP, 9 und 132. Ein weiteres Beispiel, woran sich die Neuregelung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG orientiert, stellt die gleichartige Konzernklausel des § 9 Abs 7 KStG dar, wonach „[z]ur Vermeidung von Gestaltungen [...] nur eine „fremdbezogene“ Beteiligungsanschaffung Anlass für eine Firmenwertabschreibung geben [soll.] [...] Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe kommen daher nicht in Betracht“ (ErlRV 451 BgNR XXII. GP, 26.); Aus den beiden gesetzlichen Bestimmungen lässt sich ableiten, dass der Gesetzgeber den Konzernausschluss als Abwehrmaßnahme gegen unerwünschte Steuergestaltungen im Konzern sieht.
- 115 VfGH 29.2.2012, B 945/11. Kritisch dazu *Lehner*, Einschränkung des Zinsabzuges für Konzerne ist verfassungskonform, GeS 2012, 249 (250 ff); *Moser*, Ausschluss vom Fremdkapitalzinsenabzug bei Konzernwerbungen verfassungskonform!, Aufsichtsrat aktuell 2012 H 3, 12 (12 ff).
- 116 VfGH 29.2.2012, B 945/11; kritisch zur Unwiderlegbarkeit: *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1, 164 und der dazugehörige Diskussionsbeitrag von *Staringer* und *Marchgraber*; *Wolf/Kauba*, Neues Zinsenabzugsverbot verfassungswidrig?, SWK 2011, 704 (707). Nach *Staringer* wird bei der Konzernklausel des damaligen § 11 Abs 1 Z 4 KStG übersehen, dass davon auch wirtschaftlich gerechtfertigte Gestaltungen erfasst werden (

- Staringer* plädiert aufgrund gleichheitsrechtlicher Überlegungen für eine Widerlegbarkeit der Vermutung [*Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1, 165]).
- 117 *Bieber/Kofler* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht 188.
- 118 Zum damaligen § 11 Abs 1 Z 4 KStG als unwiderlegbare Vermutung siehe *Lachmayer*, SWK 2012, 699.
- 119 *Kofler*, Abschirmwirkung 395 f.
- 120 *Kofler*, Abschirmwirkung 396 FN 107: Der Gesetzgeber kann nach der Rsp des VfGH aus praktischen Gründen von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehen. Wenn aufgrund dieser Durchschnittsbetrachtung auch „Härtefälle“ einer bestimmten Rechtsfolge unterliegen, ist das Gesetz allein deshalb noch nicht gleichheitswidrig.
- 121 *Lang* in *Rill* 99.
- 122 *Lang* in *Rill* 99 f.
- 123 *Lang* in *Rill* 100.
- 124 KStR 2013 Rz 1231; *Kofler*, Abschirmwirkung 394.
- 125 *Wiesner*, SWI 1995, 130.
- 126 *Wiesner*, SWI 1995, 130.
- 127 *Bieber/Kofler* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht 189; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 341 und *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 276 mwN.
- 128 ErlRV 59 BlgNR XXII. GP, 274.
- 129 Siehe dazu Näheres in Kapitel II.C.
- 130 BMF vom 5.1.2004, EAS 2400.
- 131 *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 340 f; *Lang* in *Rill* 98; *Lang*, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT Band III/2, 25.
- 132 *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 340 f; *Lang*, Neue Strategien, 13. ÖJT Band III/2, 25.
- 133 *Lang* in *Rill* 98; dazu auch *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1, der sich ebenso für die Widerlegbarkeit ausspricht, weil der Methodenwechsel ansonsten auch wirtschaftlich gerechtfertigte Fälle treffen würde.
- 134 *Lang*, Neue Strategien, 13. ÖJT Band III/2, 25. Die Ermächtigung wurde bereits durch das „bewegliche System“ und die genaue Erläuterung der Verdachtsgründe in der VO in Anspruch genommen.
- 135 *Lang*, Neue Strategien, 13. ÖJT Band III/2, 25 f; *Kofler*, Abschirmwirkung 396.
- 136 § 10 Abs 6 KStG.
- 137 *Bieber/Kofler* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht 199; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 350.
- 138 Vgl KStR 2013 Rz 1244; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 343.
- 139 *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 271; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 291.
- 140 *Lang*, Amtswegigkeit und Parteienträge im Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens (2006) 245 (250).

- 141 *Ritz*, BAO⁵ (2014) § 115 Rz 1.
- 142 *Ritz*, BAO⁵ (2014) § 113 Rz 1.
- 143 Der Bescheid könnte dann nach § 299 BAO von der Behörde aufgehoben werden. *Ritz*, BAO⁵ (2014) § 299 Rz 1.
- 144 *Lang* in *Holoubek/Lang* 251.
- 145 *Lang* in *Holoubek/Lang* 262.
- 146 *Ritz*, BAO⁵ (2014) § 113 Rz 10.
- 147 § 10 Abs 6 Satz 3 KStG.
- 148 *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 267.
- 149 *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 364.
- 150 *Hirschler*, Rechtsformplanung 680 f; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 315; *Petrag*, Internationale Schachtelbeteiligung verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, RWZ 2008, 163 (165); *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 272.
- 151 *Hirschler*, Rechtsformplanung 680.
- 152 *Hirschler*, Rechtsformplanung 680 f; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 272.
- 153 *Fürsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 10 Rz 180.
- 154 § 10 Abs 6 KStG; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 344; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 278.
- 155 KStR 2013 Rz 1244; *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden, 343; *Wiesner*, SWI 1995, 137; *Zöchling/Kirchmayr*, ÖStZ 1994, 369.
- 156 *Kühbacher*, Erfordert § 10 Abs 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag?, SWI 2008, 387 (393 ff); *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 278 f; *Staringer*, Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages bei der Anrechnung nach § 10 Abs 3 KStG, SWI 1996, 318 (319 f).
- 157 *Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 10 Rz 177.
- 158 *Kühbacher*, SWI 2008, 394 ff; *Pfister*, Ausschüttungen aus nicht unter § 10 Abs 2 KStG fallende ausländische Beteiligungen, taxlex 2008, 452 (454).
- 159 *Petritz*, Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag? RdW 2007, 311 (312); *Pfister*, taxlex 2008, 454.
- 160 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen AG*.
- 161 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen AG*, Rn 157 ff. Ausführlich dazu *Kofler/Prechtl-Aigner*, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GeS 2011, 175 (185).
- 162 BGBl I 2011/76.
- 163 VwGH 20.4.1999, 99/14/0012, ÖStZB 1999, 696; VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172, ÖStZ B 2005/219 mit Anmerkungen dazu *Weninger*, VwGH zu § 48 BAO, SWI 302 ff und *Obermair/Weninger*, GeS 2005, 167.
- 164 Siehe zB EStR 2000 Rz 7587; BMF vom 31.10.1997, EAS 1150; BMF vom 26.3.2002, EAS 2021; BMF vom 9.4.2002, EAS 2036; BMF vom 24.3.2005, EAS 2591; BMF vom 22.1.2010 EAS 3113 und dazu *Loukota*, Verlustvortrag und Anrechnungsvortrag, in

- BMF/JKU* (Hrsg), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, Gedenkschrift *Quantschnigg* (2010) 243 (243 ff); siehe auch *Krickl/Jerabek/Rittsteuer*, BMF kippt Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, SWI 2010, 152 (152 ff). Nähere Details siehe *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 163 ff.
- 165 BMF vom 22.5.2009, EAS 3065; Pkt 1.4 Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht; revidiert durch BMF vom 22.1.2010, EAS 3113.
- 166 Dafür zB *Petriz*, RdW 2007, 315; *Marschner*, EuGH in Columbus und Sammelverfahren CFC and Dividend sowie VwGH zu § 10 Abs 2 KStG: Der ungebremste Siegeszug der Anrechnungsmethode, FJ 2008, 260 (263); in diese Richtung auch *Loukota*, Gebietet EU-Recht einen DBA-Anrechnungsvortrag? SWI 2006, 250 (250 ff); *Loukota*, Doppelbesteuerungsabkommen im Einflussbereich des Gemeinschaftsrechts, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS *Nolz* (2008) 131 (142). Dagegen zB *Kirchmayr/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2008, 676 (677); *Kühbacher*, Der Methodenwechsel des § 10 Abs 4 KStG im Licht des Gemeinschaftsrechts, ÖStZ 2008, 92 (95); *Kühbacher*, Die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei ausländischen Portfoliobeteiligungen im KStG, ÖStZ 2008, 308 (308 ff); *Kühbacher*, SWI 2008, 391 ff; *Petrag*, RWZ 2008, 164; *Zorn*, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009, 171 (179 f).
- 167 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen AG*, Rn 168.
- 168 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen AG*, Rn 170.
- 169 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen AG*, Rn 166 ff.
- 170 So auch UFS Linz 18.2.2011, RV/0686-L/10.
- 171 Vgl § 10 Abs 6 KStG.
- 172 *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 367.
- 173 Nach *Kofler/Prechtl-Aigner* erscheint dieser gesetzgeberische Ansatz aus Sicht des Wirtschaftsstandortes äußerst restriktiv (*Kofler/Prechtl-Aigner*, GeS 2011, 187). Siehe zur bereits hA, dass § 10 Abs 6 KStG auch die ausländische Quellensteuer zur Anrechnung zulässt: *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 305; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA und EG-Recht 271.
- 174 ErlRV 1212 BlgNR XXIV. GP, 23; KStR 2013 Rz 1244. Unterstützend *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 366.
- 175 KStR 2013 Rz 1244.
- 176 *Kristen/Passeyrer*, Follow-up zu den Neuerungen zum internationalen Schachtelprivileg nach der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003, SWI 2003, 279 (282).
- 177 *Bieber/Kofler* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht 187; *Haslinger*, Switch-Over bei Veräußerungsgewinnen aus internationalen Schachtelbeteiligungen, SWI 2005, 170 ff; *Schrottmeyer*, „Switch Over“ bei Internationalen Schachtelbeteiligungen – Berechnung des ausländischen Steuersatzes in der Praxis (Teil II), ÖStZ 2004, 350 (352); unklar *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 255 und Rz 353; KStR 2013 Rz 1232 (aber nur bis inkl. 2. Fassung der KStR 2013. In der aktuellen Fassung der KStR ist der Verweis („ Der Methodenwechsel kommt auch für Gewinne aus der Veräußerung internationaler Schachtelbeteiligungen zum Tragen.“) nicht mehr zu finden; aber scheinbar KStR 2013, Rz 1231.
- 178 *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1, 98 f.
- 179

§ 10 Abs 4 Z 2 KStG idF BBG 2003 lautet: *Bei Vorliegen der Gründe [...] ist hinsichtlich von Gewinnanteilen die Entlastung [...] herbeizuführen. Die [...] Vorbelastung [...] wird auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Gewinnanteile jeder Art entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte den Gewinnanteilen jeder Art aus der internationalen Schachtelbeteiligung hinzuzurechnen*“ (Hervorhebungen selber vorgenommen).

- 180 *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1, 98 f.
- 181 Nur die Anfangswortfolge wurde von „*Bei Vorliegen der Gründe im Sinne der Z 1*“ auf „*In den Fällen der Abs 4 und 5*“ geändert.
- 182 ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP, 70.
- 183 ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP, 70.
- 184 *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1, 99f.
- 185 KStR 2013 Rz 1232 (bis inkl. 2. Fassung der KStR 2013). Die aktuellen KStR lassen einen Verweis auf die Veräußerungsgewinne vermissen.
- 186 DBA mit Tadschikistan, Hongkong, Türkei, Mazedonien, Lettland, Pakistan, Venezuela, Kasachstan, Rumänien, Litauen, Polen, Mongolei, Armenien, Russland, Deutschland, Finnland, Estland, Singapur, Weißrussland, Usbekistan, Kroatien, Ukraine, China, Kanada, Luxemburg, Schweden.
- 187 *Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Rz 280.
- 188 KStR 2013 Rz 1232; BMF vom 2.1.1995, EAS 558 zum DBA Österreich-Malta; BMF vom 5.7.1995, EAS 644 zum DBA Österreich-Irland.
- 189 So auch *Wiesner*, SWI 1995, 137; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 309; *Philipp/Loukota/Jirousek*, Kommentar Internationales Steuerrecht, Loseblattausgabe, I/1 Z 00 Tz 136.
- 190 Rz 22 und 23 des OECD-Kommentars zu Artikel 1 des OECD-Musterabkommens 1992.
- 191 Vgl dazu ausführlich *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 11 (24 ff); *Lang*, Neue Strategien, 13. ÖJT Band III/2 (16 f); *Leitner*, Die Besteuerung von Gewinnausschüttungen aus irischen Kapitalanlagegesellschaften, SWI 1996, 24 (25 f). Ein geänderter Kommentar des OECD-Steuerausschusses kann auch nicht als „spätere Übung“ nach Art 31 Abs 3 lit b WVK bezeichnet werden (*Lang*, Neue Strategien, 13. ÖJT Band III/2 [16 f]; *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, Entwicklungen 26 ff).
- 192 BGBl 1968/66 idF BGBl 1989/12.
- 193 BGBl 1979/294.
- 194 BGBl 1971/85.
- 195 BGBl 1986/263.
- 196 BGBl 1990/664.
- 197 BGBl 1976/431.
- 198 Vgl weiters VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074.
- 199 Vgl dazu *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (2015) § 10 KStG Rz 69.

- 200 Siehe dazu Art 4 (1) lit a und b der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 (Mutter-Tochter-Richtlinie).
- 201 § 1 Abs 1 Z 1 der VO BGBl II 2004/295.
- 202 Vormalig Art 1 Abs 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie. Durch die Richtlinie 2015/121 des Rates vom 27.1.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten wird die ehemalige Bestimmung des Art 1 Abs 2 nun in Art 1 Abs 4 verortet.
- 203 Zum Streit zwischen Außen- und Innentheorie siehe *Ellinger*, Anmerkungen zu dem Artikel „Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?“, ÖStZ 1975, 202 (202); *Loukota*, Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1991, 164 (166); etwas differenzierter *Loukota*, Internationale Steuerplanung und Europarecht, in *Lang/Weinzierl* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht – FS *Rödler* (2010) 583 (589); *Gassner*, Interpretation und Anwendung 115 ff; *Gassner*, ÖStZ 1981, 263 ff; *Ritz*, BAO⁴ § 22 Tz 7 ff; *Lang*, ÖStZ 1994, 173.
- 204 *Knobbe-Keuk*, Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien, EuZW 1992, 336 (340); *Eilers*, Gemeinschaftsrechtliche Anwendungsrestriktionen für § 42 AO, DB 1993, 1156 (1160).
- 205 *Lang*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273 (273 ff).
- 206 *Lang*, SWI 2006, 274.
- 207 *Züger*, Mißbrauch im europäischen Unternehmensteuerrecht, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 549 (559 ff).
- 208 Siehe dazu EuGH 18.9.2003, C-168/01, *Bosal*; EuGH 23.2.2006, C-471/04, *Keller Holding*; EuGH 12.12.2006, C-446/04, *FII Group Litigation*, Rn 67 f; EuGH 8.11.2007, C-379/05, *Amurta*.
- 209 Siehe dazu zB *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 53 ff.
- 210 Siehe ua *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit und Kapitalbeteiligungen in der EuGH-Rechtsprechung, SWI 2011, 350 (352) und *Kofler*, Kapitalverkehrsfreiheit, Kontrollbeteiligungen und Drittstaaten, taxlex 2008, 326 (326 f); EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn 33.
- 211 Siehe ua *Spies*, SWI 2011, 355.
- 212 Vgl EuGH 15.9.2011, C-310-/09, *Accor*, Rn 33 f; EuGH 21. 1. 2010, Rs. C-311/08, *SGL*, Rn 34 ff . Näheres dazu siehe *Lang*, in FS *Rödler* 526. Davon abweichend die Rs *Glaxo Wellcome*, die jedoch einen Sachverhalt innerhalb der EU betraf. Die Entscheidung für die Kapitalverkehrsfreiheit war daher im Ergebnis mit keinen Konsequenzen verbunden (EuGH 17.9.2009, C-182/08, *Glaxo Wellcome*, Rn 50 f).
- 213 Schlussanträge GA Jääskinen 19.7.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 6.
- 214 EuGH 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 93.
- 215 EuGH 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 88.
- 216 Siehe dazu *Hindelang*, Die steuerliche Behandlung drittstaatlicher Dividenden und die europäischen Grundfreiheiten; Die teilweise (Wieder-)Eröffnung des Schutzbereiches der Kapitalverkehrsfreiheit für Dividenden aus drittstaatlichen Direktinvestitionen – zugleich eine Besprechung des Urteils in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, IStR 2013, 77 (79).
- 217 EuGH 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 96.

- 218 EuGH 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 96.
- 219 Der *sichere Einfluss* wird daher lediglich anhand der Norm ermittelt.
- 220 EuGH 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 99.
- 221 Schlussanträge GA Jääskinen 19.7.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 6.
- 222 Vgl dazu EuGH 3.10.2013, C-282/12, *Itelcar*, Rn 22; EuGH 11.9.2014, C-47/12, *Kronos*, Rn 25 ff. Im Gegensatz dazu wird in der Literatur ua auch vertreten, dass ab einer Beteiligungshöhe von 10 % ein sicherer Einfluss angenommen werden kann. Unterstützt wird dieses Argument durch die Mutter-Tochter-Richtlinie, die ab einer Beteiligungshöhe von 10 % anzuwenden ist. Siehe ua *Linn*, Kapitalverkehrsfreiheit trotz Mehrheitsbeteiligung in Drittstaat – zugleich Auslegung des Urteils des EuGH in der Rs. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, IStR 2007, 69, IStR 2012, 924 (934).
- 223 Bei einem EU-internen Sachverhalt könnte auf Basis des Sachverhalts auch die Niederlassungsfreiheit greifen.
- 224 Näheres zur „Haltedauer“ als Indiz für die Niederlassungsfreiheit siehe *Spies*, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten (2015) 461 ff.
- 225 Und nachfolgend bestätigt durch EuGH 3.10.2013, C-282/12, *Itelcar*, Rn 22; EuGH 11.9.2014, C-47/12, *Kronos*, Rn 25 ff.
- 226 *Spies*, Die Rs Kronos: Abgrenzung der Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit, Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung, ISR 2014, 337 (340) mit Verweis auf EuGH 28.2.2013, C-168/11, *Beker und Beker*; EuGH 3.10.2013, C-282/12, *Itelcar*; EuGH 11.9.2014, C-47/12, *Kronos*.
- 227 Dazu *Lang*, in FS Rödler 524 ff; *Zorn* in FS Nolz 216 ff.
- 228 § 10 Abs 4 KStG.
- 229 EuGH 26.10.1999, C-294/97, *Eurowings*, Rn 43 ff; 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn 59; 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 37; EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*, Rn 59.
- 230 EuGH 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 37.
- 231 EuGH 12.12.2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.
- 232 EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen AG*.
- 233 EuGH 12.12.2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn 47 bis 57.
- 234 EuGH 12.12.2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn 53.
- 235 *Bieber/Kofler* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht 211 f; *Zorn* in FS Nolz 235; zweifelnd jedoch *Haslinger*, Die Besteuerung von Dividenden – EuGH bestätigt Kritik an geltender Rechtslage, SWI 2007, 175 (184 f); *Kofler/Prechtl-Aigner*, GeS 2011, 183 ff; *Massoner/Stürzlinger*, SWI 2008, 406 ff; *Massoner/Stürzlinger*, SWI 2009, 285 ff.
- 236 EuGH 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 44 ff.
- 237 Schlussanträge GA Kokott 11.11.2010, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen AG*, Rn 37.
- 238 *Baker*, UK: The FII GLO (II) and FII GLO (III) Cases, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012 (2013) 235 (235 ff).
- 239 EuGH 13.11.2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, Rn 48.

240 Vgl idS *Baker* in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Recent Developments in Direct Taxation
235 ff.