



MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Die Besteuerung internationaler Konzerne unter besonderer Berücksichtigung
von serbischen Unternehmensbeteiligungen“

verfasst von / submitted by

Ivan Matic

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2018 / Vienna 2018

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

A 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Prof. Dr. MMag. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
2	Begriffe	2
2.1.	Begriff des Konzerns	2
2.2.	Begriff der Holding	8
2.3.	Begriff der Beteiligung	9
3	Erwerb der Beteiligung.....	11
3.1.	Kauf als Art des Erwerbs.....	11
3.2.	Finanzierung der Anschaffung	12
3.2.1.	Einschränkungen der Abzugsfähigkeit.....	15
3.3.	Erwerb einer serbischen Beteiligung	21
3.4.	Conclusio	21
4	Laufende Besteuerung der Tochtergesellschaft	23
4.1.	Persönliche Steuerpflicht	23
4.1.1	Gründung und persönliche Steuerpflicht der serbischen Tochtergesellschaft ...	25
4.2.	Beginn und Ende der Steuerpflicht.....	27
4.2.1.	Beginn und Ende der Steuerpflicht der serbischen Tochtergesellschaft	30
4.2.2.	Beginn und Ende der beschränkten Steuerpflicht in Österreich der serbischen Tochtergesellschaft.....	31
4.2.3.	Conclusio.....	31
4.3.	Sachliche Steuerpflicht	32
4.3.1.	Sachliche Steuerpflicht der serbischen Tochtergesellschaft	35
4.3.2.	Conclusio.....	37
4.4.	Steuersatz.....	38

4.4.1.	Steuersatz in Serbien	40
4.4.2.	Conclusio.....	40
5	Laufende Besteuerung der Muttergesellschaft.....	42
5.1.	Beteiligungserträge	42
5.1.1.	Beteiligungserträge aus einer serbischen Tochtergesellschaft	44
5.1.2.	Conclusio.....	49
5.2.	Verdeckte Gewinnausschüttung	49
5.2.1.	Die Bedeutung des Instituts.....	49
5.2.2.	Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung	50
5.2.3.	Der Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung	52
5.2.4.	Vorteilsausgleich	52
5.2.5.	Gesellschaftsrechtliche Veranlassung der verdeckten Gewinnausschüttung	52
5.2.6.	Ausmaß der verdeckten Gewinnausschüttung	53
5.2.7.	Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung.....	53
5.2.8.	Conclusio.....	56
5.3.	Gruppenbesteuerung.....	56
5.3.1.	Gruppenträger.....	57
5.3.2.	Gruppenmitglieder	58
5.3.3.	Finanzielle Verbindung	60
5.3.4.	Gruppenantrag.....	61
5.3.5.	Die Ermittlung des zuzurechnenden Ergebnisses	62
5.3.6.	Ausländische Verluste.....	63
5.3.7.	Minstdauer.....	65
5.3.8.	Conclusio.....	65

5.4.	Gesamtsteuerbelastung	65
6	Literaturverzeichnis.....	68
6.1.	Monografien und Kommentare	68
6.2.	Beträge in Sammelwerken.....	68
6.3.	Beiträge in Fachzeitschriften	69
6.4.	Judikatur	69
7	Zusammenfassung.....	71
8	Abstract	72

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BlgNR	Beilage zu den Stenografischen Protokollen des (österreichischen)
Nationalrats	
BMF	Bundesminister(ium) für Finanzen
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FA	Finanzamt
gem	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung (von)
iSd	im Sinne des (der)
iSv	im Sinne von
iVm	in Verbindung mit
KES	Kapitalertragsteuer
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
ÖStZ	„Österreichische Steuer-Zeitung“
StRefG	Steuerreformgesetz
SWI	„Steuer und Wirtschaft International“
SWK	„Steuer und Wirtschaftskartei“
UGB	Unternehmensgesetzbuch

Tz	Textziffer
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Beteiligungsertragsbefreiung	43
Tabelle 2: Ausländische Verluste.....	64
Tabelle 3: Gesamtsteuerbelastung.....	66

1 Einleitung

Die internationale Unternehmenstätigkeit erfolgt dominant durch konzernartige Unternehmensstrukturen. Heute können einzelne Unternehmensträger nicht allein auf dem Weltmarkt auftreten. Um eine effiziente und qualitätsvolle Leistung zu erbringen, konzentrieren sich Unternehmen innerhalb größerer Strukturen.

Ein weiterer Grund für Bildung eines Konzerns ist die Schaffung der günstigsten Steuerergestaltungen. Oft kann es steuerlich sinnvoller sein, eine Tochtergesellschaft im Ausland zu gründen, als unmittelbar auf dem fremden Markt aufzutreten. Bei Konzernen spielen die Steueraufwendungen bei einzelnen Entscheidungen eine große Rolle.

Seit Jahren ist Österreich einer der größten Investoren in Serbien. Da viele österreichische Unternehmen in Serbien tätig sind, ist die Frage der Besteuerung internationaler Konzerne mit besonderer Berücksichtigung von serbischen Unternehmensbeteiligungen von großer Bedeutung.

Diese Arbeit beschäftigt sich mit einer vereinfachten Konzernstruktur. Eine solche Konzernstruktur umfasst ein österreichisches Mutterunternehmen, das Tochtergesellschaften in Österreich und in Serbien hat. Durch die Darstellung der Besteuerung des jeweiligen Konzernmitglieds in Österreich und in Serbien soll ein Rechtsvergleich erstellt werden.

2 Begriffe

2.1. Begriff des Konzerns

Eine wichtige Voraussetzung einer seriösen wissenschaftlichen Beschäftigung mit dem Thema Konzernbesteuerung ist die klare Definition des Begriffs „Konzern“.

Da man sich immer nur innerhalb des gesetzlichen Rahmens bewegen darf, orientiert man sich hier am vom Gesetzgeber gewählten Wortlaut. Der Ausdruck „Konzern“ ist im österreichischen Recht sowohl im AktG als auch im GmbHG enthalten. Trotz eines größeren Unterschieds im Entstehungszeitpunkt sind § 15 AktG und § 115 GmbHG absolut identisch¹.

Einen Konzern formen verschiedene rechtlich selbständige Unternehmen, die als Konzernunternehmen zu bezeichnen sind. Hier zeigt der Gesetzgeber eine gewisse Ungenauigkeit. Das Aktiengesetz beziehungsweise GmbH-Gesetz spricht von „**Unternehmen**“. Gleichzeitig wird im § 1 (2) UGB ein Unternehmen als eine „Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit“ definiert. Dagegen ist laut § 1 (2) UGB ein „**Unternehmer**“ ein Betreiber eines Unternehmens. Ein „Unternehmen“ braucht einen „Unternehmer“. Damit ist in § 15 AktG und § 115 GmbHG der Rechtsträger eines Unternehmens gemeint. **Rechtlich selbständig** ist ein Rechtsträger, der eine eigenständige rechtliche Einheit bildet und seine rechtliche Identität mit dem Unternehmensrechtsträger eines verbundenen Unternehmens nicht teilen muss.² Eine solche „rechtliche Einheit“ setzt keine eigene Rechtspersönlichkeit voraus.³ Die zusammengefassten Mitglieder des Konzerns behalten trotz des Zusammenschlusses ihre rechtliche Selbständigkeit und sind weiter fähig, für sich Rechte und Pflichten zu begründen.⁴ Eine mangelnde Rechtspersönlichkeit einer GesbR wird in der Literatur nicht als ein Hindernis gesehen. Sie kann auch als Teil eines Konzerns auftreten.⁵ Politische Parteien, diverse parlamentarische Einrichtungen mit Rechtspersönlichkeit, Religions-, Glaubens- und Bekenntnisgemeinschaften

¹Vgl §§ 15 AktG, 115 GmbHG

² *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ § 15 AktG Rz 11

³ *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ § 15 AktG Rz 11

⁴ OGH 16.06.1983, 6Ob579/83

⁵ *Haberer/Krejci in Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 1 Rz 1.123

ten und ihre jeweiligen rechtsfähigen Untergliederungen sind als Mitglieder eines Konzerns denkbar.⁶

Der Konzern selbst ist also keine Gesellschaft, sondern ein bestimmtes „Verbundenheitsverhältnis“, das zu einer **wirtschaftlichen Einheit** zusammengefasst ist.⁷ Eine solche Zusammenfassung von mehreren Subjekten entsteht, um genau definierte Ziele zu verfolgen. Diese Ziele sind Ziele des Konzerns, nicht der einzelnen Mitgliedern.⁸ Verfolgt werden neben wirtschaftlichen auch zusammenhängende finanzielle und technische Ziele.⁹

Für die Qualifikation als Konzern ist entweder eine **einheitliche Leitung** nötig¹⁰ oder auf Grund von Beteiligungen ein mittelbar oder unmittelbar **beherrschender Einfluss** von einem dieser Unternehmen¹¹. Maßgebliche Finanzierung, Personalunion in den Organen, Betriebsverpachtung, Betriebsüberlassungs- oder Betriebsführungsvertrag, Gewinn- und Verwaltungsgemeinschaften sind Merkmale eines beherrschenden Einflusses¹². Eine einheitliche Leitung wird durch Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen sein müssen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen ausgeübt¹³. Konzernrichtlinien oder Konzernweisungen können auch als Grundlage einer einheitlichen Leitung dienen.¹⁴

Die Definition des Konzerns im GmbHG und im AktG enthält zwei Tatbestände, die in der Literatur zu Diskussionen geführt haben. Für manche bleibt die Definition strittig.¹⁵ Für andere wird in der Rechtsprechung die fehlende Erkenntnis gefunden.¹⁶ Der erste Absatz enthält den eigentlichen Konzerntatbestand, der eine einheitliche Leitung definiert. Der Tatbestand beruht auf einer gesetzlichen Vermutung. Ein Konzernverhältnis wird aufgrund einer Abhängigkeit vermutet.¹⁷ Die Vermutung kommt aus dem verwendeten Wort „gilt“. Falls ein rechtlich selbständiges Unternehmen unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens ist, kann eine Konzernstruktur vermutet werden. Es konnte bewiesen werden, dass be-

⁶ *Haberer/Krejci* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 1 Rz 1.124

⁷ OGH 16.06.1983, 6Ob579/83

⁸ *Haberer/Krejci* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 1 Rz 1.125

⁹ OGH 16.06.1983, 6Ob579/83

¹⁰ § 15 (1) AktG bzw § 115 (1) GmbHG

¹¹ § 15 (2) AktG bzw § 115 (2) GmbHG

¹² VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0162

¹³ VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0162

¹⁴ *Kreil*, Holdning in *Huttel/Mazal* (Hrsg), Fachlexikon Arbeitsrecht (2012),

https://www.lindeonline.at/#id:lexikon-ar_konzern (Stand 26.7.2018)

¹⁵ *Haberer/Krejci* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 1 Rz 1.111

¹⁶ *Diregger* in *Gruber/Harrer*, GmbHG § 115 Rz 11 iVm OGH 10.03.2003, 16Ok20/02

¹⁷ *Diregger* in *Gruber/Harrer*, GmbHG § 115 Rz 11

stehender beherrschender Einfluss in Wirklichkeit nicht ausgeübt wird. Die Beweislast liegt bei dem, der die Konzernvoraussetzungen verneint.¹⁸

Bei Einbeziehung mehrerer Unternehmensträger in einen Konzern sind unterschiedliche Gestaltungen möglich. Anders als im AktG oder im GmbHG, wo diese Variationen nicht explizit genannt wurden, kennt nicht nur die Praxis, sondern auch wissenschaftliche Kreise verschiedene Konzernformen. Man findet vertikale, horizontale und laterale Konzerne. Bei **vertikalen** Konzernen sind die Beteiligten an unterschiedlichen Wertschöpfungsketten tätig. Verbunden werden die Gesellschaften aus vor- beziehungsweise nachgelagerten Branchen.¹⁹ Das Ziel kann in der Kontrolle über die Wertschöpfungskette oder in der Verbesserung der Qualität der Komponenten liegen.²⁰ Dagegen sind die Mitglieder eines **horizontalen** Konzerns auf der gleichen Stufe der Wertschöpfungskette angesiedelt. Nach manchen Meinungen entstand diese Form, weil die wachsenden Unternehmen nicht mehr effektiv kontrollierbar wurden.²¹ Ein Grund für die Bildung eines solchen Konzerns kann auch die Stärkung der Marktmacht sein.²² Die Tätigkeitsbereiche der konzernzugehörigen Gesellschaften müssen nicht miteinander verbunden sein. Sie können in komplett verschiedenen Branchen tätig sein. Dann spricht man von einem **lateralen** Konzern. Der Sinn liegt in einer Diversifikation des Geschäftsrisikos. In den 90er Jahren wurden mehrere laterale Konzerne abgeschafft, weil die Meinung überwog, dass ein einzelner Aktionär eine Kapitalverteilung an der Börse effektiver ausüben kann.²³ Es ist sinnlos, eine große Unternehmensgruppe zu formen, um lediglich Kapital zu diversifizieren, wenn ein alleiniger Investor eine solche Diversifizierung einfacher an der Börse schafft.

Beispiel

Vertikaler Konzern: Gesellschaft A, die Möbel herstellt, Gesellschaft B, die Sägewerke betreibt, und Gesellschaft C, die in der Forstwirtschaft tätig ist, gehören zu einem Konzern und bilden eine Lieferkette.

Horizontaler Konzern: Die Gesellschafter A, B und C formieren einen Konzern. Jeder von diesen produziert Möbel, die am Markt unter eigenem Namen angeboten werden.

¹⁸ *Haberer/Krejci* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 1 Rz 1.112

¹⁹ *Behringer*, Konzerncontrolling 12

²⁰ *Behringer*, Konzerncontrolling 13

²¹ *Behringer*, Konzerncontrolling 14

²² *Haberer/Krejci* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 1 Rz 1.157

²³ *Behringer*, Konzerncontrolling 14

Lateraler Konzern: Die Gesellschafter A, B und C formieren einen Konzern. Gesellschaft A betreibt Luftverkehr, Gesellschaft B ist in der Land- und Forstwirtschaft tätig und Gesellschaft C stellt Nahrungsmittel her.

In der Regel werden Konzerne als **Unterordnungskonzerne** organisiert.²⁴ Die Literatur unterscheidet als wesentliche Merkmale oder „Aufgriffskriterien“ eines Unterordnungskonzerns: Abhängigkeit, Mehrheitsbeteiligung und einheitliche Leitung.²⁵ Die einheitliche Leitung eines herrschenden über mindestens ein beherrschtes Unternehmen ist Mindestvoraussetzung eines Unterordnungskonzerns. Das herrschende Unternehmen gilt als Konzernmuttergesellschaft (Konzernspitze), während die beherrschte Gesellschaft die Tochtergesellschaft darstellt. Darüber hinaus bestehen oft mehrstufige Unternehmensverbindungen, wenn die Tochtergesellschaft ein weiteres abhängiges Unternehmen (Enkelgesellschaft) beherrscht.²⁶ Ein Konzern muss nicht notwendigerweise eine Muttergesellschaft haben. Es handelt sich dann um einen **Gleichordnungskonzern** (im Vergleich zum Unterordnungskonzern)²⁷. Zwei Tatbestände sind entscheidend: die einheitliche Leitung und das Fehlen der Abhängigkeit. Die Schwester-gesellschaften werden in einem Gleichordnungskonzern gleichgestellt. Es gibt keine Unterordnungsverhältnisse.²⁸

Beispiel

Unterordnungskonzern: Gesellschaft A hält 100 % Anteile an Gesellschaft B und 100 % an Gesellschaft C. A hat beherrschenden Einfluss über B und C. Die Gesellschaften A, B und C stellen zusammen einen Konzern dar und sind einzeln als Konzernunternehmen anzusehen.

Gleichordnungskonzern: Die Gesellschaften A, B und C haben keine Anteile aneinander. Trotzdem haben sie einen Vertrag abgeschlossen, nach dem A die Verwaltung der Geschäfte B und C übernimmt.

Eine weitere Differenzierung betrifft faktische und Vertragskonzerne. Bei **Vertragskonzernen** wurde ein Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. In Abwesenheit eines Unternehmensvertrages wird von einem **faktischen** Konzern gesprochen. Die Kon-

²⁴ *Jula*, Der GmbH-Gesellschafter: GmbH-Gründung Rechte und Pflichten Haftungsrisiken Ausscheiden und Abfindung 279

²⁵ *Diregger/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG*, § 15 Rz 22

²⁶ *Jula*, Der GmbH-Gesellschafter: GmbH-Gründung Rechte und Pflichten Haftungsrisiken Ausscheiden und Abfindung 279

²⁷ *Weber*, Unternehmens- und Gesellschaftsrecht 173

²⁸ *Haberer/Krejci in Haberer/Krejci, Konzernrecht* Kap 1 Rz 1.158

zernleitung basiert nicht auf einem Vertrag, sondern auf der tatsächlichen Verwaltung.²⁹ Faktische Konzerne können entweder qualifizierte oder einfache Konzerne sein. Beim **qualifizierten** Konzern kommt es zu einer strengeren Einbindung des untergeordneten Unternehmens als im **einfachen** Konzern.³⁰ Das bringt mehrere Fragen hinsichtlich der Zulässigkeit einer solchen Gestaltung und des Schutzes von Minderheitsgesellschaftern und Gläubigern mit sich. Die Charakteristiken des qualifizierten Konzerns sind weiter strittig.³¹ Eine dauernde und nachhaltige Schädigung der abhängigen Gesellschaft oder ein Ignorieren der Unabhängigkeit der untergeordneten Gesellschaft als einzelnen Rechtsträger sind mögliche Verstöße gegen die Eigenständigkeit des Konzernmitglieds. Solche Verstöße gelten als Merkmale der qualifizierten Konzernierung. Eine ordnungsmäßige Reihenfolge von Kriterien wurde dennoch nicht festgestellt.³²

Im Schrifttum wird der Begriff „Konzern“ in unzähligen Variationen diskutiert. Er kann auch als eine variable Kombination von Markt und Hierarchie verstanden werden.³³ Wichtig ist aber festzustellen, wie eine Holding vom Gesetzgeber verstanden und folglich von den Behörden ausgelegt wird. Das Steuerrecht enthält selbst keinen eigenständigen Begriff des Konzerns, obwohl steuerliche Vorschriften dieses Phänomen nennen. Im Körperschaftsteuergesetz kann der Begriff „Konzernzugehöriges Unternehmen“ gefunden werden. Konkret nützen die § 9 (7) KStG über Gruppenbesteuerung, § 10 (3) Z 4 KStG über internationale Schachtelbeteiligungen sowie § 12 (1) Z 9 KStG über nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben diesen Begriff. Eine weitere Auslegung fehlt. Gesellschaftsrechtlich besteht eine klare Definition in § 15 AktG und in § 115 GmbHG. Fraglich ist die eventuelle Kohärenz von steuer- und gesellschaftsrechtlichen Ausdrücken. Gesetzmaterialien verweisen auf den Konzerntatbestand in Sinne des § 15 AktG.³⁴ Die Finanzverwaltung äußert sich in diesselbe Richtung.³⁵ Die Lehre unterstützt weiter die Übernahme des gesellschaftsrechtlichen Begriffs des Konzerns im Steuerrecht.³⁶ Es ist daher unstrittig, dass das Steuerrecht völlig der gesellschaftsrechtlichen Definition des Konzern folgt und dass es „*keinen körperschaftsteuerrechtlichen Konzernbegriff sui generis*“ gibt.³⁷

²⁹ *Jula*, Der GmbH-Gesellschafter: GmbH-Gründung Rechte und Pflichten Haftungsrisiken Ausscheiden und Abfindung 282

³⁰ *Haberer/Krejci* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 1 Rz 1.160

³¹ *Haberer/Krejci* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 1 Rz 1.160

³² *Diregger/Diregger* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 15 Rz 91

³³ *Metzler*, Unternehmerische Finanzierungsinstrumente 229

³⁴ ErlRV 59 BlgNR 22. GP, 274

³⁵ KStR Rz 1125

³⁶ *Haberer/Krejci* in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 1 Rz 20.4

³⁷ *Philipp Stanek*, Konzernbegriff und steuerliche Zurechnung (Teil I), taxlex 2015, 337

Der Begriff des Konzerns wird im serbischen Recht ebenfalls gesetzlich reguliert. Grundstein des serbischen Unternehmensrechts ist das Unternehmensgesetzbuch (Zakon o privrednim društvima) aus dem Jahr 2011. In § 550 serbisches UGB wird der Konzern als Synonym für eine Gruppe benützt. Der nächste Paragraph erläutert die Bedeutung weiter. Eine Gruppe bzw Konzern bilden ein kontrollierendes Unternehmen und ein oder mehrere kontrollierte Unternehmen. Ihre Verbindung basiert entweder auf einer Beteiligung oder aufgrund eines Kontroll- und Verwaltungsvertrages. Die erste Variante bezeichnet das Gesetz als faktische Gruppe.³⁸ Die zweite Variante wird Vertragsgruppe genannt.³⁹ Ein wichtiger Hinweis in diesem Paragraphen betrifft das Tätigkeitsfeld des kontrollierenden Unternehmens. Es muss neben der Verwaltung von untergeordneten Unternehmen auch andere Tätigkeiten ausüben.⁴⁰ Sonst liegt eine Holding vor. Alternativ ist auch eine Gruppe von Gesellschaften ohne Abhängigkeitsverhältnis möglich⁴¹. Hier sieht der Gesetzgeber explizit eine Möglichkeit vor, dass ein Gleichordnungskonzern gebildet werden kann. Es wird nur der Begriff des Gleichordnungskonzerns benützt, aber im Sinne einer Ausnahme. Daraus kann geschlossen werden, dass der Gesetzgeber den Unterordnungskonzern als regelmäßige Erscheinungsform vorgesehen hat. Weitere Regelungen über einen Konzern gibt das serbische UGB aber nicht.

Das serbische Steuerrecht kennt den Begriff „Konzern“ nicht. Das serbische Körperschaftsteuergesetz enthält aber den Begriff „Gruppe von verbundenen juristischen Personen“ im 8. Abschnitt, der Gruppenbesteuerung und Verrechnungspreise reguliert. Das sind die Muttergesellschaft und ihre untergeordneten Gesellschaften, soweit eine mittelbare oder unmittelbare Kontrolle über 75 % der Anteile besteht.⁴² Der Begriff „Gruppe von Gesellschaften“, der im serbischen UGB als Synonym für einen Konzern benützt wird, hat scheinbar die gleiche Bedeutung. Eine Zusammenfassung von Gesellschaften, die die Tatbestände des § 551 serbisches UGB erfüllt, fällt unter die Anwendung des 8. Abschnitts des serbischen KStG.

Das serbische Bankengesetz übernimmt den Begriff „Gruppe von Gesellschaften“ mit gleicher Bedeutung.⁴³ Im serbischen Bankengesetz wird der Konzernbegriff weiterentwickelt, weil in § 2 (21) serbisches Bankengesetz über eine „Bankengruppe“ gesprochen wird.

³⁸ § 551 (2) Z 1 serb UGB

³⁹ § 551 (2) Z 2 serb UGB

⁴⁰ *Eisenbahngesellschaft A hat beherrschenden Einfluss über Busgesellschaft B und Taxigesellschaft C und verwaltet diese. Neben der Verwaltung der Gesellschaften B und C operiert A regelmäßig die Personen- und Güterbeförderung per Zug.*

⁴¹ § 551 (2) Z 3 serb UGB

⁴² § 55 (1) serb KStG

⁴³ § 2 (19) serb Bankengesetz

Hinsichtlich der Begriffverwendung zeigen sowohl der österreichische als auch der serbische Gesetzgeber etwas Inkonsistenz. Unternehmensrechtlich definierte Begriffe wurden nicht in das Steuerrecht übertragen. Weithin bekannte und oft verwendete Begriffe wie „faktischer Konzern“, „Vertragskonzern“ oder „Gleichordnungskonzern“ sind dem österreichischen Recht nicht bekannt. Dagegen sind sie in serbischen Gesetzestexten zu finden.

2.2. Begriff der Holding

Im Gegensatz zum Konzern, fand der österreichische Gesetzgeber es nicht für nötig, eine Holding zu definieren. Es sind unterschiedliche Überlegungen zu finden. Eine Holding ist ein Unternehmen an der Spitze einer Unternehmensgruppe, die keine Leitungsmacht in eigenem Interesse (wie ein Konzern) ausübt. Vielmehr werden die Kapitalanteile anderer Unternehmen verwaltet.⁴⁴ Öfter wird ein Unternehmen gemeint sein, dass keine operative Tätigkeit, sehr wohl aber Leitungsmacht über andere Unternehmen ausübt⁴⁵. Eine Holding ist eine Organisationsstruktur, keine rechtliche Sonderform⁴⁶. Aufgrund des Verhaltens der Holdinggesellschaft gibt es zwei unterschiedliche Varianten. Eine **Management-Holding** liegt vor, wenn die Muttergesellschaft wirklich geschäftsführend auftritt. Werden nur die Beteiligungen behalten, ohne untergeordnete Unternehmensträger zu beeinflussen, spricht man von einer **Finanz-Holding**.⁴⁷ Aufgrund des Fehlens des Tatbestandmerkmals der einheitlichen Leitung würde in diesem Fall der Konzerntatbestand nicht erfüllt.⁴⁸

Konträr zur österreichischen Rechtslage reguliert der serbische Gesetzgeber den Begriff der Holding. Das serbische Unternehmensgesetzbuch definiert in § 552 eine Holding als eine Gesellschaft, die andere Gesellschaften verwaltet und deren einziger Gegenstand die Verwaltung und die Finanzierung von Tochtergesellschaften ist.

⁴⁴ Kreil, Holding in Huttel/Mazal (Hrsg), Fachlexikon Arbeitsrecht, https://www.lindeonline.at/#id:lexikon-ar_holding (Stand 26.7.2018)

⁴⁵ Kreil, Holding in Huttel/Mazal (Hrsg), Fachlexikon Arbeitsrecht, https://www.lindeonline.at/#id:lexikon-ar_holding (Stand 26.7.2018)

⁴⁶ Peter Griehser, Die Holding in der österreichischen Rechtsordnung, *ecolex* 2007, 181 (181)

⁴⁷ Jula, Der GmbH-Gesellschafter: GmbH-Gründung Rechte und Pflichten Haftungsrisiken Ausscheiden und Abfindung 280

⁴⁸ Jula, Der GmbH-Gesellschafter: GmbH-Gründung Rechte und Pflichten Haftungsrisiken Ausscheiden und Abfindung 280

Das serbische Körperschaftsteuergesetz kennt den Begriff „Konzern“ überhaupt nicht. Dagegen wird im serbischen Bankengesetz über die „Bankenholding“ gesprochen⁴⁹. Das wäre eine Gesellschaft an der Spitze einer Bankengruppe, die selbst keine Bank ist.

Beispiel

Die Schnellverkehr AG hat 100 % Anteile am Eisenbahnunternehmen Zug AG und 100 % Anteile am Taxiunternehmen Yellowcab AG. Neben der Verwaltung von Zug AG und Yellowcab AG übt die Schnellverkehr AG keine andere Tätigkeit aus. Die Schnellverkehr gilt selbst als Holding.

2.3. Begriff der Beteiligung

Die Verbindung mehrerer Unternehmen durch Beteiligungen gilt als wichtiges Merkmal eines Konzerns. Dadurch kann ein größerer Unternehmenserfolg erwirtschaftet werden. Definiert wird die Beteiligung in § 189a Z 2 UGB. Eine Beteiligung setzt zunächst Besitz von Anteilen an einem anderen Unternehmen voraus. Diese Anteile müssen dauernd dem Unternehmer gewidmet werden. Eine bloße Veräußerungsgewinnerzielung ist für die Qualifikation als Beteiligung schädlich. Eine Beteiligungsvermutung liegt vor, wenn der Anteil am Kapital 20 % übersteigt. Durch die Kriterien für das Vorliegen einer Beteiligung wird die Beteiligung von sonstigen Finanzanlagen sowie den Wertpapieren des Umlaufvermögens abgegrenzt⁵⁰.

Bei Konzernen, die auf einem Unterordnungsverhältnis basieren, spricht § 189 Z 6 bis 8 UGB von verbundenen Unternehmen. Unterschieden wird zwischen Mutter- und Tochterunternehmen, die dem Mutterunternehmen untergeordnet sind.

Das serbische UGB in § 62 unterscheidet eine wesentliche und eine überwiegende Beteiligung. Wesentlich beteiligt ist, wer mindestens 25 % der Stimmrechte besitzt. Eine überwiegende Beteiligung wird ab 50 % der Stimmrechte erreicht. *Ratio legis* dieser Bestimmung ist die Nennung der Subjekte, die besondere Pflichten gegenüber der Gesellschaft haben. Die Pflichten von wesentlich beteiligten Personen sind unter anderem die Vermeidung von Interessenkonflikten mit der Gesellschaft⁵¹, Schutz von Geschäftsgeheimnissen⁵² oder Konkur-

⁴⁹ § 2 (22) serb Bankengesetz

⁵⁰ *Dokalik in Torggler*, UGB § 189a

⁵¹ § 69 serb UGB

⁵² § 72 serb UGB

renzverbot⁵³. Ein Verstoß gegen diese Pflichten berechtigt die Gesellschaft und andere Gesellschaften, Klage gegen wesentlich beteiligte Gesellschafter zu erheben.⁵⁴

⁵³ § 75 serb UGB

⁵⁴ § 71, § 74, § 76 und § 79 serb UGB

3 Erwerb der Beteiligung

Ein wesentlicher Schritt bei der Bildung eines Konzerns ist der Erwerb einer Beteiligung. Mit dem Erwerb einer Beteiligung werden verschiedene Rechtsträger zusammengefasst. Ein Mutter-Tochter-Verhältnis wird grundsätzlich durch Beteiligungen gegründet. Das Beteiligungsausmaß muss einen beherrschenden Einfluss ermöglichen. Nach Meinung der Finanzverwaltung liegt eine Beteiligung dann vor, wenn eine Erwerbsquelle angeschafft wurde. Diese Erwerbsquelle sollte entweder laufende Gewinne oder Veräußerungsgewinne bringen.⁵⁵

3.1. Kauf als Art des Erwerbs

Mit dem Erwerb werden die Anteile Teil des Betriebsvermögens der Mutterunternehmen. Es kommen alle zivilrechtlichen Erwerbsvorgänge in Betracht. Kauf, Tausch, Schenkung, von Todes wegen, Umgründungen, Anteilerwerb durch Kapitalerhöhung sind mögliche Wege zum Erwerb einer Beteiligung. Der Umfang dieser Arbeit konzentriert sich auf den Kauf als wichtigsten Erwerbsvorgang. Das bedeutet, dass die Anteile an einer Tochtergesellschaft schon früher bei der Gründung entstanden sind. Es geht um einen derivativen Eigentumserwerb. Die Muttergesellschaft erwirbt die Anteile von den früheren Anteilsinhabern. Dieser Vorgang löst beim Erwerber keine Steuerpflicht aus.

Beispiel

Herr A hat im Jahr 2000 die A GmbH gegründet. Im Jahr 2015 kauft die B AG 100 % der Anteile an der A GmbH. Herr A erhält steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 (2) Z 1 lit a EStG. Dagegen ist dieser Vorgang bei der B AG nicht steuerbar.

Entschließt sich die in Österreich ansässige Gesellschaft zum Kauf der Anteile an der serbischen Gesellschaft, kommt es steuerrechtlich zu keinen Unterschieden. Es liegt kein steuerbarer Vorgang aus österreichischer Sicht vor.

Bei Konzernen sind die Anteile an Tochtergesellschaften dauernd dem Geschäftsbetrieb gewidmet. Nach § 198 (2) UGB gehören sie dann zum Anlagevermögen und sind gemäß § 203 UGB mit den Anschaffungskosten auf der Aktivseite der Bilanz darzustellen. Als kurzfristige

⁵⁵ KStR Rz 1280

Liquiditätsreserve gehaltene Wertpapiere, einzelne Aktien und Forderungen sind dagegen dem Umlaufvermögen zuzurechnen.⁵⁶

3.2. Finanzierung der Anschaffung

Beispiel

Die Muttergesellschaft A erwirbt Anteile an der Tochtergesellschaft B. Die für den Kauf erforderlichen Mittel wurden von einer Bank gewährt. Dürfte in diesem Fall A an die Bank gezahlte Zinsen von der Körperschaftsteuer abziehen?

Bei Erwerb von Anteilen an einer Tochtergesellschaft bietet der Gesetzgeber entsprechende Begünstigungen als Ausnahme von § 12 (2) KStG. Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit den steuerneutralen Vermögensmehrungen dürfen bei der Gewinnermittlung nicht abgezogen werden, soweit sie nicht unter § 11 (1) KStG fallen⁵⁷. Ohne die in § 11 (1) Z 4 KStG vorgesehene Ausnahme konnten die Zinsen in Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb nicht abgezogen werden, weil der § 10 KStG eine Körperschaftsteuerbefreiung für Beteiligungserträge vorsieht.⁵⁸ Im Fall einer Fremdfinanzierung des Beteiligungserwerbes können jetzt aber die Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Fremdkapital bei der Muttergesellschaft eine gewinnmindernde Wirkung haben. Die Regelung wurde erst mit dem StRefG 2005 eingeführt.

Seit 1. Jänner 2005 dienen die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen, als abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben. Die Behörden haben früher die Abzugsfähigkeit der Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung oft versagt. Ein gesetzliches Gebot, Fremdfinanzierungszinsen abzuziehen, war nötig. Nach der früheren Verwaltungspraxis sind die für die Finanzierung der Anschaffung einer unter § 10 KStG fallenden Beteiligung gezahlten Zinsen unter das Abzugsverbot des § 12 (2) KStG gefallen. Das Finanzamt nahm einen direkten wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen diesen Zinsen einerseits und den steuer-

⁵⁶ KStR Rz 622

⁵⁷ § 12 (2) KStG

⁵⁸ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 1021

freien Dividenden andererseits an. Die Rechtsprechung des VwGH und des VfGH beurteilten es als fraglich, ob eine solche Beziehung überhaupt schädlich sein konnte.⁵⁹ Jedoch sah der VfGH eine „Verletzung im Gleichheits- und im Eigentumsrecht wegen denkmöglicher Gesetzesanwendung bei der Vorschreibung der Körperschaftsteuer durch die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen zur (Fremd)Finanzierung eines Beteiligungserwerbes bei Besteuerung des Veräußerungserlöses dieser Beteiligung.“⁶⁰

Der Mangel einer gesetzlichen Definition von Zinsen eröffnete die Möglichkeit für breite wissenschaftliche Diskussion und behördliche Gestaltung. Sie werden als „einmalige oder laufende Leistungen in Geld oder Geldeswert, die der Schuldner für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung zu entrichten hat und nicht für die Tilgung des Kapitals bestimmt sind“⁶¹ oder als „von der Laufzeit abhängige Vergütungen für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen Geld- und Sachkapitals“ definiert.⁶² Das BudBG 2014 bot die Möglichkeit, die Zinsen für den Erwerb von Kapitalanteilen bei der Gewinnermittlung abzuziehen.⁶³ Nach Meinung der Finanzverwaltung sind ausschließlich Zinsen im engeren Sinn abzugsfähig.⁶⁴ Die Finanzverwaltung definiert die Zinsen im engeren Sinn als „unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung des Fremdkapitals“. Beispiele sind Zinseszinsen oder ein Disagio. Geldbeschaffungs- und Nebenkosten, Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen bzw Bankverwaltungskosten, Bereitstellungsprovisionen, Fremdwährungsverluste, Haftungsentgelte, Kreditvermittlungsprovisionen oder Wertsicherungsbeträge werden seitens der Finanzverwaltung explizit von Zinsbegriff getrennt.⁶⁵ Für die Anwendung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG spielt die Art der Zinsen (fixe, variable, umsatzabhängige, gewinnabhängige) keine Rolle.⁶⁶

Weitere Voraussetzung der Abzugsfähigkeit ist es, dass die Anteile unten § 10 KStG fallen. Innerhalb des § 10 KStG sind entsprechende terminologische Unterschiede zu erkennen.⁶⁷

⁵⁹ Lang, Fremdkapitalzinsen zur Finanzierung der Anschaffung von Beteiligungen abzugsfähig?, ecolex 1995, 507

⁶⁰ VfGH 7.3.1997, B 2370/94

⁶¹ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 11 Rz 52

⁶² Kirchmayr-Schiesselberger/Finsterer/Hofstätter/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang/Brandl/Prillinger, Definition der Zinsen und anderen Erträge, in Kirchmayr-Schiesselberger/Finsterer/Hofstätter/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang/Brandl/Prillinger (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen in der Praxis (2012) 294

⁶³ Plansky/Marchgraber in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 11 Rz 3

⁶⁴ KStR 2013 Rz 1254

⁶⁵ KStR 2013 Rz 1254

⁶⁶ Plansky/Marchgraber in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 11 Rz 45

⁶⁷ § 10 (1) Z 1 KStG: „Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung...“

Während der § 10 (1) KStG den Begriff „Beteiligung“ verwendet, wird im nächsten Absatz über „Kapitalanteile“ gesprochen. Das sollte dem § 10 (2) KStG einen breiteren Anwendungsbereich gewährleisten, obwohl nach manchen Meinungen die Begriffe deckungsgleich sind.⁶⁸ Kapitalanteile können gesellschaftsrechtlich als Aktien oder GmbH-Anteile verstanden werden oder anteilsähnliche Eigenschaften haben.⁶⁹ Das könnten zum Beispiel Substanzgenussrechte iSd § 8 (3) Z 1 KStG und Partizipationskapital iSd Bankwesengesetzes und Versicherungsaufsichtsgesetzes sein. Es wird diskutiert, ob auch verdecktes Grund- oder Stammkapital, echte und unechte stille Beteiligungen und Treuhandschaften darunter fallen.⁷⁰ Ob es sich um erstmaligen Kauf oder um einen Zukauf handelt, macht keinen Unterschied, aber im Fall einer nicht unter § 10 KStG fallenden Beteiligung sind die Beteiligungserträge nicht steuerbefreit.⁷¹ Das schließt weiter das Abzugsverbot gemäß § 12 (2) TS 1 KStG aus.⁷² Weiter strittig ist die Anwendbarkeit des § 10 KStG in Gruppenverhältnissen. Auf Äußerungen im Schrifttum, die dem § 10 KStG die Bedeutung innerhalb einer Gruppe wegen der Ergebniszurechnung versagen, antworten *Plansky/Marchgraber* mit der Frage, ob § 11 (1) Z 4 KStG bei fremdfinanzierten Erwerben von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern überhaupt angewendet werden kann oder ob aufgrund der Steuerneutralität diese Gewinnanteile dem Abzugsverbot des § 12 (2) TS 1 KStG unterliegen. Das Gesetz knüpft nicht an eine steuerliche Behandlung der Gewinnanteile, sondern an das Vorhandensein des Kapitalanteils gemäß § 10 KStG an.⁷³

Eine weitere Voraussetzung des § 11 (1) Z 4 KStG ist die Zurechnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen. Mit der Ablehnung der Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungszinsen für im außerbetrieblichen Vermögen gehaltene Beteiligungen sollten mit dem StRefG 2005 der fremdfinanzierte Erwerb von Kapitalanteilen durch natürliche Personen im Privatvermögen und Körperschaften im Rahmen ihrer außerbetrieblichen Sphäre gleichgestellt werden.⁷⁴ Der Unterschied zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen im Sinne der Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungszinsen wird im Gesetz nicht gemacht.⁷⁵ Der Fremdfinanzierungsaufwand ist nur abzugsfähig, wenn er der Betriebsvermögen haltenden Beteili-

§ 10 (2) KStG: „Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen...“

⁶⁸ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 11 Rz 57

⁶⁹ Plansky/Marchgraber in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 11 Rz 50

⁷⁰ Plansky/Marchgraber in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 11 Rz 50

⁷¹ Plansky/Marchgraber in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 11 Rz 53a

⁷² Plansky/Marchgraber in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 11 Rz 53a

⁷³ Plansky/Marchgraber in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 11 Rz 56

⁷⁴ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 11 Rz 65

⁷⁵ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 11 Rz 63

gung dient. Bezüglich der Frage des Betriebsvermögensbegriffes verweisen die KStR auf EStR, da das Körperschaftsteuerrecht selbst diesen Begriff nicht erläutert.⁷⁶ Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt notwendiges Betriebsvermögen dar, wenn sie dem Betriebszweck dient oder wenn zwischen den Beteiligten und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen.⁷⁷ Generell sind die Wirtschaftsgüter, die der Erzielung betrieblicher Einkünfte gewidmet sind, als Betriebsvermögen anzusehen.⁷⁸ Auf GmbHs und AGs, die nach §189 UGB als rechnungslegungspflichtige Gesellschaften gelten, ist unbedingt §7 (3) KStG anzuwenden. Diese haben kraft Rechtsnorm stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es ist daher schwer denkbar, dass eine Kapitalgesellschaft eine im Privatvermögen gehalten Beteiligung haben könnte. Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mehrmals in Richtung der Möglichkeit von Privatvermögen einer Kapitalgesellschaft geäußert⁷⁹, aber bei Beteiligungen ist es schwer nachvollziehbar. Gegensätzlich zu dieser Stellungnahme kann laut Literatur die Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen mangels Betriebszugehörigkeit versagt werden.⁸⁰

3.2.1. Einschränkungen der Abzugsfähigkeit

Beispiel

Die Muttergesellschaft A kauft von ihre Tochtergesellschaft B Anteile an einer anderen Tochtergesellschaft C. Der Kauf wird fremdfinanziert. Die Muttergesellschaft darf die Fremdfinanzierungskosten nicht von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage abziehen.

Die ursprüngliche Regelung ist durch die späteren Gesetzänderungen restriktiv geworden. Auch ohne Gesetzänderungen konnte die Abzugsfähigkeit versagt werden. Dies konnte durch § 22 BAO erfolgen, indem steuerlichen Handlungen als „Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten“ qualifiziert wurden.⁸¹ Eine erste Änderung des § 11 (1) Z 4 KStG kam mit dem AbgÄG 2014 und kurze Zeit danach mit dem BBG 2014. Damit wurden Begünstigungen im Konzern ausgeschlossen, die durch die steuerlichen Anpassungen von Einnahmen und Ausgaben geschaffen werden konnten. Anhand der Ausnahme des § 11 Abs 1 Z 4 KStG wurden Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungserwerbe innerhalb des Konzerns wie vor dem StRefG 2005 grundsätzlich einem Abzugsverbot ähnlich wie § 12 (2) KStG unterworfen.⁸² Die Regelung wird nicht nur auf innerstaatliche, sondern auch auf zwischenstaatliche Sachverhalte angewendet. Im Sinne der aktuellen internationalen Entwicklungen sollten auch

⁷⁶ KStR 2013 Rz 431

⁷⁷ EStR 2000 Rz 492

⁷⁸ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 170

⁷⁹ VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; 16.5.2007, 2005/14/0083

⁸⁰ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 11 Rz 66 (Stand 1.5.2011, rdb.at)

⁸¹ Mamut/Plansky, „Zinsschranke“ auch für Österreich? ÖStZ 2007/887, 425 (427)

⁸² Bieber/M. Lehner in Bergmann/Bieber, KStG § 12 Rz 79

konzerninterne Gewinnverlagerungen mittels Zins- und Lizenzzahlungen in Niedrigststeuermätern vermieden werden. In diesem Sinne wird das Gesetz auch mit zwischenstaatlichen und unionsrechtlichen Vorschriften harmonisiert.⁸³ Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerneutralen Vermögensmehrungen und Einnahmen besteht im Fall einer Umgründung nicht mehr. Die Voraussetzung des § 12 (2) TS 1 KStG konnte durch Umgründungen vermieden werden. Aufgrund einer neuen Regelung lässt sich dieses Abzugsverbot nicht umgehen.⁸⁴ Gemäß § 12 (1) Z 9 KStG gelten jene Zinsen als nicht abzugsfähig, die aus der Fremdfinanzierung stammen, die dem Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 gedient haben.⁸⁵ Solche Kapitalanteile müssen auch von konzernzugehörigen Unternehmen oder von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter angeschafft worden sein.⁸⁶ Es macht keinen Unterschied, ob das Fremdkapital innerhalb des Konzerns gewährt worden ist oder nicht.⁸⁷ Die Fremdüblichkeit des Zinssatzes spielt keine Rolle.⁸⁸ Mehrere Autoren hinterfragen die Verfassungskonformität dieser Regelung. Jene Fälle, die nach alter Rechtslage jedenfalls abzugsfähig waren, wurden mit einem Abzugsverbot belegt.⁸⁹ Es liegen auch keine Ausnahmen für gerechtfertigte Handlungen, bei denen keine Missbrauchsintention vorhanden ist („bonafide-Transaktionen“), vor.⁹⁰ Die Verfassungskonformität dieser Regelung ist diskutabel. Trotz größerer Ausgaben sind eigen- und fremdfinanzierte Anteile gleichgestellt.⁹¹ Bei der Betrachtung von diesen Argumenten ist nicht zu vergessen, dass das im öffentlichen Interesse liegende Ziel verfolgt wurde.⁹² Andererseits schließt das Abzugsverbot nur die Abzugsfähigkeit beim Erwerber aus. Der Erworbene wird von § 12 (1) Z 9 KStG nicht berührt.⁹³ Die Finanzverwaltung erlaubt die Abzugsfähigkeit der Zinsen im Fall der fremdüblichen Veräußerung an einen nicht konzernzugehörigen Dritten.⁹⁴ Wurde die Fremdfinanzierung anfänglich einem Beteiligungserwerb von einem konzernfremden Dritten gewidmet, ist § 12 (1) Z 9 KStG nach Meinung der Finanzverwaltung nicht anzuwenden, wenn eine solche Beteiligung konzernintern weiterübertragen wird.⁹⁵

⁸³ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 24

⁸⁴ *Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 142

⁸⁵ KStR 2013 Rz 1266 ad

⁸⁶ KStR 2013 Rz 1266 ad

⁸⁷ *Bieber/M. Lehner in Bergmann/Bieber*, KStG § 12 Rz 75

⁸⁸ *Bieber/M. Lehner in Bergmann/Bieber*, KStG § 12 Rz 75

⁸⁹ *Marchgraber*, Neuerungen beim fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Konzern, SWK 13-14/2014, 634 (639)

⁹⁰ *Bieber/M. Lehner in Bergmann/Bieber*, KStG § 12 Rz 84

⁹¹ *Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 141

⁹² *Marchgraber*, Neuerungen beim fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Konzern, SWK 13-14/2014, 634 (639)

⁹³ *Bieber/M. Lehner in Bergmann/Bieber*, KStG § 12 Rz 76

⁹⁴ KStR 2013 Rz 1266 ah

⁹⁵ KStR 2013 Rz 1266 ah

Eine weitere Einschränkung der Abzugsmöglichkeit von Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung für Beteiligungserwerb kann aus § 12 (1) Z 10 kommen.

Beispiel

Muttergesellschaft A wendet sich für eine Finanzierung eines Beteiligungserwerbs hinsichtlich der Anteile an der Tochtergesellschaft B an ihre in Montenegro ansässige Tochtergesellschaft C. C zahlt für die von A empfangenen Darlehenszinsen eine Körperschaftsteuer in Höhe von 9 %. A darf die gezahlten Zinsen von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage nicht abziehen.

Der Gesetzgeber nützte in dieser Norm eine Methode, die auch in anderen Bestimmungen (zum Beispiel § 10 (4), (5) und (7) KStG) verwendet wird. Die steuerlichen Konsequenzen für eine Körperschaft sind von der Besteuerung einer anderen Körperschaft abhängig. Die Abzugsfähigkeit von Zinsen hängt von der Besteuerung der Empfänger dieser Zinsen ab. Unterlassene Besteuerung der Zinserträge beim Empfänger, schließt die Abzugsfähigkeit beim Zahlenden aus.⁹⁶ Für die Begriffsbestimmungen verweist der Gesetzgeber auf § 99 (1) EStG.⁹⁷ Das erste Tatbestandsmerkmal des Abzugsverbots bezieht sich auf die Eigenschaft des Empfängers. Dieser muss eine juristische Person des privaten Rechts sein.⁹⁸ Da nur Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtige als Empfänger der Einkünfte in Betracht kommen, ist die Regelung nur an diesen Subjekten anwendbar.⁹⁹ Wenn Empfänger nicht völlig unter Körperschaften im Sinne des § 1 (2) Z 1 KStG beziehungsweise unter vergleichbare ausländische Körperschaften fallen, unterliegen die Zahlungen einem anteiligen Abzugsverbot.¹⁰⁰ Wurden solche Zahlungen an Personengesellschaften geleistet, kommen dann als Empfänger entsprechend den österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung die dahinter stehenden Gesellschafter entsprechend ihren Anteilen in Betracht.¹⁰¹ Falls der nutzungsberechtigte Empfänger der Zins- oder Lizenzzahlungen eine natürliche Person ist, wird das Abzugsverbot nicht angewendet.¹⁰² Gleiches gilt bei Zahlungen an Körperschaften des öffentlichen Rechts, unabhängig davon, ob sie von der Körperschaft des öffentlichen Rechts in Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art erzielt werden oder nicht.¹⁰³ Zusätzlich wird vorausgesetzt, dass die empfangende Körperschaft konzernzugehörig ist, oder dass es beherrschenden Einfluss des-

⁹⁶ Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 12 Rz 151

⁹⁷ § 12 (1) Z 10 KStG

⁹⁸ § 12 (1) Z 10 lit a KStG

⁹⁹ Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 12 Rz 157

¹⁰⁰ Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 12 Rz 157

¹⁰¹ ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14

¹⁰² ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14

¹⁰³ KStR Rz 1266au

selben Gesellschafters gibt.¹⁰⁴ Das nötige „Naheverhältnis“ ist im Sinne des § 9 (7) und § 12 (1) Z 8 und Z 9 KStG zu verstehen.¹⁰⁵ Weiters muss es bei der empfangenden Körperschaft zu einer Nicht- beziehungsweise Niedrigbesteuerung kommen.¹⁰⁶ Mehrere Erscheinungsformen der Niedrigbesteuerung sind möglich. Nichtbesteuerung wird auch als eine persönliche oder eine sachliche Befreiung verstanden. Eine persönliche Befreiung der empfangenden Körperschaft besteht, wenn der Empfänger selbst auf Basis seiner Eigenschaften völlig befreit ist. Laut der Finanzverwaltung kann eine solche Befreiung bei inländischen Körperschaften in Sinne der § 1 (2) Z 1 KStG aus § 5 KStG oder aus sondergesetzlichen Vorschriften außerhalb des KStG stammen.¹⁰⁷ Vergleichbare ausländische Vorschriften haben diesselbe Wirkung bezüglich ausländischer Gesellschaften. Die Gesellschaft muss nicht völlig befreit werden. Die Regelung wird angewendet, auch wenn eine Körperschaft nur hinsichtlich mancher Erträge persönlich teilsteuernbefreit ist.¹⁰⁸ Eine sachliche Befreiung bezieht sich dagegen auf bestimmte Einkünfte der empfangenden Körperschaft. Eine sachliche Befreiung ist auch aufgrund eines DBA möglich. Der Grund für die Gewährung einer sachlichen Befreiung ist für die Anwendung der Bestimmung bedeutungslos.¹⁰⁹ Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist in der Beurteilung, ob eine sachliche oder persönliche Befreiung vorhanden ist, eine Gesamtbetrachtung notwendig. Bei einer persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiung der empfangenden Körperschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat versagt das Finanzamt die Abzugsfähigkeit nur, wenn die empfangende Körperschaft auch in keinem anderen steuerungsberechtigten Staat besteuert wird.¹¹⁰

Fraglich ist weiter, ob die bloße Möglichkeit einer Befreiung für die Anwendbarkeit der Bestimmung genug ist oder ob es im Ergebnis tatsächlich befreit sein muss. Die Wortlautinterpretation des Gesetzes geht in Richtung der tatsächlichen Befreiung der Zins- und Lizenzzahlungen.¹¹¹

Weitere Fragen stellen sich in Bezug zur fehlenden Ertragsbesteuerung im Ansässigkeitsstaat. Formal geht es um keine Steuerbefreiung, wenn ausländisches Recht keine vergleichbare

¹⁰⁴ § 12 (1) Z 10 lit b KStG

¹⁰⁵ *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 159

¹⁰⁶ § 12 (1) Z 10 lit c KStG

¹⁰⁷ KStR Rz 1266az

¹⁰⁸ KStR Rz 1266az

¹⁰⁹ KStR Rz 1266ba

¹¹⁰ KStR Rz 1266bb

¹¹¹ *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 166

Körperschaftsteuer vorsieht.¹¹² Eine teleologische Interpretation der Norm würde eine Gleichstellung mit der Befreiung fordern.

Zahlungen an Gruppenmitglieder einer Unternehmensgruppe iSd § 9 sind weiter strittig. Die Grundidee der Gruppenbesteuerung ist die Ergebnisszurechnung beim Gruppenträger. Die Frage ist, gibt es dann beim Gruppenmitglied eine Steuerentlastung?¹¹³ Gesetzmaterialien sprechen gegen eine Befreiung.¹¹⁴

Neben einer Nichtbesteuerung als Resultat einer sachlichen oder persönlichen Befreiung kann der Tatbestand des § 12 (1) Z 10 KStG auch durch Niedrigbesteuerung erfüllt werden.¹¹⁵ Eine Abzugsfähigkeit wird abgelehnt, wenn Zinsen- und Lizenzzahlungen beim Empfänger einem Steuersatz von weniger als 10 % unterworfen sind. Es macht keinen Unterschied, ob bei der empfangenden Körperschaft sämtliche Einkünfte oder nur die Zinsen oder Lizenzgebühren niedrigbesteuert werden.¹¹⁶ Bei einer progressiven oder gestaffelten Besteuerung im Ausland ist diskutabel, welcher Steuersatz maßgeblich ist. Sie hängt in einem solchen Fall von der Höhe des zu versteuernden Einkommens ab.¹¹⁷ Bei Auslandssachverhalten sind sämtliche Abgaben, die mit der inländischen Körperschaftsteuer vergleichbar sind, zu berücksichtigen. Das bedeutet, dass auch eine Landes- und Gemeindesteuer (zum Beispiel in der Schweiz erhobene Körperschaftsteuer auf Kantons- oder Gemeindeebene) in Betracht gezogen werden sollte.¹¹⁸ Bei der Beurteilung ist die Summe der anzuwendenden Steuersätze maßgeblich. Der maßgebliche Steuersatz enthält auch in Österreich entrichtete Steuern.¹¹⁹ Tatbestände des § 12 (1) Z 10 lit c können auch durch Steuerermäßigungen und Steuerrückerstattungen erfüllt werden. Solche liegen unabhängig von der Basis, an welche sie anknüpfen, vor.¹²⁰ Eine Steuerermäßigung besteht nur, wenn die Zinsen und die Steuerbegünstigung in einem engen Verhältnis stehen.¹²¹ Manchen Meinungen nach hat das Abzugsverbot nach dem § 12 (1) Z 10 lit c TS 1 KStG an Bedeutung verloren, weil eine sachliche Befreiung, die als Basis für die Nichtbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren dient, oft auch als eine Steuerermäßigung qualifiziert werden kann.¹²² Andere stimmen nicht zu mit dem Argument, dass eine tatsächli-

¹¹² *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 169

¹¹³ *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 168

¹¹⁴ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13

¹¹⁵ § 12 (1) Z 10 lit c TS 2 bis 4 KStG

¹¹⁶ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13

¹¹⁷ *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 172

¹¹⁸ KStR Rz 1266bf

¹¹⁹ *Bieber/M. Lehner* in *Bergmann/Bieber*, KStG § 12 Rz 189

¹²⁰ KStR Rz 1266bj

¹²¹ *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 177

¹²² *Marchgraber/Plansky* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 184

che Steuerbelastung der TS 3 und 4 von weniger als 10 % sich an besondere Erfordernisse anknüpft.¹²³ Eine Nicht- beziehungsweise Niedrigbesteuerung muss nicht in einer unmittelbaren zeitlichen Nähe der Zahlung stehen. Möglich ist auch eine nachträgliche Steuerermäßigung oder -rückerstattung in einem späteren Wirtschaftsjahr. Der Gesetzgeber hatte hauptsächlich die in Malta vorgesehene Steuerrückerstattung in Sicht.¹²⁴ Unter bestimmten Voraussetzungen haben Gesellschafter von dort ansässigen Unternehmen ein Recht auf eine anteilige Erstattung der vom Unternehmen gezahlten Körperschaftsteuer.¹²⁵ Die Rückerstattung muss nicht direkt an die Gesellschafter erfolgen. Zu beachten ist, dass in manchen Ländern auch Körperschaften zur Rückerstattung berechtigt sein können.¹²⁶ Nach den Gesetzmaterialien ist es bei der Beurteilung, ob es aufgrund einer Steuerermäßigung oder -rückerstattung im Sinne des § 12 (1) Z 10 lit c TS 3-4 zu einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 % kommt, bedeutungslos, ob sie in jenem Wirtschaftsjahr, zu dem die Zinsen oder Lizenzgebühren gehören, oder erst in einem späteren Wirtschaftsjahr verwirklicht werden.¹²⁷ In dem Fall könnte auch über einen Zinseffekt diskutiert werden.¹²⁸ Wenn innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren nach der Zahlung keine Steuerermäßigung oder Steuerrückerstattung geltend gemacht wurde, stellt das ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO dar.¹²⁹ Anders als nachträgliche Steuerentlastungen sind nachträgliche Steuerbelastungen mangels ausdrücklicher Regelung nicht zu berücksichtigen.¹³⁰

Der Gesetzgeber versuchte weitere Möglichkeiten für einen Missbrauch zu entfernen, indem er zwischen Nutzungsberechtigtem und Empfänger differenziert. Durch die Änderung der Empfänger der Zinszahlungen können die Ansprüche des § 12 (1) Z 10 KStG nicht umgangen werden. Die Voraussetzungen des § 12 (1) Z 10 KStG sind laut Gesetzmaterialien gegen den tatsächlichen wirtschaftlichen Nutzungsberechtigten zu verwenden. Der Nutzungsberechtigte wird im Sinne des § 99a (3) EStG verstanden.¹³¹ Die Finanzverwaltung geht von einem anderen wirtschaftlichen Nutzungsberechtigten als dem tatsächlichen Zahlungsempfänger aus, wenn beim Zahlungsempfänger eingeschränkte Dispositionsmöglichkeiten über die Erzielung der Zins- und Lizenzeinkünfte gegeben sind.¹³² Eine vertragliche Verpflichtung zur Weiterleitung von Zinsen oder Lizenzgebühren, ein Mangel an eigenen Arbeitnehmern und Betriebs-

¹²³ *Bieber/Lehner in Bieber/M. Lehner in Bergmann/Bieber*, KStG § 12 Rz 183

¹²⁴ ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14

¹²⁵ *Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 188

¹²⁶ ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14

¹²⁷ ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14

¹²⁸ *Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 197

¹²⁹ § 12 (1) Z 10 KStG

¹³⁰ *Marchgraber/Plansky in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 12 Rz 200

¹³¹ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 13

¹³² KStR Rz 1266as

räumlichkeiten, völlig fremdfinanzierte Darlehen, kein Kreditausfallsrisiko oder eine bloße Sublizenzierung einer Lizenz sind weitere Anzeichen der Änderung des Zahlungsempfängers.¹³³ Bei der Beurteilung der Nutzungsberechtigung ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich.¹³⁴ In der Literatur wird auf negative Eigenschaften der Bestimmung verwiesen. Da für die Anwendung der Regelung die Causa der Zinszahlungen unerheblich ist, wird diese Regelung in Literatur als „pauschaler Missbrauchsverdacht“ bezeichnet.¹³⁵ Die Folge kann eine „wirtschaftliche Doppelbesteuerung“ sein.¹³⁶ Der Einklang mit den „Unionsfreiheiten“, konkret Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit, ist auch fraglich.¹³⁷

3.3. Erwerb einer serbischen Beteiligung

Das serbische Steuerrecht lässt die erwerbende Körperschaft die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage nicht um Fremdfinanzierungskosten für Beteiligungserwerb mindern. Dies hat für die in Österreich ansässige Muttergesellschaft wenig Bedeutung. Nach § 3 (2) serb KStG gilt sie in Serbien als beschränkt steuerpflichtig. Die österreichische Muttergesellschaft kann in Österreich unter den in § 11 (1) Z 4 KStG genannten Voraussetzungen Zinsen für die Fremdfinanzierung des Erwerbes von Anteilen einer serbischen Tochtergesellschaft als abzugsfähige Aufwendungen geltend machen. Eventuelle Nachteile wären beim Erwerb von Anteilen an einer Enkelgesellschaft über die serbische Tochtergesellschaft ersichtlich. Hier könnte eine serbische Tochtergesellschaft keinen Abzug für eine Fremdfinanzierung des Erwerbes der Beteiligung an der Enkelgesellschaft geltend machen.

3.4. Conclusio

Ohne eine gesetzliche Anordnung wollten die österreichischen Behörden nicht die Körperschaftsteuer um die Kosten des Fremdkapitals für Beteiligungserwerb mindern. Die Abzugsmöglichkeit für Fremdfinanzierungskosten in Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb wurde mit dem StRefG 2005 eingeführt. Seitdem erlebte die Regelung mehrere Änderungen. Die Zielsetzung war grundsätzlich die Missbrauchsbekämpfung.

¹³³ KStR Rz 1266as

¹³⁴ KStR Rz 1266as

¹³⁵ *Bieber/M. Lehner in Bergmann/Bieber, KStG § 12 Rz 133*

¹³⁶ *Bieber/M. Lehner in Bergmann/Bieber, KStG § 12 Rz 133*

¹³⁷ *Bieber/M. Lehner in Bergmann/Bieber, KStG § 12 Rz 230*

Eine ähnliche Regelung besteht zurzeit in Serbien nicht. Der serbische Gesetzgeber könnte bei künftigen Gesetzesänderungen die Abzugsmöglichkeit der Fremdfinanzierungskosten einführen.

4 Laufende Besteuerung der Tochtergesellschaft

Der wichtigste Tatbestand in der Qualifizierung einer Zusammenfassung von Unternehmen als Konzern ist der wirtschaftliche Zweck einer solchen Konzentration.¹³⁸ Bei internationalen Konzernen sind konzernzugehörige Unternehmen in verschiedenen Ländern tätig. Dies bringt komplexe steuerrechtliche Fragen mit sich.

Das Körperschaftsteuergesetz 1988 reguliert die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften. Die Körperschaftsteuer ist mit der Einkommensteuer vergleichbar.¹³⁹ Es wird auf den Einkünftebegriff des EStG in § 1 verwiesen.¹⁴⁰ Abgesehen von besonderen Ausnahmen gilt im Bereich der Körperschaftsteuer das Prinzip der Individualbesteuerung.¹⁴¹ Jede Körperschaft ist für sich selbst Zurechnungssubjekt und unterliegt der Besteuerung hinsichtlich der eigenen Einkünfte.¹⁴² In engem Zusammenhang mit dem Prinzip der Individualbesteuerung steht das Trennungsprinzip. Nach diesem ist die Körperschaft ein unabhängiges Steuersubjekt.¹⁴³ Die Körperschaft wird getrennt von allen nahestehenden Personen besteuert.¹⁴⁴ Spiegelbildlich läuft die Besteuerung von diesen Personen völlig unabhängig von der Körperschaft.¹⁴⁵

4.1. Persönliche Steuerpflicht

Der erste Paragraph des Körperschaftsteuergesetzes widmet sich der persönlichen Steuerpflicht, die beschränkt und unbeschränkt sein kann.¹⁴⁶ Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Sinne des § 27 BAO haben, unterliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht. Konträr zu § 1 (2) UStG sind bezüglich des Begriffes des Inlands weitere Ausführungen nicht zu finden. Vermutlich wird auf territoriale Grenzen des österreichischen Bundesgebietes verwiesen. Dem Bundesgebiet zuzurechnende Zollausschlussgebiete (zB

¹³⁸ § 115 (1) GmbHG beziehungsweise § 15 (1) AktG

¹³⁹ Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 1 Rz 19

¹⁴⁰ Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 1 Rz 19

¹⁴¹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 937

¹⁴² Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 16

¹⁴³ Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 1 Rz 89

¹⁴⁴ Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 1 Rz 89

¹⁴⁵ Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 1 Rz 89

¹⁴⁶ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 9

Jungholz und Mittelberg) fallen auch unter diesen Begriff. Wenn ein Tatbestand im Inland und der andere im Ausland liegt, spricht man von einer Doppelansässigkeit¹⁴⁷. Die Frage ist, ob es eine Form der Doppelansässigkeit darstellen würde, wenn der zweite Staat andere Merkmalen nutzen und Ansässigkeit nicht akzeptieren würde.¹⁴⁸ Nach aktueller Ansicht kann es nur einen Ort der Geschäftsleitung geben.¹⁴⁹ Die Geschäftsleitung befindet sich an dem Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Das ergibt sich aus der „*jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge*“.¹⁵⁰ Als der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung gilt der Ort der Bildung des entscheidenden Willens und der Ausführung von wichtigen Maßnahmen. Relevant ist das Gesamtbild der Verhältnisse.¹⁵¹ Maßgeblich sind wichtige Entscheidungen, die folglich im Tagesgeschäft vollstreckt werden.¹⁵² Entscheidungen im Rahmen der täglichen Tätigkeit sind nicht relevant.¹⁵³ Die Art der Entscheidungen ist nach der Art der Tätigkeit der Gesellschaft maßgeblich.¹⁵⁴ Der Ort des „gewöhnlichen“ Sitzes ist dort, wo sich das Büro des Geschäftsführers befindet. Ersatzweise kommt der Wohnsitz des Geschäftsführers in Betracht, wenn kein Büro vorhanden ist.¹⁵⁵ Die Zuständigkeit für wichtige Entscheidungen ist nicht maßgeblich, sondern die Ausübung dieser Zuständigkeit.¹⁵⁶ Es besteht keine Vermutung, dass die Geschäftsleitung ihre Befugnis wirklich ausübt.¹⁵⁷ Für den alternativen Tatbestand, dem „Sitz der Gesellschaft“, ist § 27 BAO relevant. Bei Erfüllung von allen Merkmalen kann von der unbeschränkten Steuerpflicht der Gesellschaft gesprochen werden. Zur Anwendung käme dann das Welteinkommensprinzip. Sämtliche in- und ausländischen Einkünfte in Sinne des § 2 EStG würden dann versteuert. Besonders zu beachten sind die Vorschriften des § 7 KStG.¹⁵⁸ Daher werden mit der Gründung einer österreichischen Tochtergesellschaft in Form einer AG oder GmbH alle Merkmale des § 1 (2) KStG erfüllt. Es besteht ein volles Besteuerungsrecht der Republik Österreich.

¹⁴⁷ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 32 ;33

¹⁴⁸ **Beispiel:** Eine Gesellschaft wurde in das österreichische Firmenbuch eingetragen. Gemäß der Satzung ist der Sitz auch in Österreich. In Fall der Positionierung der Geschäftsleitung in einem anderen Staat, würde die Gesellschaft doppelansässig, auch wenn der andere Staat die Ansässigkeit bei sich nicht berücksichtigt?

¹⁴⁹ Hohenwarther-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, 2. Aufl. 2016, § 1 Rz 48

¹⁵⁰ VwGH 6.4.1995, 94/15/0206

¹⁵¹ VwGH 6.4.1995, 94/15/0206

¹⁵² Hohenwarther-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 1 Rz 48

¹⁵³ Hohenwarther-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 1 Rz 48

¹⁵⁴ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 41

¹⁵⁵ KStR 2013 Rz 6

¹⁵⁶ Urtz/Stanek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.126

¹⁵⁷ Hohenwarther-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 1 Rz 50

¹⁵⁸ Hohenwarther-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 1 Rz 85

4.1.1 Gründung und persönliche Steuerpflicht der serbischen Tochtergesellschaft

Gleichzeitig ist bei einem internationalen Konzern die Gründung einer Tochtergesellschaft in Serbien denkbar. Die erste Frage wäre die passende Rechtsform. Deshalb ist es im Rahmen dieser Arbeit notwendig, grundlegende gesellschaftsrechtliche Fragen nach serbischem Recht zu berücksichtigen. Die Rechtsformwahl bereitet einer österreichischen Muttergesellschaft wenige Sorgen, weil die gesellschaftsrechtlich angebotenen Rechtsformen mit dem österreichischen Recht deckungsgleich sind. Das serbische UGB sieht zwei Arten von Kapitalgesellschaften vor. Teil III des serbischen UGB reguliert die „Društvo s ograničenom odgovornošću“, was direkt als „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ übersetzt werden kann. Teil IV des serbischen UGB enthält Vorschriften über die zweite Form der Kapitalgesellschaft nach serbischem Recht, nämlich der „Akcionarsko društvo“, was nichts anders als „Aktiengesellschaft“ bedeutet. Beide Formen von Gesellschaften sind juristische Personen mit eigener Rechtssubjektivität.¹⁵⁹ Die Gesellschaft besitzt eigenes Vermögen, das getrennt vom Vermögen der Gesellschafter ist.¹⁶⁰ Eine ungerechtfertigte Nutzung von Gesellschaftsvermögen kann in einem gerichtlichen Verfahren als „Durchbruch der Rechtssubjektivität“ in Sinne des § 18 serbisches UGB verurteilt werden. Dies bringt die Haftung von Gesellschaftern ein.¹⁶¹ Rechte, Pflichten, Verbindlichkeiten der Gesellschafter einerseits und der Gesellschaft andererseits sind voneinander getrennt. Die Gesellschafter haften nicht für Pflichten und Verbindlichkeiten der Gesellschaft, ausgenommen von den in § 18 serbisches UGB genannten Fällen.¹⁶² Gesellschafter können nicht nur inländische natürliche und juristische Personen, sondern auch ausländische Personen sein.¹⁶³ Die Gesellschaft erlangt ihre Rechtspersönlichkeit mit Eintragung in einem zentralisierten elektronischen Register (Registar privrednih subjekata), das dem österreichischen Firmenbuch entspricht.¹⁶⁴ Dieses Register wird von einer Verwaltungsbehörde geführt (Agencija za privredne registre). Für die Gründung einer serbischen Gesellschaft ist weiters ein Gründungsakt in Form eines Gesellschaftsvertrags nötig. Bei Aktiengesellschaften wird zusätzlich eine Satzung benötigt. Für beide Dokumente braucht es eine Authentifizierung eines Notars und folglich eine Eintragung in das Register.¹⁶⁵ Die Authentifizierung kann auch in Österreich erfolgen. Gemäß dem zwischenstaatlichen Vertrag über den wechselseitigen rechtlichen Verkehr zwischen Österreich und dem ehemali-

¹⁵⁹ § 2 serb UGB

¹⁶⁰ § 44 serb UGB

¹⁶¹ Vrhovni Sud Srbije (*Der oberste Gerichtshof Serbiens bis Reform in 2010*) 22.12.2005, Rev 2999/05; Apelacioni Sud u Novom Sadu (*Beschwerde Instanz*) 5.10.2011, Gž-9540/10

¹⁶² § 139 serb UGB

¹⁶³ § 265 serb UGB

¹⁶⁴ § 3 serb UGB

¹⁶⁵ § 11 serb UGB

gen Jugoslawien sind volle Legalisation oder ein Apostille nicht nötig.¹⁶⁶ Das Stammkapital einer serbischen GmbH muss mindestens 100 serbische Dinar betragen (weniger als 1€).¹⁶⁷ Dagegen ist das Mindeststammkapital einer serbischer AG 3.000.000 RSD (ungefähr 25.000€).¹⁶⁸ Besondere Gesetze können in manchen Branchen höhere Beträge verlangen. Die in Serbien gegründete Tochtergesellschaft gilt als serbische Gesellschaft. Sie wird rechtlich gleich wie alle anderen serbischen Gesellschaften behandelt. Die Alternative ist die Gründung einer Betriebsstätte in Serbien, die keine eigene Rechtspersönlichkeit hat und nicht als Tochterunternehmen gilt.¹⁶⁹

Die persönliche Steuerpflicht wird in dem ersten Teil des serbischen Körperschaftsteuergesetzes geregelt.¹⁷⁰ Der erste Paragraph zählt die Subjekte, die der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, auf. Unter anderem sind das Gesellschaften „gegründet für die Ausübung von Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht“.¹⁷¹ Folglich unterscheidet der Gesetzgeber ansässige und nichtansässige Personen. Ansässige sind juristische Personen, die entweder gegründet wurden oder ihre Geschäftsleitung auf das Territorium der Republik Serbien verlegt haben.¹⁷² Bei Gründung ist der Ort der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages unerheblich. Maßgeblich sind die Anwendung serbischer Gründungsvorschriften beziehungsweise die Eintragung in das serbische Register.¹⁷³ Praktisch ist dann die Gründung einer serbischen Tochtergesellschaft möglich, ohne dass die Geschäftsleitung österreichischer Mutterunternehmen Österreich überhaupt verlässt. Alle relevanten Unterlagen können dem serbischen Register per Post geschickt werden. Die ansässige Person wird mit sämtlichem Welteinkommen in Serbien steuerpflichtig.¹⁷⁴ Im Wortlaut des österreichischen Gesetzgebers ist sie dann „unbeschränkt steuerpflichtig“.

Österreichische Behörden könnten erkennen, dass die serbische Tochtergesellschaft die Geschäftsleitung tatsächlich in Österreich hat. Folglich würde die Tochtergesellschaft nicht nur in Serbien, sondern auch in Österreich als unbeschränkt steuerpflichtig qualifiziert werden. Nach Meinung der österreichischen Finanzverwaltung liegt der Ort der Geschäftsleitung dort, wo die beherrschenden Gesellschafter die wichtigsten Entscheidungen treffen, wenn die Ge-

¹⁶⁶ Art 41 Vertrag zwischen der Republik Österreich und der Föderativen Volksrepublik Jugoslawien über den wechselseitigen rechtlichen Verkehr BGBl. Nr. 224/1955/ BGBl. III Nr. 156/1997

¹⁶⁷ § 145 serb UGB

¹⁶⁸ § 293 serb UGB

¹⁶⁹ § 567 serb UGB in Verbindung mit § 573 serb UGB

¹⁷⁰ Zakon o porezu na dobit pravnih lica (2001)

¹⁷¹ § 1 (1) serb KStG

¹⁷² § 2 (2) serb KStG

¹⁷³ Stanivuković/Đundić, Međunarodno privatno pravo II (2015) Rz 1.65

¹⁷⁴ § 2 (1) serb KStG

schäftsführung in ihren Händen liegt. Dies wird angenommen, wenn herrschende Gesellschafter ständig in entscheidenden Fragen eingreifen.¹⁷⁵ Um von einer Verschiebung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach Österreich sprechen zu können, muss es sich nicht um eine Briefkastenfirma in Serbien handeln. Falls die rechtlich befugte Leitung der serbischen Tochtergesellschaft nur einfache Büroarbeit erledigt, kann als der Ort der Geschäftsleitung Österreich angesehen werden.¹⁷⁶ Dann wäre die Tochtergesellschaft in zwei Staaten unbeschränkt steuerpflichtig. Eine Lösung des Konfliktes konnte das DBA zwischen Österreich und Serbien anbieten.¹⁷⁷ Nach Art 4 (3) DBA ist bei einer Ansässigkeit in beiden Staaten der Ort der Geschäftsleitung maßgeblich. Damit wird das Besteuerungsrecht der Republik Österreich zugewiesen.

Beispiel

Gesellschaft A hat ihren Sitz in Österreich. Der Geschäftsführer von A hat sein Büro in Wien und ist überwiegend in Wien beschäftigt. Gesellschaft A gründet eine Gesellschaft B in Serbien. B ist im serbischen Register eingetragen und hat ihren Sitz in Belgrad. Der Geschäftsführer von B hat sein Büro in Belgrad und ist überwiegend in Belgrad beschäftigt, er darf aber keine Vereinbarungen und Geschäfte abschließen. Seine Befugnisse erstrecken sich nur auf die laufende Verwaltung. Alle Geschäfte werden vom Geschäftsführer von A in Wien erledigt.

Aufgrund des Sitzes in Serbien wäre die Tochtergesellschaft grundsätzlich in Serbien unbeschränkt steuerpflichtig. Da der Ort der Geschäftsleitung in Österreich liegt, wäre die Gesellschaft auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Nach Art 4 (3) DBA unterliegt sie mit ihrem Welteinkommen nur der österreichischen Körperschaftsteuer.

4.2. Beginn und Ende der Steuerpflicht

Der Zeitraum der Körperschaftsteuerpflicht ist genauso wichtig wie das Körperschaftsteuersubjekt. Im Gegensatz zur früheren Rechtslage, enthält das heutige Körperschaftsteuergesetz eine explizite Regelung über den Beginn und das Ende der Steuerpflicht. Erst mit dem Kör-

¹⁷⁵ KStR 2013 Rz 6

¹⁷⁶ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 46

¹⁷⁷ Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Serbien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll BGBl. III Nr. 8/2011

perschaftsteuergesetz 1988 kam es in Österreich zu einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung. Die Vorschrift blieb seither unverändert.¹⁷⁸

Einzigster Regelungsgegenstand ist die Dauer der Steuerfähigkeit hinsichtlich Körperschaftsteuer. Die Zielsetzung des § 4 ist lediglich die Regulierung „*der zeitlichen Komponente der persönlichen Steuerpflicht*“.¹⁷⁹ Außerhalb dieser Periode ist eine Körperschaft kein zurechenbares Steuersubjekt. Diese Zurechenbarkeit ist gesondert von der zivilrechtlichen Persönlichkeit zu würdigen.¹⁸⁰ Laut § 4 (1) KStG sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften steuerpflichtig ab dem Moment der Feststellung der Satzung, des Gesellschaftsvertrages oder des Stiftungsbriefes und ihrem ersten Auftreten nach außen. Während die erste Voraussetzung im Regelfall keine Schwierigkeiten verursacht, kann die erstmalige Erscheinung nach außen unterschiedlich interpretiert werden. Unterschiedliche betriebliche Aktivitäten erfüllen diese Voraussetzung. Ganz allgemein betrachtet ist dieses Erfordernis erfüllt, soweit die Rechtsbeziehung zwischen bevollmächtigten Vertretern und Dritten entsteht.¹⁸¹ Nach der Judikatur ist eine Körperschaft nach außen erkennbar, soweit sie ihr eigenes Bankkonto hat.¹⁸² Dasselbe gilt bei einer Überweisung für die Gesellschaft.¹⁸³ Der genaue Zeitpunkt der Eintragung ins Firmenbuch sollte bedeutungslos sein.¹⁸⁴ Laut Literatur ist eine entsprechende Qualität oder Intensität des Auftretens nicht notwendig.¹⁸⁵ Die Finanzverwaltung würde aber eine solche Qualität bei Körperschafts- bzw gesellschaftsinternen Vorbereitungshandlungen versagen.¹⁸⁶

Wenn statt einem Gesellschaftsvertrag oder einer anderen entsprechenden Rechtsgrundlage ein Vorgründungsvertrag besteht, spricht man von einer Vorgründungskörperschaft.¹⁸⁷ Eine solche Körperschaft ist mit einer in einer späteren Phase der entstehenden Vorkörperschaft und der endgültigen Körperschaft nicht vergleichbar.¹⁸⁸ Das Finanzamt rechnet aber wirtschaftliche Tätigkeiten der künftigen Gesellschaft den Gründern zu, soweit diese Tätigkeiten innerhalb von drei Monaten vor der Abschluss des Gesellschaftsvertrags vorgenommen wurden.¹⁸⁹ Zwischen der Beurkundung des Gesellschaftsvertrags und der Firmenbucheintragung

¹⁷⁸ Zirngast in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 4 Rz 1

¹⁷⁹ Zirngast in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 4 Rz 8

¹⁸⁰ Zirngast in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 4 Rz 10

¹⁸¹ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 4 Rz 9

¹⁸² VwGH 4.3.1987, 84/13/0239

¹⁸³ VwGH 8.6.1988, 84/13/0069

¹⁸⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 936

¹⁸⁵ Zirngast in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 4 Rz 27

¹⁸⁶ KStR 2013 Rz 144

¹⁸⁷ Zirngast in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 4 Rz 23

¹⁸⁸ VwGH 3.7.1991, 91/14/0062

¹⁸⁹ KStR 2013 Rz 143

handelt es sich um einer Vorgesellschaft. Sie ist steuerlich der künftigen Gesellschaft vollkommen gleich. Man spricht von der Identitätstheorie.¹⁹⁰ Die Judikatur hebt aber hervor, dass die Vorgesellschaft selbst kein Steuersubjekt ist, sondern die künftige Gesellschaft.¹⁹¹ Gemäß der Identitätstheorie hat die Eintragung ins Firmenbuch einen „rückwirkenden Effekt“.¹⁹² Unterbleibt die Eintragung, gilt die Gesellschaft von Anfang an als nicht gegründet.¹⁹³ Entsprechende Abweichungen können bei Umgründungen passieren, weil das Umgründungsteuergesetz der Anwendung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vorgeht.¹⁹⁴ Eine Gesellschaft kann ein Steuersubjekt vortäuschen, obwohl keine Rechtsgrundlage vorhanden ist und noch keine Tätigkeit erfolgt ist.¹⁹⁵ Bei ausländischen Gesellschaften beginnt die Steuerpflicht in Österreich mit ihrem späteren Zuzug ins Inland und nicht mit der Gründung. Nach der Literatur ist dann der Zeitpunkt der Mitteilung an die zuständige Behörde maßgeblich.¹⁹⁶ So ist es denkbar, dass eine ursprünglich serbische Tochtergesellschaft zu einer österreichische Tochtergesellschaft wird.

Die Beendigung der Steuerpflicht reguliert § 4 (2) KStG. Maßgeblich ist der Untergang der Rechtspersönlichkeit bzw der Übergang des gesamten Vermögens. Es besteht also eine Verknüpfung mit zivil- und gesellschaftsrechtlichen Normen. Diskutabel ist die Löschung der Gesellschaft mit verbliebenem Vermögen. Die herrschende Meinung spricht der Löschung lediglich deklarative Wirkung zu.¹⁹⁷ Nach der Löschung besteht dann eine Gesellschaft als steuerpflichtig, soweit Vermögen vorhanden ist. Alternativ musste man einen Begriff der „*nachwirkenden Rechtsfähigkeit*“ einführen.¹⁹⁸ Falls ehemalige Gesellschafter nach der Löschung ihre Tätigkeit fortsetzen, handelt es sich um eine Mitunternehmenschaft.¹⁹⁹

§ 19 KStG reguliert das Verfahren einer Auflösung und Abwicklung, nicht den Moment, zu dem die Steuerpflicht endet.²⁰⁰ Eine Liquidation wird als „steuerliches Ende“ bezeichnet.²⁰¹ In § 19 KStG werden nur der Liquidationsgewinn²⁰², der Besteuerungszeitraum²⁰³ und das Ab-

¹⁹⁰ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 936

¹⁹¹ VwGH 4.3.1987, 84/13/0239

¹⁹² Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 4 Rz 20

¹⁹³ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 4 Rz 20

¹⁹⁴ Zirngast in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 4 Rz 28

¹⁹⁵ Zirngast in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 4 Rz 28

¹⁹⁶ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 4 Rz 13

¹⁹⁷ Zirngast in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 4 Rz 35a

¹⁹⁸ Zirngast in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 4 Rz 35

¹⁹⁹ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 4 Rz 50

²⁰⁰ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 4 Rz 52

²⁰¹ Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG § 19 Rz 7

²⁰² § 19 (2) KStG

²⁰³ § 19 (3) KStG

wicklungsvermögen²⁰⁴ reguliert. Die Eröffnung des Konkurses beeinflusst nach der Judikatur die Rechtspersönlichkeit nicht.²⁰⁵ Genauso geht das gesamte Vermögen auch nicht auf andere Personen über. Nach der gefestigten Meinung geht eine Körperschaft erst mit Vollbeendigung und nicht mit Auflösung unter. Es darf kein Abwicklungsbedarf mehr bestehen.²⁰⁶ Neben Liquidation und Insolvenz kann eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ihre Steuerpflicht durch Wegzug in Ausland verlieren. Die Steuerfähigkeit endet dann mit Verlegung des Sitzes und des Orts der Geschäftsleitung aus dem Inland. Falls nur der Ort der Geschäftsleitung verlegt wurde, muss ein volles Liquidationsverfahren durchgeführt werden.²⁰⁷

Vorbehaltlich der einzelnen Ausnahmen fällt eine österreichische Tochtergesellschaft dann unter die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht, wenn die Satzung bzw der Gesellschaftsvertrag unterzeichnet sind. Ebenso notwendig ist das Erscheinen der Gesellschaft nach außen, obwohl schon die Tätigkeit der Vorgesellschaft steuerpflichtig ist. Alternativ ist der Anfang der Steuerpflicht durch den Zuzug aus dem Ausland denkbar. Die Steuerpflicht kann durch Liquidation, Insolvenz oder Wegzug beendet werden. Wegzug bedeutet aber gleichzeitig den Anfang einer anderen Steuerpflicht.

4.2.1. Beginn und Ende der Steuerpflicht der serbischen Tochtergesellschaft

Eine nach serbischem Recht gegründete Tochtergesellschaft gilt als serbisches Rechtssubjekt. Das serbische Körperschaftsteuergesetz enthält keine expliziten Regelungen über Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht. Dieselbe Methode, die in Österreich vor dem KStG 1988 genutzt wurde, könnte heute in Serbien in Betracht kommen. Dies ist aber in der Praxis nicht der Fall. Die Regelungslücke, die im serbischen KStG besteht, wird durch andere Gesetze geschlossen. Das sind in erste Reihe das Steuerverfahrensgesetz²⁰⁸ und das Gesetz über die Registrierung im zentralen Register²⁰⁹. Gerichten, Behörden und anderen im Rechtsverkehr Beteiligten wurde jede Möglichkeit zu erlauben entzogen. Steuerfähigkeit knüpft sich an den Besitz eigener Steueridentifikationsnummern.²¹⁰ Keine Steuerpflicht kann ohne solche Nummern festgestellt werden. GmbHs und AGs erhalten ihre Rechtssubjektivität mit Eintragung im Register.²¹¹ Die Eintragung ins Firmenbuch wird von Amts wegen im Register ver-

²⁰⁴ § 19 (4) und (5) KStG

²⁰⁵ VwGH 22.2.1995, 95/15/0016

²⁰⁶ VwGH 22.2.1995, 95/15/0016

²⁰⁷ *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 4 Rz 61

²⁰⁸ *Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji* (2002)

²⁰⁹ *Zakon o postupku registracije u Agenciji za privredne registre* (2011)

²¹⁰ § 27 serb Steuerverfahrensgesetz

²¹¹ § 3 serb UGB

merkt.²¹² Die serbische Finanzbehörde bestimmt für jede Gesellschaft ihre besondere Steueridentifikationsnummer.²¹³ Die Steuerfähigkeit wird mit der Eröffnung eines Liquidations- bzw Insolvenzverfahrens nicht beendet.²¹⁴

4.2.2. Beginn und Ende der beschränkten Steuerpflicht in Österreich der serbischen Tochtergesellschaft

Falls eine serbische Tochtergesellschaft in Österreich Einkünfte erzielt, stellt sich die Frage von Beginn und Ende der Steuerpflicht beschränkt Steuerpflichtiger. § 4 KStG spricht nur von Körperschaften in Sinne von § 1 (2) KStG. Es gibt keine Hinweise über beschränkt Steuerpflichtige. Unklar ist, wie die Gesellschaften in Sinne von § 1 (3) KStG zu behandeln sind. In der Literatur wird eine analoge Anwendung des § 4 KStG vorgeschlagen.²¹⁵ Andere heben zwei Voraussetzungen hervor: eine einer inländischen Körperschaft vergleichbare Struktur und die Erzielung von in § 98 EStG genannten Erträgen. Wenn eine Voraussetzung nicht mehr erfüllt ist, endet die beschränkte Steuerpflicht.²¹⁶ Die zweite Lösung hat mehr Sinn. Wenn der Gesetzgeber dieselbe Lösung für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige wollte, würde er nicht in § 4 KStG explizit über Körperschaften im Sinne von § 1 (2) KStG sprechen.

4.2.3. Conclusio

Die Abgrenzung des Zeitraums, in dem eine Gesellschaft Körperschaftsteuer unterliegt, ist verfahrensrechtlich bedeutungslos. Melde- und Erklärungspflichten richten sich nach dem allgemeinen Verfahrensrecht.²¹⁷ Besonders ist die Festsetzung für die Berechnung der Mindestkörperschaftsteuer wichtig.²¹⁸

Konträr zum österreichischen Recht, hat das serbische Recht keine explizite Regelung über Beginn und Ende der Steuerpflicht. Des Weiteren kennt das serbische Recht keine Vorgesellschaft. Die serbische Tochtergesellschaft ist vor Eintragung in das Register weder Steuer- noch Zurechnungssubjekt.

²¹² § 29 serb Steuerverfahrensgesetz

²¹³ § 26 serb Steuerverfahrensgesetz

²¹⁴ § 20 serb Steuerverfahrensgesetz

²¹⁵ Zirngast in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 4 Rz 41

²¹⁶ Achatz/Bieber in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 4 Rz 63

²¹⁷ Zirngast in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 4 Rz 47

²¹⁸ Doralt/Ruppe, *Steuerrecht I* (2013) Rz 936

4.3. Sachliche Steuerpflicht

Nach Prüfung der Merkmale, die Steuerpflichtige erfüllen müssen, ist hinsichtlich des steuerbaren Vorgangs eine solche Prüfung durchzuführen. Nach § 7 (1) KStG unterliegt der Körperschaftsteuer das innerhalb eines Jahres erzielte Einkommen. Maßgeblich ist das Prinzip der Abschnittbesteuerung.²¹⁹ Die Körperschaftsteuer wird, gleich wie die Einkommensteuer, als Abschnittsteuer klassifiziert. Die Steuer wird aufgrund von in einzelnen Zeiträumen verwirklichten Tatbeständen eingehoben.²²⁰ Das Prinzip bleibt auch bei einem gemäß § 7 (5) KStG abweichenden Wirtschaftsjahr oder Rumpfwirtschaftsjahr wirksam. Als Ausnahme wird die Liquidationbesteuerung laut § 19 KStG genannt.²²¹ Die Zielsetzung des § 7 (1) KStG ist nur Einkommen der unbeschränkt Steuerpflichtigen, während den beschränkt Steuerpflichtigen § 21 KStG gewidmet ist. Indes ist § 7 (1) KStG nur auf österreichische Tochtergesellschaften und doppelansässige serbische Tochtergesellschaften anwendbar.

Laut § 7 (2) KStG ist das Einkommen die Summe von den in § 2 (3) EStG genannten Einkünften vermindert um die Verluste, Sonderausgaben und den Freibetrag für begünstigte Zwecke. Das KStG bildet daher selbst einen Begriff des Einkommens. Trotzdem wurden die Einkunftsarten und die Systematik des EStG übernommen.²²² Die Ermittlung des Einkommens erfolgt grundsätzlich nach dem EStG.²²³ Abweichende Regelungen des KStG sind als *leges speciales* anzuwenden.²²⁴ Die Referenz auf das EStG dient der Standardisierung der Einkommensermittlung für natürliche und juristische Personen.²²⁵

Weiters findet § 7 (3) KStG Anwendung, soweit die Tochtergesellschaft in Form einer AG oder GmbH gegründet würde. Eine Fiktion der gewerblichen Einkünfte wird aufgrund des § 7 (3) KStG konstituiert.²²⁶ Die aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichteten Steuerpflichtigen haben nur gewerbliche Einkünfte im Sinne von § 23 EStG.²²⁷ Es wird also eine Transformationsregel formuliert. Alle möglichen Einkünfte des EStG werden in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umgewandelt. Es

²¹⁹ Naux in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 7 Rz 136

²²⁰ VwGH 29.5.1996, 93/13/0007

²²¹ Achatz/Bieber in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Rz 28

²²² Achatz/Bieber in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Rz 33

²²³ § 7 (2) KStG zweiter Satz

²²⁴ Naux in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 7 Rz 47

²²⁵ Achatz/Bieber in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Rz 12

²²⁶ Urtz/Stanek in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.127

²²⁷ § 7 (3) KStG

gibt aber keine Steuerpflicht kraft Rechtsform.²²⁸ Solche Körperschaften haben immer nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb, obwohl sie vielleicht nur Erträge aus anderen Quellen im Sinne des EStG schaffen.²²⁹ Neben der Art der Tätigkeit ist es auch wichtig, wer der Handelnde ist.²³⁰ Der Dualismus der Einkünfteermittlung wird damit ausgeschlossen.²³¹ Die Finanzverwaltung bestätigt den Ausgangspunkt. Die in § 7 (3) KStG genannten Subjekte ermitteln zwingend ihren Gewinn nach § 5 EStG. Die Gewinnermittlungsart kann nicht gewechselt werden.²³² Die Transformation bedeutet nicht, dass der Steuerpflichtige nur einen Betrieb haben muss. Auch mehrere Betriebe sind bei unter § 7 (3) Fallenden möglich.²³³

Wegen des Mangels an anderen Einkunftsarten ist ein vertikaler Verlustausgleich ausgeschlossen.²³⁴ Die KStR 2013 schließen auch einen horizontalen Verlustausgleich aus. Nach Meinung der Finanzverwaltung wird der horizontale Verlustausgleich innerhalb des Betriebes bei der Einkunftsermittlung verrechnet.²³⁵

Die Pflicht zur § 5 EStG Gewinnermittlung kann schon nach § 189 UGB bestehen.²³⁶ Die ursprüngliche Regelung des AbgÄG 2004 setzte eine „Buchführung“ voraus. Seit dem StruktAnpG 2006 wurde statt „Buchführung“ „Rechnungslegung“ gefordert.²³⁷ Unter „Rechnungslegung“ versteht man die Bilanzierung aufgrund von doppelter Buchführung. Eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfüllt die Voraussetzung des § 7 (3) KStG nicht.²³⁸ Die Anordnung zur Rechnungslegung muss in unternehmensrechtlichen Vorschriften liegen.²³⁹ Neben dem UGB kann eine Rechnungslegungspflicht auch in Sondervorschriften vorgeschrieben werden.²⁴⁰ Die Sondervorschriften gehen der Anwendung des UGB vor.²⁴¹ In Gesetzmaterien sind als Sondervorschriften das Genossenschaftsgesetz, das Bankwesengesetz und das Versicherungsaufsichtsgesetz genannt.²⁴² Entsprechend Gesetzwortlaut müssen Gesellschaften „auf Grund der Rechtsform“ zur Rechnungslegung verpflichtet sein.²⁴³ Nach UGB gilt

²²⁸ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 7 Rz 13

²²⁹ Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 7 Rz 165

²³⁰ VwGH 18.02.1999, 97/15/0018

²³¹ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 7 Rz 139

²³² KStR 2013 Rz 404

²³³ Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 7 Rz 167

²³⁴ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 7 Rz 143

²³⁵ KStR Rz 402

²³⁶ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 7 Rz 141

²³⁷ Burgstaller, SWK 3/2009, 57 (58)

²³⁸ Burgstaller, SWK 3/2009, 57 (59)

²³⁹ § 7 (3) KStG erster Satz

²⁴⁰ Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 7 Rz 84

²⁴¹ § 189 (3) UGB

²⁴² ErlRV 1058 BlgNR 22. GP, 50

²⁴³ § 7 (3) KStG erster Satz

das nur für Kapitalgesellschaften. Erwirtschaftete Umsatzerlöse sind für die Rechnungslegungspflicht irrelevant.²⁴⁴ Für GmbHs besteht eine Buchführungspflicht zusätzlich aufgrund von § 22 GmbHG. Gleiches gilt für Aktiengesellschaften gemäß § 82 AktG und für vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften.²⁴⁵ Damit wird die Gleichbehandlung von inländischen und doppelansässigen ausländischen Körperschaften auch bei der Gewinnermittlungsart geschaffen.²⁴⁶ Sie müssen österreichischen Gesellschaften deckungsgleich sein. Ein Typenvergleich ist also durchzuführen.²⁴⁷ Ein Typenvergleich ist die Prüfung der Vergleichbarkeit einer ausländischen Gesellschaft mit einer österreichischen Gesellschaft.²⁴⁸ Maßgeblich sind zivil- und gesellschaftsrechtliche Kriterien.²⁴⁹ Die Finanzverwaltung hat die Indizien für das Vorhandensein der Vergleichbarkeit festgestellt. Das sind unter anderem eigene Rechtspersönlichkeit, eigenes Vermögen der Gesellschaft, Beteiligung anderer Personen an Gesellschaftskapital, eigenständige Haftung der Gesellschaft und der Einfluss der Gesellschafter auf den Willen der Gesellschaft.²⁵⁰

Beispiel

Wurde in Serbien eine Tochtergesellschaft in Form einer GmbH oder AG gegründet und im serbischen Register eingetragen, hat diese Tochtergesellschaft kraft § 7 (3) KStG nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie könnte auch rechnungslegungspflichtig in Österreich sein. Das wäre der Fall, wenn der Ort ihrer Geschäftsleitung tatsächlich in Österreich gelegen ist.

§ 7 (1) KStG basiert auf dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung.²⁵¹ Die Körperschaftsteuer wird aufgrund der in einem Kalenderjahr erzielten Erträge berechnet.²⁵² Das Wirtschaftsjahr gilt als Gewinnermittlungszeitraum und deckt sich meistens mit dem Kalenderjahr.²⁵³ Es ist eine Periode, nach welcher Abschlüsse erstellt werden.²⁵⁴ Ein Wirtschaftsjahr dauert daher zwölf Monate oder in manchen Fälle weniger, länger aber nicht.²⁵⁵ Der Bilanzstichtag muss aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips bei steuerlicher und unternehmensrechtlicher Gewinnermittlung gleich sein. Ein kürzerer Zeitraum besteht grundsätzlich beim Anfang oder

²⁴⁴ Brugstaller, SWK 3/2009, 57 (62)

²⁴⁵ § 7 (3) KStG erster Satz

²⁴⁶ ERLRV 686 BlgNR 22. GP, 17

²⁴⁷ Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 7 Rz 104

²⁴⁸ Graussam/Haselsteiner, Qualifikation ausländischer Gesellschaftsformen anhand des Typenvergleichs, taxlex 2015, 323

²⁴⁹ Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 7 Rz 104

²⁵⁰ KStR 2013 Rz 134

²⁵¹ Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 7 Rz 136

²⁵² Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 7 Rz 136

²⁵³ § 7 (4) KStG

²⁵⁴ KStR 2013 Rz 411

²⁵⁵ VwGH 26.07.2007 2006, 15/0262

Ende der Steuerpflicht.²⁵⁶ Dann wird von einem Rumpfwirtschaftsjahr gesprochen.²⁵⁷ Die steuerliche Behandlung eines Rumpfwirtschaftsjahres unterscheidet sich nicht von der Behandlung eines ganzen Wirtschaftsjahres, das sich über zwölf Monaten erstreckt.²⁵⁸ Der gleichen Meinung ist auch die Judikatur.²⁵⁹

Abgesehen vom Rumpfwirtschaftsjahr gibt es eine weitere Ausnahme in § 7 (5) KStG. Im letzten Absatz wird Rechnungslegungspflichtigen sowie buchführenden Land- und Forstwirten die Wahl eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres eingeräumt.²⁶⁰ Diese Möglichkeit wird ausgeschlossen, falls das Unternehmensrecht ein abweichendes Wirtschaftsjahr verbietet.²⁶¹ Eine vorherige bescheidmäßige Zustimmung des Finanzamtes ist immer nötig.²⁶² Unter § 7 (3) KStG fallende Körperschaften müssen vorher das unternehmensrechtliche Geschäftsjahr ändern.²⁶³ Unterschiedlich zum Absatz 3 ist in Absatz 5 die Rechnungslegungspflicht wegen Rechtsform nicht notwendig. Es genügt eine Verpflichtung zur Rechnungslegung.²⁶⁴ Um auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr umzustellen, ist ein „*gewichtiger betrieblicher Grund*“ notwendig. Bloße steuerliche Vorteile reichen nicht aus.²⁶⁵ Als „*gewichtiger betrieblicher Grund*“ gilt der Übergang zur erleichterten Bilanzerstellung.²⁶⁶

4.3.1. Sachliche Steuerpflicht der serbischen Tochtergesellschaft

Eine in Serbien ansässige und daher in Serbien unbeschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaft wird gleichgesetzt mit allen anderen serbischen Gesellschaften. Für die Ermittlung ihres Einkommens und ihre Besteuerung ist das serbische Körperschaftsteuergesetz²⁶⁷ von primärer Bedeutung. Der sachlichen Steuerpflicht unterliegt nach § 6 serb KStG der „*steuerbare Gewinn*“. Der steuerpflichtige Gewinn wird in der Steuerbilanz festgestellt.²⁶⁸ Die Rechnungslegungspflicht einer GmbH oder AG wird im serbischen Unternehmensrecht nur indirekt geregelt. Die Vorschriften über Geschäftsführer, Vorstand und Hauptversammlung erwähnen die Rechnungslegungspflicht. Sie richtet sich generell nach dem Rechnungslegungs-

²⁵⁶ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 7 Rz 203

²⁵⁷ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 53

²⁵⁸ KStR 2013 Rz 418

²⁵⁹ VwGH 13.11.1956, 1945/54

²⁶⁰ § 7 (5) KStG

²⁶¹ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 7 Rz 213

²⁶² EStR 2000 Rz 180

²⁶³ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 7 Rz 213

²⁶⁴ Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 7 Rz 123

²⁶⁵ Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 7 Rz 231

²⁶⁶ EStR 2000 Rz 181

²⁶⁷ Zakon o porezu na dobit pravnih lica (2001)

²⁶⁸ § 6 (2) serb KStG

gesetz.²⁶⁹ Während im serbischen UGB keine ausdrückliche Pflicht zur Rechnungslegung angeordnet wird, unterliegen AGs und GmbHs der Rechnungslegungspflicht nach dem § 5 des serbischen Rechnungslegungsgesetzes. Die Ermittlung des Einkommens erfolgt in Anlehnung an das serbische Körperschaftsteuergesetz, das in den folgenden Paragraphen die abzugsfähigen Aufwendungen aufzählt. Gelegentlich verweist der Gesetzgeber auf Befugnisse der Finanzverwaltung zur Bestimmung der Einzelheiten. Obwohl das serbische Einkommensteuergesetz²⁷⁰ in § 3 sieben steuerbare Einkünfte aufzählt²⁷¹, ist im serbischen Körperschaftsteuergesetz kein einziger Verweis auf dieses Gesetz zu finden. Das serbische Körperschaftsteuergesetz bildet seinen eigenen, vollständig selbständigen Begriff des Einkommens. Daraus könnte verstanden werden, dass Körperschaften in Sinne des serbisches KStG immer nur gewerbliche Einkünfte haben können. Jedoch grenzt der serbische Gesetzgeber eine zusätzliche Einkunftsart ab. Neben Einkünften aus Gewerbebetrieb können Körperschaften in Serbien Einkünfte aus der Veräußerung von Betriebsvermögen haben. In § 27 bis § 30 serbisches KStG sind Veräußerungsgewinne beziehungsweise Veräußerungsverluste reguliert. Das sind Erträge beziehungsweise Verluste aus dem Verkauf von Immobilien, geistigem Eigentum (wie zum Beispiel Patentrechte oder Markenrechte) und Kapitalvermögen.²⁷² Hinsichtlich der beschränkt Steuerpflichtigen wurden Einkünfte aus der Überlassung von geistigem Eigentum ausgeschlossen.²⁷³ Veräußerungsgewinne stellen einen steuerbaren Gewinn in Sinne von § 6 serbisches KStG dar und sind in die Bemessungsgrundlage einzuschließen.²⁷⁴ Veräußerungsgewinne sind also gleich zu behandeln wie Gewinne aus allen anderen Geschäftsfällen. Ratio legis dieser Differenzierung liegt im Verlustvortrag. In der Steuerbilanz festgestellte Verluste sind mit Gewinnen in den kommenden fünf Jahren verrechenbar, soweit sie nicht aus der Veräußerung von Vermögen im Sinne von § 27 serbisches KStG stammen.²⁷⁵ Veräußerungsverluste im Sinne von § 27 serbisches KStG sind vorrangig mit Veräußerungsgewinnen aus demselben Jahr zu verrechnen.²⁷⁶ Der verbleibende Verlust kann mit solchen Gewinnen in den folgenden fünf Jahren verrechnet werden.²⁷⁷

²⁶⁹ Zakon o računovodstvu (2013)

²⁷⁰ Zakon o porezu na dohodak građana (2001)

²⁷¹ Die in § 3 serbisches EStG genannten sieben Einkunftsarten entsprechen nicht den Einkunftsarten des § 2 (3) österreichisches EStG. Das sind nämlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus geistigem Eigentum, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung von Immobilien, Veräußerungserträge und andere Einkünfte. Trotz unterschiedlicher Nennung ist eine offensichtliche Differenz nicht findbar. Steuerbare Einkünfte natürlicher Personen in einem Steuerrechtssystem würden schwierig in einem anderen Steuerrechtssystem unversteuert bleiben.

²⁷² § 27 (1) serb KStG

²⁷³ § 27 (2) serb KStG

²⁷⁴ § 30 (1) serb KStG

²⁷⁵ § 32 serb KStG

²⁷⁶ § 30 (2) serb KStG

²⁷⁷ § 30 (3) serb KStG

Beispiel

*Die landwirtschaftlich tätige serbische DOO²⁷⁸ „Agrar“ erwirtschaftet folgendes Ergebnis:
Jahr 2015*

Verluste aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit: 100

Verluste aus dem Verkauf einer Lagerhalle: 100

Jahr 2016

Einkünfte aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit: 200

laufender Gewinn: 100 (Veräußerungsverluste konnten nicht verrechnet werden, sie werden fortgetragen)

Jahr 2017

Einkünfte aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit: 200

Erträge aus dem Verkauf von Büroräumlichkeiten: 100

laufender Gewinn: 200 (Erträge aus dem Verkauf von Büroräumlichkeiten wurden mit Verlusten aus dem Verkauf der Lagerhalle verrechnet)

Das Prinzip der Abschnittbesteuerung findet sich auch wieder im serbischen KStG. Als Besteuerungszeitraum gilt das „Geschäftsjahr“.²⁷⁹ Das Geschäftsjahr umfasst grundsätzlich zwölf Monate. In Fällen des Anfangs oder Endes der Tätigkeit, von Umgründungen, Insolvenzverfahren und Liquidation besteht ein Rumpfwirtschaftsjahr.²⁸⁰ Dieser Zeitraum verlängert sich im Insolvenzverfahren.²⁸¹

Das Geschäftsjahr muss sich nicht mit dem Kalenderjahr decken. Der Steuerpflichtige kann die Anwendung eines abweichenden Wirtschaftsjahres beantragen. Das Finanzamt hat den Antrag anzunehmen, soweit der Finanzminister beziehungsweise der Gouverneur der Zentralbank dem Antrag zustimmen. Der Gewinnermittlungszeitraum beträgt auch dann zwölf Monate. Der Steuerpflichtige verwendet dann das abweichendes Geschäftsjahr in den folgenden fünf Jahren.²⁸²

4.3.2. Conclusio

Die sachliche Steuerpflicht wird in Österreich in § 7 KStG reguliert. Sachlicher Steuerpflicht unterliegt innerhalb eines Kalenderjahres bezogenes Einkommen. Die Ermittlung des Ein-

²⁷⁸ serb GmbH

²⁷⁹ § 38 (1) serb KStG

²⁸⁰ § 38 (2) serb KStG

²⁸¹ § 38 (7) serb KStG

²⁸² § 38 (3) serb KStG

kommens von Körperschaften erfolgt in Anlehnung an das Einkommensteuergesetz. Eine österreichische Tochtergesellschaft in Form einer GmbH oder AG kann ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielen. Als Gewinnermittlungszeitraum gilt das Wirtschaftsjahr. Dieses deckt sich meist mit dem Kalenderjahr. Ein abweichendes Wirtschaftsjahr ist möglich.

In Serbien wird sachliche Steuerpflicht in § 6 serb KStG reguliert. Anders als in Österreich, verweist das serbische Körperschaftsteuergesetz nicht auf das serbische Einkommensteuergesetz. Die Gewinnermittlungszeitraum ist das Geschäftsjahr, das zwölf Monate dauert. Ausnahmsweise kann das Geschäftsjahr länger oder kürzer sein.

4.4. Steuersatz

Die Steuerschuld bemisst sich nach dem Steuersatz in Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage. Ursprünglich sah das KStG einen Steuersatz von 30 % vor.²⁸³ Der heutige Tarif in der Höhe von 25 % stammt aber aus dem Steuerreformgesetz 2005.²⁸⁴ Es handelt sich um einen einheitlichen, linearen Tarif, der unabhängig von der Bemessungsgrundlage ist.²⁸⁵ Nach § 7 (2) KStG erzielen unbeschränkt Steuerpflichtige Einkommen, während laut § 21 KStG beschränkt Steuerpflichtige Einkünfte bekommen. Trotzdem gilt der gleiche Tarif für beide Gruppen.²⁸⁶ Es gilt der Grundsatz der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erzielten Gewinne. Sie steht im festen Zusammenhang mit dem § 27a (1) EStG sowie § 97 (1) EStG. Unabhängig von Ausschüttung oder Thesaurierung bleibt der auf der Stufe der Körperschaft angewandte Steuersatz 25 %. Wegen § 10 KStG löst eine Ausschüttung an eine Körperschaft keine Besteuerung aus.²⁸⁷ Erst wenn als Empfänger der Ausschüttung eine natürliche Person auftritt, kommt § 27a EStG zur Anwendung.²⁸⁸ Tatbestandsvoraussetzung sind daher in § 22 (1) KStG ausgewiesene Einkommen beziehungsweise Einkünfte.²⁸⁹

²⁸³ § 22 (1) KStG: „Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 BGGl. Nr. 401/1988

²⁸⁴ Art II BGGl I 57/2004: „§ 22 einschließlich der Überschrift lautet: „Steuersätze § 22. (1) Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 beträgt 25%.“

²⁸⁵ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 22 Rz 1

²⁸⁶ Dziurdz in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 22 Rz 3

²⁸⁷ KStR 2013 Rz 1514

²⁸⁸ KStR 2013 Rz 1514

²⁸⁹ Dziurdz in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 22 Rz 16

Der § 22 (3) KStG sieht eine zusätzliche Erhöhung des Satzes vor. Zusätzlich ist einen Zuschlag von 25 % zu zahlen, wenn auf Verlangen der Abgabenbehörde der Empfänger einer Zahlung nicht genannt wurde.²⁹⁰ Die Regelung ist in Zusammenhang mit dem § 162 BAO zu verstehen.²⁹¹ Ziel dieser Bestimmung ist solche Geldabgänge zu verhindern, die Abgabenbetrug als Hintergrund haben. Falls der Finanzverwaltung der Empfänger einer Zahlung nicht bekannt ist, bleibt diese Zahlung nicht versteuert. Gleichzeitig kann der Auszahlende seinen Gewinn um diese Zahlung vermindern.²⁹² Die Gesetzmaterialien nennen die Bekämpfung der verdeckten Ausschüttung, Geldwäsche und Korruption als Hauptziel.²⁹³ Nach der Vorschrift ist auf Verlangen der Abgabenbehörde der Empfänger der Zahlung genau zu bezeichnen.²⁹⁴ Der Judikatur zufolge wäre eine solche Bezeichnung nicht wirksam, wenn weder Adresse noch andere Umstände veröffentlicht werden.²⁹⁵ Der Zuschlag wird zur normalen Körperschaftsteuer addiert. Das gilt auch in den Fällen des Verlustes, wenn nur die Mindestkörperschaftsteuer in Sinne von § 24 KStG zu zahlen ist.²⁹⁶ In der Literatur stellt sich die Frage, ob dieser Zuschlag als Strafe im Sinne der EMRK zu verstehen ist. Dann muss zusätzlichen Anforderungen nachgekommen werden, in erste Reihe Unschuldsvermutung und Verfahrensgarantien.²⁹⁷

Beispiel

Gesellschaft A ist in Österreich ansässig. Gesellschaft B dagegen in einer Steueroase. Herr AB hält alle Anteile an beiden Gesellschaften. Gesellschaft A mindert ihr steuerpflichtiges Ergebnis um die Aufwendungen für die Beratung seitens der ausländischen Gesellschaft B. Gesellschaft A zahlt dann eine verminderte Körperschaftsteuer. Für den Gewinn, der aus der Gesellschaft B ausgeschüttet wurde, zahlt Herr AB fast keine Kapitalertragsteuer in der Steueroase. Herr AB hat es damit geschafft, die Gewinnausschüttung und die höhere Kapitalertragsteuer in Österreich zu vermeiden.

Die Finanzverwaltung kann B im ausländischen Firmenbuch nicht finden. Falls Gesellschaft A alle andere Daten verweigert, darf die Finanzverwaltung die Abzugsfähigkeit von Bera-

²⁹⁰ § 22 (3) KStG

²⁹¹ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 22 Rz 9

²⁹² Dziurdz in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 22 Rz 21

²⁹³ ErlRV 875 BlgNR 24. GP, 7

²⁹⁴ § 22 (3) KStG

²⁹⁵ VwGH 25.11.1992, 89/13/0043

²⁹⁶ ErlRV 875 BlgNR 24. GP, 7

²⁹⁷ Haider/Schlager SWK 34/35/2010, 1015 (1026)

tungskosten versagen. Gleichzeitig wird die Steuerschuld um 25 % der Beratungskosten erhöht.

4.4.1. Steuersatz in Serbien

Anders als in Österreich werden in Serbien unterschiedliche Steuersätze für ansässige und nicht ansässige Steuerpflichtige verwendet. Während für ansässige Steuerpflichtige ein Körperschaftsteuersatz von 15 % vorgesehen ist, müssen nicht ansässige Steuerpflichtige, soweit ein DBA nichts anderes vorsieht, einen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 20 % von der Bemessungsgrundlage entrichten.²⁹⁸ Die in § 39 serbisches KStG sowie in § 40 serbisches KStG vorgeschriebenen Steuersätze sind einheitlich und linear. Ihre Höhe bleibt gleich, unabhängig von Schwankungen der Bemessungsgrundlage. Gleich wie alle anderen serbischen Gesellschaften entrichtet die serbische Tochtergesellschaft die Körperschaftsteuer nach § 39 serbisches KStG. Sie überweist dem serbischen Fiskus nur 15 % ihres Einkommens.

Bei Gründung einer serbischen Tochtergesellschaft wäre in den meisten Fällen eine Investition in Anlagevermögen nötig. Wenn dieser Aufwand 1.000.000.000 RSD (8.500.000 €) übersteigt, erwirbt die Tochtergesellschaft das Recht auf Steuerermäßigung in den folgenden zehn Jahren im Ausmaß dieser Investition. Eine zusätzliche Voraussetzung der Begünstigung ist der Abschluss von mindestens hundert Dienstverhältnissen.²⁹⁹ Die Bewertung des Anlagevermögens richtet sich nach Verkehrswerten.³⁰⁰ Das Recht auf die Begünstigung ist nicht übertragbar. Bei Umgründungen geht die Begünstigung nicht auf die übernehmende Gesellschaft über.³⁰¹

4.4.2. Conclusio

Im jeweiligen Gesetz werden lineare Steuersätze vorgesehen. Während in Österreich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige dem gleichen Steuersatz unterliegen, wurde in Serbien auf das Einkommen der Nichtansässigen ein höherer Steuersatz berechnet. Das österreichische KStG sieht in § 22 (3) einen Zuschlag für die Bekämpfung der Steuerhinterziehung vor. Die Rechtsnatur des Zuschlags ist in der Literatur strittig. Serbische Behörden haben keine ähnliche Befugnis. Sie sind aber verpflichtet, einen erhöhten Steuersatz von 25 % anzuwenden, wenn der Empfänger der Zahlung in einem Niedrigbesteuerungsland ansässig ist.³⁰² Letztlich unterscheiden sich die Steuersätze in Österreich und in Serbien deutlich. Eine öster-

²⁹⁸ § 39 und § 40 serb KStG

²⁹⁹ § 50a (1) serb KStG

³⁰⁰ § 50a (3) serb KStG

³⁰¹ § 50i (2) serb KStG

³⁰² § 40 (3) serb KStG in Verbindung mit § 3a serb KStG

reichische Tochtergesellschaft müsste Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % ihres jährlichen Einkommens entrichten. Gleichzeitig zahlt ihre serbische Schwestergesellschaft nur 15 %. Wird in ein serbisches Unternehmen genug investiert, ist zusätzlich mit einer signifikanten Steuerminderung zu rechnen. Die Steuersätze haben sich in den vergangenen Jahren mehrmals geändert. Deshalb sind die Unterschiede in den Steuersätzen nicht als feste Bausteine des Steuerrechtssystems zu beobachten, sondern als von der Steuerpolitik abhängige Variablen. Laut Wirtschaftskammer Österreich liegt der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz in der EU bei 26 %.³⁰³ Sowohl österreichische als auch serbische Tochterunternehmen zahlen also weniger als es in der Umgebung üblich ist. Man muss sich aber dessen bewusst sein, dass die tatsächliche Steuerbelastung ein wichtiges, aber nicht das einzige Entscheidungsmerkmal der Investoren ist.

³⁰³ WKO, Statistik-Steuersätze (internationaler Vergleich), <http://wko.at/statistik/eu/europa-steuersaetze.pdf> (Stand 3.8.2018)

5 Laufende Besteuerung der Muttergesellschaft

Die österreichische Muttergesellschaft unterliegt demselben Besteuerungsregime wie ihre inländische Tochtergesellschaft. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer ist sie gemäß § 1 (2) KStG in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Ihre Steuerpflicht beginnt mit Feststellung der entsprechenden Rechtsgrundlage wie Gesellschaftsvertrag oder Satzung und erstmalige Erscheinung nach außen.³⁰⁴ Diese Steuerpflicht dauert bis zum Untergang ihrer Rechtspersönlichkeit oder dem Übergang ihres ganzen Vermögens.³⁰⁵ Der Steuerpflicht unterliegt das Einkommen, das die Muttergesellschaft während eines Kalenderjahres erwirtschaftet hat.³⁰⁶ Ist die Muttergesellschaft als AG oder GmbH organisiert, sind alle ihre Einkünfte als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren.³⁰⁷ Auf diese Erträge ist in Österreich Körperschaftsteuer in der Höhe von 25 % zu entrichten.³⁰⁸ Da das vorherige Kapitel diese Fragen detailliert darstellt, wird im Folgenden nur auf besondere Vorschriften eingegangen.

5.1. Beteiligungserträge

Wichtige Einkunftsquellen jeder Muttergesellschaft sind Erträge aus Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften. Die steuerrechtliche Behandlung von Beteiligungserträgen ist für Konzerne von großer Bedeutung. Eine inadäquate steuerliche Behandlung von Beteiligungserträgen würde alle Konzernstrukturen sinnlos machen. Das wurde schon 1920 identifiziert, als erstmals die Beteiligungsertragsbefreiung im österreichischen Steuerrecht eingeführt wurde.³⁰⁹ Eine bedingungslose Befreiung für inländische Beteiligungen wurde erst mit § 10 KStG 1988 vorgesehen. Die Rechtslage vor dem KStG 1988 sah Voraussetzungen wie zum Beispiel Beteiligungsausmaß, Behaltedauer oder unmittelbare Beteiligung vor.³¹⁰ Mit § 10 KStG 1988 sind alle diese Bedingungen weggefallen.³¹¹ Zielsetzung der Beteiligungsertragsbefreiung ist daher die Vermeidung der mehrfachen Besteuerung derselben Gewinne.³¹²

³⁰⁴ § 4 (1) KStG

³⁰⁵ § 4 (2) KStG

³⁰⁶ § 7 (1) KStG

³⁰⁷ § 7 (3) KStG

³⁰⁸ § 22 (1) KStG

³⁰⁹ Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 10 Rz 1

³¹⁰ § 10 KStG 1966

³¹¹ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 11

³¹² Urtz/Stanek in Haberger/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.132

Beispiel

Gesellschaft A hält 100 % der Anteile an der Gesellschaft B, die 100 % der Anteile an der Gesellschaft C hält.

Gesellschaft C hat einen Gewinn von 100. Jede Gesellschaft schüttet ihren Gewinn in voller Höhe aus.

Tabelle 1: Beteiligungsertragsbefreiung

	OHNE Beteiligungsertragsbefreiung		MIT Beteiligungsertragsbefreiung	
	Gewinn	Ausschüttung	Gewinn	Ausschüttung
Gesellschafter als natürliche Personen	40,79		72,5	
A	56,25	56,25	100	100
B	75	75	100	100
C	100	100	100	100

Ohne eine Beteiligungsertragsbefreiung würde fast die Hälfte des Gewinns durch die Besteuerung entnommen. Eine vertikale Konzernstruktur wäre dann wirtschaftlich sinnlos.

Die Vorschrift soll keine Steuerbegünstigung, sondern eine systematische Befreiungsvorschrift sein.³¹³ Die Befreiung wird von Amts wegen ohne irgendwelchen Antrag gewährt. Ein Verzicht oder eine Einschränkung kommt nicht in Betracht.³¹⁴ Die Beteiligungsertragsbefreiung der Muttergesellschaft besteht auch bei einer eventuellen Körperschaftsteuerbefreiung bei der Tochtergesellschaft.³¹⁵ Eine Weiterleitung von Steuervergünstigungen von der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft ist deswegen möglich.³¹⁶ Die Art des Vermögens, Beteiligungsdauer, das prozentuelle oder betragliche Ausmaß der Beteiligung spielen für die Befreiung keine Rolle (Dividenden aus einer einzelnen Aktie sind ebenso befreit).³¹⁷ Die Gewinnverteilung muss den Beteiligungsquoten nicht entsprechen. Auch eine alineare Gewinnausschüttung ist befreit.³¹⁸ Es ist keine sachliche oder zeitliche Beziehung zwischen Beteili-

³¹³ Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 10 Rz 6

³¹⁴ KStR 2013 Rz 1574

³¹⁵ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 6

³¹⁶ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 6

³¹⁷ KStR 2013 Rz 1157

³¹⁸ Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 10 Rz 82

gungserträgen und der Erwirtschaftung der ausgeschütteten Gewinne notwendig.³¹⁹ Die Befreiung greift auch dann ein, wenn eine Gewinnausschüttung erst in späteren Perioden erfolgt.³²⁰

An die empfangende Muttergesellschaft sind keine besonderen Voraussetzungen anknüpft.³²¹ Die wichtigsten Anforderungen betreffen die Tochtergesellschaft. Laut § 10 (1) Z 1 KStG sind alle Gewinnanteile von der Körperschaftsteuer befreit, soweit sie aus inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften stammen. Eine inländische Tochtergesellschaft in Form einer AG oder GmbH erfüllt diese Voraussetzung. In den Augen der Finanzverwaltung sind in Sinne von § 10 KStG die Begriffe „inländisch“ und „unbeschränkt steuerpflichtig“ nicht deckungsgleich. Falls der Sitz im Ausland und die Geschäftsleitung im Inland liegt, ist es keine inländische Kapitalgesellschaft im Sinne von § 10 (1) Z 1, obwohl diese Gesellschaft in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist.³²²

Von der Befreiung ausgenommen sind Substanzgewinne. Dazu zählen Erträge aus der Veräußerung von Beteiligungen, aus der Liquidation und Einlagenrückzahlungen.³²³ Andererseits sind Ausschüttungsfiktionen wie offene Ausschüttungen zu behandeln.³²⁴ Sie sollten also auch steuerfrei sein. Es ist auch der Charakter der Beteiligung zu beachten. Erträge aus Beteiligung als echter oder unechter stiller Gesellschafter sind von der Körperschaftsteuer nicht befreit.³²⁵

5.1.1. Beteiligungserträge aus einer serbischen Tochtergesellschaft

Bezüglich der Besteuerung der Beteiligungserträge aus einer serbischen Tochtergesellschaft sind zwei Besteuerungshoheiten zu betrachten. Deshalb muss in einem ersten Schritt bestimmt werden, welchem Staat und in welchem Ausmaß die Besteuerung der Beteiligungserträge gehört. Serbien ist kein Mitglied der EU und ist deshalb nicht verpflichtet, deren Vorschriften zu folgen. Art 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie (RICHTLINIE 2011/96/EU) verbietet eine Quellenbesteuerung von ausgeschütteten Gewinnen. Diese würde die Besteuerung der österreichischen Muttergesellschaft in Serbien verhindern.

³¹⁹ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 44

³²⁰ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 44

³²¹ Urtz/Stanek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.133

³²² KStR 2013 Rz 1205

³²³ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 42

³²⁴ KStR 2013 Rz 560

³²⁵ Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 10 Rz 24

Da die österreichische Muttergesellschaft weder nach serbischem Recht gegründet wurde noch den Ort ihrer Geschäftsleitung in Serbien hat, gilt sie nach § 3 serb KStG in Serbien als nicht ansässig. Gleichzeitig ist ihre Tochtergesellschaft laut § 2 serb KStG in Serbien ansässig. Gemäß § 40 (1) Z 1 serb KStG muss eine ansässige auszahlende Stelle 20 % der Dividenden behalten und im Namen des Empfängers entrichten. Diese Quellensteuer wird kraft DBA zwischen Österreich und Serbien auf 5 % vermindert. Das DBA zwischen Österreich und Serbien ist ein internationaler Vertrag. Internationale Verträge haben nach § 194 (6) Verfassung der Republik Serbien Vorrang bei der Anwendung. Deshalb kommt die gesetzliche Regelung nicht zur Anwendung. Statt des serbischen Körperschaftsteuergesetzes wird das DBA zwischen Österreich und Serbien angewendet. Laut Art 10 (2) Z 1 DBA darf Serbien 5 % der Dividenden behalten, wenn das Beteiligungsausmaß über 25 % liegt. Die österreichische Muttergesellschaft muss dann eine Quellensteuer in der Höhe von 5 % der Dividenden zahlen.

Ungeachtet der Quellensteuer in Serbien gehört Österreich nach Art 10 (1) das volle Besteuerungsrecht. Trotzdem befreit Österreich solche Beteiligungserträge nach § 10 (1) Z 7 KStG iVm § 10 (2) KStG. Es handelt sich um eine Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen. Wenn alle Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung erfüllt sind, sind alle „Früchte“ steuerfrei.³²⁶ Die Befreiung sollte der Entwicklung der Exportwirtschaft mittels Tochtergesellschaften dienen.³²⁷ Spätere Erleichterungen wurden unter Druck von der europäischen Integrationen eingeführt. Nach dem Code of Conduct for Business Taxation waren die bisherigen Regelungen mit den Gemeinschaftsgrundsätzen nicht kompatibel.³²⁸ Ebenso wurde die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie notwendig. Dies führte zur Lockerung der Anwendungsvoraussetzungen für die Beteiligungsertragsbefreiung.³²⁹

Nach § 10 (1) Z 7 sind Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des Absatzes 2 von der Körperschaftsteuer befreit. Gewinnanteile werden in der Literatur als „Früchte“ bezeichnet.³³⁰ Gleichzeitig werden die Veräußerungsgewinne als „Stamm“ beschrieben.³³¹ Eine internationale Schachtelbeteiligung besteht, wenn eine unter § 7 (3) KStG fallende Körperschaft mindestens ein Jahr zu einem Zehntel Kapitalanteile an ei-

³²⁶ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.47

³²⁷ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 126

³²⁸ Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 10 Rz 90

³²⁹ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 127

³³⁰ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.47

³³¹ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.47

ner ausländischen Körperschaft, die mit der inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, hielt.³³²

Die Mindestbeholdendauer von mindestens einem Jahr bezieht sich auf der Anschaffung des wirtschaftlichen Eigentums am Anteil.³³³ Bei einer Gründung der Gesellschaft fängt die Frist mit der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrags an zu laufen.³³⁴ Eine retroaktive Anwendung des § 10 (1) Z 7 KStG nach dem Ablauf der Frist ist nicht möglich.³³⁵ Nach dem Ablauf der Frist wird eine schon erfolgte Gewinnausschüttung unter Anwendung des § 10 (1) Z 5 oder 6 KStG fallen.³³⁶

Das Anteilsausmaß darf nicht unter 10 % liegen.³³⁷ Ursprünglich sah das KStG 1988 eine Mindestbeteiligung von 25 % vor.³³⁸ Die Beteiligungshöhe bemisst sich nach dem Nennkapital der ausländischen Tochtergesellschaft.³³⁹

Die Beurteilung, ob eine ausländische Körperschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, erfolgt nach einem Typenvergleich.³⁴⁰ Für die Vergleichbarkeit einer ausländischen Körperschaft erstellte die Finanzverwaltung entsprechende Kriterien. Eigene Rechtspersönlichkeit, im Eigentum der Gesellschaft stehendes starres Gesellschaftskapital, Beteiligung von Gesellschaftern am Gesellschaftskapital und beschränkte Haftung für Schulden der Gesellschaft sind Merkmale der Vergleichbarkeit.³⁴¹ Das serbische UGB sieht zwei Arten von Kapitalgesellschaften vor: Društvo sa ograničenom odgovornošću (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*) und Akcionarsko društvo (*Aktiengesellschaft*). Alle oben genannte Eigenschaften können serbischen GmbHs und AGs zugeschrieben werden.³⁴²

³³² § 10 (2) KStG

³³³ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.53

³³⁴ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.53

³³⁵ Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 10 Rz 78

³³⁶ Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 10 Rz 78

³³⁷ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.46

³³⁸ § 7 (4) KStG 1988 vor AbgÄG 1989 „Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Einkommens maßgebenden Bilanzstichtag ununterbrochen und unmittelbar mindestens zu einem Viertel beteiligt ist.“

³³⁹ Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 10 Rz 73

³⁴⁰ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 179

³⁴¹ KStR 2013 Rz 134

³⁴² § 139 serb UGB und § 245 serb UGB

Die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 (1) Z 7 KStG besteht nicht, wenn der Sitz der Tochtergesellschaft im Inland liegt.³⁴³ In der Literatur kann es strittig sein, ob manche Beteiligungsformen unter Anwendung des § 10 (1) Z 7 KStG fallen. Hinsichtlich Aktien und GmbH-Anteile bestehen keine Zweifel.³⁴⁴ Gewinnanteile einer österreichischen Muttergesellschaft in Form einer AG oder GmbH aus der Beteiligung an einer serbischen Tochtergesellschaft in Form einer serbischer AG oder GmbH sind daher nach § 10 KStG steuerfrei.

Im § 10 (2) KStG steht ausdrücklich das Wort „*nachweislich*“. Laut Literatur ist für den „*Nachweis*“ § 138 BAO relevant.³⁴⁵

Das gesetzliche Zahlungsmittel der Republik Serbien ist der serbische Dinar (RSD) und in Österreich der Euro (€). Zwischen dem Tag des Ausschüttungsbeschlusses und dem Tag der Auszahlung entstehen regelmäßig Kursdifferenzen, die für die Muttergesellschaft Gewinne und Verluste sind. Diese Gewinne bzw Verluste teilen das Schicksal der Erträge. Soweit Beteiligungserträge steuerfrei bleiben, sind die Kursdifferenzen ebenso steuerfrei.³⁴⁶

Der Steuerpflichtige kann in der Steuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung für sich die Steuerwirksamkeit von Gewinnen, Verlusten und sonstigen Wertänderungen entscheiden. Es handelt sich um eine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung.³⁴⁷ Die Option betrachtet nur die Wertänderungen der Beteiligung. Die „Früchte“ (die Gewinnanteile) bleiben unversteuert.³⁴⁸

Nach § 10 (4) KStG sind Gewinnanteile von der Körperschaftsteuer nicht befreit, wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft in der Erzielung von Einnahmen aus Zinsen, der Überlassung von Wirtschaftsgütern oder der Veräußerung von Beteiligungen liegt und wenn das Einkommen der ausländischen Körperschaft keiner der österreichischen Körperschaft vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt. Es handelt sich dann um die Erzielung von „*niedrig besteuerten Passiveinkünften*“.³⁴⁹ Das Kapital und die Arbeitskräfte müssen dauernd und wesentlich in solchen Felder engagiert werden. Zusätzlich muss eine

³⁴³ Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 10 Rz 62

³⁴⁴ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 188

³⁴⁵ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 157

³⁴⁶ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.56

³⁴⁷ § 10 (3) Z 1 KStG

³⁴⁸ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.58

³⁴⁹ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.62

Wertschöpfung aus diesen Quellen bestehen.³⁵⁰ Genannt werden Know-how-Überlassung, Leasingverträge, Lizenzen, Patente, Rechte oder Marken.³⁵¹ Nach der Meinung der Finanzverwaltung ist das Gesamtbild der Verhältnisse zu betrachten.³⁵² Bei der Beurteilung, ob Passiveinkünfte niedrig besteuert sind oder nicht, sind der anwendbarer Steuersatz und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage maßgeblich. Lokale Steuern müssen mit der österreichischen Steuer vergleichbar sein. Die Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft müssen mit mindestens 15 % ausländischer Steuer besteuert werden.³⁵³ Laut § 39 serb KStG beträgt der Körperschaftsteuersatz für ansässige Körperschaften 15 %.³⁵⁴ Als ausländische Steuerbelastung ist die jeweilige mittelbare ausländische Steuerbelastung zu verstehen.³⁵⁵ Nach Art 10 (2) Z 1 DBA kann Serbien 5 % des ausgeschütteten Betrags behalten, wenn das Beteiligungsausmaß über 25 % liegt. Fraglich ist, ob diese 5 % zugerechnet werden können. Wahrscheinlich nicht, weil die Tochtergesellschaft diesen Betrag lediglich behält und für die Muttergesellschaft entrichtet. Sie ist daher kein Steuerschuldner dieses Betrags. Diese Frage hat keine Bedeutung, weil der Körperschaftsteuersatz in Serbien 15 % ist. Passiveinkünfte aus Serbien können nicht als niedrigbesteuert qualifiziert werden.

Bei „*niedrig besteuerten Passiveinkünften*“ besteht ein Missbrauchsverdachtsfall.³⁵⁶ Abweichend von § 10 (1) Z 7 KStG sind die Gewinnanteile aus internationalen Schachtelbeteiligungen nicht von der Körperschaftsteuer befreit.³⁵⁷ Ein Missbrauchsverdachtsfall führte zu dem Methodenwechsel nach § 10 (6) KStG.³⁵⁸ Die ausländische Steuer wird dann auf Antrag des Steuerpflichtigen auf die inländische Körperschaftsteuer angerechnet.³⁵⁹ Das Ergebnis ist eine Gesamtsteuerbelastung in der Höhe der österreichischen Körperschaftsteuer.³⁶⁰ Gleichzeitig soll eine Doppelbesteuerung vermieden werden. Die tatsächliche inländische Besteuerung zeigt sich dann als Differenz zwischen dem regulären österreichischen Steuersatz und dem ausländischen Steuersatz.³⁶¹ Dies ist aber bei einer serbischen Tochtergesellschaft nicht der Fall.

³⁵⁰ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 285

³⁵¹ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 285

³⁵² KStR 2013 Rz 1236

³⁵³ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.70

³⁵⁴ § 39 (2) serb KStG

³⁵⁵ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.71

³⁵⁶ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.62

³⁵⁷ § 10 (4) KStG

³⁵⁸ Schuch/Götz in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 21 Rz 21.62

³⁵⁹ § 10 (6) KStG

³⁶⁰ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 311

³⁶¹ Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Rz 311

Die serbische Tochtergesellschaft ist verpflichtet, eine Quellensteuer in der Höhe von 5 % der Beteiligungserträge zu behalten und für ihre Muttergesellschaft zu entrichten.³⁶² Da die Muttergesellschaft in Österreich von der Körperschaftsteuer befreit ist, ist es fraglich, ob die Muttergesellschaft in Österreich diese 5 % auf die österreichische Körperschaftsteuer anrechnen kann. Die Finanzverwaltung hat sich schon früher hinsichtlich der tschechischen Quellensteuer geäußert. Die österreichische Muttergesellschaft, die 100 % der Anteile an der tschechischen Tochtergesellschaft hält, kann die tschechische Quellensteuer auf die österreichische Körperschaftsteuer nicht anrechnen. Die Anrechnung ist nicht möglich, weil die Beteiligungserträge in Österreich steuerfrei sind.³⁶³

5.1.2. Conclusio

Um eine Doppel-, Drei- oder Mehrfachbelastung derselben Gewinne zu vermeiden, sind entsprechende Beteiligungserträge anhand § 10 KStG von der Körperschaftsteuer befreit.³⁶⁴ Beteiligungserträge aus einer inländischen Tochtergesellschaft sind gemäß § 10 (1) Z 1 KStG immer steuerfrei. Nach Art 10 (1) DBA zwischen Serbien und Österreich kommt Österreich das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Beteiligungserträge aus der serbischen Tochtergesellschaft zu. Soweit die Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung nach § 10 (2) KStG erfüllt sind, bleiben diese Erträge in Österreich nach § 10 (1) Z 7 körperschaftsteuerfrei. Nach Art 10 (2) Z 1 DBA zwischen Serbien und Österreich kann aber Serbien eine Quellensteuer in Höhe von 5 % behalten.

5.2. Verdeckte Gewinnausschüttung

5.2.1. Die Bedeutung des Instituts

Im engen Zusammenhang mit Beteiligungserträgen und Gewinnausschüttungen steht die Frage von verdeckten Gewinnausschüttungen. Immer wieder wird versucht, anhand verschiedener Gestaltungen eine Steuerersparnis bei Beteiligungserträgen zu schaffen. Das Institut von verdeckten Gewinnausschüttungen steht im engen Zusammenhang mit dem Trennungsprinzip (gesonderte rechtliche Behandlung der Sphäre des Gesellschafters und der Sphäre der Gesellschaft) und mit der Steuerrechtssubjektivität von Körperschaften. Das steuerpflichtige Ein-

³⁶² Art 10 (2) Z 1 DBA

³⁶³ EAS 2122

³⁶⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 997

kommen wird durch die Einkommensverwendung nicht geändert.³⁶⁵ Nur betrieblich veranlasste Aufwendungen und Erträge dürfen bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden. Alle Zu- und Abflüsse im Zusammenhang mit dem Gesellschaftsverhältnis müssen vernachlässigt werden.³⁶⁶ Dieses Prinzip gilt als wichtiger Grundsatz des Steuerrechts.³⁶⁷ Das Institut der verdeckten Gewinnausschüttungen grenzt daher die „steuerrelevante[.] Sphäre der Einkommenserzielung“ von der „steuerneutralen Sphäre der Einkommensverwendung“ einer Kapitalgesellschaft ab.³⁶⁸ Die genaue Feststellung des Einkommens ist ratio legis dieser Regelung.³⁶⁹

5.2.2. Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung

Nach Meinung der Finanzverwaltung und der Judikatur sind verdeckte Ausschüttungen alle Zuwendungen an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Gesellschafterstellung haben. Diese Zuwendungen sind keine regulären Gewinnverteilungen. Anteilsinhaber ist ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung. Falls eine Körperschaft einen Vorteil außenstehenden Personen unter solchen Bedingungen nicht gewährleisten würde, liegt ebenso eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.³⁷⁰ Das Körperschaftsteuergesetz selbst definiert verdeckte Gewinnausschüttungen nicht.³⁷¹ Es wird lediglich erwähnt, dass für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege einer offenen oder verdeckten Ausschüttungen verteilt wird.³⁷²

Für eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 (2) KStG ist entweder eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung der ausschüttenden Körperschaft notwendig.³⁷³ Die Vermögensminderungen sind überhöhte betriebliche Ausgaben. Sie können entweder Geldabflüsse oder buchmäßige Aufwendungen sein. Man spricht dann von einer „direkten verdeckten Ausschüttung“. ³⁷⁴ Eine Übernahme von Kosten des Anteilsinhabers ohne Rechtsgrund, Scheingeschäfte zugunsten des Anteilsinhabers und unangemessen hohe Aufwendungen zu-

³⁶⁵ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 96

³⁶⁶ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 96

³⁶⁷ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 96

³⁶⁸ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (139)

³⁶⁹ Urtz/Stanek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.20

³⁷⁰ KStR 2013 Rz 566; VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, VwGH 23.4.2008, 2004/13/0106

³⁷¹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 977

³⁷² § 8 (2) KStG

³⁷³ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (141)

³⁷⁴ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (141)

gunsten des Anteilsinhabers sind Erscheinungsformen von direkten verdeckten Ausschüttungen. Verhinderte Vermögensmehrungen sind fehlende Betriebseinnahmen. Sie werden als „indirekte verdeckte Ausschüttungen“ bezeichnet.³⁷⁵ Ein Verzicht auf eine der Körperschaft zustehende Gewinnchance oder ein Verzicht auf ein angemessenes Entgelt aus Geschäften mit dem Anteilsinhaber sind Beispiele von indirekten verdeckten Ausschüttungen.³⁷⁶

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind jedenfalls vom gesellschaftsrechtlichen Verbot der Einlagenrückgewähr zu trennen. Einerseits ist der Zweck des Institutes der verdeckten Gewinnausschüttung die Ermittlung des „richtigen“ Einkommens. Andererseits ist der Zweck des Verbotes der Einlagenrückgewähr in erster Linie der Gläubigerschutz.³⁷⁷ Falls keine Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn bestehen, gibt es auch keine verdeckte Gewinnausschüttung.³⁷⁸

Gleichgültig ist, ob im Kalenderjahr Gewinn oder Verlust erzielt wurde.³⁷⁹ Die ungerechtfertigte Bereicherung der Gesellschafter und die Vermögensminderung beziehungsweise verhinderte Vermögensmehrung müssen nicht gleichzeitig erfolgen.³⁸⁰ Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist auch bei Vorgesellschaften nach § 4 (1) KStG und Kapitalgesellschaften in Liquidation nach § 4 (2) KStG möglich.³⁸¹ Zukünftige Gesellschafterverhältnisse sind von verdeckten Gewinnausschüttungen nicht ausgeschlossen.³⁸² Die Tatbestände einer verdeckten Gewinnausschüttung müssen dann mit dem späteren Gesellschafterverhältnis zeitlich und sachlich fest verbunden sein.³⁸³ Das Beteiligungsausmaß spielt für die Qualifikation einer verdeckten Gewinnausschüttung keine Rolle.³⁸⁴

³⁷⁵ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (141)

³⁷⁶ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (141)

³⁷⁷ Urtz/Stanek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.26

³⁷⁸ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (142)

³⁷⁹ Urtz/Stanek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.27

³⁸⁰ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 102

³⁸¹ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (159)

³⁸² Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (159)

³⁸³ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (159)

³⁸⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 979

5.2.3. Der Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung

Empfänger den verdeckten Gewinnausschüttungen müssen nicht unmittelbare Gesellschafter sein. Die Vorteile können auch nahestehende Personen des Gesellschafters bekommen. Diese Vorteile werden dann als Beteiligungserträge der Gesellschafter behandelt. Die Übertragung von Vorteilen gilt als „steuerneutrale Einkommensverwendung“.³⁸⁵ Einem Gesellschafter „nahestehende“ Personen findet man innerhalb des Familienkreises oder innerhalb der Gesellschaft.³⁸⁶ Bei verbundenen Unternehmen wird eine verdeckte Gewinnausschüttung immer hinsichtlich unmittelbarer Anteilsinhaber angenommen.³⁸⁷ Die Judikatur bestätigt die Möglichkeit einer verdeckten Ausschüttung an den nahen Angehörigen.³⁸⁸ Freunde gehören nicht dem Kreis den nahen Angehörigen an und sind deshalb nicht verdächtig.³⁸⁹

5.2.4. Vorteilsausgleich

Falls die Gesellschaft als auch der Gesellschafter gleichzeitig einander Vermögensvorteile kompensatorisch gewährleisten, spricht man von einem „Vorteilsausgleich“.³⁹⁰ Ein steuerlich anerkannter Vorteilsausgleich schließt eine verdeckte Gewinnausschüttung aus. Wenn keine Anerkennung vorliegt, sind die Vermögensvorteile gesondert zu betrachten.³⁹¹ Die Judikatur fordert einen engen Zusammenhang zwischen beiden Leistungen und eine offensichtliche Vereinbarung.³⁹² Ein Vorteilsausgleich wird dann ähnlich zu einem echten Leistungsaustausch.³⁹³ Derart strenge Voraussetzungen nehmen diesem Institut jede praktische Bedeutung.³⁹⁴

5.2.5. Gesellschaftsrechtliche Veranlassung der verdeckten Gewinnausschüttung

Die Veranlassung durch Gesellschafterverhältnis oder „societatis causa“ wird mittels Fremdvergleich festgestellt.³⁹⁵ Die Geschäfte zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern vergleicht man mit den Drittverhältnissen. Ein Geschäft muss „nach außen ausrei-

³⁸⁵ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (161)

³⁸⁶ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (161)

³⁸⁷ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (161)

³⁸⁸ VwGH 12.06.1990, 90/14/0054

³⁸⁹ Urtz/Stanek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.32

³⁹⁰ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (148)

³⁹¹ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (148)

³⁹² VwGH 20.11.1996, 96/15/0015

³⁹³ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 981

³⁹⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 981

³⁹⁵ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (162)

chend zum Ausdruck kommen“, „einen eindeutigen und klaren Inhalt haben“ und „zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden“.³⁹⁶ Für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist auch ein subjektives Element bei der Gesellschaft notwendig. Man fordert „das Wissen und Wollen“ der Gesellschaft.³⁹⁷ Falls ein Geschäft diese Kriterien nicht erfüllt, handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Neben des Fremdvergleichs können auch die Merkmale des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers als Kriterium genützt werden.³⁹⁸

5.2.6. Ausmaß der verdeckten Gewinnausschüttung

Obwohl es nicht von Bedeutung ist, ob mit dem Aufwand ein Geldabfluss verbunden ist oder nicht, muss der erhaltene Vorteil entweder Geld oder ein anderes in Geld verrechenbares Gut sein. Er muss auch bestimmt und messbar sein.³⁹⁹ Die Finanzverwaltung bemisst die verdeckte Gewinnausschüttung als die Differenz zwischen der fremdüblichen und der erbrachten Leistung bzw entstandenen Vermögensminderung.⁴⁰⁰ Kleinere Abweichungen vom tatsächlichen Wert des empfangenen Vorteils sollten keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Die Anwendung einer Bandbreite von Werten wird in der Literatur vorgeschlagen.⁴⁰¹

5.2.7. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung

Ertragsteuerlich hat die Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung keinen Strafcharakter.⁴⁰² Das Ziel ist lediglich die entstandene Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu neutralisieren.⁴⁰³ Bei Gesellschaftern kann sich daher eine verdeckte Gewinnausschüttung zweifach auswirken. Sie kann den „Erträgen aus Beteiligungen, den Beteiligungserträgen oder Einlagenrückzahlungen“ zugerechnet werden.⁴⁰⁴ Bei „Leistungsbeziehungen, die für die Gesellschafter bestimmte Erträge darstellen“, ist eine Korrektur dieser Erträge vorzunehmen.⁴⁰⁵ Verdeckte Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaften stellen,

³⁹⁶ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (162)

³⁹⁷ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (162)

³⁹⁸ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 117

³⁹⁹ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 104

⁴⁰⁰ KStR 2013 Rz 657

⁴⁰¹ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 123

⁴⁰² Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (139)

⁴⁰³ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 8 Rz 141

⁴⁰⁴ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (173)

⁴⁰⁵ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (173)

wie offene Ausschüttungen, Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 (2) Z 1 lit a EStG dar. Die Bezeichnung der Beteiligung als inländisch oder ausländisch macht keinen Unterschied.⁴⁰⁶ Empfängt also eine österreichische Muttergesellschaft verdeckte Gewinnausschüttungen sowohl aus einer österreichischen als auch aus einer serbischen Tochtergesellschaft, sind die beiden Beträge den Beteiligungserträgen zuzurechnen. Die Muttergesellschaft hätte aber kein Motiv, inländische Gewinnausschüttungen zu verstecken. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft sind von der Körperschaftsteuer befreit.⁴⁰⁷ Mit einer verdeckten Gewinnausschüttung aus einer inländischen Beteiligung schafft die österreichische Muttergesellschaft keine Steuerersparnis. Bei der serbischen Tochtergesellschaft sind Gewinnanteile jeder Art von der Körperschaftsteuer in Österreich befreit.⁴⁰⁸ Serbien nützt ihr Recht, Quellensteuer in Höhe von 5 % zu behalten.⁴⁰⁹ Eine verdeckte Gewinnausschüttung aus der serbischen Tochtergesellschaft wäre sinnvoll. Die österreichische Muttergesellschaft hat das Motiv, die Gewinnausschüttungen aus Serbien zu verstecken.

Das DBA zwischen Österreich und Serbien ist nach Maßstäben des OECD-Musterabkommens geprägt.⁴¹⁰ Da keine Begriffsbestimmungen hinsichtlich verdeckter Ausschüttungen im DBA-Recht bestehen, ist das innerstaatliche Recht der beiden Staaten maßgeblich. Beide Staaten sind aber verpflichtet, den Art 10 auf die verdeckten Ausschüttungen anzuwenden.⁴¹¹ Art 9 DBA zwischen Österreich und Serbien entspricht dem OECD-Musterabkommen.⁴¹² Regelungsgegenstand ist der Fremdvergleichsgrundsatz in Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen. Sie müssen untereinander fremdübliche Bedingungen vereinbaren. Sonst dürfen die Gewinne seitens der Finanzverwaltung korrigiert und entsprechend besteuert werden (Primärberichtigung). Um wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, tätigt der andere Staat eine Gegenberichtigung (Sekundärberichtigung).⁴¹³

⁴⁰⁶ Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 139 (173)

⁴⁰⁷ § 10 (1) Z 1 KStG

⁴⁰⁸ § 10 (1) Z 7 KStG iVm § 10 (2) KStG

⁴⁰⁹ Art 10 (2) Z 1 DBA

⁴¹⁰ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/2

⁴¹¹ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 10 Rz 124

⁴¹² Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/2

⁴¹³ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 1339

Beispiel

Eine österreichische Gesellschaft A hält 100 % der Anteile an der serbischen Gesellschaft B. B ist in der Landwirtschaft tätig. Obwohl der Marktpreis von Weizen 0,1 €/kg ist, verkauft die serbische Tochtergesellschaft ihrer österreichischen Muttergesellschaft Weizen für 0,05 €/kg.

Die österreichische Muttergesellschaft ist daher um 0,05 €/kg begünstigt, während die serbische Tochtergesellschaft um denselben Betrag geschädigt ist. Das bedeutet auch eine niedrigere Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für die serbische Tochtergesellschaft. Die österreichische Muttergesellschaft bekommt statt einer mit 5 % Quellensteuer versteuerten Gewinnausschüttung einen un versteuerten Vorteil im Wege eines Preisnachlasses.

Das serbische Finanzamt darf dann die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der Tochtergesellschaft entsprechend erhöhen. Gleichzeitig sollte das österreichische Finanzamt die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft kürzen.

Falls nur die österreichische Finanzverwaltung einen Vorgang als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert, ändert das die Anwendung des Art 10 DBA nicht.⁴¹⁴

Nach § 62 (1) serb KStG gelten die Zinsen als nichtabzugsfähige Aufwendungen, soweit das Darlehen seitens verbundener Unternehmen gewährleistet wurde und das Eigenkapital des Schuldners weniger als ein Viertel des Darlehens beträgt. Unterkapitalisierung besteht, wenn Eigenkapital als Fremdkapital dargestellt ist.⁴¹⁵ Eine Qualifizierung von Zinsaufwendungen als Gewinnausschüttungen seitens der serbischen Finanzbehörden führt nicht zu ihrer Umqualifizierung in Österreich als schachtelbefreite Beteiligungserträge. Sie bleiben in Österreich steuerpflichtige Zinserträge. Die Finanzamt war aber in solchen Fällen bereit, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nach § 48 BAO zu neutralisieren.⁴¹⁶ In österreich-serbischen Beziehungen ist es für einen Konzern sinnlos, Gewinnausschüttungen als Zinsaufwendungen darzustellen. Beteiligungserträge der Muttergesellschaft wurden mit nur 5 % Quellensteuer in Serbien belastet und in Österreich nach § 10 (1) Z 7 KStG steuerfrei. Dagegen ist für die Zinserträge die Körperschaftsteuer in Österreich in der Höhe von 25 % zu entrichten.⁴¹⁷

⁴¹⁴ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 10 Rz 126

⁴¹⁵ Milošević/Kulić, Poresko pravo (2015) 105

⁴¹⁶ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 10 Rz 141

⁴¹⁷ § 22 (1) KStG

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann nicht nur zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft erfolgen, sondern auch zwischen der Muttergesellschaft und ihren Gesellschaftern. Angenommen, dass die Gesellschafter der Muttergesellschaft natürliche Personen sind, hat der KESt-Abzug in Höhe von 27,5 % der ausgeschütteten Gewinne zu erfolgen. Das StRefG erhöhte die KESt ab 1. 1. 2016 von vorher 25 % auf 27,5 %. Laut § 27 a (1) EStG iVm § 97 (1) EStG hat der KESt-Abzug Abgeltungswirkung.⁴¹⁸

5.2.8. Conclusio

Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft dar. Sie wurden durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und sie beeinflussen die Höhe des Einkommens. Es gibt keinen Zusammenhang von verdeckten Gewinnausschüttungen mit offenen Gewinnausschüttungen.⁴¹⁹ In Konzernen können verdeckte Gewinnausschüttungen auf zwei Ebene erfolgen: zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften und zwischen der Muttergesellschaft und ihren Gesellschaftern. Inländische verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften haben weniger Sinn, weil inländische Gewinnanteile laut § 10 (1) Z 1 KStG immer steuerfrei sind. Für Beteiligungserträge aus serbischen Tochtergesellschaft gibt es aber eine Quellensteuer in der Höhe von 5 %. Verdeckte Gewinnausschüttungen der Muttergesellschaft an ihre Gesellschafter als natürliche Personen unterliegen nach § 27 a (1) EStG in Verbindung mit § 93 (1) EStG einem KESt-Abzug in der Höhe von 27,5 %.

5.3. Gruppenbesteuerung

Grundsätzlich gilt im österreichischen Ertragsteuerrecht das Prinzip der Individualbesteuerung, wonach das Zurechnungssubjekt des Einkommens die Körperschaft allein ist. Ausgenommen von der Individualbesteuerung waren bis 2004 die Organschaften.⁴²⁰ Seit dem StRefG 2005 besteht stattdessen die Option zur Gruppenbesteuerung. Als Hauptziele der Rechtsänderung sind die „*Schaffung der Steuerneutralität von Konzernstrukturen und Förderung von Sitzverlegungen nach Österreich*“ genannt.⁴²¹ Die Reform sollte § 9 KStG mit den EU-Vorschriften harmonisieren.⁴²² Bei der Gruppenbesteuerung wird das steuerliche Ergebnis

⁴¹⁸ Urtz/Stanek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.36

⁴¹⁹ Urtz/Stanek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.19

⁴²⁰ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 937

⁴²¹ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 1

⁴²² Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 1

statt beim Gruppenmitglied, das das Ergebnis erwirtschaftet hat, beim Gruppenträger besteuert.

5.3.1. Gruppenträger

Eine Unternehmensgruppe können nur im Gesetz genannte Körperschaften bilden.⁴²³ Zwei Arten von Körperschaften sind in einer Unternehmensgruppe zu unterscheiden: Gruppenträger und Gruppenmitglieder.⁴²⁴ Die Literatur spricht auch von Beteiligungskörperschaften und beteiligten Körperschaften.⁴²⁵ Der Gruppenträger ist die Körperschaft, die an der Spitze der Unternehmensgruppe steht.⁴²⁶ In § 9 (3) KStG sind potenzielle Gruppenträger taxativ aufgezählt.⁴²⁷

In erster Linie sind unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften genannt.⁴²⁸ Eine österreichische Muttergesellschaft in Form einer AG oder GmbH kann daher eine Unternehmensgruppe bilden. Beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften können Gruppenträger sein, wenn sie in der Anlage 2 zum EStG genannt sind oder wenn sie eine in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässige Kapitalgesellschaft sind.⁴²⁹ Sie müssen auch eine Zweigniederlassung im Firmenbuch eintragen und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zurechnen.⁴³⁰

Gesellschaften aus einem Drittland können nicht Gruppenträger werden.⁴³¹ Ein Gruppenantrag einer in Serbien ansässigen Gesellschaft ist daher abzulehnen. Eine in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft kann aber Gruppenträger sein, wenn sie im Inland eine eingetragene Zweigniederlassung hat und die Beteiligungen dieser Zweigniederlassung zuzurechnen sind.⁴³² Dieselbe Körperschaft kann aber nicht gleichzeitig in Serbien und Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sein. Eine doppelte Ansässigkeit in Serbien und Österreich wird mittels Art 4 DBA beseitigt. Teilweise steuerbefreite Körperschaften bleiben unbeschränkt steuerpflichtig und daher gruppenträgerfähig.⁴³³

⁴²³ Urtz/Stanek in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.176

⁴²⁴ Urtz in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 26

⁴²⁵ Pinetz/Stefaner in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 23

⁴²⁶ Doralt/Ruppe, *Steuerrecht I* (2013) Rz 939

⁴²⁷ Urtz in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 73

⁴²⁸ § 9 (3) TS 1 KStG

⁴²⁹ § 9 (3) TS 4 KStG

⁴³⁰ § 9 (3) TS 4 KStG

⁴³¹ Pinetz/Stefaner in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 42

⁴³² § 9 (3) KStG

⁴³³ Pinetz/Stefaner in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 49

An der Spitze der Unternehmensgruppe muss nicht zwingend nur eine Körperschaft stehen. Laut § 9 (3) TS 5 KStG ist die Bildung einer Muttergruppe möglich. Mehrere gruppenträgerfähige Körperschaften können eine Beteiligungsgemeinschaft formen.⁴³⁴ Die Beteiligungsgemeinschaft ist genauso zu behandeln wie eine gruppentherrschende Körperschaft.⁴³⁵ Die Gruppe besteht weiter, wenn alle Beteiligte die Beteiligungsgruppe verlassen und nur der Hauptbeteiligte, der genug beteiligt ist, verbleibt.⁴³⁶ Falls der einzige Gruppenträger ausscheidet, handelt es sich um eine „*Kündigung des Gruppenvertrages*“.⁴³⁷

Es ist gleichgültig, welche Tätigkeit das Mutterunternehmen ausübt. Die Qualifikation als operativ oder vermögensverwaltend ist für Gruppenträgerfähigkeit irrelevant.⁴³⁸ Nach Meinung der Literatur kann ein Unternehmen nicht gleichzeitig Gruppenträger sein und einer anderen österreichischen Unternehmensgruppe angehören.⁴³⁹ Dieselbe Meinung hat auch die Finanzverwaltung.⁴⁴⁰ Eine Vorgesellschaft in Sinne des § 4 (1) KStG kann Gruppenträger sein, soweit sie später in das Firmenbuch eingetragen ist.⁴⁴¹ Fraglich ist, ob Körperschaften in Liquidationsverfahren Gruppenträger werden können. Die Judikatur hat eine solche Möglichkeit verneint. Die gesetzlich vorgesehene Mindestbestandsdauer der Unternehmensgruppe wurde im Fall einer Liquidation gefährdet. Im § 19 KStG wird ein besonderes Besteuerungsregime im Liquidationsverfahren vorgesehen. Eine Mischung dieses Regimes mit dem Regime der Gruppenbesteuerung ist nicht durchsetzbar.⁴⁴²

5.3.2. Gruppenmitglieder

Als Gruppenmitglieder kommen unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und vergleichbare nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften in Betracht. Vergleichbare nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften müssen in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat mit umfassender Amtshilfe ansässig sein.⁴⁴³ Zusätzlich müssen sie mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern finanziell verbunden sein.⁴⁴⁴ Eine Tochtergesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftslei-

⁴³⁴ KStR 2013 Rz 1026

⁴³⁵ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 55

⁴³⁶ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 55

⁴³⁷ Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Rz 361

⁴³⁸ KStR 2013 Rz 1022

⁴³⁹ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 51

⁴⁴⁰ KStR 2013 Rz 1031

⁴⁴¹ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 39

⁴⁴² VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008

⁴⁴³ § 9 (2) KStG

⁴⁴⁴ § 9 (2) KStG

tung in Österreich in Form einer AG oder GmbH ist ohne weitere Fragen taugliches Gruppenmitglied.

Da Serbien kein Mitgliedstaat der EU ist, ist hinsichtlich einer serbischen Tochtergesellschaft zu prüfen, ob mit Serbien eine umfassende Amtshilfe besteht. Falls ein DBA eine „große Auskunftsklausel“ nach Art 26 Abs 1 OECD-MA hat, besteht nach herrschender Ansicht eine umfassende Amtshilfe.⁴⁴⁵ Der Artikel 27 DBA zwischen Österreich und Serbien entspricht dem Artikel 26 des Musterabkommens der OECD. Es folgt dem neuen OECD-Standard über Transparenz und Amtshilfebereitschaft.⁴⁴⁶ Das BMF veröffentlicht auch die Liste von Ländern, mit denen eine umfassende Amtshilfe besteht.⁴⁴⁷ Auf aktuellen Liste von Staaten mit umfassender Amtshilfe ist auch Serbien zu finden.⁴⁴⁸ Eine serbische Tochtergesellschaft in Form einer serbischen AG oder GmbH ist ebenso ein taugliches Gruppenmitglied.

Die Unternehmenstätigkeit spielt für die Einbeziehung in eine Unternehmensgruppe keine Rolle.⁴⁴⁹ Einige Einschränkungen sind trotzdem zu beachten. Die Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften in einer Unternehmensgruppe ist auf „*erste Auslandsebene*“ beschränkt.⁴⁵⁰ Manche Autoren beurteilen diese Einschränkung als „*ungerechtfertigt*“.⁴⁵¹ Diese Einschränkung verbietet die Einbeziehung von ausländischen Tochtergesellschaften des ausländischen Gruppenmitgliedes in der Unternehmensgruppe.⁴⁵² Eine serbische Enkelgesellschaft und alle andere Tochtergesellschaften einer serbischen Tochtergesellschaft können nicht einbezogen werden.

Nach Meinung der Literatur kann eine Gesellschaft gleichzeitig zu einer inländischen und einer ausländischen Unternehmensgruppe gehören.⁴⁵³ Diskutabel ist, ob eine Körperschaft gleichzeitig Voraussetzungen für die Einbeziehung in der Unternehmensgruppe in zwei Staaten erfüllen kann. Nach § 9 (1) KStG ist eine „finanzielle Verbindung“ Voraussetzung für eine Einbeziehung als Gruppenmitglied. Eine „finanzielle Verbindung“ besteht, wenn eine beteiligte Körperschaft mehr als 50 % des Nennkapitals und der Stimmrechte der Gruppen-

⁴⁴⁵ Urtz/Stanek in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.183

⁴⁴⁶ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/2

⁴⁴⁷ Urtz/Stanek in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.183

⁴⁴⁸ Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. 12. 2017, BMF-010221/0538-IV/8/2017 betreffend umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen

⁴⁴⁹ Urtz/Stanek in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.177

⁴⁵⁰ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 940

⁴⁵¹ Pinetz/Stefaner in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 27

⁴⁵² Urtz/Stanek in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.185

⁴⁵³ Pinetz/Stefaner in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 25

mitglieder besitzt.⁴⁵⁴ Nach serbischem Recht ist für die Bildung einer Unternehmensgruppe eine mittelbare oder unmittelbare Kontrolle über 75 % der Aktien oder Anteile notwendig.⁴⁵⁵ Ist es überhaupt möglich, die Voraussetzungen in Österreich und in Serbien gleichzeitig zu erfüllen? Kann gleichzeitig ein österreichischer Gruppenträger 50 % des Nennkapitals und der Stimmrechte halten und ein serbischer Gruppenträger mehr als 75 % von Aktien oder Anteilen derselben Gesellschaft kontrollieren? Der serbische Gruppenträger könnte die Kontrolle aufgrund eines Verwaltungsvertrags haben. Gleichzeitig könnte der österreichische Gruppenträger tatsächlicher Eigentümer der Aktien bzw. Anteile sein. Die Möglichkeit einer solchen Gestaltung bleibt fraglich.

Die Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht ist im weiteren Sinne zu verstehen. Nach § 1 (3) Z 3 KStG gelten völlig persönlich steuerbefreite Körperschaften als beschränkt steuerpflichtig.⁴⁵⁶ Sie sind von der Einbeziehung in eine Unternehmensgruppe ausgeschlossen.⁴⁵⁷ Doppelt ansässige Körperschaften, die entweder ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich haben, sind in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Dies macht sie in einer Unternehmensgruppe einbeziehbar.⁴⁵⁸

Fraglich ist weiter der Einfluss der Liquidation eines Gruppenmitglieds auf die anderen Gruppenmitglieder. Nach Meinung der Literatur sollten nur die Gruppenmitglieder, die in der Beteiligungskette unter dem liquidierten Gruppenmitglied positioniert sind, ausgeschlossen sein. Man kann die ausscheidenden Gruppenmitglieder wie einen abgebrochenen Zweig verstehen.⁴⁵⁹

5.3.3. Finanzielle Verbindung

In § 9 (4) KStG definiert der Gesetzgeber die finanzielle Verbindung als eine materielle Voraussetzung für die Einbeziehung in eine Unternehmensgruppe.⁴⁶⁰ Grundsätzlich muss der Gruppenträger oder das übergeordnete Gruppenmitglied fähig sein, die untergeordneten Gruppenmitglieder zu beeinflussen. Es wird von „*eingeschränkter Beherrschung*“ gesprochen.⁴⁶¹ Der Gruppenträger muss nicht fähig sein, die Entscheidungen durchzuführen. Er

⁴⁵⁴ Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Rz 127

⁴⁵⁵ § 55 (1) serb KStG

⁴⁵⁶ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 30

⁴⁵⁷ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 30

⁴⁵⁸ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 28

⁴⁵⁹ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 34a

⁴⁶⁰ KStR 2013 Rz 1033

⁴⁶¹ Urtz/Stanek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.190

muss lediglich in der Lage sein, die Entscheidungen anderer Gesellschafter zu stoppen.⁴⁶² Der „Besitz“ wird als wirtschaftliches Eigentum in Sinne des § 24 BAO verstanden.⁴⁶³ In horizontalen Konzernstrukturen bestehen keine Unterordnungsverhältnisse. Deshalb können horizontale Konzerne keine Unternehmensgruppe bilden.⁴⁶⁴

Eine finanzielle Verbindung kann durch verschiedene Gestaltungen geschaffen werden.⁴⁶⁵ Bei Gründung einer Unternehmensgruppe kommen sowohl mittelbare als auch unmittelbare Beteiligungen in Betracht.⁴⁶⁶ Bei mittelbaren Beteiligungen stellt die Literatur die Frage, ob auch an der vermittelnden Gesellschaft eine Beteiligung von mehr als 50 % des Nennkapitals und der Stimmrechte notwendig ist.⁴⁶⁷

Bei Beteiligungsgemeinschaften ist es fraglich, ob eine teilnehmende Körperschaft sämtliche Anteile einbeziehen muss oder nicht.⁴⁶⁸

Soweit die Gruppenmitglieder finanziell verbunden sind, gelten die Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzungen für die Gruppenverhältnisse.⁴⁶⁹ Der Gruppenträger kann nicht geändert werden.⁴⁷⁰

Eine ausreichende finanzielle Verbindung ist notwendiger Teil des Gruppenantrags. Sie muss in dem Gruppenantrag „offengelegt“ werden.⁴⁷¹

5.3.4. Gruppenantrag

Nach § 9 (8) KStG muss der gesetzliche Vertreter einen schriftlichen Gruppenantrag stellen.⁴⁷² Dieser ist eine „formale Voraussetzung“ für die Gruppenbildung.⁴⁷³ Nach der Antragstellung muss das für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen der Unternehmensgruppe bescheidmäßig erkennen.⁴⁷⁴ Es handelt sich um einen „Feststellungsbescheid“ nach § 92 BAO.⁴⁷⁵

⁴⁶² Urtz/Staneke in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.190

⁴⁶³ Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Rz 149

⁴⁶⁴ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 67

⁴⁶⁵ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 81

⁴⁶⁶ KStR 2013 Rz 1038

⁴⁶⁷ Urtz/Staneke in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.194

⁴⁶⁸ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 79

⁴⁶⁹ § 9 (5) KStG

⁴⁷⁰ Zöchling, SWK 2004, 952 (954)

⁴⁷¹ Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Rz 125

⁴⁷² KStR 2013 Rz 1583

⁴⁷³ Urtz/Staneke in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.196

⁴⁷⁴ § 9 (8) TS 6 KStG

Jede Änderung der Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe muss das betroffene Gruppenmitglied dem zuständigen Finanzamt offenlegen.⁴⁷⁶ Bei manchen Änderungen kommt es auch zur Auflösung der Unternehmensgruppe. Solche Änderungen werden als „qualifizierte Änderungen“ bezeichnet.⁴⁷⁷

Im Gruppenantrag muss erklärt werden, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften eine Regelung über den Steuerausgleich besteht.⁴⁷⁸ Diese Vereinbarung ist eine „formale Voraussetzung“ für die Bildung einer Unternehmensgruppe.⁴⁷⁹ Eine bloße Erklärung ist nicht ausreichend. Eine Steuerausgleichsvereinbarung muss wirklich abgeschlossen werden.⁴⁸⁰ Steuerumlagenvereinbarungen sind Verträge zwischen Gruppenträger und Gruppenmitgliedern. Ihr Zweck ist die Aufteilung der Körperschaftsteuerbelastung innerhalb der Unternehmensgruppe.⁴⁸¹ Unterschieden wird zwischen zwei Arten von Steuerumlagen: positiven und negativen Steuerumlagen. Bei positiven Steuerumlagen wird der steuerliche Gewinn eines Gruppenmitgliedes auf den Gruppenträger übertragen und bei diesem versteuert. Es ist eine „Zuordnung der steuerlichen Belastungen“⁴⁸². Dagegen wird bei negativen Steuerumlagen der „steuerliche Gewinn des Gruppenträgers mit dem Verlust des Gruppenmitgliedes ausgeglichen“⁴⁸³. Es handelt sich dann um eine „Zuordnung der steuerlichen Entlastungen“.⁴⁸⁴

5.3.5. Die Ermittlung des zuzurechnenden Ergebnisses

Das Ergebnis des untergeordneten Gruppenmitglieds wird zuerst dem beteiligten übergeordneten Gruppenmitglied zugerechnet.⁴⁸⁵ Die Zurechnung erfolgt „unabhängig des Beteiligungsmaßes“.⁴⁸⁶ Folglich wird dieses Ergebnis dem Gruppenträger zugerechnet. Besteuert wird nur dieser. Nur gegenüber dem Gruppenträger ist ein Körperschaftsteuerbescheid auszu-

⁴⁷⁵ Urtz/Staneek in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.197

⁴⁷⁶ § 9 (9) TS 1 KStG

⁴⁷⁷ Urtz in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 577

⁴⁷⁸ § 9 (8) TS 3 KStG

⁴⁷⁹ Urtz in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 549

⁴⁸⁰ Pinetz/Stefaner in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 128

⁴⁸¹ Zöchling/Fraberger/Eberl, Steuerumlagen und die Aufteilung des Konzernvorteils bei der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 242 (242)

⁴⁸² Zöchling/Fraberger/Eberl, Steuerumlagen und die Aufteilung des Konzernvorteils bei der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 242 (242)

⁴⁸³ Zöchling/Fraberger/Eberl, Steuerumlagen und die Aufteilung des Konzernvorteils bei der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 242 (242)

⁴⁸⁴ Zöchling/Fraberger/Eberl, Steuerumlagen und die Aufteilung des Konzernvorteils bei der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 242 (242)

⁴⁸⁵ Pinetz/Stefaner in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 165a

⁴⁸⁶ Pinetz/Stefaner in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 165a

stellen.⁴⁸⁷ Die Gruppenmitglieder haften für die Körperschaftsteuerschuld des Gruppenträgers nicht.⁴⁸⁸ Das Gesamtergebnis wird dann als „*Gruppeneinkommen*“ bezeichnet.⁴⁸⁹

Beim Gruppenträger kommt es zu keiner Konsolidierung des Ergebnisses.⁴⁹⁰ Eine Aufwands- oder Ertragskonsolidierung oder Zwischenergebniseliminierung in Sinne des UGB wird nicht durchgeführt.⁴⁹¹ Leistungsbeziehungen zwischen den Gruppenmitgliedern werden nicht beseitigt. Sie sind wie die Leistungen mit gruppenfremden Unternehmen zu behandeln. Beseitigt werden nur die Erträge, die nach einem DBA steuerfrei sind.⁴⁹²

Gruppenmitglieder sind weiter persönlich steuerpflichtig. Sie verlieren ihre Eigenschaft als Steuersubjekte nicht.⁴⁹³

Die im § 8 (4) Z 2 lit a KStG vorgesehene Beschränkung in der Höhe von 75 % des Gewinnes wird vom Gruppeneinkommen berechnet und auf der Ebene des Gruppenträgers angewendet.⁴⁹⁴ Ein eventueller Gesamtverlust bleibt beim Gruppenträger vortragsfähig.⁴⁹⁵ Soweit die Mindestbestandsdauer erfüllt ist, „*verbleibt der Verlustvortrag auch nach Ausscheiden von Gruppenmitgliedern*“. ⁴⁹⁶ Vorgruppenverluste und Außengruppenverluste können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden.⁴⁹⁷

5.3.6. Ausländische Verluste

Für die Verluste von beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern wurde ein besonderes Regime vorgesehen. Diese Verluste können nur im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder zugerechnet werden. Zuzurechnende Verluste können nur in der Höhe von 75 % der Summe des Einkommens aller unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder geltend gemacht werden.⁴⁹⁸ Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds werden finanziell verbundenen inländischen Gruppenmitgliedern zugerechnet.⁴⁹⁹ Hinsichtlich inländischen Einkünften eines ausländischen Gruppenmitglieds gilt die Isolati-

⁴⁸⁷ Urtz/Staneek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.187

⁴⁸⁸ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 157

⁴⁸⁹ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 166

⁴⁹⁰ Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Rz 230

⁴⁹¹ Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Rz 230

⁴⁹² Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 163

⁴⁹³ Urtz/Staneek in Haberer/Krejci, Konzernrecht Kap 20 Rz 20.206

⁴⁹⁴ KStR Rz 1071

⁴⁹⁵ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 167

⁴⁹⁶ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 167

⁴⁹⁷ § 9 (6) Z 4 KStG

⁴⁹⁸ § 9 (6) Z 6 KStG

⁴⁹⁹ KStR Rz 1077

onstheorie. Inländische Erträge eines ausländischen Gruppenmitglieds werden direkt dem Gruppeneinkommen zugerechnet.⁵⁰⁰

Beispiel

Eine österreichische Muttergesellschaft ist zu 100 % an einer serbischen Tochtergesellschaft und zu 100 % an einer österreichischen Tochtergesellschaft beteiligt. Im Jahr X1 erwirtschaftet die Muttergesellschaft ein Ergebnis in der Höhe von 100, während die österreichische Tochtergesellschaft einen Gewinn in Höhe von 50 hat. Die serbische Tochtergesellschaft weist im selben Jahr einen Verlust in der Höhe von 10 aus. Gleichzeitig erwirtschaftet die österreichische Betriebsstätte der serbischen Gesellschaft einen Gewinn in der Höhe von 5.

Tabelle 2: Ausländische Verluste

	Österreichische Mutter	Österreichische Tochter	Serbische Tochter	Gesamt
Österreich	100	50	5	155
Serbien	0	0	-10	-10
				145

Das Ergebnis der österreichischen Betriebsstätte der serbischen Tochtergesellschaft in der Höhe von 5 wird direkt dem gesamten Gruppenergebnis zugerechnet.

Da die Muttergesellschaft 100 % Anteile an der serbischen Tochtergesellschaft hält, sind sämtliche Verluste in Höhe von 10 zurechenbar.

Im Jahr X1 dürfen die Verluste im Ausmaß von 75 % des inländischen Einkommens geltend gemacht werden (75 % von 155 sind 116,25). Sämtliche Verluste in Höhe von 10 dürfen sofort geltend gemacht werden.

Die im § 9 (6) Z 6 KStG für ausländische Verluste vorgesehene Verwertungsgrenze gilt nicht für ausländische Betriebsstätten inländischer Gruppenmitglieder.⁵⁰¹ Falls eine österreichische Tochtergesellschaft eine Betriebsstätte in Serbien hat, sind die Verluste dieser Betriebsstätte wie ihre inländischen Verluste zu behandeln.⁵⁰²

Um eine mehrmalige Verlustverwertung zu vermeiden, sieht § 9 (6) Z 7 KStG die Nachversteuerung von Verlusten vor. Im erster Fall werden jene Auslandsverluste nachversteuert, die

⁵⁰⁰ KStR Rz 1078

⁵⁰¹ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 188

⁵⁰² Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 188

nach Verwertung in Österreich auch im Ausland verwertet werden können. Der zweite Fall betrachtet die Ausscheidung ausländischer Gruppenmitglieder. Im dritten Fall ist der Mangel der Vergleichbarkeit der Nachversteuerungsgrund.⁵⁰³

5.3.7. Minstdauer

Die Unternehmensgruppe muss mindestens drei Jahre bestehen. Die Ausscheidung einer Körperschaft aus der Unternehmensgruppe gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO.⁵⁰⁴ Für diese Regel wurden keine Ausnahmen vorgesehen. Wichtige wirtschaftliche Gründe können eine Auflösung der Unternehmensgruppe nicht rechtfertigen.⁵⁰⁵ Die Minstdauer ist für jedes Gruppenmitglied gesondert zu messen.⁵⁰⁶

5.3.8. Conclusio

Nach § 9 KStG können finanziell verbundene Körperschaften eine Unternehmensgruppe bilden. Die damit ausgelöste Gruppenbesteuerung ermöglicht den Ausgleich von Gewinnen und Verlusten der Gruppenmitglieder. Dadurch kann die Steuerbelastung verringert werden.⁵⁰⁷

5.4. Gesamtsteuerbelastung

Am Ende sollte die gesamte Körperschaftsteuerbelastung eines internationalen Konzerns dargestellt werden. Die Abgaben, die Gewinne der jeweiligen Tochtergesellschaft und die Beteiligungserträge der Muttergesellschaft belasten, werden hier verglichen.

⁵⁰³ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 192

⁵⁰⁴ § 9 (10) KStG

⁵⁰⁵ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 151

⁵⁰⁶ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 151

⁵⁰⁷ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Rz 938

Annahme: Volle Gewinnausschüttung; 100 % Beteiligung

Alle Beträge in €

Tabelle 3: Gesamtsteuerbelastung

	Österreichische Muttergesellschaft	Österreichische Tochtergesellschaft	Serbische Tochtergesellschaft
Ergebnis aus laufender Geschäftstätigkeit vor Steuer		100.000	100.000
Körperschaftsteuer		25.000 (25 %)	15.000 (15 %)
Ergebnis aus laufender Geschäftstätigkeit nach Steuer		75.000	85.000
Beteiligungserträge	160.000 (davon 85.000 (53,12 %) aus Serbien)		
Körperschaftsteuer	4.250 (5 %) (davon 4.250 (100 %) in Serbien)		
Ergebnis nach Steuer	155.750 (davon 80.750 (51,84 %) aus Serbien)		
Gesamtsteuerbelastung	44.250 (22,12 %) (davon 19.250 (43,5 %) in Serbien)		

Während die österreichische Tochtergesellschaft Körperschaftsteuer in der Höhe von 25 % zahlt, muss ihre serbische Schwestergesellschaft lediglich 15 % ihres Gewinnes an die serbische Finanzverwaltung entrichten. Beteiligungserträge aus einer österreichischen Tochtergesellschaft sind laut § 10 (1) Z 1 KStG körperschaftsteuerfrei. Beteiligungserträge aus einer serbischen Tochtergesellschaft sind gemäß Art 10 (1) DBA zwischen Serbien und Österreich in Österreich steuerbar. Österreich befreit nach § 10 (1) Z 7 KStG Gewinnanteile aus interna-

tionalen Schachtelbeteiligungen. Für Beteiligungserträge, sowohl aus Österreich als auch aus Serbien, ist keine Körperschaftsteuer in Österreich zu zahlen. Art 10 (2) Z 1 DBA berechtigt aber Serbien, 5 % Quellensteuer zu behalten.

Beim selben Ergebnis der jeweiligen Tochtergesellschaft musste der Konzern in Serbien die Körperschaftsteuer in der Höhe von 19.250€ und in Österreich in der Höhe von 25.000€ zahlen. Die Gesamtsteuerbelastung in der Höhe von 44.250 stellt 22,12 % des Konzernergebnisses dar. Da Serbien im EU-Beitrittsprozess ist, sind weitere Anpassungen an europäische Vorschriften zu erwarten. Besonders sollten weitere Änderungen des serbischen Steuerrechts im Sinne von Mutter-Tochter-Richtlinien vorgenommen werden. Das führt zur Abschaffung von 5 % Quellensteuer für Beteiligungserträge der österreichischen Muttergesellschaft.

6 Literaturverzeichnis

6.1. Monografien und Kommentare

Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz Kommentar
Behringer, Konzerncontrolling³ (2018)
Bergmann/Bieber, Körperschaftsteuergesetz Kommentar-Update
Doralt/Nowotny/Kalss, AktG Kommentar
Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013)
Gruber/Harrer, GmbHG Kommentar
Jabornegg/Strasser, AktG I⁵
Jula, Der GmbH-Gesellschafter: GmbH-Gründung Rechte und Pflichten Haftungsrisiken
Ausscheiden und Abfindung³ (2009)
Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG Kommentar²
Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht-Kommentar
Metzler, Unternehmerische Finanzierungsinstrumente (2010)
Milošević/Kulić, Poresko pravo (2015)
Stanivuković/Đundić, Međunarodno privatno pravo II (2015)
Torggler, UGB Kommentar²
Weber, Unternehmens- und Gesellschaftsrecht³ (2015)

6.2. Beiträge in Sammelwerken

Haberer/Krejci in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 1 (2016)
Kirchmayr-Schiesselberger/Finsterer/Hofstätter/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-
Mang/Brandl/Prillinger, Definition der Zinsen und anderen Erträge, in *Kirchmayr-*
Schiesselberger/Finsterer/Hofstätter/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-
Mang/Brandl/Prillinger (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen in der Pra-
xis (2012)
Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertrag-
steuerrecht, in *Leitner* (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014)
Kreil, Holdning in *Huttel/Mazal* (Hrsg), Fachlexikon Arbeitsrecht (2012)
Schuch/Götz in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 21 (2016)
Urtz/Stanek in *Haberer/Krejci*, Konzernrecht Kap 20 (2016)

6.3. Beiträge in Fachzeitschriften

Brugstaller, SWK 3/2009, 57

Graussam/Haselsteiner, Qualifikation ausländischer Gesellschaftsformen anhand des Typenvergleichs, taxlex 2015, 323

Griehser, Die Holding in der österreichischen Rechtsordnung, ecolex 2007, 181

Haider/Schlager SWK 34/35/2010, 1015

Lang, Fremdkapitalzinsen zur Finanzierung der Anschaffung von Beteiligungen abzugsfähig?, ecolex 1995, 507

Mamut/Plansky, „Zinsschranke“ auch für Österreich? ,ÖStZ 2007/887, 425

Marchgraber, Neuerungen beim fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Konzern, SWK 13-14/2014, 634

Stanek, Konzernbegriff und steuerliche Zurechnung (Teil I), taxlex 2015, 337

Zöchling, SWK 2004, 952 (954)

Zöchling/Fraberger/Eberl, Steuerumlagen und die Aufteilung des Konzernvorteils bei der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 242

6.4. Judikatur

Apelacioni Sud u Novom Sadu (*Beschwerde Instanz*) 5.10.2011, GŽ-9540/10

OGH 16.06.1983, 6Ob579/83

VfGH 7.3.1997, B 2370/94

Vrhovni Sud Srbije (*Der oberste Gerichtshof Serbiens bis Reform in 2010*) 22.12.2005, Rev 2999/05

VwGH 12.06.1990, 90/14/0054

VwGH 13.11.1956, 1945/54

VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083

VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0162

VwGH 18.02.1999, 97/15/0018

VwGH 20.11.1996, 96/15/0015

VwGH 22.2.1995, 95/15/0016

VwGH 23.4.2008, 2004/13/0106

VwGH 26.07.2007 2006, 15/0262

VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008

VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091

VwGH 26.9.2000, 98/13/0107

VwGH 29.5.1996, 93/13/0007

VwGH 3.7.1991, 91/14/0062

VwGH 4.3.1987, 84/13/0239

VwGH 6.4.1995, 94/15/0206

VwGH 8.6.1988, 84/13/0069

6.5. Richtlinien und Erlässe

EAS 2122

ErlRV 1058 BlgNR 22. GP, 50

ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 24

ErlRV 360 BlgNR 25. GP, 14

ErlRV 59 BlgNR 22. GP, 274

ErlRV 875 BlgNR 24. GP, 7

EStR 2000

Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. 12. 2017, BMF-010221/0538-IV/8/2017 betreffend umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen

KStR 2013

7 Zusammenfassung

Grenzüberschreitende Unternehmensverhältnisse sind das Axiom heutiger Konjunktur. Internationale Konzerne stehen im Mittelpunkt dieser Prozesse. Regelmäßig unterliegen die internationalen Konzerne den Besteuerungshoheiten mehrerer Staaten. In solchen Verhältnissen stellt sich immer die Frage der Zuordnung des Besteuerungsrechts. Das Schicksal von zahlreichen Unternehmen hängt von diesen Fragen ab.

Seit Jahren haben Österreich und Serbien stark entwickelte wirtschaftliche Beziehungen. Ihre Unternehmens- und Steuerrechtssysteme sind kompatibel genug, um die Bildung einer wirtschaftlich sinnvollen Konzernstruktur zu ermöglichen. Gesetzlich vorgesehene Formen von Kapitalgesellschaften in beiden Staaten sind deckungsgleich. Das Einkommen der Körperschaften wird in beiden Staaten mit der Körperschaftsteuer belastet. Einige Unterschiede hinsichtlich Körperschaftsteuer in zwei Staaten sind für die Konzernbildung nicht schädlich. Zusätzliche Vergünstigungen sind im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Serbien vorgesehen. Weiter ist das DBA zwischen Österreich und Serbien für die Lösung der Normenkollision notwendig.

Serbien ist momentan im EU-Beitrittsprozess. Das Rechtssystem Serbiens würde nach dem EU-Beitritt entsprechende Anpassungen vornehmen müssen. Die Verordnungen und Richtlinien der EU werden dann als zusätzliche Rechtsquellen hinzutreten. Die Besteuerung serbischer Unternehmensbeteiligungen sollte dann noch günstiger werden.

8 Abstract

Transboundary corporate relations are an axiom of today's economy. International concerns are in the center of these processes. They are regularly submitted to tax sovereignties of different States. An important question in such liaisons is always a determination of a right of taxation. The destiny of numerous businesses depends from this question.

For years Austria and Serbia have had strongly developed economic bounds. Their corporate and tax law systems are compatible enough for a foundation of an economically plausible corporate structure. Legally offered company forms in both countries are absolutely the same. A company income in both countries underlies a corporate tax. Single differences concerning corporate taxes in both states cannot obstruct foundation of a concern. Tax convention between Austria and Serbia consists additional tax privileges. The tax convention is also very important for solving possible conflicts of law.

Serbia is currently in an EU accession process. After entering the EU, Serbian law system would face significant revisions. Regulations and directives of the EU will become an additional source of law in Serbia. Taxation of Serbian shares will become even more favourable.