

lenden objektiven Kriterien auch ein subjektives Element hinzutritt. Es muss also nicht nur eine rechtliche Gestaltung vorliegen, „die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist“.⁵⁸ Vielmehr ist eine solche Gestaltungsmaßnahme nur dann missbräuchlich, wenn sie „nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird“.⁵⁹ Daher steht es dem Steuerpflichtigen frei, außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung darzulegen, die einen Missbrauch ausschließen.⁶⁰ Dem Gesetzgeber geht es mit jenen Regelungen des Körperschaftsteuerrechts, die bestimmte Fälle einer „Doppelbegünstigung“ ausschließen sollen, aber nicht bloß um die Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen. Daher ist es irrelevant, ob der Steuerpflichtige allein auf den steuerlichen Effekt abzielt oder ob auch andere Überlegungen eine maßgebende Rolle spielen. Ausschlaggebend ist einzig und allein, ob die objektiven Kriterien der jeweiligen Bestimmung erfüllt sind oder nicht. Daher ist § 10 Abs 7 KStG auch dann anwendbar, wenn der Steuerpflichtige außersteuerliche Gründe für die Nutzung eines hybriden Finanzierungsinstrumentes vorbringen kann.⁶¹

D. Verlagerung der internationalen Steuerarbitrage ins Ausland

Der Gesetzgeber hat mit der Einführung des § 10 Abs 7 KStG Gestaltungen, die sich die unterschiedliche Einordnung von hybriden Finanzierungsinstrumenten in verschiedenen Staaten zunutze machen, einen Riegel vorgeschoben. Wenngleich die „Bekämpfung“ internationaler Steuerarbitrage auch auf internationaler Ebene immer mehr ins Zentrum des Interesses rückt,⁶² sind solche Vorschriften

58 Siehe zuletzt etwa VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220; VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005; kritisch dazu Gassner, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderungen der Rechtsprechung?, ÖStZ 1981, 262 [263]; Schimetschek, Die Problematik der Steuerumgehungsvorschrift des § 22 BAO, FJ 1983, 153 (155); weiters Ritz, BAO⁴ (2011) § 22 Tz 6; vgl mwN Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten, 18 (FN 6).

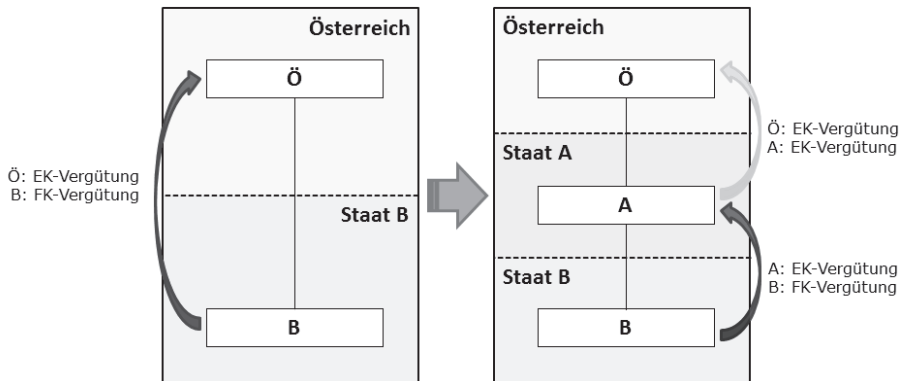
59 Siehe zuletzt etwa VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005.

60 Siehe zuletzt etwa VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115; VwGH 20.5.2010, 2006/15/0005; kritisch dazu Ritz, BAO⁴ § 22 Tz 6; vgl mwN Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten, 27 ff.

61 Demnach sind auch solche Fälle von § 10 Abs 7 KStG erfasst, in denen ein ausländischer Staat seine rechtliche Beurteilung eines hybriden Finanzierungsinstrumentes ändert und ausgeschüttete Dividenden einer ausländischen Tochtergesellschaft daher *pro futuro* als abzugsfähig erklärt. Umgekehrt fallen Ausschüttungen aus dem Anwendungsbereich des § 10 Abs 7 KStG heraus, die vom Ansässigkeitsstaat der Beteiligungskörperschaft zwar bisher als abzugsfähige Fremdkapitalvergütungen angesehen wurden, zukünftig aber wie nicht abzugsfähige Vergütungen auf die Überlassung von Eigenkapital behandelt werden.

62 Siehe zB European Commission, *Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation cases*, TAXUD D1 D(2012); Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final; OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: Policy and Compliance Issues (2012); OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (2013); OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013); OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2014 Deliverable (2014); OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report (2015); Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, COM(2016) 26 final.

derzeit noch nicht in allen Rechtsordnungen vorzufinden.⁶³ Hybridkapital kann daher nach wie vor für Gestaltungen zur Erzielung internationaler Steuerarbitrage genutzt werden. Steuerpflichtige, die bisher die unterschiedliche Qualifikation in Österreich und einem anderen Staat ausgenutzt haben, könnten daher versucht sein, die Abzugsfähigkeit der für die Kapitalüberlassung geleisteten Vergütungen mit Hilfe einer zwischengeschalteten Gesellschaft weiterhin sicherzustellen:



Abzugsfähige Ausschüttungen einer ausländischen Tochtergesellschaft B an ihre österreichische Muttergesellschaft Ö sind von § 10 Abs 7 KStG erfasst und daher im Inland voll steuerpflichtig. Durch die Zwischenschaltung einer in einem dritten Staat ansässigen Gesellschaft A könnte die Anwendung des § 10 Abs 7 KStG jedoch umgangen werden: Sieht Staat A im nationalen Recht zwar eine Beteiligungsertragsbefreiung, aber keine § 10 Abs 7 KStG vergleichbare Bestimmung vor, so können die bei der ausschüttenden Gesellschaft B abzugsfähigen Vergütungen von der Zwischengesellschaft A steuerfrei vereinnahmt werden. Sofern im Staat A für die Weiterausschüttung der vereinnahmten Beteiligungserträge an die österreichische Muttergesellschaft Ö kein Abzug gewährt wird, erfolgt auch in Österreich keine Besteuerung, weil § 10 Abs 7 KStG auf diese Gewinnanteile nicht anwendbar ist.

Bereits der Gesetzeswortlaut spricht gegen eine Anwendung des § 10 Abs 7 KStG auf Gewinnausschüttungen, die bei einer nur mittelbar verbundenen Körperschaft abzugsfähig sind. Schließlich geht es um die Abzugsfähigkeit der an die

63 Siehe OECD, Hybrid Mismatch Arrangements, 15, Rz 36 ff; zu den gesetzlichen Entwicklungen in Deutschland vgl zB Becker/Loose, Zur geplanten Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips auf hybride Finanzierungen, IStR 2012, 758 (758 ff); Desens, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13 (18 ff); Haisch/Helios/Niedling, AmtshilfeRLÜmsG: Änderungen im Finanzierungsbereich, DB 2013, 1444 (1444 ff); dieselben, JStG 2013: Geplante Änderungen im Finanzierungsbereich, DB 2012, 2060 (2060 ff); Kraft/Körner/Türksch, Zu den geplanten Regelungen des steuerlichen Abzugs von Finanzierungsaufwand im „Zwölf-Punkte-Plan“, DB 2012, 1592 (1592 ff); Kudert/Kahlenberg, Extension of the Domestic Correspondence Principle, ET 2013, 40 (40 ff); Thömmes/Linn, The New German DCL and Dividend Matching Rules and EU Law, intertax 2014, 28 (28 ff).

inländische Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne der ausländischen Körperschaft. Die Vorschrift erfasst offenbar nur solche Gewinnanteile, die unmittelbar bei der ausschüttenden Tochtergesellschaft abzugsfähig sind. Gehen die Dividenden hingegen auf Gewinne einer Enkelgesellschaft zurück und erfolgte bei der Ausschüttung an die ausländische Tochtergesellschaft ein Abzug im Staat der Enkelgesellschaft, so liegt die nach dem Wortlaut erforderliche Abzugsfähigkeit bei der Tochtergesellschaft nicht vor.⁶⁴ Auch systematische Gründe sprechen dagegen, dass eine „mittelbare Abzugsfähigkeit“ ausreicht, um die Rechtsfolgen des § 10 Abs 7 KStG auszulösen. Für die Beurteilung, ob die Missbrauchsverdachtsgründe des § 10 Abs 4 Z 1 und 2 KStG erfüllt sind, werden nämlich ganz ausdrücklich auch die *mittelbare* Tätigkeit einer Enkelgesellschaft und auf den Gewinnanteilen *mittelbar* lastende Steuern berücksichtigt.⁶⁵ Die Tatsache, dass der Wortlaut des § 10 Abs 7 KStG die Situation der Enkelgesellschaft im Gegensatz dazu unberücksichtigt lässt, spricht gegen eine Versagung der Beteiligungsertragsbefreiung bei einer (mittelbaren) Abzugsfähigkeit von Gewinnausschüttungen einer Enkel- an die Tochtergesellschaft.

Bei einer Verlagerung der internationalen Steuerarbitrage ins Ausland ist eine Besteuerung im Inland somit nur dann möglich, wenn die von der im Staat B ansässigen Gesellschaft geleistete Vergütung nicht der ausländischen Zwischengesellschaft A, sondern unmittelbar der österreichischen Muttergesellschaft Ö zuzurechnen wäre.⁶⁶ Bei einer anlässlich der Einführung des § 10 Abs 7 KStG erfolgten Verlagerung der internationalen Steuerarbitrage ins Ausland ist daher anhand der Grundsätze der Einkünftezurechnung und – bei einem außentheoretischen Verständnis – nach Maßgabe des § 22 BAO festzustellen, ob die für die Kapitalüberlassung geleisteten Vergütungen der nunmehrigen Enkelgesellschaft B nicht doch der bisherigen Muttergesellschaft Ö im Inland zuzurechnen sind.⁶⁷

IV. Rechtsfolgen

Im Inland geht mit der Qualifikation der Kapitalüberlassung als Eigenkapital auf Rechtsfolgenebene grundsätzlich die Steuerfreiheit der von der Tochtergesellschaft dafür geleisteten Vergütungen einher. § 10 Abs 7 KStG versagt die Beteili-

64 Es könnte in einem solchen Fall allenfalls argumentiert werden, dass es sich um Gewinnanteile handelt, die bei der ausländischen Körperschaft, die diesen Gewinn erzielt hat, abzugsfähig waren.

65 Vgl. *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG² § 10 Rz 159 und Rz 167; *G. Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 10 Tz 293 f und Tz 304; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KSt²⁷ § 10 Rz 270 f und Rz 292 ff.

66 Zur Anwendbarkeit der Beteiligungsertragsbefreiung auf „mittelbare“ Beteiligungen vgl. *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG² § 10 Rz 31–32; *G. Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 10 Tz 51 und Tz 53 f; *Staringer*, Fruchtgenuss an Beteiligungen im Konzern, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 425 (432); *derselbe*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT, Band IV/1, 33 f; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KSt²⁷ § 10 Rz 81 und 95 f; siehe auch KStR 2013, Rz 1173.

67 Zur Innen- und Außentheorie siehe bereits FN 33.

gungsertragsbefreiung – unabhängig von der Qualifikation der Kapitalüberlassung als Eigen- oder Fremdkapital im Ausland⁶⁸ – jedoch insoweit, als die Gewinnanteile bei der ausschüttenden Tochtergesellschaft abzugsfähig sind. Damit verändert § 10 Abs 7 KStG die Rechtsfolge für die von der Muttergesellschaft empfangenen Vergütungen, nimmt aber keine Umqualifizierung der Finanzierungsform von Eigen- in Fremdkapital vor.⁶⁹ Der inländischen Muttergesellschaft fließen somit Vergütungen für die Überlassung von Eigenkapital zu, obwohl es zur Versagung der grundsätzlich daran anknüpfenden Rechtsfolge der Steuerfreiheit kommt.

Wenngleich § 10 Abs 7 KStG dem Wortlaut nach lediglich die *Befreiung* der Beteiligungserträge versagt, ist es aus systematischer Sicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber einen Wechsel zur Anrechnungsmethode vornehmen wollte. So sehen auch § 10 Abs 4 und Abs 5 KStG lediglich vor, dass bestimmte Beteiligungserträge „*nicht von der Körperschaftsteuer befreit*“ sind. Der Wechsel auf die Anrechnungsmethode ergibt sich erst aufgrund des § 10 Abs 6 KStG. Demnach ist „*in den Fällen der Abs. 4 und 5 [...] die Entlastung der Gewinnanteile von einer der Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer*“ im Wege der indirekten Anrechnungsmethode herbeizuführen. Nachdem der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 10 Abs 6 KStG nicht auf die Fälle des § 10 Abs 7 KStG ausgedehnt hat, ist davon auszugehen, dass für Beteiligungserträge, die von § 10 Abs 7 KStG erfasst sind, kein Methodenwechsel erfolgen soll. Demnach kommt es im Ausmaß der Abzugsfähigkeit der Dividende im Ausland zur vollständigen Versagung der Entlastung im Inland.⁷⁰

Wird die Kapitalüberlassung im Ausland als Fremdkapital qualifiziert, werden die dafür geleisteten Vergütungen bei der ausländischen Tochtergesellschaft regelmäßig in vollem Umfang abzugsfähig sein. Wenn die Vergütungen im Inland aber als Dividenden angesehen werden, sind sie von der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG erfasst. Nach § 10 Abs 7 KStG unterliegen solche Ausschüttungen bei der österreichischen Muttergesellschaft aufgrund der (vollständigen) Abzugsfähigkeit aber dennoch der vollen Körperschaftsteuerbelastung. Denkbar wäre aber auch eine nur teilweise Abzugsfähigkeit der Vergütungen bei der ausländischen Tochtergesellschaft. So könnte es etwa aufgrund einer Unterkapitalisierungsvorschrift der ausländischen Steuerrechtsordnung zu einer bloß

68 Siehe bereits Punkt III.B.

69 So bereits *Marchgraber/Titz*, ÖStZ 2011, 374; weiters *S. Lang*, SWI 2013, 96; *Stefaner*, SWI 2012, 372; *derselbe* in *Schragl/Stefaner* (Hrsg), Handbuch Genussrechte² 281; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KSt²⁷ § 10 Rz 375.

70 Siehe bereits *Marchgraber/Titz*, ÖStZ 2011, 374; vgl auch *Canete* in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), Grenzüberschreitende Beteiligungserträge, 41; *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG² § 10 Rz 225–227; *Kirchmayr/G. Kofler*, GES 2011, 451; *G. Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG Art 60 Z 4 BBG 2011, Tz 8; *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT, Band IV/1, 81; *Stefaner*, SWI 2012, 371; *derselbe* in *Schragl/Stefaner* (Hrsg), Handbuch Genussrechte² 281.

teilweisen Abzugsfähigkeit kommen.⁷¹ Nach dem Wortlaut des § 10 Abs 7 KStG wird die Beteiligungsertragsbefreiung in diesem Fall nur *insoweit* versagt, als sie im Ausland tatsächlich abzugsfähig sind.⁷² Soweit die Vergütungen bei der ausländischen Tochtergesellschaft vom Abzug ausgeschlossen sind, unterliegen sie dem „allgemeinen“ Entlastungssystem der Beteiligungsertragsbefreiung.⁷³

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

A. Systematischer Zusammenhang mit § 22 BAO

Hybride Finanzierungsinstrumente können aufgrund der unterschiedlichen Qualifikation als Eigen- oder Fremdkapital in einzelnen Staaten zu Umgehungs-konstruktionen verleiten. Denkbar wäre etwa die Verlagerung von steuerpflichtigen Einkünften in eine ausländische Tochtergesellschaft, deren Vergütung für das von der Muttergesellschaft gewährte Kapital im anderen Staat als steuerlich abzugsfähig gilt. Die aus den ins Ausland verlagerten Einkünften resultierenden Gewinne könnten dann nämlich von der ausländischen Tochtergesellschaft mit den abzugsfähigen Vergütungen an die Muttergesellschaft verrechnet werden. Bleiben die Vergütungen im Ansässigkeitsstaat der beteiligten Körperschaft steuerfrei, kann durch diese Gestaltung ein steuermindernder Effekt erreicht werden.

Derartige Konstruktionen waren schon bisher anhand der Grundsätze der Einkünftezurechnung und – bei einem außentheoretischen Verständnis – nach Maßgabe des § 22 BAO zu beurteilen. Dabei wird aber nicht die Steuerfreiheit der von einer zwischengeschalteten Auslandsgesellschaft gezahlten Vergütungen versagt, sondern die Einkünfte der ausländischen Tochtergesellschaft werden unmittelbar der österreichischen Muttergesellschaft zugerechnet.⁷⁴ Diese „altbewährten Instrumente“ können nach wie vor dazu dienen, um missbräuchlichen Gestaltungen vorzubeugen.⁷⁵ Die Grundsätze der Einkünftezurechnung bereiten dabei auch keine Abgrenzungsprobleme, weil bei einer Zurechnung der Einkünfte zur inländischen Muttergesellschaft für eine Anwendung des § 10 Abs 7 KStG ohne-

71 Vgl dazu zB *Piltz*, General Report, in IFA (Hrsg), International Aspects of thin capitalization, CDFI LXXXIIIb (1996) 83 (120 ff); weiters *Stefaner*, SWI 2012, 372.

72 Zur Frage, ob es zu einem tatsächlichen Abzug kommen muss oder ob die bloße *Abzugsfähigkeit* ausreicht, vgl Punkt III.B.

73 So auch *Andreas*, Mit Kanonen auf Spatzen? Geplante Änderungen im KStG und UmgrStG, taxlex 2010, 454 (455); *M. Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG-Update § 10 Tz 94; zu den damit verbundenen Folgeproblemen siehe *Stefaner*, SWI 2012, 371 f.

74 Vgl mwN *G. Kofler*, Austrian Branch Report, in IFA (Hrsg), Conflicts in the Attribution of Income to a Person, CDFI 92b (2007) 85 (87 ff); *derselbe* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 10 Tz 149 und Tz 277; weiters *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger/Schlager*, Körperschaftsteuer 2010, SWK-Spezial (2010) 118; *Lechner*, DBA-rechtliche Schachtelprivilegien im innerstaatlichen Recht, in *Beril/Mandl* (Hrsg), Rechnungswesen und Controlling, FS Egger, 405 (411 f); siehe auch KStR 2013, Rz 1230.

75 Vgl auch *Schragl/Stefaner*, Hintergrund und historische Entwicklung, in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), Grenzüberschreitende Beteiligungserträge (2011) 17 (20 f).

hin kein Platz wäre.⁷⁶ Anders verhält es sich hingegen, wenn man § 22 BAO ein außentheoretisches Verständnis zugrunde legt. Die Bestimmung ist dann nämlich als eigenständiger Besteuerungstatbestand anzusehen,⁷⁷ der parallel zu § 10 Abs 7 KStG angewendet werden kann. Aufgrund der unterschiedlichen rechtlichen Folgen entstünde nach einem solchen Verständnis allerdings ein Spannungsverhältnis zwischen den beiden Vorschriften, das es aufzulösen gilt.

Das Verhältnis zu § 22 BAO iSd Außentheorie ist auch im Zusammenhang mit dem in § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG normierten Methodenwechsel umstritten. So kommt es gem § 1 Abs 2 iVm Abs 1 Z 1 der Verordnung des BMF betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen⁷⁸ zum Wechsel von der Befreiungs- auf die indirekte Anrechnungsmethode, wenn die Missbrauchsverdachtsgründe des § 10 Abs 4 KStG vorliegen. Bei Anwendung des § 22 BAO erfolgt eine solche Entlastung von der ausländischen Steuer hingegen nicht.⁷⁹ Nach einer Auffassung im Schrifttum können die Voraussetzungen des § 10 Abs 4 KStG und des § 22 BAO unabhängig voneinander geprüft werden.⁸⁰ Eine solche Auslegung erscheint zwar insofern problematisch, als die Abgabenbehörde dadurch letztlich frei entscheiden könnte, ob die Rechtsfolgen des § 22 BAO eintreten sollen oder ob es zum Methodenwechsel iSd § 10 Abs 6 KStG kommen soll. Daher müsse nach *Kirchmayr/Schragl* anhand der allgemeinen Regelungen zu Normenkonkurrenzen eine Abgrenzung zwischen § 10 Abs 4 KStG und § 22 BAO vorgenommen werden,⁸¹ wobei § 10 Abs 4 KStG der Vorrang einzuräumen sei, weil es sich um die speziellere Norm handle.⁸² Den VwGH vermochte diese Lite-

76 Zur Bedeutung der Grundsätze der Einkünftezurechnung für die Anwendbarkeit des § 10 Abs 4 KStG vgl *Fraberger*, Briefkastengesellschaften im internationalen Steuerrecht – praktische Probleme mit der Zurechnung von Einkünften und wirtschaftlichem Eigentum, in *Albeseder/Manhartgruber/Roth/Schmidl/Spritezy* (Hrsg), *Wirtschaft Steuer Recht*, FS Wundsam (2003) 347 (370); *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), *KStG* § 10 Rz 144; *G. Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), *KStG* § 10 Tz 149; *Staringer*, *Konzernsteuerrecht*, Gutachten zum 18. ÖJT, Band IV/1 (2012) 75 f.

77 Siehe bereits FN 33.

78 BGBl II 2004/295.

79 Vgl dazu *Gassner*, Der Methodenwechsel zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen (§ 10 Abs 3 KStG), in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (1995) 331 (344 f); *Loukota/Quantschnigg*, Neues österreichisches Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Basisgesellschaften, *SWI* 1995, 9 (13 f); *Quantschnigg*, Verordnungen zur Mutter-Tochter-Richtlinie, *ÖStZ* 1995, 12 (13); *Wiesner*, Die österreichischen Mißbrauchsbestimmungen auf dem Gebiet des Außensteuerrechts – § 10 Abs 3 KStG, *SWI* 1995, 127 (131); *Stieglitz*, Der Methodenwechsel bei internationalen Schachtelbeteiligungen, in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), *Grenzüberschreitende Beteiligungserträge* (2011) 61 (66 f); weiters *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), *KStG* § 10 Rz 145; *G. Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), *KStG* § 10 Tz 277; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), *KSt* § 10 Rz 307.

80 Vgl *Wiesner*, *SWI* 1995, 131; *Zorn*, Die Zurechnung von Einkünften unter dem Aspekt der Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), *Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis*, FS Doralt (2007) 527 (546).

81 Vgl *Kirchmayr/Schragl*, Anmerkungen zum Mißbrauchsrecht bei ausländischen Schachtelbeteiligungen, *ÖStZ* 1995, 158 (159).

82 Vgl *Farmer*, Internationale Schachtelbeteiligung: Verordnung gesetzwidrig?, *RdW* 1995, 115 (115 f); *Kirchmayr/Schragl*, *ÖStZ* 1995, 159.

raturmeinung aber nicht zu überzeugen,⁸³ weil „[d]ie gesetzliche Regelung der Tatbestandsvoraussetzungen für die Befreiung von Gewinnanteilen aus einer internationalen Schachtelbeteiligung [...] mit Inhalt und Ziel der Regelung des § 22 BAO nichts zu tun [hat] und [...] deren Anwendungsbereich in keiner Weise ein[schränkt]“. In Wahrheit besteht auch überhaupt kein Normenkonflikt, weil § 10 Abs 4 KStG nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn die Einkünfte, die im Wege der Ausschüttung an die Muttergesellschaft „weitergeleitet“ werden, zunächst der ausländischen Tochtergesellschaft zuzurechnen sind. Bei einem außentheoretischen Verständnis des § 22 BAO sind die Einkünfte aber selbst dann bei der Muttergesellschaft zu versteuern, wenn sie nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnung der ausländischen Tochtergesellschaft zuzurechnen wären. Damit bleibt auch bei einer durch § 22 BAO iSd Außentheorie bewirkten Zurechnungsänderung kein Raum mehr für die Anwendung des § 10 Abs 4 KStG.⁸⁴

Diese Überlegungen können auf das Verhältnis zwischen § 22 BAO und § 10 Abs 7 KStG übertragen werden: Die Einkünfte müssen zunächst der ausländischen Tochtergesellschaft zuzurechnen sein; nur dann stellt sich die Frage der Anwendbarkeit von § 10 Abs 7 KStG. Die Missbrauchsprüfung iSd § 22 BAO ist somit der Anwendung des § 10 Abs 7 KStG vorgelagert. Sind die Einkünfte unmittelbar der Konzernobergesellschaft zuzurechnen, bedarf es einer Durchbrechung der Beteiligungsertragsbefreiung gar nicht.

B. Verhältnis von § 10 Abs 7 und § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG

Bei internationalen Schachtelbeteiligungen kommt es gem § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG zum Wechsel von der Befreiungs- auf die indirekte Anrechnungsmethode, wenn die ausländische Tochtergesellschaft einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweist und das Einkommen „*hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt*“. Um feststellen zu können, ob eine „Niedrigbesteuerung“ iSd § 10 Abs 4 Z 2 KStG vorliegt, bedarf es eines Vergleichs der Steuerbelastung im In- und Ausland, der in § 3 der Verordnung des BMF betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen konkretisiert wird. Demnach ist zunächst das Einkommen der ausländischen Zwischenholding nach österreichischem Steuerrecht zu ermit-

83 VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176; weiters VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0029; vgl dazu Zorn in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), FS Doralt, 546.

84 Vgl *Bieber/G. Kofler*, Ausländische Beteiligungserträge und Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 bis 6 KStG, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht² (2014) 181 (190); *Gassner* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 344 f; *Loukota/Quantschnigg*, SWI 1995, 13 f; *derselbe* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG § 10 Tz 278; *Lechner* in *Bertl/Mandl* (Hrsg), FS Egger, 411 f; *Quantschnigg*, ÖStZ 1995, 13; *Stieglitz* in *Stefaner/Schragl* (Hrsg), Grenzüberschreitende Beteiligungen, 66; *Strimitzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KSt²⁷ § 10 Rz 307; *Wiesner*, SWI 1995, 131.