

Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band V

herausgegeben von

o. Univ.-Prof. Mag. Dr. Romuald Bertl

Univ.-Prof. Dr. Dr. Christiana Djanani

Univ.-Prof. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M.

ao. Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler

o. Univ.-Prof. Mag. Dr. Herbert Kofler

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel

Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Urnik

Internationale Steuerplanung

2., aktualisierte Auflage

Band V herausgegeben von

Univ.-Prof. Dr. Dr. Christiana Djanani

ao. Univ.-Prof. Mag. Dr. Erich Pummerer

Inhaltsverzeichnis

Vorwort der Herausgeber	V
Abkürzungsverzeichnis	XV
Autorenverzeichnis	XXI
I. Das Außensteuerrecht Österreichs	1
1. Begriff des internationalen Steuerrechts	4
2. Grundsätze der internationalen Besteuerung	4
3. Anknüpfungsmerkmale	4
4. Verhältnis der verschiedenen Rechtskreise	6
4.1 Arten der Doppelbesteuerung	6
4.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung	8
4.2.1 Maßnahmen	8
4.2.2 Methoden	9
5. Österreichisches Außensteuerrecht	12
5.1 Einkommensteuer	12
5.1.1 Überblick	12
5.1.2 Unbeschränkte Steuerpflicht	12
5.1.2.1 Persönliche Steuerpflicht	12
5.1.2.1.1 Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt	12
5.1.2.1.2 Auslandsbeamte	15
5.1.2.1.3 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht	15
5.1.2.1.4 Prüfschema für persönliche Steuerpflicht	16
5.1.2.2 Außensteuerrechtliche Sonderbestimmungen	16
5.1.2.2.1 Prüfschema für grenzüberschreitende Sachverhalte	16
5.1.2.2.2 Negative ausländische Einkünfte	17
5.1.2.2.3 Zuzugsbegünstigung	19
5.1.2.2.4 Wegzugsbesteuerung	20
5.1.2.2.5 In Österreich ansässige Grenzgänger	22
5.1.2.2.6 Auslandsentsendungen	22
5.1.2.2.7 Ausländische Pensionen	23
5.1.2.2.8 Pauschalierung international tätiger Sportler	24
5.1.2.2.9 Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland	24
5.1.2.2.10 Ausländische Beteiligungserträge	26
5.1.3 Beschränkte Steuerpflicht	26
5.1.3.1 Gegenstand der beschränkten Steuerpflicht	26
5.1.3.2 Verfahren der Steuererhebung bei beschränkter Steuerpflicht	28
5.1.3.2.1 Überblick	28
5.1.3.2.2 Steuerabzugsverfahren	28
5.1.3.2.3 DBA-Entlastungsverordnung, BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44	32
5.1.3.2.4 Veranlagungsverfahren	33
5.1.3.3 Prüfschema für grenzüberschreitende Sachverhalte	35

5.2	Körperschaftsteuer	35
5.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	35
5.2.1.1	Persönliche Steuerpflicht	35
5.2.1.2	Inbound-Beteiligungserträge	36
5.2.1.3	Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an ausländischen Körperschaften	37
5.2.2	Beschränkte Steuerpflicht	38
5.2.2.1	Persönliche Steuerpflicht	38
5.2.2.2	Outbound-Dividenden	38
5.2.2.3	Zinsen und Lizenzen	39
5.2.2.4	Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an ausländischen Körperschaften	39
5.2.3	Gruppenbesteuerung	39
5.2.3.1	Allgemeines	39
5.2.3.2	Gruppenbildung mit Auslandsbezug	40
5.2.3.2.1	Ausländische Gruppenmitglieder	40
5.2.3.2.2	Ausländische Gruppenträger	40
5.2.3.2.3	Finanzielle Verbindung zu ausländischen Gruppenmitgliedern	41
5.2.3.3	Laufende Besteuerung von Unternehmensgruppen mit Auslandsbezug	43
5.2.3.3.1	Ergebnisermittlung	43
5.2.3.3.2	Ausländische Ergebniszurechnung	43
5.2.3.4	Beendigung der Gruppe mit Auslandsbezug	45
5.2.3.4.1	Liquidation/Insolvenz	46
5.2.3.4.2	Veräußerung der Auslandsbeteiligung	46

II.	Das EU-Recht und seine Auswirkungen auf das nationale und internationale Steuerrecht der EU-Staaten	49
1.	Historische Entwicklung der EU	52
1.1	Gründung	52
1.2	Der Beitritt Österreichs	53
1.3	Exkurs: Europäischer Wirtschaftsraum	54
2.	Die Unionsorgane	54
2.1	Das Europäische Parlament (Art 14 EUV iVm Art 223 ff AEUV)	55
2.1.1	Grundsätzliches	55
2.1.2	Aufgabengebiet	55
2.2	Der Europäische Rat	56
2.2.1	Grundsätzliches	56
2.2.2	Aufgabengebiet	56
2.3	Der Rat (Art 16 EUV iVm Art 237 ff AEUV)	56
2.3.1	Grundsätzliches	56
2.3.2	Aufgabengebiet	58
2.4	Die Europäische Kommission (Art 17 EUV iVm Art 244 ff AEUV)	58
2.4.1	Grundsätzliches	58
2.4.2	Aufgabengebiet	59
2.4.3	Hoher Vertreter für Außen- und Sicherheitspolitik	59
2.5	Der Gerichtshof der Europäischen Union (Art 19 EUV iVm Art 251 ff AEUV)	60
2.5.1	Grundsätzliches	60
2.5.2	Ersuchen um Vorabentscheidung (Art 267 AEUV)	61

2.5.3	Vertragsverletzungsklagen (Art 258 ff AEUV)	62
2.5.4	Nichtigkeitsklagen (Art 263 f AEUV)	63
2.5.5	Untätigkeitsklagen (Art 265 f AEUV)	63
2.6	Die Europäische Zentralbank (Art 282 ff AEUV)	63
2.7	Der Europäische Rechnungshof (Art 285 ff AEUV)	63
3.	Rechtsetzung in der Europäischen Union	64
4.	Der Aufbau der EU	65
5.	Rechtsquellen der Europäischen Union	66
5.1	Primäres Unionsrecht	66
5.2	Sekundäres Unionsrecht	66
5.3	Grundrechte	67
6.	Rechtsakte der Europäischen Union	68
6.1	Verordnungen	68
6.2	Richtlinien	69
6.2.1	Umsetzungsverpflichtung	69
6.2.2	Unmittelbare Wirksamkeit	70
6.2.3	Staatshaftung	71
6.2.4	Maßgebliche Richtlinien im Bereich des Steuerrechts	72
6.2.4.1	EG-Amtshilferichtlinie	72
6.2.4.2	Beitreibungsrichtlinie	73
6.2.4.3	Mutter-Tochter-Richtlinie	73
6.2.4.4	Fusionsrichtlinie	74
6.2.4.5	Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie	74
6.2.4.6	Sparzinsenrichtlinie	74
6.2.4.7	Kapitalansammlungsrichtlinie	75
6.2.4.8	Mehrwertsteuerrichtlinien	75
6.2.4.9	Bilanzrichtlinie	76
6.3	Beschlüsse	76
6.4	Empfehlungen und Stellungnahmen	77
6.5	Sonstige für das Steuerrecht zu beachtende Rechtsakte	77
6.5.1	Schiedskonvention	77
6.5.2	Verhaltenskodex gegen unfairen Steuerwettbewerb	78
7.	Das Verhältnis zwischen Unionsrecht und nationalem Steuerrecht der Mitgliedstaaten	79
8.	Die Grundfreiheiten des AEUV	81
8.1	Grundsätzliches	81
8.2	Prüfungsschema	82
8.3	Die Warenverkehrsfreiheit (Art 28 ff AEUV)	87
8.3.1	Begriff der Ware	87
8.3.2	Zollunion (Art 30 ff AEUV)	87
8.3.3	Verbot von Ein- und Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung	88
8.3.4	Einschränkung der Warenverkehrsfreiheit	90
8.4	Die Personenverkehrsfreiheit (Art 45 ff AEUV)	90
8.4.1	Die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art 45 ff AEUV)	91
8.4.1.1	Grenzüberschreitender Bezug	92
8.4.1.2	Arbeitnehmer	92
8.4.1.3	Ausnahme: Beschäftigte der öffentlichen Verwaltung ..	94
8.4.1.4	Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot	94
8.4.2	Die Niederlassungsfreiheit (Art 49 ff AEUV)	97
8.4.2.1	Grenzüberschreitendes Element	98

8.4.2.2	Begriff der Niederlassung	99
8.4.2.3	Ausübung hoheitlicher Gewalt	100
8.4.2.4	Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot	100
8.4.2.5	Einzelfragen	102
8.5	Die Dienstleistungsfreiheit (Art 56 ff AEUV)	106
8.5.1	Begriff der Dienstleistungsfreiheit	107
8.5.2	Entgeltlichkeit der Dienstleistung	108
8.5.3	Grenzüberschreitung	108
8.5.4	Ausübung hoheitlicher Gewalt	109
8.5.5	Beschränkungs- und Diskriminierungsverbot	109
8.5.6	Dienstleistungsrichtlinie	110
8.6	Die Kapitalverkehrsfreiheit (Art 63 ff AEUV)	110
8.6.1	Begriff des Kapital- und Zahlungsverkehrs	112
8.6.2	Beschränkungsverbot und Rechtfertigungsgründe	112
9.	Staatliche Beihilfen	115
10.	Ziel und Stand der Harmonisierung auf dem Gebiet des Steuerwesens	117
10.1	Diskriminierungsverbote (Art 110 bis 112 AEUV)	117
10.2	Steuerharmonisierung (Art 113 AEUV)	118
10.2.1	Indirekte Steuern	118
10.2.2	Direkte Steuern	119

III. Das OECD-Musterabkommen unter Berücksichtigung der von Österreich abgeschlossenen Abkommen

1.	Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars	134
1.1	Allgemeines	134
1.2	Effizienz und Steuergerechtigkeit	135
1.3	Die österreichische Abkommenspraxis	136
1.4	Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und nationalem Recht	137
2.	Aufbau von Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Einkommen- und Vermögenssteuern	140
2.1	Überblick	140
2.2	Geltungsbereich	141
2.3	Begriffsbestimmungen	143
2.3.1	Begriff der Doppelbesteuerung	143
2.3.2	Begriffsbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen	144
2.4	Zuteilungsregeln	147
2.4.1	Überblick	147
2.4.2	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	149
2.4.3	Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb	151
2.4.4	Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	153
2.4.5	Einkünfte aus Dividenden und Zinsen	156
2.4.6	Einkünfte aus Lizenzgebühren	157
2.4.7	Veräußerungsgewinne	158
2.4.8	Andere Einkünfte	158
2.5	Methoden	158
2.5.1	Überblick	158
2.5.2	Anrechnungsmethode	159
2.5.3	Befreiungsmethode	164
2.5.4	Exkurs: Unilaterale Maßnahmen: § 48 BAO	165

3.	Besondere Bestimmungen	167
3.1	Diskriminierungsverbote	167
3.2	Verständigungsverfahren	168
3.2.1	Informationsaustausch	168
3.2.2	Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern	169
IV.	Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre	171
1.	Rahmen und Grenzen der internationalen Steuergestaltung	183
1.1	Allgemeine steuerliche Rahmenbedingungen	183
1.2	Möglichkeiten der Steuergestaltung	184
1.2.1	Basisgesellschaften	185
1.2.2	Briefkasten- oder Domizilgesellschaften	186
1.2.3	Treaty Shopping	187
1.2.4	Directive Shopping	187
1.2.5	Rule Shopping	188
1.2.6	Rule Design	188
1.2.7	Qualifikationskonflikte	188
1.3	Grenzen der Steuergestaltung – Missbrauch	188
1.3.1	Nationale Anti-Missbrauchsbestimmungen	189
1.3.1.1	Wirtschaftliche Betrachtungsweise gem § 21 BAO	189
1.3.1.2	Rechtsmissbrauch gem § 22 BAO	189
1.3.1.3	Scheingeschäft oder Scheinhandlung gem § 23 BAO	190
1.3.1.4	Nichtnennung des Zahlungsempfängers gem § 162 BAO	191
1.3.1.5	Methodenwechsel (Switch-Over) gem § 10 Abs 4 KStG	191
1.3.1.6	Quellensteuerabzug gem § 94a Abs 2 Z 2 EStG	192
1.3.2	Weitere Anti-Missbrauchsbestimmungen der DBA	192
2.	Konzernstrukturgestaltung im Inbound-Fall	193
2.1	Rechtsformwahl in Österreich	193
2.1.1	Inbound Betriebsstätte	193
2.1.2	Inbound Personengesellschaft	195
2.1.3	Inbound Kapitalgesellschaft	196
2.1.3.1	Besteuerung der Tochtergesellschaft	196
2.1.3.2	Besteuerung der Gewinnausschüttung	197
2.1.3.3	Besteuerung des Beteiligungsertrages	198
2.1.3.4	Zusammenfassende Abbildungen	199
2.1.4	Zusammenfassende Beispiele	200
2.2	Einsatz einer Zwischengesellschaft in Österreich	203
3.	Konzernstrukturgestaltung im Outbound-Fall	203
3.1	Standortwahl	203
3.1.1	Höhe des Steuersatzes	204
3.1.2	Höhe der effektiven Steuerbelastung	204
3.1.3	Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens	204
3.1.4	Mitglied der Europäischen Union	204
3.1.5	Steuerliche Investitionsbegünstigungen	205
3.1.6	Kriterien für eine steuerliche Konsolidierung	205
3.1.7	Kriterien für internationales Schachtelprivileg	206
3.1.8	Quellensteuer	207
3.1.9	Anti-Missbrauchsbestimmungen	207

3.2	Rechtsformwahl	207
3.2.1	Übersicht	208
3.2.2	Betriebsstätte vs Tochterkapitalgesellschaft	208
3.2.2.1	Gewinnfall	209
3.2.2.2	Verlustfall	211
3.2.3	Transparente vs intransparente Personengesellschaft	213
3.3	Einsatz von Holdinggesellschaften	214
3.3.1	Mindestbeteiligung beim Schachtelprivileg	215
3.3.2	Reduzierung von Quellensteuern	216
3.3.3	Konsolidierung von positiven und negativen Ergebnissen	217
3.3.4	Steuerwirksame Teilwertabschreibungen und Liquidations- verluste	218
3.3.5	Safe Haven Regelung für thin capitalization	219
3.3.6	Minimierung der Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne	220
3.3.7	Mixer Gesellschaften	220
3.3.8	Beschränkung des Einsatzes von Holdinggesellschaften	222
3.4	Einsatz von Zwischengesellschaften	223
3.5	Joint Ventures	224
3.5.1	Schuldrechtliche Joint Ventures	224
3.5.1.1	Vertrags-Joint-Ventures	224
3.5.1.2	Überkreuzbeteiligungsmodelle	225
3.5.2	Gemeinschaftsunternehmen	225
3.5.2.1	Personengesellschaftsstrukturen	226
3.5.2.2	Kapitalgesellschaftsstrukturen	226
3.6	Konzernerneigene Dienstleistungsgesellschaft	227
3.6.1	Treasury centers	227
3.6.2	Versicherungsgesellschaften	228
3.6.3	Factoring- und Re invoicing-Gesellschaften	228
3.6.4	Managementgesellschaften, Kontroll- und Koordinierungs- stellen	228
3.6.5	Immobilien-gesellschaften	228
3.6.6	Vertriebsgesellschaften	229
3.6.7	Forschungsgesellschaften	229
3.6.8	Patent-, Lizenz- und Markenverwertungsgesellschaften	230
3.7	Reorganisation	230
3.7.1	Anteilseinbringung in eine ausländische Zwischenholding	230
3.7.2	Verlustverwertung durch Umgründung	232
3.7.2.1	Internationale Verschmelzung	232
3.7.2.2	Internationale Umwandlung	234
3.7.2.3	Internationale Einbringung	235
3.7.2.4	Internationale Spaltung	235
3.7.3	Societas Europea	235
3.8	Kauf und Verkauf einer Auslandsgesellschaft	236
3.8.1	Asset deal	237
3.8.1.1	Capital gains	237
3.8.1.2	Fremdkapitalzinsen	237
3.8.1.3	Firmenwertabschreibung	237
3.8.2	Share deal	238
3.8.2.1	Capital gains	238
3.8.2.2	Fremdkapitalzinsen	238
3.8.2.3	Firmenwertabschreibung	239

4. Konzernvertragsgestaltung	239
4.1 Verrechnungspreise	239
4.1.1 Einführung	239
4.1.2 Rechtsgrundlagen	242
4.1.3 Fremdvergleichsgrundsatz	244
4.1.4 Methoden zur Bestimmung des Verrechnungspreises	246
4.1.4.1 Standardmethoden	247
4.1.4.2 Transaktionsbezogene Gewinnmethoden	251
4.1.4.3 Globale Gewinnmethoden	252
4.1.5 Advance Pricing Agreement (APA) und Auskunftsbesc gem § 118 BAO idF AbgÄndG 2010	253
4.1.6 Konzernumlagen	255
4.1.7 Gestaltungsmöglichkeiten	256
4.2 Finanzierung	257
4.2.1 Finanzierung – Inbound	258
4.2.1.1 Betriebsstätte	258
4.2.1.2 Tochterkapitalgesellschaft	260
4.2.1.3 Personengesellschaft	263
4.2.2 Finanzierung – Outbound	263
4.2.2.1 Betriebsstätte	263
4.2.2.2 Tochterkapitalgesellschaft	265
4.2.2.3 Personengesellschaft	270
4.2.3 Finanzierungsgesellschaften	271
4.3 Unterkapitalisierungsregelungen – Thin Capitalization Rules	273
4.4 Vermeidung der Gewinnrealisierung	274
4.4.1 Ausschüttungspolitik und Repatriierung	274
4.4.2 Umleiten von Einkünften	275
4.4.3 Umformung von Einkünften	275
4.4.4 Temporäre Abschirmwirkung	277
4.5 Verlustverwertung	277
4.5.1 Aufwand iZm Beteiligungserträgen	278
4.5.2 Verrechnung mit positiven Einkünften	278
4.5.3 Teilwertabschreibung der ausländischen Beteiligung	279
4.5.4 Verlustverwertung im Rahmen der Gruppenbesteuerung	279
4.5.5 Veräußerung der ausländischen Beteiligung	280
4.5.6 Verlustnutzung durch Finanzierungsmaßnahmen	281
4.5.7 Verlustverwertung durch Vertragsgestaltung	281
4.5.8 Verlustnutzung durch Strukturänderung	282
4.6 Qualifikationskonflikte	282
4.6.1 Leasing	282
4.6.2 Hybride Finanzierung	284
4.6.3 Hybride Gesellschaften	285
Stichwortverzeichnis	287