

Betrifft: **ESTG 1988 und KStG 1988 –**
Stellungnahme zu geplanten Gesetzesänderungen

e-Recht@bmf.gv.at

Begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at

Inhaltsübersicht

1.	Einmalerfassung bei der Rentenbesteuerung	2
2.	Gewinnsspeicher-Rücklage	4
3.	Reisekosten.....	10
4.	Betriebsausgabenpauschale	11
5.	Vorsteuerpauschale	11
6.	Gleichmäßige Besteuerung von In- und Auslandsausschüttungen.....	11
7.	Gesellschaftsteuer	13
8.	Einbringung nach dem Umgründungssteuergesetz	13
9.	Erbschafts- und Schenkungssteuer	14
10.	Investmentfonds	14

1. Einmalerfassung bei der Rentenbesteuerung

Entwurf: § 18 EStG, § 29 Z 1 EStG, § 16 BewG

1.1 Die Einmalerfassung

Wird ein Rentenanspruch gegen Barzahlung erworben, so ist die Barzahlung steuerfrei zu stellen, darüber hinaus liegen steuerpflichtige Finanzerträge (Zins- und Glückskomponente eines langen Lebens) vor. Die Erfassung auch von Rentenablösen ist im Sinn des Leistungsfähigkeitsprinzips und der angestrebten Einmalerfassung konsequent:

Beispiel:

A zahlt 100.000 Euro an einen Versicherer gegen 2.000 Euro Monatsrente auf Lebenszeit. Die Leistung von 100.000 Euro definiert das einbezahlte Kapital, das nach dem Prinzip der Einmalerfassung steuerfrei zu stellen ist. Erst wenn die Rentenleistungen des Versicherers 100.000 Euro übersteigen, greift die Einkommensteuerpflicht. Die Steuerpflicht kann durch Einmalablösen nicht mehr umgangen werden. Das ist systemkonsistent.

1.2 Die Irrelevanz des Rentenbarwertes

Ob der versicherungsmathematische Barwert im obigen Beispiel 90.000 Euro oder 110.000 Euro beträgt (bei gleichem Lebensalter schwankt der versicherungsmathematische Barwert je nach Wahl des Zinsfußes), ist für die Prinzipien der Leistungsfähigkeit, der Nettosteuerung und der Einmalerfassung irrelevant. Versicherer rechnen mit dem statistischen Gesetz der großen Zahl: Die einen leben länger, die anderen kürzer. Was der Versicherer durch die lange Lebensdauer der einen verliert, gewinnt er durch die kurze Lebensdauer der anderen. Die Leistungsfähigkeit in der Einkommensteuer ist dagegen individuell zu erfassen: Wenn A 100.000 Euro einzahlt, sind Rückflüsse in Höhe von 100.000 Euro steuerfrei zu stellen. Die Leistung des Versicherungsnehmers definiert das steuerfrei zu stellende Kapital (den Kapitalstamm im Sinn der Quellentheorie). Darüber hinausgehende Renten sind als erzielte Früchte/Zinsen einkommensteuerpflichtig.

1.3 Sachleistungen sind in Höhe des gemeinen Wertes steuerfrei zu stellen

Gibt A dem Versicherer statt 100.000 Euro Barzahlung ein Grundstück mit einem Marktwert/Verkehrswert/gemeinen Wert von 100.000 Euro, sind nach den Prinzipien der Einmalbefreiung, der Nettobesteuerung und der Leistungsfähigkeit ebenso 100.000 Euro steuerfrei zu stellen. Ob der versicherungsmathematische Barwert der Gegenleistung/der Rente des Versicherers 90.000 Euro oder 110.000 Euro beträgt, ist nicht von Bedeutung.

Ergebnis: Sachleistungen des Versicherungsnehmers sind mit ihrem **gemeinen Wert** in den steuerfrei zu stellenden Kapitalstamm einzubeziehen. Das Gesetz ist so systemkonsistent (die Leistung des Versicherungsnehmers definiert den steuerfreien Kapitalstamm), leichter zu vollziehen (keine Ermittlung des versicherungsmathematischen Barwertes; keine Zinsfuß- und Statistikprobleme) und nicht gestaltungsanfällig (gezielte Wahl zwischen Bar- und Sachleistungen, um den Bewertungsmaßstab zu wechseln).

1.4 Vorschlag de lege ferenda:

§ 29 Z 1 zweiter Satz EStG wird wie folgt neu gefasst:

„Werden wiederkehrende Bezüge gegen eine Gegenleistung erbracht, so sind die wiederkehrenden Bezüge nur insoweit steuerpflichtig, als sie die Gegenleistung (Barzahlungen sowie den gemeinen Wert von Sachleistungen) übersteigen.“ Die bisherigen **Sätze 3 und 4** können ersatzlos entfallen.

§ 18 Abs 1 Z 1 EStG ist analog neu zu fassen:

Satz 2 neu lautet: „Werden Renten oder dauernde Lasten gegen eine Gegenleistung erbracht, so sind sie nur insoweit abzugsfähig, als sie die Gegenleistung (Barzahlungen sowie den gemeinen Wert von Sachleistungen) übersteigen.“

Nach diesem Vorschlag entfällt der Querverweis der §§ 18 und 29 EStG auf § 16 BewG. § 16 BewG ist wie geplant auf versicherungsmathematische Barwerte umzustellen. Diese Umstellung ist jedoch nicht für die Einkommensteuer,

sondern zB für die Erbschafts- und Schenkungssteuer oder die Grunderwerbsteuer wirksam.

2. **Gewinnsspeicher-Rücklage**

2.1 **Das Halbsatzverfahren laut Entwurf**

Der Entwurf sieht in § 11a EStG eine Tarifbegünstigung vor:

- bei der Bildung halber Durchschnittssteuersatz/mindestens jedoch 20 % ESt
- bei der Auflösung vor Ablauf der fünfjährigen Speicherfrist
 - Verteilung auf zwei Jahre
 - halber Durchschnittssteuersatz (ohne Mindesthöhe von 20 %)

Tarifbegünstigungen verschärfen willkürliche Besteuerungszufälligkeiten aus der Periodisierung und Progression und sind auch gestaltungsanfällig: Gelingt es in Jahren überhöhter Entnahmen durch ein steuerliches Verlustmanagement das Einkommen auf Null zu drücken (nach der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt dies auch für Verluste aus Auslandsbetriebsstätten), so sinkt auch der Nachversteuerungssatz auf Null. Das verlockt zu doppelten Verlustverwertungen: Verluste in Jahren überhöhter Entnahmen senken die Bemessungsgrundlage und darüber hinaus den Nachversteuerungssatz (im Idealfall auf Null). Verlustplanung und Entnahmetiming führen so zu systemwidrigen Effekten.

2.2 **Vorschlag: Halbeinkünfteverfahren**

Um doppelte Verlustverwertungen zu vermeiden, wird ein **Halbeinkünfteverfahren** vorgeschlagen: Gespeicherte Gewinne werden nur zur Hälfte in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen. Werden sie vor Ablauf der Speicherfrist entnommen, fließen die Überentnahmen zur Hälfte in die Steuerbemessungsgrundlage ein, sodass insgesamt 100 % erfasst werden.

2.3 Vorschlag de lege ferenda

„Gewinnspeicher-Rücklage

§ 11 EStG. (1) Gespeicherte Gewinne sind nur zur Hälfte in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen. Die Begünstigung gilt nur für natürliche Personen, die den Gewinn nach § 4 Abs 1 oder § 5 ermitteln.

(2) Werden gespeicherte Gewinne vor Ablauf von 48 Monaten ab dem Ende des Speicherjahres entnommen, so sind diese Überentnahmen zur Hälfte gewinnerhöhend in die Steuerbemessungsgrundlage des Jahres der Überentnahme einzubeziehen.

(3) Ein Entnahme-Einlage-Konto ist taggenau zur Ermittlung von Überentnahmen zu führen. Das Entnahme-Einlage-Konto beginnt für jedes Wirtschaftsjahr bei Null. Sinkt das Entnahme-Einlage-Konto unter Null, so ist der höchste Tagesnegativstand zunächst mit dem Gewinn desselben Wirtschaftsjahres zu verrechnen. Übersteigt der Negativstand den laufenden Periodengewinn, so liegt eine Überentnahme vor.

(4) Überentnahmen lösen eine Nachversteuerung noch nicht abgereifter Gewinnspeicher-Rücklagen aus. Jüngere Rücklagen sind vor älteren aufzulösen. Nach Ablauf der Speicherfrist ist eine Nachversteuerung ausgeschlossen.“

2.4 Ein Beispiel zur Erläuterung

A erzielt 200.000 Euro Gewinn im Jahr **2004**. 100.000 Euro werden entnommen, 100.000 Euro werden gespeichert und in eine

Gewinnspeicher-Rücklage 2004

eingestellt.

Der Jahresgewinn 2004 fließt wie folgt in die Steuerbemessungsgrundlage ein:
 100.000 Euro werden voll erfasst,
 100.000 Euro gespeicherter Gewinn werden mit
 50.000 Euro erfasst. 2004 sind also
 150.000 Euro Gewinn zu erfassen. Die Hälfte der Gewinnspeicher-RL fließt
 nicht in die Steuerbemessungsgrundlage ein.

2005 beträgt der Jahresgewinn 50.000 Euro. Die Entnahmen betragen 70.000 Euro. Einlagen werden nicht getätigt. 2005 ergibt sich folgende Rechnung:

Periodengewinn	+ 50.000 Euro
<u>Entnahmen</u>	<u>- 70.000 Euro</u>
Überentnahme	- 20.000 Euro

Die Gewinnspeicher-RL ist von	+ 100.000 Euro
um die Überentnahme von	- 20.000 Euro
auf	+ 80.000 Euro

zu vermindern. Nachzuversteuern sind $20.000 \times 0,5 = 10.000$ Euro. 2005 sind also 50.000 Euro Periodengewinn + 10.000 Euro aus der Nachversteuerung nach § 11 = 60.000 Euro zu versteuern.

2006 wird ein Verlust von - 30.000 Euro erzielt. Es erfolgen weder Entnahmen noch Einlagen. Der Verlust führt zu keiner Nachversteuerung.

2007 ist das Periodenergebnis ausgeglichen (= 0). Eine Entnahme von 20.000 Euro führt als Überentnahme zur Nachversteuerung von $20.000 \times 0,5 = 10.000$ Euro. Die Gewinnspeicher-RL sinkt auf 60.000 Euro.

2008 wird ein Periodengewinn von 300.000 Euro erzielt. 100.000 Euro werden am 16.12.2008 entnommen. Die Gewinnspeicher-Rücklage 2008 wird mit 200.000 Euro dotiert. 2008 sind somit 100.000 Euro entnommener Gewinn + (200.000 Euro gespeicherter Gewinn $\times 0,5$) 100.000 Euro = insgesamt 200.000 Euro zu versteuern.

Mit 31.12.2008 läuft die Speicherfrist für die Gewinnspeicher-Rücklage 2004 ab; eine Nachversteuerung durch Überentnahme ist insofern ausgeschlossen.

Verluste

Verluste lösen eine Nachversteuerung nicht aus: die gespeicherten Gewinne erleichtern die Bewältigung von Verlustphasen/Krisen des Unternehmens. Das gespeicherte Gewinnkapital deckt betriebliche Risiken, die sich in Betriebsverlusten niederschlagen und wird so zweckgerecht verwendet. Das Gewinnkapital dient als Verlustpuffer für ertragsschwache Zeiten.

Überentnahmen im Verlustfall

Überentnahmen im Verlustfall lösen eine Nachversteuerung nicht abgereifter Gewinnspeicherrücklagen aus: In Höhe einer Überentnahme sind Gewinnspeicherrücklagen aufzulösen und zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einzubeziehen. Die Verrechnung der aufgelösten RL x 0,5 mit Verlusten der Überentnahmeperiode ist für den Steuerpflichtigen insofern günstig, als die Tarifsteuer gemindert wird (im Idealfall auf Null; je nachdem wie hoch Einkünfte aus anderen Einkunftsquellen sind); andererseits wird der Verlust durch die gewinnerhöhende Rücklagenauflösung aufgezehrt und so eine doppelte Verlustverwertung vermieden.

Im Ergebnis führen Rücklagenbildung in Gewinnphasen und Überentnahmen in Verlustphasen zu einem (halben) Gewinnvortrag: Die eine Hälfte des gespeicherten Gewinnes wird in der Gewinnphase versteuert, die andere Hälfte in der Verlustphase mit Überentnahmen. Härten der Periodisierung und Progression werden so geglättet.

Tagesgenaue Erfassung von Entnahmen und Einlagen

Das Entnahme-Einlage-Konto beginnt jeweils mit Null am ersten Tag des Wirtschaftsjahres. Die Reihenfolge von Entnahmen und Einlagen ist entscheidend: Wird zuerst eingelegt, kann die Einlage ohne Negativstand entnommen werden. Wird dagegen zuerst entnommen, so entsteht ein Negativstand auch dann, wenn am nächsten Tag der Negativstand durch Einlagen wieder abgedeckt wird. Das erleichtert die Vollziehbarkeit: Der höchste Negativstand des (Wirtschafts-)Jahres zählt als Entnahme des

Betriebsgewinnes. Wird mehr als der Jahresgewinn entnommen, löst dies eine Nachversteuerung nicht abgereifter Gewinnspeicherrücklagen aus.

Diese einfache und strikte Handhabung ist auf Grund folgender Überlegung sachlich gerechtfertigt: Entnahmen und Einlagen sind willentlich gesteuerte Vorgänge. Überentnahmen lassen sich durch ein gezieltes Management von Einlagen und Entnahmen vermeiden, das gilt ebenso für Negativstände des Entnahme-Einlage-Kontos. Der Unternehmer kann die Höhe des speicherbaren Gewinnes ebenso steuern wie die Nachversteuerung noch nicht abgereifter Gewinnspeicherrücklagen durch Überentnahmen.

- 2.5 Der **bisherige § 11 „Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses“** kann mangels Effizienz (nur anreizlose Mitnahmeeffekte) ersatzlos entfallen; ebenso § 11 Abs 2 KStG. Die Gewinnspeicherung bei Einzel- und Mitunternehmern einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits wird annähernd gleich begünstigt.

Dazu vier Beispiele

	Est		KöSt + KEST
Gewinn vor Steuern	100		100
Speicherquote 50 %	50		50
Est: $50 \times 0,5 + 50 \times 0,25$	37,5	KöSt 34	
		KEST 4	
		gesamt	38
privat konsumierbar	12,5		12
Gewinn vor Steuern	100		100
Speicherquote 66 %	66		66
Est: $34 \times 0,5 + 66 \times 0,25$	33,5	KöSt 34	
		KEST 0	
		gesamt	34
privat konsumierbar	0,5		0
Gewinn vor Steuern	100		100
Speicherquote 34 %	34		34
Est: $66 \times 0,5 + 34 \times 0,25$	41,5	KöSt 34	
		KEST 8	
		gesamt	42
privat konsumierbar	24,5		24
Gewinn vor Steuern	100		100
Speicherquote 0 %	0		0
Est	50	KöSt 34	
		KEST 16,5	
		gesamt	50,5
privat konsumierbar	50		49,5

2.6 § 12 – Rücklagen

Der sinnvolle Gewinnspeicher liegt in der steuerfreien Übertragung stiller Reserven auf neue Anlagen. Es wird vorgeschlagen, eine Übertragung von Sachanlagen auf Sachanlagen **generell innerhalb von 24 Monaten ab dem Ausscheiden** eines Wirtschaftsgutes zuzulassen. § 12 Abs 8 wäre insofern neu zu fassen.

2.7 Vorzeitige Abschreibung

Eine vorzeitige Abschreibung von 20 % auf Gebäudeinvestitionen (Herstellungskosten) und 40 % auf andere Sachanlageinvestitionen (Anschaffungskosten/Herstellungskosten) würde

Investitionen anreizen

und die **Eigenkapitalbildung** über den Ausweis **unversteuerter Rücklagen** (§ 224 Abs 3 lit b iV mit § 230 HGB) fördern.

3. Reisekosten

3.1 Verpflegung auf Reisen

Ein Verpflegungsmehraufwand auf betrieblichen/beruflichen/dienstlichen Reisen ist im Regelfall vermeidbar. Die Tagesgelder nach § 26 Z 4 EStG sind ersatzlos zu streichen. Das bewirkt eine Vereinfachung der Vollziehung und eine gleichmäßige Besteuerung. Es ist sachlich nicht zu rechtfertigen, eine Gruppe von Steuerzahlern durch die Absetzbarkeit fiktiver Verpflegungsmehrkosten zu begünstigen.

De lege ferenda wird vorgeschlagen:

3.2 In § 26 Z 4 EStG sind Tagesgelder ersatzlos zu streichen.

3.3 Soweit Arbeitgeber ihre Arbeitnehmer am Arbeitsort verpflegen, geschieht dies in der Regel aus arbeitsökonomischen Gründen. Eine Erfassung als lohnsteuerpflichtiger Sachbezug kann insoweit unterbleiben. Dies wäre in § 15

Abs 2 EStG klarzustellen, indem als letzter Satz angefügt wird:

- 3.4 „Soweit Arbeitgeber ihre Arbeitnehmer am Arbeitsort oder in Werkskantinen verpflegen, liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug nicht vor.“

4. Betriebsausgabenpauschale

Es wird vorgeschlagen, den Durchschnittssatz nach § 17 EStG einheitlich auf 5 % abzusenken.

5. Vorsteuerpauschale

Es wird vorgeschlagen, die Vorsteuerpauschale nach § 14 UStG von derzeit 1,8 % auf 1 % abzusenken.

6. Gleichmäßige Besteuerung von In- und Auslandsausschüttungen

6.1 Die internationale Schachtelbefreiung nach § 10 KStG

Die Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EGV und die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs nach Art 56 EGV lassen eine Diskriminierung von Auslandsbeteiligungen gegenüber Inlandsbeteiligungen nicht zu. Das wird im beiliegenden Gutachten ausführlich begründet.

6.2 Die Gleichstellung von In- und Auslandsbeteiligungen

Um die EU-rechtlich gebotene Gleichbehandlung von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften zu erreichen, wird de lege ferenda vorgeschlagen, § 10 Abs 1 KStG auf ausländische Gesellschaften/Körperschaften auszudehnen, indem in § 10 Abs 1 KStG die Einschränkung auf Anteile an „inländischen“ Gesellschaften/Genossenschaften/Körperschaften jeweils gestrichen wird.

- 6.3 § 10 Abs 2 und 3 KStG können ersatzlos entfallen. Die Überschrift ist auf „**Befreiung für Beteiligungserträge und Beteiligungsveräußerungen**“ zu ändern.

6.4 Auf der Ebene von **Körperschaften** sollte die Veräußerung von Anteilen generell steuerfrei gestellt werden, andererseits sollten Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste steuerneutral gestellt werden und ebenso der Abzug von Finanzierungskosten ausgeschlossen werden. Ein Wahlrecht zwischen einer Steuerneutralität oder Steuerwirksamkeit von Beteiligungen sollte jedenfalls nicht eingeräumt werden. Andernfalls sind der Steuergestaltung Tür und Tor geöffnet: Wird zur Steuerwirksamkeit optiert, wird zunächst aufgewertet oder teuer angeschafft und dann auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben oder mit Verlust veräußert. Steuerneutrale Beteiligungen werden dagegen mit Gewinn steuerfrei veräußert. Für weltweit tätige Konzerne ist es gestaltbar, die eine Tochter im Gewinn zu stärken und die andere in Verluste zu treiben.

6.5 De lege ferenda wird vorgeschlagen, **Beteiligungen auf der Ebene von Körperschaften generell steuerneutral** zu stellen.

§ 10 Abs 2 KStG soll dies verankern:

“Beteiligungen an anderen Körperschaften sind unabhängig von ihrer Höhe steuerneutral. Teilwertabschreibungen sind insofern ebenso nicht steuerwirksam wie Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung. Finanzierungskosten sind nicht abzugsfähig.“

6.6 **Missbrauchsregeln** gegen Niedrigsteuerländer sind nicht erforderlich: Wird in einer Betriebsstätte einer Auslandstochter der Gewinn niedrig besteuert, so entgeht dem österreichischen Fiskus nichts. Im Gegenteil: Die Ausschüttungen an die österreichische Mutter sind bei zB 15 % KöSt-Vorbelastung im Ausland höher als bei 50 % KöSt-Vorbelastung. Die höhere Ausschüttung nach Österreich führt zu einer höheren KEST, sobald die Gewinne an in Österreich ansässige natürliche Personen weitergeleitet/ausgeschüttet werden.

6.7 Es wäre zu überlegen, die Steuerneutralität von Anteilen an Kapitalgesellschaften auf **natürliche Personen** auszudehnen: KöSt und KEST belasten ausgeschüttete Gewinne mit 50,5 %. Kursgewinne an der Börse sind oft nicht erfassbar, Kursverluste werden dagegen zur Verlustverwertung deklariert. KöSt und KEST sind dagegen effizient. Die Steuerunwirksamkeit von Verlusten und Teilwertabschreibungen entlastet den Fiskus auf Grund des

asymmetrischen Erklärungsverhaltens der Steuerpflichtigen mehr als der Verzicht auf die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen kostet.

Die Steuereffizienz ist zu beachten: KöSt und KESt sind effizient zu vollziehen. Die Erfassung von Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen wird dagegen stets ineffizient bleiben: Wer soll kontrollieren, ob in Österreich Ansässige an ausländischen Börsen Kursgewinne einstreichen? – Nichts ist ungerechter als ineffiziente Steuern: Steuerehrliche werden erfasst, Steuerhinterzieher bleiben frei. Nur eine effiziente Besteuerung wird der sachlich gebotenen Gleichbehandlung/Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerecht.

7. Gesellschaftsteuer

Die Eigenkapitalbildung bei Kapitalgesellschaften wird durch die Abschaffung der Gesellschaftsteuer einfach und effizient gefördert. Gesellschaftereinlagen zur Stärkung der Eigenkapitalbasis einer Kapitalgesellschaft sollten nicht durch Gesellschaftsteuerbelastungen erschwert werden. Die Abschaffung der Gesellschaftsteuer ist effizienter als die bisherige Eigenkapitalzuwachsverzinsung. Die Gewinnspeicherung in Kapitalgesellschaften wird durch den linearen KöSt-Satz von 34 % (im Vergleich zu 50 % ESt) ausreichend begünstigt. Siehe dazu auch die Berechnungsbeispiele in 2.5.

8. Einbringung nach dem Umgründungssteuergesetz

In § 12 UmgrStG sollte ein positiver steuerlicher Buchwert des eingebrachten Vermögens als Anwendungsvoraussetzung von Buchwerteinbringungen verankert werden. Auf diese Weise wird Unterkapitalisierungen von Kapitalgesellschaften entgegengewirkt. Die derzeitige Rechtslage verlagert die Unsicherheiten einer Unternehmensbewertung auf die übernehmende Körperschaft.

Ein positives Einbringungskapital laut steuerlicher Einbringungsbilanz erhöht den ertragsteuerneutral rückzahlbaren Einlagenstand. In Verbindung mit der Abschaffung der Gesellschaftsteuer wäre das Einlagekapital von Kapitalgesellschaften somit ebenso flexibel gestaltbar wie bei

Einzelunternehmern: In Krisenzeiten kann Eigenkapital in freie Kapitalrücklagen zugeführt werden, in guten Zeiten kann Eigenkapital steuerneutral nach § 4 Abs 12 EStG zurückgezahlt werden. Eine solche flexible Eigenkapitalsteuerung ermöglicht es, die Eigenkapitalausstattung der dynamischen Unternehmensentwicklung anzupassen.

9. Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Erbschaftssteuer ist derzeit eine äußerst ungerechte „Mittelstandssteuer“: Besonders Vermögende nutzen die Vorteile von Privatstiftungen; Sparbücher und Zwerganteile von Kleinanlegern sind steuerfrei. Mittelunternehmen werden dagegen oft schwer belastet: GmbH-Anteile sind nach dem Wiener Verfahren ($\frac{\text{Substanzwert} + \text{Ertragswert}}{2}$) zu erfassen, Grundstücke werden mit dem dreifachen Einheitswert (zuzüglich GrESt-Äquivalent) besteuert.

Vorgeschlagen wird, die Erbschafts- und Schenkungssteuer entweder ersatzlos abzuschaffen oder das gesamte Vermögen gleichmäßig linear mit einem niedrigen Steuersatz zu besteuern (zB 3 % auf den Verkehrswert der Erbschaft/Schenkung). Da die ErbSt budgetär nicht ins Gewicht fällt, wäre die ersatzlose Aufhebung vorzuziehen: Das wäre verwaltungsökonomisch sinnvoll, die Signalwirkung für ausländische Investoren wäre positiv, die Unternehmensübergabe im Bereich der Klein- und Mittelunternehmen kann so wesentlich erleichtert werden. Die derzeitige Erbschafts- und Schenkungssteuer erschwert viele Unternehmensnachfolgen. Die positiven Effekte dürften den Steuerausfall aufwiegen.

10. Investmentfonds

Eine durchgängige Neuordnung nach dem Prinzip der Einmalerfassung ist zu überlegen. Das wäre zB wie folgt möglich:
 Alle Einzahlungen der Anleger werden als steuerneutrale Einlage gesehen und als Einlagenstand analog zu § 4 Abs 12 EStG erfasst. Alle Gewinnausschüttungen werden beim Abfluss mit 25 % KESt endbesteuert. Im Fall einer Gewinnspeicherung sind 25 % KESt dennoch abzuführen, die spätere

Ausschüttung ist dafür KESt-frei: Fondssparer und Sparbuchsparer sind konsequent gleich zu behandeln. Beim Sparbuch fällt KESt auf die Zinsen auch dann an, wenn sie nicht behoben werden. Für das Sparen in Investmentfonds soll nichts anderes gelten.

Verkäufe von Investmentfondsanteilen sind beim Privatanleger steuerneutral zu stellen. Gewinne auf Ebene der Fonds werden ausnahmslos mit KESt erfasst.

Auslandsausschüttungen im Licht der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit

von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser
Institut für öffentliches Recht, Finanzrecht
und Politikwissenschaft
Universität Innsbruck

INHALTSÜBERSICHT

1. Die Rechtslage in Österreich
 - 1.1 Inlandsausschüttungen
 - 1.2 Auslandsausschüttungen
 - 1.3 Die Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EWG)
 - 1.4 Ist die Ungleichbehandlung von In- und Auslandsausschüttungen *EU-konform*?
2. Die Niederlassungsfreiheit
3. Die Freiheit des Kapitalverkehrs
 - 3.1 Die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs
 - 3.2 Die globale Konzeption der Kapitalverkehrsfreiheit
 - 3.3 Das Verhältnis von Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit
 - 3.4 Die Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten - der Beschränkungsvorbehalt des Artikel 57 Abs 1 EGV
 - 3.5 Der Steuervorbehalt des Artikel 58 EGV
4. Die Frage nach einer sachlichen Rechtfertigung
 - 4.1 Rechtfertigungsmöglichkeiten im Allgemeinen
 - 4.2 Die Kohärenz einer Steuerregel
 - 4.3 Die zwischenstaatliche Kohärenz
5. Kohärenz der Ertragsbesteuerung von Auslandsausschüttungen in Österreich?
 - 5.1 Die Einfachbesteuerung bei natürlichen Personen
 - 5.2 Die Einfachbesteuerung bei Körperschaften
 - 5.3 Die wirtschaftliche Einfachbesteuerung im Sinn einer näherungsweise Rechtsformneutralität der Ertragsbesteuerung
 - 5.4 Die Einfachbesteuerung bei Auslandsausschüttungen im Licht der Kohärenz des Steuersystems
6. Die Folgen seit dem EU-Beitritt Österreichs
 - 6.1 Der Anwendungsvorrang von Gemeinschaftsrecht
 - 6.2 Besserstellung von Auslandsausschüttungen bei natürlichen Personen
 - 6.3 Gleichbehandlung von Auslandsausschüttungen bei Körperschaften
7. Ausblick
1. **Die Rechtslage in Österreich**

Das österreichische Ertragsteuerrecht unterscheidet bei der Erfassung von Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften.

1.1. **Inlandsausschüttungen**

Ausschüttungen aus österreichischen Kapitalgesellschaften (Ansässigkeit in

Österreich) werden

bei **natürlichen Personen**

- mit 25 % Kapitalertragsteuer (KESt) endbesteuert (§ 97 Abs 1 EStG) oder
- nach *Wahl des Steuerpflichtigen* mit dem *halben Durchschnittsteuersatz* erfasst (§ 37 Abs 4 EStG); ein Abzug von Aufwendungen ist auf Grund der Endbesteuerung und des damit verbundenen Abzugsverbotes (§ 20 Abs 2 iV mit § 97 EStG) nicht möglich. Die KESt ist nach § 46 EStG anzurechnen.

bei **Körperschaften** werden Inlandsausschüttungen nach § 10 Abs 1 KStG körperschaftsteuerfrei gestellt; eine Mindestbeteiligungshöhe oder eine Mindestbehaltedauer werden für die Körperschaftsteuerfreistellung von Ausschüttungen aus österreichischen Kapitalgesellschaften nicht gefordert. Für Betriebsstättenbeteiligungen von Unionsgesellschaften greift § 10 Abs 1 iV mit § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG, Drittlandsgesellschaften wird dagegen die Schachtelbefreiungen für Betriebsstättenbeteiligungen nach § 21 Abs 1 Z 1 KStG verwehrt, sofern nicht ein *Diskriminierungsverbot* nach einem DBA die Berufung auf § 10 Abs 1 KStG ermöglicht (Vorrang nach der *lex specialis*-Regel). Körperschaften öffentlichen Rechts und befreite Körperschaften kommen über § 21 Abs 2 Z 1 iV mit § 10 Abs 1 KStG (und § 94 Z 6 lit a EStG) in den Genuss der Steuerfreiheit von Inlandsausschüttungen.

1.2 Auslandsausschüttungen

Ausschüttungen aus im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaften (Au landsausschüttungen) werden in Österreich bei natürlichen Personen mangels KESt-Abzug in Österreich nicht endbesteuert (§ 97 Abs 1 iV mit § 93 Abs 2 Z 1 EStG). Der halbe Durchschnittsteuersatz nach § 37 Abs 4 Z 1 lit a EStG erfasst nach seinem Wortlaut nur „*Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften*“, Ausschüttungen aus ausländischen Kapitalgesellschaften sind danach nicht tarifbegünstigt. Der Abzug von Aufwendungen ist jedoch zulässig, mangels Endbesteuerung greift das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 iV mit § 97 EStG nicht. Viele DBA ermöglichen außerdem die Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die österreichische Einkommensteuer aus Auslandsausschüttungen.

Die **internationale Schachtelbefreiung** nach § 10 Abs 2 und 3 KStG befreit Auslandsausschüttungen bei in Österreich ansässigen Körperschaften nur unter folgenden Voraussetzungen:

- Die beteiligte Körperschaft muß unter § 7 Abs 3 KStG fallen (Kapitalgesellschaften, Betriebe gewerblicher Art und Erwerbs- und

Wirtschaftsgenossenschaften, die den Gewinn nach § 5 EStG ermitteln).

- Die Beteiligung muß „*unmittelbar*“ sein (Direktbeteiligung) und
- „*mindestens ein Viertel*“ erreichen (Mindestbeteiligung); außerdem
- muß die Beteiligung *ununterbrochen mindestens zwei Jahre* gehalten werden (Mindestbeteiligungsdauer).

1.3 **Die Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EWG)**

Österreich hat die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie in § 10 KStG und § 94 a EStG umgesetzt. Die Mutter-Tochter-RL setzt die Mindeststandards für grenzüberschreitende Ausschüttungen innerhalb des Binnenmarktes der EU. Insofern liegt ein bescheidener Anfang einer Harmonisierung der Ertragsbesteuerung von Körperschaften vor.

1.4 **Ist die Ungleichbehandlung von In- und Auslandsausschüttungen EU-konform?**

Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob das österreichische Ertragsteuerrecht mit seiner Unterscheidung von In- und Auslandsausschüttungen den Grundfreiheiten des europäischen Binnenmarktes entspricht. Nach Artikel 14 Abs 2 EGV umfasst der *Binnenmarkt „einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital“ gewährleistet* ist.

Der Beitrag sucht eine Antwort auf die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung von In- und Auslandsausschüttungen EU-konform ist. Da Auslandsausschüttungen aus anderen EU-Mitgliedstaaten und aus Drittstaaten erfolgen können, werden auch Ausschüttungen aus Drittstaaten behandelt.

2. **Die Niederlassungsfreiheit**

Die Niederlassungsfreiheit ist in den Artikeln 43 ff EGV verankert: Die Freizügigkeit der Selbständigen/der Unternehmer (Gewerbetreibende, Industrie, Handwerker, Freiberufler) soll innerhalb der EU gewährleistet werden.¹⁾ Die grenzüberschreitende²⁾ Gründung von Betriebsstätten, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften ist EU-Angehörigen in allen Mitgliedstaaten nach dem Prinzip der **Inländergleichbehandlung**³⁾ zu ermöglichen. Ein grenzüberschreitender

¹⁾ Bröhmer, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV (2. Auflage/2002), Artikel 43 EGV, Rz 1

²⁾ Zum *grenzüberschreitenden Bezug* siehe Bröhmer aaO (FN 1), Artikel 43 EGV, Rz 6.

³⁾ Bröhmer aaO (FN 1), Artikel 43 EGV, Rz 21

Niederlassungsvorgang darf also nicht schlechter gestellt werden als ein rein inländischer Niederlassungsvorgang.⁴⁾ Träger dieser Niederlassungsfreiheit sind nicht nur natürliche Personen mit EU-Staatsangehörigkeit, sondern unter anderem ebenso EU-ansässige Kapitalgesellschaften (als juristische Personen privaten Rechts im Sinn des Artikel 48 EGV).

Das Ertragsteuerrecht beeinflusst die Standortwahl entscheidend. Die Ausgestaltung der direkten Steuern fällt in die Regelungskompetenz der Mitgliedstaaten, die Mitgliedstaaten haben ihre Gestaltungsbefugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes auszuüben⁵⁾. Offene oder verdeckte Diskriminierungen auf Grund der Staatsangehörigkeit/Ansässigkeit sind somit zu unterlassen.⁶⁾

Vermitteln die Anteile an einer Kapitalgesellschaft einen maßgebenden Einfluss auf deren Entscheidungen, so wendet der EuGH die Niederlassungsfreiheit an. Eine entscheidungsbeeinflussende Beteiligung wird einer (gemeinsamen) Tochtergesellschaft im Sinn des Artikel 43 EGV gleichgehalten.⁷⁾

Eine unterschiedliche Anrechnung französischer Quellensteuern auf Ausschüttungen aus französischen Kapitalgesellschaften je nachdem, ob der Gesellschafter in Frankreich oder anderswo ansässig ist, benachteiligt im Ausland Ansässige in Frankreich: Im Ausland Ansässige können durch diese Benachteiligung/Schlechterstellung von einer Niederlassung in Frankreich abgehalten werden. Der EuGH sah darin einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit:⁸⁾ Die verbotene Diskriminierung lag in der unterschiedlichen Anrechnung von Quellensteuern im Quellenstaat. Die Niederlassungsfreiheit fordert eine Gleichbehandlung aller EU-Ansässigen mit Inländern im Quellenstaat, sofern sie im Quellenstaat mit ihren Ausschüttungen besteuert werden.

Die österreichische Unterscheidung von In- und Auslandsausschüttungen betrifft

4) Bröhmer aaO (FN 1), Artikel 43 EGV, Rz 19

5) EuGH 21.11.2002, RsC-436/00, „X und Y“ (II), FR 2003, 84 (Rn 32); vgl auch Zorn, ÖStB 2002/967, 539 ff

6) Bröhmer aaO (FN 1), Artikel 43 EGV, Rz 33

7) EuGH aaO (FN 5), Rz 37;

Die Niederlassungsfreiheit nach Artikel 43 EGV umfasst „die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften, in einem Mitgliedstaat durch einen Angehörigen eines anderen Mitgliedstaates. Somit macht ein Angehöriger eines Mitgliedstaates, der eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, die ihm einen solchen Einfluß auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht, daß er deren Tätigkeiten bestimmen kann, von seiner Niederlassungsfreiheit Gebrauch.“ EuGH 13.4.2000, RsC-251/98 „Baars“, Slg 2000 I 2787, Rz 22

8) EuGH 28.1.1986, Rs 270/83 „avoir fiscal“, Slg 1986, 273; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (Köln 2002), 388 ff

ebenfalls eine Ungleichbehandlung auf Gesellschafterebene; die Ungleichbehandlung erfolgt für Auslandsausschüttungen allerdings nicht im Quellenstaat der Ausschüttung, sondern im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters. Die Niederlassungsfreiheit richtet sich jedoch nicht nur gegen Schranken im Niederlassungsstaat, sondern ebenso gegen Schranken im Mitgliedstaat des Niederlassungswilligen.⁹⁾ Die ertragsteuerliche Benachteiligung von Auslandsausschüttungen in Österreich kann in Österreich Ansässige von einer Niederlassung oder Tochtergründung im Ausland abhalten.

Die Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit ist insofern offenkundig.

3. Die Freiheit des Kapitalverkehrs

3.1 Die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs

Die Freiheit des Kapitalverkehrs verbietet „*alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern*“; dieses Beschränkungsverbot gilt ebenso für den *Zahlungsverkehr* (Artikel 56 EGV).

3.2 Die globale Konzeption der Kapitalverkehrsfreiheit

Die Freiheiten des Waren-, Personen- und Dienstleistungsverkehrs sind auf den Binnenmarkt der EU begrenzt (Artikel 14 EGV). Die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs erfasst dagegen nicht nur den Kapital- und Zahlungsverkehr zwischen den *Mitgliedstaaten der EU*, sie schützt ebenso den Kapital- und Zahlungsverkehr mit *Drittstaaten*.¹⁰⁾

3.3 Das Verhältnis von Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit

⁹⁾ Auch wenn die Niederlassungsfreiheit nach Artikel 43 EGV nach ihrem „*Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern soll, so verbietet*“ sie „*doch auch, daß der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert*“ EuGH 13.4.2000, RsC-251/98 „*Baars*“, Slg 2000 I 2787, Rz 28; 27.9.1988, RsC-81/87 „*Daily Mail*“, Slg 1988, 5483, Rz 16; 16.7.1998, RsC-264/96 „*ICI*“, Slg 1998 I 4695, Rz 21; 18.11.1999, RsC-200/98, „*X und Y*“ (I), Slg 1999 I-0000, Rz 26. „*Desgleichen verbietet*“ die Niederlassungsfreiheit „*einem Mitgliedstaat, in seinem Gebiet wohnhafte Angehörige von Mitgliedstaaten bei der Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu behindern.*“ EuGH 13.4.2000, RsC-251/98 „*Baars*“, Slg 2000 I 2787, Rz 29; *Cordewener* aaO (FN 8), 722 f.

¹⁰⁾ *Staringer*, ÖStZ 2000/119, 26 ff, 28; derselbe, *Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften* (Wien 1999), 229; *Bröhmer* aaO (FN 1), Artikel 56 EGV, Rz 5; *Ress/UKrow*, in: *Grabitz/Hilf*, Artikel 73 b EGV, Rz 28; *Weber*, in: *Lenz*, Artikel 56 EGV (2. Auflage), Rz 25

Die Übernahme von *Beteiligungen*, „die einen solchen Einfluß auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleihen, daß deren Tätigkeiten bestimmt“ werden können, fällt nach der Rechtsprechung des EuGH unter die *Niederlassungsfreiheit*.¹¹⁾ Liegen solche entscheidungsbeeinflussenden Beteiligungen nicht vor, so liegt ein Anwendungsfall der Niederlassungsfreiheit nicht vor. In solchen Fällen greift jedoch die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs.¹²⁾ Soweit die Niederlassungsfreiheit nicht einschlägig ist, kann also die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs zur Anwendung kommen. *Die eine Freiheit verdrängt die andere nicht*. Im Fall von entscheidungsbeeinflussenden Beteiligungen können die Niederlassungsfreiheit und die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs *kumulativ* angewendet werden. Nur soweit schon ein *Verstoß gegen eine Grundfreiheit bejaht* wird, erspart sich der EuGH eine weitere Auseinandersetzung mit der Frage, ob auch noch *andere Grundfreiheiten* verletzt worden sind.¹³⁾ Im Ergebnis sind die *Grundfreiheiten* (die Freiheit des Warenverkehrs; die Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit; die Dienstleistungsfreiheit; die Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs; Artikel 14 iV mit Artikel 23 ff und Artikel 39 ff) **stets kumulativ zu gewährleisten**: Das Binnenmarktkonzept ist auf eine *umfassende* Sicherung/Erfüllung aller Grundfreiheiten angelegt. Nur *alle* Grundfreiheiten *zusammen* ergeben einen *freien Binnenmarkt* im Sinn des Artikel 14. Eine Umsetzung nur *einzelner* Grundfreiheiten erfüllt die Anforderungen eines freien Marktes nicht.¹⁴⁾

In der Rechtssache *Konle* ging es um einen Grunderwerb in Tirol. Der EuGH sah in den Beschränkungen des Grunderwerbes durch das Tiroler Grundverkehrsgesetz (Tiroler LGBl 1993/82; kurz: TGVG 1993) einen Verstoß gegen die *Freiheit des Kapitalverkehrs*.¹⁵⁾ *Bröhmer* führt dazu aus: „Sofern es um Immobilienerwerb geht, ist nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich auch die Kapitalverkehrsfreiheit betroffen, und zwar auch dann, wenn der Immobilienerwerb zum Zwecke des eigenen Wohnens erfolgt. Dies muß umso mehr gelten, je weniger ein Handeln vom Aspekt des Gebrauchmachens von der Personenfreizügigkeit beherrscht wird und Anlage- und Investitionsgesichtspunkte im Vordergrund stehen. Solche Vorgänge sind parallel

¹¹⁾ EuGH aaO (FN 5 und 7)

¹²⁾ EuGH 21.11.2002, RsC-436/00 „X und Y“ (II), FR 2003, 84, Rz 66; 6.6.2000, C-35/98 „Verkooijen“, Slg 2000 I 4071, IStR 2000, 432

¹³⁾ So z.B. EuGH 18.11.1999, RsC-200/98, „X und Y“ (I), Slg 1999 I 8261, Rz 29 und 30; ebenso EuGH 13.4.2000, RsC-251/98, „Baars“, Slg 2000 I 2787, Rz 42; EuGH 23.2.1999, RsC-302/97, „Konle“ (gegen Österreich/Tiroler Grundverkehr), Slg 1999 I 3099, Rz 55

¹⁴⁾ Eine *kumulative Anwendung der Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit* wird ebenso von *Bröhmer* aaO (FN 1), Artikel 56 EGV, Rz 22 und 25 bejaht.
Zum Verhältnis zwischen Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit siehe auch *Staringer* aaO (FN 10), 230 ff.

¹⁵⁾ EuGH aaO (FN 13)

sowohl an der Niederlassungs- als auch an der Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit zu messen. Reine Finanzinvestitionen (Portfolioinvestitionen) wie etwa die Vergabe von Darlehen, die Gewährung von Genußkapital oder stillen Einlagen sind nur nach Maßgabe der Vorschriften über den Kapitalverkehr zu beurteilen.“¹⁶⁾

Schön führt zum Verhältnis der Freiheit des Kapitalverkehrs und der Niederlassungsfreiheit aus: „Der in Art. 43 Abs 2 EGV statuierte Vorbehalt zugunsten der Regeln über den Kapitalverkehr läßt den Schluß zu, daß im Fall einer kumulativen Verwirklichung beider Freiheitsrechte keine der genannten Grundfreiheiten als lex specialis der anderen vorgeht. Vielmehr schützt jede Grundfreiheit eine andere inhaltliche Dimension desselben Vorgangs – die Niederlassungsfreiheit die Ausübung eines Berufs, die Kapitalverkehrsfreiheit den Transfer geldwerter Güter. Dem Marktbürger steht es daher frei, sich auf jede diese Grundfreiheiten zu berufen.“¹⁷⁾

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten:

Entscheidungsbeeinflussende Beteiligungen¹⁸⁾ fallen unter den Schutz der Niederlassungsfreiheit und der Freiheit des Kapitalverkehrs. Andere Beteiligungen fallen jedenfalls unter den Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit.¹⁹⁾

Auch der Bezug von Dividenden wird von der Freiheit des Kapitalverkehrs geschützt.²⁰⁾

¹⁶⁾ Bröhmer aaO (FN 1), Artikel 56 EGV, Rz 24

¹⁷⁾ Schön, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Schön (Hrsg), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, (Köln 1997), 743 ff, 749 f

¹⁸⁾ Siehe EuGH aaO (FN 5 und 7).

¹⁹⁾ EuGH aaO (FN 12)

²⁰⁾ EuGH 6.6.2000, RsC-35/98 „Verkoijen“, Slg 2000 I 4071, IStR 2000, 432, Rz 27 bis 30; zustimmend Bröhmer aaO (FN 1), Artikel 56 EGV, Rz 16 und 23; ebenso Ruppe, in: Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht (Wien 1999), 14 ff; Staringer, ÖStZ 2000/119, 26 ff, 27 f; Tumpel, ÖStZ 2002/969, 548 ff; Blasina, SWI 2003, 14 ff

3.4 Die Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten – der Beschränkungsvorbehalt des Artikel 57 Abs 1 EGV

Schranken, die „am **31. Dezember 1993** aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit **dritten Ländern** im Zusammenhang mit **Direktinvestitionen** einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen“, dürfen nach Artikel 57 Abs 1 EGV beibehalten werden (Beschränkungsvorbehalt).

Der Beschränkungsvorbehalt gegenüber *Drittstaaten* erfasst ausdrücklich nur die am Stichtag **31.12.1993** bereits bestehenden Schranken in den *taxativ aufgezählten Bereichen*. Zur Bestimmung der Begriffe „*Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, Niederlassung, Erbringung von Finanzdienstleistungen und Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten*“ führt Bröhmer aus:

„Der EuGH hält die aufgezählten Kapitalbewegungen für so genau formuliert, daß den Mitgliedstaaten insoweit kein Ermessensspielraum mehr verbleibe. Daraus kann man schließen, daß schon bestehenden sekundärrechtlichen Konkretisierungen der Begriffe eine herausragende Indizwirkung zukommt.

Die Begriffe ‚*Direktinvestitionen, einschließlich der Anlagen in Immobilien*‘ und ‚*Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten*‘ sind in der RL 88/361/EWG (Nomenklatur, Anhang I) definiert. Die **Direktinvestitionen** umfassen danach die Gründung, Übernahme oder Beteiligung an Unternehmen, langfristige Darlehen oder Reinvestitionen von Erträgen mit dem Ziel der Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen. Es muß die Möglichkeit bestehen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen; reine Portfolioinvestitionen sind mithin nicht erfaßt. Die Beschränkung trifft daher nicht die Anleger aus Drittstaaten, sondern nur Emittenten. **Wertpapiere** in diesem Sinne sind Aktien, andere Wertpapiere mit Beteiligungscharakter und Schuldverschreibungen; Regelungen betreffend die **Zulassung dieser Wertpapiere zu den Kapitalmärkten** sind solche über die Emission und Unterbringung von Wertpapieren an einem Kapitalmarkt, also z.B. Regeln über die Börseneinführung. Der Begriff ‚**Niederlassung**‘ knüpft an den allgemeinen Niederlassungsbegriff ebenso an, wie der Begriff der **Finanzdienstleistungen** an den allgemeinen Dienstleistungsbegriff. Die Tatsache, daß gegenüber Drittländern keine Liberalisierungspflichten in diesen Bereichen bestehen, verdeutlicht jedoch, daß eine enge Verbindung zu Kapitalverkehrsgeschäften bestehen muß. Die Ausfuhr von Zahlungsmitteln kann als solche nicht unter die in Art. 57 Abs. 1 aufgezählten Kapitalverkehrstransaktionen subsumiert werden.“²¹⁾

²¹⁾ Bröhmer aaO (FN 1), Artikel 57 EGV, Rz 5 und 6;

Österreich benachteiligt Auslandsausschüttungen im Vergleich zu Ausschüttungen aus österreichischen/in Österreich ansässigen Kapitalgesellschaften

- bei *natürlichen Personen* durch Besteuerung mit dem *vollen Durchschnittsteuersatz* (statt mit dem *halben Durchschnittsteuersatz* nach § 37 Abs 4 EStG) und
- bei *Körperschaften* durch Einengung der Schachtelbefreiung
 - auf *Steuerpflichtige im Sinn des § 7 Abs 3 KStG* sowie die Erfordernisse
 - einer *unmittelbaren* Beteiligung,
 - einer *Mindestbeteiligung von 25 %* und
 - einer *ununterbrochenen Mindestbeteiligungsdauer von zwei Jahren* (§ 10 Abs 2 KStG).

Diese Benachteiligungen von Auslandsausschüttungen treffen in Österreich ansässige Gesellschafter bei der Einkommensbesteuerung (ESt/KöSt) in Österreich. In Österreich Ansässige werden so abgehalten, Anteile an ausländischen Gesellschaften (Ansässigkeit in anderen Mitgliedstaaten oder in Drittstaaten) zu erwerben. Diese ertragsteuerlichen Benachteiligungen auf Gesellschafterebene fallen nicht unter die vom Beschränkungsvorbehalt erfassten Bereiche:

Direktinvestitionen (einschließlich Immobilienerwerbe), *Niederlassungen*, *Finanzdienstleistungen* oder die *Wertpapierzulassung zu Kapitalmärkten* werden durch die Ausschüttungsbesteuerung nicht getroffen; wird nämlich in eine ausländische *Betriebsstätte* direkt investiert, fallen *Ausschüttungen* mangels ausländischer Tochtergesellschaft von vornherein nicht an. Die Benachteiligung von Auslandsausschüttungen zielt auf *Abgabemehrerträge*, nicht auf die Begrenzung von Direktinvestitionen oder Niederlassungen im Ausland. Freilich bewirkt die abgabenrechtliche Schlechterstellung auf Gesellschafterebene eine gravierende Wettbewerbsverzerrung: Im Wettbewerb um Anleger sind Auslandsanteile für in Österreich Ansässige stark im Nachteil, weil Ausschüttungen aus Auslandsanteilen *doppelt so hoch* (voller statt halber Durchschnittsteuersatz) mit Einkommensteuer oder gar voll (34 % KöSt) statt mit Null Körperschaftsteuer belastet werden.

Als *Zwischenergebnis* ist festzuhalten: Die ertragsteuerliche Benachteiligung von Auslandsausschüttungen auf Gesellschafterebene stört/beeinträchtigt/verletzt den freien Kapitalverkehr. Diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs fällt jedoch nicht unter den Beschränkungsvorbehalt des Artikel 57 Abs 1 EGV: Die ertragsteuerliche Benachteiligung von Auslandsausschüttungen zielt nicht auf eine Begrenzung von Direktinvestitionen (einschließlich Immobilienanlagen) oder

Niederlassungen (von Österreichern im Ausland), sondern auf die Erzielung höherer Ertragsteuern auf Auslandsausschüttungen.

3.5 Der Steuervorbehalt des Artikel 58 EGV

Der Steuervorbehalt des Artikel 58 EGV greift nicht, weil Steuerregeln, die nach dem Wohnort oder Kapitalanlageort differenzieren (Artikel 58 Abs 1 lit a EGV) „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs“ darstellen dürfen (so ausdrücklich Artikel 58 Abs 3 EGV) ²²⁾ Kurz: Lässt sich eine sachliche Rechtfertigung für differenzierende Steuerregeln finden, dann liegt kein Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EGV vor. Fehlt dagegen eine sachliche Rechtfertigung, so liegt eine willkürliche Diskriminierung und ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EGV vor. Die entscheidende Frage lautet also: Gibt es eine sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche ertragsteuerliche Behandlung von In- und Auslandsausschüttungen auf der Ebene in Österreich ansässiger Gesellschafter?

4. Die Frage nach einer sachlichen Rechtfertigung

4.1 Rechtfertigungsmöglichkeiten im Allgemeinen

Zwingende öffentliche Interessen können eine Ungleichbehandlung rechtfertigen. ²³⁾ Der EuGH erkennt die Erzielung von Abgabemehreinnahmen jedoch nicht als sachliche Rechtfertigung für eine steuerliche Benachteiligung von Auslandsanteilen/Auslandsausschüttungen im Vergleich zu Inlandsanteilen/Inlandsausschüttungen. ²⁴⁾ Auch die Wirksamkeit der Steuerkontrolle und die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen machen eine ertragsteuerliche Benachteiligung von Auslandsausschüttungen nicht erforderlich. ²⁵⁾

4.2 Die Kohärenz einer Steuerregel

²²⁾ ebenso EuGH aaO (FN 20) Rz 43 bis 45; Cordewener aaO (FN 8), 749 mit weiteren Nachweisen im Schrifttum

²³⁾ EuGH aaO (FN 12) mit weiteren Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung seit EuGH 20.2.1979, 120/78 „Cassis de Dijon“, Slg 1979, 649, Rz 8; „rule of reason“ – siehe dazu auch Cordewener aaO (FN 8), 330 ff; Englisch, StuW 2003, 88 ff, 90 f; Schnitger, FR 2003, 91.

²⁴⁾ EuGH aaO (FN 12)

²⁵⁾ Siehe EuGH aaO (FN 12); zum Verhältnismäßigkeitsprinzip siehe auch Cordewener aaO (FN 8), 333 ff sowie Englisch, StuW 2003, 88 ff, 90 f.

Die *Kohärenz einer Steuerregelung* wird vom EuGH als *Rechtfertigungsgrund* anerkannt: Im Fall „*Bachmann*“ hat Belgien den ertragsteuerlichen Abzug von Versicherungsprämien für Alters- und Lebensversicherungen mit der Möglichkeit einer späteren Besteuerung der Versicherungsleistungen (Alterspensionen) verknüpft. Der EuGH erkannte es als sachgerecht und konsistent, den Vorteil eines steuerwirksamen Abzuges von Ausgaben mit dem Nachteil einer späteren Besteuerung der daraus fließenden Erträge zu verbinden.²⁶⁾ Die nachgelagerte Besteuerung von Altersbezügen lässt Altersvorsorgeaufwendungen in der Aufbauphase voll zum Abzug zu, erst die späteren Versorgungsleistungen werden voll besteuert.²⁷⁾ Der „gute Tropfen“ des steuerwirksamen Abzuges ist mit dem „bösen Tropfen“ der Besteuerung eng verknüpft.²⁸⁾ Der Nachteil der Besteuerung der Versorgungsbezüge ist ebenso Systembestandteil wie der Vorteil der Abzugsfähigkeit der Vorsorgeaufwendungen.²⁹⁾ Gewährt der Abgabengläubiger einen Steueraufschub bis zum Fließen der Versorgungsbezüge, so ist eine wirksame Sicherung der späteren Besteuerung nicht zu beanstanden.³⁰⁾

Kohärenz bedeutet also eine *enge wechselseitige Verknüpfung von Steuervorteilen und Steuernachteilen beim selben Steuerpflichtigen*.³¹⁾

4.3 Die zwischenstaatliche Kohärenz

Die *Kohärenz des innerstaatlichen Steuersystems* kann durch die *Kohärenz der zwischenstaatlichen Aufteilung der Besteuerungsrechte* verdrängt werden. Der EuGH führt dazu aus:

„Soweit das Königreich Schweden im Ausgangsverfahren relevante Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten geschlossen hat, wird die steuerliche Kohärenz nicht auf der Ebene der Einzelperson durch eine strenge Wechselbeziehung zwischen dem Gewinnsteueraufschub und der endgültigen Gewinnbesteuerung hergestellt, sondern sie wird auf eine andere Ebene verlagert, nämlich auf die der Gegenseitigkeit der in den Vertragsstaaten anwendbaren Vorschriften, die in einem solchen Abkommen vorgesehen sind und die auf bestimmten Anknüpfungspunkten für die Aufteilung der Steuerhoheit beruhen, deren

²⁶⁾ EuGH 28.1.1992, RsC-204/90, „*Bachmann*“, Slg 1992 I 249; dazu Cordewener aaO (FN 8), 431 ff

²⁷⁾ Siehe dazu Beiser, Die Gleichheit in der Pensionsbesteuerung, DB 2002, 703 ff.

²⁸⁾ „Wer den guten Tropfen genießt, soll auch den bösen genießen.“

²⁹⁾ Beiser aaO (FN 27)

³⁰⁾ Siehe dazu Cordewener aaO (FN 8), 431 ff, insbesondere 444 und 447 ff.

³¹⁾ EuGH 17.5.1995, RsC-484/93, „*Svensson und Gustavsson*“, Slg 1995 I 3955; Cordewener aaO (FN 8), 553; *Englisch*, StuW 2003, 95: Der Rechtfertigungsgrund der *Kohärenz* fordert das *Zusammentreffen von Steuervorteilen und Steuernachteilen in derselben Person*.

*Festlegung den Mitgliedstaaten freisteht, sofern, wie im Ausgangsverfahren, keine gemeinschaftliche Regelung besteht“.*³²⁾

In Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) regeln die Vertragsstaaten die Aufteilung der Besteuerungsrechte: Die Zuteilung der Besteuerungsrechte ist wechselseitig eng verknüpft. Der Verzicht auf die Besteuerung von Betriebsstätten im anderen Staat ist mit dem Recht der Besteuerung von Betriebsstätten auf eigenem Staatsgebiet gekoppelt. Dieses wechselseitige „Geben und Nehmen“ auf zwischenstaatlicher Ebene ist bei der Frage nach der innerstaatlichen Kohärenz von Steuerregeln miteinzubeziehen: Verzichtet ein Vertragsstaat in einem DBA auf eine nach nationalem Recht mögliche Besteuerung, so kann dieser Besteuerungsverzicht nach dem DBA nicht eine Schlechterstellung von Sachverhalten mit Auslandsbezug/grenzüberschreitendem Charakter rechtfertigen. DBA beinhalten eine einvernehmliche Zuteilung von Besteuerungsrechten mit dem Ziel einer Vermeidung von Doppel- oder Mehrfacherfassungen. Die Besteuerung im anderen Staat führt in der Regel zu einer Einmalfassung. Eine Schlechterstellung im verzichtenden Staat würde das Vertragsziel einer Einmalfassung³³⁾ konterkarieren.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger arbeitet im Staat A und ist im Staat B ansässig. Als Grenzgänger wird er im Staat B besteuert. Auf Grund seiner Beschäftigung im Staat A zahlt er Pensionsbeiträge in eine Pensionskasse in A. Das Besteuerungsrecht für die Bezüge aus der Pensionskasse steht nach einem DBA zwischen A und B dem Staat A zu.

Der Staat B anerkennt Altersvorsorgeaufwendungen grundsätzlich als voll abzugsfähig an, soweit er die späteren Versorgungsbezüge besteuern kann. Der Verzicht auf die Besteuerung von Grenzgängerpensionen aus dem Staat A kann eine Schlechterstellung der Grenzgänger beim Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen (Einzahlungen in die Pensionskasse in A) nicht rechtfertigen: Grenzgänger würden dann doppelt besteuert³⁴⁾, einmal im Ansässigkeitsstaat B auf Grund der Nichtabzugsfähigkeit der Vorsorgeaufwendungen und ein zweites Mal beim Pensionsbezug auf Grund der Besteuerung im Pensionskassenstaat A. Das Vertragsziel einer Vermeidung von Doppelbesteuerungen würde so nicht erreicht.

Die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit lässt eine solche Schlechterstellung nicht zu. Der Ansässigkeitsstaat B muß deshalb die volle Abzugsfähigkeit Grenzgängern ebenso wie im Inland Beschäftigten gewähren. Das ist auch aus der Sicht der zwischenstaatlichen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den

³²⁾ EuGH 21.11.2002, RsC-436/00, „X und Y“ (II), FR 2003, 84, Rz 53; 11.8.1995, Rs. C-80/94 „Wielockx“ Slg. 1995, I 2493, Rz 24; 21.9.1999 Rs. C-307/97 – „Saint Gobain“, Slg. 1999, I-6161, Rz 57

³³⁾ Siehe dazu Zorn, SWI 2001, 456; VwGH 25.9.2001, 99/14/0217; Beiser/Mayr, EStG, § 1 Anm 7.

³⁴⁾ Beiser, Die Gleichheit in der Pensionsbesteuerung, DB 2002, 703; ÖStZ 2000, 418; VfGH 9.10.2002, G 112/02

Vertragstaaten A und B konsequent: Der Staat B kann zwar auspendelnde Grenzgänger mit ihren Pensionen aus A-Kassen nicht besteuern, er kann jedoch im Gegenzug einpendelnde Grenzgänger aus A mit ihren Pensionen aus B-Kassen erfassen. Es wäre also *überschießend*, *Einpendler* mit ihren Altersbezügen zu besteuern **und** *Auspendler* durch die Nichtabzugsfähigkeit ihrer Altersvorsorgeaufwendungen schlechter zu stellen als im Inland Beschäftigte.

5. Kohärenz der Ertragsbesteuerung von Auslandsausschüttungen in Österreich?

5.1 Die Einfachbesteuerung bei natürlichen Personen

Gewinne aus in Österreich ansässigen Kapitalgesellschaften (AG/GmbH) werden in Österreich auf Ebene der Gesellschaft mit **34 % Körperschaftsteuer (KöSt)** belastet. Von Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter sind bei der ausschüttenden Gesellschaft (AG/GmbH) **25 % Kapitalertragsteuer (KESt)** einzubehalten. Das ergibt eine kumulierte Steuerlast von 50,5 %.

100.000 €	Gewinn vor Steuern
- 34.000 €	KöSt
<hr/>	
66.000 €	ausschüttbarer Gewinn
16.500 €	KESSt
<hr/>	
49.500 €	Ausschüttung nach KESSt
kumulierte Steuerlast:	
34.000 €	KöSt
16.500 €	KESSt
<hr/>	
50.500 €	= 50,5 % auf Basis des Gewinns vor Steuern
	= 0,5 % höher als der höchste Grenzsteuersatz nach § 33 EStG

Ist der Gesellschafter eine in Österreich ansässige natürliche Person, so kann er *wählen* (Option des Steuerpflichtigen):

Variante 1: Endbesteuerung mit Splittingeffekt

Der Steuerpflichtige kann es bei der **KESSt von 25 %** auf die Gewinnausschüttung belassen = **Endbesteuerung** der Ausschüttung nach § 97 EStG; in diesem Fall kommt es zu einem „*Splittingeffekt*“: Die endbesteuerten Ausschüttungen werden mit der KESSt *linear* in Höhe von 25 % besteuert. Die endbesteuerten Ausschüttungen sind nicht zu erklären und werden deshalb auch nicht in die Tarifsteuer nach § 33 EStG einbezogen. Der progressive Tarif erfasst deshalb nicht das gesamte Einkommen. Dieses Splitting (lineare KESSt auf endbesteuerte Ausschüttungen einerseits und progressiver Tarif nur auf das Einkommen ohne endbesteuerte Einkommensteile) schwächt die Progression.

Variante 2: Halbsatzverfahren mit Schatteneffekt

Der Steuerpflichtige erklärt die Ausschüttungserträge zur Veranlagung; in diesem Fall werden die Ausschüttungserträge aus österreichischen Kapitalgesellschaften mit dem *halben Durchschnittsteuersatz* nach § 37 Abs 4 EStG besteuert, dabei wird die KESSt von 25 % auf die ESt *angerechnet* (§ 46 EStG).

Der halbe Durchschnittsteuersatz kann nicht höher als der KESSt-Satz von 25 % liegen: Der höchste Grenzsteuersatz nach § 33 Abs 1 EStG beträgt 50 % ab 50.870 € Jahreseinkommen. Der halbe Durchschnittsteuersatz kann sich deshalb auch bei hohen Einkommen der 25 %-Marke nur annähern.

Beispiel:

1 Mio x 0,5 – 8.250	=	491.750
ganzer Durchschnittsteuersatz	=	49,175 %
halber Durchschnittsteuersatz	=	24,587 %

Durch die Einbeziehung der Ausschüttungserträge geht allerdings der progressionsschwächende Splittineffekt verloren, die Progression erfasst jetzt das gesamte Einkommen, über den ganzen Durchschnittsteuersatz schlägt die Progression vom Gesamteinkommen auf die nicht-tariffbegünstigten Einkommensteile voll und auf die tariffbegünstigten halb durch. Das ist der Schatteneffekt.³⁵⁾

Als **Zwischenergebnis** ist festzuhalten:

Gewinne aus österreichischen Kapitalgesellschaften sollen im Fall ihrer Ausschüttung an in Österreich ansässige natürliche Personen/Gesellschafter annähernd gleich belastet werden wie Gewinne eines Einzelunternehmers. Die stark vereinfachte Logik lautet:

34 % KöSt + 25 % KESt/halbe ESt = 50,5 % ~ 50 % ESt
im höchsten Grenzsteuersatz.

Die *ertragsteuerliche Gleichbehandlung (Lastengleichheit)* von Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmern/Personengesellschaften gelingt freilich nur teilweise: Kapitalgesellschaften können mit 34 % KöSt Gewinne speichern. Andererseits werden 34 % KöSt auf Ausschüttungen auch dann nicht erstattet/angerechnet, wenn der Gesellschafter ein negatives Einkommen hat. Dazu kommt die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen auf Gesellschafterebene (§ 20 Abs 2 iV mit § 97 EStG).

Auslandsausschüttungen werden dagegen mit bis zu 50 % ESt voll besteuert. Die Tarifiermäßigung nach § 37 Abs 4 EStG ist auf Inlandsausschüttungen begrenzt. Die entscheidende Frage ist: Kann die fehlende Vorbelastung mit österreichischer Körperschaftsteuer auf Ebene der im Ausland ansässigen ausschüttenden Gesellschaft eine solche Schlechterstellung rechtfertigen?

5.2 Die Einfachbesteuerung bei Körperschaften

Die Beteiligungsertragsbefreiung/Schachtelbefreiung nach § 10 KStG soll eine Mehrfachbelastung mit KöSt vermeiden. Dieses Ziel ist für *Inlandsausschüttungen* konsequent (zu 100 %) umgesetzt (§ 10 Abs 1 KStG).

Für *Auslandsausschüttungen* gilt das nach § 10 Abs 2 und 3 KStG dagegen nur eingeschränkt: Erst ab einer unmittelbaren Beteiligung von mindestens 25 % und einer ununterbrochenen Behaltdauer von mindestens zwei Jahren werden

³⁵⁾Zur rechnerischen Darstellung des *Schatteneffektes* siehe Beiser, Steuern (2001), 57 f.

Auslandsausschüttungen bei in Österreich ansässigen Kapitalgesellschaften körperschaftsteuerfrei gestellt. Wird eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt, fallen 34 % KöSt an. Die entscheidende Frage ist: Kann die fehlende Vorbelastung mit österreichischer Körperschaftsteuer auf Ebene der im Ausland ansässigen ausschüttenden Gesellschaft eine solche Schlechterstellung rechtfertigen?

5.3 Die wirtschaftliche Einfachbesteuerung im Sinn einer näherungsweise Rechtsformneutralität der Ertragsbesteuerung

Das österreichische Ertragsteuerrecht wird bei Inlandsausschüttungen vom Gedanken einer **wirtschaftlichen Einmalerfassung** geleitet: 34 % KöSt auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft + halbe ESt auf Ebene des Gesellschafters ergeben annähernd eine Belastung in Höhe der vollen ESt eines Einzelunternehmers. Ein Mehrfachenfall von KöSt wird im Inland durch die Schachtelbefreiung nach § 10 Abs 1 KStG konsequent vermieden. Österreich verfolgt damit eine pragmatische Lösung: Die Wahl der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft löst nicht eine klassische Doppel- oder Mehrfachbesteuerung aus. Vielmehr wird eine *grobe Annäherung der Gesamtsteuerbelastung* von Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern einerseits und Einzelunternehmern/ Gesellschaftern von Personengesellschaften (Durchgriffsprinzip) andererseits angestrebt. Charakteristisches Merkmal dieser *näherungsweise Rechtsformneutralität der Ertragsbesteuerung* ist eine **Zusammenschau** der Ertragsteuerlast auf **Gesellschaftsebene** (34 % KöSt) **und** der Ertragsteuerlast auf **Gesellschafterebene** (0 % KöSt; 25 % KEST/halbe ESt), **um Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen annähernd gleich zu belasten.**

Kurz: 34 % KöSt + 25 % KEST/halb ESt werden (bei hohen Gewinnen) zur **Gesamtsteuerlast** von 50,5 % verknüpft, **um** die Grenzsteuerbelastung von 50 % ESt (bei hohen Gewinnen) eines **Einzelunternehmers** zu erreichen. Denkt man sich die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft weg, fielen 50 % ESt beim Gesellschafter an. Stark vereinfacht werden also **Einzelunternehmer** und in Form einer **Kapitalgesellschaft** organisierte Unternehmen **annähernd gleich** belastet.

5.4 Die Einfachbesteuerung bei Auslandsausschüttungen im Licht der Kohärenz des Steuersystems

Ausschüttungen aus im Ausland ansässigen Gesellschaften werden in der Regel in *ausländischen Betriebsstätten* erwirtschaftet. Nach dem Betriebsstättenprinzip der DBA hat Österreich für ausländische Betriebsstätten in der Regel kein Besteuerungsrecht. Das Besteuerungsrecht Österreichs für österreichische Betriebsstätten ist mit dem Besteuerungsrecht der Vertragspartnerstaaten für Betriebsstätten auf ihrem Territorium eng verknüpft. Selbst wenn man sich die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft bei einer im Ausland ansässigen Gesellschaft wegdenkt, bleibt es beim Ergebnis: Das Besteuerungsrecht für Auslandsbetriebsstätten steht nach den DBA den jeweiligen Betriebsstättenstaaten zu.

Die DBA zielen auf eine Einmalerfassung der Betriebsstättengewinne. Besteuert das Ausland Gewinne ausländischer Betriebsstätten, so ist eine Nachbelastung der Auslandsausschüttungen mit einer höheren Besteuerung auf Ebene der österreichischen Gesellschafter steuersystematisch/sachlich nicht gerechtfertigt: Ein nach DBA-Regeln gar nicht vorhandenes Recht zur Besteuerung der Gewinne auf Gesellschaftsebene kann eine Höherbelastung auf Gesellschafterebene nicht rechtfertigen. Durch eine Schlechterstellung von Auslandsausschüttungen (volle statt halbe ESt/34 % statt 0 % KöSt) wird somit nicht ein berechtigter Steueranspruch Österreichs „nachgeholt“, im Gegenteil: Das **Ziel einer Einmalerfassung** nach den *Doppelbesteuerungsabkommen* und ebenso nach einer *Gesamtschau* der Ertragsteuerlasten auf Gesellschaftsebene und Gesellschafterebene wird konterkariert. Das zeigt der simple Vergleich mit einem Einzelunternehmer: Nach der *Befreiungsmethode* sind ausländische Betriebsstättengewinne steuerfrei zu stellen, nach der *Anrechnungsmethode* wären ausländische Ertragsteuern anzurechnen. Nach der Logik des österreichischen Halbsatzverfahrens wäre eine höhere KöSt auf Ebene der ausschüttenden Auslandskapitalgesellschaft (Auslands-KöSt > 34 %) durch eine Absenkung der ESt unter 25 % zu vergüten; nur eine geringere Auslands-KöSt (< 34 %) würde einen Anstieg der österreichischen ESt auf über 25 % systematisch rechtfertigen. Da Österreich eine 34 % übersteigende Auslands-KöSt auf Gesellschafterebene nicht steuermindernd berücksichtigt, ist die Nacherfassung im Fall einer geringeren Auslands-KöSt systematisch inkonsistent.

Erzielt die ausschüttende Auslandskapitalgesellschaft einen Teil ihrer Gewinne in österreichischen Betriebsstätten, sind die österreichischen Betriebsstättengewinne ohnehin mit 34 % KöSt vorbelastet. Eine Nachbelastung im Fall einer Ausschüttung an österreichische Gesellschafter (volle statt halbe ESt/34 % statt 0 % KöSt) ist insofern erst recht nicht gerechtfertigt.

Im **Ergebnis** ist festzuhalten:

Der Grundsatz der *Kohärenz von Steuerregeln* fordert das Zusammentreffen von Steuervorteilen und Steuernachteilen grundsätzlich in *derselben Person*.³⁶⁾ Selbst wenn man hinsichtlich der Besteuerung von Kapitalgesellschaften im Sinn der österreichischen Systematik einer Zusammenschau von KöSt + KEST/ halbe ESt diesen Grundsatz nicht formal anwendet und insofern eine Gesamtschau der Ertragsteuerlasten auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene zulässt, bleibt der Befund derselbe: Eine ertragsteuerliche Benachteiligung/ Schlechterstellung von Auslandsausschüttungen auf Gesellschafterebene (volle statt halbe ESt/34 % statt 0 % KöSt) ist systematisch und sachlich nicht zu rechtfertigen. Ein nach DBA nicht vorhandenes Recht zur Besteuerung ausländischer Betriebstättengewinne auf Gesellschaftsebene kann eine Steuernachholung auf Gesellschafterebene nicht rechtfertigen. Der *Kohärenzgedanke* und ebenso der Gedanke der *Systemkonsistenz* würden auf Gesellschafterebene sogar eine Steuerfreistellung der Auslandsgewinne (bei DBA mit Befreiungsmethode) oder eine Anrechnung der Auslands-KöSt (bei DBA mit Anrechnungsmethode) erfordern, wenn man den Gedanken der Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften mit Einzelunternehmern in den Vordergrund rückt: Bei in Österreich ansässigen Einzelunternehmern mit Auslandsbetriebsstätten wird nach den DBA steuerfrei gestellt oder angerechnet. Akzeptiert man dagegen die im Ausland ansässige Kapitalgesellschaft als *eigenständiges Steuersubjekt*, so ist auch *deren Steuerpflicht im Ausland* anzuerkennen. Wird eine vergleichsweise höhere Auslandsertragsteuer (> 34 % KöSt) in Österreich nicht erstattet/angerechnet, ist eine Nachholung/Nacherfassung im Fall einer vergleichsweise niedrigeren Auslandsertragsteuer (< 34 % KöSt) ebenfalls nicht folgerichtig.

Kurz: Österreich hat nach den DBA in der Regel nicht das Recht, Gewinne im Ausland ansässiger Kapitalgesellschaften zu besteuern. Ein nach DBA nicht vorhandenes Recht zur Besteuerung auf Gesellschaftsebene kann eine Nachholung auf Gesellschafterebene nicht rechtfertigen. Die *Kohärenz des österreichischen Systems der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter* kann somit die Schlechterstellung von Auslandsausschüttungen (volle statt halbe ESt/34 % statt 0 % KöSt) nicht rechtfertigen.^{37) 38)}

³⁶⁾ EuGH aaO (FN 31)

³⁷⁾ Zum *einkommensteuerrechtlichen Halbsatzverfahren* für Auslandsausschüttungen siehe VwGH 27.8.2002, EU 2002/0004, ÖStZB 2002/660, 831; *Tumpel*, SWI 2002, 454; *Beiser*, Steuern (2001), 58; EuGH aaO (FN 12).

³⁸⁾ Zur *körperschaftsteuerlichen Gleichbehandlung* von In- und Auslandsausschüttungen hinsichtlich der Schachtelbefreiung siehe *Staringer*, ÖStZ 2000/119, 26 ff; *Konezny/Züger*, SWI 2000, 218; *Blasina*, SWI 2003, 14; EuGH aaO (FN 12).

UNIV. PROF. DR. REINHOLD BEISER

Will man den Grundgedanken einer annähernden *Gleichbelastung/Einfachbesteuerung/Einmalerfassung* von Unternehmergeewinnen konsequent umsetzen, so muß eine ausländische Ertragsteuerbelastung auf Ebene der ausschüttenden Auslandsgesellschaft selbst dann im Gesamtbelastungsvergleich berücksichtigt werden, wenn ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Auslandsgesellschaft nicht besteht. Eine Mehrfacherfassung/Doppelbesteuerung desselben Unternehmensgewinnes widerspricht der in § 10 KStG und ebenso in § 37 Abs 4 EStG verankerten *Einmalerfassung*. Auch wenn man dem österreichischen Fiskus zugesteht, eine 34 % KöSt übersteigende Auslandssteuer nicht erstatten/anrechnen zu müssen, so besteht doch auf Gesellschafterebene jedenfalls kein sachlich gerechtfertigter Grund, das Schachtelprivileg nach § 10 KStG oder den halben Durchschnittsteuersatz nach § 37 Abs 4 EStG zu verweigern. Ist die ausländische Ertragsteuer auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft höher als 34 % KöSt, steigt die Gesamtsteuerlast ohnehin auf über 50 %. Wird in solchen Fällen ausländische KöSt nicht erstattet/angerechnet und auch auf Gesellschafterebene nicht zum Anlass einer Steuermilderung genommen, so ist folgerichtig eine niedrigere KöSt auf Ebene der ausschüttenden Auslandsgesellschaft nicht zum Anlass einer Steuerverschärfung auf Ebene der in Österreich zu steuernden Gesellschafter zu nehmen.

Eine weitere Grundüberlegung spricht für diese Sicht: Es liegt in der *nationalen Steuerautonomie* jedes Staates, die Bemessungsgrundlage und den Tarif seiner Ertragsteuern festzulegen. Es liegt nicht in der Steuerautonomie Österreichs, anderen Staaten die Höhe ihrer Ertragsteuern vorzuschreiben. Hat Österreich die Steuerautonomie des Ansässigkeitsstaates hinsichtlich der Ertragsbesteuerung im Ausland ansässiger Gesellschafter zu achten, so ist es folgerichtig, bei der Ertragsbesteuerung der Gesellschafter von Auslandsgesellschaften in Österreich die ausländische Ertragsteuer pauschal mit einer entsprechenden KöSt-Vorbelastung österreichischer Gesellschafter gleichzusetzen und deshalb Auslandsausschüttungen auf Gesellschafterebene in Österreich gleich zu besteuern wie Inlandsausschüttungen. Das *Gesamtsteuerergebnis* ist stimmig: Österreich holt eine niedrigere Vorbelastung nicht nach und erstattet ebensowenig eine höhere Vorbelastung. Beides entspricht demselben Prinzip: Österreich besteuert alle Gesellschafter gleich. Die ungleiche Vorbelastung auf Gesellschaftsebene ist eine Folge der nationalen Steuerautonomie bei der Ertragsbesteuerung auf Gesellschaftsebene. Diese nationale Steuerautonomie auf Gesellschaftsebene ist zu achten; eine unterschiedliche Vorbelastung auf Gesellschaftsebene kann eine unterschiedliche Besteuerung von In- und Auslandsausschüttungen auf der Ebene in Österreich steuerpflichtiger Gesellschafter nicht rechtfertigen.

6. Die Folgen seit dem EU-Beitritt Österreichs

6.1 Der Anwendungsvorrang von Gemeinschaftsrecht

Der *Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts* ³⁹⁾ steht einer Benachteiligung/Schlechterstellung von Auslandsausschüttungen seit dem EU-Beitritt Österreichs (1.1.1995) entgegen. Die Steuerpflichtigen können sich auf die Grundfreiheiten des EGV (hier: auf die Niederlassungsfreiheit und auf die Freiheit des Kapitalverkehrs) berufen. ⁴⁰⁾ Die Grundfreiheiten verdrängen die Anwendung diskriminierender Normen und erzwingen die exakte *Gleichbehandlung* von Auslandsausschüttungen mit Inlandsausschüttungen.

Das heißt konkret:

6.2 Besserstellung von Auslandsausschüttungen bei natürlichen Personen

Natürliche Personen können die Anwendung des **halben Durchschnittsteuersatzes** nach § 37 Abs 4 EStG verlangen. Die Beschränkung auf Inlandsausschüttungen wird durch EU-Recht verdrängt (bei Ausschüttungen aus EU-Kapitalgesellschaften durch die Niederlassungs- und/oder Kapitalverkehrsfreiheit; bei Ausschüttungen aus Drittstaaten durch die Kapitalverkehrsfreiheit). Die in Österreich ansässigen Gesellschafter können darüber hinaus

- *Aufwendungen* zur Erzielung von Auslandsausschüttungen (z.B. Finanzierungskosten) *abziehen* (kein Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 EStG mangels Endbesteuerung iS des § 97 EStG) und
- *ausländische Quellensteuern* (z.B. Schweizer Verrechnungssteuer) nach Maßgabe der *Doppelbesteuerungsabkommen anrechnen*.

Im Ergebnis wird so eine *Besserstellung von Auslandsausschüttungen* erzielt: Halbe ESt + voller Abzug von Aufwendungen + Anrechnung ausländischer Quellensteuern nach DBA können die Steuerlast beim österreichischen Gesellschafter erheblich senken. Die Grundfreiheiten des EGV hindern nur die Anwendung diskriminierender Vorschriften zum Nachteil der Rechtsunterworfenen und verdrängen somit nicht

³⁹⁾ EuGH 15.7.1964, Rs 6/64 "*Costa/ENEL*", Slg 1964, 1251, 1269; *Cordewener* aaO (FN 8), 55; *Schweitzer/Hummer*, Europarecht ⁵, Rz 849 bis 851; *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht ², 72 f; *Streinz*, Europarecht ⁵, 179 ff, 200 ff

⁴⁰⁾ Zur unmittelbaren Geltung und Anwendbarkeit von Gemeinschaftsrecht siehe EuGH 5.2.1963, Rs 26/62 „*van Gend & Loos*“, Slg 1963, 1; zur unmittelbaren Anwendbarkeit der Grundfreiheiten des EG-Vertrages siehe *Cordewener* aaO (FN 8), 41 ff.

Besserstellungen nach innerstaatlichem Recht.⁴¹⁾

Nach *Matzka*⁴²⁾ zielen die Grundfreiheiten des EGV auf eine *Inländergleichbehandlung* und nicht auf eine Besserstellung grenzüberschreitender (interstaatlicher) Wirtschaftsvorgänge gegenüber innerstaatlichen (intrastaatlichen) Wirtschaftsvorgängen. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Die *Besserstellung* von Auslandsausschüttungen gegenüber Inlandsausschüttungen ergibt sich jedoch aus folgenden Besonderheiten: *Die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit* erzwingen die Gleichbehandlung hinsichtlich der *Schachtelbefreiung* nach § 10 Abs 1 KStG und hinsichtlich des *halben Durchschnittsteuersatzes* nach § 37 Abs 4 EStG. Das Abzugsverbot für Aufwendungen ergibt sich für *natürliche Personen* aus § 20 Abs 2 iV mit der Endbesteuerung nach § 97 EStG. Mangels Endbesteuerung fallen Auslandsausschüttungen nicht unter das Abzugsverbot. Das Endbesteuerungsgesetz verankert die Endbesteuerung samt Abzugsverbot in Verfassungsrang. Die damit verbundene Schlechterstellung von Inlandsausschüttungen im Vergleich zu Auslandsausschüttungen ist vom österreichischen Gesetzgeber zur Herstellung der Wettbewerbsgleichheit zu beseitigen. Die Grundfreiheiten des EGV richten sich gegen eine Diskriminierung/Benachteiligung grenzüberschreitender Wirtschaftsvorgänge. Nationale Benachteiligungen allein der innerstaatlichen Wirtschaft liegen in der Verantwortung des nationalen Gesetzgebers oder der nationalen Vollziehung und sind deshalb auf nationaler Ebene zu bekämpfen/beseitigen.⁴³⁾

6.3 Gleichbehandlung von Auslandsausschüttungen bei Körperschaften

Bei Körperschaften sind *Auslandsausschüttungen stets körperschaftsteuerfrei* zu stellen. *Niederlassungs- und/oder Kapitalverkehrsfreiheit* erzwingen die *ertragsteuerliche Gleichbehandlung von Auslandsausschüttungen (aus der EU und aus Drittstaaten) mit Inlandsausschüttungen*. Die *Beteiligungsertragsbefreiung/Schachtelbefreiung* nach § 10 Abs 1 KStG ist somit auf Auslandsausschüttungen anzuwenden. Die in Artikel 43 und 56 EGV garantierten

⁴¹⁾ *Beiser*, Steuern (2001), 230; EuGH 8.10.1987, Rs 80/86, „*Kolpinghuis Nijmegen*“, Slg 1987, 3969; 26.2.1986, Rs 152/84 „*Marshall*“, Slg 1986, 723

⁴²⁾ *Matzka*, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs (Wien 1998), 69

⁴³⁾ Ebenso *Cordewener* aaO (FN 8), 317 ff: Die Besserstellung des grenzüberschreitenden Vorgangs (hier: Ausschüttungen aus dem Ausland) gegenüber landesinternen Vorgängen (hier: Inlandsausschüttungen) *kraft Gemeinschaftsrechts* ist eine Folge der konsequenten Umsetzung der Grundfreiheiten auf grenzüberschreitende Wirtschaftsvorgänge. Die daraus resultierende „*umgekehrte Diskriminierung*“ („discrimination à rebours/reverse discrimination“) ist auf nationaler Ebene zu beseitigen. Die Steuerautonomie auf nationaler Ebene wird europarechtlich so weit wie möglich gewahrt.

Grundfreiheiten der freien Niederlassung und des freien Kapitalverkehrs lassen eine Diskriminierung/Schlechterstellung von Auslandsausschüttungen nicht zu.

7. Ausblick

Das Zusammenspiel von EU-Recht (Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten) und innerstaatlichem Recht führt zu einer ertragsteuerlichen Besserstellung von *Auslandsausschüttungen gegenüber Inlandsausschüttungen* auf Ebene in Österreich steuerpflichtiger Gesellschafter. Eine *konsequente Gleichbehandlung* von In- und Auslandsausschüttungen ist anzustreben.⁴⁴⁾ Das Zögern des Gesetzgebers benachteiligt Inlandsausschüttungen und Inlandsbeteiligungen.

⁴⁴⁾ *Beiser*, Ausschüttungsbesteuerung – ein Vorschlag zur Neuregelung im Sinn der Kapitalverkehrsfreiheit, SWK 2002/Heft 8, T 48 f;
Lechner, Internationales Schachtelprivileg, ÖStZ 2003/237, 132 ff;
Heinrich, Der EuGH als „Motor“ der Harmonisierung der direkten Steuern im Binnenmarkt? ÖStZ 2002/970, 554 ff;
Tumpel, Zwischen steuerpolitischer Autonomie und Harmonisierung der direkten Steuern, ÖStZ 2002/969, 548 ff;
Zorn, Die Auswahl von Besteuerungsgegenständen – europarechtliche Aspekte, ÖStZ 2002/967, 539 ff.