



Univ.-Ass. MMag. Dr. Werner Haslehner, LL.M. (LSE)

Internationales und EU-Steuerrecht

Teil I

Österreichisches Außensteuerrecht im Lichte des Gemeinschaftsrechts

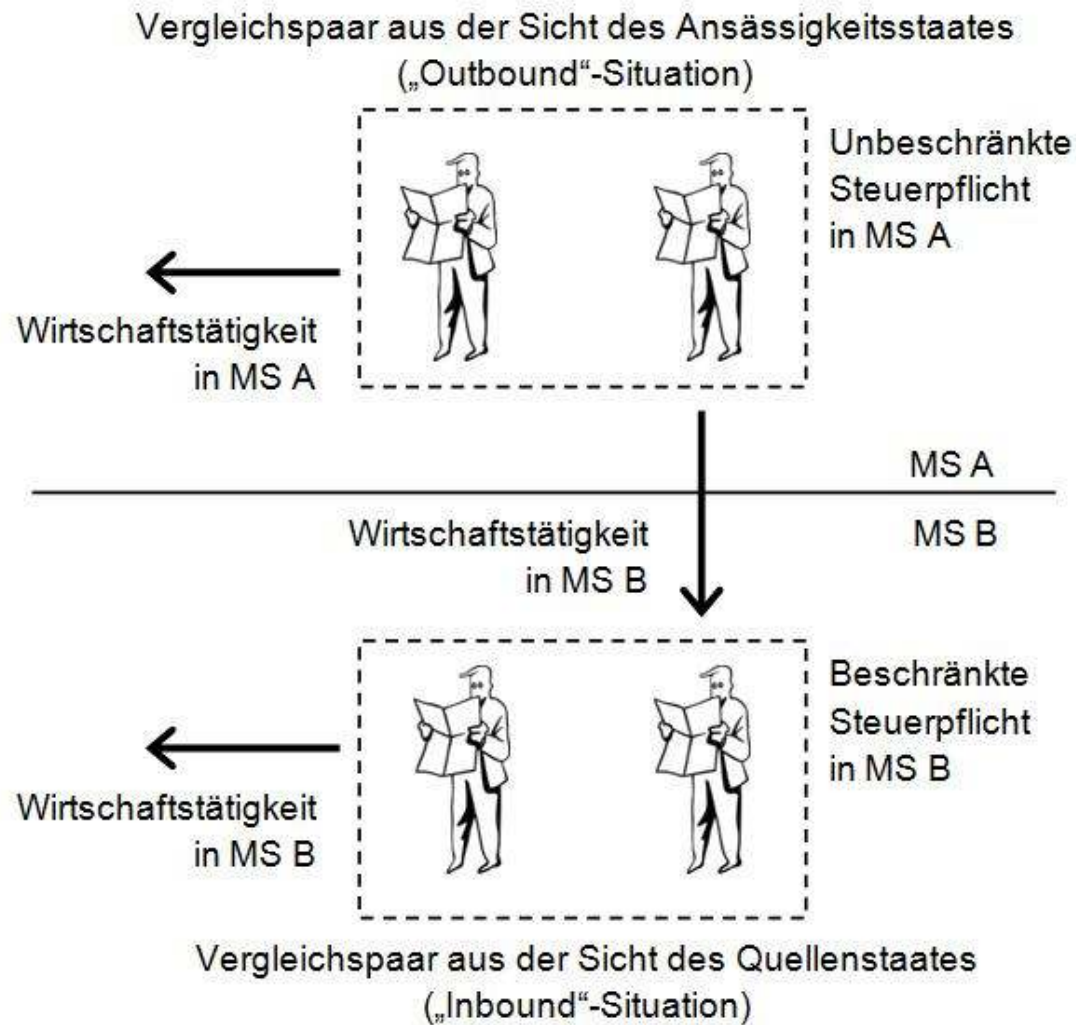
(Foliensatz weitgehend übernommen von Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.)

Dienstag, 2. 3. 2010, 10:15 – 13:30 Uhr, MT 127

Mittwoch, 3. 3. 2010, 15:30 – 18:45 Uhr, MT 128



Grenzüberschreitende Steuersachverhalte



- Nationales Steuerrecht
- DBA
- Gemeinschaftsrecht
- Richtlinien
- Grundfreiheiten



Übersicht

- **Rechtsebenen**
 - Nationales Recht → **Österreichisches Außensteuerrecht** → *Teil I*
 - Outbound Investments → *Teil I-1*
 - Inbound Investments → *Teil I-2*
 - Internationale Steuerarbitrage → *Teil I-3*
 - Völkerrecht → **Doppelbesteuerungsabkommen** → *Teil II*
 - Struktur und Terminologie → *Teil II-1*
 - 5 Grundregeln der DBA-Anwendung → *Teil II-2*
 - Verteilungsnormen → *Teil II-3*
 - Entlastung von der Doppelbesteuerung → *Teil II-4*
 - Exkurse: Qualifikationskonflikte und Dreieckssituationen → *Teil II-5*
 - *Gemeinschaftsrecht* → **Grundfreiheiten und Richtlinien** → Kurs „European Tax Law“



Übersicht – Persönliche Steuerpflicht

	Unbeschränkte StPfl	Beschränkte StPfl
Natürliche Personen	Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt (6 Monate) (§ 26 Abs 1 und 2 BAO) → Aber: Zweitwohnsitzverordnung, BGBl II 528/2003	Weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt → Aber: Option für EU- oder EWR-Staatsangehörige (§ 1 Abs 4 EStG → <i>Schumacker</i>)
	Unbeschränkte Steuerpflicht mit Welteinkommen (§ 1 Abs 1 EStG), Entlastung von der Doppelbesteuerung	Beschränkte Steuerpflicht mit Einkünften aus österreichischen Quellen (§ 1 Abs 3 und § 98 EStG)
Personengesellschaften	Steuertransparenz, Beurteilung nach den wesentlichen gesellschaftsrechtlichen Faktoren, kein “Check-the-Box”-Regime	



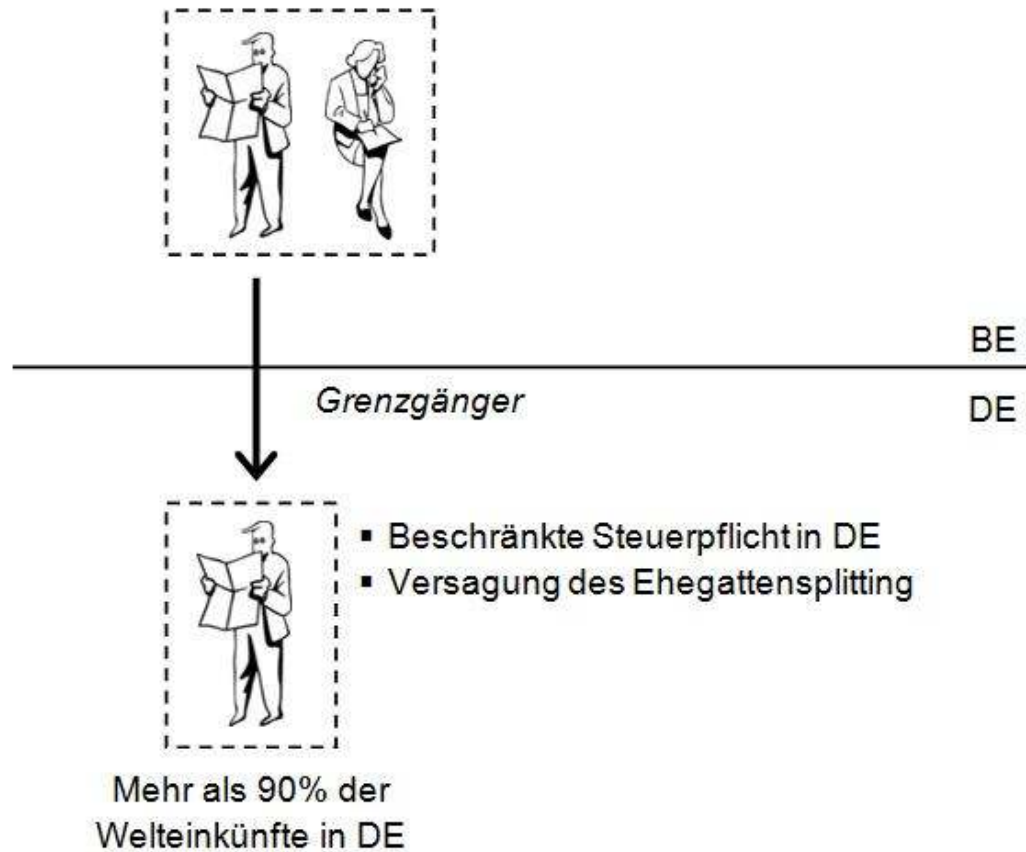
Übersicht – Persönliche Steuerpflicht

	Unbeschränkte StPfl	Beschränkte StPfl
Juristische Personen (zB GmbH, AG, Genossenschaften, Privatstiftungen, Vereine)	“Inländische” juristische Personen (§ 1 Abs 2) KStG) und vergleichbare “ausländische” Körperschaften mit entweder Sitz (§ 27 Abs 1 BAO) oder Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs 2 BAO) in Österreich	Weder Sitz (§ 27 Abs 1 BAO) noch Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs 2 BAO) in Österreich
	Unbeschränkte Steuerpflicht mit Welteinkommen (§ 1 Abs 2 KStG), Entlastung von der Doppelbesteuerung	Beschränkte Steuerpflicht auf Einkünfte aus österreichischen Quellen (§ 1 Abs 3 Z 1 lit a iVm § 21 Abs 1 KStG und § 98 EStG)
		Beachte: Spezifische beschränkte Steuerpflicht für bestimmte befreite Körperschaften und KÖRs → § 21 Abs 2 und 3 KStG



Übersicht – Option zur “unbeschränkten Stpfl.”

EuGH

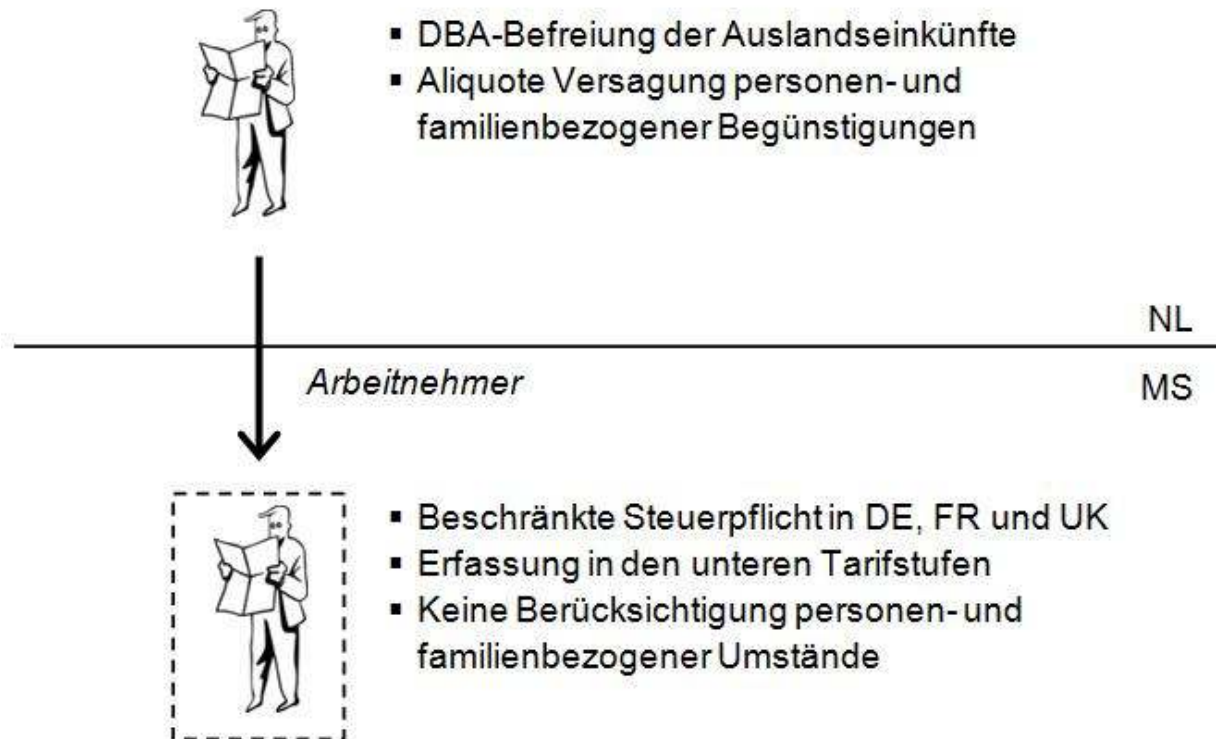


EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, **Schumacker**



Übersicht – Option zur “unbeschränkten Stpfl.”

EuGH



EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, **De Groot**



Übersicht – Option zur “unbeschränkten Stpfl.”

- **Gebietsfremde**

- EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, **Schumacker**
- § 1 Abs 4 EStG → EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-5451, *Gschwind*, und Rz 36 EStR 2000
- Option zur „unbeschränkten Steuerpflicht“ → EU- oder EWR-Staatsangehörige
- Einkünfte (§ 98 EStG → EuGH 18. 7. 2007, C-182/06, Slg 2007, I-6705, *Lakebrink*)
- 90% des Einkommens/nicht mehr als € 11,000 im anderen Staat
- Keine Anwendung des § 1 Abs 4 EStG auf Staatsangehörige von Beitrittskandidaten (UFS, 4. 7. 2005, RV/0181-W/05), aber Relevanz von DBA-Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverboten (Rz 7 LStR 2002)

- **Gebietsansässige**

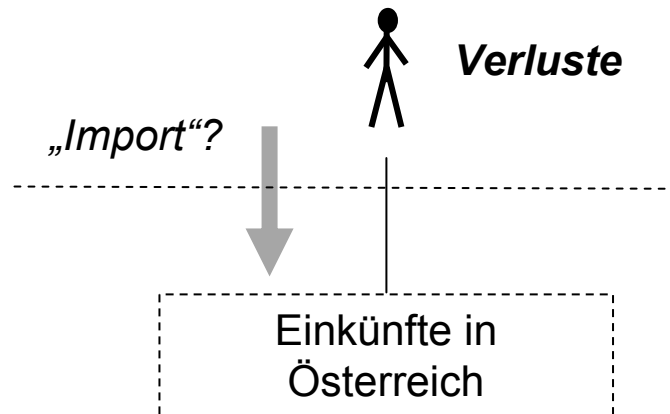
- EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, **De Groot**
- § 33 Abs 10 EStG aF → Pro-rata Zuordnung persönlicher Absetzbeträge
- Vertragsverletzungsverfahren (IP/07/414) versus UFS 29. 6. 2005, RV/0026-K/05
- AbgSiG 2007: § 33 Abs 11 EStG → bereinigt Rechtslage.



Übersicht – Option zur “unbeschränkten Stpfl.”

- Verluste und § 1 Abs 4 EStG

Deutschland



- Option zur „unbeschränkten Steuerpflicht“ bei 90% Welteinkommen in Österreich mit den § 98 Einkünften nach § 1 Abs 4 EStG
- Hereinverrechnung ausländischer Verluste?
 - EuGH: *Lakebrink* und *Renneberg*
 - Analoge Anwendung des § 2 Abs 8 EStG?
 - UFS 29. 8. 2008, RV/2721-W/06, Amtsbeschwerde zu ZI 2008/13/0201



Übersicht – Kernbereiche

Outbound Transaktionen

Entlastung von der Doppelbesteuerung ausländischer Kapitalerträge

- Natürliche Personen → § 37 Abs 8 EStG
- Körperschaften → § 10 Abs 2-4 KStG

Auslandsverluste

- Betriebsstätten → § 2 Abs 8 EStG
- Tochtergesellschaften → § 9 Abs 6 KStG

Wegzugsbesteuerung

- Beteiligungen → § 31 Abs 2 EStG
- Wirtschaftsgüter und Betriebe → § 6 Abs 6 EStG
- Umgründungen → UmgrStG

Verrechnungspreise → § 6 Z 6 lit a EStG

Keine Regelungen für

- CFCs, aber § 22 BAO, § 10 Abs 4 KStG und § 42 InvFG
- “Corporate Inversions”



Übersicht – Kernbereiche

Inbound Transaktionen

Beschränkte Steuerpflicht

- Inländische Quellen → § 98 EStG und § 21 Abs 1 KStG
- Quellenbesteuerung → §§ 99 ff EStG
- Betriebsstätten → § 21 Abs 1 Z 2 KStG

Grenzüberschreitende Zahlungen

- Dividenden → § 94a EStG
- Zinsen und Lizenzgebühren → § 99a EStG

Verrechnungspreise → § 6 Abs 6 lit c EStG

Keine Regelungen für

- “Conduits”, aber § 22 BAO
- Unterkapitalisierung,
- Branch Profits and Branch Interest Tax



Teil I-1

Outbound Situationen



Outbound Situationen – Gliederung

- **Entlastung von der Doppelbesteuerung**
- **Gewinnausschüttungen**
 - „Hereinausschüttungen“ an natürliche Personen
 - „Hereinausschüttungen“ an Gesellschaften
 - Schachtelprivileg – § 10 Abs 1 KStG versus § 10 Abs 2 KStG
 - Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG
- **Auslandsverluste**
 - „Befreite“ Auslandsbetriebsstätten und § 2 Abs 8 EStG
 - Ausländische Tochtergesellschaften und Gruppenbesteuerung
- **Wegzugsbesteuerung**



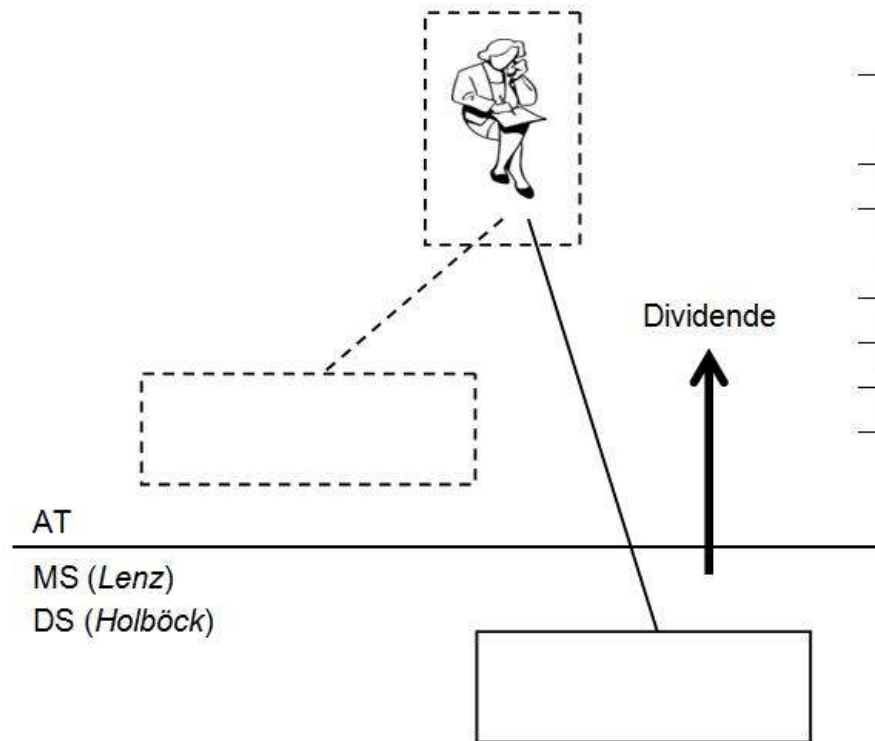
Übersicht – Kernbereiche

	Doppelbesteuerung
Überlappung von Steuerhoheiten	• Unbeschränkte Steuerpflicht • Beschränkte Steuerpflicht • Zweitwohnsitzverordnung, BGBl II 528/2003
Bilaterale Entlastung	• Doppelbesteuerungsabkommen (OECD MA) • Ca. 80 DBA für ESt und KSt • DBA-Entlastungsverordnung, BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44 • EG Richtlinien • Mutter-Tochter-RL → § 10 KStG und § 94a EStG • Zinsen-Lizenzgebühren-RL → § 99a EStG
Unilaterale Entlastung	• § 48 BAO • Verordnung ,BGBl II 474/2002



Hereinausschüttungen – Natürliche Personen

EuGH



	AT	MS
KSt-Bmgrdl	100	100
./. KSt(34%)	(34)	(34)
= Dividende	66	66
= ESt-Bmgrdl	66	66
./. ESt(25%/50%)	(16,5)	(33)
= ESt in AT	16,5	33
= Gesamtbelastung	50,5	67
= Netto	49,5	33

EuGH 15. 7. 2004, C-315/02, Slg 2004, I-71063, **Lenz**



Hereinausschüttungen – Natürliche Personen

	Inländische Dividenden	Ausländische Dividenden
Bis 2003	• KEST (25%; §§ 93 ff EStG) und Endbesteuerung (§ 97 EStG) oder • Halber Durchschnittssteuersatz (§ 37 Abs 4 EStG)	• “Normales” Einkommen (bis zu 50%) • <i>Lenz</i>
Seit 2003	• Aufnahme bestimmter Auslandsdividenden in das KEST-System (§ 93 Abs 2 Z 1 lit e EStG)	• § 37 Abs 8 EStG • Sonderbesteuerung für ausländische Kapitalerträge • 25% • Anrechnung ausländischer Quellensteuer



Hereinausschüttungen – Gesellschaften

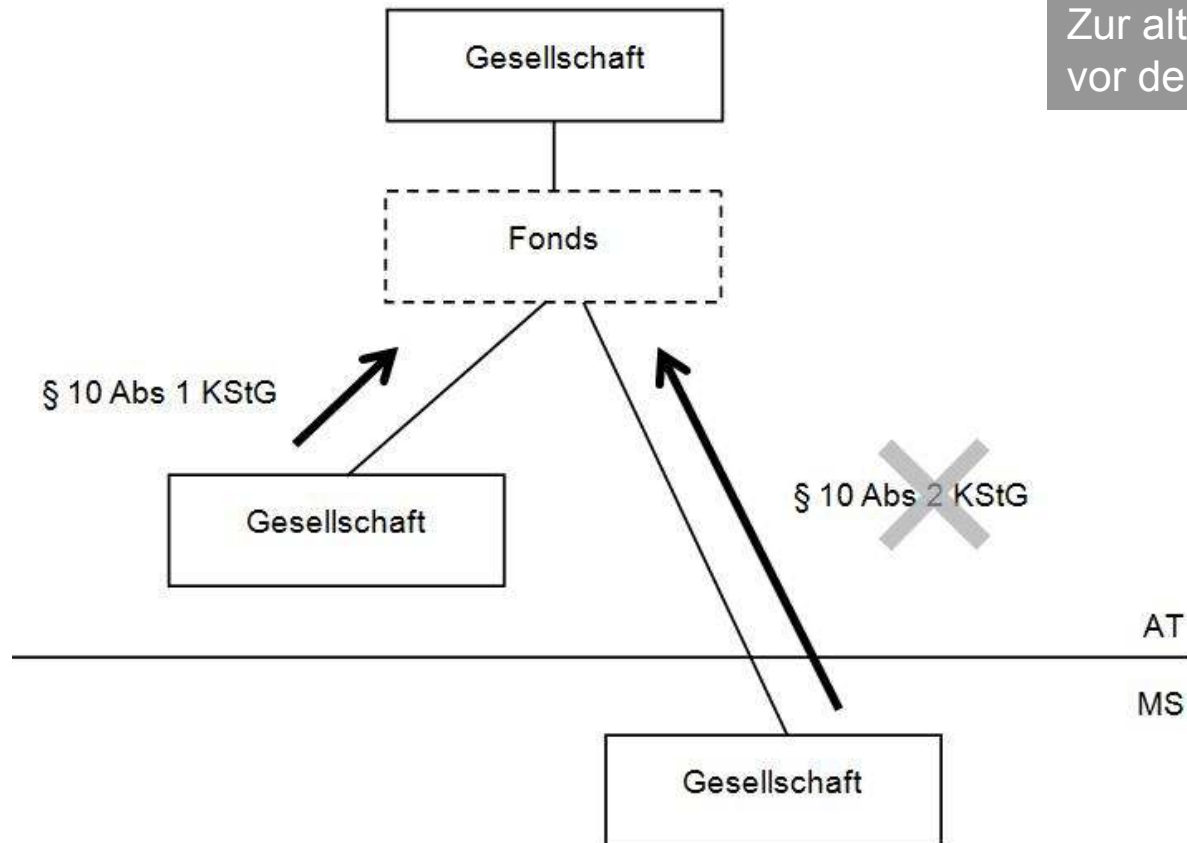
	Inland § 10 Abs 1 Z 1-4	EU/EWR § 10 Abs 1 Z 5-6	Ausland + EU/EWR § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2	Mutter-Tochter-RL
Beteiligung durch?	Inländische Gesellschaft oder Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft (Art 2 MTR)	Inländische Gesellschaft oder Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft (Art 2 MTR)	Inländische Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) oder Genossenschaft oder vergleichbare ausländische Gesellschaft	Voraussetzungen des Art 2 MTR
Beteiligung an?	Inländische Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) oder Genossenschaft	EU-Gesellschaft oder EWR-Gesellschaft, (EWR + Amts- u. Vollstreckungshilfe)	Vergleichbare ausländische Gesellschaft oder im Annex zur MTR gelistet	
Beteiligungs- ausmaß?	×	×	✓, 10%	✓, 10%
Direkte Beteiligung?	×	×	×	[×]
Behalte- dauer?	×	×	✓, 1 Jahr	✓, 2 Jahre
Veräußerungs- gewinn bzw -verlust?	×	×	✓, außer Option	×
Anti- Missbrauch?	×	✓, Methodenwechsel nach § 10 Abs 5 KStG	✓, Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG → Verordnung BGBl II 2004/295	[Art 1(2) MTR, aber Wahrecht zwischen Befreiung und Anrechnung]



Hereinausschüttungen – Gesellschaften

UFS und VwGH

Zur alten Rechtslage
vor dem BBG 2009!



UFS Linz 13. 1. 2005, RV/0279-L/04, und VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064



Hereinausschüttungen – Gesellschaften

- **Erkenntnis des VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064**
 - Unterscheidung zwischen § 10 Abs 1 und § 10 Abs 2 KStG → Diskriminierung, Rechtfertigung
 - Rechtsfolge: Anrechnung versus Befreiung → EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, *FII Group Litigation*
 - BMF-Info, ARD 5875/7/2008 = FJ 2008, 274 = ÖStZ 2008/561, 270 = SWK 2008, S 528
- **Einzelfragen**
 - Welche Steuern? → KSt (welchen Staates)? GewSt? Quellensteuern? Mittelbare Belastungen?
 - Höhe der Anrechnung?
 - Verbot der diskriminierenden Höherbelastung nach *FII Group Litigation* → IdR hypothetische Vollbelastung im Ausland (BMF)
 - Periodenzuordnung (idR nicht notwendig)
 - Anrechnungshöchstbetrag
 - Verlustsituationen und Anrechnungsvortrag
- **Nach BBG 2009**
 - Im Wesentlichen ähnliche Fragen zur Anrechnung bei switch over nach § 10 Abs 5 KStG.



Hereinausschüttungen – Gesellschaften

- **Neuregelung durch BBG 2009**
- Einbeziehung von allen **EU- und EWR-Beteiligungen** (soweit Amts- und Vollstreckungshilfe; dzt Norwegen) im Hinblick auf laufende Gewinnanteile (§ 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG nF)
 - Beibehalten des bisherigen internationalen Schachtelprivilegs in § 10 Abs 1 Z 7, Abs 2 und Abs 3 KStG nF (laufende Gewinnanteile und Substanz)
- Neuordnung der „**Missbrauchsabwehr**“
 - „Alter“ Methodenwechsel für internationale Schachtelbeteiligungen (10%) in § 10 Abs 4 KStG nF) – Nach ErlRV gegen hA keine Anrechnung bei Veräußerung einer § 10 Abs 4-Beteiligung!
 - „Neuer“ Methodenwechsel (Steuersatzdifferenz bzw Nichtbesteuerung) für EU- und EWR-Portfoliobeteiligungen.



Hereinausschüttungen – Gesellschaften

- **Neuregelung durch BBG 2009**
- Anzuwenden auf alle **offenen Veranlagungen** (§ 26c Z 16 lit b KStG nF)
 - „Rückwirkung“ im Hinblick auf den Schuldzinsen- bzw Spesenabzug (§ 11 Abs 1 Z 4, § 12 Abs 2 KStG)?
 - Rückwirkung“ im Hinblick auf die Siebentelung von Teilwertabschreibungen (§ 12 Abs 3 KStG)?
- Ungeklärte Fragen
 - Drittstaaten (Art 63 AEU (Ex-Art 56 EG) bzw Liechtenstein und Island (Art 40 EWR-Abkommen)
 - Methodenwechsel, Nachweispflichten und Anrechnungsvortrag.



Hereinausschüttungen – Gesellschaften

- **Neuregelung durch BBG 2009**
- **Niedrigbesteuerung der Tochtergesellschaft**
 - § 10 Abs 5 Z 2 – *„Die Gewinne der ausländischen Körperschaft unterliegen im Ausland einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer, deren anzuwendender Steuersatz um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 1 ist.“*
 - Zielsetzung: Anrechnungsmethode bei „Steueroasen“ (Bulgarien, Irland, Zypern)
 - Grundsatz: Abstellen auf nominellen Steuersatz → Vereinfachungsgedanke, Wahl eines Steuersatzes zu akzeptieren
 - Steuerarten (KSt, GewSt etc)?
 - Einbeziehung mittelbarer Steuerbelastungen?



Hereinausschüttungen – Gesellschaften

- **Neuregelung durch BBG 2009**
- **Niedrigbesteuerung der Tochtergesellschaft**
 - § 10 Abs 5 Z 1 – *„Die ausländische Körperschaft unterliegt im Ausland tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer.“*
 - Zielsetzung: Erfassung von Fällen, in denen das Ausland (generell) keine körperschaftsteuerähnliche Belastung vornimmt (zB Tonnagenbesteuerung von Schifffahrtsgesellschaften)
 - Einbeziehung mittelbarer Steuerbelastungen?
 - § 10 Abs 5 Z 3 – *„Die ausländische Körperschaft ist im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung. Eine Befreiung im Sinne der Abs. 1 und 3 bleibt unbeachtlich.“*
 - Zielsetzung: Ausschluss zB von Kapitalanlagegesellschaften (siehe zB EAS 2930), aber nicht zB von Gruppenmitgliedern oder Beteiligungsholdinggesellschaften; unklar bei ausländischen Investitionsanreizen (zB Tax Holidays), insb wenn es sich um genehmigte Beihilfen handelt.



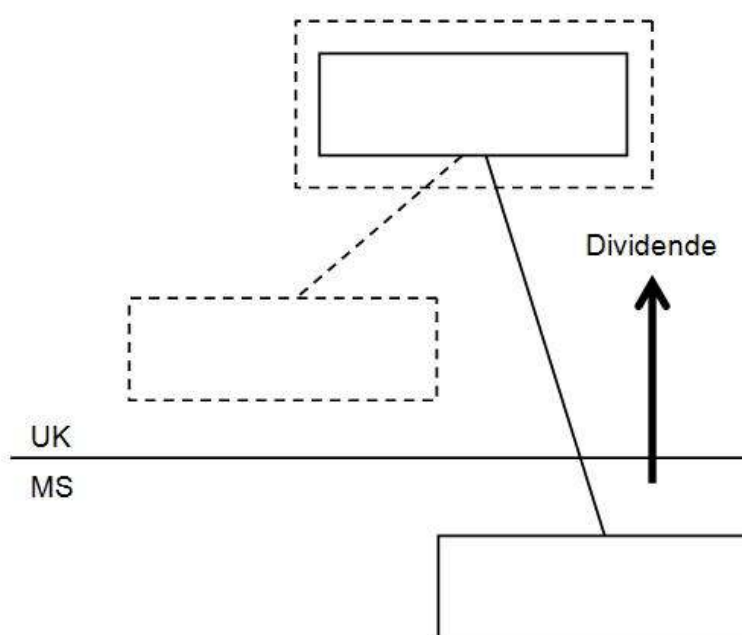
Hereinausschüttungen – Gesellschaften

- **Neuregelung durch BBG 2009**
- Wechsel zur **Anrechnungsmethode**
 - § 10 Abs 6 KStG
 - Aber: Anrechnung jener Steuer, *„die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Gewinnanteile jeder Art entfällt“ bzw Hinzurechnung zu den „Gewinnanteilen jeder Art aus der internationalen Schachtelbeteiligung“.*
 - Der Einleitungssatz des § 10 Abs 6 KStG bezieht sich nicht nur auf internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 4, sondern auch auf die Fälle des § 10 Abs 5, sodass die Anrechnungsmethode trotz des zweifelhaften Wortlauts auch bei EU- und EWR-Beteiligungen iSd § 10 Abs 1 Z 5 und 6 anwendbar ist (deutlich ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP, 70).



Hereinausschüttungen – Gesellschaften

EuGH



UK
MS

	UK Dividende	MS Dividende
KSt-Bmgrdl bei der TochterGes	100	100
KSt bei der		
./. TochterGes (35% bzw 10%)	(35)	(10)
= Bruttodividende	65	90
./. QuSt (zB 10%)	—	(9)
= KSt-Bmgrdl bei der MutterGes	65	100
./. KSt (35%)	(0)	(35)
./. Gutschrift	—	19
= Steuer in UK	35	16
= Gesamtbelastung	35	35
= Nettodividende	65	65

EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, **FII Group Litigation**



Hereinausschüttungen – Gesellschaften

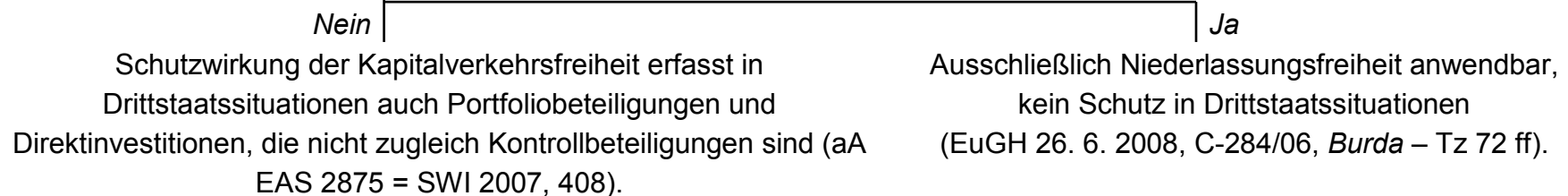
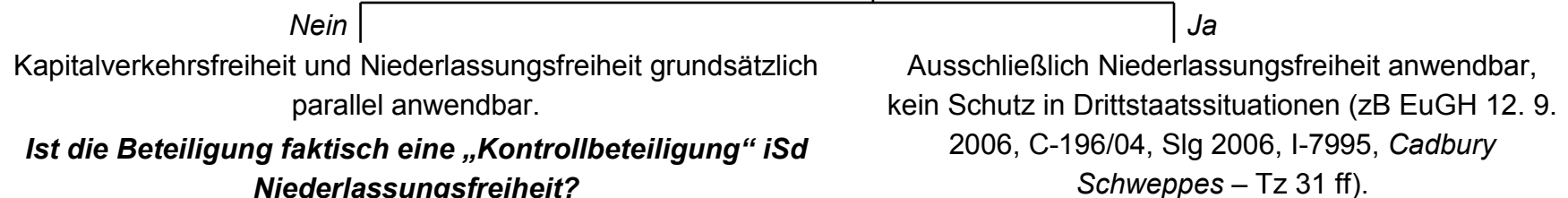
- **UFS Linz 29. 9. 2008, RV/0611-L/05 (Rs C-436/08, Haribo)**
 - Verdrängungswirkung: Anrechnungsmethode? Gleichwertigkeit? (*Frage 1*)
 - nach BBG 2009 geändert auf: *Voraussetzung der Amts- und Vollstreckungshilfe zulässig?*
 - Anrechnungsmethode: Unmöglichkeit oder unverhältnismäßiger *Aufwand der Nachweisführung*? Vertikaler und horizontaler Vergleich? (*Frage 2*)
 - nach BBG 2009 im Wesentlichen unverändert
 - Diskriminierung bei *Drittstaatsbeteiligungen unter 10%*? (*Frage 3*)
 - Falls ja: Darf Anrechnung trotz Nachweisproblem bei Portfoliodividenden aus Drittstaaten vorgenommen werden, obwohl bloße Verdrängung zu Befreiung führen würde? (*Frage 4*)
 - Falls nein: Rechtfertigung einer Befreiungsversagung, wenn bei Beteiligungen ab 10% keine besonderen Voraussetzungen im Hinblick auf Nachweisführung bzw Amtshilfemöglichkeit bestehen? (*Frage 4.1*)
 - Falls ja: Rechtfertigung einer Anrechnungsversagung, wenn bei Beteiligungen ab 10% keine besondere Voraussetzung im Hinblick auf Nachweisführung bzw Amtshilfemöglichkeit bestehen? (*Frage 4.2*)
- **UFS 29. 9. 2008, RV/0493-L/08 (Rs 437/08, Salinen)**
 - Verdrängungswirkung: Anrechnungsmethode und Versagung eines Anrechnungsvortrages bzw einer Gutschrift (KSt- und Quellensteuer)? (*Frage 1*)
 - Anrechnung und Versagung eines Anrechnungsvortrages bzw einer Gutschrift im Fall von Drittstaatsdividenden (KSt- und Quellensteuer)? (*Frage 2*)



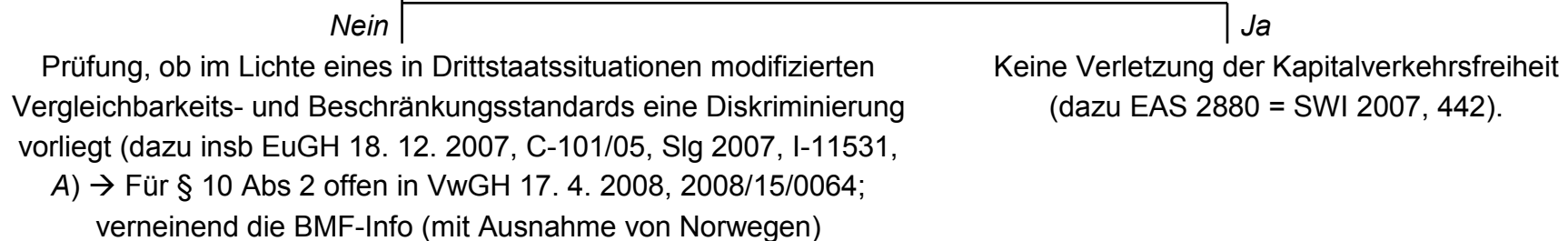
Hereinausschüttungen – Gesellschaften

- Drittstaatensituationen und Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit**

Erfasst die nationale Norm ausschließlich „Kontrollbeteiligungen“ (25%) iSd Niederlassungsfreiheit?

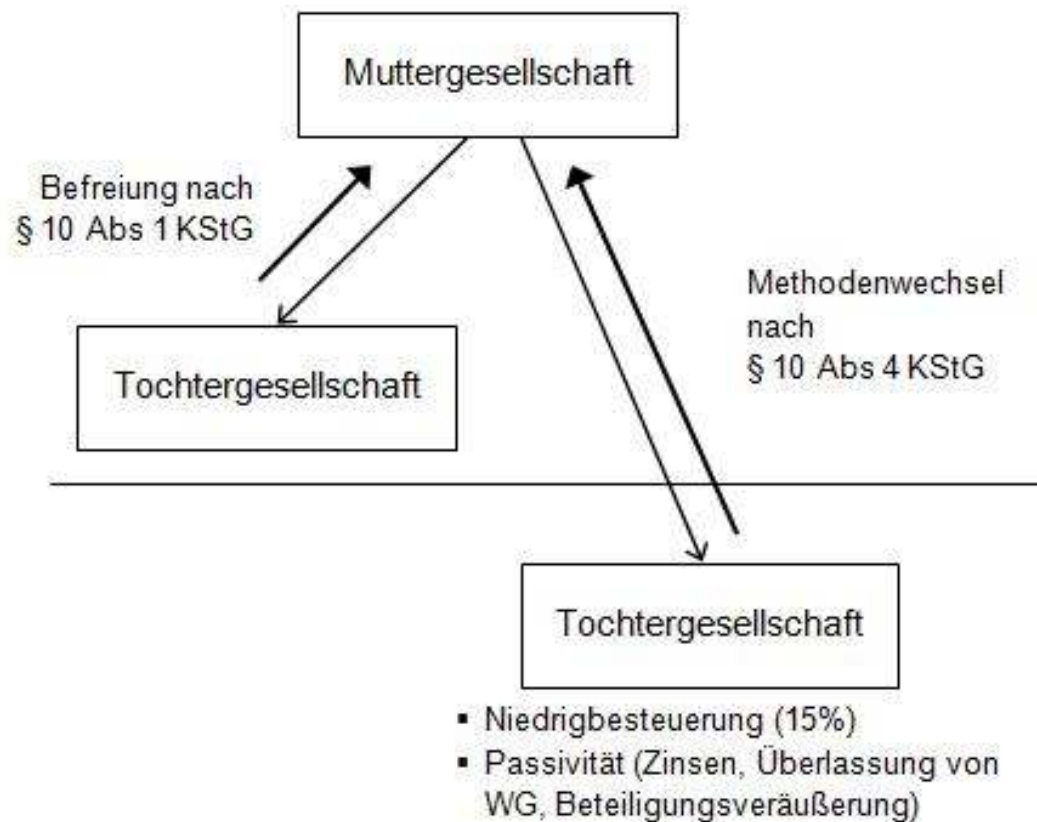


Handelt es sich um eine „Altbeschränkung“ für „Direktinvestitionen“ iSd Art 64 Abs 1 AEU (Ex-Art 57 Abs 1 EG)?





Hereinausschüttungen – Gesellschaften



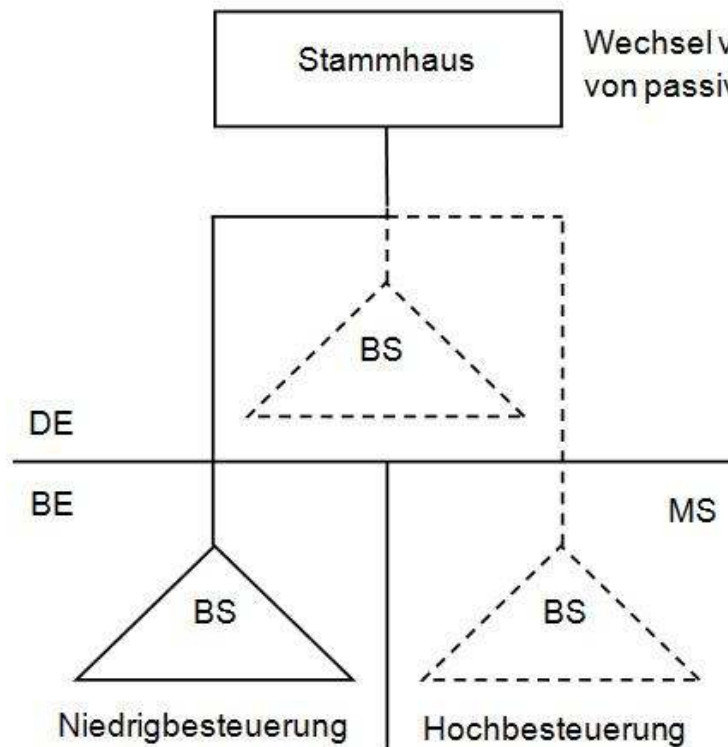
- Gemeinschaftsrechtliche Beurteilung des Methodenwechsels nach § 10 Abs 4 KStG
 - *Vertikales* Vergleichspaar (Gewinnausschüttungen) → EuGH 12. 12. 2006, C-446/04, Slg 2006, I-11753, **FII Group Litigation**, und Art 4 der Mutter-Tochter-RL
 - *Horizontales* Vergleichspaar (Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne) → EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, Slg 2007, I-10451, **Columbus Container Services**

Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG



Hereinausschüttungen – Gesellschaften

EuGH



Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode im Falle von passiv tätigen, niedrig besteuerten Auslandsbetriebsstätten

	DE BS	BE BS	
		DBA-Freistellung	Wechsel zur Anrechnung
Belgische Bmgrdl	—	100	100
KSt in BE (zB 10%)	—	(10)	(10)
Deutsche Bmgrdl	100	0	100
./. St in DE (25%)	(25)	(0)	(25)
+ Anrechnung der BE-St	—	—	10
= Steuerbelastung in DE	25	0	15
= Gesamtsteuerbelastung	25	10	25

EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, Slg 2007, I-10451,
Columbus Container Services



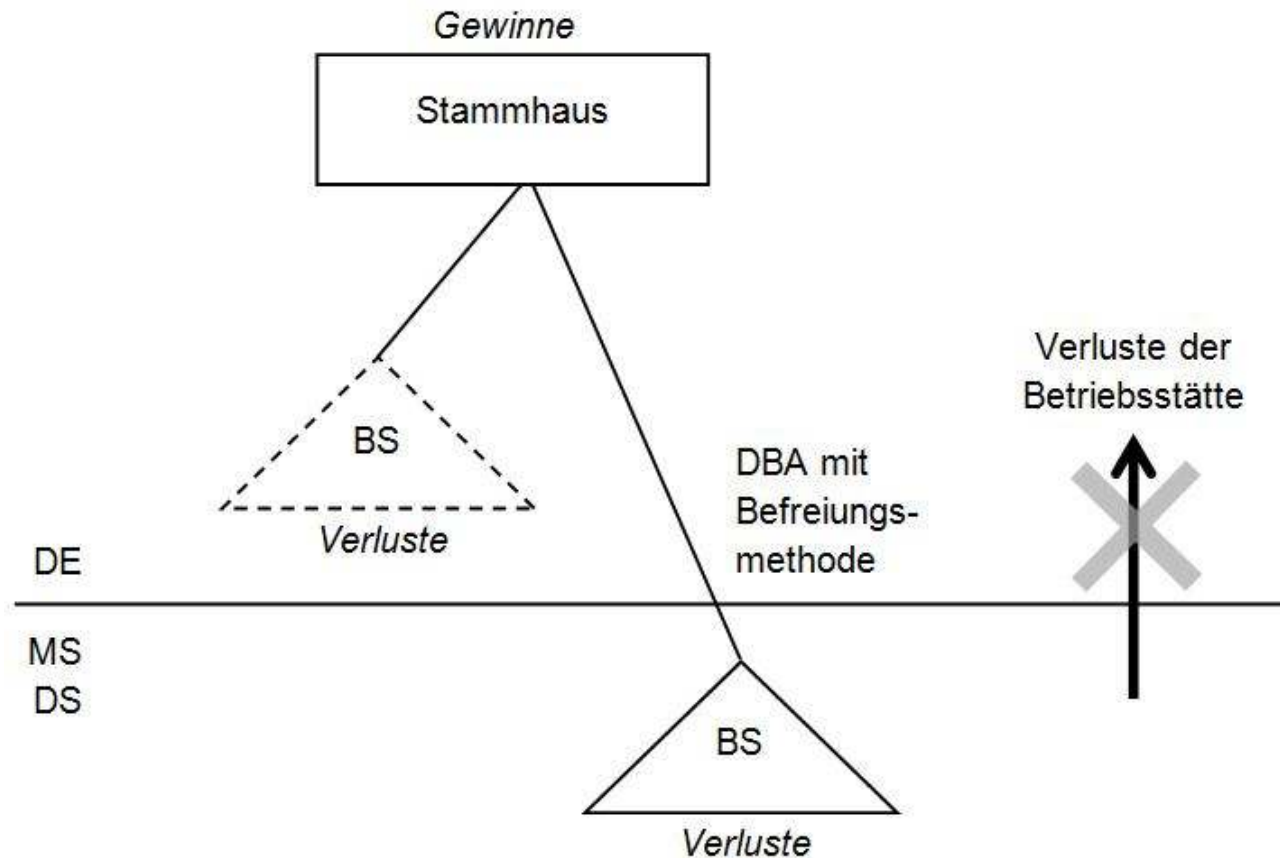
Auslandsverluste

	Verlustverwertung
Betriebsstätten	• DBA • Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt • Anrechnungsmethode • VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217 → § 2 Abs 8 EStG (StRefG 2005) • Auslandsverluste und Bemessungsgrundlage • Nachversteuerung • <i>Grundfreiheiten?</i> → EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, <i>Lidl Belgium</i>, und EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, <i>Krankenheim Ruhesitz am Wannsee</i>
Tochtergesellschaften	• Gruppenbesteuerung und Auslandsgesellschaften • § 9 Abs 6 KStG • Proportionale Berücksichtigung ausländischer Verluste • Nachversteuerung • <i>Grundfreiheiten?</i> → EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, <i>Slg</i> 2005, I-10837, <i>Marks & Spencer</i>, und EuGH 18. 7. 2007, C-231/05, <i>Slg</i> 2007, I-6373, <i>Oy AA</i>



Auslandsverluste – Betriebsstätten

EuGH

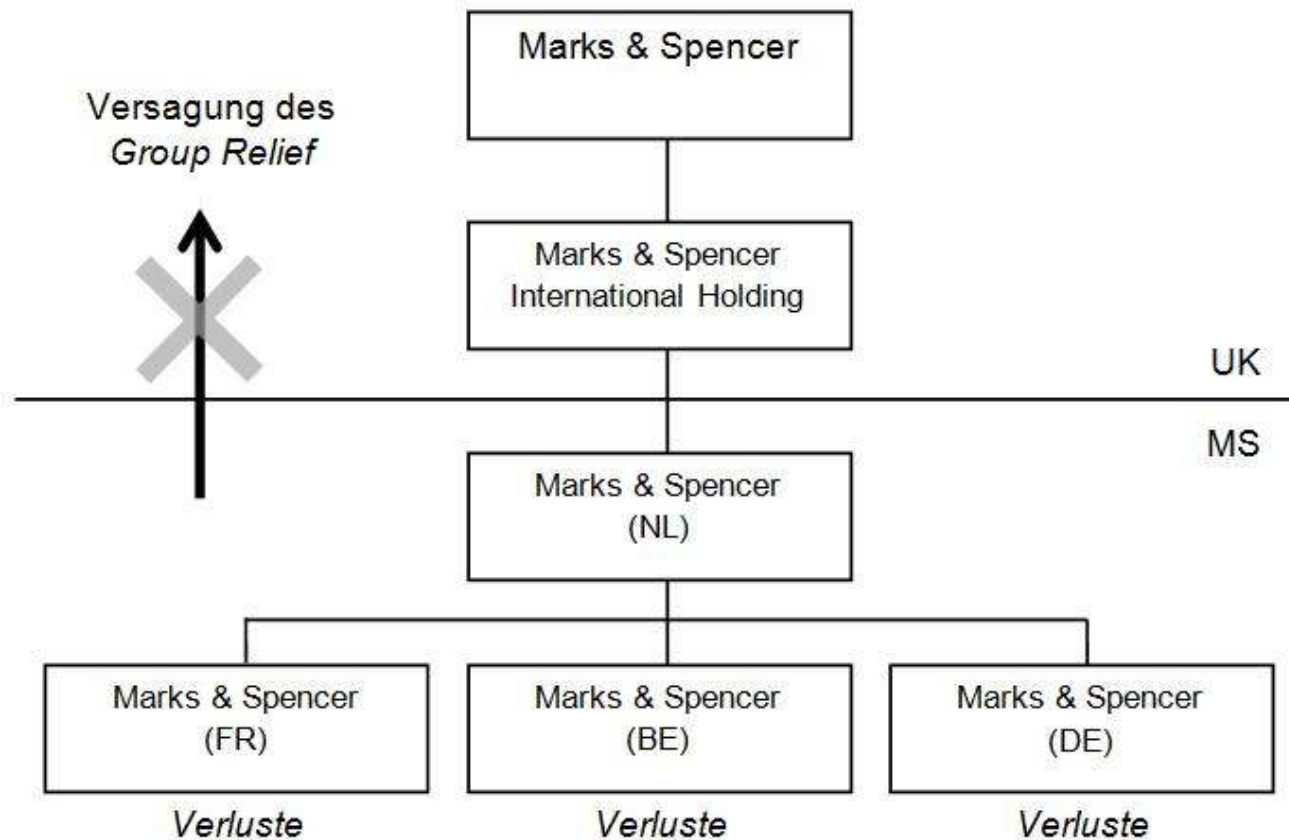


EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, **Lidl Belgium**, und
EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, **Krankenheim Ruhesitz am Wannsee**



Auslandsverluste – Tochtergesellschaften

EuGH

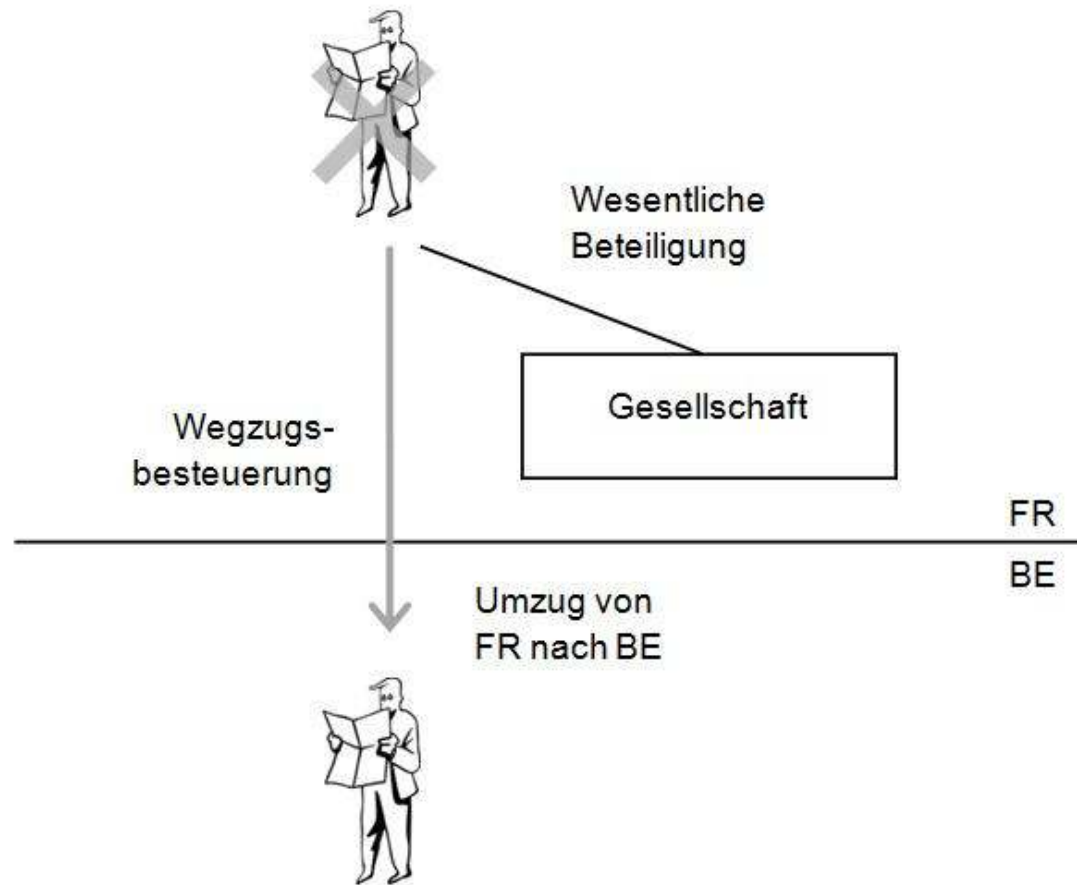


EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, **Marks & Spencer**



Wegzugsbesteuerung

EuGH



EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-2409, **Hughes de Lasteyrie du Saillant**,
und EuGH 7. 9. 2006, C-470/04, Slg 2006, I-7409, **N**



Wegzugsbesteuerung

	§ 31 Abs 2 EStG, § 6 Abs 6 EStG, UmgrStG
Anwendung	▪ Wesentliche Beteiligungen → § 31 Abs 2 Z 2 EStG ▪ Wirtschaftsgüter und Betriebe → § 6 Abs 6 EStG ▪ Umgründungen → UmgrStG
Wegzug	▪ Konzept der Neuregelung (AbgÄG 2004 und AbgÄG 2005) ▪ Nichtfestsetzung bei „Wegzug“ in EU oder EWR (sofern umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe, dzt mit Norwegen) auf Antrag ▪ „Aufschub“ bis zur Veräußerung (ein weiterer Wegzug in einen nicht EU/EWR-Staat gilt als Veräußerung) - Rückwirkendes Ereignis gem § 295a BAO = Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Entstrickungsjahres – 10jährige absolute Verjährungsfrist ab Entstrickung; keine Zinsen nach § 205 BAO - Abspruch im Steuerbescheid des Wegzugsjahres - Nachträgliche Wertminderungen: Doppelte Obergrenze → stille Reserven im Entstrickungszeitpunkt bzw stille Reserven im (tatsächlichen oder fingierten) Veräußerungszeitpunkt
Zuzug	▪ Aufwertung auf gemeinen Wert ▪ Aber: Bewertung mit Anschaffungskosten in Rückzugssituationen, nachgewiesene Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum sind vom Veräußerungserlös abzuziehen (§ 6 Z 6 lit c EStG)



Teil I-2

Inbound Situationen



Inbound Situationen – Gliederung

- **Grundlagen der beschränkten Steuerpflicht**
 - Inländische Quellen → § 98 EStG und § 21 Abs 1 KStG
 - Quellenbesteuerung → §§ 99 ff EStG
- **Betriebsstätten**
- **Gewinnausschüttungen**



Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkte Steuerpflicht §§ 98 ff EStG und § 21 Abs 1 KStG	
Quelle	• Inländische Quelle → § 98 EStG und § 21 Abs 1 KStG
Quellen- besteuerung	§ 70 EStG – Nichtselbständige Arbeit • Nettobesteuerung (§ 33 EStG) • Ausnahme zB Künstler etc → § 99 EStG §§ 93 ff EStG – KEST → Bruttobesteuerung, 25% (aber: § 97 Abs 4 EStG) §§ 99 ff EStG – „Ausländersteuer“ • Prinzip: Bruttobesteuerung mit 20% • Aber: Option zum Nettosteuerabzug mit 35% (25% bei Körperschaften) • Veranlagungsmöglichkeit → § 102 EStG Befreiungen: • Konzerninterne Ausschüttungen → § 94a EStG • Konzerninterne Zinsen und Lizenzgebühren → § 99a EStG
Veranlagung	• Aufwendungen (§§ 4, 16 EStG) → Wirtschaftliche Verbindung (§ 102 Abs 2 Z 1 EStG), Besteuerungsnachweis (§ 102 Abs 1 Z 3 EStG) • Sonderausgaben (§ 18 EStG) → Österreichbezug (§ 102 Abs 2 Z 2 EStG) und spezielle Regelung für Verlustvortrag • Steuersatz → § 33 EStG, aber nur € 2,000 Grundfreibetrag (statt € 11,000; <i>Schumacker</i>)



Beschränkte Steuerpflicht

	Quelle	Österreich	Anmerkung
Isolationstheorie	Land- und Forstwirtschaft (§ 21 und § 98 Abs 1 Z 1)	• Betrieb	—
	Selbständige Arbeit (§ 22 und § 98 Abs 1 Z 2)	• Ausübung • Verwertung	—
	Gewerbebetrieb (§ 23 und § 98 Abs 1 Z 3)	• Betriebsstätte • Vertreter • Unbewegliches Vermögen Unabhängig davon: • Kaufmännische und technische Beratung • Gestellung von Arbeitskräften • Gewerbliche Tätigkeit als Künstler etc	Quellenbesteuerung bei: • Künstlern etc → § 99 Abs 1 Z 1 EStG • Doppelstöckigen Personengesellschaften → § 99 Abs 1 Z 2 EStG • Kaufmännischer und technischer Beratung → § 99 Abs 1 Z 5 EStG
	Nichtselbständige Arbeit (§ 25 und § 98 Abs 1 Z 4)	• Ausübung • Verwertung • Öffentliche Kassen	• Quellenbesteuerung nach § 70 EStG



Beschränkte Steuerpflicht

	Quelle	Österreich	Anmerkung
Isolationstheorie	Kapitalvermögen (§ 27 and § 98 Abs 1 Z 5)	- Dividenden etc (§ 93 Abs 2 Z 1 EStG) - Zinsen nur bei Besicherung durch inländischen Grundbesitz (!)	Keine Quellenbesteuerung bei: - Konzerninternen Ausschüttungen → § 94a EStG - Konzerninternen Zinsen → § 99a EStG
	Vermietung und Verpachtung (§ 28 and § 98 Abs 1 Z 6)	- Belegenheit - Verwertung in Betriebsstätte	Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren → § 99 Abs 1 Z 3 EStG <i>Aber: Keine QuSt für konzerninterne Lizenzgebühren → § 99a EStG</i>
	Spekulationsgeschäfte (§ 30 and § 98 Abs 1 Z 7)	Grundstücke	
	Beteiligungsveräußerung (§ 31 and § 98 Abs 1 Z 8)	Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft	



Beschränkte Steuerpflicht

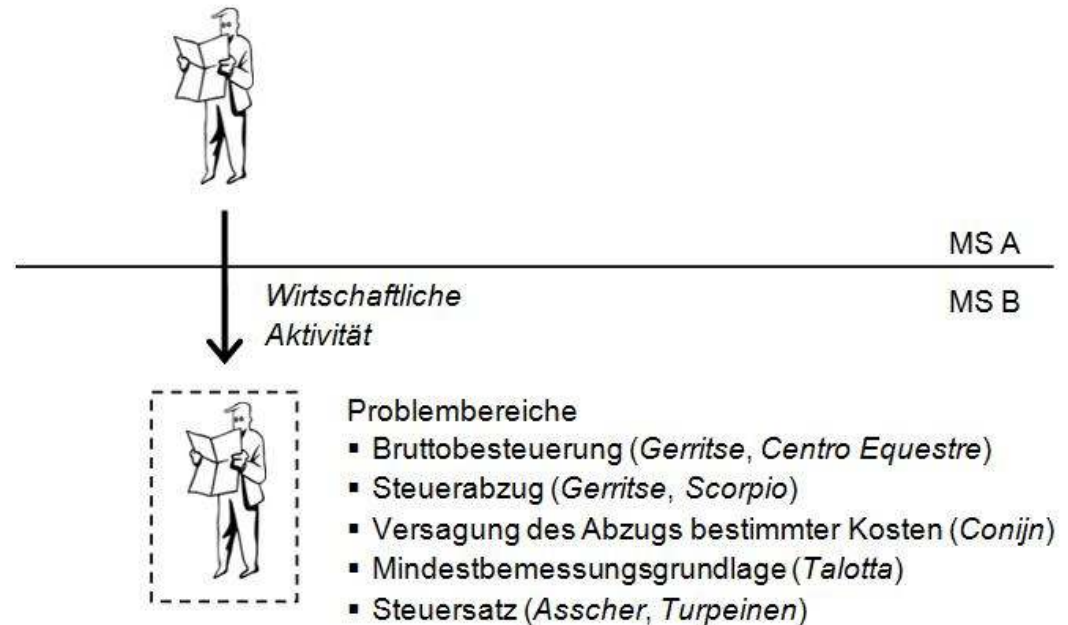
EuGH

Gerritse – Reaktion (AbgÄG 2004)

- Optionale Veranlagung (§ 102 EStG)
- Anpassung des Grundfreibetrags auf € 2,000 (statt € 10,000 [jetzt: 11.000]; § 102 Abs 3 EStG) → *Schumacker*
- Absehen vom Besteuerungsnachweis in EU- und EWR-Situationen (§ 102 Abs 1 Z 3 EStG)

Scorpio – Reaktion (BBG 2007)

- Optionale Berücksichtigung von Kosten im Rahmen des Steuerabzuges (§ 99 Abs 2 Z 2 EStG)
- Dann: 35% (25% bei Körperschaften)
- *Aber: Zulässigkeit einer Quellenbesteuerung?*



EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, **Gerritse**, und
EuGH 3. 10. 2006, C-290/04, Slg 2006, I-9461, **Scorpio**



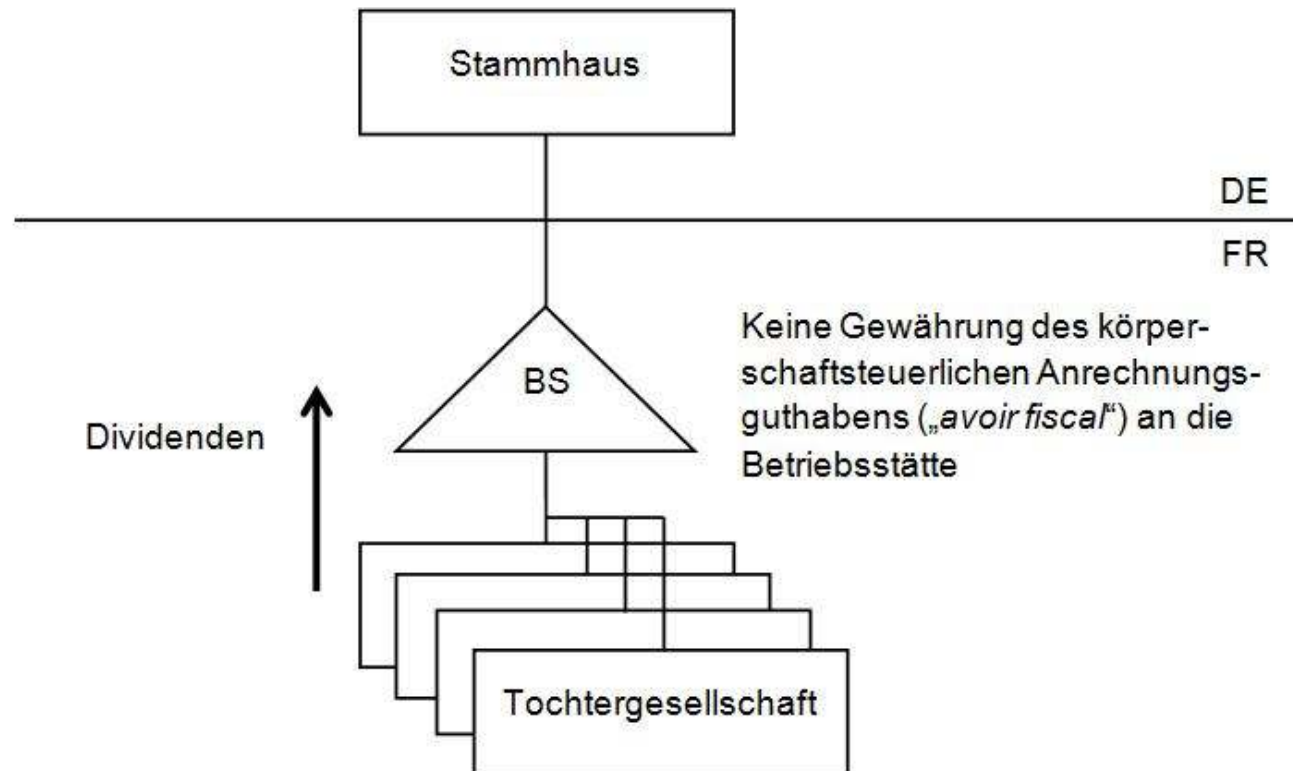
Betriebsstätten

§ 21 Abs 1 Z 2 KStG	
Buchführung	Vergleichbare Auslandsgesellschaften (AbgÄG 2005) • Gewerblichkeitsfiktion (§ 7 Abs 3 KStG) → § 21 Abs 1 Z 3 KStG • Einschließlich Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen → Keine Isolationstheorie (§ 30 EStG) sondern Besteuerung stiller Reserven (aber: § 124b(131) EStG) Andere ausländische Körperschaften • Abhängig von Unternehmensrecht • Gewerblichkeitsfiktion nach § 21 Abs 1 Z 2 lit b KStG
Schachtelprivileg	Gesellschaften laut Annex zur MTR → § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG • § 10 Abs 1 KStG für Inlandsausschüttungen • § 10 Abs 2 bis 4 KStG für grenzüberschreitende Ausschüttungen • Basierend auf EuGH-Rechtsprechung → <i>Avoir Fiscal</i>
DBA Vorteile	• DBA-Diskriminierungsverbote und <i>Saint-Gobain</i> → ZB Anrechnung von Drittstaatsquellensteuer
Verluste	• Beschränkung unter § 102 Abs 2 Z 2 EStG und § 21 Abs 1 Z 1 KStG



Betriebsstätten – Schachtelprivileg

EuGH

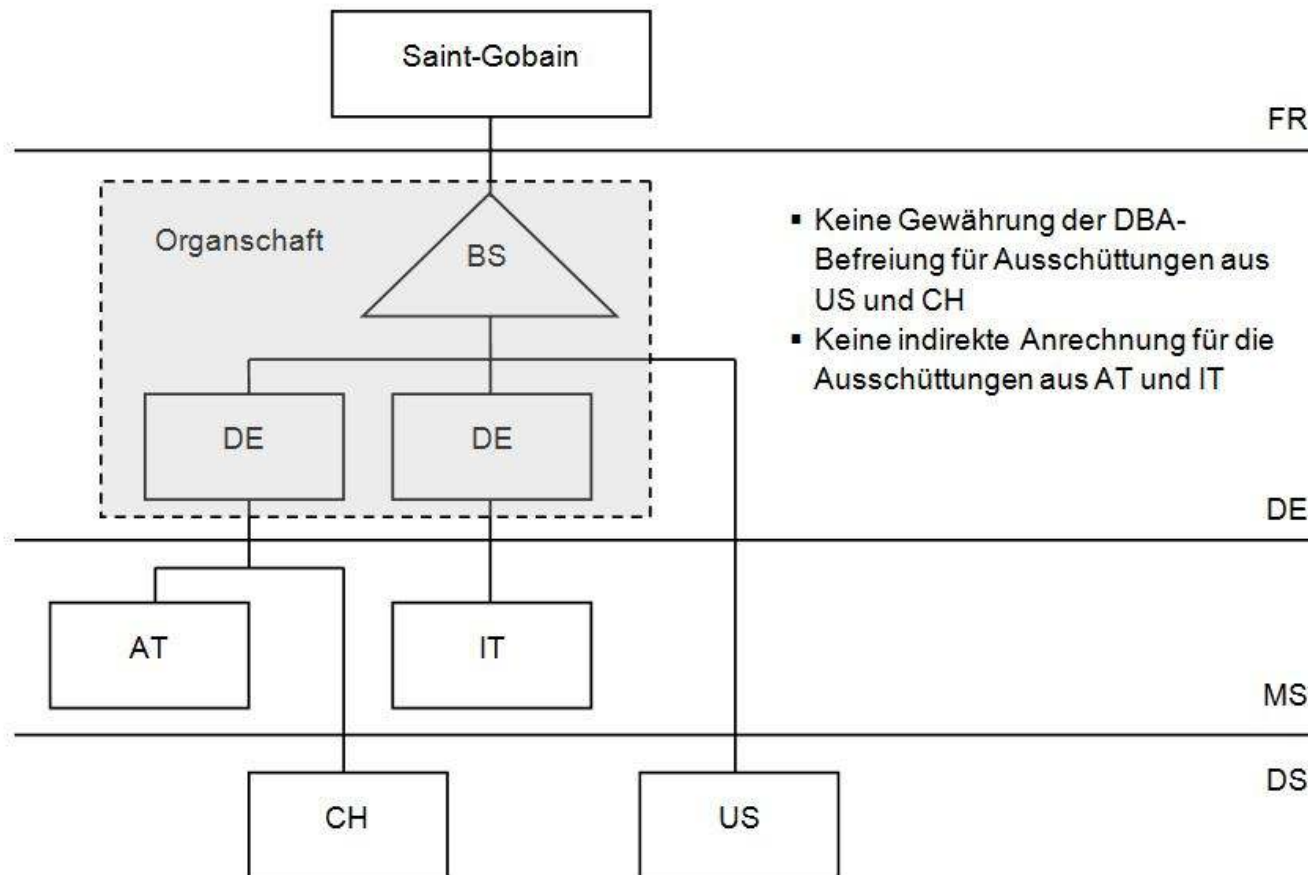


EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich*
(„**Avoir fiscal**“)



Betriebsstätten – DBA Vorteile

EuGH



EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, **Saint-Gobain**

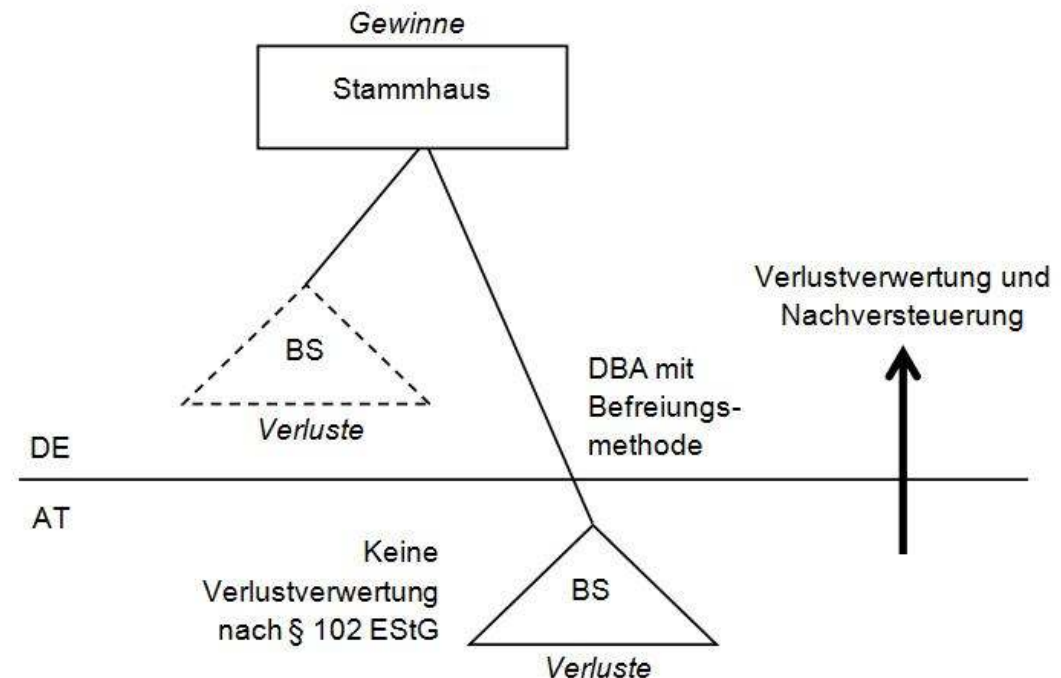


Betriebsstätten

EuGH

Einschränkung des Verlustabzugs
für beschränkt Steuerpflichtige
durch **§ 102 Abs 2 Z 2 letzter
Satz EStG**

- **Voraussetzung eines negativen Welteinkommens**
versus § 18 Abs 6 und 7 EStG
- **DBA Diskriminierungsverbote**
→ VwGH und UFS; Rz 8059
EStR 2000
- **Grundfreiheiten** → BFH, 29. 11.
2006, I R 45/05 → EuGH, 23.
10. 2008, C-157/07, *Kranken-
heim Ruhesitz am Wannsee
GmbH*



Betriebsstättenverluste und § 102 Abs 2 Z 2 EStG —
EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, *Kranken-
heim Ruhesitz am Wannsee*



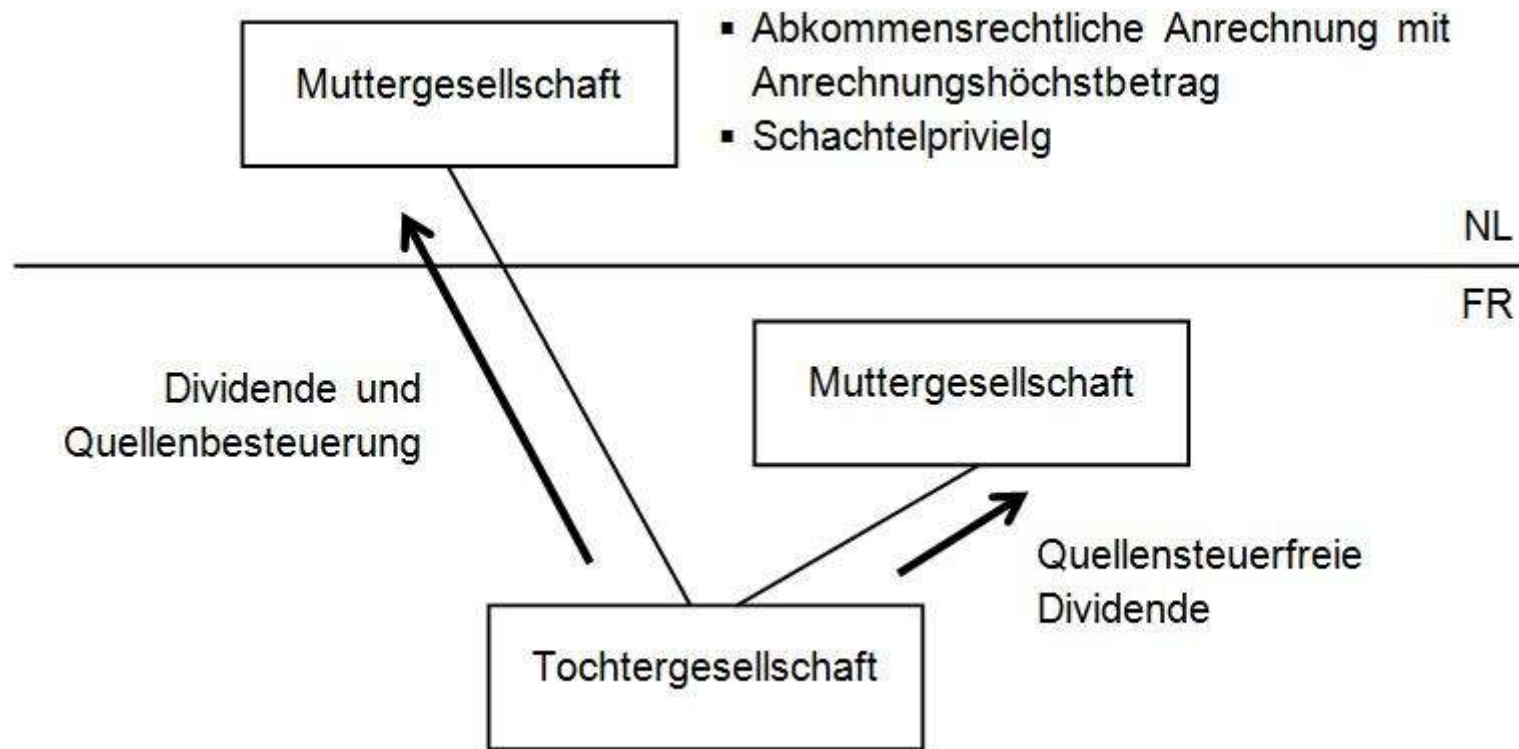
Hinausschüttungen – Gesellschaften

Bis 2009!		Innerstaatlich (§ 94 EStG, § 10(1) KStG)		Grenzüberschreitend (§ 94a EStG)	Mutter- Tochter-RL
Allgemein		• KEST 25% → §§ 93 ff EStG • Ausnahme: § 94 Abs 2 EStG		• KEST 25% → §§ 93 ff EStG • Ausnahme: § 94a EStG	Art 5
§ 94 Abs 2 und § 94a EStG	Beteiligung durch?	Unbeschränkt Steuerpflichtige Körperschaft → § 1 Abs 2 KStG		Ausländische Gesellschaft, die im Annex zur MTR gelistet ist	Art 2
	Mindest- beteiligung?	✓, bei 25%iger unmittelbarer Beteiligung	Alternativ: Anrechnung oder Erstattung (§ 10 Abs 1 KStG)	✓, 10%	✓, 15% (10% ab 1. 1. 2009)
	Direkte Beteiligung?			✓	?
	Halte- dauer?	✗		✓, 1 Jahr	✓, 2 Jahre
	Anti- Missbrauch?	✗		✓, Verordnung BGBl 1995/56 → Missbrauch, verdeckte Ausschüttungen	Art 1 Abs 2



Hinausschüttungen – Gesellschaften

EuGH



EuGH 14. 12. 2006, C-170/05, Slg 2006, I-11949, **Denkavit**, und
EuGH 8. 11. 2007, C-379/05, Slg 2007, I-9569, **Amurta**



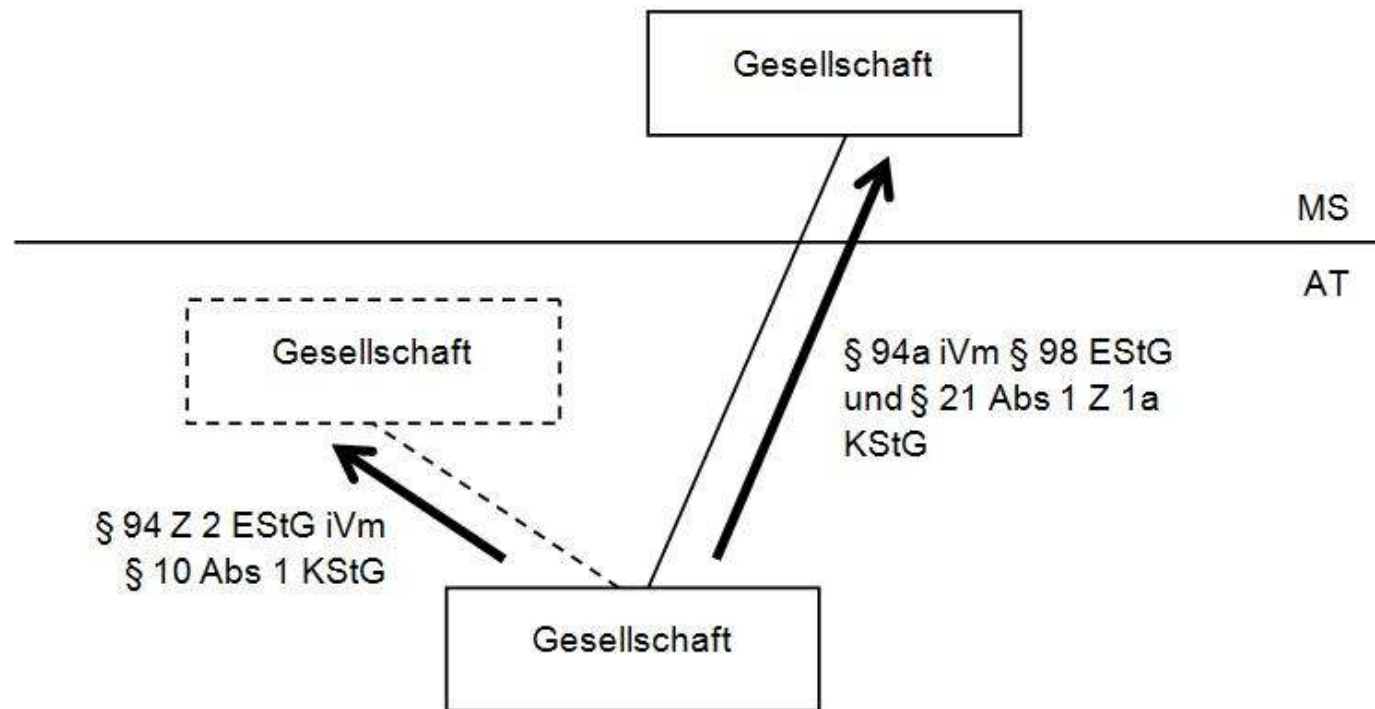
Hinausschüttungen – Gesellschaften

- **Neuregelung im BBG 2009**
 - **§ 21 Abs 1a KStG**
 - „Beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig sind, ist von dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalerträge zuständigen Finanzamt die Kapitalertragsteuer für die von ihnen bezogenen Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Antrag zurückzuzahlen, soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis zu erbringen, dass die Kapitalertragsteuer ganz oder teilweise nicht angerechnet werden kann.“



Hinausschüttungen – Gesellschaften

- **Neuregelung im BBG 2009**
 - Einführung eines **antragsgebundenen Rückzahlungsverfahrens** für nicht von § 94a EStG erfasste Ausschüttungen an EU-Gesellschaften und norwegische Gesellschaften in § 21 Abs 1 Z 1a KStG





Hinausschüttungen – Gesellschaften

- **Neuregelung im BBG 2009**
- **Interpretationsfragen**
 - Anteilige Rückzahlung (arg „soweit“) → Vermutlich nicht vollkommen grundfreiheitskonform („Alles-oder-Nichts-Prinzip“ in EuGH 19. 11. 2009, C-540/07, *Kommission/Italien*)
 - „Ansässigkeit“ der EU- oder EWR-Gesellschaft, Investmentfonds
 - Zuständigkeit des Betriebsfinanzamtes (geht Sonderzuständigkeit für FA Bruck-Eisenstadt-Oberwart für DBA-Erstattungen vor)
 - Nachweis der „Nichtanrechenbarkeit“
 - Ausländischer Steuerbescheid (ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP, 71)
 - Befreiung (Schachtelprivileg) im Ausland
 - Problembereiche: Anrechnungsvortrag im Ausland
 - Stets Rückzahlung, sofern kein DBA besteht (selbst wenn unilaterale Anrechnung erfolgt)
 - Weitere Nachweispflichten (zB analog § 94a EStG)?



Hinausschüttungen – Gesellschaften

- **Neuregelung im BBG 2009**
- **Liechtenstein und Island**
 - EWR-Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit → EFTA-Gerichtshof 23. 11. 2004, E-1/04, *Fokus Bank*
 - Nach Verwaltungspraxis (zB EAS 2956, EAS 2976) keine Rückzahlung wegen mangelnder Amts- und Vollstreckungshilfe
 - Amtshilfevoraussetzung wohl zulässig (EuGH 11.6.2009, C-521/07, *Kommission/Niederlande*), aber Frage der „Anerkennung“ bei DBA-Nullsteuersätzen
- **Drittstaaten**
 - Art 63 AEU (Ex-Art 56 EG) wohl nur bei unter 10%igen Beteiligungen relevant (Vorrang der Niederlassungsfreiheit bzw Schutz von „Altbeschränkungen“ durch Art 64 AEU (Ex-Art 57 EG))
 - Nach der Verwaltungspraxis (zB EAS 2956) keine Rückzahlung mangels Geltung der AmtshilfeRL und BeitreibungsRL
 - Aber: Vorgehensweise beim Bestehen einer abkommensrechtlichen Amts- und Vollstreckungshilfe?



Teil I-3
Exkurs: Internationale Steuerarbitrage

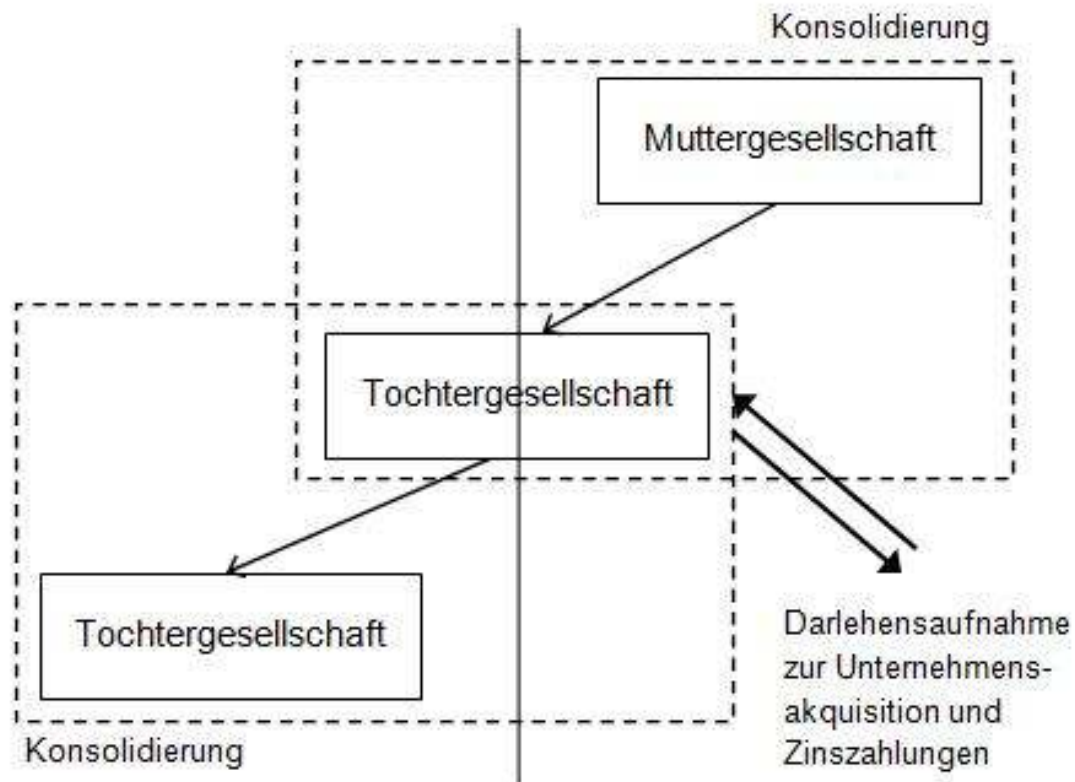


Internationale Steuerarbitrage

- **Unterschiede zwischen den Steuersystemen** – Internationale Steuerarbitrage entsteht, „wenn dieselbe Transaktion in zwei oder mehr Steuerrechtsordnungen einer unterschiedlichen Besteuerung unterworfen werden“
- **Arbitrage – Missbrauch – Unfairer Steuerwettbewerb – Steuerhinterziehung** („Seoul Declaration“ [Sept. 2006] und „Cape Town Communiqué“ [Jan. 2008])
- **Kernbereiche**
 - *Doppelt ansässige Gesellschaften*
 - *Hybride Gesellschaften*
 - *Hybride Finanzinstrumente*
 - *Hybride Transaktionen*
- **Ist internationale Steuerarbitrage ein (steuerpolitisches) Problem?**
- **Reaktionen**
 - Materielles Steuerrecht (insb USA, UK und Deutschland)
 - Melde- und Offenlegungsverpflichtungen (in Deutschland zB § 138a Abs 2 AO des Gesetzesentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (Stand: 25. 6. 2007) = Empfehlungen der Ausschüsse zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008), BR-Drs 544/1/07)



Internationale Steuerarbitrage

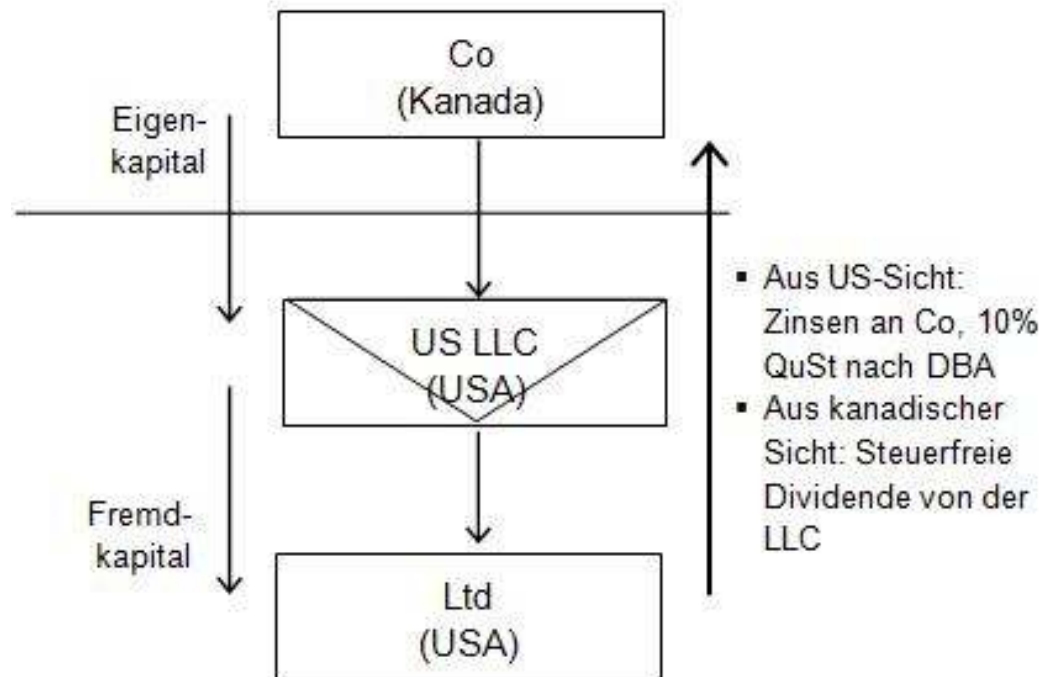


- Doppelte Ansässigkeit und doppelte Verlustverwertung in zwei Staaten
- Gegenmaßnahmen
- § 1503d IRC (USA)
- § 404 ICTA (UK)
- § 14 Abs 1 Nr 5 KStG (Deutschland)
- Doppelte Verlustversagung (Verständigungsverfahren)
- Gruppenbesteuerung

Doppelt-ansässige Gesellschaften



Internationale Steuerarbitrage

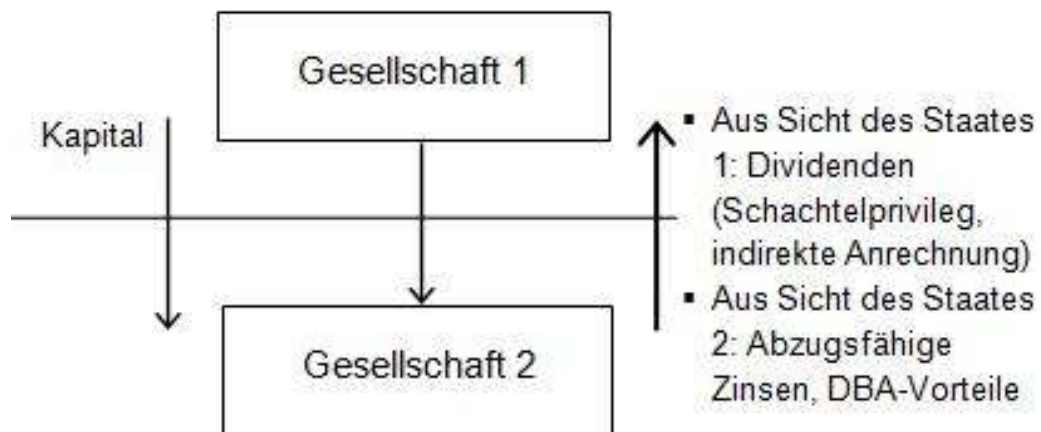


- Unterschiedliche Qualifikation von Rechtsgebilden (transparent vs. intransparent) – Optionsmöglichkeiten (zB “Check-the-Box”-Regime in den USA)
- Gegenmaßnahmen
- § 894(c) IRC und Treas. Reg. § 1.894-1(d)(2) (USA)
- Generelle Anti-Double-Dip-Regelungen (UK)
- § 50d Abs 9 EStG (Deutschland)

Hybride Gesellschaften



Internationale Steuerarbitrage



- Unterschiedliche Qualifikation von Kapital (Eigen- versus Fremdkapital) und der daraus resultierenden Zahlungsströme (Dividenden versus Zinsen)
- ZB auch: Unterschiedliche zeitliche Erfassung eines Disagios
- Gegenmaßnahmen im Wesentlichen auf Basis der Steuerwirkung beim Zahler
- § 8b Abs 1 Satz 2 und 3 KStG (Deutschland)



Internationale Steuerarbitrage

Zurechnung zum Leasingnehmer
(beschleunigte Abschreibung,
Investitionsbegünstigungen)

Leasingnehmer



Leasinggeber

Zurechnung zum Leasinggeber
(beschleunigte Abschreibung,
Investitionsbegünstigungen)

- Berücksichtigung eines Wirtschaftsgutes in mehreren Jurisdiktionen mit entsprechenden Steuerfolgen (Abschreibung, Investitionsbegünstigungen)
- ZB auch: Unterschiedliche Beurteilung von "Repos"
- International im Wesentlichen akzeptiert (zB PLR 9748005 in den USA)