

35. Jahrgang / April 2025 / Nr. 4

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Mohamed Hemdan / Maja Mayrhuber

Einführung des FIG-Regimes in Großbritannien

Introduction of the FIG Regime in the UK

Kilian Posch / Franz Wallig

Vertragsabschlüsse durch Geschäftsführer im Homeoffice

Managing Director Signing Contracts in His Home Office

Michael Lang

Verdrängung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG durch Unionsrecht

Disapplication of Sec 12 Para 1 No 10 CITA due to EU Law

Nina Gindl / Magda Groissenberger

Anteilserwerb aus steuerrechtlicher und Pillar-II-Perspektive

Share Deal from a Tax Law and Pillar II Perspective

Markus Schwabe

Reduktion einer deutschen Erbschaftsteuerbelastung

Reduction of German Taxation on Inheritances

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Die Verdrängung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG durch das Unionsrecht

THE DISAPPLICATION OF SEC 12 PARA 1 NO 10 CITA IN ACCORDANCE WITH THE PRINCIPLE OF THE PRIMACY OF EU LAW

The Austrian Federal Fiscal Court (Bundesfinanzgericht) decided in two recent rulings that the prohibition of deduction for interest and license fees paid to group companies and taxed at a low rate by the recipient, as stipulated by Sec 12 Para 1 No 10 CITA, conflicts with the freedom of establishment. *Michael Lang* examines these rulings and discusses the scope of the conflict and how it can be solved in consistency with European Union Law, with special focus on the relevant rulings of the Court of Justice of the European Union quoted by the Federal Fiscal Court.

I. Die Entscheidungen des BFG

Das BFG hat in seinen beiden Erkenntnissen vom 7. 3. 2025, RV/7102685/2022, RV/7103283/2023, entschieden, dass das in § 12 Abs 1 Z 10 KStG angeordnete Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren, die an Konzernunternehmen geleistet werden und beim Empfänger nicht oder niedrigbesteuert werden, der Niederlassungsfreiheit widerspricht: Eine liechtensteinische Muttergesellschaft gewährte ein Darlehen an die österreichische Tochtergesellschaft und erhielt dafür Zinsen. Anwendbar waren die Vorschriften des EWRA.

Das BFG hatte – unter Verweis auf die *CILFIT*-Judikatur des EuGH¹⁾ – kein Vorabentscheidungsersuchen eingeholt. Dieses Hinweises hätte es gar nicht bedurft: Das BFG ist als nicht letztinstanzlich zuständiges Gericht zur Anrufung des EuGH in Auslegungsfragen berechtigt, aber nicht verpflichtet. Das BFG kann daher über die Interpretation des Unionsrechts alleine entscheiden, und zwar selbst dann, wenn es Zweifel an der grundfreiheitenrechtlichen Beurteilung gehabt hätte oder haben hätte müssen.

Angesichts der Tragweite der Entscheidung ist allerdings zu erwarten, dass das Finanzamt Amtsrevision erheben wird. Dann wird jedenfalls der VwGH darüber befinden müssen. Hat er Zweifel an der Auslegung der Niederlassungsfreiheit in dieser Konstellation, ist er als Höchstgericht verpflichtet, die Frage an den EuGH heranzutragen. Daher kann es noch länger dauern, bis der VwGH – allenfalls nach Befassung des EuGH – eine endgültige Entscheidung trifft.

Setzt sich die Auffassung des BFG vom Verstoß des § 12 Abs 1 Z 10 KStG gegen die Niederlassungsfreiheit durch, muss der Gesetzgeber tätig werden. Bis zum Inkrafttreten einer neuen Regelung sind alle Abgabenbehörden und Gerichte, die die Position des BFG teilen, verpflichtet, die bei ihnen anhängigen Fälle in Übereinstimmung mit dem Unionsrecht zu beurteilen: Sie haben den unionsrechtlichen Anwendungsvorrang gegenüber der Vorschrift des § 12 Abs 1 Z 10 KStG zu beachten, sich aber sonst auf das österreichische Steuerrecht zu stützen. Auf der im Lichte der Niederlassungsfreiheit „bereinigten Rechtslage“ beruhen dann die Entscheidungen der Abgabenbehörden und Gerichte.²⁾

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Frau Raphaela Riegler und Herrn Dominic Thierstein danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

¹⁾ EuGH 6. 10. 1982, *CILFIT*, C-283/81.

²⁾ Zur „bereinigten Rechtslage“ vgl zB VwGH 24. 6. 2021, Ro 2018/16/0040.

Die folgenden Ausführungen untersuchen nicht, ob § 12 Abs 1 Z 10 KStG tatsächlich grundfreiheitenwidrig ist. Stattdessen legen die weiteren Überlegungen die vom BFG vertretene und einleitend wiedergegebene Auffassung zugrunde und beschäftigen sich auf Grundlage dieser Annahmen bloß mit der Reichweite der unionsrechtlich gebotenen Verdrängungswirkung. Das BFG hat selbst eigene Überlegungen zu den Konsequenzen des Anwendungsvorrangs angestellt. Diese Passagen der Entscheidungen sollen in der Folge wiedergegeben und dann kritisch analysiert werden:

„Im Fall der unmittelbaren Anwendbarkeit von Unionsrecht ist eine sogenannte bereinigte Rechtslage zur Anwendung zu bringen. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sind nationale Gerichte, die im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden haben, gehalten, für die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen Sorge zu tragen.

Dabei ist darauf zu achten, dass der nationale Besteuerungsanspruch so weit wie möglich erhalten bleibt („Methode der geltungserhaltenden Reduktion“). Die Verdrängung darf also bloß jenes Ausmaß erreichen, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Bestehen mehrere gleichwertige unionsrechtskonforme Lösungen, ist jene Lösung zur Anwendung zu bringen, mit welcher materiell am wenigsten in das nationale Recht eingegriffen wird. Soweit als möglich, ist die normative Anordnung des nationalen Gesetzgebers aufrechtzuerhalten (vgl VwGH 24.6.2021, Ro 2018/16/0040; 25.10.2011, 2011/15/0070; 17.4.2008, 2008/15/0064).

Das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 ist daher iSd geltungserhaltenden Reduktion auf Fälle des Missbrauchs und Fälle, in denen ein ungewöhnlich hoher, fremd-unüblicher Zinssatz zur Anwendung gelangt, einzuschränken.

Im vorliegenden Fall wurde die Darlehensvereinbarung bereits im Jahr 2007, dh geraume Zeit vor Inkrafttreten des AbgÄG 2014, im Rahmen eines rein ausländischen, konzern-internen Finanzierungsvorgangs mit einer Laufzeit von 15 Jahren abgeschlossen. Die Verzinsung des gewährten Darlehens betrug ursprünglich 5% p.a. und wurde ab dem Jahr 2010 auf 2% p.a. reduziert.

Im Zuge einer grenzüberschreitenden Restrukturierung des Konzerns im Jahr 2014 wurde der verbliebene aushaftende Darlehensbetrag (Stand per 31. Dezember 2014: 150 Mio. Euro) durch eine Verschmelzung auf die Bf ins Inland übernommen. Neben diesem Gesellschafterdarlehen erfolgt die Finanzierung der Bf im Übrigen überwiegend über Eigenkapital.

Aus dem bekannten Sachverhalt ergaben sich keine Hinweise auf das Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO iZm der übertragenen Darlehensvereinbarung zwischen der Bf und ihrer liechtensteinischen Muttergesellschaft. Die vereinbarte Verzinsung iHv 2% p.a. war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auch als fremdüblich zu qualifizieren.

Die geltend gemachten Zinsaufwendungen unterlagen daher in unionsrechtskonformer Einschränkung der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 nicht dem Abzugsverbot und waren als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.“

II. Die Kriterien für die Wahl der unionsrechtskonformen Lösung

Erweisen sich Vorschriften des nationalen Rechts unionsrechtswidrig, ist der Gesetzgeber gefordert. Bis zu einer Neuregelung ist ihnen ein Inhalt beizumessen, der die Unionsrechtskonformität sicherstellt. Das BFG ist – zu Recht – davon ausgegangen, dass Verwaltungsbehörden und Gerichte dabei nicht nach ihrem Belieben vorgehen können. In den Worten des VwGH:³⁾ „Bestehen mehrere gleichwertige unionsrechtskonforme

³⁾ Vgl VwGH 24. 6. 2021, Ro 2018/16/0040; vgl auch VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064: „Es liegt auf der Hand, dass eine Problemstellung oftmals mehrere unterschiedliche Varianten gemeinschaftskonformer

Lösungen, hat der Rechtsanwender nicht ein freies Wahlrecht, sondern hat jene Lösung zur Anwendung zu bringen, mit welcher materiell am wenigsten in das nationale Recht eingegriffen wird.“ Die Wirkung des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts ist daher im Wege der Interpretation zu klären. Daher gilt nichts anderes als sonst bei der Auslegung von Rechtsvorschriften: Abgabenbehörden und Gerichte sind gleichermaßen gefordert. Das BFG hat die Deutung der Rechtslage durch die Abgabenbehörde zu überprüfen und unterliegt seinerseits der höchstgerichtlichen Kontrolle. Treten Zweifel auf, ob eine unter Berufung auf den Anwendungsvorrang vertretene Auffassung tatsächlich die Unionsrechtskonformität sicherstellt, besteht die Möglichkeit – und im Fall der Zuständigkeit eines Höchstgerichts die Verpflichtung –, den EuGH zu befassen.

Die für die Wahl der unionsrechtskonformen Lösung maßgebenden Kriterien sind somit durch Interpretation zu gewinnen. Jeder damit befasste Rechtsanwender hat dabei auf jene Wertungen abzustellen, die sich aus der Zusammenschau des nationalen Rechts und des Unionsrechts ergeben.⁴⁾ Das BFG hat seinen Überlegungen folgende Prämisse vorangestellt: „Dabei ist darauf zu achten, dass der nationale Besteuerungsanspruch so weit wie möglich erhalten bleibt (*„Methode der geltungserhaltenden Reduktion“*).“ Dem VwGH ist schon öfter vorgeworfen worden, dass seiner steuerlichen Rechtsprechung zum Anwendungsvorrang implizit der Grundsatz „*in dubio pro fisco*“ zugrunde liegt.⁵⁾ Derart unverblümt hat sich der VwGH aber selbst nie dazu bekannt, wie dies das BFG in seiner Begründung zum Ausdruck bringt.

Nach Zorn gibt der VwGH der Auslegungsvariante den Vorzug, die „den geringeren Eingriff“ bedeutet.⁶⁾ Auch das BFG präferiert die Lösung, „mit welcher materiell am wenigsten in das nationale Recht eingegriffen wird“. Stellt man dabei ausschließlich auf fiskalische Aspekte ab, wird damit die Argumentationsfigur des „geringeren Eingriffs“, die ursprünglich aus dem grundrechtlichen Bereich stammt, in ihr Gegenteil verkehrt.⁷⁾ Nicht der Eingriff der staatlichen Gewalt in die Rechtsposition des Einzelnen soll möglichst geringgehalten werden. Stattdessen wird die staatliche Gewalt vor dem sich auf die Rechtsprechung des EuGH berufenden Steuerpflichtigen geschützt.⁸⁾

Erachtet man die Klärung der Konsequenzen des Anwendungsvorrangs als Interpretationsfrage, bei deren Beantwortung auf die Wertungen abzustellen ist, die aus dem Zusammenspiel von Unionsrecht und nationalem Recht zu gewinnen sind,⁹⁾ ist nicht einsichtig, warum der Grundsatz „*in dubio pro fisco*“ dabei eine tragende Rolle spielen soll.¹⁰⁾ Bei der Auslegung von Steuergesetzen ist die Berufung auf diese vermeintliche Zweifelsregel mittlerweile zu Recht verpönt: Ziel und Zweck der jeweiligen Rechtsvorschrift sind maßgebend. Dies kann sich je nach Konstellation zum Vorteil oder zum Nachteil des Fiskus auswirken. Es gibt keinen Grund, bei der Klärung der Konsequenzen des Anwendungsvorrangs für Steuergesetze anders vorzugehen als sonst bei der Interpretation von Rechtsvorschriften. Für den Satz „*in dubio pro fisco*“ ist dabei kein Platz.¹¹⁾

Lösungen zulässt. Verdrängung von nationalem Recht durch unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht so zu verstehen, dass es der Vollziehung offen stünde, nach Belieben eine der mehreren gemeinschaftskonformen Lösungen zur Anwendung zu bringen, brächte einen Eingriff der Vollziehung in den eigentümlich der Gesetzgebung vorbehaltenen Bereich der rechtspolitischen Gestaltung mit sich.“

⁴⁾ Ausführlich Lang, Die Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht: In dubio pro fisco? SWI 2009, 216 (221); Lang, Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts, in Tipke/Seer/Hey/Englisch, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS J. Lang (2010) 1003 (1008 ff).

⁵⁾ Näher Lang, SWI 2009, 216 (221).

⁶⁾ Zorn, Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009, 171 (174).

⁷⁾ Lang, SWI 2009, 216 (219).

⁸⁾ Kritisch Lang in Tipke/Seer/Hey/Englisch, FS J. Lang, 1003 (1010).

⁹⁾ Vgl Zorn, RdW 2009, 171 (174), demzufolge nationales Recht zumindest zur „Abrundung“ heranzuziehen ist.

¹⁰⁾ Kritisch Lang, SWI 2009, 216 (221).

¹¹⁾ Zur methodischen Unhaltbarkeit dieses vermeintlichen Auslegungsgrundsatzes Lang, SWI 2009, 216 (221).

Das BFG vermeidet, in seiner Begründung der Intention des Gesetzgebers nachzuspüren und auf diese Weise die Varianten an möglichen unionsrechtskonformen Lösungen einzuschränken. Ein solches Unterfangen wäre auch zum Scheitern verurteilt: Dem historischen Gesetzgeber kann nur jene Rechtslage zugesonnen werden, die er seinerzeit selbst geschaffen hat, aber die sich eben als unionsrechtswidrig erwiesen hat.¹²⁾ Die Frage, welche Vorschriften der Gesetzgeber geschaffen hätte, wenn er geahnt hätte, dass sich die tatsächlich erzeugten Normen als unionsrechtswidrig herausstellen, ist rein spekulativ.¹³⁾ Sie lässt sich nicht seriös beantworten: Welche Vorschriften für den Gesetzgeber die „zweitbesten“ gewesen wären, lässt sich fast nie aus den Gesetzesmaterialien erkennen.¹⁴⁾

Keine Rolle spielen in der Begründung des BFG auch sich aus dem Verfassungsrecht ergebende Ansätze, um die Vielzahl von unionsrechtskonformen Lösungen einzuschränken. Zwar haben selbst verfassungsrechtliche Vorschriften den unionsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen. Wenn aber mehrere unionsrechtskonforme Lösungen zur Wahl stehen, können auch verfassungsrechtliche Vorgaben ins Spiel kommen.¹⁵⁾ Von Verwaltungsbehörden und Gerichten ist zu verlangen, dass sie ihnen zustehende Entscheidungsspielräume unter Beachtung der aus dem Verfassungsrecht gewonnenen Wertungen ausüben.

Das BFG scheint hingegen – wenn das Gericht davon spricht, dass „*der nationale Besteuerungsanspruch so weit wie möglich erhalten*“ bleiben soll – rein fiskalische Überlegungen in den Vordergrund zu stellen. Andere Formulierungen lassen sich hingegen so deuten, dass sich das BFG aus Respekt gegenüber dem nationalen Rechtssetzer Zurückhaltung auferlegen möchte: Die normative Anordnung des nationalen Gesetzgebers wäre so weit als möglich aufrechtzuerhalten. Auch den Satz, dass die Verdrängung „*bloß jenes Ausmaß erreichen [soll], das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen*“, lässt sich zumindest isoliert betrachtet in diesem Sinne verstehen.

Zurückhaltung ist durchaus angebracht. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des VfGH zum Sitz der Rechtswidrigkeit bei gesetzwidrigen Verordnungen und verfassungswidrigen Gesetzen. Auf die Parallelen zu dieser Judikatur wies der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17. 4. 2008, 2008/15/0064, explizit hin: Es geht in beiden Fällen um die – und dieser Terminologie bedient sich auch das BFG – „*bereinigte Rechtslage*“. Wenn der VfGH davon spricht, dass „*der nach Aufhebung verbleibende Teil des Gesetzes möglichst nicht mehr verändert werden soll, als zur Bereinigung der Rechtslage unbedingt notwendig ist*“,¹⁶⁾ dann hat er damit nicht fiskalische Gesichtspunkte vor Augen.¹⁷⁾ Vielmehr geht es ihm darum, dass er seine rechtspolitische Entscheidung nicht an die Stelle der rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers setzt. Diese Zurückhaltung kann es für den VfGH paradoxerweise gelegentlich sogar erforderlich machen, die Rechtslage vordergründig viel einschneidender zu ändern:¹⁸⁾ Wenn nämlich die nach Aufhebung einzelner Worte und Wortfolgen verbleibende Rechtslage „*dem Gesetz einen völlig anderen Inhalt gegeben*“ hätte, hat der VfGH schon wiederholt die gesamte Regelung aus dem Rechtsbestand beseitigt.¹⁹⁾

¹²⁾ Lang, SWI 2009, 216 (220).

¹³⁾ Näher Lang in Tipke/Seer/Hey/Englisch, FS J. Lang, 1003 (1008).

¹⁴⁾ Kritisch Lang, SWI 2009, 216 (220).

¹⁵⁾ Näher Lang in Tipke/Seer/Hey/Englisch, FS J. Lang, 1003 (1011 ff).

¹⁶⁾ Vgl dazu die Nachweise bei Lang, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in Holoubek/Lang, Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (2010) 269 (282 ff).

¹⁷⁾ Lang, SWI 2009, 216 (219).

¹⁸⁾ Ausführlich Lang in Holoubek/Lang, Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 269 (284 ff).

¹⁹⁾ Vgl die Nachweise bei Lang in Holoubek/Lang, Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 269 (284 ff).

Zurück zum Anwendungsvorrang: Der methodisch überzeugende Weg, die unionsrechtlichen Vorgaben zu erfüllen und dabei zu einer Lösung zu kommen, die sich möglichst harmonisch in die nationale Steuerrechtsordnung einfügt, besteht darin, nach der „passenden“ Rechtsvorschrift zu suchen.²⁰⁾ Wenn das Unionsrecht die Anwendung der eigentlich maßgebenden Vorschrift ausschließt, ist zu untersuchen, ob sich daraus eine im Auslegungsweg zu schließende Lücke ergibt. Diese Konstellation ist jener vergleichbar, in der Normen zwar ihrem Wortlaut nach nicht anwendbar sind, der ausdrücklich geregelte Sachverhalt aber dem nicht vom Wortlaut erfassten Sachverhalt so ähnlich ist, dass die in dieser Norm vorgesehenen Rechtsfolgen auch darauf erstreckt werden.²¹⁾ Die Ähnlichkeit ist anhand der Wertungen zu beurteilen, die jenen Vorschriften entnommen werden, aus denen sich diese Rechtsfolgen ergeben.²²⁾ Auf diese Weise wird „materiell am wenigsten in das nationale Recht eingegriffen“.

Die Rechtsprechung des VwGH bietet Anschauungsmaterial dafür, dass auch das Höchstgericht diesen Weg beschreitet: Im Erkenntnis vom 19. 3. 2013, 2010/15/0065, ging es um die Umsetzung des EuGH-Urteils vom 15. 7. 2004, *Lenz*, C-315/02.²³⁾ Der EuGH hielt es für grundfreiheitenwidrig, dass ausländische Dividenden beim in Österreich ansässigen Empfänger zum vollen einkommensteuerlichen Progressionstarif erfasst werden mussten, während Inlandsdividenden wahlweise entweder dem besonderen Steuersatz von 25 % oder dem halben einkommensteuerlichen Durchschnittssteuersatz unterworfen waren. Der VwGH sah die Konsequenzen des Anwendungsvorrangs zunächst darin, dass auch für Auslandsdividenden die Besteuerung zum niedrigeren Steuersatz möglich sein muss. Damit wären die unionsrechtlichen Anforderungen erfüllt gewesen: „Die Verdrängung erreicht [...] bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen.“ Die Anordnung des nationalen Gesetzgebers wäre damit so weit als möglich aufrechterhalten gewesen. Allerdings erachtete es der VwGH auch noch für geboten, zusätzlich den Anwendungsbereich der Vorschrift über das Verbot des Werbungskostenabzugs auf diese Fälle zu erstrecken. Offenbar waren für den VwGH nun die Auslandsdividenden den Inlandsdividenden so weit vergleichbar, dass auch die Anwendung dieser Vorschrift nahelag.

III. Die aus der EuGH-Rechtsprechung abzuleitenden Vorgaben

Das BFG hat sich in seiner Entscheidung mit der Rechtsprechung des EuGH auseinandergesetzt, um zu begründen, aus welchen Gründen sich die Regelung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbaren lässt. Einige der vom BFG als einschlägig angesehenen Urteile des EuGH haben zwar für die nationale Rechtsvorschrift relevante Rechtfertigungsgründe aufgezeigt, gleichzeitig aber erkennen lassen, dass ein völliger Ausschluss des Abzugs von Zinsen und Lizenzgebühren, die an niedrigbesteuerte ausländische verbundene Unternehmen gezahlt werden, nicht verhältnismäßig ist. Von dieser Judikatur hat sich das BFG – dem Grunde nach zu Recht – offenbar inspirieren lassen, um die Auswirkungen des Anwendungsvorrangs näher zu bestimmen. Das BFG ist zum Ergebnis gelangt, dass das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG „auf Fälle des Missbrauchs und Fälle, in denen ein ungewöhnlich hoher, fremdüblicher Zinssatz zur Anwendung gelangt, einzuschränken“ wäre. Eine Begründung, die über die Wiedergabe der allgemeinen Formeln aus der Rechtsprechung des VwGH hinausgeht, hat das Verwaltungsgericht aber nicht gegeben. Daher bedarf es einer näheren Analyse der vom BFG für einschlägig erachteten EuGH-Judikatur.

Eines der Urteile, auf das sich das BFG zur Begründung der Unionsrechtswidrigkeit des § 12 Abs 1 Z 10 KStG gestützt hat, ist jenes in der *Société de Gestion Industri-*

²⁰⁾ Ausführlich *Lang in Tipke/Seer/Hey/Englisch*, FS J. Lang, 1003 (1018 ff).

²¹⁾ Dazu *Lang*, SWI 2009, 216 (223 f).

²²⁾ *Lang in Tipke/Seer/Hey/Englisch*, FS J. Lang, 1003 (1020).

²³⁾ Vgl auch VwGH 8. 3. 2022, Ro 2019/15/0184.

elle SA (SGI), C-311/08: Es ging um eine belgische Regelung, nach der ein „außerwöhnlicher oder unentgeltlicher Vorteil“, den eine belgische Gesellschaft leistet, nur dann nicht abzugsfähig war, wenn der Empfänger eine ausländische verbundene Gesellschaft ist.²⁴⁾ Aufgrund einer „Gesamtbetrachtung“ der Rechtfertigungsgründe „der Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung“ stellte der EuGH fest, „dass eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige berechnete und mit dem Vertrag zu vereinbarende Ziele verfolgt, die zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entsprechen, und zur Erreichung dieser Ziele geeignet ist.“²⁵⁾

Interessanter war die vom EuGH eingeforderte Prüfung, ob die Regelung „nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der gemeinsam betrachteten verfolgten Ziele erforderlich ist.“²⁶⁾ Der Gerichtshof erachtete an sich nur Regelungen für grundfreiheitenkonform, die „eine Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände“ vorsehen, „damit festgestellt werden kann, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstellt.“²⁷⁾ Dabei hat der EuGH aber noch zusätzliche Voraussetzungen aufgestellt:

1. In „jedem Fall, in dem der Verdacht besteht, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, [muss] dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt [werden], Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen ([...])“.²⁸⁾
2. Wenn „die Prüfung solcher Umstände zu dem Ergebnis führt, dass der in Rede stehende geschäftliche Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, [muss sich] die steuerliche Berichtigung auf den Teil beschränken, der über das hinausgeht, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre“.²⁹⁾

Große Bedeutung hatte das Urteil *Lexel AB*, C-484/19, für die Begründung der Unionsrechtswidrigkeit des § 12 Abs 1 Z 10 KStG.³⁰⁾ Dort ging es um die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit einer nationalen Regelung entgegensteht, „wonach eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat die an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft derselben Gruppe gezahlten Zinsen nicht in Abzug bringen darf, weil das zwischen ihnen bestehende Schuldverhältnis hauptsächlich zu dem Zweck begründet worden zu sein scheint, einen erheblichen Steuervorteil zu erlangen, während nicht davon ausgegangen worden wäre, dass ein solcher Steuervorteil besteht, wenn beide Gesell-

²⁴⁾ Dazu näher *Baker*, Transfer Pricing and Community Law: The SGI Case, *Intertax* 2010, 194 (194 ff); *Haunold/Tumpel/Widhalm*, Hinzurechnungsbesteuerung bei unüblich ausgestalteten Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, *SWI* 2010, 136 (136 f); *Korn*, Zulässigkeit nationaler Vorschriften zur Einkommenskorrektur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, *GWR* 2010, 72 (72 ff); *Moshammer*, EuGH zur Zulässigkeit grenzüberschreitender Verrechnungspreiskorrekturen, *SWI* 2010, 215 (215 ff); *Glahe*, Transfer Pricing and EU Fundamental Freedoms, *EC Tax Review* 2013, 222 (222 ff).

²⁵⁾ EuGH 21. 1. 2010, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, C-311/08, Rn 69.

²⁶⁾ EuGH 21. 1. 2010, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, C-311/08, Rn 70.

²⁷⁾ EuGH 21. 1. 2010, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, C-311/08, Rn 71.

²⁸⁾ EuGH 21. 1. 2010, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, C-311/08, Rn 71.

²⁹⁾ EuGH 21. 1. 2010, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, C-311/08, Rn 72.

³⁰⁾ Zu diesem Urteil *Jerabek/Neubauer*, *Rs Lexel AB*: Neues vom EuGH zu Zinsabzugsverboten und dessen Bedeutung für § 12 Abs 1 Z 10 KStG, *SWI* 2021, 137 (137 ff); *Luketina*, Das EuGH-Urteil zum Zinsabzugsverbot bei Konzernen (C-484/19, *Lexel AB*) und seine Implikationen für das österreichische KStG, *ÖStZ* 2021, 276 (276 ff); *Schimmer*, EuGH: Schwedische Regelung zum Zinsabzug verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit (*Lexel AB*), *taxlex* 2021, 186 (186 ff); *Wiman*, *Swedish Cases*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Storck*, *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation* 2021 (2022) 145 (145 ff).

schaften ihren Sitz im erstgenannten Mitgliedstaat hätten“.³¹⁾ Der EuGH prüfte insbesondere, ob die Ungleichbehandlung durch Gründe der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung gerechtfertigt werden kann.³²⁾ Der Gerichtshof wiederholte zunächst mit etwas anderen Worten Aussagen, die er unter anderem bereits in der Rs SGI getätigt hatte:³³⁾ „Eine Beschränkung der in Art. 49 AEUV vorgesehenen Niederlassungsfreiheit lässt sich nur mit diesen Gründen rechtfertigen, wenn das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird ([...]). [...] Außerdem ist zum einen dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, im Rahmen der Prüfung, ob es sich um eine rein künstliche Konstruktion zu ausschließlich steuerlichen Zwecken handelt, die Möglichkeit einzuräumen, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen ([...]). [...] Zum anderen erfordert der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, falls sich der betreffende geschäftliche Vorgang nach einer Prüfung solcher Umstände als eine rein künstliche Konstruktion erweisen sollte, für die es keine realen wirtschaftlichen Gründe gibt, dass das Abzugsrecht nur insoweit versagt wird, als die Zinsen den Betrag übersteigen, der ohne eine besondere Beziehung zwischen den Vertragspartnern vereinbart worden wäre ([...]).“³⁴⁾

Der EuGH unterschied in diesem Urteil zusätzlich aber auch zwischen „Verbindlichkeiten aus privatrechtlichen Geschäften“³⁵⁾ oder – und diese Formulierungen werden synonym verwendet – Geschäften, „die unter Bedingungen des freien Wettbewerbs geschlossen wurden, d. h. unter Bedingungen, die denjenigen entsprechen, die zwischen unabhängigen Gesellschaften Anwendung fänden“,³⁶⁾ einerseits und „ausschließlich künstlichen Konstruktionen“ andererseits.³⁷⁾ Wenn auch Geschäfte, „die unter Bedingungen des freien Wettbewerbs geschlossen wurden und folglich keine rein künstlichen oder fiktiven Konstruktionen darstellen, die zu dem Zweck errichtet wurden, die auf aus Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne normalerweise zu entrichtende Steuer zu umgehen“, von einer Vorschrift umfasst sind, kommt „die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung“ nicht als Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung in Betracht.³⁸⁾

Die andere Entscheidung, die für den Befund der Unionsrechtswidrigkeit des § 12 Abs 1 Z 10 KStG durch das BFG große Bedeutung hatte, war das erst kürzlich ergangene EuGH-Urteil X BV, C-585/22.³⁹⁾ Der EuGH vertrat hier folgende Position:⁴⁰⁾ „Wenn [...] das Darlehen an sich keine wirtschaftliche Rechtfertigung hat und ohne besondere Beziehungen zwischen den betreffenden Unternehmen sowie den angestrebten Steuervorteil niemals aufgenommen worden wäre, ist es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar, den Abzug der gesamten Zinsen zu verweigern, da die Steuerbehörde eine solche rein künstliche Gestaltung bei der Berechnung der geschuldeten Körperschaftsteuer außer Acht lassen muss. Würde der Abzug nur eines Teils der Dar-

³¹⁾ EuGH 20. 1. 2021, Lexel AB, C-484/19, Rn 31.

³²⁾ EuGH 20. 1. 2021, Lexel AB, C-484/19, Rn 71 ff.

³³⁾ EuGH 21. 1. 2010, Société de Gestion Industrielle SA (SGI), C-311/08, Rn 56.

³⁴⁾ EuGH 20. 1. 2021, Lexel AB, C-484/19, Rn 49 ff.

³⁵⁾ EuGH 20. 1. 2021, Lexel AB, C-484/19, Rn 53.

³⁶⁾ EuGH 20. 1. 2021, Lexel AB, C-484/19, Rn 53.

³⁷⁾ EuGH 20. 1. 2021, Lexel AB, C-484/19, Rn 53.

³⁸⁾ EuGH 20. 1. 2021, Lexel AB, C-484/19, Rn 56 f.

³⁹⁾ Dazu Kuzniacki, Dynamisches Zusammenspiel zwischen dem Fremdvergleichsgrundsatz und dem Grundsatz des Missbrauchsverbots, ISR 2024, 407 (407 ff, insbesondere 411 f); Wattel, X B.V. v Staatssecretaris van Financiën, in Lang/Petruzzi, Transfer Pricing Case Law around the World 2024 (in Druck); Smit/Kemmeren, The Netherlands I: X BV, case C-585/22, Impact of Lexel AB on Dutch Interest Limitation Rule, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2024 (in Druck).

⁴⁰⁾ EuGH 4. 10. 2024, X BV, C-585/22, Rn 88.

lehenszinsen verweigert, würde es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, einen Teil oder sogar den gesamten mit missbräuchlichen Mitteln angestrebten Steuervorteil zu erlangen, wodurch die Kohärenz der betreffenden Regelung in Frage gestellt wäre.“ Der Gerichtshof betrachtete es als gerechtfertigt, dass „der Abzug von Zinsen im Zusammenhang mit einer Darlehensschuld, die bei einem verbundenen Unternehmen eingegangen wurde [...] vollständig versagt wird, wenn diese Schuld als (Bestandteil einer) rein künstliche(n) Gestaltung eingestuft wird, und zwar selbst dann, wenn diese Schuld unter Bedingungen des freien Wettbewerbs eingegangen wurde und diese Zinsen den Betrag nicht übersteigen, der zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wäre“. ⁴¹⁾

Generalanwalt *Emiliou* plädierte bereits in seinen Schlussanträgen für diese Auslegung. ⁴²⁾ Er sah darin aber eine Änderung der Rechtsprechung. ⁴³⁾ Der Generalanwalt schlug vor, dass der EuGH von seinem Urteil *Lexel AB* „abweichen“ sollte. Der EuGH selbst versuchte hingegen, das Urteil *X BV* in Einklang mit *Lexel AB* zu bringen. ⁴⁴⁾ Bekanntlich weigert sich der EuGH aber selbst dann, wenn es offenkundig ist, Änderungen seiner Rechtsprechung einzubekennen. ⁴⁵⁾

Wenn man dem BFG in der Annahme folgt, dass die Vorschrift des § 12 Abs 1 Z 10 KStG grundfreiheitenwidrig ist, und die Entscheidungen des EuGH in den Rs *SGL*, *Lexel AB* und *X BV* die maßgebenden Urteile des EuGH waren, aus denen sich der bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung anzulegende Maßstab ergibt, ⁴⁶⁾ bedeutet dies für die Beurteilung des Anwendungsvorrangs Folgendes: In den Fällen einer Darlehensgewährung, in denen es sich um eine „rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken“ handelt, widerspricht es nicht dem Unionsrecht, wenn die Vorschrift des § 12 Abs 1 Z 10 KStG weiterhin angewendet wird. Dem Steuerpflichtigen muss dabei im Verdachtsfall die Möglichkeit eingeräumt werden, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des Geschäfts beizubringen. Dabei darf er keinen „übermäßigen Verwaltungszwängen“ unterworfen werden. Auch muss sich die steuerliche Berichtigung auf den Teil beschränken, der über das hinausgeht, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre. Aus dem Urteil *X BV* folgt zusätzlich, dass sich auch die Vereinbarung des Darlehens dem Grunde nach als eine „rein künstliche Gestaltung“ erweisen könnte. ⁴⁷⁾ Dies kann dann der Fall sein, wenn sich für die Aufnahme der Schuld keine wirtschaftliche Rechtfertigung finden lässt und es ohne die besonderen Beziehungen zwischen den Unternehmen und ohne den angestrebten Steuervorteil niemals zur Vereinbarung des Darlehens gekommen wäre. Unter dieser Voraussetzung kann der Abzug der Zinsen auch zur Gänze versagt werden.

Das BFG meint hingegen, dass das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 10 KStG „auf Fälle des Missbrauchs und Fälle, in denen ein ungewöhnlich hoher fremdunüblicher Zinssatz zur Anwendung gelangt, einzuschränken“ wäre. Offenbar soll bei Erfüllung jeder dieser beiden Bedingungen *alleine* schon der Abzug der Aufwendungen versagt werden. Dabei handelt es sich nicht bloß um unscharfe Formulierungen. Vielmehr stimmen diese vom BFG aufgestellten Kriterien nicht mit der vom BFG selbst als maßgebend angesehenen EuGH-Rechtsprechung überein: Das BFG spricht von „Fälle[n] des Missbrauchs“, ohne zu präzisieren, welche Missbrauchsvorstellung sich hinter dieser Formulierung

⁴¹⁾ EuGH 4. 10. 2024, *X BV*, C-585/22, Rn 93.

⁴²⁾ Schlussanträge GA *Emiliou* 14. 3. 2024, *X BV*, C-585/22, Rn 72 ff.

⁴³⁾ Schlussanträge GA *Emiliou* 14. 3. 2024, *X BV*, C-585/22, Rn 70 f.

⁴⁴⁾ EuGH 4. 10. 2024, *X BV*, C-585/22, Rn 73 ff; zur Diskussion zum Verhältnis zwischen *Lexel AB* und *X BV* näher *Wattel* in *Lang/Petruzzi*, Transfer Pricing Case Law around the World 2024 (in Druck).

⁴⁵⁾ Kritisch *Kessler/Beverungen/Bötzel/Schreiber*, Die Rolle des EuGH – Wegzugsbesteuerung und finale Verluste, DB 2023, 731 (732 f mwN).

⁴⁶⁾ EuGH 21. 1. 2010, *Société de Gestion Industrielle SA (SGL)*, C-311/08; 20. 1. 2021, *Lexel AB*, C-484/19; 4. 10. 2024, *X BV*, C-585/22.

⁴⁷⁾ EuGH 4. 10. 2024, *X BV*, C-585/22, Rn 88.

verbirgt. Im Unterschied dazu scheint die vom EuGH aufgestellte Voraussetzung der „*rein künstliche[n] Konstruktion zu steuerlichen Zwecken*“ deutlich enger gefasst.⁴⁸⁾ Selbst in diesen Konstellationen ist der Abzug von Aufwendungen nur insoweit unzulässig, als diese darüber hinausgehen, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre. Eine Grundlage dafür, „*ungewöhnlich hohe[r], fremd-unübliche[r]*“ Zinsen *generell* nicht abzuziehen, gibt die Rechtsprechung des EuGH – entgegen der offenbaren Annahme des BFG – nicht her. Umgekehrt kann der Zinsabzug nach den erwähnten unionsrechtlichen Vorgaben zur Gänze ausgeschlossen werden, wenn sich die Gewährung des Darlehens bereits dem Grunde nach als „*rein künstliche Gestaltung*“ herausstellt. In der BFG-Entscheidung bleibt hingegen die vom EuGH genannte Bedingung, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit haben muss, wirtschaftliche Gründe vorzubringen, und dabei auch nicht „*übermäßigen Verwaltungszwängen*“ unterworfen werden darf, völlig unerwähnt.

Angesichts dieser Überlegungen ist Skepsis angebracht, ob sich die aus den genannten Urteilen des EuGH abgeleiteten Kriterien überhaupt eignen, die Grenzen der Verdrängungswirkung für Zwecke des Anwendungsvorrangs abzustecken. Die gegebenenfalls dafür maßgebende Verhältnismäßigkeitsprüfung des EuGH ist mittlerweile sehr ausdifferenziert. Sie gibt den Gesetzgebern der Mitgliedstaaten Hinweise, inwieweit typisierende Regelungen zulässig sind. Eine andere Frage ist aber, ob sich die auf diese Weise gewonnene „*bereinigte Rechtslage*“ für die unmittelbare Anwendung als hinreichend bestimmt erweist.⁴⁹⁾ Dazu kommt, dass – wie die Diskussion zum Verhältnis zwischen *Lexel AB* und *X BV* zeigt – die EuGH-Urteile, auf die die Kriterien zurückgeführt werden, möglicherweise zueinander in Widerspruch stehen. Vor allem ist die grundfreiheitenrechtliche Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung auch von den nationalen Regelungen und deren Zielsetzungen abhängig, über die der EuGH zu befinden hat. Auch die zugrunde liegenden Sachverhalte und selbst prozessuale Fragen können eine Rolle spielen. Vor dem Hintergrund anderer – auch den Zinsabzug betreffender – Fälle hätte der EuGH möglicherweise andere oder zusätzliche Kriterien entwickelt. Der ausschließliche Rückgriff auf die EuGH-Judikatur lässt die „*bereinigte Rechtslage*“ eher zufällig und wenig determiniert erscheinen.

IV. Die sinngemäße Anwendung der „passenden“ Vorschrift des österreichischen Steuerrechts

Die einleitend angestellten Überlegungen haben aber gezeigt, dass sich die Auswirkungen des Anwendungsvorrangs nicht notwendigerweise alleine an den unionsrechtlichen Vorgaben zu orientieren haben: Diese sind zwar zu erfüllen. Gleichzeitig sind auch die sich aus dem nationalen Recht ergebenden Wertungen zu berücksichtigen.⁵⁰⁾ Die durch das Unionsrecht im nationalen Recht gerissene Lücke ist gegebenenfalls durch die Erstreckung des Anwendungsbereichs anderer systematisch oder teleologisch „passender“ Vorschriften zu füllen.⁵¹⁾

⁴⁸⁾ Die vom EuGH in der Rs *Lexel AB* (EuGH 20. 1. 2021, *Lexel AB*, C-484/19, Rn 49) unter Verweis auf die Vorjudikatur gewählte Formulierung erweckt überhaupt den Eindruck, dass es sich ausschließlich um vorgetäuschte, bloß am Papier bestehende Gestaltungen handeln darf: Nur Verhaltensweisen, die darin bestehen, „*rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird*“, dürfen erfasst werden. – Vgl auch schon *Lang/Heidenbauer*, Wholly Artificial Arrangements, in *L. Hinnekens/P. Hinnekens*, A Vision of Taxes Within and Outside European Borders, FS Vanistendael (2008) 597 (602 ff).

⁴⁹⁾ Vgl aber EuGH 8. 3. 2022, *NE gegen Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, C-205/20, Rn 45 ff: Der EuGH hatte aus Gründen der Rechtssicherheit keine Bedenken, da es um die Abmilderung von Sanktionen ging. Der hier vorliegende Fall betrifft allerdings nicht die Rechtsfolgen-, sondern die Tatbestandsseite.

⁵⁰⁾ Näher *Lang* in *Tipke/Seer/Hey/Englisch*, FS J. Lang, 1003 (1020).

⁵¹⁾ Dazu *Lang*, SWI 2009, 216 (223 ff); zur Notwendigkeit von systematischen Überlegungen im Kontext des Anwendungsvorrangs auch *Leloup/Spieker*, Rethinking Primacy's Effects: On Creating, Avoiding and Filling Vacuums in the National Legal System, CMLR 2024, 913 (939).

Das BFG scheint selbst diesen Weg beschritten zu haben: Darauf deutet folgender Satz in der Entscheidungsbegründung hin: „Aus dem bekannten Sachverhalt ergaben sich keine Hinweise auf das Vorliegen von Missbrauch iSd § 22 BAO iZm der übertragenen Darlehensvereinbarung zwischen der Bf und ihrer liechtensteinischen Muttergesellschaft.“ Möglicherweise erachtete das BFG § 22 BAO als die nach nationalem Recht passende Vorschrift, um die von ihm selbst aus der EuGH-Rechtsprechung abgeleitete Vorgabe umzusetzen, wonach das Abzugsverbot auf „Fälle des Missbrauchs [...] einzuschränken“ wäre. Vor diesem Hintergrund könnte auch der vom BFG im Anschluss an den Verweis auf § 22 BAO erwähnte Satz auf nationales Recht hinweisen: „Die vereinbarte Verzinsung iHv 2 % p.a. war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auch als fremdüblich zu qualifizieren.“ Es ist nicht auszuschließen, dass das BFG dabei die aus dem körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzip und der gesellschaftsrechtlichen Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers abzuleitenden und in § 8 Abs 2 KStG explizit angesprochenen Regelungen über die verdeckte Ausschüttung im Blick hat.⁵²⁾ Dafür spricht jedenfalls, dass es im zugrunde liegenden Sachverhalt um Zinszahlungen an die Muttergesellschaft geht.

Allerdings braucht der Anwendungsbereich all dieser Vorschriften gar nicht auf die Sachverhalte erstreckt werden, die unter der Annahme der Unionsrechtswidrigkeit des § 12 Abs 1 Z 10 KStG von diesem Abzugsverbot nicht mehr erfasst sind. Denn für § 22 BAO gilt genauso wie für die Vorschriften über die verdeckte Ausschüttung, dass sie ohnehin anwendbar sind. In Hinblick auf § 22 BAO ist zwar umstritten, ob man diese Vorschrift nach der Außentheorie als zusätzlichen Besteuerungstatbestand oder – richtigerweise – nach der Innentheorie als bloßen Interpretationshinweis ohne eigenständige normative Bedeutung ansieht.⁵³⁾ Welcher der beiden Auffassungen man immer folgt: § 22 BAO ist auch zu beachten, wenn es um Zinsen und Lizenzgebühren geht, die an niedrigbesteuerter Konzerngesellschaften gezahlt werden. Dies gilt in gleicher Weise für die Regelungen über die verdeckte Ausschüttung: Zinsen und Lizenzgebühren können ungeachtet des – im Verhältnis zu EU- und EWR-Staaten nach Auffassung des BFG nun nicht mehr anwendbaren – § 12 Abs 1 Z 10 KStG zumindest insoweit nicht abgezogen werden, als sie diesen Vorschriften nicht entsprechen.

Letztlich läuft dies aber darauf hinaus, dass § 12 Abs 1 Z 10 KStG im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit als *völlig* verdrängt zu betrachten ist: § 22 BAO und die Regelungen über die verdeckte Ausschüttung sind ohnehin anzuwenden. Sie gehören daher nicht zu den nationalen Vorschriften, deren Anwendungsbereich eigens auf die nunmehr nicht mehr von § 12 Abs 1 Z 10 KStG erfassten Sachverhalte erstreckt werden muss. Andere Vorschriften des nationalen Rechts, die sonst nicht anwendbar wären, aber aus systematischer und teleologischer Sicht als „passend“ zu qualifizieren wären, bieten sich nicht an. Daher ist unter der Annahme, dass sich § 12 Abs 1 Z 10 KStG auch nach einer weiteren Überprüfung durch den VwGH und gegebenenfalls nach einem durch diesen initiierten Vorabentscheidungsverfahren aus den vom BFG genannten Gründen als grundfreiheitenwidrig erweist, diese Vorschrift im Verhältnis zu anderen EU- und EWR-Staaten als *zur Gänze* verdrängt zu betrachten. Im Zuge der dann erforderlichen Neuregelung hat es der Gesetzgeber in der Hand zu entscheiden, ob er § 12 Abs 1 Z 10 KStG aus dem Rechtsbestand völlig beseitigt, ihn nur im Verhältnis zu

⁵²⁾ Zu den Rechtgrundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung vgl. grundlegend bereits Gassner, Die Bewertung von Entnahmen und Einlagen, verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, in *Raupach*, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht (1984) 246 (246 ff.); Gassner, Der Einkommensbegriff des Körperschaftsteuergesetzes und seine Bedeutung für die verdeckte Gewinnausschüttung, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 74 (74 ff.); zur rein deklarativen Wirkung der Erwähnung der verdeckten Ausschüttung in § 8 Abs 2 KStG auch *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, WU-KStG³ (2022) § 8 Rz 96.

⁵³⁾ Ausführlich *Lang*, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (420 ff.).

Staaten außerhalb der EU und des EWR anwendbar belässt oder aber auch im Verhältnis zu EU- und EWR-Staaten eine vergleichbare Vorschrift wieder in Kraft setzt, die dann jedoch den unionsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen hat.

V. Zusammenfassende Würdigung

Das BFG sieht die Bestimmung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG, die das Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren regelt, die an niedrigbesteuerte Konzernunternehmen bezahlt werden, im Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit. Das Gericht stellt dazu auch Überlegungen zur Frage an, inwieweit diese Vorschrift durch die Grundfreiheit verdrängt ist. Das BFG will die Regelung „auf Fälle des Missbrauchs und Fälle, in denen ein ungewöhnlich hoher, fremdunüblicher Zinssatz zur Anwendung gelangt“, eingeschränkt wissen. Aus den EuGH-Urteilen, auf die sich das Verwaltungsgericht zur Begründung der Unionsrechtswidrigkeit stützt, lassen sich diese beiden Kriterien allerdings nicht in dieser Form ableiten. Nach der Argumentation des BFG ist auch unklar, inwieweit das Verwaltungsgericht nicht doch eher die Vorschriften des § 22 BAO und über die Korrektur verdeckter Ausschüttungen vor Augen hat. Diese sind aber ohnehin anwendbar. Viel spricht daher dafür, dass § 12 Abs 1 Z 10 KStG im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit zur Gänze verdrängt ist.

Nina Gindl / Magda Groissenberger*)

Anteilserwerb aus steuerrechtlicher und Pillar-II-Perspektive

SHARE DEAL FROM A TAX LAW AND PILLAR II PERSPECTIVE

International and cross-border transactions, such as share deals with subsequent reorganizations, are becoming increasingly important in business practice. In addition to the corporate law requirements for reorganizations, which can be found, among other acts, in the EU Reorganization Act (EU-UmgrG), the tax consequences set out in the Reorganization Tax Act (UmgrStG) must also be taken into account. The introduction of the Pillar II regulations (in Austria in the form of the Minimum Taxation Act [MinBestG]) has added to the complexity and sensitivity of the issue. The aim of this article is to provide an initial overview of the provisions of the Minimum Tax Act and Austrian tax law that must be observed in this context when an Austrian target is acquired by a multinational group of companies. Therefore, in the case of a planned share deal, we recommend examining corporate, tax, and Pillar II aspects as part of a due diligence in the future.

I. Überblick

Internationale und grenzüberschreitende Transaktionen, wie beispielsweise Share Deals mit nachfolgenden Umgründungen, haben eine zunehmende Bedeutung in der Unternehmenspraxis. Neben gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zu Umgründungen, die sich unter anderem im EU-Umgründungsgesetz (EU-UmgrG) finden, sind auch steuerliche Konsequenzen, die im Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) festgelegt sind, zu beachten. An weiterer Komplexität und Brisanz hat die Thematik durch die Einführung der

*) Nina Gindl, LL.M. (WU) ist Steuerberaterin bei Deloitte Wien und als Senior Managerin im Team FSI Tax Services tätig. Ihre Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der steuerlichen Beratung von nationalen und multinationalen Unternehmen, insbesondere Banken und Versicherungen. Mag. Magda Groissenberger ist Tax Director bei Deloitte Wien. Als Steuerberaterin unterstützt sie international tätige Konzerne in nationalen und internationalen Steuerfragen, Umstrukturierungen sowie bei der Steuerplanung.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!

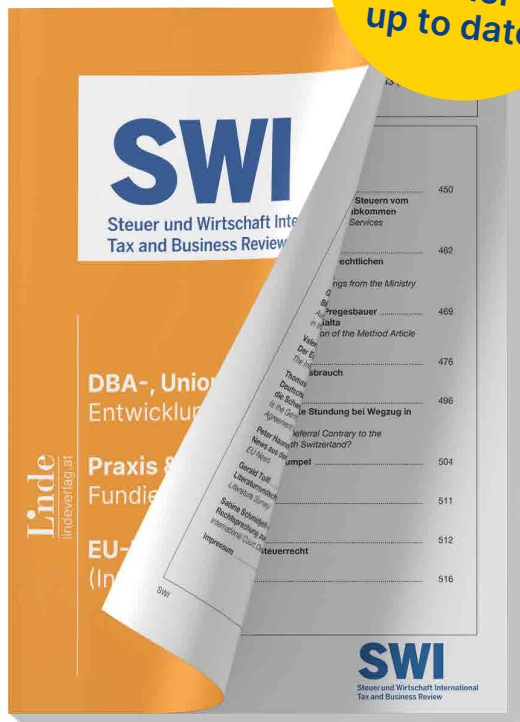
Jubiläumsrabatt – 25 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

Der Kompass
für internationale Steuerfragen

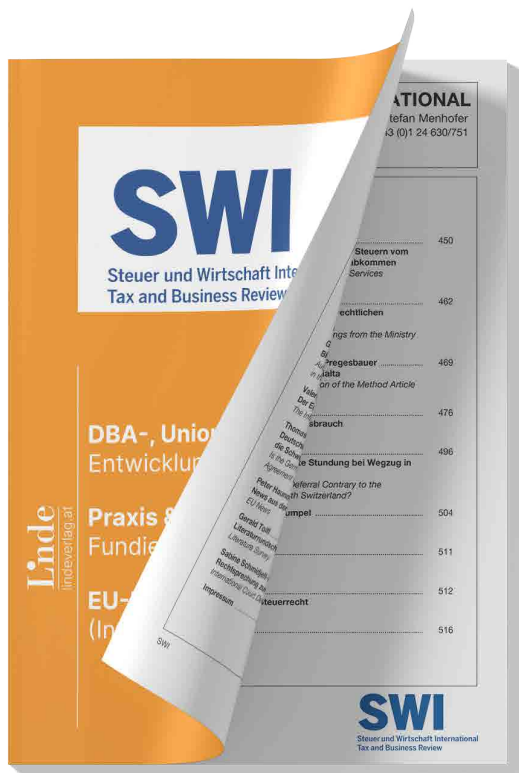
DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen



shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Jahresabonnement 2025

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 350,30** (statt € 467,10)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi