

36. Jahrgang / Jänner 2026 / Nr. 1

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Stefan Bendlinger

Das Update 2025 des OECD-Musterabkommens

The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention

Christian Knotzer / Sabine Schmidjell-Dommes

Neuerungen betreffend die Homeoffice-Betriebsstätte

Changes Regarding the Home Office Permanent Establishment

Martin Lehner / Florian Fuchsluger

DBA-Missbrauch aus Sicht des Quellenstaates

Improper Use of Tax Treaties

Kilian Posch / Severin Schragl

Betriebsstätten von Gefängniszahnärzten

Permanent Establishments of Prison Dentists

Michael Lang

Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten

Primacy of the Fundamental Freedoms

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Die Umsetzung des Anwendungsvorrangs der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts

THE IMPLEMENTATION OF THE PRIMACY OF THE FUNDAMENTAL FREEDOMS IN THE FIELD OF TAX LAW

The Austrian Federal Fiscal Court (BFG) 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* examined these rulings and discussed the scope of the conflict and how it can be solved in consistency with European Union Law in one of the previous editions of *SWI*. *Nikolaus Zorn* critically assessed the solutions presented by *Michael Lang* for the implementation of the primacy of the fundamental freedoms in the last issue of *SWI*. *Michael Lang* responds to the conclusions of *Nikolaus Zorn*.

I. Die Diskussion mit *Nikolaus Zorn*

Im Erkenntnis vom 7. 3. 2025, RV/7102685/2022, erachtete das BFG die Vorschrift des § 10 Abs 1 Z 12 KStG für grundfreiheitenwidrig. Diese Entscheidung war für mich Anlass, mich mit den Überlegungen des BFG zur Frage auseinanderzusetzen, wie dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts in diesem Fall Rechnung getragen werden kann.¹⁾ Mein Beitrag hat das Interesse von *Nikolaus Zorn* gefunden. Ich selbst war neugierig, wie er im konkreten Fall den Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten umsetzt. Daher bat ich ihn, sich mit meinen Überlegungen auseinanderzusetzen. Dankenswerterweise nahm er den Faden auf.²⁾ Seine Replik gibt allerdings – sicherlich ohne Absicht – meine eigene Position höchst verzerrt wieder. Daher nutze ich die Gelegenheit, Missverständnisse auszuräumen und selbst darzulegen, inwieweit *Zorn* und ich übereinstimmen und in welchen Punkten wir auseinanderliegen.

Zorn bezeichnet die von mir vertretene Auffassung als „*Analogiethese*“.³⁾ Schon diese – wohl nicht ohne Anflug von Polemik – gewählte Bezeichnung verstellt bereits den Blick auf den Kern meiner Position.⁴⁾ Die „*Analogiethese*“ stehe im Gegensatz zu der von mir

*) 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. – Herrn Franz Wallig danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

¹⁾ Lang, Die Verdrängung des § 12 Abs 1 Z 10 KStG durch das Unionsrecht, *SWI* 2025, 196 (196 ff).

²⁾ Zorn, Die Verdrängungswirkung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten, *SWI* 2025, 702 (702 ff).

³⁾ Zorn, *SWI* 2025, 702 (709 ff), vgl auch schon Zorn, Die Verdrängungswirkung des primären Unionsrechts gegenüber belastendem nationalem Recht, in *BMF/JKU Linz*, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2009) 557 (561): „*Analogiethese*“; Zorn, Die Verdrängungswirkung des Unionsrechts in der Rechtsprechung zum Steuerrecht, in *Handtanger et al*, Verwaltungsgerichtsbarkeit – Wissenschaft – Rechtspolitik, FS Thienel (2025) 247 (256).

⁴⁾ Wie Zorn, *SWI* 2025, 702 (703), indirekt einräumt, kommt der Ausdruck „*Analogie*“ in meinem Beitrag, auf den er unmittelbar repliziert, überhaupt nicht vor: „In den vorangegangenen Beiträgen hat Lang diese Methode stets als *Analogie* bezeichnet.“ Auch das trifft die Sache nicht. Eine der wenigen Passagen in einem früheren Beitrag (vgl Lang, Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch*, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS J. Lang [2010] 1003 [1020]), in der ich im Zusammenhang mit dem Anwendungsvorrang – bei Erläuterung der Vorgangsweise des BFH – das Wort „*Analogie*“ verwendet habe, lautet wie folgt: „Das Fehlen einer ausdrücklichen Regelung für einen bestimmten Sachverhalt führt auch sonst nicht zwingend dazu, den Auslegungsvorgang abubrechen. Vorschriften, die ihrem Wortlaut nach zumindest nicht auf den ersten Blick oder auch gar nicht auf einen bestimmten Sachverhalt anwendbar sind, müssen – nicht bloß im unionsrechtlichen Kontext – mitunter darauf hin untersucht werden, ob die Rechtsfolgen auch auf diesen Sachverhalt zu erstrecken sind. Entscheidend ist, ob der ausdrücklich geregelte Sachverhalt dem nicht

angeblich abgelehnten geltungserhaltenden Reduktion des nationalen Rechts. Beide Auffassungen versuchen zwar dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts zum Durchbruch zu verhelfen, würden sich aber ausschließen. Die von Zorn gewählte Etikettierung meiner Auffassung als „*Analogiethese*“ nimmt er dann zum Anlass, gegen sie einzuwenden, dass gar keine „*Analogie im Sinne der klassischen Methodenlehre*“ vorliegt.⁵⁾ Wiederholt stellt er die Behauptung auf, ich würde mich für „*Gold Plating*“ aussprechen.⁶⁾

Richtig ist: Es ist Aufgabe der nationalen Gerichte der Mitgliedstaaten, dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts zum Durchbruch zu verhelfen. Sofern sich die von ihnen gefundene Lösung als unionsrechtskonform erweist, überlässt es der EuGH ihnen, welchen Weg sie dabei gehen wollen.⁷⁾ Dies gibt ihnen die Gelegenheit, sich bei Erfüllung dieser ungewohnten Aufgabe auf möglichst vertrautem methodischem Terrain zu bewegen. Sie können sich dabei auch bemühen, den jeweiligen verfassungsrechtlichen Wertungen Rechnung zu tragen. Der deutsche BFH bezeichnete die von ihm gewählte Vorgangsweise als geltungserhaltende Reduktion des nationalen Rechts, und der VwGH übernahm diese Terminologie.⁸⁾ Wenn die Gerichte auf diese Weise nach einer Lösung suchen, die einen möglichst geringen Eingriff in die nationale Rechtsordnung bewirkt, ist dagegen nicht nur nichts einzuwenden, sondern dies ist zu begrüßen.

Worin allerdings der möglichst geringe Eingriff in die nationale Rechtsordnung besteht, darin scheiden sich die Geister: Zorn beantwortet diese Frage ausschließlich aus fiskalischer Brille. Wenn es ihm darum geht, dass die innerstaatliche Rechtsordnung so weitgehend als möglich gewahrt werden muss, meint er damit einzig und allein das Steueraufkommen. Es geht ihm darum, den „*materiellen Inhalt einer problematischen nationalen Regelung in jenem Maß abzuschmelzen, das zur Erreichung eines unionsrechtskonformen Zustandes ausreicht*“.⁹⁾ Die von ihm laufend verwendete Formulierung des „*materiellen Inhalts*“ ist ungewöhnlich, da es ihm offenbar nicht um die Unterscheidung von einem – wie auch immer definierten – „*formellen Inhalt*“ gehen kann: Der *Inhalt* einer Vorschrift ist unteilbar. Zorn meint mit dem „*materiellen Inhalt*“ einer Regelung daher offenbar ihre fiskalische Ergiebigkeit. Die geltungserhaltende Reduktion einer Steuervorschrift setzt er mit der Erhaltung eines möglichst großen aus ihr zu lukrierenden Steueraufkommens gleich.¹⁰⁾ Pointiert, aber deshalb nicht falsch formuliert: In den Fällen, in denen sich die Besteuerung des grenzüberschreitenden Sachverhalts am Prüfstand der Grundfreiheiten als zu hoch erwiesen hat, soll im Wege des Anwendungsvorrangs weiterhin in einem Ausmaß Steuer erhoben werden, das der bisherigen Höhe möglichst nahe kommt und sich gerade noch als unionsrechtskonform erweist. Konsequenterweise stellt Zorn daher auch Steuerbelastungsvergleiche an:¹¹⁾ Am Beispiel der durch geltungserhaltende Reduktion der Steuervorschriften erfolgten Umsetzung des EuGH-Urteils *Scorpio* in Deutschland und in Österreich rechnet er vor, dass bei angenommenen Bruttoeinnahmen von 500.000 Euro und damit zusammenhängenden Betriebsausgaben von 300.000 Euro die Abzugsteuer nach der vom BFH gewählten Methode 40.000 Euro, nach jener des

ausdrücklich geregelten Sachverhalt so ähnlich ist, dass die für den ausdrücklich geregelten Sachverhalt vorgesehenen Rechtsfolgen auf den nicht ausdrücklich geregelten Sachverhalt erstreckt werden sollen. Die Ähnlichkeit ist anhand der Wertungen zu beurteilen, die jenen Rechtsvorschriften entnommen werden, aus denen sich diese Rechtsfolgen ergeben. Die Grenze zwischen Auslegung (im engeren Sinn) und Analogie ist dabei – sofern sie sich überhaupt ziehen lässt – fließend. So wie im Falle von Regelungslücken auch sonst die sinngemäße Anwendung der – nach systematischen und teleologischen Gesichtspunkten festgestellten – ‚passenden‘ bestehenden Vorschriften zu erwägen ist, gilt dies auch für die aufgrund Unionsrecht anzunehmende und zu schließende Lücke.“

⁵⁾ Zorn, SWI 2025, 702 (703 FN 8).

⁶⁾ Zorn, SWI 2025, 702 (710 ff).

⁷⁾ So auch Zorn in *BMF/JKU Linz*, GS Quantschnigg, 557 (568).

⁸⁾ Dazu Zorn, Die Verdrängungswirkung der EU-Grundfreiheiten am Beispiel der Rs Haribo, IStR 2012, 86 (88 ff).

⁹⁾ Zorn, SWI 2025, 702 (705).

¹⁰⁾ Vgl zB Zorn, SWI 2025, 702 (705).

¹¹⁾ Dazu ausführlich Zorn in *Handtanger et al*, FS Thienel, 247 (262).

VwGH aber 70.665 Euro beträgt. Die Lösung des VwGH erachtet er der des BFH als überlegen, weil sie der bisher unionsrechtswidrigerweise erhobenen Steuer von 100.000 Euro am nächsten kommt.¹²⁾

Für mich geht es beim möglichst geringen Eingriff in die nationale Rechtsordnung hingegen darum, Systembrüche nach Tunlichkeit zu vermeiden.¹³⁾ Meine Sicht ist daher differenzierter: Die ursprünglich vom Gesetzgeber gewünschte Regelung muss aufgrund ihrer Unionsrechtswidrigkeit unangewendet bleiben. Das Gericht sollte sich für jene „Ersatzlösung“ entscheiden, die sich in die Systematik der verbleibenden Vorschriften am besten einfügt und am ehesten deren Teleologie entspricht. Der Anwendungsvorrang zwingt das nationale Gericht zwar, in stärkerem Ausmaß als sonst rechtsfortbildend tätig zu sein.¹⁴⁾ Damit tut sich aber unweigerlich ein Spannungsverhältnis zu den Befugnissen der Legislative auf. Daher ist jedes Gericht im Sinne der Gewaltenteilung gut beraten, sich nach Möglichkeit zurückzuhalten und behutsam vorzugehen: Die von ihm gefundene Lösung sollte sich weitgehend in den Bahnen bewegen, die der Gesetzgeber selbst vorgezeichnet hat.¹⁵⁾ Mit der geltungserhaltenden Reduktion der Steuervorschrift kann daher nicht die Kreation neuer Instrumente gemeint sein, deren sich der Gesetzgeber bisher gar nicht bedient hat.¹⁶⁾ In Umsetzung des Anwendungsvorrangs sollten daher Gerichte nach Möglichkeit eine der schon bisher vom Gesetzgeber getroffenen Entscheidungen auf jene Konstellationen erstrecken, deren Regelung sich nun als unionsrechtswidrig erwiesen hat. In einzelnen Fällen wird sich dies auch mit der von Zorn präferierten steuererhaltenden Lösung decken.¹⁷⁾ Für eine generelle Vorgabe, sich im Rahmen der unionsrechtskonformen Deutung der nationalen Rechtslage für jene Variante zu entscheiden, die fiskalisch am ergiebigsten ist, ist aber keine Rechtsgrundlage erkennbar.

II. Die Interpretation der nach dem Anwendungsvorrang verbliebenen Rechtslage

Die bei der geltungserhaltenden Reduktion von Steuervorschriften gebotene Vorgangsweise lässt sich folgendermaßen beschreiben: Erweist sich die Regelung eines bestimmten Sachverhalts als unionsrechtswidrig und lässt sich dies nicht durch ihre unionsrechtskonforme Interpretation beheben, muss der Rechtsanwender akzeptieren, dass die nach nationalem Recht an sich vorgesehene Rechtsfolge nicht mehr zum Tragen kommen darf. Der Sachverhalt erweist sich daher im Lichte der aus dem Unionsrecht gewonnenen Einsichten als ungeregt. Daher gilt es, die auf diese Weise geschaffene Rechtslage zu interpretieren: Der Rechtsanwender hat daher die nunmehr maßgebenden Rechtsfolgen zu eruieren. Er hat herauszufinden, welche von mehreren unionsrechtskonformen „Ersatzlösungen“ sich nach den auch sonst im Rahmen der Interpretation zu berücksichtigenden Argumenten als besonders überzeugend erweist.

Verwehrt ist dabei der Rückgriff auf den Wortlaut einer Vorschrift, der sonst zumindest am Anfang der Auslegung steht: Die ursprünglich vom Gesetzgeber geschaffene Rege-

¹²⁾ Zorn in Handstanger et al, FS Thienel, 247 (262 f).

¹³⁾ In diese Richtung auch Lachmayer, VwGH zur „Schwestergruppe“ mit ausländischem Gruppenträger, SWK 17/2024, 838 (841), bei Erläuterung des VwGH-Erkenntnisses vom 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018: „Die Etablierung einer Schwestergesellschaft als Gruppenträger würde [...] einen Systembruch bedeuten [...]“.

¹⁴⁾ Zur rechtsfortbildenden Funktion jeder Rechtsprechung bereits Kelsen, Reine Rechtslehre² (1960) 241 f.

¹⁵⁾ Vgl auch Lachmayer, SWK 17/2024, 838 (840): „Bei mehreren unionsrechtskonformen Lösungen darf nur jene zur Anwendung gelangen, mit der die Entscheidung des nationalen Gesetzgebers so weit wie möglich erhalten bleibt.“

¹⁶⁾ Dazu zutreffend Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 189 (194): „Wird der durch die anerkannten Auslegungsmethoden gesteckte Rahmen der Rechtsauslegung in dem Sinn überschritten, dass der normative Gehalt der betreffenden nationalen Regelung grundlegend neu gefasst wird, so kann nicht mehr von einer Normverdrängung kraft Anwendungsvorrang gesprochen werden.“

¹⁷⁾ So umgekehrt auch Zorn, SWI 2025, 702 (711).

lung kann nicht angewendet werden. Folglich kann auch ihr Wortlaut keine Anhaltspunkte für den nun erforderlichen Interpretationsvorgang geben. Daher haben unter anderem *Kokott/Henze*, *Ehrke-Rabel* und *Cordewener* von einer Lücke gesprochen, die aufgrund des Anwendungsvorrangs entsteht,¹⁸⁾ und die es zu schließen gilt.

Ebenso wenig kann die Regelungsabsicht des historischen Normsetzers herangezogen werden: Intention des Gesetzgebers war damals, jene Rechtslage zu schaffen, die sich dann als unionsrechtswidrig erwies. Welche Rechtslage für den historischen oder den im Zeitpunkt der zu treffenden Entscheidung zuständigen Rechtssetzer die „zweitbeste“ gewesen wäre oder sein würde, hätte er die Unionsrechtswidrigkeit der von ihm kreierten Regelung vorausgesehen, lässt sich aus den historischen Materialien im Regelfall nicht entnehmen. Die Verfasser der damaligen Erläuterungen, wenn sie dazu überhaupt schon Überlegungen anstellten, werden sich fast immer gehütet haben, dazu Ausführungen zu machen und auf diese Weise indirekt ihre eigenen Zweifel an der Unionsrechtskonformität ihrer Vorschrift offenzulegen. Keineswegs kann von vornherein und ohne jeden Anhaltspunkt vermutet werden, für den Gesetzgeber wäre jene Vorschrift die zweitbeste gewesen, die gegenüber der von ihm tatsächlich erlassenen Regelung den geringsten Verlust an Steuereinnahmen bewirkt hätte. Möglicherweise hätte das maßgebliche Besteuerungsregime nämlich ganz anders ausgesehen, wenn der Normsetzer geahnt hätte, dass die von ihm präferierte Variante keinen Bestand haben wird. Letztlich sind Überlegungen zur hypothetischen Absicht des Normsetzers reine Mutmaßungen. Bei der Interpretation haben solche Spekulationen nichts verloren.

Aus diesen Gründen kann für die Bestimmung der Rechtsfolgen in den Fällen, in denen aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben der bestehenden ausdrücklichen nationalen Vorschrift die Gefolgschaft zu versagen ist, in aller Regel bloß auf die Systematik und die Teleologie der nach der Verdrängung der unionsrechtswidrigen Regelung verbleibenden Vorschriften zurückgegriffen werden. Die Suche nach der aufgrund von Kontext sowie Ziel und Zweck überzeugendsten Regelung kann anspruchsvoll sein. Dies ist aber häufig der Fall, wenn systematische und teleologische Überlegungen im Spiel sind. Sie müssen sich jedenfalls immer auf die Vorschriften selbst zurückführen lassen. Die dabei verwendeten Argumente sind diskursiv nachprüfbar.

Nicht nachvollziehbar ist daher, wenn *Zorn* sich gegen derartige systematische und teleologische Erwägungen mit der Begründung sträubt, „*willkürliches Verhalten der Vollzugsorgane, nach Belieben Rechtsfolgen zu ‚finden‘*“, verhindern zu wollen.¹⁹⁾ Die Berücksichtigung solcher Überlegungen bei den Wirkungen des Anwendungsvorrangs „*würde [...] weitgehend das Ende der Vorsehbarkeit von Rechtsfolgen bedeuten*“.²⁰⁾ Eine Auslegung unter Berücksichtigung von Kontext und von Ziel und Zweck der Vorschriften gehört jedoch zum Alltag jedes Rechtsanwenders. Keineswegs bedeutet dies, dass er „*in freiem Ermessen*“ oder gar „*willkürlich*“ den Inhalt der Norm und in weiterer Folge die Steuerschuld festsetzen kann. Es liegt nicht im „*Belieben*“ der Vollzugsorgane, inwieweit sie bei der Interpretation den Zusammenhang sowie Ziel und Zweck der Rechtsvorschriften berücksichtigen. Sie haben dabei sorgfältig abzuwägen und das von ihnen erzielte Ergebnis zu begründen. Dies schließt nicht aus, dass unterschiedliche Auffassungen über die aus den systematischen und teleologischen Überlegungen abzuleitenden Argumente und deren Stellenwert bestehen können, wie auch sonst über die Aus-

¹⁸⁾ *Kokott/Henze*, Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands, in *Mellinghoff*, Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Spindler (2011) 279 (291); *Ehrke-Rabel*, Steuerrechtsauslegung im Spannungsfeld zwischen unionsrechtlichen Vorgaben und nationalen Normen, in *Schön/Röder*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II (2014) 39 (51 f); *Cordewener* in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 – FS BFH (2018) 895 (913).

¹⁹⁾ *Zorn*, SWI 2025, 702 (705).

²⁰⁾ *Zorn*, Urteil des EuGH in der Rs Haribo und Salinen AG zu § 10 KStG, RdW 2011, 171 (175 FN 29).

legung einer Vorschrift kontrovers diskutiert werden kann. In einem Rechtsstaat ist es in solchen Situationen Aufgabe der Gerichte, ihre Deutung der Rechtslage an die Stelle jener der Verwaltungsbehörden oder anderer Rechtsanwender zu setzen. Letztlich entscheidet ein Höchstgericht, in steuerlichen Angelegenheiten meist der VwGH.²¹⁾

In einem früheren Beitrag brachte Zorn zum Ausdruck, dass auch für ihn teleologische Überlegungen maßgeblich sein können: In Hinblick auf den Anwendungsvorrang zählt für ihn dabei aber nur, dass der „*primäre Zweck des Steuerrechts [...] nun einmal darin [liegt], den Gemeinwesen Einnahmen zu verschaffen*“.²²⁾ Darin erschöpfen sich die Zielsetzungen von Steuervorschriften aber nicht. Den verschiedenen hinter steuerlichen Vorschriften stehenden Lenkungszielen ist ebenfalls Rechnung zu tragen.²³⁾ Teleologische Interpretation geht aber über solche allgemein gehaltenen Überlegungen weit hinaus. Es gilt, dem Ziel und Zweck jeder einzelnen Steuervorschrift nachzuspüren. Beispielsweise sind die Gründe, warum die Grenzen eines bestimmten Besteuerungstatbestands so und eben nicht anders gezogen sind, oder warum für gleichermaßen tatbestandlich erfasste Vorgänge unterschiedliche Steuerrechtsfolgen vorgesehen sind, für die Interpretation maßgebend. Es kommt also darauf an, ob man bloß auf den Fiskalzweck insgesamt oder auf die hinter jeder einzelnen Steuervorschrift stehenden teleologischen Überlegungen abstellt: Wer hier differenzierend vorgeht, wird nicht unbedingt in jedem Fall zum Ergebnis kommen, dass unter verschiedenen unionsrechtskonformen Umsetzungsmöglichkeiten des Anwendungsvorrangs immer und automatisch jener Deutung der Vorzug zu geben ist, die sich fiskalisch am ergiebigsten erweist.

Zorn führt auch ins Treffen, dass es zu keiner Benachteiligung der Inlandskonstellation kommen darf.²⁴⁾ Pointiert meint er, dass es „*nicht Zweck der Verdrängungswirkung sein [darf], systematisch von einer Grundfreiheitenwidrigkeit in eine Gleichheitswidrigkeit zu wechseln*“.²⁵⁾ Allerdings ist zu beachten, in welchem Kontext er diese Aussage tätigte: Es ging um die Frage, ob die Befreiung für Dividenden aus Inlandsbeteiligungen im Wege des Anwendungsvorrangs auch auf jene für Auslandsbeteiligungen erstreckt werden sollte. Zorn hätte Auslandsbeteiligungen privilegiert gesehen, wenn die Dividendenbefreiung ungeachtet der Höhe einer ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung erfolgt wäre. Ob die bei einem anderen Rechtsträger erhobene Steuer bei einer gleichheitsrechtlichen Prüfung der Differenzierung zwischen Inlands- und Auslandsdividenden berücksichtigt werden dürfte, ist allerdings keineswegs ausgemacht, zumal auch bei der Befreiung von Inlandsbeteiligungen die auf Ebene der Tochtergesellschaft erhobene Steuer keine Rolle spielt. Naheliegender wäre daher der auf Inlands- und Auslandsdividenden beschränkte Vergleich, sodass – wenn tatsächlich die Gefahr der Gleichheitswidrigkeit bestünde – die verfassungskonforme Interpretation gerade gegen die von Zorn favorisierte Besteuerung der Auslandsdividenden bei gleichzeitiger indirekter Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer spricht. Weiters darf nicht übersehen werden, dass es bei der Diskussion über die „*Inländerdiskriminierung*“ darum geht, wie weit es verfassungsrechtlich erforderlich ist, unionsrechtlich gebotene Vorteile für EU-Ausländer auch Inländern zukommen zu lassen.²⁶⁾ Die für *Inländer* geltenden Regelungen stehen am Prüfstand des VfGH. Zorn dreht für Zwecke des Anwendungsvorrangs

²¹⁾ Zur institutionellen Aufgabe eines Höchstgerichts, seiner Position – ungeachtet ihrer Überzeugungskraft im Einzelfall – zum Durchbruch zu verhelfen, näher Lang, Das Bundesfinanzgericht im österreichischen und europäischen Rechtsprechungsverbund, in Holoubek/Lang, Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit – Stand und Entwicklungsperspektiven (2025) 287 (289).

²²⁾ Zorn in BMF/JKU Linz, GS Quantschnigg, 557 (563).

²³⁾ Dazu ausführlich Lang, Wirtschaftsverfassung und Finanzverfassung, in Holoubek/Kahl/Schwarzer, Wirtschaftsverfassungsrecht (2022) 505 (506 f.).

²⁴⁾ Zorn in BMF/JKU Linz, GS Quantschnigg, 557 (568).

²⁵⁾ Zorn in BMF/JKU Linz, GS Quantschnigg, 557 (568).

²⁶⁾ Dazu instruktiv Holoubek, „Inländerdiskriminierung“ im Wirtschaftsrecht, in Aicher/Holoubek/Korinek, Gemeinschaftsrecht und Wirtschaftsrecht (2000) 159 (159 ff.).

den Spieß um: Den Inländern soll dadurch geholfen werden, indem Ausländer weiterhin so schlecht behandelt werden, als dies unionsrechtlich eben gerade noch zulässig ist.

Dennoch: *Zorn* ist zuzustimmen, dass die Vermeidung eines sonst gegebenen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz auch einer der Aspekte sein kann, der bei der Umsetzung des Anwendungsvorrangs zu beachten ist. Die verfassungskonforme Interpretation ist eine Spielart der systematischen Interpretation. Wenn bei der Bestimmung der Folgen der geltungserhaltenden Reduktion der Steuervorschriften insbesondere systematische und teleologische Erwägungen zu berücksichtigen sind, so ist daher auch für gleichheitsrechtliche Überlegungen Platz. Allerdings ist nicht anzunehmen, dass jede Ungleichbehandlung zwischen Inlands- und Auslandssachverhalt verfassungswidrig ist.²⁷⁾ Würde es die unionsrechtlichen Grundfreiheiten nicht geben, wären zahlreiche Benachteiligungen von Auslandskonstellationen vermutlich nie aufgegriffen worden. Auch der VfGH ist bisher nicht besonders häufig dadurch hervorgetreten, die Schlechterbehandlung von grenzüberschreitenden gegenüber reinen Inlandssachverhalten an den VfGH herangetragen oder selbst durch verfassungskonforme Interpretation bereinigt zu haben. Inlands- und Auslandssachverhalte brauchen aus verfassungsrechtlicher Sicht auch nicht unter allen Umständen gleichbehandelt zu werden. Dies gilt aber für die Benachteiligung der Auslands-, genauso wie jener der Inlandskonstellation. Daher ist zwar nicht auszuschließen, dass in manchen Fällen der geltungserhaltenden Reduktion andere systematische und teleologische Gründe in den Hintergrund zu treten haben, um eine Differenzierung zwischen In- und Auslandssachverhalt zu vermeiden. Die sonst drohende Verfassungswidrigkeit ist aber sorgfältig zu begründen. Zusätzlich ist dabei zu berücksichtigen, dass sich nach der Rechtsprechung des VfGH zum Anwendungsvorrang sogar eine an sich bedenkliche „aus (allein) unionsrechtlicher Ursache entstandene ‚inländerdiskriminierende‘ Wirkung einer Norm vorübergehend, nämlich für die Dauer einer für die Neuregelung erforderlichen Übergangszeit, sachlich [...] rechtfertigen“ lassen kann.²⁸⁾

Erweist sich eine sonst drohende Ungleichbehandlung als so bedenklich, dass aus ihr ein bei der Bestimmung der geltungserhaltenden Reduktion zu berücksichtigendes Argument der verfassungskonformen Interpretation gewonnen werden kann, wird der Blick auch auf die durch den Anwendungsvorrang oft bewirkte Differenzierung zwischen den sich im Verhältnis zu EU-Staaten einerseits und Drittstaaten andererseits ereignenden Sachverhalten zu werfen sein.²⁹⁾ Dies kann in darauffolgenden Verfahren die Frage aufwerfen, inwieweit es verfassungsrechtlich erforderlich ist, die unionsrechtlich gebotenen Vorteile auch auf Drittstaatssachverhalte weiter zu erstrecken. Gerichte, die sich der gleichheitskonformen Interpretation für Zwecke der geltungserhaltenden Reduktion von Steuervorschriften bedienen, werden anhand desselben Maßstabs beurteilt werden, wenn es in anderen Konstellationen darum geht, die Privilegierung von Auslands- oder Inlandskonstellationen an den VfGH heranzutragen. In den letzten Jahren stellte auf dem Gebiet des materiellen Steuerrechts das BFG häufig, der VfGH jedoch kaum Normenprüfungsanträge.³⁰⁾

²⁷⁾ Dazu jüngst EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey* et al gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23, Z 95 f, wonach sich eine steuerliche Schlechterbehandlung eines umgründungssteuerrechtlichen Inlandsfalls gegenüber dem unionsrechtlich geregelten grenzüberschreitenden Sachverhalt nur dann im Lichte des in Art 14 EMRK verankerten Gleichheitsgrundsatzes als unverhältnismäßig erweisen könnte, wenn sie „*offenkundig ohne vernünftige Grundlage*“ erfolgt ist. Zur Kritik am extrem großzügigen Maßstab des EGMR *Kofler/Pabel*, Keine Verletzung des Diskriminierungsverbots gemäß Art 14 EMRK durch steuerliche Inländerdiskriminierung, SWI 2025, 715 (722).

²⁸⁾ Vgl VfSlg 19.529/2011; zum großzügigen Maßstab des EGMR bei Prüfung von Übergangsregelungen im Lichte des Art 14 EMRK EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey* et al gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23, Z 99 f. Dazu näher *Kofler/Pabel*, SWI 2025, 715 (720).

²⁹⁾ Die Kapitalverkehrsfreiheit ist allerdings ohnehin auch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar.

³⁰⁾ Ausführlich *Lang* in *Holoubek/Lang*, Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit, 287 (289 ff).

III. Die ältere Rechtsprechung des VwGH

Zorn, der das Vorliegen des „geringsten Eingriffs“ ausschließlich nach den Auswirkungen auf das Steueraufkommen beurteilt, sieht den Vorzug der von ihm favorisierten Vorgangsweise in der Klarheit des Ergebnisses:³¹⁾ Die „*rechtsrichtige Lösung [liegt] auf der Hand*“.

Dies soll anhand weniger Beispiele aus der älteren Rechtsprechung des VwGH verprobt werden. *Zorn* beschreibt selbst, wie unterschiedlich die Konsequenzen waren, die der BFH und der VwGH, die beide um eine geltungserhaltende Reduktion der nationalen Vorschriften bemüht waren, aus dem EuGH-Urteil in der *Rs Scorpio* zogen:³²⁾ Der EuGH hatte eine nationale Regelung, die einen pauschalen 25%igen Steuerabzug bei Zahlungen an Steuerausländer ohne die Möglichkeit des Abzugs von Aufwendungen vorsah, während die einem progressiven und gegebenenfalls höheren Tarif unterliegenden Steuerinländer Betriebsausgaben geltend machen konnten, als grundfreiheitenwidrig erachtet. Auch beim Vergütungsschuldner darf bei der Geltendmachung der Haftung nicht auf diese Weise zwischen Zahlungen an Steuerinländer und -ausländer differenziert werden.

Der VwGH setzte die unionsrechtlichen Vorgaben um, indem er zwar den Abzug der Aufwendungen zuließ, gleichzeitig aber entschied, „*dass die belangte Behörde die Höhe der Steuer zu berechnen hat, die sich für die von N bei der Beschwerdeführerin erzielten Nettoeinkünfte tarifmäßig nach § 33 EStG ergibt*“.³³⁾ Dies hatte zur Konsequenz, dass gegebenenfalls auch ein höherer Steuertarif als 25 % zum Tragen kommen konnte. Somit wurde nicht eine bestimmte Vorschrift verdrängt, sondern – mit den Worten von *Zorn* – „*die von der nationalen Norm vorgegebene Steuer ([...]) auf jenen Betrag zurückgedrängt [...], der bei einem Inländer (unbeschränkte Steuerpflicht) anfiel ([...])*“.³⁴⁾ Für den VwGH stand offenbar die Vermeidung der Besserstellung des beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber einem Steuerinländer im Vordergrund.³⁵⁾

Der BFH setzte sich zwar mit der Entscheidung des VwGH auseinander, entschied aber bewusst anders:³⁶⁾ „*Der Senat sieht auch keine Veranlassung, den Haftungsbetrag nicht nach dem linearen Tarif des § 50a Abs. 4 Satz 2 EStG 1997, sondern nach dem für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden tariflichen Steuersatz zu berechnen. Soweit der EuGH zum Erstattungsverfahren (§ 50d Abs. 1 Satz 2 ff. EStG 1997) entschieden hat, dass die Grundfreiheiten des EG-Vertrags einer nationalen Regelung, welche die Einkünfte Gebietsfremder einer definitiven Besteuerung zu einem einheitlichen Steuersatz von 25 % durch Steuerabzug unterwirft, nur dann entgegen stehen, wenn die Besteuerung, nach welcher die Einkünfte Gebietsansässiger besteuert werden, im Vergleich niedriger ist (vgl. EuGH-Urteil vom 12. Juni 2003 C 234/01 ‚Gerritse‘, Slg. 2003, I 5933, BStBl II 2003, 859; vgl. dazu Senatsurteile vom 24. April 2007 I R 93/03, BFHE 218, 83, BStBl II 2008, 132, und vom 28. Januar 2004 I R 73/02, BFHE 205, 174, BStBl II 2005, 550), sind diese Grundsätze nicht auf das dem Erstattungsverfahren vorgelagerte Abzugs- und Haftungsverfahren übertragbar (ebenso M. Lang, Steuer und Wirtschaft International – SWI -- 2007, 17, 25 ff.; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50a Rz 30; anders österreichischer Verwaltungsgerichtshof, Erkenntnis vom 19. Oktober 2006 2006/14/0109, Beilage zur Österreichischen Steuer-Zeitung 2007, 117). Denn die dadurch erforderliche Vergleichsberechnung setzt einerseits einen Überblick über die Gesamtjahreseinkünfte des Vergütungsgläubigers voraus, die der Vergütungsschuldner im Zeitpunkt des Steuer-*

³¹⁾ *Zorn*, SWI 2025, 702 (711).

³²⁾ *Zorn* in Handstanger et al, FS Thienel, 247 (262 f).

³³⁾ VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109.

³⁴⁾ *Zorn* in Handstanger et al, FS Thienel, 247 (263).

³⁵⁾ *Zorn* in Handstanger et al, FS Thienel, 247 (262).

³⁶⁾ BFH 5. 5. 2010, I R 104/08, Rn 27.

abzugs, an den die Haftung anknüpft, nicht haben kann. Andererseits sind im Abzugsverfahren nur die im unmittelbaren Zusammenhang stehenden Aufwendungen abzugsfähig; die sonstigen Aufwendungen können ohnehin erst im Erstattungsverfahren geltend gemacht werden.“ Dies zeigt: Über die Konsequenzen einer geltungserhaltenden Reduktion der nationalen Steuervorschrift lässt sich trefflich streiten. Die Lösung liegt offenbar nicht unbedingt „auf der Hand“. ³⁷⁾

Auch in dem von Zorn ebenfalls ausführlich beschriebenen und hier bereits kurz andiskutierten Fall der Besteuerung von Auslandsdividenden war die vom VwGH gefundene und von Zorn befürwortete Lösung alles andere als unbestritten: ³⁸⁾ Das Höchstgericht erachtete die Besteuerung von Auslandsdividenden auf der Ebene von Kapitalgesellschaften bei Beteiligungen, die kleiner als 25 % sind, als unionsrechtswidrig. Der Anwendungsvorrang wirkte sich aber nach Auffassung des VwGH nicht so aus, dass die für Inlandsdividenden geltende Befreiung auch auf Auslandsdividenden zu erstrecken war. Vielmehr blieb es bei der Besteuerung der Dividenden im Inland. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung beseitigte der VwGH durch indirekte Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer.

Der UFS erachtete sich nur berechtigt, die Regelungen für inländische Dividenden sinngemäß auf den Auslandssachverhalt zu erstrecken. ³⁹⁾ Nach der Aufhebung des Bescheides durch den VwGH ⁴⁰⁾ folgte der UFS auch nicht ohne Weiteres dem Höchstgericht, sondern legte zunächst dem EuGH die Frage vor, ob die indirekte Anrechnung überhaupt zur Befreiung gleichwertig ist. Der EuGH bestätigte dies in seinem Urteil vom 10. 2. 2011, *Haribo und Österreichische Salinen*, C-436/08 und C-437/08. Als es um Drittstaatsdividenden ging, hielt der UFS neuerlich die Umsetzung durch die sinngemäße Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung für naheliegender, ⁴¹⁾ sodass es einer neuerlichen Entscheidung durch den VwGH bedurfte, damit er seiner Auffassung zum Durchbruch verhelfen konnte. ⁴²⁾ Im Schrifttum wurde heftige Kritik an der vom VwGH vertretenen Position geübt. ⁴³⁾ Selbst im Umfeld des EuGH fand man den Ansatz des VwGH nicht selbstverständlich: *Kokott/Henze* bezeichneten die erwähnte Rechtsprechung des VwGH mit der ihnen eigenen Zurückhaltung als „*Beispiel für ein besonders weitgehendes Tätigwerden innerstaatlicher Gerichte*“. ⁴⁴⁾

Zum genannten EuGH-Urteil *Haribo und Österreichische Salinen* hielt Zorn wie folgt fest: ⁴⁵⁾ „*Der EuGH gibt zu erkennen, dass es durchaus mit dem Unionsrecht vereinbar ist, wenn das nationale Gericht die Verdrängungswirkung in Form (bloß) des Anrechnungsverfahrens eintreten lässt.*“ Dieser Aussage kann zugestimmt werden. Eine Bestätigung dafür, dass dem Anwendungsvorrang *nur* auf diese Weise Rechnung getragen werden kann und die geltungserhaltende Reduktion von Steuervorschriften nicht anders vorgenommen werden darf, ist aus dem EuGH-Urteil allerdings nicht zu gewinnen. Denn die Vereinbarkeit der indirekten Anrechnung bei Auslandsdividenden mit den Grundfreiheiten schließt keineswegs aus, dass auch die Befreiung ausländischer Dividenden unions-

³⁷⁾ So aber Zorn, SWI 2025, 702 (711).

³⁸⁾ VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064.

³⁹⁾ UFS 13. 1. 2005, RV/0279-L/04.

⁴⁰⁾ VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064.

⁴¹⁾ UFS 28. 2. 2011, RV/0610-L/05; RV/0297-L/11.

⁴²⁾ VwGH 25. 10. 2011, 2011/15/0070.

⁴³⁾ *Massoner/Stürzlinger*, Anrechnungsmethode als geringster und gemeinschaftsrechtskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden? SWI 2008, 400 (403 ff); *Stefaner*, Internationale Schachteldividenden – Beseitigung der Diskriminierung? GeS 2008, 164 (165 ff); *Massoner/Stürzlinger*, Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht: (An-)Rechnung ohne den Wirt? SWI 2009, 280 (282 ff); *Kofler/Prechtl-Aigner*, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GeS 2011, 175 (180 ff); *Komarek*, Die Entwicklung der Besteuerung von ausländischen Portfoliodividenden gem § 10 KStG – eine kritische Würdigung, taxlex 2012, 356 (359 f).

⁴⁴⁾ *Kokott/Henze* in *Mellinghoff*, FS Spindler, 279 (294).

⁴⁵⁾ Zorn in *Handstanger et al*, FS Thienel, 247 (296 f).

rechtskonform ist. Der EuGH erachtet sich nicht dafür zuständig, darüber zu entscheiden, wie der Anwendungsvorrang umgesetzt wird. Jede vom nationalen Gericht gefundene Lösung, die sich unionsrechtskonform erweist – denn nur für die Klärung dieser Frage ist der EuGH zuständig –, ist ihm recht.⁴⁶⁾

Der VwGH selbst hatte sich in seinem weiteren zu Dividenden – diesmal aus Drittstaaten – ergangenen Erkenntnis vom 25. 10. 2011, 2011/15/0070, bemüht, die Auffassung, wonach die geltungserhaltende Reduktion von Steuervorschriften aus fiskalischer Brille vorzunehmen wäre, direkt auf die Rechtsprechung des EuGH zu stützen:

„Die Auffassung, dass Konflikte zwischen unmittelbar anwendbarem Primärrecht der Union und nationalem Steuerrecht im Wege der teilweisen Nichtanwendung (Verdrängung) der Höhe (der Steuer) nach und solcherart im Wege des geringsten Eingriffes zu lösen sind, liegt auch der Rechtsprechung des EuGH zugrunde. Dies ergibt sich aus dem Urteil des EuGH vom 3. Juni 2010, C-2/09, Kalinchev:

Der Ausgangsrechtsstreit in der Rs Kalinchev betraf Verbrauchsteuer, die Bulgarien auf Kfz erhebt. Die Verbrauchsteuer wird ausgelöst durch die Herstellung von Kfz in Bulgarien oder durch die Verbringung aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaats nach Bulgarien oder durch den Import aus Drittstaaten. Die Steuer bemisst sich nach der Motorleistung des Kfz mit einem bestimmten Geldbetrag pro kW. Der EuGH stellte fest, dass die Steuer in Bezug auf das Verbringen gebrauchter Kfz nach Bulgarien (Einfuhr) gegen Art. 110 AEUV (Verbot diskriminierender inländischer Abgaben) verstößt. Er prüfte nämlich, ob die Verbrauchsteuer in gleicher Weise ein nach Bulgarien eingeführtes Gebrauchtfahrzeug und ein Gebrauchtfahrzeug gleichen Typs mit gleichen Merkmalen und gleichem Verschleiß, das früher als Neufahrzeug nach Bulgarien eingeführt und dort bereits zugelassen wurde, belastet, zumal diese beiden Kategorien von Kraftfahrzeugen ‚gleichartige Waren‘ iSv Art. 110 Abs. 1 AEUV sind. Der Gerichtshof erachtete eine gleichmäßige Besteuerung beim Abstellen auf die Motorleistung als nicht gewährleistet, vielmehr müsse auch auf den Wert des Gebrauchtfahrzeuges Bedacht genommen werden. Durch Abstellen auf Kriterien wie Alter, Kilometerstand, allgemeiner Zustand oder Modell des Fahrzeugs müsse erreicht werden, eingeführte Gebrauchtfahrzeuge bloß so zu besteuern, dass nicht der Betrag der Restabgabe überschritten werde, der im Wert (gemeint: Verkehrswert) gleichartiger, im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten sei. Die unionsrechtlich zulässige Rest-Verbrauchsteuer für gebraucht eingeführte Kfz ergebe sich (im Wege einer Vergleichsrechnung) aus der Abgabe für Neufahrzeuge unter Berücksichtigung des Verschleißes des betroffenen Kfz.

In Zusammenhang mit der Verpflichtung des Mitgliedstaates, dem Steuerzahler unionsrechtswidrig erhobene Abgaben zurückzuzahlen (vor diesem Hintergrund hatte der Mitgliedstaat erfolglos beantragt, die zeitlichen Wirkungen des Urteil[s] zu beschränken), befasste sich der EuGH in diesem Urteil sodann mit der Frage, in welchem Ausmaß die in der Vergangenheit entrichtete Verbrauchsteuer noch als zu Recht erhoben anzusehen sei und in welchem Ausmaß die Erstattung zu erfolgen habe. Er führt dabei in Rn 54 aus:

„Überdies wären nur die Beträge der Verbrauchsteuer zurückzuzahlen, die den restlichen Abgabebetrag übersteigen, der im Wert eines gleichartigen Gebrauchtfahrzeugs aus dem betroffenen Mitgliedstaat enthalten ist“.

Der EuGH erachtet sohin eine normative Anordnung des nationalen Rechts auf Entrichtung eines bestimmten Abgabebetrages (für die Einfuhr gebrauchter Kfz) bloß hinsichtlich jenes Teilbetrages als nicht anwendbar (verdrängt), der über dem rechnerischen Betrag liegt, welcher gerade noch als nicht diskriminierend anzusehen ist. Verdrängt ist also die Anordnung zur Entrichtung einer Abgabe der Höhe nach hinsichtlich jenes Teilbetrages der Abgabe, der im konkreten Einzelfall die diskriminierende Wirkung auslöst. Für

⁴⁶⁾ So zutreffend Zorn in BMF/JKU Linz, GS Quantschnigg, 557 (568).

den Restbetrag bleibt die nationale Norm, aus der sich die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe ergibt, unberührt. Im konkreten Ausgangsverfahren war somit die im nationalen Recht für die Einfuhr von (gebrauchten) Kfz vorgesehene Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer mit der Tranche anwendbar, die sich aus dem Verhältnis des aktuellen Wertes des Pkw zum Neuwert des Pkw errechnet. Dabei war es ohne Bedeutung, dass das nationale Recht eine solche Verhältnisrechnung nicht kennt.“

Wie der VwGH aber selbst einräumt, traf der EuGH die zitierten Aussagen im Rahmen des Teils seiner Begründung, in dem er argumentierte, warum die zeitlichen Wirkungen seines Urteils nicht zu beschränken waren. Der Hinweis, dass sich die nationalen Behörden damit begnügen können, den Betrag an Verbrauchsteuern, der den restlichen Abgabebetrag übersteigt, zurückzuzahlen, machte deutlich, dass aufgrund der vorgenommenen unionsrechtlichen Auslegung für den Mitgliedstaat nicht unbedingt die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestand. Vor allem aber konnte der EuGH hier an die Vorgangsweise anknüpfen, die zuvor schon das nationale unterinstanzliche Gericht gewählt hatte, um den Anwendungsvorrang umzusetzen,⁴⁷⁾ und von der der EuGH daher davon ausgehen konnte, sie könnte im Wege der Interpretation des durch Ausblendung der unionsrechtswidrigen Vorschrift verbleibenden nationalen Rechts beibehalten werden. Vor diesem Hintergrund ist auch die schon bei Beantwortung der ihm vorgelegten unionsrechtlichen Fragen gemachte Feststellung zu verstehen, eingeführte Gebrauchtfahrzeuge wären „so zu besteuern, dass auf keinen Fall der Betrag der Restabgabe überschritten wird, der im Wert gleichartiger im Inland bereits zugelassener Gebrauchtfahrzeuge enthalten ist“. Genauso wenig würde es aber dem Diskriminierungsverbot des Art 110 AEUV widersprechen, wenn sich die Behörden des Mitgliedstaates in diesen Fällen aufgrund ihres nationalen Rechts auf den Standpunkt stellen müssten, dass die gesamte Restabgabe zurückzuzahlen wäre. Den unionsrechtlichen Vorgaben des Anwendungsvorrangs entspricht jede Auslegung der verbliebenen Vorschriften des nationalen Rechts, die mit Art 110 AEUV in Einklang steht.

IV. VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018: Hat das Höchstgericht ein neues Kapitel in seiner Rechtsprechung aufgeschlagen?

Schließlich soll noch eine weitere – aktuellere – Fallkonstellation beleuchtet werden, in der auch umstritten war, worin der geringste Eingriff in das österreichische Steuerrecht bestand, um dem Anwendungsvorrang zum Durchbruch zu verhelfen. BFG und VwGH waren sich zwar darin einig, dass es nicht mit der Niederlassungsfreiheit in Einklang steht, wenn zwei österreichische Schwestergesellschaften mit einer Muttergesellschaft in einem anderen EU-Staat – in diesem Fall Deutschland – und ohne inländische Zweigniederlassung, der die Beteiligungen zugerechnet werden könnten, von der Gruppenbildung und damit von der Konsolidierung ihrer ertragsteuerlichen Ergebnisse ausgeschlossen sind. Die Frage des geringsten Eingriffs beurteilten die beiden Gerichte aber unterschiedlich.

Der VwGH bezog sich in seiner Entscheidung vom 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018, zunächst auf die in seiner Vorjudikatur entwickelten Formeln:

„(48) Belastendes nationales Recht, das in einer konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht steht, wird für diese Konstellation verdrängt. Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen un-

⁴⁷⁾ Vgl. EuGH 3. 6. 2010, *Kalinchev*, C-2/09, Rn 18: „Nach Auffassung des Administrativen sad – Plovdiv ist es diskriminierend, die Verbrauchsteuer auf die Verbringung eines gebrauchten Personenkraftfahrzeugs nach Bulgarien gemäß Art. 40 Abs. 1 Nr. 1 ZADS zu bestimmen, und stellt einen Verstoß gegen Art. 90 Abs. 1 EG dar. Die Höhe des diskriminierenden Betrags bemesse sich nach dem Differenzbetrag, um den die Verbrauchsteuer die bei der Verbringung eines Neuwagens mit 140 kW nach Bulgarien berechnete und in diesem Fall nur 2.500 BGN betragende Verbrauchsteuer übersteige.“

mittelbar anwendbares Unionsrecht gegeben ist. Die Verdrängungswirkung des Unionsrechts hat zur Folge, dass die nationale gesetzliche Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht steht. Die Verdrängung erreicht dabei bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (vgl. VwGH 25.10.2011, 2011/15/0070, mwN).

- (49) Bestehen mehrere unionsrechtskonforme 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. Soweit als möglich ist die normative Anordnung des nationalen Gesetzgebers aufrechtzuerhalten (vgl. neuerlich VwGH 25.10.2011, 2011/15/0070, mwN).*
- (50) Das Bundesfinanzgericht hat einer der beiden österreichischen Tochtergesellschaften die Funktion eines Gruppenträgers zugewiesen. Eine solche Vorgehensweise ist aber schon deshalb nicht statthaft, weil die Ermittlung des Ergebnisses (wie die Amtsrevision und die Revisionsbeantwortung übereinstimmend zutreffend darlegen) bei Gruppenträger und Gruppenmitglied insbesondere betreffend Vorgruppen- und Außerguppenverluste unterschiedlich geregelt ist (vgl. auch Reiter, taxlex 2022, 270 ff). Der Umstand, dass sich im hier vorliegenden konkreten Einzelfall diese unterschiedliche Regelung deswegen nicht auswirkt, weil Vorgruppen- und Außerguppenverluste nicht vorliegen, kann bei allgemeiner Betrachtung dieser Rechtsfrage nicht entscheidend sein. Eine Vermischung der Gruppenmitglieds- und Gruppenträgerfunktion hat – wie die Amtsrevision zutreffend geltend macht – zu unterbleiben. Eine Zurechnung der Einkünfte an eine Schwestergesellschaft sieht das österreichische Recht (anders als das der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache B u.a., vgl. dort Rn. 16, noch nicht zugrunde liegende novellierte Recht in Luxemburg: „integrierende Tochtergesellschaft“) nicht vor.*
- (51) Zweck der Gruppenbesteuerung ist – wie bereits dargelegt – insbesondere das Zusammenfassen (Summierung oder Saldierung) der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften bei einem Gruppenträger ohne Verschmelzungen. Damit werden die Gruppenmitglieder steuerlich für Zwecke der Gruppenbesteuerung im Ergebnis ähnlich wie Betriebsstätten des Gruppenträgers behandelt. Den unionsrechtlichen Vorgaben zur Gruppenbesteuerung kann im Sinne einer geltungserhaltenden Reduktion mit dem materiell geringsten Eingriff dadurch entsprochen werden, dass die ausländische Muttergesellschaft als Gruppenträgerin festgestellt wird und für Zwecke der Zusammenrechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder im Rahmen der Gruppenbesteuerung unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG 1988 (insbesondere betreffend Vor- und Außerguppenverluste) die unmittelbaren österreichischen Tochtergesellschaften wie österreichische Betriebsstätten der Gruppenträgerin behandelt werden.*
- (52) Der von der Erstmitbeteiligten gestellte Antrag auf Bildung einer Gruppe mit ihren inländischen Tochtergesellschaften kann daher so verstanden werden, dass sie im Ergebnis beantragt, als Gruppenträgerin festgestellt zu werden und die inländischen Gruppenmitglieder für die Zusammenrechnung der Ergebnisse für Zwecke der Gruppenbesteuerung und in deren Grenzen als ihre Betriebsstätten zu behandeln.*
- (53) Demnach ist aber der erstmitbeteiligten Partei – wie von ihr beantragt – die Funktion der Gruppenträgerin zuzuerkennen, den zweit- und drittmittelbeteiligten Parteien hingegen jene von Gruppenmitgliedern, wobei auch festzustellen ist, dass diese Gruppenmitglieder für Zwecke der Gruppenbesteuerung unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG 1988 wie Betriebsstätten behandelt werden.*
- (54) Die Besteuerung des Gruppenergebnisses wird sodann beim Gruppenträger zu erfolgen haben, wobei das Besteuerungsrecht der zusammengefassten Ergebnisse*

der österreichischen Tochtergesellschaften schon deswegen Österreich zusteht, weil sie – für Zwecke der Gruppenbesteuerung – als inländische Betriebsstätten der Gruppenträgerin anzusehen sind. Verlustüberhänge aus dem Gesamtergebnis der österreichischen Gruppenmitglieder stellen einen vortragsfähigen Verlust des ausländischen Gruppenträgers dar.“

Beide Gerichte haben die Unionsrechtswidrigkeit der bestehenden Regelung konstatiert: Es fehlt eine ausdrückliche Regelung, die es zwei inländischen Schwestergesellschaften mit Muttergesellschaft im EU-Ausland, die über keine inländische Zweigniederlassung verfügt, ermöglicht, ihre Ergebnisse steuerlich zu konsolidieren. BFG und VwGH waren sich einig, dass es aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts ihre Aufgabe ist, diese Lücke zu schließen, bis der Gesetzgeber selbst eine neue Regelung erlässt. Die beiden Gerichte bemühten sich darum, die bestehenden Vorschriften sinngemäß auf den nach nationalem Recht ungeregelten, aber unionsrechtlich zwingend zu regelnden Sachverhalt anzuwenden.

Eine mögliche Lösung hätte darin bestanden, die Ergebnisse der beiden Schwestergesellschaften dem ausländischen Gruppenträger zuzurechnen und dabei die Voraussetzung der Niederlassung in Österreich als vom Anwendungsvorrang verdrängt anzusehen. *Pinetz/Spies* zeigten auf, dass die Rechtsgrundlagen dafür in § 24a Abs 3 KStG iVm § 9 Abs 6 Z 2 KStG gesehen werden können.⁴⁸⁾ Eine zusammengefasste Besteuerung beim ausländischen Gruppenträger kommt daher auch ohne inländische Zweigniederlassung, der die Beteiligungen zugeordnet werden können, in Betracht.⁴⁹⁾ Allerdings würde die Besteuerung in Österreich im Anwendungsbereich eines dem OECD-MA nachgebildeten DBA daran scheitern, dass der Gruppenträger in Österreich über keine abkommensrechtliche Betriebsstätte nach Art 5 OECD-MA verfügt, der die Beteiligungen dann nach Maßgabe des Art 10 Abs 4 OECD-MA zuzuordnen sind. Im Ergebnis könnte es somit zum Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs für das beim Gruppenträger zusammengefasste Ergebnis beider österreichischen Schwestergesellschaften kommen.⁵⁰⁾ Keines der beiden Gerichte hat diese Variante der geltungserhaltenden Reduktion der Steuervorschriften in Betracht gezogen.

Die vom VwGH gewählte Lösung fingiert, dass der ausländische Gruppenträger mit den beiden inländischen Tochtergesellschaften über zwei inländische Betriebsstätten verfügt. Betriebsstättenergebnisse sollen auf diese Weise beim Gruppenträger zusammengefasst werden. Ob dies an der abkommensrechtlichen Beurteilung etwas ändert, ist zu bezweifeln.⁵¹⁾ Zwar wird jede der beiden Tochtergesellschaften – wenn in Österreich eine entsprechende feste Einrichtung besteht – auch ohne Fiktion nach den Maßstäben des § 29 BAO und des im konkreten Fall abkommensrechtlich maßgebenden Art 5 DBA Deutschland über eine Betriebsstätte verfügen. Wenn der VwGH die auf Ebene der beiden Tochtergesellschaften erwirtschafteten Ergebnisse bei der ausländischen Muttergesellschaft zusammenfasst, ist diese durch nationales Steuerrecht erfolgte Zurechnungsentscheidung zwar für Abkommenszwecke zu akzeptieren.⁵²⁾ DBA berechnen diejenigen, dem nach nationalem Recht Einkünfte zuzurechnen sind.⁵³⁾ Keine der beiden Tochtergesellschaften oder deren feste Einrichtungen wird aber dadurch auto-

⁴⁸⁾ *Pinetz/Spies*, Ergebniskonsolidierung inländischer Schwestergesellschaften im Rahmen des § 9 KStG, Teil II, GES 2014, 510 (511).

⁴⁹⁾ Näher *Pinetz/Spies*, GES 2014, 510 (511 f).

⁵⁰⁾ *Pinetz/Spies*, GES 2014, 510 (511 ff); vgl auch *Lachmayer*, SWK 17/2024, 838 (841).

⁵¹⁾ Ausführlich *Krenn/Wallig*, VwGH bestätigt Gruppenbildung mit einer EU-Gruppenträgerin ohne Zweigniederlassung in Österreich, ÖStZ 2024, 676 (685 ff).

⁵²⁾ *Lang*, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527 (527 ff); *Lang*, Aktuelle Rechtsprechung des VwGH zur Einkünftezurechnung im DBA-Recht, SWI 2022, 494 (494 ff).

⁵³⁾ Dazu ausführlich *Lang*, SWI 2000, 527 (532).

matisch zur abkommensrechtlichen Betriebsstätte der Muttergesellschaft. Art 5 Abs 7 DBA Deutschland bestätigt dies sogar ausdrücklich: „Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.“

Nach der vom BFG präferierten, aber vom VwGH verworfenen Lösung hat eine der beiden Schwestergesellschaften auch die Rolle des Gruppenträgers zu übernehmen. Der Einwand des Höchstgerichts, wonach für Gruppenmitglieder und Gruppenträger unterschiedliche Regelungen für Außer- und Vorgruppenverluste gelten, hätte sich ausräumen lassen: Der VwGH hätte für jene Schwestergesellschaft, für die sonst die für Gruppenträger maßgebenden Rechtsfolgen zum Tragen kommen, die Beschränkungen für Außer- und Vorgruppenverluste nicht außer Kraft setzen brauchen und sie insoweit weiterhin wie ein bloßes Gruppenmitglied behandeln können. Gewichtiger ist das Argument, wonach der Gruppenbesteuerung das Konzept einer vertikalen Ergebniskonsolidierung zugrunde liegt. Die Annahme einer zusammengefassten Besteuerung zwischen zwei Schwestergesellschaften unter Ausklammerung der Muttergesellschaft wäre ein Systembruch gewesen.⁵⁴⁾

Die Diskussion, ob dem Anwendungsvorrang dadurch zum Durchbruch verholfen werden soll, indem eine der beiden Schwestergesellschaften auch die Rolle des Gruppenträgers übernimmt oder die beiden Schwestergesellschaften als Betriebsstätten der Muttergesellschaft behandelt werden und diese als Gruppenträgerin fungiert, erfolgte ausschließlich anhand systematischer und teleologischer Argumente. Die Frage, worin der geringste Eingriff in das nationale Recht besteht, wurde danach beurteilt, welche Lösung sich am besten in die bisher bestehenden Regelungen einfügt und wie Systembrüche vermieden werden können.⁵⁵⁾ Anders als dies in früheren Erkenntnissen des VwGH der Fall war, standen nicht primär fiskalische Argumente im Vordergrund. Im Gegenteil: Der VwGH entschied sich sogar für eine Lösung, nach der nicht ausgeschlossen ist, dass Österreich das Besteuerungsrecht für das zusammengefasste Ergebnis beider Schwestergesellschaften aus abkommensrechtlichen Gründen abhandenkommt. Wenn auch das BFG im fortgesetzten Verfahren die abkommensrechtliche Frage ausgeblendet hat,⁵⁶⁾ ist nicht ausgeschlossen, dass der EuGH in einem nach Art 25 Abs 5 DBA Deutschland angestrebten Schiedsverfahren doch noch zum Ergebnis kommt, dass Österreich die deutsche Muttergesellschaft mangels abkommensrechtlicher Betriebsstätte in Österreich nicht besteuern darf.⁵⁷⁾

Es ist jedenfalls zu hoffen, dass der VwGH auch in Zukunft bei der Umsetzung des Anwendungsvorrangs den geringsten Eingriff in die Steuervorschriften nicht ausschließlich oder überwiegend aus fiskalischer Brille sieht, sondern danach bestrebt ist, Systembrüche zu vermeiden, und nach einer Lösung sucht, die sich in die verbleibenden Vorschriften am besten einfügt. Das Erkenntnis vom 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018, könnte eine neue Ära in der steuerlichen Rechtsprechung des VwGH zum Anwendungsvorrang eingeläutet haben, in der das Höchstgericht bei der Bestimmung der geltungserhaltenden Reduktion der Steuervorschriften differenzierter vorgeht.

⁵⁴⁾ So Lachmayer, SWK 17/2024, 838 (841).

⁵⁵⁾ Zur Vermeidung von Systembrüchen im Rahmen der geltungserhaltenden Reduktion näher Lachmayer, SWK 17/2024, 838 (841).

⁵⁶⁾ BFG 27. 6. 2024, RV/7101572/2024.

⁵⁷⁾ Zum Schiedsverfahren in Art 25 Abs 5 DBA Deutschland vgl. näher Züger, Das Schiedsverfahren nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 245 (245 ff); Stefaner in Wassermeyer, DBA (128. Lfg, 2014) Art 25 DBA Österreich Rz 3 ff.

V. Zusammenfassende Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben deutlich gemacht, dass es in der Diskussion zwischen *Zorn* und mir nicht um den Vergleich zwischen der Umsetzung des Anwendungsvorrangs im Wege der geltungserhaltenden Reduktion von Steuervorschriften und einer wie auch immer bezeichneten Gegenthese geht. Vielmehr geht es um die Frage, wie bei der geltungserhaltenden Reduktion von Steuergesetzen vorzugehen ist. Wenn *Zorn* nach einem möglichst geringen Eingriff in die Steuervorschriften sucht, dann konzentriert er sich ausschließlich auf die Frage, welche der dem Unionsrecht entsprechenden Deutungen der Vorschriften fiskalisch am ergiebigsten ist. Ich plädiere hingegen für eine differenzierende Vorgangsweise: Der geringste Eingriff in die Vorschriften sollte danach beurteilt werden, wie sich eine in Betracht gezogene Lösung in die bestehenden Vorschriften einfügt und wie Systembrüche möglichst vermieden werden können. Wenn wir uns einig sind, dass der Grundsatz „*in dubio pro fisco*“ aus der Mottenkiste der Methodenlehre stammt und daher als Interpretationsmaxime schon lange ausgedient hat,⁵⁸⁾ dann sollte er auch bei der geltungserhaltenden Reduktion keinen Platz haben. Wann immer Gerichte bei ihrer Aufgabe, dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts zum Durchbruch zu verhelfen, vorübergehend „Ersatzgesetzgeber“ spielen müssen, stehen sie vor dem Dilemma, dass es an einer ausdrücklichen Regelung fehlt, wie das unionsrechtlich Gebotene umzusetzen ist, und der Rückgriff auf die Absicht des historischen Gesetzgebers weitgehend ausscheidet. Denn dessen Intention bestand ja darin, gerade jene Vorschrift zu schaffen, die sich dann jedoch als unionsrechtswidrig erwiesen hat. Für welche Regelung sich aber damals als „zweitbeste“ eine entsprechende parlamentarische Mehrheit gefunden hätte, ist bloße Spekulation. Somit verbleiben den Gerichten aus dem sonst zur Verfügung stehenden Interpretationskanon im Wesentlichen die systematischen und die teleologischen Erwägungen, um eine für den nunmehr ungeregelten Fall passende Lösung zu finden. Zum Zweck von Steuervorschriften gehört zwar auch die Generierung von Steueraufkommen, aber die hinter einzelnen Vorschriften stehenden Zielsetzungen sind meist viel differenzierter und für die Interpretation aussagekräftiger. Daher gibt es auch keine Grundlage dafür, die geltungserhaltende Reduktion von Steuervorschriften überwiegend oder gar ausschließlich aufgrund fiskalischer Erwägungen vorzunehmen.

Die ausgewählten Beispiele haben gezeigt, dass eine ausschließlich an der fiskalischen Ergiebigkeit orientierte Vorgangsweise keineswegs mehr Rechtssicherheit bringt: Die wenigsten der von den Gerichten bisher auf diese Weise gefundenen Lösungen haben sich als „*auf der Hand liegend*“ erwiesen.⁵⁹⁾ Der VwGH ist in der Vergangenheit bei der Durchsetzung fiskalischer Ziele im Rahmen der Umsetzung des Anwendungsvorrangs in einigen Entscheidungen, die von *Zorn* dann jeweils verteidigt wurden, zumindest an die Grenzen dessen geraten, was methodisch vertretbar erscheint. Der Gerichtshof musste sich dafür im In- und Ausland Kritik gefallen lassen.

Wohlthuend heben sich davon die Entscheidungen des BFG und des VwGH zur steuerlichen Ergebniskonsolidierung zwischen Schwestergesellschaften bei der Gruppenbesteuerung ab. Die Gerichte gelangten zwar zu unterschiedlichen Ergebnissen. Beide waren aber bestrebt, im Wege der gebotenen geltungserhaltenden Reduktion nach dem geringsten Eingriff in die Steuervorschriften zu suchen. Es ging ihnen darum, Systembrüche nach Tunlichkeit zu vermeiden. Jede der beiden Lösungen lässt sich gut argumentieren, begegnet aber auch Einwänden. Nichts anderes gilt aber auch sonst für viele andere strittige Rechtsfragen, die gerichtlicher Klärung bedürfen.

⁵⁸⁾ So im Ergebnis offenbar auch *Zorn*, SWI 2025, 702 (711 f).

⁵⁹⁾ So aber *Zorn*, SWI 2025, 702 (711).

All dies zeigt: Die Bestimmung der Folgen des Anwendungsvorrangs erfolgt durch Interpretation der nach Ausblendung der unionsrechtswidrigen Vorschrift verbleibenden Rechtslage. Wie auch sonst bei Auslegungsfragen können Interpreten zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen. Dies bedeutet aber nicht, dass die Lösung im Belieben jedes Rechtsanwenders liegt.⁶⁰⁾ Eine rationale Diskussion, welche Deutung der Rechtslage unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben am besten entspricht, ist in jedem einzelnen Fall möglich und notwendig.

⁶⁰⁾ So aber offenbar die unberechtigte Befürchtung von Zorn, SWI 2025, 702 (705).

Peter Haunold / Christian Stangl / Michael Tumpel*)

News aus der EU

EU NEWS

EuGH: Kein steuerbarer Umsatz bei Forderungseinzug ohne Auftrag des Schuldners

In seinem Urteil vom 2. 10. 2025, *Svilosa*, C-535/24, hatte sich der EuGH mit dem Anwendungsbereich der unentgeltlich erbrachten Dienstleistungen, die einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sind, zu befassen. Das Urteil erging im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der „*Svilosa*“ AD und dem Direktor der Direktion „*Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis*“ (Veliko Tarnovo, Bulgarien; im Folgenden: Direktor), wegen eines Bescheides über die Nacherhebung von Mehrwertsteuer.

Dem Rechtsstreit lag folgender Ausgangssachverhalt zugrunde: *Svilosa* ist eine Handelsgesellschaft mit Sitz in Bulgarien, die hauptsächlich als Holding tätig ist. Am 15. 12. 2022 wurde diese Gesellschaft einer Steuerprüfung unterzogen, die sich ua auf die Mehrwertsteuerzeiträume vom 1. 12. 2016 bis zum 31. 12. 2020 bezog. Im Laufe dieser Prüfung wurde festgestellt, dass *Svilosa* die Vorsteuer für Rechtsdienstleistungen, die von in den Vereinigten Staaten ansässigen Anwaltskanzleien erbracht worden waren, als Vorsteuer abgezogen hatte. Mit diesen Rechtsdienstleistungen sollten die Beträge zurückgefordert werden, die *Svilosa* im Rahmen eines Darlehens gezahlt hatte, das *Svilosa* der Stiftung „*Mir za teb, mir za men*“ („*Frieden für dich, Frieden für mich*“; im Folgenden: Stiftung) zur Organisation eines Konzerts gewährt hatte, mit dem Mittel zur Unterstützung der von Krieg betroffenen Kinder gesammelt werden sollten. Der Darlehensbetrag wurde nicht auf das Konto der Stiftung eingezahlt, sondern unmittelbar Personen und Gesellschaften zur Verfügung gestellt, die die Organisation dieses Konzerts übernehmen sollten. Letzteres fand schließlich aus Gründen, die die Stiftung nicht zu vertreten hatte, nicht statt, sodass *Svilosa* die Dienstleistungen von Anwaltskanzleien in Anspruch nahm, um diese verschiedenen Personen, die ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen waren, vor Gericht zu verklagen.

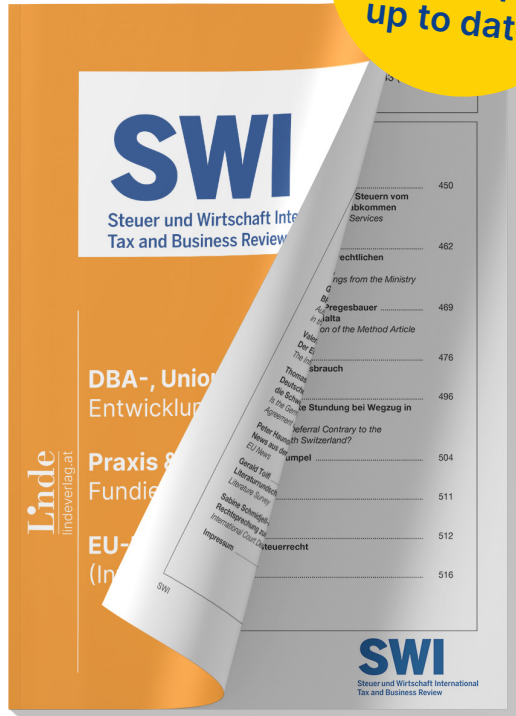
Nach Abschluss der Steuerprüfung erließ die Gebietsdirektion der Nationalen Agentur für Einnahmen – Veliko Tarnovo, Bulgarien, am 9. 11. 2023 einen Bescheid über die Nacherhebung von Steuern. Dieser Bescheid wurde vom Direktor bestätigt, der entschied, dass *Svilosa* Mehrwertsteuer in Höhe von 517.976,16 Lewa (BGN) (etwa 260.000 Euro) zuzüglich Zinsen zu entrichten habe. Hierzu führte der Direktor aus, dass die Stiftung

*) Dr. Peter Haunold ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner bei Deloitte in Wien. Dr. Christian Stangl ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz und Dean der JKU Business School.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2026!

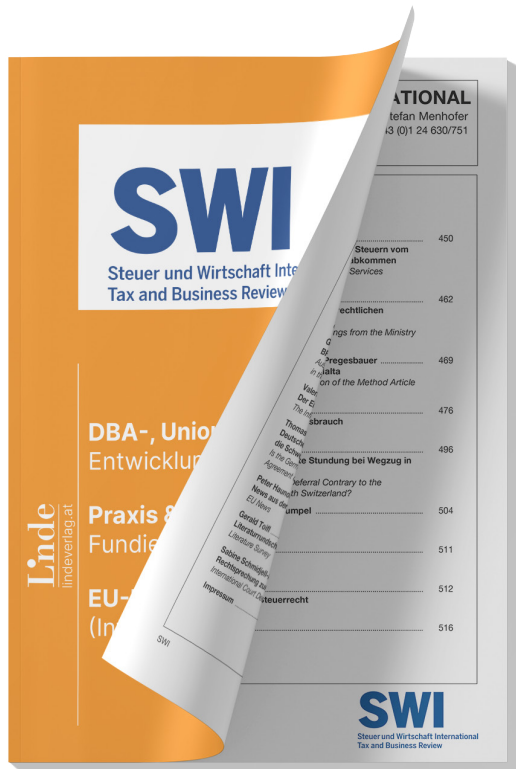
Der Kompass für internationale Steuerfragen

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

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

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

shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Jahresabonnement 2026

Bestellen unter:

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



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-26 an.

Print & Digital: **€ 403,60** (statt € 504,50)

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