



Rechtswissenschaftliche Fakultät

**Univ.-Prof. Dr. Sabine
Kirchmayr-Schliesselberger**
Institut für Finanzrecht
Schenkenstraße 8 - 10
A-1010 Wien

e-Recht@bmf.gv.at
begutachtungsverfahren@parlament.gv.at

T +43-1-4277-36011
 T +43-1-4277-36001
sabine.kirchmayr@univie.ac.at
<http://www.univie.ac.at/finanzrecht>

Wien, am 16.05.2018

**Begutachtungsverfahren Jahressteuergesetz 2018
GZ BMF-010000/0009-IV/1/2018**

Sehr geehrte Damen und Herren!

Bezugnehmend auf das Schreiben vom 6.4.2018 möchte ich zu ausgewählten Bestimmungen des Begutachtungsentwurfes des Jahressteuergesetzes 2018 wie folgt Stellung nehmen:

**1. ZU ART 1 Z 16: § 107 EStG iDF JAHRESSTEUERG 2018 UND ZU ART 2 Z 6: § 24 ABS 7 KStG
iDF JAHRESSTEUERG 2018**

Zum Abgeltungssteuersystem im Allgemeinen:

In § 107 EStG-neu wird ein neues Abgeltungssteuersystem für Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten eingeführt. Gemäß § 107 Abs 1 EStG-neu sollen „Einkünfte gemäß § 21, § 22, § 23, § 27 oder § 28 im Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen,“ einer (finalen) Abzugsteuer von 10% unterliegen (§ 107 Abs 5 EStG-neu). Gemäß § 107 Abs 11 EStG-neu kann der Steuerpflichtige in den allgemeinen Steuertarif optieren (Regelbesteuerungsoption). „Sofern der Steuerpflichtige die Berücksichtigung der Einkünfte nicht in der von ihm nachzuweisenden Höhe beantragt, sind diese mit 33% der auf das Veranlagungsjahr bezogenen Bemessungsgrundlage anzusetzen.“

Die Gesetzesmaterialien zu § 107 EStG-neu weisen auf die Schwierigkeiten iZm der Besteuerung von Entgelten für die Einräumung von Leitungsrechten hin, weil mehrere – ertragsteuerlich unterschiedlich zu behandelnde – Komponenten enthalten sind:

- das – idR zum „Normaltarif“ steuerpflichtige – Entgelt für die „Benutzung“ des **Grund und Bodens** (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im außerbetrieblichen Bereich oder betriebliche Einkünfte einschließlich der pauschalierten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft),

- und Forstwirtschaft),
- die gemäß § 3 Abs 1 Z 33 EStG **steuerfreie Entschädigung für die Wertminderung** von Grundstücken aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse und
- das **Entgelt für den Ertragsausfall im land- und forstwirtschaftlichen Bereich**, das grundsätzlich steuerpflichtig ist. Nach den Gesetzesmaterialien würden bei vollpauschalierten Landwirten die betreffenden Einnahmen jedoch nur dann als (zusätzlich) steuerpflichtige Einnahmen erfasst, wenn es aufgrund der Leitungsverlegung zu einer Verminderung des Einheitswertes gekommen ist. Bei einer Teilpauschalierung seien 70% der Betriebseinnahmen von der Betriebsausgabenpauschale erfasst. Bei Buchführung oder regulärer Einnahmen-/Ausgabenrechnung sei das Entgelt voll steuerpflichtig.
- § 107 Abs 4 EStG-neu und die Gesetzesmaterialien weisen noch auf **weitere Komponenten** hin, die – in Bezug auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – großteils auch in EStR 2000 Rz 5173a aufgegliedert angeführt und idR **zum Normaltarif** steuerpflichtig sind.

§ 107 EStG schafft für sämtliche betriebliche und außerbetriebliche Einkunftsarten – in Bezug auf das Entgelt für die Einräumung von Leitungsrechten – eine **einheitliche finale Besteuerung** mit einem **Steuersatz von 10%**. Als Ziel nennen die Gesetzesmaterialien die Erlangung von **Rechtssicherheit**, die für Leitungsbetreiber und Empfänger von Leitungsentschädigungen wichtig sei.

Die **einkunftsübergreifende Gleichbehandlung** der Einkünfte aus der Einräumung von Leitungsrechten ist **nicht ganz geglückt**. Die Gesetzesmaterialien nennen auch **Entgelte aus der Einräumung einer Option auf Abschluss eines Leitungsvertrages** als – unter die Abgeltungsteuer nach § 107 EStG-neu fallende – Einkünfte. Derartige Optionsentgelte fallen im außerbetrieblichen Bereich idR unter § 29 Z 3 EStG (zB *Knechtl*, taxlex 2013, 48 mwH), der im Einleitungssatz zu § 107 Abs 1 EStG-neu **nicht** angeführt ist. Daher würden diese Einkünfte im außerbetrieblichen Bereich weiterhin als solche (zum Normalsteuersatz) erfasst werden, während sie im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten wohl unter den Steuerabzug nach § 107 EStG-neu fallen.

Es mag dahingestellt bleiben, ob in Anbetracht der unterschiedlichen steuerlichen Situation von den verschiedenen Steuerpflichtigen, die § 107 EStG-neu unterliegen können, wie

- natürliche Personen mit Grundstücken im Privatvermögen,
- natürliche Personen mit Grundstücken im Betriebsvermögen,
- natürliche Personen mit land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken mit und ohne Vollpauschalierung,
- Bewirtschafter von Grundstücken ohne Grundstückseigentum,

eine einheitliche Besteuerung nach Maßgabe von § 107 EStG-neu überhaupt sachgerecht sein kann. Denn die – § 107 EStG-neu zugrundeliegende – Idee der Pauschalierung zur Vereinfachung der Steuersituation lässt sich im Hinblick auf die Unterschiedlichkeit der steuerlichen

Rahmenbedingungen der angeführten Steuerpflichtigen nur schwer typisierend verallgemeinern.

Zum Steuersatz von 10 %:

Der Steuersatz nach § 107 Abs 5 EStG iHv **10 %** rechtfertigt sich aus den **steuerbefreiten Komponenten der „Leitungseinkünfte“** (iSd § 107 EStG-neu), die sich aus den allgemeinen steuerlichen Vorschriften ergeben. Dies gilt insbesondere für die Steuerbefreiung nach § 3 Abs 1 Z 33 EStG idF AbgÄG 2012, wonach Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse steuerfrei sind. Diese Steuerbefreiung gilt sowohl für die betrieblichen als auch die außerbetrieblichen Einkünfte.

Keine Anwendung findet § 3 Abs 1 Z 33 EStG jedoch auf jene Steuerpflichtigen, die ein Grundstück zwar bewirtschaften, **aber nicht Grundstückseigentümer** sind. Bei diesen Steuerpflichtigen können keine „Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs 1 EStG“ vorliegen. Dennoch unterliegt auch diese Gruppe von Steuerpflichtigen – uneingeschränkt – dem besonderen Steuersatz des § 107 EStG-neu.

Im Hinblick auf die unterschiedliche steuerliche Situation der verschiedenen betroffenen Steuerpflichtigen ist eine Gesamtbeurteilung der 10 %-igen Steuerbelastung nach § 107 EStG-neu schwierig. Nach den Hinweisen aus den Gesetzesmaterialien dürfte § 107 EStG-neu von der „am günstigsten“ besteuerten Gruppe von Steuerpflichtigen ausgehen, den **voll pauschalierten Land- und Forstwirten**. Aber selbst für diese Gruppe lässt sich eine Steuerbelastung von 10% nicht nachvollziehbar rechtfertigen: Die Gesetzesmaterialien verweisen auf die EStR 2000 (Rz 5174), die für vollpauschalierte Land- und Forstwirte – je nach Bewirtschaftungsart – bei Leitungsschädigungen unterschiedlich hohe steuerfreie Anteile vorsehen. Die steuerfreien Anteile betragen von **30% bis zu 60% des Gesamtentgeltes**. Selbst wenn man – mE in unsachgerechter Weise – vom maximal steuerfreien Anteil (60%) ausgeht, der nur für eine bestimmte Bewirtschaftungsart vorgesehen ist, lässt sich die in § 107 Abs 11 EStG-neu verankerte Steuerbefreiung von 67 % nicht rechtfertigen. Da – zumindest nach den Gesetzesmaterialien – § 107 EStG-neu in erster Linie eine Vereinfachung und keine Steuerbegünstigung sein soll, sollte wohl eher eine Durchschnittsbetrachtung in Bezug auf den Ansatz der steuerfreien Anteile des „Leitungsentgeltes“ (und nicht eine Maximalbetrachtung) angestellt werden.

In Bezug auf den 10 %-igen Steuersatz geht § 107 EStG-neu offenbar von der grundsätzlichen **Anwendbarkeit des Sondersteuersatzes von 30 % aus** (dies ergibt sich aus der „Dritt-Bemessungsgrundlage“ nach § 107 Abs 11 EStG-neu). Diese Annahme trifft nicht zu, weil die steuerpflichtigen Nutzungsentgelte – ebenso wie fast alle sonstigen Entgeltsbestandteile – dem Normaltarif unterliegen, dessen Grenzsteuersatz bereits ab 18.000 EUR 35 % beträgt und der bis 50 % (bzw 55 %) ansteigen kann (§ 33 Abs 1 EStG).

Der 10%ige Steuersatz erscheint daher, – entgegen den Aussagen der Gesetzesmaterialien – **nicht nur einer Vereinfachung zu dienen**, sondern dürfte in erster Linie **eine Begünstigung** für Grundstückseigentümer und – systematisch kaum zu rechtfertigen –

Bewirtschafter von Grund und Boden sein. Eine pauschalierende Besteuerung – auch im Wege einer Abgeltungssteuer – mag bei den Einkünften aus Leitungsrechten durchaus sinnhaft sein, eine damit verbundene Steuerbegünstigung ist steuerpolitisch abzulehnen. Eine logische Pauschalierung würde sich zumindest an den in Rz 5164 angeführten Durchschnittswerten und am Normaltarif des § 33 EStG orientieren.

Anzumerken ist, dass es verwundert, dass **Telekomunternehmen** nicht als Infrastrukturbetreiber in § 107 Abs 2 EStG-neu genannt sind. Insbesondere iZm dem Breitbandausbau könnten vielleicht auch technische Vorkehrungen notwendig sein (Leitungen, Masten), die auch entsprechende Vereinbarungen mit Grundstückseigentümer notwendig machen, die wiederum mit § 107 EStG-neu vergleichbare Problemstellungen nach sich ziehen können.

Zur Anwendung in der Körperschaftsteuer:

Im Hinblick darauf, dass § 3 Abs 1 Z 33 EStG – steuerpolitisch durchaus hinterfragungswürdig – auch auf Kapitalgesellschaften Anwendung findet, sieht das JahressteuerG 2018 – eine mit § 107 EStG-neu vergleichbare Regelung – in § 24 Abs 7 KStG-neu für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (Kapitalgesellschaften, Privatstiftungen, etc) vor. Körperschaften öffentlichen Rechts (und andere beschränkt steuerpflichtige Körperschaften) sind nicht erfasst.

Die 8,5 %-ige Besteuerung für Einkünfte aus Leitungsrechten für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften überrascht, weil weder Endbesteuerung noch besondere Grundstücksbesteuerung bei diesen Steuerpflichtigen (mit guten Gründen!) Anwendung findet. Darüber hinaus ist auch die pauschale Annahme einer 2/3 Befreiung der betreffenden Einkünfte auch im Bereich des KStG steuerpolitisch fraglich.

Die Nichterfassung von Kör und beschränkt Steuerpflichtigen der 2. Art, bei denen Abzugssteuer und Steuerpflicht eng verbunden ist, ist systematisch ebenfalls nicht überzeugend.

2. ZU ART 2 Z 2: § 10A KStG iDF BE ZUM JAHRESSTEUERGESETZ 2018 (iDF KURZ KStG-NEU)

Einleitend ist anzumerken, dass die vorgeschlagene kompakte Neuregelung der speziellen „Anti-Missbrauchsregelungen“ in Bezug auf ausländische Beteiligungserträge zu begrüßen ist.

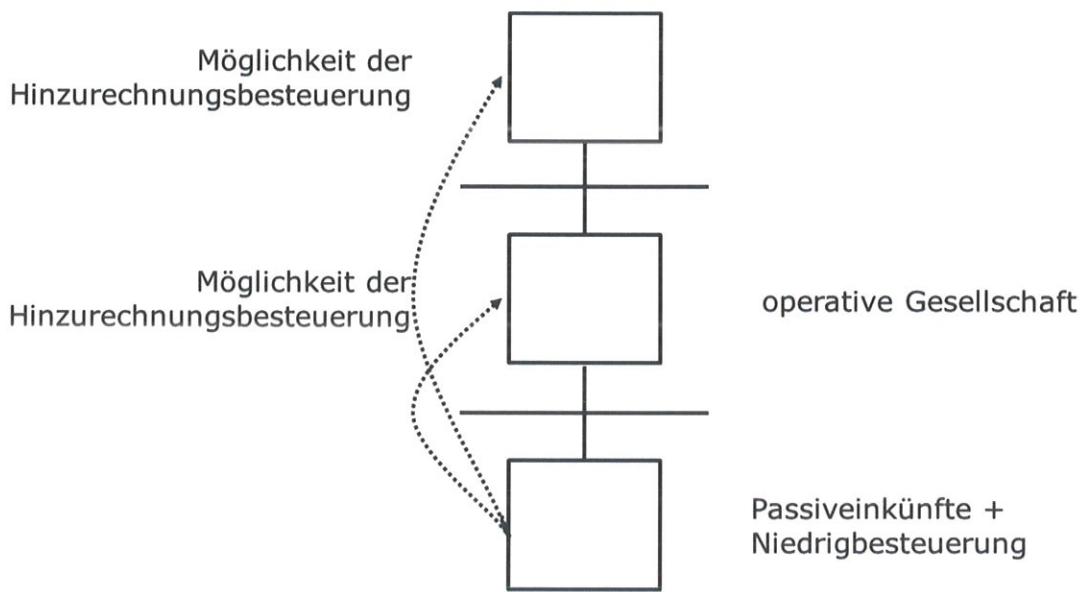
Der gänzliche Wegfall der bisherigen „Anti-Missbrauchsbestimmung“ für Portfolioebeteiligungen (§ 10 Abs 6 KStG) ist ebenfalls zu begrüßen. Denn unter Berücksichtigung der neuen Hinzurechnungsbestimmungen würde ein dreigliedriges „Anti-Missbrauchsregime“ wohl überbordend sein. Es sollte in Bezug auf unerwünschte Gestaltungsmöglichkeiten hinreichend sein, dass der in § 10a Abs 1 Z 2 iVm Abs 7 KStG-neu verankerte Methodenwechsel nunmehr auch auf Beteiligungen ab 5% Anwendung findet (§10a Abs 7 Einleitungssatz KStG-neu) und daher

wohl nur Klein- und Kleinstbeteiligungen keinem speziellen Anti-Missbrauchsregime unterliegen. Bei diesen Beteiligungen dürften die Gestaltungsmöglichkeiten (und damit die Missbrauchsanfälligkeit) gering sein; sofern es in Einzelfällen dennoch zu unerwünschten Gestaltungen kommen sollte, kann der allgemeine Missbrauchstatbestand iSd § 22 BAO hier wohl in der Regel ausreichend Abhilfe schaffen.

Zur (doppelten) Mittelbarkeit bei der Hinzurechnungsbesteuerung:

Art 7 Abs 1 lit a ATAD sieht eine doppelte Mittelbarkeit in Bezug auf die ausreichende finanzielle Beteiligung bei der Hinzurechnungsbesteuerung vor: Das betreffende Unternehmen kann entweder *selbst oder zusammen mit seinen verbundenen Unternehmen* („Mittelbarkeit I“) *unmittelbar oder mittelbar* („Mittelbarkeit II“) mehr als 50% an der betreffenden Tochtergesellschaft halten.

Daraus folgt, dass die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung in einem mehrstufigen (vertikal organisierten) Konzern auf mehreren Ebenen erfüllt sein können. Diese Auffassung spiegelt sich auch in den EB zu § 10a KStG-neu wider. Jede – unmittelbar oder mittelbar – beteiligte Körperschaft erfüllt die Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung (vgl insbesondere die Beispiele 1-7).



Es ist nach § 10a Abs 1 Z 2 iVm Abs 7 KStG-neu wohl jede Ebene (für sich) zur Hinzurechnungsbesteuerung berechtigt. Eine „vorgelagerte“ Hinzurechnungsbesteuerung blockt nicht die Möglichkeit der nachgelagerten Hinzurechnungsbesteuerung. Dieser Ansatz ist – im Vergleich zu einem Durchgriff nur bei Vorliegen der Voraussetzungen der

Hinzurechnungsbesteuerung bei der betreffenden Tochtergesellschaft¹ – zweifellos der praktikablere Weg.

Sowohl die ATAD als auch der Gesetzestext von § 10 Abs a KStG-neu lassen offen, wie eine Mehrfachbesteuerung aufgrund einer vorgelagerten Hinzurechnungsbesteuerung vermieden wird. Art 8 Abs 7 ATAD spricht nur von einer Steueranrechnung in Bezug auf die KÖSt der hinzugerechneten Gewinne, eine allenfalls zwischengeschaltete, „untergeordnete“ Hinzurechnungsbesteuerung wird weder in der ATAD noch im Gesetzeswortlaut des § 10a KStG-neu erwähnt.

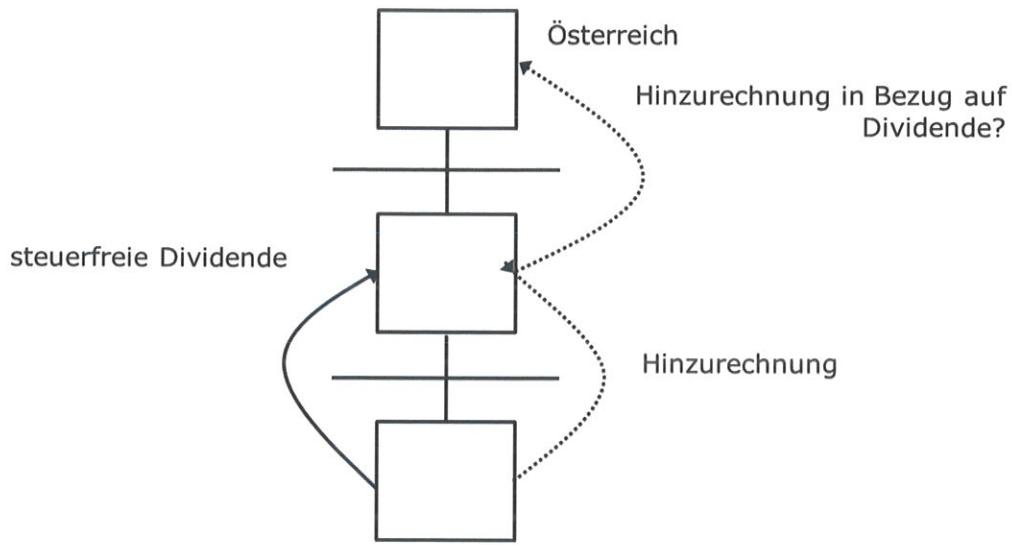
§ 10a Abs 9 Z 1 KStG-neu setzt in diesem Zusammenhang Art 8 Abs 6 ATAD um und verweist ebenfalls nur auf die Anrechnung der tatsächlichen (ausländischen) KÖSt-Belastung auf die hinzugerechneten Passiveinkünfte. Dies greift – ebenso wie die ATAD – zu kurz, weil eben im Falle einer vorgelagerten Hinzurechnungsbesteuerung, diese genauso wie die ausländische KÖSt auf die hinzugerechneten Passiveinkünfte angerechnet werden müsste. Der Gesetzestext schafft mE keinen ausreichenden Spielraum für den Verordnungsgeber. Die Erwähnung der Berücksichtigung einer vorgelagerten Hinzurechnungsbesteuerung in den EB zu § 10a Abs 10 KStG-neu ist mE keine ausreichende gesetzliche Basis für deren Berücksichtigung (auch im Rahmen einer später zu erlassenden VO).

Zur Berücksichtigung von Dividenden bei der Hinzurechnungsbesteuerung:

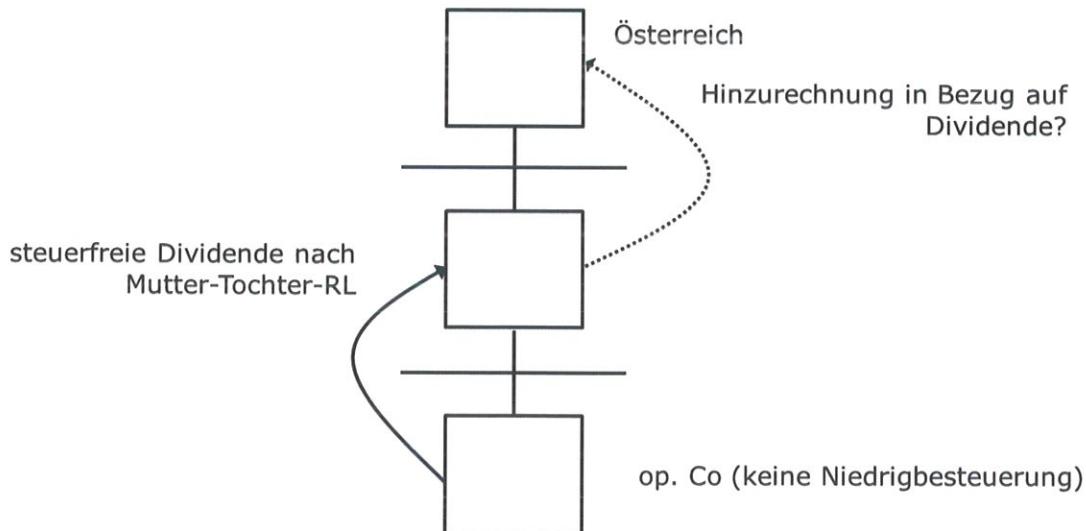
Ein weiterer Problemkreis, der letztendlich in den vagen Vorgaben der ATAD wurzelt, betrifft die Berücksichtigung von Dividenden im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung:

§ 10a Abs 2 KStG-neu übernimmt – als „schädliche“ Passiveinkünfte – den in Art 7 Abs 2 lit a ATAD angeführten Katalog. Dieser beinhaltet undifferenziert „Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen“ (§ 10a Abs 2 Z 3 KStG-neu und Art 7 Abs 2 lit a iii ATAD).

¹ Das „Alternativmodell“ wäre eine eigenständige Prüfung der Hinzurechnungsbesteuerung auf jeder Ebene bei vertikalen Beteiligungsverhältnissen. In diesem Fall könnte eine Hinzurechnung von untergeordneten verbundenen Konzerngesellschaften nur erfolgen, wenn die Zwischenebene selbst ein Hinzurechnungsfall ist (zB weil das Steuerniveau nicht ausreicht [zB Ungarn] oder die Hinzurechnungsbesteuerung anders ausgestaltet ist). Bei diesem Alternativmodell würde eine (ausländische) Hinzurechnung oftmals (aber eben nicht immer) blocken; dadurch würde es weniger Hinzurechnungsfälle (und –probleme) geben. Es wäre aber eine detaillierte, schwierig durchzuführende Prüfung in einem mehrstufigen Konzern notwendig. Und der Wortlaut der ATAD spricht eher für den (insbesondere in den EB zu § 10a KStG-neu skizzierten) Lösungsansatz, der einer vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung keinerlei Blockwirkung zubilligt.



Die undifferenzierte Erfassung von Dividenden als – die Hinzurechnung begründende – Passiveinkünfte geht jedenfalls zu weit. Dies gilt mE unzweifelhaft für steuerfreie Dividenden iSd Art 8 Abs 5 ATAD. Nach dieser Bestimmung sind ausgeschüttete Dividenden – nach Maßgabe der Hinzurechnungsbesteuerung (!) – steuerfrei, wenn die betreffenden Einkünfte – in welcher (Vor-)Periode auch immer – der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen. Es wäre gerade im Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung geradezu widersinnig diese Dividenden wiederum – im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung – als Passiveinkünfte zu erfassen.



Dasselbe gilt mE aber auch für alle jene Dividenden, die auf Beteiligungen zurückzuführen sind, bei denen die Voraussetzungen für eine Hinzurechnungsbesteuerung mangels Passiveinkünfte iSd Art 7 Abs 2 lit a ATAD (§ 10a Abs 2 KStG) oder mangels Niedrigbesteuerung (Art 7 Abs 1 lit b ATAD oder § 10a Abs 3 KStG) nicht erfüllt sind. Auch hier würde die Erfassung der Dividenden, die oftmals (auch) nach Maßgabe der Mutter-Tochter-Richtlinie (dh auch gemeinschaftlich fundiert [!]) befreit sind, dem Grundgedanken der Hinzurechnungsbesteuerung, der Missbrauchsabwehr, widersprechen. Denn, wenn eine bestimmte ausländische Körperschaft sich

eben nicht für das Hinzurechnungsregime qualifiziert, sollte diese aus dem Blickwinkel der Missbrauchsabwehr und damit aus dem Blickwinkel der Hinzurechnungsbesteuerung unbeachtlich sein. Dieses Ergebnis würde konterkariert werden, wenn Dividenden aus einer derartigen Kapitalgesellschaft nunmehr undifferenziert als Passiveinkünfte gelten, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen können. Denn in diesem Fall würde zwar die Kapitalgesellschaft an sich – mangels ausreichender Anhaltspunkte für eine Missbrauchsabwehr – nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, die übergeordnete Gesellschaft würde jedoch immer „schädliche“ Passiveinkünfte erzielen, die in der Folge der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen können. Die indirekte Anknüpfung über die Dividenden würde daher den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung weit über deren teleologisches Ziel, der Missbrauchsabwehr, ausdehnen. Selbst wenn man dieses Ergebnis durch Anwendung der nationalen Steuerbefreiung nach § 10 KStG auf die hinzugerechneten Dividendeneinkünfte „abmildert“, würde sich deren Erfassung als Passiveinkünfte jedenfalls (mE ungerechterfiktiv negativ) auf die Drittelsegelung nach § 10a Abs 4 Z 1 KStG-neu auswirken.

Als weiterer Punkt wäre zu beachten, dass bei der undifferenzierten Erfassung von Dividendeneinkünften im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung bei vertikalen Konzernen mit mehreren Ebenen es zu einer Hinzurechnung der Dividendeneinkünfte durch jede Ebene kommt (siehe oben). Dies würde zu einer – ebenfalls sinnwidrigen – Vervielfachung der hinzugerechneten Dividendeneinkünfte führen.

Nach informellen Auskünften aus dem dBMF dürfte Deutschland in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Dividenden im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung von einer – mE konsequenten – teleologischen Reduktion ausgehen und nur solche Dividenden im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfassen, die – nach Maßgabe deutscher Vorschriften – nicht steuerbefreit wären. Eine derartige Vorgangsweise wäre mE auch für den § 10a KStG sinnvoll und wünschenswert.

Zum Zeitpunkt der Hinzurechnung:

Art 8 Abs 4 ATAD legt den Zeitpunkt der Hinzurechnung mit Ende des Steuerjahres der betreffenden verbundenen (ausländischen) Gesellschaft fest. Dieser Zeitpunkt sollte mE ausdrücklich in § 10a KStG verankert werden.

Aus dem Zeitpunkt der Hinzurechnung folgt (implizit), dass es für die finanzielle Verbindung als Voraussetzung der Hinzurechnungsbesteuerung auf die Verhältnisse in diesem Zeitpunkt ankommt. In Bezug auf die passiven Einkünfte sowie die Niedrigbesteuerung sollten die Verhältnisse des (gesamten) Steuerjahres der betreffenden ausländischen Gesellschaft maßgebend sein.

Zur Berücksichtigung von Dividenden beim Methodenwechsel:

Da der – ohne ATAD Basierung, national verankerte – Methodenwechsel nunmehr mit der

Hinzurechnungsbesteuerung formal verknüpft ist, wirkt sich die unglückliche, undifferenzierte Verankerung der Dividendeneinkünfte sowie der Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen (§ 10a Abs 2 Z 3 KStG-neu) ebenfalls systemwidrig auf den Methodenwechsel aus.

Im Hinblick auf den Zweck des Methodenwechsels, der Verhinderung von Missbräuchen iZm den Steuerbefreiungen für ausländische Beteiligungserträge, sollte dieser bei Dividenden und Veräußerungsgewinnen nur dann zum Tragen kommen, wenn die Beteiligungserträge (indirekt) aus niedrigbesteuerten Einkünften iSd §10a Abs 2 Z 1, 2, 4 bis 6 KStG-neu stammen; dh – wie bisher – wären Beteiligungserträge zB aus operativen Gesellschaften nicht Gegenstand des Methodenwechsels. Dieses Ergebnis ist (auch) deswegen sachgerecht, weil bei einem Direktbezug durch die österreichische Körperschaft wären die betreffenden Beteiligungserträge ja auch nach Maßgabe von § 10 Abs 2 KStG steuerbefreit.

In dem angeführten Sinn sieht § 10a Abs 7 KStG-neu vor, dass bei der Ermittlung des Unternehmensschwerpunktes nach § 10 KStG steuerbefreite Dividenden nicht zu berücksichtigen sind. Diese Formulierung greift zu kurz, weil durch das Ausblenden der Beteiligungserträge die „restlichen“ bei Holdinggesellschaften oftmals unbedeutenden Passiveinkünfte (idR aus der kurzfristigen Veranlagung der bezogenen und später weitergeleiteten „unverdächtigen“ Dividenden) den schädlichen Unternehmensschwerpunkt bilden und idF auch zur Steuerpflicht der „unverdächtigen“ Dividenden aus den operativen Gesellschaften führen können. Diese Regelung wäre nicht nur systemwidrig, sondern mE auch standortpolitisch bedenklich.

Wie bisher, sollten Dividenden und Veräußerungsgewinne (jedenfalls aus operativen) Gesellschaften beim ausländischen Unternehmensschwerpunkt (als nicht passiv) mitberücksichtigt werden, sodass die – idR unbedeutenden – Veranlagungserträge keinen passiven Unternehmensschwerpunkt bilden können.

Im Rahmen des Unternehmensschwerpunktes unbeachtlich sollten steuerfreie Dividenden iSd § 10a Abs 7 Z 2 KStG-neu sein; das sind steuerfreie Dividenden nach erfolgter Hinzurechnung.

3. ZU ART 9 Z 1 (§ 22 BAO): MISSBRAUCH

Zu Art 6 ATAD:

Allgemeine Anti-Missbrauchs-Klauseln sind ein wichtiges Element im Kampf gegen Steuervermeidungspraktiken.² Dem steht jedoch das Interesse an der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit gegenüber. Der europäische und der nationale Gesetzgeber sind daher gefordert, diese Interessen gegeneinander abzuwegen und das freie unternehmerische Handeln

² Vgl ErwGr 11 der RL (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, Abl L 193/2016, 1 (folgend ATAD).

nur insoweit einzuschränken, als es tatsächlich erforderlich und notwendig ist.

Art 6 ATAD wird diesem Interessensaustausch nur bedingt gerecht. Nach Art 6 Abs 1 ATAD ist bei Berechnung der KöSt eine – unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände – unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen nicht zu berücksichtigen (*ergo* liegt Missbrauch vor), wenn der wesentliche Zweck oder sogar nur einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.

Es scheint zu undifferenziert, wenn nach Art 6 Abs 1 ATAD Missbrauch bereits vorliegen soll, wenn auch nur **einer** der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft (**neben womöglich 5, 10 oder 20 anderen wesentlichen Gründen**). Sinnvollerweise müsste es sich wohl um den wesentlichsten Zweck (von mehreren) handeln.

Art 6 Abs 2 ATAD schränkt Abs 1 offenbar idF aber wieder dahingehend ein, dass eine Gestaltung nicht als unangemessen gilt, **soweit die Gestaltung aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität wiederspiegeln**. Art 6 Abs 2 ATAD meint damit wohl, dass – im Gegensatz oder Widerspruch zu Art 6 Abs 1 ATAD – doch keine unangemessene Gestaltung vorliegt, wenn sie wegen anderer wirtschaftlicher Gründe – gemessen an der wirtschaftlichen Zielsetzung (ohne den Steuervorteil) – objektiv nachvollziehbar erscheint.

Unabhängig davon, ob Art 6 Abs 2 ATAD auf Tatbestands- oder Rechtfertigungsebene eingreift, kann dieser wohl nur dann (halbwegs) widerspruchsfrei verstanden werden, wenn man darin – wie nach deutschem Steuerrecht³ – ein sphärenorientiertes Nachweisverfahren erblickt: Es muss die Behörde nachweisen, dass die Gestaltung unangemessen ist, weil die Erlangung eines steuerlichen Vorteils, der Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft, zumindest einer der wesentlichen Zwecke einer Gestaltung ist. Der Steuerpflichtige kann jedoch den Gegenbeweis antreten (dass triftige wirtschaftliche Gründe doch vorliegen). Dabei wirkt das Schwellenkriterium des „**triftigen**“ Grundes relativ streng und birgt einiges an Konfliktpotential in sich.

Bedenklich scheint es zudem, dass Art 6 Abs 2 ATAD im Plural gehalten ist („**Gründe**“). Streng (formal) betrachtet, würde ein einziger (noch so bedeutender) wirtschaftlicher Grund nicht ausreichen, den Missbrauchsvorwurf zu entkräften. Auch eine Einschränkung auf „**wirtschaftliche**“ Gründe, scheint durchaus bedenklich, mag es doch auch andere Gründe für eine Gestaltung geben.

Der Begriff des Missbrauchs iSd Art 6 ATAD ist – zusammenfassend betrachtet – in mehrfacher

³ Drißen, in Tipke/Kruse (Hrsg), AO/FGO 145. Lfg (2016) Vor § 42 Tz 27 ff; Ratschow, in Klein (Hrsg), AO¹² (2014) § 42 Tz 80 ff.

Hinsicht sehr unglücklich und unklar formuliert und bedeutet für die Rechtsanwender (Behörden [!] und Steuerpflichtige) große Unsicherheiten, die letztendlich durch den EuGH geklärt werden müssen.

Zu § 22 Abs 1 BAO-neu

In § 22 Abs 1 BAO-neu soll nach dem BE zum Jahressteuergesetz 2018 der Begriff des „**bürgerlichen Rechtes**“ durch den des „**privaten Rechts**“ ersetzt werden. Es wäre mE sinnvoller, den Missbrauch **auf Gestaltungsmöglichkeiten des „Rechts“** schlechthin auszudehnen. Zwar ist ein Missbrauch öffentlichen Rechts denkbar selten, aber dort wo das Steuerrecht an das öffentliche Recht anknüpft, nicht gänzlich ausgeschlossen.⁴ Ebenso könnte die Ausübung steuerlicher Wahlrechte uU missbräuchlich erfolgen. Auch in Deutschland wurden dahingehende Einschränkungen daher bereits mit 2008 aufgegeben.⁵

Schließlich kann nach § 22 Abs 1 BAO durch Missbrauch „... **die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.**“ Dieser Wortlaut lässt schließen, dass ein Missbrauch iSd § 22 BAO eine Reduktion der Abgabepflicht voraussetzt. Ein steuerlicher Vorteil muss aber nicht zwangsläufig mit einer Reduktion der Steuerlast verbunden sein. Er kann etwa auch im Hinausschieben der Zahlungspflicht, in einer überhöhten Rückerstattung, im Entfall von Haftungen oder in der Unmöglichkeit der Einhebung bestehen. § 22 Abs 1 BAO könnte daher lauten:

„§ 22 (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert oder ein sonstiger steuerlicher Vorteil erlangt werden.“

Zu § 22 Abs 2 BAO-neu

Eine gesetzliche, eigenständige Missbrauchsdefinition unter zugrunde Legung der VwGH-Judikatur ist jedenfalls zu begrüßen. Was den ersten Satz in Abs 2 anbelangt, so wurde dieser praktisch wortwörtlich der Judikatur entnommen,⁶ mit dem feinen Unterschied, dass nunmehr ein einziger Schritt eine Gestaltung sein kann. Diese Änderung geht offensichtlich auf Art 6 Abs 1 ATAD zurück und ist aus legislativer Vorsicht zu begrüßen.

Aus § 22 Abs 2 erster Satz BAO-neu ergibt sich weiters, dass die Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit der Gestaltung an der wirtschaftlichen Zielsetzung zu messen ist. Sohin ist die gewählte Gestaltung mit anderen Gestaltungen ins Verhältnis zu setzen, die zum gleichen Ziel führen.

⁴ Vgl etwa VwGH 3. 7. 1969, 0373/69 VwSlg 3942 F, wobei versucht wurde Sonderabgaben für erstmalige KfZ-Zulassungen durch Anmeldung von KfZ-Wechselkennzeichen für einen Tag zu umgehen, vom VwGH (dogmatisch fragwürdig) unter § 23 Abs 1 BAO subsumiert; dazu *Leitner*, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2012) 55 f, 90; *Stoll*, BAO – Kommentar I (1994) 247.

⁵ Vgl dazu *Drüen*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg), AO/FGO 124. Lfg § 42 Tz 28 f; *Ratschow*, in *Klein* (Hrsg), AO¹² (2014) § 42 Tz 40.

⁶ Statt vieler VwGH 25. 5. 2016, 2013/15/0244; Erläut 36/ME 26. GP 27.

Den Kern des § 22 Abs 2 BAO-neu in der vorgeschlagenen Fassung soll nun dessen zweiter Satz bilden, in dem ungewöhnliche und unangemessene Gestaltungen definiert werden als Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Wiederum greift hier der Entwurf auf die Rechtsprechung des VwGH zurück, versucht aber gleichzeitig den „unglücklichen“ Wortlaut von Art 6 ATAD in § 22 BAO umzusetzen.

§ 22 Abs 2. Satz BAO-neu ist daher – ebenso wie Art 6 ATAD – in gewisser Hinsicht widersprüchlich. Wenn nämlich **nur einer der wesentlichen Zwecke** darin bestehen muss, **einen steuerlichen Vorteil** zu erlangen, kann es daneben auch andere wesentliche Zwecke geben. Liegt ein anderer wesentlicher Zweck vor, dann kann die Gestaltung aber sehr wohl noch einen Sinn ergeben (und ist **nicht „nicht mehr sinnvoll“**).

Weiters spricht die vorgeschlagene Fassung des zweiten Satzes explizit von „**Steuerersparnis**“. Ein steuerlicher Vorteil muss aber nicht zwangsläufig in einer Ersparnis bestehen (siehe bereits oben).

Diese Punkte zusammengefasst könnte § 22 Abs 2 BAO daher lauten:

„(2) Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen, unter Außerachtlassung eines damit verbundenen steuerlichen Vorteils,

- *im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung nicht mehr angemessen erscheint,*
- *weil der wesentliche Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.*

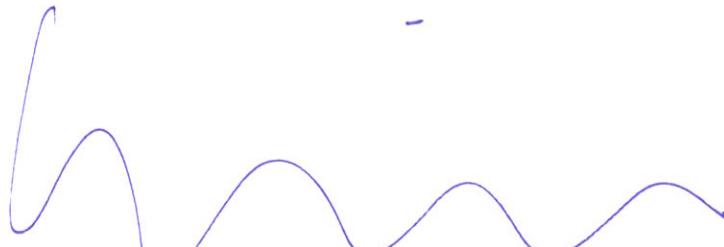
Bei Nachweis eines beachtlichen außersteuerlichen Grundes liegt kein Missbrauch vor.“

Die hier vorgeschlagene Fassung weicht von Art 6 ATAD ab. Im Hinblick auf die unklaren und widersprüchlichen Konturen des Art 6 ATAD (siehe dazu oben), könnte dieser auch – vergleichsweise – strenger sein. Aus legistischer Vorsicht könnte man, in einem eigenen Absatz des § 22 BAO (beschränkt auf die KöSt) oder im KStG den Wortlaut des Art 6 ATAD unmittelbar implementieren, um keine Vertragsverletzung zu riskieren.

Zu § 22 Abs 3 BAO

Abs 3 in der vorgeschlagenen Fassung entspricht dem bisherigen Abs 2, der weiterhin als Rechtsfolge vorsieht, dass für die Erhebung der Abgaben eine angemessene rechtliche Gestaltung zu fingieren ist. Das entspricht inhaltlich auch dem Art 6 Abs 3 ATAD.

Wir hoffen, mit diesen Informationen gedient zu haben. Bei der Erstellung dieses Schreibens wurde ich (insbesondere) von Herrn Mag. Franke und Frau Mag. Hirsch fachlich unterstützt.



Univ. Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger