

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Steueroasen in Europa -
Analyse (ehemaliger) britischer Kronkolonien aus der
Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft“

Verfasserin

Flora Elisabeth Köck

Angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, im Dezember 2010

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

157
Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

*Ich widme diese Arbeit meinen Eltern Mag. Dr. Franz und Elisabeth Köck,
die mir dies ermöglicht haben.*

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	VI
1. Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Aufbau der Arbeit	3
2. Definitionen des Terminus „Steuroase“	5
2.1 OECD-Definition „tax haven“	5
2.2 EU-Definition „schädliche Steuermaßnahmen“	6
2.3 Weitere Definitionen	7
3. Ausgewählte Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der Nutzung von Steueroasen	9
3.1 Allgemeines	9
3.2 Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften in Steueroasen	16
3.2.1 Allgemeines	16
3.2.2 Gründungstheorie vs. Sitztheorie	16
3.2.3 Niederlassungsfreiheit im Gemeinschaftsrecht	17
3.2.4 Zu- und Wegzug von Kapitalgesellschaften im österreichischen Steuerrecht	19
3.2.4.1 Zuzug von Kapitalgesellschaften	19
3.2.4.2 Wegzug von Kapitalgesellschaften	20
3.2.4.2.1 Verlegung des Verwaltungssitzes	20
3.2.4.2.2 Verlegung des Satzungssitzes	25
3.2.4.2.3 Verlegung des Verwaltungs- und des Satzungssitzes	26
3.3 Finanzierung von Kapitalgesellschaften mittels Steueroasen	27
3.3.1 Allgemeines	27
3.3.2 Finanzierung mittels Eigenkapital	27
3.3.2.1 Allgemeines	27
3.3.2.2 Eigenkapital im österreichischen Unternehmensrecht	28
3.3.2.3 Eigenkapital im österreichischen Steuerrecht	30
3.3.3 Finanzierung mittels Fremdkapital	33
3.3.3.1 Allgemeines	33
3.3.3.2 Fremdkapital im österreichischen Unternehmensrecht	33
3.3.3.3 Fremdkapital im österreichischen Steuerrecht	34
3.3.4 Hybride Finanzierung und „thin-capitalisation-rules“	36

3.4 Gewinnverlagerung in Steueroasen	38
3.4.1 Allgemeines.....	38
3.4.2 Dividenden	39
3.4.2.1 Aufwendungen aus Dividenden im österreichischen Steuerrecht	39
3.4.2.2 Erträge aus Dividenden im österreichischen Steuerrecht	42
3.4.2.3 Dividenden im OECD-Musterabkommen	45
3.4.3 Zinsen.....	47
3.4.3.1 Zinsaufwendungen im österreichischen Steuerrecht.....	47
3.4.3.2 Zinserträge im österreichischen Steuerrecht	48
3.4.3.3 Zinsen im OECD-Musterabkommen	49
3.4.4 Lizenzgebühren	50
3.4.4.1 Aufwendungen aus Lizenzgebühren im österreichischen Steuerrecht	50
3.4.4.2 Erträge aus Lizenzgebühren im österreichischen Steuerrecht	51
3.4.4.3 Lizenzgebühren im OECD-Musterabkommen	52
4. Isle of Man	53
4.1 Allgemeines	53
4.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts	53
4.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts.....	53
4.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen.....	54
4.2.3 Besonderheiten des Steuersystems.....	54
4.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht	55
4.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen	55
4.2.6 Steuersätze	56
4.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft.....	59
4.3.1 Sitzverlegung.....	59
4.3.2 Finanzierung.....	61
4.3.3 Gewinnverlagerung.....	63
5. Guernsey.....	68
5.1 Allgemeines	68
5.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts	68
5.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts.....	68
5.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen.....	69
5.2.3 Besonderheiten des Steuersystems.....	69
5.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht	72
5.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen	73
5.2.6 Steuersätze	73
5.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft.....	75

5.3.1 Sitzverlegung	75
5.3.2 Finanzierung	78
5.3.3 Gewinnverlagerung	80
6. Jersey	84
6.1 Allgemeines	84
6.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts	84
6.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts	84
6.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen	84
6.2.3 Besonderheiten des Steuersystems	85
6.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht	87
6.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen	87
6.2.6 Steuersätze	88
6.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft	90
6.3.1 Sitzverlegung	90
6.3.2 Finanzierung	92
6.3.3 Gewinnverlagerung	94
7. Gibraltar	98
7.1 Allgemeines	98
7.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts	99
7.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts	99
7.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen	99
7.2.3 Besonderheiten des Steuersystems	99
7.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht	100
7.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen	101
7.2.6 Steuersätze	102
7.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft	104
7.3.1 Sitzverlegung	104
7.3.2 Finanzierung	107
7.3.3 Gewinnverlagerung	108
8. Malta	113
8.1 Allgemeines	113
8.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts	113
8.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts	113
8.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen	113
8.2.3 Besonderheiten des Steuersystems	116
8.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht	117
8.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen	119

8.2.6 Steuersätze	121
8.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft	122
8.3.1 Sitzverlegung.....	122
8.3.2 Finanzierung.....	124
8.3.3. Gewinnverlagerung.....	125
9. Republik Zypern	130
9.1 Allgemeines	130
9.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts	131
9.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts.....	131
9.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen.....	131
9.2.3 Besonderheiten des Steuersystems	133
9.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht	134
9.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen	134
9.2.6 Steuersätze	136
9.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft	138
9.3.1 Sitzverlegung.....	138
9.3.2 Finanzierung.....	140
9.3.3. Gewinnverlagerung.....	141
10. Conclusio.....	146
Literaturverzeichnis	149
Abstract	164
Curriculum Vitae	165

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Dividendenausschüttung einer österreichischen Kapitalgesellschaft.....	40
Abbildung 2: Dividendenausschüttung einer ausländischen Gesellschaft	42
Abbildung 3: Gesellschafterdarlehen an eine österreichische Kapitalgesellschaft.....	47
Abbildung 4: Gesellschafterdarlehen an eine ausländische Gesellschaft.....	48
Abbildung 5: Lizenzvergabe an eine österreichische Kapitalgesellschaft.....	50
Abbildung 6: Lizenzvergabe an eine ausländische Gesellschaft.....	51
Abbildung 7: Quellensteuer bei Zahlungen von „0%-Unternehmen“	58
Abbildung 8: Besteuerung internationaler Gewinne einer IBC.....	85
Abbildung 9: Dividenden Anrechnungssystem	121
Abbildung 10: Übersicht Quellensteuer	147

Abkürzungsverzeichnis

%	Prozent
§	Paragraph
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AOA	authorized OECD approach
AStG	Außensteuergesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BBKG	Betrugsbekämpfungsgesetz
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
CFC	controlled foreign company
d.h.	das heißt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DPC	distributable profits charge
dzt.	derzeit
EG	Europäische Gemeinschaft
EKEG	Eigenkapitalersatzgesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
et al.	et alii
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FBG	Firmenbuchgesetz
ff.	fortfolgende
GBP	britische Pfund
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
hA	herrschende Ansicht
hM	herrschende Meinung

hrsg.	herausgegeben
i.H.v.	in Höhe von
IAS	International Accounting Standards
IBC	International Business Company
idR	in der Regel
IMF	International Monetary Fund
inkl.	inklusive
IO	Insolvenzordnung
IPRG	Internationales Privatrechtsgesetz
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
KEST	Kapitalertragsteuer
KFS RL	Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
KSt-VO	Verordnung zum Körperschaftsteuergesetz
KVG	Kapitalverkehrsteuergesetz
lit.	litera
lt.	laut
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
RZ	Randziffer
RS	Rechtssatz
S.	Seite
SWI	Steuer und Wirtschaft International
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
TP	Teilpunkt
Tz	Teilziffer
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG	Umgründungsteuergesetz

UmWG	Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften
URG	Unternehmensreorganisationsgesetz
U.S.A.	Vereinigte Staaten von Amerika
USSR	Sowjetunion
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
vs.	versus
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

1. Einleitung

1.1 Problemstellung

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit ausgewählten Möglichkeiten das Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft durch die Nutzung länderspezifischer steuerlicher Vorteile, vor allem in den so genannten Steueroasen oder Niedrigsteuerländern zumindest mittelfristig signifikant zu erhöhen. Neben den Auswirkungen, die sich aus dem Einsatz der Gestaltungsmöglichkeiten ergeben, werden die Konsequenzen sowie die Grenzen einer näheren Betrachtung unterzogen.

Der Brennpunkt öffentlichen Interesses ist in periodisch aufflammenden Diskussionen einmal getragen von jenen, die den aufgrund spezieller Konstruktionen stattfindenden Abfluss von Unternehmensgewinnen in Steueroasen vehement verhindern möchten und dabei den Staat in seinen Steuereinnahmen geschmälert sehen. Das andere Mal nützen politische Gruppierungen, die generell einer Akkumulation von Kapital negativ gegenüberstehen, diesen Vorgang für die Profilierung der eigenen Standpunkte indem sie diese Gestaltungsmöglichkeiten für Unternehmen verurteilen und Gesetze fordern, die diese Gestaltungsmöglichkeiten verhindern sollen.

Auf internationaler Ebene hat nicht zuletzt der G20-Gipfel in London im April 2009 die Diskussion über Steueroasen und den weltweiten Austausch von Informationen im Bereich der Steuern wieder neu entfacht. Als Länder, die sich bis zu dem Gipfel zu keinem internationalen Standard bekannten gingen daraus Costa Rica, Malaysia, die Philippinen und Uruguay hervor. Auch Österreich musste sich auf der Liste derjenigen Länder wiederfinden, die sich zwar zum internationalen Standard im Steuerbereich bekannten, diesen jedoch noch nicht vollständig implementiert haben.¹ Der Vorbehalt zu Artikel 26 des OECD-Musterabkommens, der den zwischenstaatlichen Informationsaustausch in Steuerbelangen regelt, wurde jedoch von Österreich im März 2009 wieder zurückgezogen.² Im September 2009 trat das Amtshilfe-Durchführungsgesetz in Kraft, das die innerstaatlichen österreichischen Rechtsgrundlagen für die Erfüllung des OECD-Standards betreffend Transparenz und Amtshilfebereitschaft geschaffen hat.³

Einem Presseartikel zufolge findet sich Österreich in der Liste des „Schattenfinanzindex“ auf Platz zwölf zwischen Jersey und Guernsey. Hauptsächlich dafür verantwortlich sind in Österreich das Bankgeheimnis und das Stiftungsrecht.⁴

Gerade weil Österreich im Kontext mit „steuerschädlichen Praktiken“ nicht selten genannt wird, kann man erkennen, wie kritisch heutzutage die Steuerpolitik der Regierungen weltweit von einflussreichen Organisationen wie der OECD und der EU analysiert und kritisiert wird. Es ist eine Herausforderung, den

¹ Vgl. <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf>, Abruf am 07.09.2010

² Vgl. http://www.oecd.org/document/29/0,3343,de_34968570_34968795_42362141_1_1_1_1,00.html, Abruf am 07.09.2010

³ Vgl. *Nolz / Jirousek* (2009), S. 430

⁴ Vgl. <http://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/518731/index.do>, Abruf am 07.09.2010;
<http://derstandard.at/1256743789551/Schattenfinanzindex-Oesterreich-unter-den-intransparentesten-Finanzplaetzen-der-Welt>, Abruf am 07.09.2010

optimalen Weg zwischen Wettbewerbsfähigkeit im Steuerwettbewerb und Fairness im Konkurrenzkampf zu schaffen. Für kaum eine Regierung ist es mehr möglich, sich den geforderten Standards zu entziehen und den internationalen politischen Druck zu ignorieren.

Dennoch finden sich auch in Rechtssystemen und Ländern, die sich zu internationalen Standards bekennen, oft rechtliche Rahmenbedingungen, die für Unternehmen anderer Länder ein Anreiz sein können, dort tätig zu werden.

Diese Arbeit betrachtet die steuerlichen rechtlichen Rahmenbedingungen von (ehemaligen) britischen Kronkolonien bzw. Kronbesitzen in Europa. Darunter fallen die Isle of Man, die Kanalinseln Guernsey und Jersey, Gibraltar, Malta und Zypern. Diese wurden ausgewählt, da diese viele Merkmale gebräuchlicher Definitionen von „Steuroasen“ aufweisen. Es handelt sich dabei durchgehend um kleine Staaten, die Ertragsteuersätze von 0% bis 10% bzw. 22% (Gibraltar)⁵ und 35% (Malta) aufweisen. Im Vergleich zur österreichischen Körperschaftsteuer i.H.v. 25% weisen somit 4 von 6 Länder erheblich günstigere Steuersätze auf. Zum Großteil werden keine Quellensteuern auf Dividenden-, Zinszahlungen und Zahlungen von Lizenzgebühren erhoben. Nur zwei dieser Länder, und zwar Malta und Zypern, sind Teil der EU und haben Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich. Die vorherrschende bzw. gebräuchliche Sprache ist Englisch und ein gutes Bankensystem und politische Stabilität sind gegeben.

Einem aktuellen Bericht der OECD zufolge, haben alle diese Staaten den internationalen Standard im Bereich der Steuern implementiert.⁶

Dies steigert nicht nur wieder die Reputation dieser Länder, sondern ist möglicherweise auch für Unternehmen ein Argument, diese im Rahmen der Steuerplanung in Betracht zu ziehen, da dadurch das eigene Ansehen in der Öffentlichkeit nicht mehr in dem Ausmaß gefährdet ist, als dies noch früher der Fall war, als einige dieser Rechtssysteme⁷ nach der Definition der OECD als „Steuroasen“ galten. Primär wird bei den einzelnen Ländern auf die steuerliche Behandlung von Kapitalgesellschaften eingegangen. Punktuell wird zur Gewinnung eines Überblicks über das Steuersystem auch die Behandlung natürlicher Personen erläutert.

Darüber hinaus werden ausgewählte Nutzungsmöglichkeiten dieser Rechtsordnungen aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft beschrieben. Es werden die Sitzverlagerung von österreichischen Kapitalgesellschaften in das Ausland, Finanzierungsmöglichkeiten auf internationaler Ebene, und die Nutzungsmöglichkeiten von Steuroasen im Rahmen der Verlagerung von Unternehmensgewinnen einer genaueren Untersuchung unterzogen.

⁵ Ab 01.01.2011 wird der Körperschaftsteuersatz in Gibraltar auf 10% gesenkt.

⁶ Vgl. *OECD* (2010a), Annex 5, S. 16

⁷ Gibraltar, die Kanalinseln und die Isle of Man wurden im Jahr 2000 in einem von der OECD herausgegebenen Bericht als „Steuroasen“ eingestuft. Malta und Zypern haben zum Zeitpunkt dieses Reports schon politische Zusagen getätigt, ihre steuerschädlichen Praktiken zu eliminieren. Vgl. *OECD* (2000), S. 17

Die Sitzverlagerung einer österreichischen Kapitalgesellschaft betrachtet einerseits im Allgemeinen die gesellschaftsrechtlichen Folgen sowie die ertragsteuerlichen Konsequenzen in Österreich und die aus der Sitzverlagerung entstehende ertragsteuerliche Behandlung in den jeweiligen Ländern.

Unter den grenzüberschreitenden Finanzierungsmöglichkeiten von Unternehmen werden die drei Finanzierungsformen von Unternehmen Eigenkapital, Fremdkapital und hybride Finanzierungsformen zusammengefasst. Die Ausführungen zum Fremdkapital beschränken sich im Wesentlichen auf das Gesellschafterdarlehen. Auf die verschiedenen Arten hybrider Finanzierungsformen wird – um den Umfang der Arbeit zu begrenzen – nicht im Detail eingegangen.

Im Kontext der Gewinnverlagerung werden grenzüberschreitende Zahlungsströme im Rahmen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren betrachtet. Die Ausführungen begrenzen sich auf zwei Fälle:

1. Eine ausländische Muttergesellschaft hält Anteile an einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft und erhält von dieser Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren.
2. Eine österreichische Mutterkapitalgesellschaft hält Anteile an einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und erhält von dieser Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren.

Das Kapitel betreffend Zinszahlungen beschränkt sich auf die Behandlung von Zinsen für Gesellschafterdarlehen und die Behandlung von Fremdkapitalzinsen im Zusammenhang mit einem Beteiligungserwerb.

1.2 Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit soll zunächst einen Überblick über Definitionen des Begriffs der „Steuroase“ bzw. artverwandter Begriffe geben. Betrachtet werden die Definitionen der OECD und der EU als einflussreiche Organisationen im Bereich der Steuerpolitik. Im Anschluss werden Definitionen aus der einschlägigen Literatur angeführt.

Im zweiten Teil werden ausgewählte Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht des österreichischen Rechts erläutert und analysiert. Einzelne werden korrespondierend dazu Rechtsprechungen des EuGH betrachtet. Überblicksweise wird auf den Missbrauchstatbestand im Lichte der internationalen Steuergestaltungsmöglichkeiten eingegangen.

Der dritte Teil, der sich mit den Jurisdiktionen (ehemaliger) britischer Kronkolonien bzw. Kronbesitze beschäftigt, besteht aus sechs Kapiteln. Es wird ein Überblick über die jeweiligen rechtlichen Rahmenbedingungen gegeben, wobei der Fokus auf den lokalen steuerlichen Gegebenheiten liegt. Es wird analysiert, wie aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft einzelne Gestaltungsmöglichkeiten genutzt werden können, um unter Beachtung der gesetzlichen Rahmenbedingungen beider Staaten die Steuerlast zu minimieren.

Um den Umfang der Arbeit zu begrenzen, wird weder im Allgemeinen noch im Einzelnen auf alle steuerlichen Konsequenzen der dargestellten Möglichkeiten der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in Bezug auf die ausländischen Rechtsordnungen eingegangen. Diese Arbeit behandelt grundsätzlich nur die Rechtsform der Kapitalgesellschaft (oder einer der Kapitalgesellschaft ähnlichen ausländischen Gesellschaft). Die Begriffe Unternehmen, Gesellschaft und Körperschaft meinen daher immer die Rechtsform der Kapitalgesellschaft.

2. Definitionen des Terminus „Steueroase“

2.1 OECD-Definition „tax haven“

Im Rahmen der Bekämpfung des sogenannten „schädlichen Steuerwettbewerbs“ definierte die OECD im Jahr 1998 folgende vier Kriterien um Steueroasen zu identifizieren:

- Das jeweilige Rechtssystem sieht keine oder äußerst geringe Steuern auf das maßgebliche Einkommen vor,
- der Einflussbereich des Systems ist auf den Binnenmarkt beschränkt,
- fehlende Transparenz, insofern, als dass die Regeln und Anwendbarkeit des Systems nicht eindeutig definiert und klar sind; dies bedeutet auch, dass es keine bzw. unzuverlässige übergeordnete Regularien und finanzielle Offenlegungspflichten gibt,
- es gibt keinen Informationsaustausch mit diesem Rechtssystem.⁸

Darüber hinaus gibt es weitere zu beachtende Kriterien wie u.a. die Übereinstimmung mit den OECD Verrechnungspreis-Richtlinien.⁹

In Entsprechung dieser Kriterien identifizierte die OECD im Jahr 2000 47 Steuersysteme in OECD-Staaten als unter Umständen „schädlich“. Dies betraf die Sektoren Versicherungen, Finanzierung, Leasing, Fondsmanagement und Bankwesen. Des Weiteren waren neben sonstigen Aktivitäten die Besteuerung von Konzernzentralen, von Servicezentren und dem Schifffahrtswesen erfasst.¹⁰

Von diesen 47 Steuersystemen wurden allerdings 18 wieder gestrichen, 14 Staaten erklärten die Abänderung ihrer potenziell schädlichen Regelungen und 13 Steuersysteme wurden als nicht ausreichend schädlich eingestuft, um die Untersuchungen fortzuführen.¹¹ Keine Einigung konnte zu dem Zeitpunkt des Berichts mit den Ländern Belgien, Schweiz und Luxemburg erzielt werden.¹² Belgien und die Schweiz änderten im Jahr 2005 die von der OECD identifizierten schädlichen Regelungen so ab, dass sie in der Folge als nicht mehr schädlich eingestuft wurden.¹³ Luxemburg änderte im Jahr 2006 teilweise die steuerschädlichen Vorschriften mit einer Übergangsfrist für existierende Begünstigungen bis 31. Dezember 2010.¹⁴

Die Länder, auf die sich die Ausführungen in den Kapiteln 4 bis 9 dieser Arbeit beziehen (Isle of Man, Guernsey, Jersey, Gibraltar, Malta und Zypern) werden in einem aktuellen, von der OECD herausgegebenen Essay als Rechtssysteme dargestellt, die im Wesentlichen den internationalen Standard hinsichtlich Steuern implementiert haben.¹⁵

⁸ Vgl. *OECD* (2004), S. 5, Fußnote 2

⁹ Vgl. ebenda

¹⁰ Vgl. ebenda, S. 5, Punkt 6; *Hofbauer* (2004), S. 239

¹¹ Vgl. ebenda, S. 9, Punkt 12

¹² Vgl. *OECD* (2006), S. 4, Punkt 12

¹³ Vgl. ebenda, S. 4, Punkt 13

¹⁴ Vgl. http://www.oecd.org/document/31/0,3343,en_2649_33745_37446047_1_1_1_1,00.html, Abruf am 07.09.2010

¹⁵ Vgl. *OECD* (2010a), Annex 5, S. 16

Um steuerschädliche grenzüberschreitende Vorgänge besser identifizieren und darauf reagieren zu können hat die OECD Standards entwickelt, die die Basis für die sogenannten „Tax Information Exchange Agreements“ (TIEA) darstellen.¹⁶

Diese Standards bedeuten:

- Austausch von Informationen auf Anfrage, wenn erkennbar ist, dass es für den Abkommenspartner notwendig ist, die jeweiligen Gesetze durchzusetzen,
- keine Beschränkung des Austausches aufgrund von Bankgeheimnissen oder steuerlicher Interessen des jeweiligen Landes,
- Vorhandensein verlässlicher Informationen und die Mittel, diese zu erlangen,
- strenge Vertraulichkeit der ausgetauschten Informationen.¹⁷

Per dato wurden über 360 „Tax Information Exchange Agreements“ unterzeichnet, in denen sich Länder zum Austausch von Informationen bereit erklären.¹⁸

Seit Mai 2009 gibt es bis dato kein Rechtssystem, das von der OECD als nicht-kooperierende Steueroase eingestuft ist.¹⁹

2.2 EU-Definition „schädliche Steuermaßnahmen“

Die EU definierte im Jahr 1997 im „Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung“ Maßnahmen, die als „schädlich“ für den gesamten Steuerwettbewerb einzustufen sind. Darunter fallen eine sehr niedrige Effektivbesteuerung bzw. sogar Nullbesteuerung. Weiter sind folgende Faktoren zu überprüfen: Ob ausschließlich „Gebietsfremde“ oder Transaktionen mit „Gebietsfremden“ bevorteilt werden, ob die „Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert sind“, das bedeutet, dass „sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage“ haben. Darüber hinaus ist von Relevanz, ob Vorteile gewährt werden, ohne dass ein Unternehmen in dem Staat wirtschaftlich präsent ist und, falls es sich um grenzüberschreitend tätige Unternehmen handelt, ob die Gewinnermittlung von anerkannten Grundsätzen (insbesondere von denen der OECD) abweicht. Als letzter Punkt für die Konkretisierung schädlicher steuerlicher Maßnahmen wird die Intransparenz des vorhandenen Steuersystems genannt.²⁰

Im Jahr 1999 identifizierte der sogenannte Primarolo-Report²¹ 66 Maßnahmen in Mitgliedstaaten und deren abhängigen bzw. assoziierten Gebieten, die als steuerlich schädlich klassifiziert wurden. Die betroffenen Staaten haben diese Maßnahmen bereits geändert bzw. sind noch im Begriff diese zu

¹⁶ Vgl. OECD (2009a), S. 3, Punkt 4

¹⁷ Vgl. ebenda, S. 3 – 4, Punkt 5

¹⁸ Vgl. OECD (2010a), S. 4, Punkt 11, TP 2

¹⁹ Vgl. http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_1,00.html, Abruf am 07.09.2010

²⁰ Vgl. EU (1997), Anhang I Punkt B.

²¹ Generalzahlmeisterin Dawn Primarolo war Vorsitzende der Gruppe, die den Bericht erarbeitet hat; vgl. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm, Abruf am 07.09.2010

überarbeiten bzw. zu ändern. Der Verhaltenskodex ist als nicht rechtsverbindliches Instrument anzusehen, jedoch erwachsen aus ihm politische Verpflichtungen für die Mitgliedstaaten.²²

Am 28. April 2009 wurde von der Europäischen Kommission eine Mitteilung an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss mit dem Titel „Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich“ herausgegeben.²³

Die Mitgliedstaaten haben in diesem Schreiben folgende Maßnahmen akkordiert, die „verantwortungsvolleres Handeln im Steuerbereich innerhalb der EU fördern sollen“:

- Informationsaustausch:
 - Amtshilferichtlinie, die den Mitgliedstaaten Informationsaustausch in Bezug auf die direkten Steuern sichern soll
 - Richtlinie über die Beitreibung von Steuerforderungen
 - Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen
- Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung
- Beseitigung von „staatlichen Beihilfen“, die Wettbewerbsverzerrungen im Rahmen der Steuerpolitik mit sich bringen
- Maßnahmen durch Gesetze die finanzielle Transparenz zu stärken²⁴

2.3 Weitere Definitionen

Steueroasen sind nach DRESSLER „Länder oder Gebiete, in denen die Ertragsteuerbelastung auf das Gesamteinkommen oder auf einzelne Arten von Einkünften bzw. auf das (bewegliche wie unbewegliche) Vermögen natürlicher oder juristischer Personen (Gesellschaften) und die Erbschaftsteuer erheblich niedriger als die vergleichbare Steuerlast im Wohnsitz- oder Sitzland des Anlegers oder Investors oder u.U. gleich null sind“. Niedrigsteuergebiete sind im Gegensatz zu Steueroasen (in denen Nullbesteuerung oder sehr niedrige Besteuerung vorherrscht), Gebiete, die eine etwas höhere Besteuerung als in Steueroasen vorsehen.²⁵

Diese Definition beschränkt sich im Vergleich zu den Äußerungen der OECD und der EU nur auf die explizite Niedrigbesteuerung und nicht etwa auf das gesamte Steuersystem auch hinsichtlich Transparenz und Regulation. Steueroasen werden nach dieser Definition auf geographisch gesehen kleinere Länder beschränkt, die durch niedrige Steuersätze für ausländische Unternehmen Anreize schaffen, ihre Aktivitäten dorthin zu verlagern.

²² Vgl. ebenda

²³ Vgl. *Europäische Kommission* (2009)

²⁴ Vgl. ebenda, S. 6 – 7

²⁵ Vgl. *Dressler* (1995), S. 13

Als besonders Eignungswert ergeben sich nach DRESSLER auch Länder, die das Territorialitätsprinzip²⁶ anwenden, keine oder niedrige Quellensteuer einheben und günstige DBA mit anderen Staaten haben. Zusätzlich sollen diese politisch und wirtschaftlich stabil sein, ein intaktes Bankwesen haben und übliche Fremdsprachen beherrschen, nur um einige Eigenschaften zu nennen.²⁷ Nach DRESSLER sind Steueroasen meist kleine Länder oder Kolonien größerer Länder. Das Steueraufkommen in diesen Ländern wäre im Normalfall sehr gering, wenn für ausländische Investoren nicht Anreize geboten werden würden, ihr Kapital dort zu veranlagern.²⁸

OECD und EU erweitern diese Definition, in dem sie oftmals von „steuerschädlichen Maßnahmen“ sprechen, die auch Industrienationen nicht ausnehmen. Von diesen erfasst war unter anderem die Schweiz mit der 50/50 Praxis, die internationalen, ausländisch beherrschten Gesellschaften die Möglichkeit gab, die Bemessungsgrundlage für das steuerbare Einkommen zu reduzieren.²⁹ Diese Vorgehensweise wurde von der OECD als „steuerschädliche Maßnahme“ eingestuft und die Schweiz musste diese schließlich aufgeben.³⁰

TULLER definierte „tax havens“ als Länder, Gebiete, Kolonien, oder andere Jurisdiktionen, die es ausländischen Investoren durch ihre Gesetze gestatten, ihre „offshore“ Einkünfte in heimischen Banken oder anderen Finanzinstituten zu verwahren. Auf diese werden lediglich sehr niedrige oder gar keine Steuern eingehoben.³¹ Darüber hinaus haben „tax havens“ lt. TULLER folgende Eigenschaften: Keine Devisenkontrolle, unbeschränkte Möglichkeit der Rückführung von Einkünften und Kapital, politische Stabilität, ein stabiles Bankensystem und gute Erreichbarkeit.³²

WINTELER meinte mit Steueroasen „Länder, die gar keine oder nur ganz geringe Einkommen- bzw. Körperschaftsteuern erheben“.³³

²⁶ „Prinzip, nach dem nur auf die im eigenen Land erwirtschafteten Einkünfte (bzw. auf das im eigenen Land liegende Vermögen) Steuern zu erheben sind. Das Territorialitätsprinzip wird bei den Ertragsteuern im Wesentlichen nur im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, also gegenüber Steuerausländern, verfolgt; gegenüber ihren eigenen Bürgern folgen die meisten Staaten statt dessen dem Welteinkommensprinzip“ vgl. Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Territorialitätsprinzip, online im Internet: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/17117/territorialitaetsprinzip-v5.html>, Abruf am 07.09.2010

²⁷ Vgl. Dressler (1995), S. 22 – 24

²⁸ Vgl. ebenda, S. 14

²⁹ Vgl. Baumann (2002), S. 941, S. 945

³⁰ Vgl. OECD (2006), S. 4, Punkt 13

³¹ Vgl. Tuller (1994), S. 237

³² Vgl. ebenda, S. 239

³³ Vgl. Winteler (1980), S. 21 – 22

3. Ausgewählte Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der Nutzung von Steueroasen

3.1 Allgemeines

Wie der von der Europäischen Kommission in Auftrag gegebene sogenannte „Ruding Report“³⁴ bereits im Jahr 1992 darstellte, liegen die wesentlichen Unterschiede im Bereich der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU im Körperschaftsteuersystem, in den gesetzlich verankerten Steuersätzen, der Definition der Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung, verschiedenen Steuererleichterungen, Quellensteuern auf Einkommensflüsse in das Ausland und die Vorschriften über Doppelbesteuerung der einzelnen Länder.³⁵ In diesem Report wurde mittels empirischer Untersuchungen festgestellt, dass vor allem für multinationale Unternehmen und deren Standort- und Investitionsentscheidungen steuerliche Unterschiede von großer Bedeutung sind.³⁶ Darüber hinaus haben die steuerlichen Unterschiede oft auch Einfluss auf Finanzierungsentscheidungen von Unternehmen.³⁷ Das Problem, das aus diesen zwischenstaatlichen Unterschieden erwächst, liegt darin, dass es oftmals zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen kommt, von denen Unternehmen einerseits profitieren, während andere Unternehmen benachteiligt werden.³⁸

Im Wirkungsbereich der EU obliegen die Gestaltungen über die Vorschriften im Rahmen der direkten Besteuerung den Mitgliedstaaten.³⁹ Einige Bereiche wurden jedoch im Zuge von Richtlinien harmonisiert.

Folgende Richtlinien wurden im Zuge der Harmonisierungsmaßnahmen der direkten Steuern erlassen:

- Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital („Kapitalansammlungsrichtlinie“)⁴⁰
- Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen („Fusionsrichtlinie“)⁴¹
- Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten („Mutter-Tochter-Richtlinie“)⁴²

³⁴ Onno Ruding war Vorsitzender des Komitees, das den Bericht erstellte, vgl. *Europäische Kommission* (1992), S. 9

³⁵ Vgl. *Europäische Kommission* (1992), S. 19

³⁶ Vgl. ebenda, S. 22

³⁷ Vgl. ebenda, S. 22 – 23

³⁸ Vgl. *Sollgruber et al.* (2001), S. 13

³⁹ Vgl. *Metzler* (2008), S. 38, RZ 76

⁴⁰ Vgl. Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital

⁴¹ Vgl. Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen

⁴² Vgl. Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten

- Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten⁴³
- Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen („Zinsbesteuerungsrichtlinie“)⁴⁴

In diesem Kontext ist die „Amtshilfe-Richtlinie“ zu erwähnen, die den Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden der einzelnen Mitgliedstaaten regelt. Diese Richtlinie wurde mit dem Ziel geschaffen, internationale Steuerhinterziehung zu bekämpfen. In Artikel 8 der Richtlinie sind Hindernisse dargestellt, auf Grund derer kein Austausch von Auskünften zu erfolgen hat. Diese sind:

- die Durchführung, Beschaffung oder Verwertung der Informationen wäre entgegen den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des Staates, der die Auskunft erteilen müsste,
- die Auskunft würde z.B. Geschäfts- oder Berufsgeheimnisse betreffen oder sie würde gegen die öffentliche Ordnung verstoßen,
- der anfragende Staat könnte gleichartige Auskünfte wegen tatsächlicher oder rechtlicher Gründe nicht erteilen.⁴⁵

Diese Richtlinie ist allerdings nur für EU-Mitgliedstaaten anzuwenden.⁴⁶

In der Rechtssache „A“ hat der EuGH entschieden, dass ein Mitgliedstaat einen Steuervorteil nicht gewähren muss, wenn er davon abhängt, dass Auskünfte von einem Drittland eingeholt werden müssen und es keine vertraglichen Vereinbarungen mit dem Drittland hinsichtlich der Erteilung von Informationen gibt.⁴⁷

Ein wichtiger Bestandteil des Gemeinschaftsrechts sind die fünf Grundfreiheiten:

- Freier Güter- und Warenverkehr,
- freier Dienstleistungsverkehr,
- „Freizügigkeit“,
- Niederlassungsfreiheit,
- Kapitalverkehrsfreiheit⁴⁸ (gilt als einzige auch gegenüber Drittstaaten)⁴⁹.

Betreiben Unternehmen internationale Steuerplanung kann sich die Frage stellen, ob unterschiedliche nationale Steuervorschriften dazu benutzt werden, die (meist ungünstigeren) Vorschriften im Ansässigkeitsstaat mittels künstlich geschaffener Konstruktionen zu umgehen, um die Steuerlast zu minimieren.

⁴³ Vgl. Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten

⁴⁴ Vgl. Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen

⁴⁵ Vgl. Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, Artikel 8

⁴⁶ Vgl. ebenda, Artikel 13

⁴⁷ Vgl. C-101/05, S. 2

⁴⁸ Vgl. Metzler (2008), S. 38, RZ 78

⁴⁹ Vgl. ebenda, S. 40, RZ 90

Der EuGH hat in seiner Rechtsprechung dargestellt, dass es sich jedenfalls nicht um eine gänzlich künstliche Konstruktion handelt, wenn

- die ausländische Gesellschaft den Großteil ihrer Gewinne an die Muttergesellschaft ausschüttet und diese somit im Ansässigkeitsstaat besteuert werden oder
- die ausländische Gesellschaft eine Handelstätigkeit ausübt, die Geschäftslokale und Personal im Ausland erfordert.⁵⁰

In § 22 BAO ist festgelegt, dass durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder auch nur gemindert werden kann. Liegt Missbrauch vor, „so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären“.⁵¹

Der VwGH hat in seiner Rechtsprechung ausgeführt, dass Missbrauch dann vorliegt, wenn „eine rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabensparende Effekt weggedacht wird, oder ob es ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre.“⁵²

Im Jahr 1998 hat die OECD in dem Bericht „Harmful Tax Competition“ Empfehlungen abgegeben, wie Länder gegen steuerschädliche Praktiken vorgehen können. Eine dieser Empfehlungen betraf die Implementierung einer „CFC-Gesetzgebung“ mit dem primären Ziel den Abfluss von Steuersubstrat zu verhindern.⁵³

Einige Länder haben eine „CFC-Gesetzgebung“ (Controlled Foreign Company) eingeführt. Diese Vorschriften sehen vor, dass Einkünfte von ausländischen Gesellschaften bei der inländischen, beherrschenden Gesellschaft besteuert werden.⁵⁴ Die Vorgehensweise, dass Gewinne einer beherrschten Gesellschaft in einem Mitgliedstaat in die Bemessungsgrundlage der beherrschenden Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates einbezogen werden, weil die beherrschte Gesellschaft niedriger als die beherrschende Gesellschaft besteuert wird, hat der EuGH in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ grundsätzlich als gemeinschaftsrechtswidrig tituliert, es sei denn es handelt sich um eine rein künstliche Gestaltung, „die dazu bestimmt ist, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen.“⁵⁵ Die britischen CFC-Regelungen sahen vor, dass diese anzuwenden waren, falls eine britische Gesellschaft mehr als 50% der Anteile an einer ausländischen Gesellschaft hielt.⁵⁶ Die ausländische Gesellschaft musste in ihrem Ansässigkeitsstaat einem Steuersatz unterliegen, der um drei Viertel geringer war, als der Steuersatz, dem

⁵⁰ Vgl. C-196/04, Urteil, RZ 61; Metzler (2008), S. 57, RZ 190

⁵¹ Vgl. § 22 BAO

⁵² Vgl. VwGH vom 25.09.2002 (97/13/0175, RS 5); VwGH vom 09. 12. 2004 (2002/14/0074, RS 1); VwGH vom 28.01.2005 (2000/15/0214, RS 1); VwGH vom 29.11.2006 (2003/13/0026, RS 1); Lang (2005), S. 67 – 80; Heidenbauer / Hristov / Schilcher (2007), S. 565

⁵³ Vgl. OECD (1998), S. 40 – 41

⁵⁴ Vgl. Stefaner (2002), S. 415; Stefaner (2004), S. 339

⁵⁵ Vgl. C-196/04, Urteil, RZ 75

⁵⁶ Vgl. C-196/04, Urteil, RZ 6

sie im Vereinigten Königreich unterliegen würde.⁵⁷ In diesem Fall wurden die ausländischen Gewinne der britischen Gesellschaft zugerechnet und mit dem britischen Steuersatz besteuert.⁵⁸

Das deutsche Bundesministerium für Finanzen hat als Reaktion auf die Entscheidung „Cadbury Schweppes“ im Schreiben vom 8. Jänner 2007 im Zusammenhang mit dem deutschen AStG⁵⁹ festgelegt, dass der Steuerpflichtige in solchen Fällen für die ausländische Gesellschaft folgendes nachweisen muss:

- Gesellschaft nimmt am Marktgeschehen aktiv, ständig und nachhaltig teil,
- Beschäftigung von Personal (Geschäftsleitung und anderes Personal),
- entsprechende Qualifikation des Personals,
- Einkünfte der Gesellschaft bestehen aus der eigenen Geschäftstätigkeit,
- falls die Geschäfte hauptsächlich mit nahestehenden Personen abgewickelt werden, muss dem Leistungsempfänger daraus Wertschöpfung entstehen und die Kapitalausstattung des Unternehmens muss in einem angemessenen Verhältnis zu der erbrachten Wertschöpfung stehen.

In dem Schreiben wird auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese Regelung jedoch nicht im Verhältnis zu Drittstaaten gilt.⁶⁰

In Österreich wurde von der Einführung einer CFC-Gesetzgebung abgesehen.⁶¹

Grundsätzlich haben Unternehmen folgende Möglichkeiten im Ausland zu agieren:

- Gründung einer Zweigniederlassung (steuerlicher Begriff der „Betriebsstätte“),
- Gründung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft (= Direktinvestition),
- Leistungsaustausch über die Grenze (= Direktgeschäft; es gibt keine feste Niederlassung oder Geschäftseinrichtung im Ausland: z.B. Warenlieferungen, „Kapitalexport“ durch Kredite bzw. Darlehen, Überlassung von Wirtschaftsgütern oder Arbeitskräften).⁶²

Darüber hinaus kann ein Unternehmen im Ausland tätig werden, wenn es seinen Unternehmenssitz in das Ausland verlagert.

Im Folgenden wird der Begriff der „Betriebsstätte“ nach österreichischem Recht und nach dem OECD-Musterabkommen kurz erläutert.

⁵⁷ Vgl. ebenda, RZ 7

⁵⁸ Vgl. ebenda, RZ 6

⁵⁹ „Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen“ vgl. Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Außensteuergesetz, online im Internet:

<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/aussensteuergesetz-astg.html>, Abruf am 08.09.2010

⁶⁰ Vgl.

http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_73738/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Internationales_Steuereuerrecht/013_templateld=raw_property=publicationFile.pdf, Abruf am 08.09.2010

⁶¹ Vgl. *Bendlinger* (2004), S. 608

⁶² Vgl. ebenda, S. 588

Im österreichischen Recht wird der Begriff der Betriebsstätte in § 29 BAO folgendermaßen definiert: eine Betriebsstätte „ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines „Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient“. Als Betriebsstätten gelten iSd § 29 Abs. 2 lit. a bis lit. c:

- „die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des „Betriebes“ dienen;
- Bauausführungen, deren Dauer „sechs“ Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird“.⁶³

Der „wirtschaftliche Geschäftsbetrieb“ wird in § 31 BAO als „selbständige, nachhaltige Betätigung“ definiert, die ohne Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird. Allerdings müssen durch die Betätigung Einnahmen oder andere „wirtschaftliche Vorteile“ erzielt werden und die Tätigkeit muss über die „reine Vermögensverwaltung“ hinausgehen.⁶⁴

Gemäß Artikel 5, Punkt 2 des OECD-Musterabkommens, welches Basis für sämtliche DBA ist, ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäfte eines Unternehmens gänzlich oder teilweise ausgeführt werden. Eine feste Geschäftseinrichtung beinhaltet insbesondere:

- Ort der Geschäftsleitung
- Filiale
- Büro
- Fabrik
- Werkstatt
- Bergwerk, eine Öl- oder Gasquelle, ein Steinbruch oder jeder andere Ort, an dem natürliche Rohstoffe gewonnen werden⁶⁵

Artikel 5, Punkt 3 des Abkommens führt weiter aus, dass eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte ist, wenn sie länger als zwölf Monate dauert. Jedenfalls liegt keine Betriebsstätte nach Artikel 5, Punkt 4 vor, wenn es sich z.B. um eine Lagerstätte oder einen „Hilfsstützpunkt“ handelt.⁶⁶

Die Bestimmung, ob es sich um eine Betriebsstätte handelt, ist vor allem für die Vorschriften über die Besteuerung vonnöten.

Artikel 7, Punkt 1 des Musterabkommens betreffend Unternehmensgewinne führt weiter aus, dass Gewinne eines Unternehmens in einem Vertragsstaat nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, es sei

⁶³ Vgl. § 29 BAO

⁶⁴ Vgl. § 31 BAO

⁶⁵ Vgl. *OECD* (2008a)

⁶⁶ Vgl. ebenda

denn das Unternehmen agiert auch im anderen Vertragsstaat durch eine Betriebsstätte. In diesem Fall darf der andere Vertragsstaat die Gewinne, die aus dieser Betriebsstätte entstehen, besteuern.⁶⁷

Exkurs: Besteuerungsrecht im OECD-Musterabkommen

In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass nach dem OECD-Musterabkommen grundsätzlich dem Wohnsitzstaat das volle Besteuerungsrecht zusteht.⁶⁸ Dieser hat im Allgemeinen zwei Möglichkeiten der Besteuerung:

- Freistellungsmethode (Art. 23 A OECD-MA) und die
- Anrechnungsmethode (Art. 23 B OECD-MA).⁶⁹

Die Freistellungsmethode sieht vor, dass die ausländischen Einkünfte nicht in die Bemessungsgrundlage für die inländischen Einkünfte mit einbezogen werden. Die ausländischen Einkünfte können jedoch in die Berechnung des Steuersatzes mit einfließen, der dann auf die restlichen Einkünfte angewandt wird („Freistellung unter Progressionsvorbehalt“). Die Besteuerung der ausländischen Einkünfte erfolgt in der Höhe des „ausländischen Steuerniveaus“ („Kapitalimportneutralität“).⁷⁰

Die Anrechnungsmethode sieht im Gegensatz dazu vor, dass die ausländischen Einkünfte mit in die Bemessungsgrundlage einfließen. Die Quellensteuern, die im Ausland für diese Einkünfte entrichtet wurden, werden jedoch (begrenzt) auf die inländische Steuerschuld angerechnet. Nach dieser Methode kommt es immer zur Besteuerung in Höhe des Steuerniveaus des Wohnsitzstaates („Kapitalexportneutralität“).⁷¹

Die Freistellungsmethode wird nach dem OECD-Musterabkommen für folgende Einkünfte verwendet:

- „Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen,
- Einkünfte aus einer im Ausland belegenen gewerblichen Betriebsstätte,
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Rahmen einer festen Einrichtung bzw. Betriebsstätte im Quellenstaat,
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Regelfall),
- Einkünfte aus öffentlichen Kassen im Ausland,
- Veräußerungsgewinne, bei Veräußerung von unbeweglichem Vermögen oder Betriebsstättenvermögen.“⁷²

Die Anrechnungsmethode kommt hingegen bei folgenden Einkünften zur Anwendung:

- „Dividendenzahlungen,
- Zinszahlungen.“⁷³

⁶⁷ Vgl. ebenda

⁶⁸ Vgl. Brähler (2009), S. 114

⁶⁹ Vgl. ebenda, S. 119

⁷⁰ Vgl. ebenda

⁷¹ Vgl. ebenda

⁷² Vgl. ebenda, S. 120

⁷³ Vgl. ebenda

Bei folgenden Einkünften kommt keine Methode zur Anwendung, da dem Quellenstaat ohnehin kein Besteuerungsrecht zusteht:

- „Lizenzgebühren,
- gewerbliche Einkünfte, soweit keine Betriebsstätte im Ausland vorhanden ist,
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit, soweit keine feste Einrichtung im Ausland vorliegt,
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn der Aufenthalt im Ausland nicht länger als 183 Tage andauert und die Vergütung nicht von einem Arbeitgeber oder einer Betriebsstätte im Quellenstaat gezahlt wird,
- Veräußerungsgewinne bei Veräußerung von Vermögen, das nicht unbeweglich oder einer Betriebsstätte zuzurechnen ist.“⁷⁴

Falls es zu „Qualifikations- und Zurechnungskonflikten“ zwischen dem Quellenstaat und dem Wohnsitzstaat kommt, kann im DBA eine sogenannte „switch-over Klausel“ vereinbart sein, die jedenfalls den Übergang zur Anrechnungsmethode vorsieht.⁷⁵ Man spricht von „treaty override“, wenn das nationale Steuerrecht Regelungen enthält, die „inhaltsgleiche Regelungen in einem bestehenden DBA mit Vorbehalten versehen, aufheben oder ändern“.⁷⁶

Doppelbesteuerungsabkommen derogieren grundsätzlich innerstaatliches Recht.⁷⁷ Erstens ist zu prüfen, welcher Vertragsstaat den Sachverhalt in welcher Höhe besteuern darf. Danach ist zu untersuchen, ob nationale Vorschriften den Umfang und die Höhe der Steuerbelastung definieren. Das DBA setzt nationalem Recht einen „Schranken“ in der Weise vor, als es vorgibt „ob“ ein Staat besteuern darf bzw. auf welcher Grundlage und in welcher Höhe ein Besteuerungsrecht zusteht.⁷⁸

⁷⁴ Vgl. ebenda

⁷⁵ Vgl. ebenda, S. 197

⁷⁶ Vgl. ebenda, S. 99

⁷⁷ Vgl. VwGH v. 28.06.1963 (GZ 2312/61, RS 1); VwGH v. 17.12.1975 (GZ 1037/75, RS 1); VwGH v. 28.11.2007 (2006/14/0057, RS 1); *Loukota / Jirousek* (2007), S. 138

⁷⁸ Vgl. *Brähler* (2009), S. 97

3.2 Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften in Steueroasen

3.2.1 Allgemeines

Da der Aufwand im Rahmen einer Sitzverlegung eines Unternehmens doch beachtlich ist, wird sich diese Entscheidung vorrangig für kleine und mittlere Unternehmen stellen,⁷⁹ da sie nicht in den Genuss von Gestaltungsmöglichkeiten kommen, die sich im Rahmen eines Konzernverhältnisses bieten.⁸⁰

Neben den steuerlichen Auswirkungen einer Sitzverlagerung dürfen die gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen nicht außer Acht gelassen werden, die u.a. bestimmen, wann eine Gesellschaft in einem Land rechtsfähig ist und bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach welcher Rechtsordnung die Gesellschaft rechtsfähig ist. Eine „conditio sine qua non“ für die Nutzung der steuerlichen Vorteile ist die Erlangung der Rechtsfähigkeit in der jeweiligen „Steueroase“.

Grundsätzlich gilt die Einheitslehre, die besagt, dass die Beurteilung aller gesellschaftsrechtlichen Beziehungen eines Unternehmens nach einem einheitlichen Recht zu erfolgen hat.⁸¹

3.2.2 Gründungstheorie vs. Sitztheorie

Ob eine Gesellschaft in einem Staat auch tatsächlich rechtsfähig ist, knüpft daran an, ob deren Gründung konform mit dem jeweiligen nationalen Recht erfolgt ist. Nach § 2 Abs. 1 GmbHG muss eine Gesellschaft in Österreich jedenfalls im Firmenbuch eingetragen sein, bevor sie als Gesellschaft handlungsfähig ist.⁸² Dasselbe gilt gemäß § 34 Abs. 1 AktG für Aktiengesellschaften.⁸³

Die Rechtsvorschriften, die die Verhältnisse der Gesellschaft bestimmen, kann man unter dem Oberbegriff Gesellschaftstatut („lex societatis“) subsumieren.⁸⁴ Im Rahmen der Ermittlung des Gesellschaftstatuts unterscheidet man zwei verschiedene Ansätze, die Gründungstheorie und die Sitztheorie.⁸⁵

Nach der Gründungstheorie ist ausschlaggebend, nach welchem Recht die Gesellschaft gegründet wurde, wo also der Unternehmenssitz laut Satzung ist.⁸⁶ Dabei kommt es nicht darauf an, wo die Gesellschaft ihren Verwaltungssitz oder Produktionseinrichtungen hat. Das bedeutet, dass die Verlegung des Entscheidungszentrums der Gesellschaft möglich ist, ohne dass eine Änderung des Rechts eintritt, welches auf die Gesellschaft anzuwenden ist. Der Verlegung des Entscheidungszentrums dürfen keine Bestimmungen in der Satzung der Gesellschaft, im materiell-rechtlichen⁸⁷ Gründungsrecht oder im Recht

⁷⁹ Vgl. Stork (2002), S. 20

⁸⁰ Vgl. Stork (2002), S. 21 – 22

⁸¹ Vgl. Großfeld in Staudinger (1993), RZ 13

⁸² Vgl. § 2 GmbHG

⁸³ Vgl. § 34 AktG

⁸⁴ Vgl. Großfeld in Staudinger (1993), RZ 14

⁸⁵ Vgl. ebenda, RZ 15

⁸⁶ Vgl. Stork (2002), S. 47

⁸⁷ „Rechtsvorschriften, die Gestaltung und Inhalt der Rechtsverhältnisse etc. betreffen. Gegensatz: Formelles Recht, also Verfahrensvorschriften, Prozessrecht etc., die der Durchsetzung des materiellen Rechts dienen“; vgl. Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: materielles Recht, online im Internet: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/10887/materielles-recht-v4.html>, Abruf am 15.09.2010

jenes Staates entgegenstehen, in den die Sitzverlegung erfolgt.⁸⁸ Die Gründungstheorie spricht also für einen gewissen „internationalen Bewegungsspielraum“ für Unternehmensgründer.⁸⁹

Dem gegenüber steht die Sitztheorie, die den tatsächlichen Verwaltungssitz einer Gesellschaft als maßgeblich für das Personalstatut⁹⁰ befindet.⁹¹ Bei einer Verlegung des Verwaltungssitzes von einem Sitztheoriestaat in einen anderen Sitztheoriestaat kommt es zu einem Statutenwechsel.⁹² Bei einer Verlegung des Verwaltungssitzes von einem Sitztheoriestaat in einen Gründungstheoriestaat bleibt das Personalstatut im Gründungsstaat und es kommt somit zu keinem Wechsel der Statuten.⁹³

Ein wesentlicher Beweggrund für die Vertretung der Sitztheorie ist vor allem das Argument des Gläubigerschutzes.⁹⁴

Die Sitztheorie wird im Wesentlichen von kontinentaleuropäischen Staaten vertreten.⁹⁵ Die Gründungstheorie findet sich währenddessen im angloamerikanischen Raum⁹⁶ wie dem Vereinigten Königreich und den U.S.A.⁹⁷

3.2.3 Niederlassungsfreiheit im Gemeinschaftsrecht

Mit dem Grundrecht der Niederlassungsfreiheit wurde für Unternehmen wie natürliche Personen die Möglichkeit geschaffen, in einem oder mehreren Mitgliedstaaten einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachzugehen.⁹⁸ Der EuGH hat sich dazu bereits mehrmals geäußert und bestimmte Regelungen in den Mitgliedstaaten als gemeinschaftsrechtswidrig tituliert. In der Folge werden einige der Rechtsprechungen kurz dargestellt.

Der Fall „Cartesio“ – aus der jüngeren Rechtsprechung des EuGH – betraf eine nach ungarischem Recht gegründete Kommanditgesellschaft mit Sitz⁹⁹ in Ungarn.¹⁰⁰ Diese beabsichtigte ihren Sitz nach Italien zu verlegen und beantragte dementsprechend die Eintragung des ausländischen Sitzes beim ungarischen Registergericht.¹⁰¹ Nach ungarischem Recht war es für eine ungarische Gesellschaft nicht möglich, das Personalstatut der Gesellschaft in Ungarn beizubehalten, während der Sitz in ein anderes Land verlegt wurde.¹⁰² Dies würde eine Auflösung der Gesellschaft in Ungarn und eine Neugründung in Italien

⁸⁸ Vgl. *Stork* (2002), S. 47 – 49

⁸⁹ Vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 19

⁹⁰ Das Personalstatut meint dabei die Vorschriften über Beginn und Ende der Rechts- und Handlungsfähigkeit der Gesellschaft sowie die Vorschriften über das „Leben“ bzw. die Organisation der Gesellschaft. Vgl. *Verschraegen in Rummel* (2002), § 10 IPRG, RZ 2; *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 14

⁹¹ Vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 17

⁹² Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 55

⁹³ Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 54; *Eckert* (2009), S. 140

⁹⁴ Vgl. *Aigner / Kofler / Tumpel* (2004), S. 21

⁹⁵ Vgl. ebenda, S. 19

⁹⁶ Vgl. ebenda, S. 20

⁹⁷ Vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 149

⁹⁸ Vgl. http://ec.europa.eu/internal_market/services/principles_de.htm, Abruf am 02.11.2010

⁹⁹ Es handelt sich hierbei um den „Sitz der Hauptverwaltung“, der verlegt werden sollte. Vgl. C-210/06, Urteil, RZ 48, RZ 101

¹⁰⁰ Vgl. C-210/06, Urteil, RZ 21

¹⁰¹ Vgl. ebenda, RZ 23

¹⁰² Vgl. ebenda, RZ 24

erfordern.¹⁰³ Der EuGH hat auf die eingereichte Beschwerde mit Bezugnahme auf die Niederlassungsfreiheit ausgeführt, dass es für Mitgliedstaaten

- keine Verpflichtung gibt, eine identitätswahrende Verwaltungssitzverlegung zuzulassen¹⁰⁴ und dass es wohl
- eine Verpflichtung gibt, eine formwechselnde identitätswahrende Umgründung zuzulassen, wenn dies nach dem Recht des Ziellandes möglich ist.¹⁰⁵

In der Rechtssache „Centros“ hat der EuGH im Wesentlichen entschieden, dass die Mitgliedstaaten die Zweigniederlassung einer Gesellschaft auch als solche anerkennen müssen, wenn die ausländische „Muttergesellschaft“ keine Geschäftstätigkeit entfaltet und mit der Errichtung der Zweigniederlassung eine Gesellschaftsgründung umgangen wird, die mit Einzahlung von Mindesteigenmitteln verbunden wäre. Gleichzeitig hat der EuGH aber postuliert, dass der Zuzugsstaat Maßnahmen treffen darf, die dem Missbrauch und Betrug im Rahmen der Niederlassungsfreiheit entgegensteuern.¹⁰⁶

In der Rechtssache „Überseering“ traf der EuGH die Entscheidung, dass wenn eine Gesellschaft, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates ordnungsgemäß gegründet wurde (und dort ihren Satzungssitz hat), ihren Verwaltungssitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, der Zuzugsstaat die Rechtsfähigkeit anerkennen muss.¹⁰⁷ Er führt jedoch weiter aus, dass der Zuzugsstaat möglicherweise unter bestimmten Voraussetzungen die Niederlassungsfreiheit beschränken darf (z.B. zum Schutze des Gemeinwohls oder der Interessen der Gläubiger).¹⁰⁸

Bestätigt wurden diese Entscheidungen in der Folge durch die Rechtssache „Inspire Art“.¹⁰⁹

Während die in den vorangehenden Absätzen dargestellten Entscheidungen den Zuzug von Gesellschaften behandeln, traf der EuGH u.a. in den Rechtssachen „Daily Mail“, „N. Fall“ und „Lasteyrie du Saillant“ Entscheidungen, die den Wegzug von Gesellschaften betreffen.

Im Fall „Lasteyrie du Saillant“ ging es um den Sachverhalt der Verlegung des Wohnsitzes aus Frankreich in das Ausland. Der Kläger unterlag in Frankreich der Besteuerung stiller Reserven seiner Wertpapiere, also der Differenz zwischen dem Anschaffungspreis und dem gemeinen Wert.¹¹⁰ Der EuGH titulierte die derartige Vorschrift, die als Vorbeugung für Steuerflucht dient, als gemeinschaftsrechtswidrig.¹¹¹ Dieselbe Entscheidung traf der EuGH in einem ähnlich gelagerten Sachverhalt - dem „N. Fall“.¹¹²

In der Rechtssache „Daily Mail“ entschied der EuGH, dass der Herkunftsstaat Regelungen vorsehen kann, die es für eine Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat wirksam gegründet wurde (und welche dort ihren

¹⁰³ Vgl. ebenda, RZ 103

¹⁰⁴ Vgl. ebenda, RZ 110; *Hristov* (2009), S. 342

¹⁰⁵ Vgl. ebenda, RZ 111 – 113; *Hristov* (2009), S. 343

¹⁰⁶ Vgl. C-212/97, Urteil, RZ 39

¹⁰⁷ Vgl. C-208/00, Urteil, RZ 94

¹⁰⁸ Vgl. ebenda, RZ 92

¹⁰⁹ Vgl. C-167/01, Urteil, RZ 143

¹¹⁰ Vgl. C-9/02, Urteil, RZ 12

¹¹¹ Vgl. ebenda, RZ 69

¹¹² Vgl. C-470/04, Urteil, RZ 55

Satzungssitz hat), unmöglich machen, unter Beibehaltung der Eigenschaften der Gesellschaft des Gründungslandes, den Sitz der Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen.¹¹³

Bei der Sitzverlegung muss man gesellschafts- und steuerrechtlich zwischen

- Verlegung des Verwaltungssitzes,
- Verlegung des Satzungs- und des Verwaltungssitzes und
- Verlegung des Sitzungssitzes

unterscheiden.

3.2.4 Zu- und Wegzug von Kapitalgesellschaften im österreichischen Steuerrecht

3.2.4.1 Zuzug von Kapitalgesellschaften

Die folgenden Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf den Zuzug von Gesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten nach Österreich.

Bei der Beurteilung des Zuzugs einer ausländischen Gesellschaft ist zunächst festzustellen, ob die Gesellschaft überhaupt als Körperschaftsteuersubjekt anzuerkennen ist. Im Hinblick auf das Ausmaß der Steuerpflicht wird zwischen

- unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 Z 1 KStG und
- beschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG

unterschieden.

Gemäß § 1 Abs. 2 KStG sind Körperschaften in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie

- im Inland ihre Geschäftsleitung oder
- ihren Sitz (§ 27 BAO) haben.¹¹⁴ („Sitztheorie“)

Gemäß § 27 BAO ist der Sitz der Ort, der durch „Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist“. Fehlt es an einem solchen wird der Ort der Geschäftsleitung als Sitz angenommen, der dort ist, wo sich „der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet“.¹¹⁵

Beschränkt steuerpflichtig sind hingegen Körperschaften (das sind auch jene, die mit einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind¹¹⁶), die im Inland weder Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben. Die Steuerpflicht erstreckt sich bei beschränkter Steuerpflicht auf die inländischen Einkünfte gemäß § 21 KStG iVm § 98 EStG. Nach den KStR ist die Vergleichbarkeit einer ausländischen Gesellschaft mit einer inländischen Gesellschaft dann gegeben, wenn sie aus der Sicht des österreichischen Rechts Merkmale einer österreichischen Kapitalgesellschaft aufweist.¹¹⁷

Man spricht von doppelt ansässigen Körperschaften, wenn sich der Sitz im Inland und der Ort der Geschäftsleitung im Ausland befinden (oder vice versa).¹¹⁸

¹¹³ Vgl. C-81/87, Urteil, RZ 24 – 25

¹¹⁴ Vgl. § 1 KStG

¹¹⁵ Vgl. § 27 BAO

¹¹⁶ Vgl. § 1 Abs. 3 KStG

¹¹⁷ Vgl. KStR, RZ 110

¹¹⁸ Vgl. ebenda, RZ 111

Voraussetzung ist, dass die ausländische Gesellschaft jedenfalls als im Inland rechtsfähig erkannt wird. Der alleinige Typenvergleich ist für die Körperschaftsteuerpflicht nicht ausreichend.¹¹⁹

In diesem Zusammenhang ist auf § 10 IPRG hinzuweisen. Nach internationalem Gesellschaftsrecht ist der Sitz der Hauptverwaltung der Gesellschaft entscheidend für die Bestimmung des Personalstatuts der Gesellschaft.¹²⁰

Nach österreichischem Gesellschaftsrecht ist der Sitz der Ort, an dem die Gesellschaft einen Betrieb hat, der Ort der Geschäftsleitung oder jener Ort, an dem die Verwaltung der Gesellschaft erfolgt.¹²¹

Im österreichischen Gesellschaftsrecht würde es für eine zuziehende Gesellschaft zu einem Statutenwechsel kommen und die Gesellschaft würde ihre Rechtsfähigkeit verlieren, da sie nicht im österreichischen Firmenbuch eingetragen ist.¹²² Für Gesellschaften, die aus EU-Mitgliedstaaten zuziehen, bleibt jedoch das ausländische Gesellschaftsstatut erhalten. Körperschaftsteuersubjektivität kann aufgrund des Typenvergleichs angenommen werden.¹²³

3.2.4.2 Wegzug von Kapitalgesellschaften

3.2.4.2.1 Verlegung des Verwaltungssitzes

Im Zuge einer Verlegung des Verwaltungssitzes muss festgestellt werden, welchem Recht die Gesellschaft unterliegt und ob sie im Zuzugs- und/oder im Wegzugsstaat rechtsfähig ist. Neben der Gesellschaft ist dies auch für die Gesellschafter, die Organe der Gesellschaft und die Geschäftspartner essentiell. In Österreich sind dabei die kollisionsrechtlichen Vorschriften anzuwenden, die das internationale Privatrechtsgesetz beinhaltet.

Wie schon im vorigen Kapitel erwähnt, besagt § 10 IPRG, dass eine juristische Person das Personalstatut in dem Staat hat, in dem sich der „Sitz der Hauptverwaltung“ befindet.¹²⁴ Das Personalstatut meint die Vorschriften über Beginn und Ende der Rechts- und Handlungsfähigkeit der Gesellschaft sowie die Vorschriften über das „Leben“ bzw. die Organisation der Gesellschaft.¹²⁵

Nach österreichischem Recht ist prinzipiell zu unterscheiden, ob eine Kapitalgesellschaft ihren Verwaltungssitz von einem Sitztheoriestaat in einen anderen Sitztheoriestaat, oder von einem Sitztheoriestaat in einen Gründungstheoriestaat verlegt.¹²⁶

Im ersten Fall – z.B. beim Wegzug einer Kapitalgesellschaft von Österreich nach Deutschland – kommt es zu einem Statutenwechsel.¹²⁷ Strittig ist, ob der Statutenwechsel einen Untergang der Gesellschaft in Österreich nach sich zieht.¹²⁸

¹¹⁹ Vgl. *Aigner / Kofler / Tumpel* (2004), S. 74

¹²⁰ Vgl. § 10 IPRG

¹²¹ Vgl. § 5 Abs. 2 GmbHG, § 5 AktG

¹²² Vgl. *Aigner / Kofler / Tumpel* (2004), S. 68 – 69

¹²³ Vgl. ebenda S. 77

¹²⁴ Vgl. § 10 IPRG

¹²⁵ Vgl. *Verschraegen in Rummel* (2002), § 10 IPRG, RZ 2; *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 14

¹²⁶ Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 54

Ein Untergang der Gesellschaft steht in Anbetracht der Rechtssache „Cartesio“ auch nicht der Niederlassungsfreiheit entgegen, da der EuGH Art. 43 und 48 EG dahingehend auslegt, dass es einem Mitgliedstaat frei steht, Regelungen zu erlassen, die die identitätswahrende Sitzverlagerung einer Gesellschaft verhindern.¹²⁹ Jedenfalls darf aber der Mitgliedstaat nicht verhindern, dass sich die Gesellschaft in eine Gesellschaft nach dem jeweiligen Recht des Zuzugsstaates umwandelt und dadurch ihre Identität wahr.¹³⁰

Im zweiten Fall - der Verlegung in einen Gründungstheoriestaat – kommt § 5 IPRG zur Anwendung.¹³¹ Dieser besagt in Absatz 1, dass der Verweis auf das ausländische Recht¹³² auch dessen Verweisungsnormen beinhaltet.¹³³ Wenn das ausländische Recht wieder auf das österreichische Recht verweist, kommen die österreichischen Sachnormen zur Anwendung. Da für Gründungstheorie-Staaten das Recht jenes Staates maßgeblich ist, in dem die Gesellschaft gegründet wurde, kommt es zu dieser Rückverweisung auf österreichisches Recht, das seinerseits den Rückverweis annimmt. Das Statut der Gesellschaft bleibt somit in Österreich und es kommt somit zu keinem Wechsel der Statuten.¹³⁴ Der Wegzugs- und der Zuzugsstaat erkennen die Rechtsfähigkeit der Gesellschaft weiter an.

Diese Ausführung betrifft die Beurteilung des Personalstatuts aus österreichischer Sicht.

Für die Gesellschaft ist jedoch auch die Kenntnis der Beurteilung des Personalstatuts im Zielland ein wesentlicher Faktor.¹³⁵ IdR folgen Länder im anglo-amerikanischen Rechtskreis der Gründungstheorie, wobei deren internationales Privatrecht meist dem Prinzip der Sachnormverweisung folgt. Dies bedeutet, dass das ausländische Recht nicht nochmals auf österreichisches Kollisionsrecht verweist, das wiederum eine Rückverweisung auf ausländisches Recht¹³⁶ bedeuten würde. Daher kommt es in solchen Fällen für das ausländische wie das österreichische Gericht zur Anwendung österreichischen Gesellschaftsrechts.¹³⁷

Steuerlich kommt bei einer reinen Verlegung des Verwaltungssitzes § 6 Z 6 EStG zur Anwendung.¹³⁸ Ziel des § 6 Z 6 EStG ist es, die „Besteuerungshoheit der Republik Österreich“ abzugrenzen und die in Österreich

¹²⁷ Vgl. ebenda, S. 55

¹²⁸ Vgl. *Bachner in Doralt / Nowotny / Kalss* (2003), § 5 AktG, RZ 7; eine Auflösung bejahend: vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 582; eine Auflösung verneinend: vgl. *Eckert* (2009), S. 140; ausführlich: *Adensamer / Eckert* (2004), S. 52 – 66

¹²⁹ Vgl. C-210/06; Urteil, RZ 110

¹³⁰ Vgl. C-210/06, Urteil, RZ 111 – 112

¹³¹ Vgl. *Aigner / Kofler / Tumpel* (2004), S. 92

¹³² Es wird auf die ausländische Rechtsordnung verwiesen, da der Verwaltungssitz im Ausland liegt. Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 54

¹³³ Vgl. § 5 Abs. 1 IPRG

¹³⁴ Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 54; *Eckert* (2009), S. 140

¹³⁵ Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 55

¹³⁶ Dabei würde es sich um einen „Gesamtverweis“ handeln. Auf die Konsequenzen beim Zuzug in Gründungsländer mit Gesamtverweis wird in dieser Arbeit nicht weiter eingegangen. Vgl. dazu *Adensamer / Eckert* (2004), S. 56 – 57

¹³⁷ Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 55 – 56

¹³⁸ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254

entstandenen stillen Reserven auch hier zu erfassen.¹³⁹ Gemäß EStR liegt bei einer Betriebsverlegung keine Betriebsaufgabe vor.¹⁴⁰

§ 6 Z 6 EStG besagt im Wesentlichen, dass wenn Wirtschaftsgüter eines inländischen Betriebes oder inländische Betriebe selbst in das Ausland überführt oder verlegt werden, die Wirtschaftsgüter mit jenem Wert anzusetzen sind, der im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen unabhängigen Betrieb angesetzt worden wäre, wenn:

- der Betrieb im Ausland demselben Steuerpflichtigen gehört,
- der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist,
- der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft zu mehr als 25% beteiligt ist (oder vice versa),
- die Geschäftsleitung oder die Kontrolle, bzw. der Einfluss über die Unternehmen von denselben Personen ausgeübt wird.¹⁴¹

Mit „Überführen“ sind jegliche Lieferungen und sonstige Leistungen bzw. Entnahme oder Einlagevorgänge gemeint.¹⁴²

Hinsichtlich des „Fremdvergleichspreises“ verweisen die EStR in den RZ 2511 bis 2513 auf die internationalen Verrechnungspreisgrundsätze der OECD.¹⁴³ Der § 6 Z 6 EStG betrifft nicht nur Betriebstätten, sondern auch Tochtergesellschaften von Unternehmen.¹⁴⁴

Es soll es jedenfalls nicht zu einer Aufdeckung aller stillen Reserven des Unternehmens kommen, sondern es sollen nur diejenigen stillen Reserven erfasst werden, die die „Geschäftsleitungs-Betriebstätte“ (gemäß § 29 BAO) oder eine andere „Betriebstätte“ betreffen, deren Sitz verlegt wird. Die Herausforderung liegt hierbei in der Zurechnung der entsprechenden Wirtschaftsgüter zu der wegziehenden Betriebstätte.¹⁴⁵

Gemäß § 6 Z 6 lit. b EStG kann in folgenden Fällen ein Antrag auf Stundung der Steuerschuld gestellt werden:

- wenn die Überführung der Wirtschaftsgüter innerhalb eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen geschieht oder
- wenn die Verlegung des Betriebes oder die Überführung
 - in einen Mitgliedstaat der EU oder
 - in einen EWR-Staat erfolgt, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (dzt. nur Norwegen¹⁴⁶).¹⁴⁷

¹³⁹ Vgl. EStR, RZ 2505: „§ 6 Z 6 EStG 1988 dient der Abgrenzung der Besteuerungshoheit der Republik Österreich im Zusammenhang mit Gewinnverlagerungen ins Ausland und vom Ausland ins Inland...“

¹⁴⁰ Vgl. EStR, RZ 5639

¹⁴¹ Vgl. § 6 EStG

¹⁴² Vgl. EStR, RZ 2507

¹⁴³ Vgl. EStR, RZ 2511 – 2513

¹⁴⁴ Vgl. *Loukota / Jirousek* (2007), S. 141

¹⁴⁵ Vgl. *Staringer* (1999), S. 195

¹⁴⁶ Vgl. EStR, RZ 2517b

Ob ein einheitlicher Betrieb vorliegt ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen.¹⁴⁸ Es kommt erst dann zu einer Festsetzung der Steuerschuld, wenn es zu einer tatsächlichen Veräußerung bzw. einem sonstigen Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen kommt.¹⁴⁹ § 6 Z 6 EStG ist grundsätzlich der einzige Realisationstatbestand.¹⁵⁰

Es könnte sich jedoch auch u.U. eine Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 1 KStG¹⁵¹ ergeben, der besagt, dass „bei Verschmelzungen, Umwandlungen, Aufspaltungen und vergleichbaren Vermögensübertragungen“ von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf „einen anderen“, § 19 KStG zur Anwendung kommt. Der Verweis auf § 19 trifft jedoch nur dann zu, wenn das Umgründungsteuergesetz nicht anwendbar ist oder darin auf § 20 KStG verwiesen wird.¹⁵²

§ 19 KStG betrifft in diesem Fall nicht nur die Liquidation von Unternehmen, sondern wie bereits erwähnt auch „Vermögensübertragungen“. Er besagt in Abs. 4, dass Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Es kommt daher zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.¹⁵³

Fraglich ist, ob die Verlegung des Verwaltungssitzes einer Gesellschaft, mit einer Verschmelzung oder Umwandlung (bzw. vergleichbaren Vermögensübertragung) gleichzusetzen ist und es zu einer Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 1 KStG kommt.¹⁵⁴

Zieht z.B. eine Kapitalgesellschaft aus Österreich weg und wird diese im Zuzugsstaat dann als Personengesellschaft klassifiziert, könnte hier trotz des Identitätsverlustes ein Vergleich zur „errichtenden Umwandlung“ gezogen werden, wenn die Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft gleich den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft sind. Wenn es sich bei der neuen Gesellschaft im Zuzugsstaat auch um eine Kapitalgesellschaft handelt, kann der Vorgang einer Verschmelzung bzw. einer verschmelzenden Umwandlung gleichgesetzt werden.¹⁵⁵

Geht man davon aus, dass in solchen Fällen § 20 Abs. 1 Z 1 KStG anzuwenden ist, dann ist gemäß Abs. 2 „der Wert der für die Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung“ anzusetzen. Der Wert der Gegenleistung sind die Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft oder die Teilwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter.¹⁵⁶

Bei einer Sitzverlegung in einen EU-Mitgliedstaat bzw. in einen EWR-Staat ist zu bedenken, dass der unmittelbare Geltungsbereich des § 20 KStG keine Steuerstundung vorsieht. HRISTOV führt dazu aus, dass

¹⁴⁷ Vgl. § 6 Z 6 lit. b EStG

¹⁴⁸ Vgl. EStR, RZ 411; als Bsp. werden u.a. genannt: „Einheitliche Betriebsaufschrift sowie räumliche Verflechtung, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals.“

¹⁴⁹ Vgl. EStR, RZ 2517e

¹⁵⁰ Vgl. *Hristov* (2009), S. 344

¹⁵¹ Vgl. ebenda, S. 345

¹⁵² ein Verweis auf § 20 KStG erfolgt z.B. in § 7 Abs. 2 UmgrStG (Umwandlungen)

¹⁵³ Vgl. § 19 KStG

¹⁵⁴ Vgl. § 20 Abs. 1 Z 1 KStG ; bejahend: Vgl. *Hristov* (2009), S. 345

¹⁵⁵ Vgl. *Hristov* (2009), S. 345

¹⁵⁶ Vgl. KStR, RZ 1437

im Hinblick auf die Steuerstundung eine Analogie zu § 1 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 UmgrStG geschaffen werden soll.¹⁵⁷

In § 1 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 UmgrStG ist eine Steuerstundung bis zur Veräußerung oder Ausscheiden des Vermögens im Falle der Verschmelzung bzw. Umwandlung von Gesellschaften vorgesehen, sofern die Verschmelzung bzw. Umwandlung auf eine

- übernehmende Gesellschaft eines EU-Mitgliedstaates oder eine
- übernehmende vergleichbare Gesellschaft eines EWR-Staates, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, erfolgt.

Weiter ist Voraussetzung, dass die übernehmende Gesellschaft den Ort der Geschäftsleitung in einem EU- oder EWR-Staat hat. Auf den Wegzug in Drittstaaten ist diese Vorschrift jedoch nicht anwendbar.¹⁵⁸

Die Unterschiede zwischen § 6 Z 6 EStG und § 20 KStG lassen sich wie folgt darstellen:

- Gemäß § 6 Z 6 EStG ist die Überführung der Wirtschaftsgüter oder Leistungen erforderlich - § 20 KStG sieht dies nicht vor,
- gemäß § 6 Z 6 EStG ist der Zeitpunkt der Nichtfestsetzung der Steuerschuld der Zeitpunkt der Überführung während nach § 20 KStG iVm § 1 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 UmgrStG der Zeitpunkt der Sitzverlegung maßgeblich ist; daraus folgen unterschiedliche Verjährungszeitpunkte,
- gemäß § 6 Z 6 EStG erfolgt die Bewertung der Wirtschaftsgüter mit dem Fremdvergleichspreis - § 20 Abs. 2 KStG sieht für die Bewertung den Wert der Gegenleistung bzw. den Teilwert vor.¹⁵⁹

Eine Anwendbarkeit des § 19 KStG im Rahmen der Liquidationsbesteuerung eines Unternehmens kann bei einem Wegzug einer Gesellschaft ausgeschlossen werden, da es an der tatsächlichen Abwicklung fehlt.¹⁶⁰

Zu bedenken ist jedenfalls, dass etwaige Doppelbesteuerungsabkommen innerstaatliches Recht derogieren.¹⁶¹

Mit der Thematik Verrechnungspreise und der Zuordnung von Unternehmensgewinnen zu Betriebstätten hat sich die OECD intensiv auseinandergesetzt und einen Bericht zu diesem Thema verfasst, der neuerlich im Juli 2010 geändert wurde.¹⁶² Grundsätzlich ist die Gewinnzuordnung zu Betriebstätten von Unternehmen, die international agieren in Artikel 7 des OECD-Musterabkommens geregelt, der ebenfalls im Jahr 2010 gänzlich überarbeitet wurde.¹⁶³ Die von der OECD geschaffenen Regelungen betreffend die

¹⁵⁷ Vgl. *Hristov* (2009), S. 345 – 346

¹⁵⁸ Vgl. § 1 Abs. 2 UmgrStG; § 7 Abs. 2 UmgrStG

¹⁵⁹ Vgl. *Hristov* (2009), S. 346

¹⁶⁰ Vgl. *Tojfl* (1997), S. 253

¹⁶¹ Vgl. VwGH v. 28.06.1963 (GZ 2312/61, RS 1); VwGH v. 17.12.1975 (GZ 1037/75, RS 1); *Loukota / Jirousek* (2007), S. 138

¹⁶² Vgl. *OECD* (2010b)

¹⁶³ Vgl. http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en_2649_33747_45689952_1_1_1_1,00.html, Abruf am 17.09.2010

Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten werden im Allgemeinen als „authorised OECD approach“ (AOA) bezeichnet.¹⁶⁴

3.2.4.2.2 Verlegung des Satzungssitzes

Nach § 5 Abs. 2 GmbHG bestimmt sich der „Sitz“ einer Gesellschaft nach dem Ort,

- „an dem die Gesellschaft einen Betrieb hat,
- an dem sich die Geschäftsleitung befindet oder
- an dem die Verwaltung geführt wird“.

Nur wenn wichtige Gründe vorliegen, darf von dieser Bestimmung abgewichen werden.¹⁶⁵

Dieselbe Vorschrift gilt gemäß § 5 AktG für Aktiengesellschaften.¹⁶⁶ Man kann erkennen, dass der Gesetzgeber hier zumindest eine eingeschränkte Verknüpfung von Verwaltungs- und Satzungssitz vorsieht.¹⁶⁷

Nach Art. 1 § 1 Abs. 3 FBG ist bei allen Rechtsträgern u.a. der Sitz in das Firmenbuch einzutragen. Art. 1 § 10 Abs. 3 FBG besagt weiters, dass wenn eine Aktiengesellschaft die Voraussetzungen gemäß § 216 Abs. 1 AktG erfüllt, das Gericht die Nichtigkeit in das Firmenbuch einzutragen hat. Dasselbe gilt sinngemäß für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.¹⁶⁸ Diese Voraussetzungen würden eine Auflösung der Gesellschaft bedeuten.¹⁶⁹ Die Nichtigkeit der Gesellschaft bezieht sich gemäß § 216 Abs. 1 AktG dabei auf folgende Mängel:

- die Satzung enthält keine Firma, kein Grundkapital, keinen Unternehmensgegenstand,
- der Unternehmensgegenstand ist rechts- oder sittenwidrig.

Daraus geht hervor, dass eine AG nicht aufgrund einer Änderung des Satzungssitzes aufgelöst werden kann.¹⁷⁰

In § 86 GmbHG ist geregelt, dass es zu einer Auflösung der Gesellschaft kommt, wenn

- sie sich als Versicherungsgesellschaft oder politischer Verein betätigt,
- sich der Geschäftsführer einer strafbaren Handlung schuldig macht.

Aus dem Gesetz geht nicht hervor, dass eine Änderung des Satzungssitzes zu einer Auflösung der Gesellschaft führt.¹⁷¹

Im Falle des Beschlusses der Gesellschafter über eine Sitzverlegung könnte dieser zivilrechtlich als Auflösungsbeschluss gedeutet werden. Solch ein Beschluss hat allerdings idR nicht die Auflösung, sondern den Fortbestand der Gesellschaft zum Ziel, daher entspräche die Deutung als Auflösungsbeschluss nicht

¹⁶⁴ Vgl. OECD (2010b), S. 11 Punkt 3; Vgl. dazu auch Loukota/Jirousek (2007), S. 137 – 142

¹⁶⁵ Vgl. § 5 GmbHG

¹⁶⁶ Vgl. § 5 AktG

¹⁶⁷ Vgl. Adensamer / Eckert (2004), S. 59

¹⁶⁸ Vgl. Art.1 § 10 FBG

¹⁶⁹ Vgl. Adensamer / Eckert (2004), S. 60

¹⁷⁰ Vgl. ebenda

¹⁷¹ Vgl. § 86 GmbHG

dem Willen der Gesellschafter.¹⁷² Da nach § 10 IPRG der Verwaltungssitz einer Gesellschaft maßgeblich für das Personalstatut ist, kommt es (in Staaten, die der Sitztheorie folgen) zu keiner Änderung der Statuten, da dieser im gegenständlichen Fall in Österreich verbleibt.¹⁷³

Jedenfalls unterliegt eine Gesellschaft, die ihren Satzungssitz verlegt, den Ort der Geschäftsleitung aber weiter im Inland beibehält, der unbeschränkten Steuerpflicht.¹⁷⁴

Wenn Wirtschaftsgüter überführt werden kommt es zu einer Besteuerung der stillen Reserven iSd § 6 Z 6 EStG.¹⁷⁵

3.2.4.2.3 Verlegung des Verwaltungs- und des Satzungssitzes

Wenn eine Gesellschaft ihren Verwaltungs- und Satzungssitz aus Österreich in einen anderen Sitztheoriestaat verlegt, handelt es sich um eine „grenzüberschreitende formwechselnde identitätswahrende Umwandlung“, wenn man davon ausgeht, dass der Zuzugsstaat eine solche Umwandlung auch zulässt. Anzumerken ist, dass es sich nach österreichischem Recht um keine „übertragende“ Umwandlung iSd UmWG handelt, sondern um eine Umwandlung iSd §§ 239 ff. AktG, bei der es zu keiner Übertragung von Vermögen kommt. Die Identität des Rechtsträgers bleibt also aufrecht.¹⁷⁶

Da es aufgrund der Beibehaltung der Identität des Rechtsträgers in diesem Fall an der „Übertragung“ fehlt, kommt es auch zu keiner Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 KStG. Zur Realisierung stiller Reserven kann es aber nach § 6 Z 6 EStG kommen, soweit die Voraussetzungen dafür gegeben sind.¹⁷⁷

Falls der Wegzug einer Gesellschaft in einen Gründungstheoriestaat erfolgt, ist dies aus steuerrechtlicher Sicht wieder als problemlos zu betrachten, da der Wegzugsstaat (Österreich) der Gesellschaft weiterhin das österreichische Gesellschaftsstatut belässt und kein Statutenwechsel erforderlich ist.¹⁷⁸

Die Gesellschaft bleibt in Österreich mit den im Inland erzielten Einkünften beschränkt steuerpflichtig.¹⁷⁹

¹⁷² Vgl. *Toifl* (1997), S. 252

¹⁷³ Vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 598

¹⁷⁴ Vgl. § 1 Abs. 2 KStG

¹⁷⁵ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254

¹⁷⁶ Vgl. *Hristov* (2009), S. 344

¹⁷⁷ Vgl. *Hristov* (2009), S. 346

¹⁷⁸ Vgl. *Aigner / Kofler / Tumpel* (2004), S. 92

¹⁷⁹ Vgl. § 1 Abs. 3 KStG

3.3 Finanzierung von Kapitalgesellschaften mittels Steueroasen

3.3.1 Allgemeines

Grundsätzlich unterscheidet man zwei Möglichkeiten, durch die sich Unternehmen national sowie international finanzieren können:

- Finanzierung mittels Eigenkapital
- Finanzierung mittels Fremdkapital¹⁸⁰

Unterschieden werden diese zwei Finanzierungsformen meist durch der Kapitalüberlassung zugrundeliegende Vereinbarungen, seien sie gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Natur und durch den Anspruch des Kapitalgebers auf Vergütung. Es gibt jedoch auch Finanzierungsinstrumente, die sowohl Eigenkapital- als auch Fremdkapitalbestandteile aufweisen. Diese Finanzierungsformen werden als hybride Finanzierungsinstrumente bezeichnet.¹⁸¹

Mit den verschiedenen Finanzierungsmöglichkeiten gehen auch verschiedene steuerliche Konsequenzen einher.¹⁸² Finanzierungsneutralität ist in der österreichischen Steuergesetzgebung nicht gegeben. Das bedeutet, dass unterschiedliche Finanzierungsformen unterschiedliche steuerliche Auswirkungen nach sich ziehen.¹⁸³ Darüber hinaus können bei der Zufuhr von Mitteln Konstellationen entstehen, die steuerlich als Eigenkapital aber nach dem Unternehmensrecht als Fremdkapital klassifiziert werden.¹⁸⁴

Genussrechtskapital stellt ein Beispiel dar, bei dem sich Unterschiede zwischen Unternehmensrecht und Steuerrecht ergeben können. Im Rahmen der bilanziellen Behandlung von Genussrechten hängt es vom jeweiligen Sachverhalt ab, ob diese als Eigenkapital oder als Fremdkapital klassifiziert werden oder ob überhaupt eine erfolgswirksame Vereinnahmung der Mittel erforderlich ist.¹⁸⁵

Oftmals bedienen sich Unternehmen Finanzierungsgesellschaften, die sich ausschließlich mit der Beschaffung von Kapital und dessen Weiterleitung an Unternehmen im Konzernverbund beschäftigen.¹⁸⁶

3.3.2 Finanzierung mittels Eigenkapital

3.3.2.1 Allgemeines

Eigenkapital wird in der Regel von den Gesellschaftern unbefristet gewährt, wobei die Kapitalüberlassung mit Rechten wie Mitwirkungs-, Mitsprache-, Zustimmung- und Kontrollrechten verbunden ist. Die Vergütung für die Überlassung des Kapitals hängt vom periodischen Erfolg des Unternehmens ab.¹⁸⁷

¹⁸⁰ Vgl. *Cerha / Ludwig* (2000), S. 101

¹⁸¹ Vgl. *Six* (2008), S. 17

¹⁸² Vgl. *Cerha / Ludwig* (2000), S. 101

¹⁸³ Vgl. *Kofler / Payerer* (2004), S. 54 – 55

¹⁸⁴ Vgl. *Cerha / Ludwig* (2000), S. 105

¹⁸⁵ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder*, KFS RL 13, Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision (1997), Bilanzierung von Genussrechten, S. 4

¹⁸⁶ Vgl. *Jacobs* (2007), S. 1115

¹⁸⁷ Vgl. *Six* (2008), S. 17

Eigenfinanzierung kann in Form von Außen- oder Innenfinanzierung erfolgen. Außenfinanzierung meint die Beteiligungsfinanzierung mittels Einlagen von Gesellschaftern. Unter Innenfinanzierung fällt jegliche Finanzierung des Unternehmens, die aus Einbehaltung von Gewinnen erfolgt.¹⁸⁸

3.3.2.2 Eigenkapital im österreichischen Unternehmensrecht

Gemäß § 224 UGB werden unter dem Titel „Eigenkapital“ folgende Begriffe subsumiert:

- Nennkapital (Grund-, Stammkapital)
- Kapitalrücklagen (gebundene, nicht gebundene)
- Gewinnrücklagen (gesetzliche, satzungsmäßige, andere (freie))
- Bilanzgewinn (Bilanzverlust)¹⁸⁹

Das Nennkapital lt. § 229 Abs. 1 UGB bilden die übernommenen Einlagen.¹⁹⁰ In der Bilanz ist das Nennkapital zum Bilanzstichtag in Höhe des Betrages, der im Firmenbuch eingetragen ist, auszuweisen.¹⁹¹ Etwaige ausstehende Einlagen, die noch nicht eingefordert wurden, sind offen abzusetzen. Einlagen, die bereits eingefordert wurden, jedoch noch nicht einbezahlt wurden, sind gesondert unter den Forderungen auszuweisen.¹⁹²

Kapitalrücklagen werden durch Einzahlung von Kapital im Sinne von Bar- oder Sacheinlagen gebildet.¹⁹³ In § 229 Abs. 2 Z 1 bis 5 UGB wird klargestellt, welche Sachverhalte unter dem Posten „Kapitalrücklagen“ auszuweisen sind:

1. Bei einer Ausgabe von Anteilen der Betrag, der über dem Nennbetrag liegt (Agio),
2. der Betrag, der sich im Zusammenhang mit der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungsrechte und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen ergibt,
3. wenn Gesellschafter Zuzahlungen leisten, die ihnen im Gegenzug Vorzüge für die Anteile bringen,
4. wenn aufgrund einer Kapitalherabsetzung iSd §§ 185, 192 Abs. 5 AktG und § 59 GmbHG Beträge entstehen, die in eine Rücklage einzustellen sind,
5. wenn es zu sonstigen Zuzahlungen kommt, die ihren Ursprung in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.¹⁹⁴

Gewinnrücklagen dürfen nur aus dem Betrag gebildet werden, der aus dem Jahresüberschuss nach Berücksichtigung der Veränderung unverteilter Rücklagen übrig bleibt.¹⁹⁵

Aktiengesellschaften sowie große Gesellschaften mit beschränkter Haftung haben gebundene Rücklagen zu bilden. Diese werden in die gebundene Kapitalrücklage sowie die gesetzliche Rücklage eingeteilt.¹⁹⁶ In die gebundene Kapitalrücklage sind Beträge einzustellen, die sich aufgrund der Sachverhalte in § 229 Abs. 2 Z 1

¹⁸⁸ Vgl. *Kofler / Payerer* (2004), S. 56

¹⁸⁹ Vgl. § 224 UGB

¹⁹⁰ Vgl. § 229 UGB

¹⁹¹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2008), S. 257

¹⁹² Vgl. § 229 UGB

¹⁹³ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2008), S. 264

¹⁹⁴ Vgl. § 229 UGB; *Egger / Samer / Bertl* (2008), S. 265 – 269

¹⁹⁵ Vgl. § 229 Abs. 3 UGB

¹⁹⁶ Vgl. § 229 Abs. 4 UGB

bis 4 UGB ergeben.¹⁹⁷ Gebundene Rücklagen dürfen nur zur Bedeckung eines etwaigen Bilanzverlustes aufgelöst werden.¹⁹⁸ Als nicht gebundene Kapitalrücklagen sollen Beträge eingestellt werden, die sich aufgrund der möglichen Sachverhalte nach § 229 Abs. 2 Z 5 UGB ergeben können.¹⁹⁹

Die gesetzliche Rücklage ist i.H.v. 5% des Jahresüberschusses einzustellen. Im Jahresüberschuss müssen Verlustvorträge und die Veränderung der un versteuerten Rücklagen bereits berücksichtigt sein. Die Dotierung hat so lange zu erfolgen bis die Rücklage einen Betrag i.H.v. mindestens 10% des Nennkapitals erreicht hat.²⁰⁰

Exkurs: Eigenkapital im Eigenkapitalersatzgesetz und im österreichischen Gesellschaftsrecht

Im Eigenkapitalersatzgesetz wurden eigene Vorschriften geschaffen, die Kredite betreffen, die Gesellschafter Unternehmen in der Krise gewähren. Derartige Kredite sind nach diesen Vorschriften Eigenkapital ersetzend.²⁰¹ Ein Unternehmen befindet sich in der Krise, wenn es zahlungsunfähig gem. § 66 IO oder überschuldet gem. § 67 IO ist oder die URG-Kennzahlen nach § 23 URG nicht erfüllt werden.²⁰² Zu beachten ist die in Art. 1 § 14 EKEG verankerte Rückzahlungssperre. Diese bedeutet für den Gesellschafter, dass er solange sich die Gesellschaft in der Krise befindet, den Kredit inkl. Zinsen nicht zurückfordern darf.²⁰³ In der Bilanz sind Eigenkapital ersetzende Gesellschafterdarlehen gesondert auszuweisen.²⁰⁴

Betrachtet man die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Aktiengesellschaft, findet man zu dem Oberbegriff „Eigenkapital“ folgendes:

In § 6 GmbHG ist geregelt, dass das Stammkapital einer GmbH mindestens EUR 35.000,00 betragen muss, wobei ein Gesellschafter eine Einlage von mindestens EUR 70,00 halten muss.²⁰⁵ Korrespondierend dazu findet sich eine Vorschrift in § 7 AktG, die besagt dass der Mindestnennbetrag des Grundkapitals EUR 70.000,00 zu betragen hat.²⁰⁶

Im Gesellschaftsrecht findet sich der Begriff der „Einlage“ im Zusammenhang mit der Gründung einer Gesellschaft bzw. der Kapitalerhöhung oder auch der Kapitalherabsetzung. Gesellschaftsrechtlich verboten ist die Einlagenrückgewähr, die als eine Form der verdeckten Gewinnausschüttung betrachtet werden kann. Diese ist in § 52 AktG und in § 82 GmbHG geregelt.²⁰⁷

¹⁹⁷ Vgl. § 229 Abs. 5 UGB

¹⁹⁸ Vgl. § 229 Abs. 7 UGB

¹⁹⁹ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2008), S. 269

²⁰⁰ Vgl. § 229 Abs. 6 UGB

²⁰¹ Vgl. Art. 1 § 1 EKEG

²⁰² Vgl. Art. 1 § 2 EKEG

²⁰³ Vgl. Art. 1 § 14 EKEG

²⁰⁴ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2008), S. 345

²⁰⁵ Vgl. § 6 GmbHG

²⁰⁶ Vgl. § 7 AktG

²⁰⁷ Vgl. *Ressler / Stürzlinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG* (2009), § 8 RZ 22

3.3.2.3 Eigenkapital im österreichischen Steuerrecht

Im Steuerrecht findet sich keine Definition des Begriffes „Eigenkapital“. In § 4 Abs. 12 EStG wird jedoch im Zusammenhang mit der Einlagenrückzahlung den Begriff der „Einlage“ definiert. Der Begriff umfasst dabei folgende Komponenten:

- Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital,
- sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind,
- Partizipations- und Genussrechtskapital iSd § 8 Abs. 3 Z 1 KStG,
- verdecktes Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital.²⁰⁸

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG bleiben bei der Einkommensermittlung „Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.“²⁰⁹ Grundsätzlich sind somit Einlagen sowie Rückzahlungen von Eigenkapital steuerneutrale Vorgänge.²¹⁰

Im Rahmen der abzugsfähigen Aufwendungen führt § 11 Abs. 1 Z 1 KStG aus, dass Steuerpflichtige, die unter § 7 Abs. 3 KStG fallen²¹¹, Aufwendungen abziehen können, „soweit sie mit Einlagen und Beiträgen (§ 8 Abs. 1) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.“²¹²

Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG fallen, müssen beachten, dass gemäß § 12 Abs. 2 KStG Aufwendungen nicht abgezogen werden dürfen, die mit steuerneutralen Vermögenmehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.²¹³

Eine Besonderheit ist in der österreichischen Judikatur die verdeckte Einlage. Es handelt sich dabei um Vorteile, die einer Körperschaft von einer unmittelbar oder mittelbar beteiligten Person eingeräumt werden. Diese Vorteile sind nicht ohne weiteres als Einlagen erkenntlich und würden von einem fremden Dritten nicht gewährt werden.²¹⁴

Man unterscheidet zwei Intentionen warum Gesellschafter der Gesellschaft Kapital zuführen:

- Geschäftsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft,
- Gesellschafterstellung (causa societatis): offene vs. verdeckte Einlagen.²¹⁵

Die Differenzierung ist vor allem für die Vorschrift in § 8 Abs. 1 KStG von Bedeutung, da sämtliche Einlagen und Beiträge causa societatis keinen steuerpflichtigen Ertrag darstellen.²¹⁶ Bei der leistenden Gesellschaft handelt es sich allerdings um keinen Aufwand, sondern um nachträgliche Anschaffungskosten, die auf die

²⁰⁸ Vgl. § 4 Abs. 12 EStG

²⁰⁹ Vgl. § 8 KStG; vgl. dazu auch § 4 Abs. 1 EStG

²¹⁰ Vgl. *Kofler / Payerer* (2004), S. 62

²¹¹ „Steuerpflichtige, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, ...“; vgl. § 7 Abs. 3 KStG

²¹² Vgl. § 11 Abs. 1 KStG

²¹³ Vgl. § 12 KStG; vgl. dazu auch *Ressler / Stürzlinger in Lang / Schuch / Staringer*, KStG (2009), § 8 RZ 19

²¹⁴ Vgl. KStR, RZ 681

²¹⁵ Vgl. KStR, RZ 667

²¹⁶ Vgl. KStR, RZ 666

Beteiligung zu aktivieren sind.²¹⁷ Hat der Zufluss an Mitteln jedoch seinen Ursprung in einer Geschäftsbeziehung mit dem leistenden Gesellschafter, handelt es sich grundsätzlich um steuerpflichtige Entgelte.²¹⁸

Den Begriff der verdeckten Einlage findet man oftmals im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen. Dabei kommt es idR auf die Ausgestaltung der vertraglichen Vereinbarung an, ob das Darlehen als Fremdkapital vom Fiskus anerkannt wird, oder ob es als Eigenkapital zu klassifizieren ist.²¹⁹ Im Wesentlichen kommt es bei der Beurteilung einer Leistungsbeziehung zwischen einer Körperschaft und den Gesellschaftern darauf an, ob diese fremdüblich abgewickelt wurde.²²⁰

Zinsen sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sofern sie für verdecktes Eigenkapital gewährt werden.²²¹

In seiner Rechtsprechung hat der UFS unlängst bestimmt, dass wenn Unternehmen in einem Konzernverhältnis stehen, und unverzinste Darlehen an Konzernunternehmen vergeben, diese als verdecktes Eigenkapital zu klassifizieren sind, wenn die Darlehen gegeben wurden um eine ansonsten drohende Insolvenz dieser Unternehmen zu vermeiden. Voraussetzungen für das Vorliegen von verdecktem Eigenkapital sind demnach:

- Unklare Vereinbarungen betreffend das Darlehen,²²²
- keine erkennbare Marktkonformität,²²³
- die Darlehenshingabe erfolgt verhältnismäßig zur gesellschaftlichen Beteiligung.²²⁴

Unter Umständen können auch Eigenkapital ersetzende Gesellschafterdarlehen iSd EKEG als verdecktes Eigenkapital und somit als Einlage gemäß § 8 Abs. 1 KStG zu klassifizieren sein.²²⁵

Mit dem Begriff der verdeckten Einlage geht oftmals die verdeckte Ausschüttung einher.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG kommt es bei der Einkommensermittlung nicht darauf an, ob Einkommen im Zuge von offenen oder verdeckten Ausschüttungen bzw. auf anderem Wege entnommen oder verwendet wird.²²⁶ Bei verdeckten Ausschüttungen handelt es sich um Vorteile, die Gesellschaftern gewährt werden und Dritten nicht gewährt werden würden.²²⁷ Nicht zu verwechseln ist der Tatbestand der verdeckten

²¹⁷ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 967

²¹⁸ Vgl. KStR, RZ 666

²¹⁹ Vgl. KStR, RZ 686

²²⁰ Vgl. KStR, RZ 687

²²¹ Vgl. *Ziegler / Kauba* (2000), S. 339

²²² Vgl. dazu auch VwGH vom 18. 12. 2008 (2006/15/0208, RS 2)

²²³ Vgl. ebenda

²²⁴ Vgl. UFS v. 13.05.2009 (RV/0079-L/09), RS 1

²²⁵ Vgl. *Mühlehner* (2004), S. 325

²²⁶ Vgl. § 8 Abs. 2 KStG

²²⁷ Vgl. KStR, RZ 745

Ausschüttung mit der Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG.²²⁸ Einlagenrückzahlungen sind Zuwendungen an Anteilseigner aus dem Eigenkapital, die steuerlich neutral sind.²²⁹

Handelt es sich um eine verdeckte Ausschüttung, ist der Differenzbetrag auf den fremdüblichen Gewinn (entgangener Gewinn) bzw. auf den fremdüblichen Aufwand (zu hoher geltend gemachter Aufwand) anzusetzen.²³⁰ Die Neutralstellung erfolgt idR außerbilanzmäßig.²³¹ Auf der Ebene des begünstigten Gesellschafters ist, falls es sich um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, die Befreiung von der Kapitalertragsteuer gemäß § 94 Z 2 EStG zu berücksichtigen.²³² Des Weiteren kann die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG anzuwenden sein. Falls die verdeckte Ausschüttung im Rahmen einer internationalen Schachtelbeteiligung erfolgt, ist die Beteiligungsertragsbefreiung iSd § 10 Abs. 2 KStG zu beachten.²³³ Zinsen, die für ein Darlehen gezahlt werden, das steuerlich als verdecktes Eigenkapital eingestuft wurde, stellen eine verdeckte Ausschüttung dar.²³⁴

Zusammenfassend sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen von Eigenkapital in Österreich folgende:

- Kapitalaufnehmende Gesellschaft: Vergütungen für Einlagen iSd § 8 Abs. 1 KStG und § 4 Abs. 12 Z 1 EStG sind Einkommensverwendung iSd § 8 Abs. 2 und Abs. 3 KStG. Es ist unerheblich ob es sich um offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen handelt. Die Vergütungen unterliegen daher bei der Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.²³⁵
- Kapitalgebende Gesellschaft: Mögliche Befreiung der Vergütung für Einlagen iSd § 8 Abs. 1 KStG und § 4 Abs. 12 Z 1 EStG gem. § 10 Abs. 1 KStG.²³⁶

Eigenkapital ist idR dann als vorteilhaftes Finanzierungsinstrument bei Unternehmen anzunehmen, die in Niedrigsteuergebieten angesiedelt sind (davon ausgehend, dass die Rendite in beiden Ländern gleich hoch ist).²³⁷ Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Investor das Eigenkapital für die Tochtergesellschaft eigenfinanziert. Muss der Investor hingegen das zur Verfügung gestellte Eigenkapital refinanzieren, ist zu hinterfragen, ob es günstiger sein kann, wenn sich die Tochtergesellschaft unmittelbar fremdfinanziert. Wenn das österreichische Steuerniveau höher ist als das ausländische, dann wird es steuerlich vorteilhafter sein, wenn der österreichische Investor die Refinanzierung vornimmt.²³⁸

Am Rande sei erwähnt, dass Zuführungen von Eigenkapital an eine inländische Gesellschaft der Gesellschaftsteuer unterliegen.²³⁹ Diese beträgt 1% der zugeführten Mittel²⁴⁰ und betrifft auch verdeckte Einlagen.²⁴¹

²²⁸ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 348

²²⁹ Vgl. Mühlehner (2004), S. 308

²³⁰ Vgl. KStR, RZ 816 iVm RZ 838

²³¹ Vgl. KStR, RZ 829

²³² Vgl. § 94 EStG; vgl. dazu Ziegler / Kauba (2000), S. 353

²³³ Vgl. § 10 KStG; vgl. dazu Ziegler / Kauba (2000), S. 353

²³⁴ Vgl. KStR, RZ 909

²³⁵ Vgl. Bertl / Christiner (2004), S. 81

²³⁶ Vgl. ebenda, S. 83

²³⁷ Vgl. Jacobs (2007), S. 909

²³⁸ Vgl. Lechner (1996), S. 205

²³⁹ Vgl. § 2 KVG

3.3.3 Finanzierung mittels Fremdkapital

3.3.3.1 Allgemeines

Die Aufnahme von Fremdkapital ist meist befristeter Natur und beruht auf schuldrechtlichen Vereinbarungen, die vorsehen, dass das Kapital mit dem Nominalbetrag rückerstattet wird und dass eine zusätzliche Vergütung dafür bezahlt wird.²⁴²

3.3.3.2 Fremdkapital im österreichischen Unternehmensrecht

Für den Begriff des Fremdkapitals findet sich im österreichischen Unternehmensrecht keine Definition.

Im Wirtschaftslexikon findet man für den Begriff „Fremdkapital“ folgende Definition: Fremdkapital ist die „Bezeichnung für die in der Bilanz ausgewiesenen Schulden der Unternehmung (Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit Verbindlichkeitscharakter) gegenüber Dritten, die rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht sind.“²⁴³

Der Ausweis des Fremdkapitals erfolgt auf der Passivseite der Bilanz zwischen Eigenkapital und passiven Rechnungsabgrenzungsposten.²⁴⁴ Gemäß § 224 UGB finden sich zwischen Eigenkapital und passiven Rechnungsabgrenzungsposten folgende Positionen:

- unversteuerte Rücklagen (Bewertungsreserve aufgrund von Sonderabschreibungen, sonstige unversteuerte Rücklagen)
- Rückstellungen (für Abfertigungen, Pensionen, Steuerrückstellungen, sonstige)
- Verbindlichkeiten²⁴⁵

Die Position Verbindlichkeiten gliedert sich wiederum auf in:

- Anleihen
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
- Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
- Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- sonstige Verbindlichkeiten²⁴⁶

Erfolgt Finanzierung durch unversteuerte Rücklagen, Rückstellungen oder auch Abschreibungen spricht man von „Innenfinanzierung“. Typischerweise findet Fremdfinanzierung in Form von Außenfinanzierung statt. Unter den Begriff der Außenfinanzierung fallen Kapitalgeber wie Kreditinstitute, der Kapitalmarkt,

²⁴⁰ Vgl. § 8 KVG

²⁴¹ Vgl. *Kofler / Payerer* (2004), S. 65

²⁴² Vgl. *Six* (2008), S. 17

²⁴³ Vgl. Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Fremdkapital, online im Internet: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/fremdkapital.html>, Abruf am 09.10.2010

²⁴⁴ Vgl. *Loitlsberger* (2003); S. 28

²⁴⁵ Vgl. § 224 UGB

²⁴⁶ Vgl. ebenda

Gesellschafter, Lieferanten oder Kunden. Finanzierung mit Hilfe des Kapitalmarkts kann durch Begebung von Anleihen, Genussrechten bzw. partiarischer Darlehen erfolgen. Sonstige Möglichkeiten der Außenfinanzierung sind z.B. Leasing oder Factoring.²⁴⁷

3.3.3.3 Fremdkapital im österreichischen Steuerrecht

Steuerrechtlich kann man Fremdkapital als Negativabgrenzung des Begriffes „Einlage“ iSd § 4 Abs. 12 EStG und § 8 Abs. 1 KStG definieren. Somit können alle anderen Mittel, die einer Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestellt werden und die nicht unter den Begriff der Einlage nach § 8 Abs. 1 KStG bzw. § 4 Abs. 12 EStG fallen, steuerrechtlich als Fremdkapital bezeichnet werden.²⁴⁸

Als Fremdfinanzierungsmöglichkeit von Unternehmen wird in der Folge das Gesellschafterdarlehen betrachtet.

Lässt man steuerliche Erwägungen außen vor, so liegt der Vorteil der Gesellschafterfremdfinanzierung vor allem in der höheren Flexibilität, die die Darlehensvergabe im Konzern mit sich bringt. Finanzierung mittels Eigenkapital setzt meist gesellschaftsrechtliche Formvorschriften anlässlich einer Eigenkapitalerhöhung oder -herabsetzung voraus.²⁴⁹

Im Allgemeinen sind Darlehen, die von Gesellschaftern an eine Gesellschaft gegeben werden steuerlich anerkannt.²⁵⁰ In diesem Fall sind die Darlehen von Gesellschaftern als Betriebsschulden steuerlich abzugsfähig. Fremdkapitalzinsen stellen eine Betriebsausgabe dar, und sind ebenfalls abzugsfähig.²⁵¹

Unter Umständen kann sich jedoch eine Einstufung als verdecktes Eigenkapital ergeben.²⁵² Fremdkapitalzinsen können zumindest zum Teil nicht abzugsfähig werden, falls es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG handelt.²⁵³

Im Rahmen der internationalen Steuerplanung wird sich die Aufnahme von Krediten danach richten, welches Unternehmen gewinnbringend ist und wie hoch die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ist. Die Aufnahme von Krediten wird bei Unternehmen, die Gewinne erwirtschaften und in Hochsteuerländern ansässig sind, sinnvoll sein, da die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zinsen bei diesen die größte Wirkung entfaltet.²⁵⁴ Wird das Darlehen von einem Unternehmen gegeben, das in einem Niedrigsteuerland ansässig ist, werden die Zinserträge einem geringeren Steuersatz unterliegen, als in dem Staat, in dem das Darlehen nehmende Unternehmen ansässig ist.²⁵⁵ Sinnvolle Steuergestaltungsmöglichkeiten ergeben sich also idR bei

²⁴⁷ Vgl. *Kofler / Payerer* (2004), S. 72 – 73

²⁴⁸ Vgl. *Bertl / Christiner* (2004), S. 80

²⁴⁹ Vgl. *Jacobs* (2007), S. 945 – 946

²⁵⁰ Vgl. *Ziegler / Kauba* (2000), S. 338 – 339

²⁵¹ Vgl. *Ruppe* (1986), S. 305

²⁵² Vgl. *Ziegler / Kauba* (2000), S. 339; siehe dazu Punkt 3.3.1.2

²⁵³ Vgl. *Ruppe* (1986), S. 305; *Cerha / Ludwig* (2000), S. 115; *Eberhartinger* (2004), S. 113; ; siehe dazu Punkt 3.3.1.2

²⁵⁴ Vgl. *Jacobs* (2007), S. 909

²⁵⁵ Vgl. *Baumann* (1998), S. 9

Fremdfinanzierungen durch Gesellschafter, die im Ausland ansässig sind.²⁵⁶ IdR ist die Finanzierung einer Kapitalgesellschaft mittels Fremdkapital steuerlich vorteilhafter als die Finanzierung mittels Eigenkapital.²⁵⁷

In diesem Zusammenhang ist die Steuergestaltung zu erwähnen, die unter dem Begriff des „Double Dip“ subsumiert wird. Die Vorgehensweise ist folgende: Unternehmen, die in Hochsteuerländern angesiedelt sind, nehmen Kredite auf und setzen die Fremdkapitalzinsen vom steuerpflichtigen Gewinn ab. Diese Mittel werden dann als Eigenkapital an ein Unternehmen gegeben, das in einem Niedrigsteuerland ansässig ist. Dieses gibt diese Mittel dann in der Folge wieder als Kredit an ein Unternehmen weiter, das in einem Hochsteuerland ansässig ist. Dadurch kann es zu einer zweimaligen, gewinnmindernden Geltendmachung der Fremdkapitalzinsen kommen, soweit dies in den Ländern gesetzlich möglich ist. Einige Länder haben solchen Konstruktionen allerdings Schranken vorgesetzt, in dem sie Finanzierungskosten als nicht abzugsfähig einstufen, wenn diese mit steuerfreien Einkünften in Zusammenhang stehen.²⁵⁸ Eine derartige Vorschrift findet sich in § 12 Abs. 2 KStG. Diese Vorschrift besagt, dass Aufwendungen, soweit sie nicht unter § 11 Abs. 1 KStG fallen, nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Erträgen in Zusammenhang stehen.²⁵⁹

Hinsichtlich Beteiligungen und internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 KStG regelt § 11 Abs. 1 Z 4 KStG, dass Fremdkapitalzinsen, die aus dem Erwerb von Kapitalanteilen stammen, steuerlich abzugsfähig sind, wenn die Kapitalanteile zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehören.²⁶⁰ Diese Zinsen sind auch dann abzugsfähig, wenn Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne in der weiteren Folge zu steuerfreien Einnahmen führen.²⁶¹

Im Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, das am 15. Juni 2010 als Begutachtungsentwurf versendet wurde, war vorgesehen, § 11 Abs. 1 Z 4 KStG folgendermaßen abzuändern bzw. zu erweitern:

Fremdfinanzierungszinsen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie

- mit dem Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 KStG,
- mit dem Erwerb von Kapitalanteilen an ausländischen Körperschaften, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, die aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie in innerstaatliches Recht umgesetzt wurden,
- mit dem Erwerb von Kapitalanteilen an Körperschaften im EWR, die mit einer inländischen Körperschaft iSd § 7 Abs. 3 KStG vergleichbar sind und mit dem Staat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht,

zusammenhängen. Darüber hinaus müssen die Kapitalanteile zum Betriebsvermögen gehören und dürfen nicht unmittelbar oder mittelbar von einem Unternehmen, das in einem Konzernverhältnis steht oder von einem Gesellschafter, der einen beherrschenden Einfluss hat, erworben werden.²⁶² Damit sollte verhindert

²⁵⁶ Vgl. *Staringer* (2004), S. 265

²⁵⁷ Vgl. *Cerha / Ludwig* (2000), S. 117; *Eberhartinger / Rohner* (2004), S. 126

²⁵⁸ Vgl. *Baumann* (1996), S. 54 – 55

²⁵⁹ Vgl. § 12 KStG

²⁶⁰ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

²⁶¹ Vgl. *Plansky* in *Lang / Schuch / Staringer*, KStG (2009), § 11 RZ 43

²⁶² Vgl. Begutachtungsentwurf zum *BBKG 2010*, Artikel 2, Punkt 1

werden, dass Finanzierungsaufwendungen, die steuerlich abzugsfähig sind, künstlich geschaffen werden.²⁶³ In der Regierungsvorlage, die am 24. August 2010 den Ministerrat passierte, war diese Änderung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG jedoch nicht mehr enthalten.²⁶⁴ Diese Änderung wurde bereits im Vorfeld von Stimmen aus der Wirtschaft als „unverhältnismäßige Beeinträchtigung der österreichischen Wirtschaft“ und „Wachstumshemmer“ kritisiert.²⁶⁵

Zusammenfassend sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen von Fremdkapital in Österreich folgende:

- Kapitalaufnehmende Gesellschaft: Vergütungen für Fremdkapital sind grundsätzlich abzugsfähig (es ist jedoch z.B. § 12 Abs. 2 KStG zu beachten).²⁶⁶
- Kapitalgebende Gesellschaft: Vergütungen für Fremdkapital unterliegen grundsätzlich der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.²⁶⁷

3.3.4 Hybride Finanzierung und „thin-capitalisation-rules“

Die Kriterien für die Zuordnung zu Eigen- oder Fremdkapital können sich von Staat zu Staat durch verschiedene Vorschriften in Gesetzen, Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis, unterscheiden.

Rein betriebswirtschaftlich betrachtet gibt es kein optimales Verhältnis von Eigen- und Fremdkapital. Dass Eigenkapital ausreichend zur Verfügung stehen sollte ist jedoch meist unbestritten.²⁶⁸

In der Regel werden hybride Finanzierungsinstrumente gewinnabhängig verzinst oder im Falle eines Konkurses nachrangig befriedigt. Es kann somit abhängig von der Ausgestaltung mehr oder weniger mit Risikokapital verglichen werden, eine Eigenschaft die üblicherweise Eigenkapital zugeschrieben werden kann. Meist stellen die Grundlage für hybride Finanzierungsinstrumente schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen dem Kapitalgeber und dem Unternehmen dar. Ein Vorteil dieser Finanzierungsform kann aus den umfassenden Gestaltungsfreiheiten des Schuldrechts abgeleitet werden.²⁶⁹

Für Kapitalgesellschaften von Vorteil sind im Allgemeinen Finanzierungsformen, die einen hohen Fremdkapital-Anteil und einen geringen Eigenkapital-Anteil vorsehen, da dies meist zu einer geringeren Steuerbelastung als im umgekehrten Fall führt.²⁷⁰

Da dies tendenziell zu einer „Unterkapitalisierung“ der Gesellschaft führt, haben einige Rechtsordnungen sogenannte „thin-capitalisation-rules“ eingeführt, die im Speziellen Fremdfinanzierung durch Gesellschafter betreffen. Die Konsequenzen dieser Regelungen sind je nach Rechtsordnung unterschiedlich. Die gezahlten Entgelte werden z.B. nicht mehr als Betriebsausgaben anerkannt oder als verdeckte Gewinnausschüttung

²⁶³ Vgl. Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf *BBKG 2010*, Seite 1

²⁶⁴ Vgl. Regierungsvorlage zum *BBKG 2010*, Artikel 2

²⁶⁵ Vgl. <http://www.be24.at/blog/entry/643916>, Abruf am 09.10.2010

²⁶⁶ Vgl. *Bertl / Christiner* (2004), S. 84

²⁶⁷ Vgl. ebenda, S. 81

²⁶⁸ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2008), S. 616; vgl. auch *Bertl / Christiner* (2004), S. 100

²⁶⁹ Vgl. *Heinrich* (2000), S. 274

²⁷⁰ Vgl. *Cerha / Ludwig* (2000), S. 117; *Eberhartinger / Rohner* (2004), S. 126

behandelt. Manche Systeme sehen auch eine Umklassifizierung des Gesellschafterdarlehens in verdecktes Nennkapital vor, das dann steuerlich nicht mehr abzugsfähig ist.²⁷¹

Grundsätzlich kann es aus der Sicht eines Konzerns von vorteilhaft sein, eine Tochtergesellschaft im Ausland fremd zu finanzieren, wenn die Steuerbelastung im Staat, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist, geringer ist, als in dem Staat, in dem die Tochtergesellschaft ansässig ist.²⁷²

Gibt es zwischen den Staaten Doppelbesteuerungsabkommen muss man sich die Frage stellen, unter welchen Oberbegriff die Einkünfte aus hybriden Finanzierungsinstrumenten zu subsumieren sind. Gemäß dem OECD-Musterabkommen, kommen Artikel 7 „Unternehmensgewinne“, Artikel 10 „Dividenden“ und Artikel 11 „Zinsen“ in Frage.²⁷³

Nach Artikel 10 Abs. 3 OECD-MA fallen unter den Begriff „Dividenden“ auch Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen, die in dem Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft steuerlich genauso wie Einkünfte aus Aktien behandelt werden.²⁷⁴ Der Kommentar zum OECD-MA führt an dieser Stelle aus, dass unter den Dividendenbegriff auch Zinsen fallen, die für Darlehen gezahlt werden, die dem Darlehensgeber eine Teilnahme am Unternehmerrisiko vermitteln. Indizien für Unternehmerrisiko sind u.a. die Beteiligung am Gewinn des Unternehmens, die Zahlung von Zinsen ist vom Erfolg des Unternehmens abhängig, es ist keine Fälligkeit vereinbart, die Rückführung des Darlehens ist nachrangig gegenüber anderen Gläubigern oder der Zahlung von Dividenden.²⁷⁵ Vergütungen für verdecktes Eigenkapital werden nach dem OECD-MA also (ebenso wie verdeckte Gewinnausschüttungen²⁷⁶) wie Dividenden behandelt.²⁷⁷

In Österreich gibt es keine nationalen Regelungen hinsichtlich „thin-capitalisation“.²⁷⁸ Falls sich ein Unternehmen jedoch mittels Gesellschafterdarlehen finanziert, sind die Vorschriften über das verdeckte Grund- bzw. Stammkapital jedenfalls zu beachten (siehe dazu Punkt 3.3.2.3).

Beispiele für hybride Finanzierungsformen sind u.a. Genussrechte, stimmrechtlose Vorzugsaktien, Wandelschuldverschreibungen, Besserungsvereinbarungen, nachrangige Darlehen, typische stille Gesellschaften und partiarische Darlehen.²⁷⁹

Auf die einzelnen Arten hybrider Finanzierungsformen wird in der Folge nicht weiter eingegangen.

²⁷¹ Vgl. *Jacobs* (2007), S. 954 – 955

²⁷² Vgl. ebenda, S. 954

²⁷³ Vgl. *Heinrich* (2000), S. 277

²⁷⁴ Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 10, Absatz 3

²⁷⁵ Vgl. *OECD* (2008b), S. 191 – 192, Artikel 10, Absatz 3, Punkt 25

²⁷⁶ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 425

²⁷⁷ Vgl. *Heinrich* (2000), S. 278 – 279

²⁷⁸ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 430; http://www.tax-law.at/download/World_Tax_2005_Austria.pdf, S. 63, Abruf am 16.10.2010

²⁷⁹ Vgl. *Heinrich* (2000), S. 274

3.4 Gewinnverlagerung in Steueroasen

3.4.1 Allgemeines

DRESSLER definierte „Gewinnverlagerungen“ als „die Aufnahme und Unterhaltung von grenzüberschreitenden Beziehungen zu einem ausländischen Rechts- oder Geschäftspartner in Form von Rechtsgestaltungen oder bloßen Geschäften, um mittels derer im Kernbereich komplexer unternehmerischer Steuerplanungen [...] für diesen Teil der Erträge die im Inland höhere Steuerbelastung zu umgehen bzw. zu mindern“. Als Beispiel werden u.a. die Minderung von Einnahmen durch Auslagerung von „ertragreichen Einnahmequellen“ in ein Niedrigsteuerland oder die Schaffung „künstlicher oder künstlich hoher“ Betriebsausgaben genannt.²⁸⁰

Eine Möglichkeit der Gewinnverlagerung – nämlich die Sitzverlegung von Unternehmen – wurde bereits in Kapitel 3.2 näher betrachtet. In diesem Kapitel sollen ausschließlich Möglichkeiten der Gewinnverlagerung beschrieben werden, die davon ausgehen, dass der Unternehmer, der Unternehmensgewinne verlagern möchte, seinen Verwaltungs- und Satzungssitz in Österreich behält und somit innerstaatlich grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Ausführungen zu Gewinnverlagerungen beschränken sich in dieser Arbeit auf

- Gewinnverlagerung mittels Einsatz einer ausländischen Muttergesellschaft, die eine aktive Geschäftstätigkeit betreibt und
- Gewinnverlagerung durch Auslagerung von profitablen Geschäftszweigen im Rahmen der Gründung einer Tochtergesellschaft im Ausland

Oftmals trifft man im Rahmen der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer auf den Begriff der „Basisgesellschaft.“

Für den Begriff der „Basisgesellschaft“ gibt es keine Definition, die allgemeine Gültigkeit hat. Es handelt sich dabei meist um Körperschaften, da für diese im Allgemeinen das Trennungsprinzip gilt und die bei Thesaurierung von Gewinnen lediglich der Besteuerung im Sitzland unterliegen („Abschirmwirkung“). Die Annahme einer Basisgesellschaft ist nur dann gegeben, wenn die Gesellschaft lediglich passive Tätigkeiten durchführt.²⁸¹ Solche Basisgesellschaften können in Form von Holdinggesellschaften, vermögensverwaltenden Gesellschaften oder Finanzierungsgesellschaften in Erscheinung treten.²⁸²

Die Abschirmwirkung von Finanzierungsgesellschaften im Ausland kann in erster Linie durch Thesaurierung von Gewinnen erfolgen, die im Ausland mit einem niedrigen bzw. Nullsteuersatz besteuert werden. Diese Gewinne können an die Muttergesellschaft z.B. mittels Darlehen wieder rückgeführt werden.

²⁸⁰ Vgl. Dressler (1995), S. 11-12

²⁸¹ Vgl. Jacobs (2007), S. 465

²⁸² Vgl. Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Basisgesellschaften, online im Internet: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/basisgesellschaften.html>, Abruf am 18.10.2010

Gewinnausschüttungen sind nur in den Fällen optimal, in denen die Beteiligungserträge bei der Muttergesellschaft steuerfrei vereinnahmt werden können.²⁸³

In der Regel liegt der Vorteil einer Finanzierungsgesellschaft im Steuergeschehen zwischen dem Staat, in dem die Finanzierungsgesellschaft ansässig ist und dem Staat, in dem die finanzierte Gesellschaft ansässig ist.²⁸⁴

Die Nutzung des Steuergeschehens setzt jedenfalls die vorher beschriebene Abschirmwirkung voraus.²⁸⁵

Daneben kann es für Unternehmen Vorteile bringen, gewinnbringende Geschäftszweige z.B. in eine Tochtergesellschaft im Ausland auszulagern um ebendort in den Genuss steuerlicher Vorteile zu kommen, die wiederum zur Finanzierung der eigenen Geschäftstätigkeit verwendet werden. Die unterschiedlichen Finanzierungsformen, deren Besonderheiten und steuerliche Auswirkungen wurden bereits in Kapitel 3.3 beschrieben. In diesem Kapitel liegt der Fokus auf der steuerlichen Behandlung der Vergütungen für die Finanzierungsformen Eigen- und Fremdkapital, die im Detail in Kapitel 3.3 erläutert wurden.

Man unterscheidet zwischen

- Dividenden als Vergütung für Eigenkapital und
- Zinsen als Vergütung für Fremdkapital²⁸⁶

Am Rande werden auch Lizenzgebühren betrachtet, da diese im Rahmen der internationalen Steuerplanung immer wieder an Bedeutung erlangen.

3.4.2 Dividenden

3.4.2.1 Aufwendungen aus Dividenden im österreichischen Steuerrecht

Dieses Kapitel behandelt den Fall der Beteiligung einer ausländischen Gesellschaft an einer inländischen Kapitalgesellschaft. Als Vergütung erhält die ausländische Muttergesellschaft Dividenden. Speziell wird der Fall angenommen, dass die Muttergesellschaft in einem Niedrigsteuerland ansässig ist und deren Erträge bzw. Gewinne einem effektiven Niedrig- oder sogar Nullsteuersatz unterliegen.

²⁸³ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 436

²⁸⁴ Vgl. ebenda, S. 432

²⁸⁵ Vgl. ebenda, S. 433

²⁸⁶ Vgl. *Six* (2008), S. 17

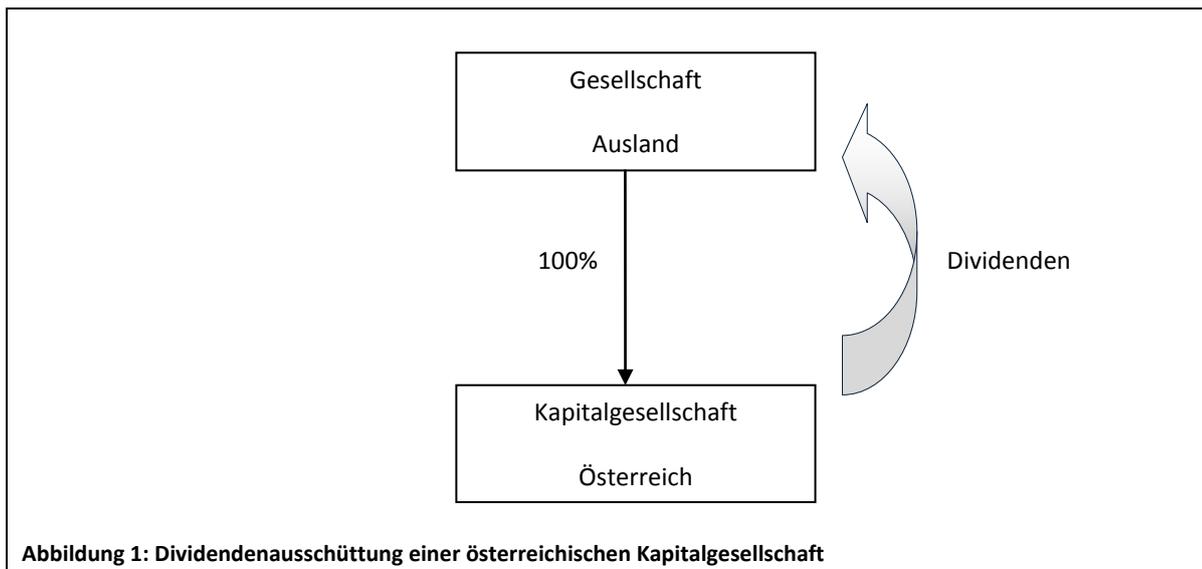


Abbildung 1: Dividendenausschüttung einer österreichischen Kapitalgesellschaft

Primär unterliegt das Einkommen einer österreichischen Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.²⁸⁷ Schüttet diese in der Folge Gewinne an die Anteilseigner aus, so unterliegen diese der Kapitalertragsteuer i.H.v. 25%.²⁸⁸ Die ausländische Muttergesellschaft wird mit ihren Einkünften aus Dividenden in Österreich beschränkt steuerpflichtig.²⁸⁹ Voraussetzung für die Steuerpflicht ist der KEST-Abzug nach § 93 EStG i.H.v. 25%.²⁹⁰ Die Körperschaftsteuer ist mit der KEST abgegolten.²⁹¹

Der Kapitalertragsteuer unterliegen gem. § 93 Abs. 1 EStG u.a. inländische Kapitalerträge. Diese liegen gemäß Abs. 2 vor, „wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat“ und es sich z.B. um „Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen²⁹² und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an GmbHs handelt.“²⁹³ Die Kapitalerträge sind der KEST ohne jeden Abzug zu unterwerfen.²⁹⁴

Der zum Abzug Verpflichtete ist bei inländischen Kapitalerträgen gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG der Schuldner der Kapitalerträge.²⁹⁵

Keine Kapitalertragsteuer ist gemäß § 94 Z 2 EStG vom zum Abzug Verpflichteten zu entrichten, wenn es sich um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 KStG handelt, die Kapitalerträge aus

- Dividenden, Zinsen oder sonstigen Bezügen aus z.B. Aktien oder Anteilen an GmbHs hat und
- die Körperschaft mindestens zu 25% unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.²⁹⁶

²⁸⁷ Vgl. § 22 KStG

²⁸⁸ Vgl. § 93 EStG

²⁸⁹ Vgl. § 21 KStG iVm § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG

²⁹⁰ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

²⁹¹ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1037

²⁹² Mit „Zinsen“ sind Bauzinsen gemeint, die Aktionären vor dem EU-GesRÄG 1996 von der „Vorbereitung des Unternehmens“ bis zum Beginn der vollen Geschäftstätigkeit für die geleisteten Einlagen zugesagt wurden. Nach dem EU-GesRÄG wurden diese unzulässig. Vgl. Doralt / Kirchmayr, EStG⁸, § 27 TZ 31

²⁹³ Vgl. § 93 EStG

²⁹⁴ Vgl. § 93 Abs. 5 EStG

²⁹⁵ Vgl. § 95 EStG

²⁹⁶ Vgl. § 94 EStG

Da es sich in diesem Fall um eine ausländische Gesellschaft handelt, die nicht in die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 KStG fällt, ist diese Befreiung nicht anwendbar.

Die Mutter-Tochter-Richtlinie sieht jedoch vor, dass Dividendenzahlungen und sonstige Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften innerhalb der EU von der Quellensteuer zu befreien sind, um damit die doppelte Besteuerung der Muttergesellschaft zu vermeiden.²⁹⁷ Dies wurde in Österreich in § 94a EStG umgesetzt.²⁹⁸ Die Voraussetzungen für eine Befreiung sind folgende:

- der zum Abzug Verpflichtete ist (z.B.) eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft,
- die Muttergesellschaft muss in der Anlage 2 zum EStG genannt sein,
- die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft muss mindestens 10% betragen,
- die Beteiligung muss für mindestens 1 Jahr bestehen.²⁹⁹

Kapitalertragsteuer ist u.a. in dem Fall trotzdem einzubehalten, wenn es sich um Steuerhinterziehung und Missbrauch gemäß § 22 BAO, oder um eine verdeckte Ausschüttung handelt. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steurrückerstattungsverfahren kommen.³⁰⁰ Die Mutter-Tochter-Richtlinie ist neben den DBA anzuwenden.³⁰¹ Die günstigere Regelung für den Steuerpflichtigen, die meistens die Mutter-Tochter-Richtlinie darstellt, ist anzuwenden.³⁰²

Ist eine KEST-Befreiung nach § 94 bzw. § 94a EStG anwendbar, so entfällt für die ausländische Körperschaft die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG.³⁰³ Die Vorschriften über die Beteiligungsertragsbefreiung in § 10 KStG können von ausländischen, beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nicht in Anspruch genommen werden.³⁰⁴

Gewinnausschüttungen der österreichischen Kapitalgesellschaft sind für diese Einkommensverwendung iSd § 8 Abs. 2 KStG.³⁰⁵ Der steuerliche Gewinn wird dadurch nicht gekürzt.³⁰⁶ Betrachtet man die Steuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne einer österreichischen Kapitalgesellschaft, die weder KÖSt noch KEST befreit sind, ergibt sich eine Belastung i.H.v. 43,75%.³⁰⁷ Kann nicht von einer KEST-Befreiung Gebrauch gemacht werden, erscheint diese Gestaltungsform als wenig steuersparzaam.

²⁹⁷ Vgl. Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Absatz 2

²⁹⁸ Vgl. *Doralt / Kirchmayr*, EStG⁸, § 94a TZ 1

²⁹⁹ Vgl. § 94a Abs. 1 EStG

³⁰⁰ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

³⁰¹ Vgl. Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Artikel 7, Abs. 2

³⁰² Vgl. *Brähler* (2009), S. 160

³⁰³ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

³⁰⁴ Vgl. § 21 Abs. 1 Z 1

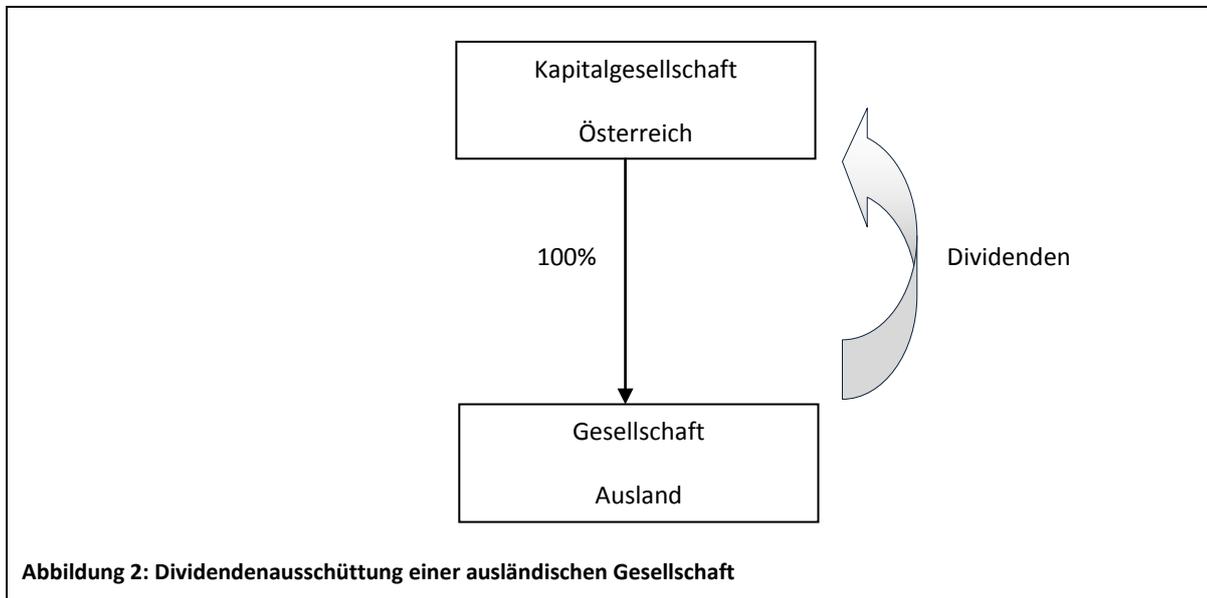
³⁰⁵ Vgl. § 8 KStG

³⁰⁶ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 975

³⁰⁷ Betragen die Gewinne einer Kapitalgesellschaft in einem Jahr 100, sind davon 25% KÖSt abzuführen, was einen ausschüttungsfähigen Gewinn von 75 ergibt. Zieht man davon die KEST i.H.v. 18,75 (25%) ab, ergibt sich eine Ausschüttung für den Anteilseigner i.H.v. 56,25. Die Steuerbelastung beträgt somit 43,75%.

3.4.2.2 Erträge aus Dividenden im österreichischen Steuerrecht

In diesem Kapitel wird der Fall betrachtet, in dem eine österreichische Kapitalgesellschaft eine Tochterkapitalgesellschaft in einem Niedrigsteuerland gründet. Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass diese eine aktive Tätigkeit ausübt. Als Vergütung erhält die österreichische Muttergesellschaft Gewinnausschüttungen.



Im österreichischen Körperschaftsteuerrecht findet man im Zusammenhang mit Erträgen aus Beteiligungen Regelungen hinsichtlich der Befreiung von Beteiligungserträgen und internationalen Schachtelbeteiligungen von der Körperschaftsteuer.³⁰⁸ Unter die Vorschrift der Beteiligungsertragsbefreiung fallen nur Beteiligungserträge inländischer Körperschaften.³⁰⁹ Von der Beteiligungsertragsbefreiung sind offene und verdeckte Ausschüttungen erfasst.³¹⁰

Befreite Beteiligungserträge können z.B. Gewinnanteile aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft sein.³¹¹ Diese können aus einer Beteiligung in Form von Gesellschaftsanteilen stammen.³¹² Jedenfalls muss die ausländische Körperschaft die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllen. Die Gesellschaften, die diese Voraussetzungen erfüllen, sind in der Anlage 2 zum EStG genannt. Des Weiteren darf es sich nicht um eine internationale Schachtelbeteiligung handeln.³¹³

Beteiligungserträge können auch befreit sein, wenn diese aus einer Körperschaft eines EWR-Staates stammen, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht und es sich nicht um eine internationale Schachtelbeteiligung handelt. Darüber hinaus muss die ausländische Körperschaft mit einer

³⁰⁸ Vgl. § 10 KStG

³⁰⁹ Vgl. Haslinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 10 RZ 16

³¹⁰ Vgl. KStR, RZ 506

³¹¹ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 5 KStG

³¹² Vgl. § 10 Abs. 1 Z 5 KStG iVm § 10 Abs. 1 Z 1 KStG

³¹³ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 5 KStG

inländischen vergleichbar sein, die unter § 7 Abs. 3 KStG fällt.³¹⁴ Unter § 7 Abs. 3 KStG fallen Körperschaften, die „aufgrund der Rechtsform zur Rechnungslegung verpflichtet sind“.³¹⁵

Gewinnanteile sind hingegen nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn einer der folgenden Fälle vorliegt:

- die ausländische Körperschaft unterliegt im Ausland (direkt oder indirekt) keiner Steuer, die mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbar ist,
- Gewinne der ausländischen Körperschaft werden im Ausland mit einem Steuersatz besteuert, der zwar mit dem österreichischen Körperschaftsteuersatz vergleichbar ist, jedoch um mehr als 10% darunter liegt, d.h. weniger als 15% beträgt,
- die ausländische Körperschaft ist im Ausland persönlich oder sachlich befreit, wobei eine Beteiligungsertragsbefreiung iSd § 10 Abs. 1 KStG und die Steuerneutralität der internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 3 KStG unbeachtlich bleiben.³¹⁶

Neben der Beteiligungsertragsbefreiung enthält § 10 KStG auch Vorschriften über die Körperschaftsteuerbefreiung von Gewinnanteilen aufgrund einer internationalen Schachtelbeteiligung.³¹⁷ Von der Befreiung von Gewinnanteilen aufgrund einer internationalen Schachtelbeteiligung sind offene und verdeckte Ausschüttungen erfasst.³¹⁸

Kriterien für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung sind folgende:

- Beteiligung einer Körperschaft, die unter § 7 Abs. 3 KStG fällt oder
- Beteiligung einer sonstigen unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaft, die mit einer inländischen Körperschaft, die unter § 7 Abs. 3 KStG fällt vergleichbar ist
- Mindestbeteiligungsdauer: 1 Jahr
- Mindestbeteiligungshöhe: 10%
- Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist bzw.
- Beteiligung an einer anderen ausländischen Körperschaft, die in der Anlage 2 zum EStG genannt ist³¹⁹

Unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften sind solche, die ihren Sitz lt. Satzung im Ausland, jedoch den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben und damit im Inland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen („doppelt ansässige Gesellschaften“).³²⁰

Die Vergleichbarkeit der ausländischen Körperschaft wird u.a. an folgenden Indizien gemessen:

³¹⁴ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 6 KStG

³¹⁵ Vgl. § 7 Abs. 3 KStG

³¹⁶ Vgl. § 10 Abs. 5 KStG

³¹⁷ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 7 KStG

³¹⁸ Vgl. KStR, RZ 564

³¹⁹ Vgl. § 10 Abs. 2 KStG

³²⁰ Vgl. Haslinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 10 RZ 74

- die Gesellschaft hat nach ausländischem Recht eine eigene Rechtspersönlichkeit,
- die Gesellschaft hat ein starres, ergebnisunabhängiges Gesellschaftskapital,
- am Gesellschaftskapital sind eine oder mehrere Personen beteiligt,
- die Haftung für Schulden der Gesellschaft ist mit dem Vermögen der Gesellschaft begrenzt,
- die Willensbildung erfolgt unter Mitwirkung der Gesellschafter.³²¹

Wertänderungen aus der internationalen Schachtelbeteiligung sind steuerneutral, sofern nicht eine Optionserklärung zugunsten der Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung abgegeben wurde.³²²

Verlegt eine Körperschaft, an der eine Beteiligung besteht ihren Sitz in das Ausland, und entsteht dadurch eine internationale Schachtelbeteiligung, dann besteht keine Steuerneutralität für den Unterschied zwischen „Buchwert und dem höheren Teilwert im Zeitpunkt der Sitzverlegung“. Im gegenteiligen Fall – des Untergangs einer internationalen Schachtelbeteiligung aufgrund der Sitzverlegung der Beteiligung in das Inland – „gilt der höhere Teilwert im Zeitpunkt der Sitzverlegung als Buchwert“ soweit keine Optionserklärung abgegeben wurde.³²³

Zu beachten sind jedenfalls die folgenden Gründe wegen derer der Bundesminister für Finanzen die Steuerbefreiung für internationale Schachtelbeteiligungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbrauch (§22 BAO) verneinen kann:

- Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft liegt unmittelbar oder mittelbar in der Erzielung von „Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen“ und
- es liegt keinerlei Vergleichbarkeit hinsichtlich der „Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. der Steuersätze“ der ausländischen Körperschaft mit der österreichischen Körperschaftsteuer vor.³²⁴

Das Unternehmen muss daher passive Einkünfte haben – eine „geschäftsführende Holding“ würde keine Passiveinkünfte erzielen.³²⁵ Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer liegt im Wesentlichen dann vor, wenn die Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt.³²⁶

Wird die Befreiung von der Körperschaftsteuer gemäß § 10 Abs. 4 oder Abs. 5 verneint, wird auf Antrag eine etwaige ausländische Steuer auf die inländische Körperschaftsteuer angerechnet.³²⁷ Die Vorschrift in § 10 Abs. 4 KStG kann mit CFC-Jurisdiktionen verglichen werden, die ausländischen Basisgesellschaften, die in Niedrigsteuergewirken ansässig sind, entgegenwirken.³²⁸

³²¹ Vgl. KStR, RZ 551

³²² Vgl. § 10 Abs. 3 KStG

³²³ Vgl. § 10 Abs. 3 Z 5 KStG

³²⁴ Vgl. § 10 Abs. 4 KStG

³²⁵ Vgl. KStR, RZ 588

³²⁶ Vgl. § 3 Z 3 KSt-VO – Internationale Schachtelbeteiligungen

³²⁷ Vgl. § 10 Abs. 6 KStG

³²⁸ Vgl. Haslinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 10 RZ 141

Ausländische Kapitalerträge wie z.B. Dividenden unterliegen der Kapitalertragsteuer, wenn sie von einer „inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden“.³²⁹ Ausländische Kapitalerträge können als Negativabgrenzung zu inländischen Beteiligungserträgen definiert werden: die ausschüttende Gesellschaft hat weder Sitz noch Geschäftsleitung in Österreich.³³⁰ Die „inländische auszahlende Stelle“ ist das „Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt“.³³¹ Dieses ist auch zur Abführung der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG der Empfänger der Kapitalerträge.³³² Lt. § 3 Z 2 Auslands-KEST VO kann ein KEST-Abzug unterbleiben, wenn der Empfänger

- „erklärt, dass die Kapitalerträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebs“ erfasst werden (Befreiungserklärung),
- erklärt, dass die Kapitalerträge nach § 10 Abs. 2 KStG steuerfrei sind und
- „eine Gleichschrift unter Angabe seiner Steuernummer im Wege des zum Abzug Verpflichteten dem zuständigen Finanzamt zuleitet“.³³³

Wenn die Befreiung nicht angewandt werden kann, so kann das zum Abzug verpflichtete Kreditinstitut eine tatsächlich im Ausland entrichtete Quellensteuer i.H.v. max. 15% der Kapitalerträge anrechnen.³³⁴

Falls keine Körperschaftsteuerbefreiung aufgrund der Beteiligungsertragsbefreiung oder aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung erlangt werden kann, werden die Dividenden bei der österreichischen Muttergesellschaft mit 25% Körperschaftsteuer und in Folge – bei weiterer Ausschüttung an die Anteilseigner – mit 25% KEST belastet. Es kommt daher im ungünstigsten Fall zu einer Gesamtbelastung i.H.v. 43,75%.³³⁵

3.4.2.3 Dividenden im OECD-Musterabkommen

Dividenden sind im OECD-MA in Artikel 10 geregelt. Dieser besagt in Absatz 1, dass Dividenden, die von einem Unternehmen eines Vertragsstaates an eine Person, die in einem anderen Vertragsstaat ansässig ist, gezahlt werden, grundsätzlich im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen. Absatz 2 führt jedoch weiter aus, dass die Dividenden auch im Quellenstaat nach dem Recht dieses Staates besteuert werden dürfen. In weiterer Folge werden die Einschränkungen dieses Besteuerungsrechts definiert: wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, dann

- darf die Steuer 5% des Bruttobetrags der Dividende nicht übersteigen, wenn der Nutzungsberechtigte ein Unternehmen ist (jedoch keine Personengesellschaft), das direkt zumindest mit 25% am Kapital des Unternehmens beteiligt ist,

³²⁹ Vgl. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e EStG

³³⁰ Vgl. Jakom / Marschner EStG, 2009, § 93 Rz 15

³³¹ Vgl. § 95 Abs. 3 Z 4 EStG

³³² Vgl. § 95 Abs. 2, Abs. 3 EStG

³³³ Vgl. Auslands-KEST VO 2003, § 1 Abs. 2,

<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20002897>, Abruf am 26.10.2010; Doralt / Kirchmayr, EStG⁸, § 94 TZ 13/1

³³⁴ Vgl. Auslands-KEST VO 2003,

<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20002897>, Abruf am 26.10.2010

³³⁵ Betragen die Dividenden an die Muttergesellschaft 100, sind davon 25% KÖSt abzuführen, was einen Restbetrag von 75 ergibt. Zieht man davon die KEST i.H.v. 18,75 (25%) ab, ergibt sich eine Ausschüttung für den Anteilseigner i.H.v. 56,25. Die Steuerbelastung beträgt somit 43,75%.

- darf die Steuer in allen anderen Fällen 15% des Bruttobetrags der Dividende nicht übersteigen.³³⁶

Demnach werden Dividenden, die aus direkten Beteiligungen i.H.v. mind. 25% stammen mit einem geringeren Steuersatz belastet, um eine mehrfache Besteuerung von Dividenden in Konzernunternehmen entgegen zu wirken und somit internationale Investments zu erleichtern.³³⁷ Die Regelungen in Absatz 2 sind jedenfalls unabhängig von den Vorschriften des einzelnen Vertragsstaates über die Besteuerung der Unternehmensgewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.³³⁸

Unter Dividenden sind u.a. Einkünfte aus Aktien oder andere Rechte, die einen Anteil am Gewinn vermitteln, genannt.³³⁹ Aufgrund der unterschiedlichen Gesetze in den OECD-Mitgliedstaaten ist eine abschließende Aufzählung von „Dividenden“ nicht möglich. Es obliegt den Vertragsstaaten diese Unterschiede in bilateralen Abkommen abzustimmen.³⁴⁰

In Absatz 4 wird ausgeführt, dass wenn der Nutzungsberechtigte eine Betriebstätte in dem Staat unterhält, aus dem die Dividende stammt und die Beteiligung darüber hinaus zum Betriebsvermögen der Betriebstätte gehört, Artikel 7 des OECD-Musterabkommens über Unternehmensgewinne anzuwenden ist.³⁴¹ Artikel 7 besagt, dass der Staat, in dem die Betriebstätte belegen ist, besteuern darf, jedoch nur in dem Umfang als die Gewinne der Betriebstätte zuzurechnen sind.³⁴²

Absatz 5 besagt, dass wenn ein in einem Vertragsstaat ansässiges Unternehmen Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat bezieht, dann darf der andere Vertragsstaat weder Steuern auf die gezahlten Dividenden einheben (außer die Dividenden werden an eine im anderen Staat ansässige Person gezahlt, oder die Beteiligung aus der die Dividenden bezahlt werden gehört zu einer im anderen Staat ansässigen Betriebstätte), noch die nicht-ausgeschütteten Gewinne der Gesellschaft besteuern, auch dann nicht, wenn die gezahlten Dividenden oder nicht-ausgeschütteten Gewinne gänzlich oder teilweise aus Einkünften gezahlt werden, die im anderen Staat lukriert wurden.³⁴³

³³⁶ Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 10

³³⁷ Vgl. *OECD* (2008b), S. 129, Artikel 10, Abs. 2, Punkt 10

³³⁸ Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 10, Abs. 2 lit. b

³³⁹ Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 10, Abs. 3

³⁴⁰ Vgl. *OECD* (2008b), Artikel 10, S. 193, Abs. 3, Punkt 23; Vgl. auch *Brähler* (2009), S. 161

³⁴¹ Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 10, Abs. 4

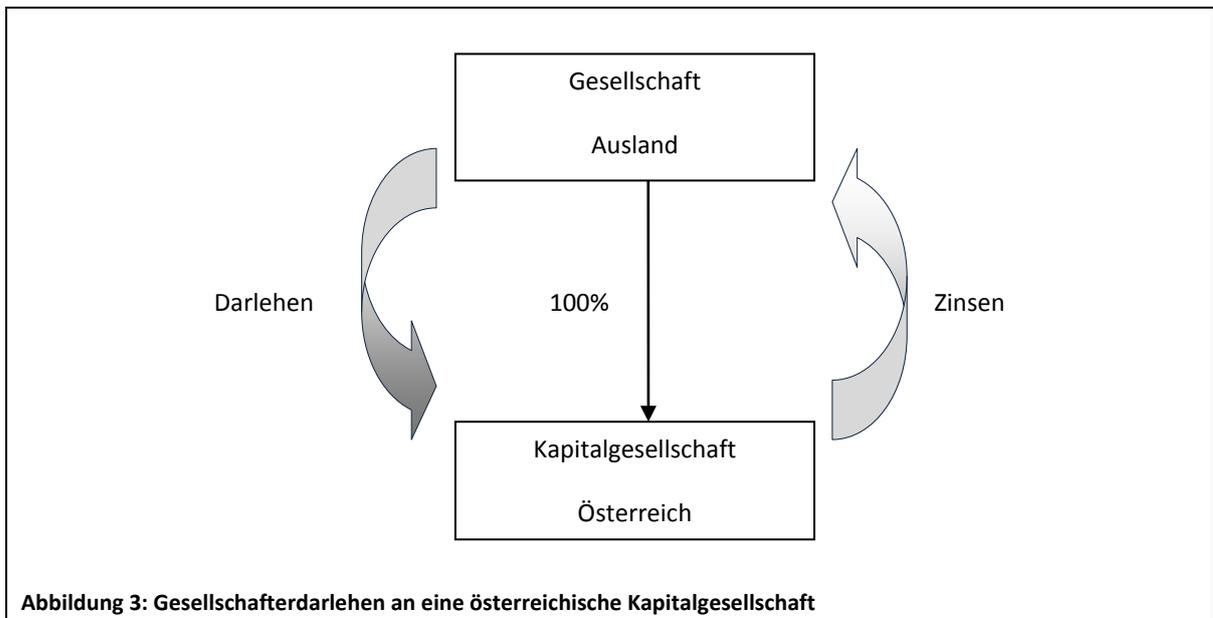
³⁴² Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 7, Abs. 1

³⁴³ Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 10, Abs. 5

3.4.3 Zinsen

3.4.3.1 Zinsaufwendungen im österreichischen Steuerrecht

Die Ausführungen in diesem Kapitel behandeln die Beteiligung einer ausländischen Muttergesellschaft an einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft. Die Gesellschafterin finanziert die Tochterkapitalgesellschaft mittels Fremdkapital und gibt ein Gesellschafterdarlehen, für das die österreichische Tochterkapitalgesellschaft Zinsen zahlt.



Darlehen, die von Gesellschaftern an eine Gesellschaft gegeben werden, sind idR steuerlich anerkannt. Dies hat zur Folge, dass auch Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgabe abzugsfähig sind.³⁴⁴ Grundsätzlich ist für Zinsen keine Quellenbesteuerung vorgesehen.³⁴⁵ Zinserträge aus Darlehen führen für die ausländische Körperschaft nicht zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht³⁴⁶, da diese in § 98 EStG nicht genannt werden.³⁴⁷ Zinsen, die an Konzernunternehmen innerhalb der EU gezahlt werden, führen bei Erfüllung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung in § 99a EStG, ebenfalls nicht zur beschränkten Steuerpflicht.³⁴⁸

Gesellschafterdarlehen können allerdings auch unter besonderen Umständen als verdecktes Eigenkapital eingestuft werden (siehe dazu Punkt 3.3.2.3).³⁴⁹ Die Verbindlichkeit der Körperschaft gegenüber ihrem Gesellschafter wird vom Fiskus nicht anerkannt.³⁵⁰ Strebt man die steuerliche Anerkennung des Gesellschafterdarlehens an, so ist jedenfalls auf Fremdüblichkeit und deren entsprechende Dokumentation z.B. mittels eines Darlehensvertrages zu achten.³⁵¹ Zinsen sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig,

³⁴⁴ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 338 – 339; Eberhartinger (2004), S. 113; EStR, RZ 1421

³⁴⁵ Vgl. Lechner (1996), S. 255; http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Austria.pdf, Abruf am 26.10.2010

³⁴⁶ Vgl. EStR, RZ 7971

³⁴⁷ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1036

³⁴⁸ Vgl. EStR, RZ 7971

³⁴⁹ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 339; Eberhartinger (2004), S. 113

³⁵⁰ Vgl. KStR, RZ 709

³⁵¹ Vgl. KStR, RZ 686 – 687

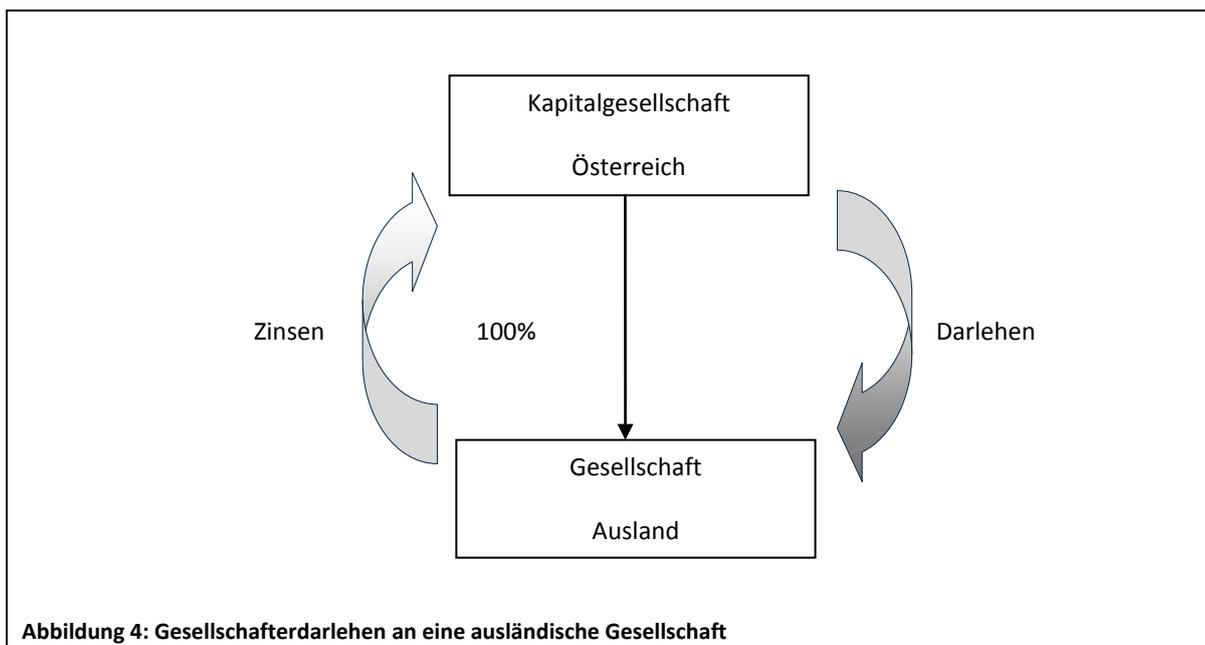
sofern sie für verdecktes Eigenkapital gewährt werden³⁵² und stellen darüber hinaus eine verdeckte Ausschüttung dar.³⁵³

Falls im Rahmen des Gesellschafterdarlehens ein – unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleiches – außergewöhnlich hoher Zinssatz vereinbart wurde, dann liegt in der Höhe des unangemessenen Teiles eine verdeckte Ausschüttung vor.³⁵⁴

Im Falle einer verdeckten Ausschüttung ist Kapitalertragsteuer einzubehalten. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.³⁵⁵ Eine etwaige KESt-Befreiung gem. § 94 EStG bzw. § 94a EStG ist auch im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu prüfen.³⁵⁶

3.4.3.2 Zinserträge im österreichischen Steuerrecht

Die Ausführungen in diesem Kapitel beschränken sich auf die Behandlung von Fremdkapitalzinsen, die für die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens, von einer ausländischen Gesellschaft an eine österreichische Muttergesellschaft gezahlt werden. Weiters wird die Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen im Rahmen des Beteiligungserwerbs erörtert.



Gemäß § 7 Abs. 3 KStG sind Einkünfte von rechnungslegungspflichtigen Steuerpflichtigen immer Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen.³⁵⁷ Zinserträge aus Gesellschafterdarlehen unterliegen daher dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25%.³⁵⁸ Unter Umständen erhebt der ausländische Staat eine Quellensteuer auf die Zinszahlungen.

³⁵² Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 339

³⁵³ Vgl. KStR, RZ 909; Eberhartinger (2004), S. 113

³⁵⁴ Vgl. ebenda

³⁵⁵ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

³⁵⁶ Vgl. Doralt / Kirchmayr, EStG⁸, § 94 TZ 12, § 94a TZ 21

³⁵⁷ Vgl. § 7 Abs. 3 KStG

³⁵⁸ Vgl. Tumpel (1998), S. 423; Bertl / Christiner (2004), S. 84; Doralt / Ruppe (2007), Tz 1000

Handelt es sich bei der Zinszahlung um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Mutterkapitalgesellschaft, so ist zu prüfen, ob die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG in Anspruch genommen werden kann bzw. ob sich ggf. Erleichterungen im DBA finden.³⁵⁹

Handelt es sich um eine Beteiligung oder eine internationaler Schachtelbeteiligungen iSd § 10 KStG, dann sind Fremdfinanzierungszinsen, die anlässlich des Erwerbes der Kapitalanteile angefallen sind, steuerlich abzugsfähig, wenn die Kapitalanteile zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehören.³⁶⁰

3.4.3.3 Zinsen im OECD-Musterabkommen

In Artikel 11 des OECD-MA wird in Absatz 1 festgelegt, dass Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, auch in dem anderen Staat besteuert werden dürfen.³⁶¹ Würden die Zinsen aus einem Drittstaat stammen, käme Artikel 21 des OECD-Musterabkommens über die „anderen Einkünfte“ zur Anwendung.³⁶² Dieser weist das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Quellenstaat zu.³⁶³

Absatz 2 besagt jedoch weiters, dass auch der Quellenstaat nach seinem Recht besteuern darf, mit der Einschränkung, dass wenn der Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat ansässig ist, die Steuer maximal 10% des Bruttobetrags der Zinsen betragen darf.³⁶⁴

In Absatz 3 erfolgt eine abschließende Aufzählung dessen, was unter Zinsen zu subsumieren ist.³⁶⁵ In Absatz 4 findet sich der Betriebstättenvorbehalt, der auf Artikel 7 verweist.³⁶⁶

Zinsen stammen nach dem OECD-MA aus dem Vertragsstaat, in dem derjenige ansässig ist, der die Zinsen schuldet. In folgenden Fällen gelten die Zinsen jedenfalls aus dem Vertragsstaat stammend, in dem die Betriebstätte belegen ist:

- der Schuldner hat in dem Staat eine Betriebstätte,
- die Schuld, für die Zinsen bezahlt wurde, für die Betriebstätte eingegangen,
- die Betriebstätte kommt für die Zinsen auf.³⁶⁷

Absatz 6 besagt im Wesentlichen, dass wenn die Zinsen aufgrund einer „besonderen Beziehung“ zwischen Schuldner und Nutzungsberechtigtem dem Fremdvergleich nicht standhalten, Artikel 11 nur auf den Betrag anzuwenden ist, der dem Fremdvergleich standhält. Der übersteigende Betrag soll nach dem jeweiligen Recht der Vertragsstaaten besteuert werden unter Beachtung der anderen Regelungen im OECD-Musterabkommen.³⁶⁸

³⁵⁹ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 353 – 354

³⁶⁰ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

³⁶¹ Vgl. OECD (2008a), Artikel 11, Abs. 1

³⁶² Vgl. Brähler (2009), S. 164

³⁶³ Vgl. OECD (2008a), Artikel 21, Abs. 1

³⁶⁴ Vgl. OECD (2008a), Artikel 11, Abs. 2

³⁶⁵ Vgl. OECD (2008a), Artikel 11, Abs. 3

³⁶⁶ Vgl. OECD (2008a), Artikel 11, Abs. 4

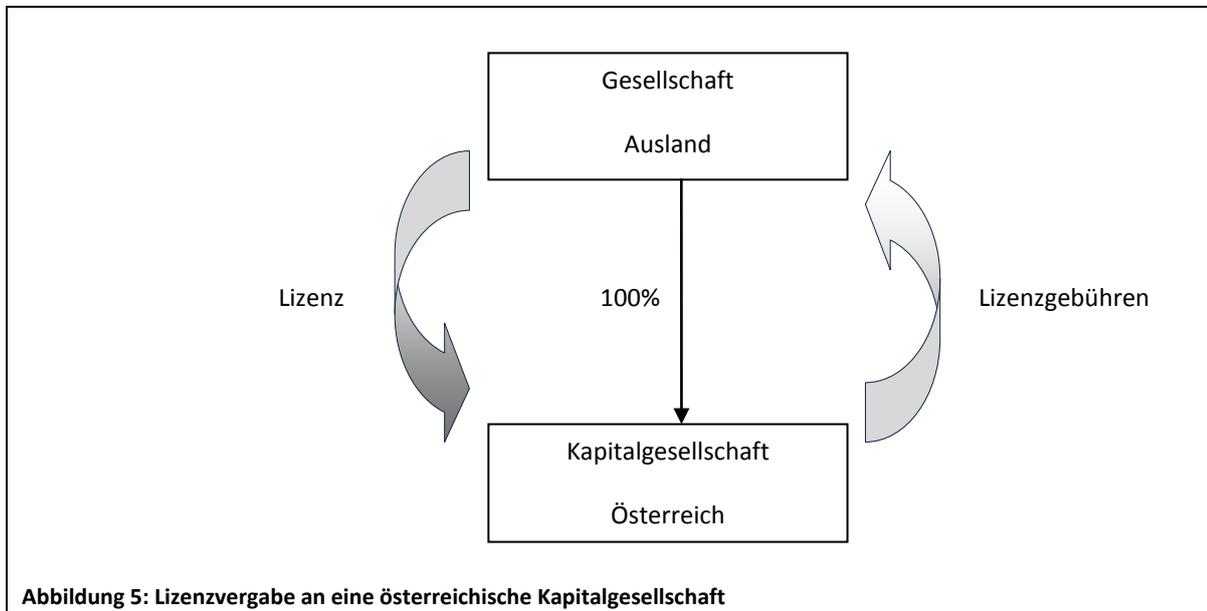
³⁶⁷ Vgl. OECD (2008a), Artikel 11, Abs. 5

³⁶⁸ Vgl. OECD (2008a), Artikel 11, Abs. 6

3.4.4 Lizenzgebühren

3.4.4.1 Aufwendungen aus Lizenzgebühren im österreichischen Steuerrecht

In diesem Kapitel wird die Möglichkeit der Gewinnverlagerung mittels Zahlung von Lizenzgebühren an eine ausländische Muttergesellschaft betrachtet. Die ausländische Muttergesellschaft erteilt der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft ein Recht zur Nutzung z.B. eines gewerblichen Schutzrechts.³⁶⁹



Grundsätzlich sind Lizenzgebühren als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig.³⁷⁰ Erträge aus Lizenzen können für die ausländische Gesellschaft zur beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 KStG führen. Handelt es sich um eine ausländische Körperschaft, die mit einer inländischen, zur Rechnungslegung verpflichteten Körperschaft vergleichbar ist, dann hat diese stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb.³⁷¹ Wird das Vergleichbarkeitskriterium nicht erfüllt, wird die ausländische Körperschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen.³⁷² Diese Einkünfte können z.B. aus der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, Know how oder Urheberrechten stammen, die im Inland in einer Betriebsstätte genutzt werden. Die Rechte müssen jedenfalls einen Nahebezug zu Österreich haben.³⁷³

Lizenzgebühren unterliegen als Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger grundsätzlich einer Quellenbesteuerung (Abzugsteuer).³⁷⁴ Diese beträgt 20% und wird vom Empfänger der Einkünfte geschuldet.³⁷⁵

³⁶⁹ Vgl. EStR, RZ 7975: gewerbliche Schutzrechte sind „Patente iSd Patentgesetzes, Marken iSd Markenschutzgesetzes, Muster und Modelle iSd Musterschutzgesetzes“.

³⁷⁰ Vgl. EStR, RZ 1592

³⁷¹ Vgl. § 21 Abs. 1 Z 3 KStG iVm § 98 Z 3 EStG

³⁷² Vgl. § 21 Abs. 1 Z 1 KStG iVm § 98 Z 6 EStG

³⁷³ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 58

³⁷⁴ Vgl. § 99 EStG iVm § 28 Abs. 1 Z 3 EStG

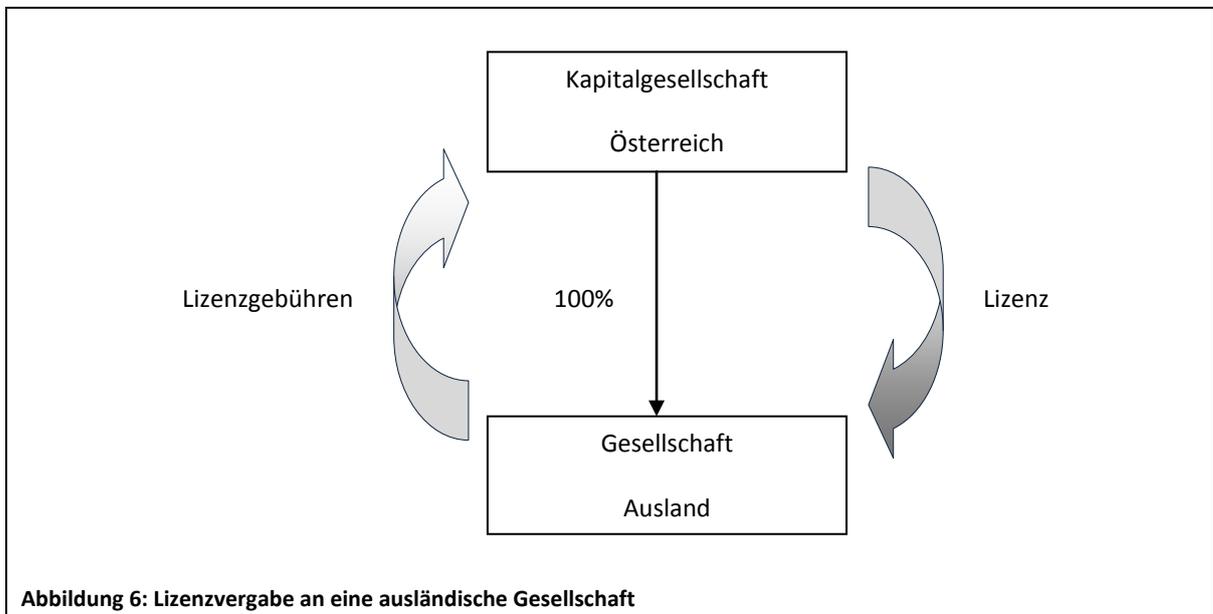
³⁷⁵ Vgl. § 100 Abs. 1, Abs. 2 EStG

Lizenzgebühren, die an Konzernunternehmen in der EU gezahlt werden und die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 99a EStG erfüllen, sind nicht von der beschränkten Steuerpflicht erfasst.³⁷⁶ Diese Lizenzgebühren unterliegen keiner Quellensteuer.³⁷⁷

Es ist darüber hinaus zu beachten, dass es aufgrund einer unangemessenen Leistungsbeziehung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen kann.³⁷⁸ Handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, ist Kapitalertragsteuer einzubehalten. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.³⁷⁹ Eine etwaige KEST-Befreiung gem. § 94 EStG bzw. § 94a EStG ist auch im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu prüfen.³⁸⁰

3.4.4.2 Erträge aus Lizenzgebühren im österreichischen Steuerrecht

In den folgenden Ausführungen wird der Sachverhalt unterstellt, in dem eine österreichische Kapitalgesellschaft einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft eine Lizenz gegen Zahlung von Lizenzgebühren zur Verfügung stellt.



Lizenzgebühren unterliegen als Erträge einer österreichischen Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.³⁸¹ Unter Umständen erhebt der ausländische Staat eine Quellensteuer auf die gezahlten Lizenzgebühren.

Aufgrund einer unangemessenen Leistungsbeziehung kann es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen.³⁸² Handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, ist Kapitalertragsteuer einzubehalten.

³⁷⁶ Vgl. EStR, RZ 7980

³⁷⁷ Vgl. § 98 Abs. 2 EStG iVm § 99a EStG; Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 58

³⁷⁸ Vgl. KStR, RZ 1057 iVm RZ 1037

³⁷⁹ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

³⁸⁰ Vgl. Doralt / Kirchmayr, EStG⁸, § 94 TZ 12, § 94a TZ 21

³⁸¹ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1000

³⁸² Vgl. KStR, RZ 1057 iVm RZ 1037

Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.³⁸³ Eine etwaige KEST-Befreiung gem. § 94 EStG bzw. § 94a EStG ist auch im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu prüfen.³⁸⁴

3.4.4.3 Lizenzgebühren im OECD-Musterabkommen

Lizenzgebühren werden in Artikel 12 des OECD-Musterabkommens behandelt. Nach Absatz 1 werden Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an einen Nutzungsberechtigten in einem anderen Vertragsstaat gezahlt werden, nur in dem anderen Vertragsstaat besteuert.³⁸⁵

Was alles unter den Begriff der Lizenzgebühren fällt, ist in Absatz 2 aufgezählt.³⁸⁶ In Absatz 3 findet sich wieder der Betriebsstättenvorbehalt, der auf Artikel 7 verweist.³⁸⁷

Falls die Lizenzgebühren dem Fremdvergleich nicht standhalten, wird der Teil, der dem Fremdvergleich nicht standhält nach dem Recht der Vertragsstaaten bzw. unter Beachtung der anderen Regelungen im OECD-Musterabkommen besteuert.³⁸⁸

³⁸³ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

³⁸⁴ Vgl. *Doralt / Kirchmayr*, EStG⁸, § 94 TZ 12, § 94a TZ 21

³⁸⁵ Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 12, Abs. 1

³⁸⁶ Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 12, Abs. 2

³⁸⁷ Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 12, Abs. 3

³⁸⁸ Vgl. *OECD* (2008a), Artikel 12, Abs. 4

4. Isle of Man

4.1 Allgemeines

Die Isle of Man liegt geografisch gesehen in der Irischen See zwischen dem Vereinigten Königreich und Irland.³⁸⁹ Die Insel ist autonom und gehört nicht zum Vereinigten Königreich, ist jedoch in dessen Kronbesitz. Es gibt ein Parlament, das für Gesetzgebung, Verwaltung, Steuer- und Sozialpolitik zuständig ist. Die internationale Repräsentation, Verteidigung, sowie die Endverantwortung für die Regierung obliegen ausschließlich dem Vereinigten Königreich. Auf der Homepage der Regierung der Isle of Man stellt sich die Insel als etabliertes Niedrigsteuergbiet dar, das im Bereich der Direktbesteuerung vollkommene Unabhängigkeit vom Vereinigten Königreich genießt, und dadurch zu einem anerkannten internationalen „offshore business centre“ gewachsen ist.³⁹⁰ Im Jahr 2002 wurden erstmals Änderungen in der Steuerpolitik durchgeführt, um dem „European Union’s Code of Conduct“ und der „Directive on the Taxation of Savings Income“ gerecht zu werden.³⁹¹ Eine Besonderheit der Isle of Man – im Gegensatz zu den Kanalinseln Guernsey und Jersey – ist, dass die Insel aus umsatzsteuerlichen Gründen zum Vereinigten Königreich zu zählen ist.³⁹² Für die Insel wurde – ebenfalls wie für die Kanalinseln – ein eigenes Verhältnis zur EU ausverhandelt.³⁹³

4.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts

4.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts

Da die Isle of Man kein Teil der Europäischen Union ist, ist auch das Gemeinschaftsrecht nicht unmittelbar anwendbar. Dennoch hat sich die Regierung im Jahr 2002 zu folgenden Initiativen der EU bekannt:

- Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung
- EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie³⁹⁴

Die EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie wurde im Jahr 2005 in innerstaatliches Recht umgesetzt.³⁹⁵ Gleich wie auf Guernsey und Jersey wurde, um sich von den EU-Mitgliedstaaten zu unterscheiden und klarzustellen, dass die Insel kein ursprünglicher Adressat der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie ist, da sie nicht zur Europäischen Union gehört, der Wortlaut „withholding tax“ auf „retention tax“ umgeändert.³⁹⁶ Hauptsächlich ist die Richtlinie für Banken und Finanzinstitute anzuwenden, die verpflichtet sind, von Zinserträgen und Erträgen

³⁸⁹ Vgl. <http://www.iomguide.com/geography.php>, Abruf am 09.09.2010

³⁹⁰ Vgl. <http://www.gov.im/isleofman/introduction.xml>, Abruf am 09.09.2010

³⁹¹ Vgl. <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/notices/taxstrategy2007.pdf>, S. 3, Abruf am 09.09.2010

³⁹² Vgl. Agreement between the Governments of the United Kingdom and the Isle of Man on Customs and Excise and associated matters, S. 7, Punkt 13, http://www.gov.im/lib/docs/treasury/customs/ceagreement1979asamended2007_n.pdf, Abruf am 09.09.2010

³⁹³ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 409

³⁹⁴ Vgl. A report to international taxation strategy, S. 3, Punkt 6,

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/reportoninternationaltaxationstr.pdf>, Abruf am 10.09.2010

³⁹⁵ Vgl. ebenda, S. 3, Punkt 8

³⁹⁶ Vgl. Guide to the European Savings Tax Directive, S. 4, Punkt 10,

<http://www.gov.im/lib/docs/iomfinance/brochures/guidetotheeuropeansavingstaxdirectiv.pdf>, Abruf am 10.09.2010

aus Bankguthaben Quellensteuer einzubehalten.³⁹⁷ Die Quellensteuer betrug in den ersten drei Jahren ab Umsetzung der Richtlinie 15%, bis Ende 2010 beträgt die einzubehaltende Quellensteuer 20% und ab 2011 wird diese auf 35% erhöht.³⁹⁸

4.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Die Isle of Man hat drei DBA, die derzeit in Kraft sind, und zwar mit dem Vereinigten Königreich, Estland und Malta. Weiters gibt es ein DBA mit Belgien, das noch nicht ratifiziert ist. Darüber hinaus führt die Isle of Man Verhandlungen über Steuerabkommen mit Kanada, Italien, den Niederlanden und Spanien.³⁹⁹

Die Isle of Man hat „Tax Information Exchange Agreements“, die bereits in Kraft getreten sind, mit den folgenden Ländern: Australien, Dänemark, Färöer Inseln, Finnland, Grönland, Island, Irland, Niederlande, Neuseeland, Norwegen, Schweden, Vereinigtes Königreich, U.S.A.⁴⁰⁰

Weiters gibt es „Tax Information Exchange Agreements“, die jedoch per dato noch nicht in Kraft getreten sind mit Frankreich, Deutschland und Portugal.⁴⁰¹

4.2.3 Besonderheiten des Steuersystems

Mit 6. April 2007 - wurde das sogenannte „pay and file“ system eingeführt, das für alle Körperschaften anzuwenden ist. Folgen dieses neuen Systems waren u.a.:

- die Aufhebung spezieller Einkommenssteuersysteme wie z.B. für „exempt companies“, „exempt insurance companies“, „international companies“, „non-resident company duty“,
- die Aufhebung der Steuererleichterung für Dividenden,
- die Einführung des Steuerguthabens, für Dividenden, die von Einkommen gezahlt werden, das einem Steuersatz von 10% unterliegt,
- die Einführung des auf dem Geschäftsjahr des Unternehmens basierenden Veranlagungsjahres.⁴⁰²

Mit der Einführung des „pay and file“ Systems im Rahmen der „Income Tax (Corporate Taxpayers) Bill 2006“ wurden Gesellschaftsformen aufgehoben, mit denen steuerliche Besonderheiten einhergingen. Die betroffenen Gesellschaften haben mit 6. April 2007 ihren Status verloren, und wurden ab diesem Zeitpunkt als „ansässige“ Unternehmen betrachtet. Anträge für die Gründung dieser besonderen Gesellschaftsformen wurden ab 6. April 2006 nicht mehr angenommen.⁴⁰³

Mit der Abschaffung dieser Unternehmensformen wurde gleichzeitig eine wesentliche steuerliche Besonderheit der Isle of Man abgeschafft.

³⁹⁷ Vgl. ebenda, S. 3, Punkt 5

³⁹⁸ Vgl. A report to international taxation strategy, S. 3, Punkt 10, <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/reportoninternationaltaxationstr.pdf>, Abruf am 10.09.2010

³⁹⁹ Vgl. <http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/practitioners/internationalagreements.xml>, Abruf am 10.09.2010

⁴⁰⁰ Vgl. ebenda

⁴⁰¹ Vgl. ebenda

⁴⁰² Vgl. Guidance Note 38, S. 2, <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/gn38v230508.pdf>, Abruf am 10.09.2010

⁴⁰³ Vgl. Practice Note PN 127/06, S. 2 <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/practicenotes/pn12706.pdf>, Abruf am 10.09.2010

Für Steuerausländer war es z.B. vorteilhaft eine „exempt company“ auf der Isle of Man zu gründen, die zwar auf der Insel als ansässig galt, deren Eigentümer jedoch ausschließlich nicht ansässige Personen sein mussten. Diese Unternehmen durften keine Geschäftstätigkeit auf der Isle of Man entfalten und keine anderen Einkünfte als Zinserträge aus Bankguthaben erzielen. Diese Unternehmen unterlagen nicht der Einkommensteuer und mussten keine Quellensteuer auf Dividenden oder Zinszahlungen entrichten.⁴⁰⁴

4.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht

Es gibt auf der Isle of Man kein gesondertes Körperschaftsteuersystem – Unternehmen unterliegen wie Individuen der Einkommensteuer.⁴⁰⁵

Ansässige und nicht ansässige Unternehmen unterliegen der Einkommensteuer auf derselben Grundlage und zu denselben Steuersätzen.⁴⁰⁶ Grundsätzlich sind alle ansässigen Unternehmen Einkommensteuersubjekte. Ansässig gilt ein Unternehmen dann, wenn

- die zentrale Leitung und
- die Kontrolle über das Unternehmen
- von auf der Isle of Man ansässigen Direktoren durchgeführt werden.

Wenn diese Kriterien erfüllt sind, gilt ein Unternehmen auch dann als ansässig für steuerliche Belange, wenn es im Ausland gegründet wurde.⁴⁰⁷ Jedenfalls als ansässig für steuerliche Belange gilt ein Unternehmen, wenn es auf der Isle of Man gegründet wurde.⁴⁰⁸ Nicht ansässige Unternehmen sind auf der Isle of Man steuerpflichtig, wenn sie dort Einkünfte erzielen.⁴⁰⁹

Individuen werden als ansässig betrachtet, wenn sie sich physisch mehr als 6 Monate im Jahr auf der Insel aufhalten oder zumindest im Durchschnitt 3 Monate im Jahr über einen Zeitraum von 4 Jahren auf der Isle of Man anwesend sind.⁴¹⁰

4.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen

Ansässige Unternehmen unterliegen mit ihrem Welteinkommen der Einkommensteuer. Ausgaben, die gänzlich und alleinig zur Einkommenserzielung aufgewandt werden, sind abzugsfähig. Zinsaufwendungen sind abzugsfähig, wenn sie auf der Isle of Man vom Empfänger versteuert werden. Dabei ist es unerheblich, ob dieser ansässig oder nicht ansässig ist. Kapitalerträge sind nicht steuerbar und Kapitalverluste nicht abzugsfähig.⁴¹¹ Dividenden sind seit 6. April 2006 nicht mehr vom zu versteuernden Einkommen abzugsfähig.⁴¹²

⁴⁰⁴ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 411

⁴⁰⁵ Vgl. ebenda, S. 409

⁴⁰⁶ Vgl. <http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/overview.xml>, Abruf am 10.09.2010

⁴⁰⁷ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 409

⁴⁰⁸ Vgl. Practice Note PN 144/07, S. 3, Punkt 16,

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pn14407taxresidenceintheisl.pdf>, Abruf am 10.09.2010

⁴⁰⁹ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 413

⁴¹⁰ Vgl. ebenda, S. 415

⁴¹¹ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 410

⁴¹² Vgl. *European Tax Handbook* (2007), S. 375

Verluste können auf unbestimmte Zeit vorgetragen oder gegen eine andere Einkunftsquelle im Jahr des Verlustes oder in einem darauffolgenden Jahr abgesetzt werden. Verluste, die in einem Geschäftsjahr vor Beendigung des Unternehmens entstehen, können mit Einkünften, die in den vergangenen 3 Jahren erzielt wurden, gegengerechnet werden.⁴¹³

Eine Unternehmensgruppe kann ab einer Beteiligungshöhe von 75% an einer Tochtergesellschaft gebildet werden. In diesen Fällen können Verluste innerhalb der Gruppe vom jeweiligen Gruppeneinkommen geltend gemacht werden.⁴¹⁴

Nicht ansässige Unternehmen unterliegen mit dem Einkommen der Einkommensteuer, das auf der Isle of Man erwirtschaftet wird (z.B. im Rahmen einer Niederlassung).⁴¹⁵

4.2.6 Steuersätze

Seit 6. April 2006 beträgt der Einkommensteuersatz für Unternehmen grundsätzlich 0%.⁴¹⁶

Dem höheren Einkommensteuersatz i.H.v. 10% unterliegen:

- Gewinne aus Grund und Boden und Liegenschaften,
- Gewinne aus Bankgeschäften.⁴¹⁷

Die Besteuerung von nicht ansässigen Unternehmen richtet sich nach den Vorschriften über die Besteuerung von ansässigen Unternehmen. Unternehmen, die im Ausland gegründet wurden, aber auf der Isle of Man eine Niederlassung haben, haben das Einkommen, das auf der Isle of Man erwirtschaftet wird, je nach Einkunftsart, mit dem Standardsatz i.H.v. 0% oder dem höheren Steuersatz i.H.v. 10% zu versteuern. Unternehmen, die zwar im Ausland gegründet wurden, das Management und die Leitung über das Unternehmen aber auf der Isle of Man haben, werden als ansässig für steuerliche Belange betrachtet. Die Besteuerung erfolgt in diesem Fall mit dem Standardsatz i.H.v. 0% bzw. dem höheren Steuersatz i.H.v. 10%; die Höhe des Steuersatzes ist wiederum abhängig von der Art der erzielten Einkünfte.⁴¹⁸

Bis 6. April 2008 gab es für Handelsunternehmen, die einem Steuersatz i.H.v. 0% unterlagen und bestimmte Voraussetzungen erfüllten, die Möglichkeit einen Antrag auf den Steuersatz i.H.v. 10% zu stellen. Dies hatte den Grund, dass Unternehmen, die Gewinne zur Reinvestition einbehalten wollten, in das Schema der sogenannten „distributable profits charge“ (DPC) fielen. Mit der Option auf den Steuersatz i.H.v. 10% wurde das Unternehmen als „distributing company“ eingestuft und die DPC (die 18% von 55% der ausschüttungsfähigen Gewinne betragen hätte)⁴¹⁹, war damit abgestattet.⁴²⁰ Die DPC hatte den Sinn,

⁴¹³ Vgl. ebenda

⁴¹⁴ Vgl. ebenda, S. 412

⁴¹⁵ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 413; Practice Note PN 144/07, S. 3, Punkt 18, <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pn14407taxresidenceintheisl.pdf>, Abruf am 10.09.2010

⁴¹⁶ Vgl. Practice Note PN 127/06, S. 1, <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/practicenotes/pn12706.pdf>, Abruf am 10.09.2010

⁴¹⁷ Vgl. ebenda

⁴¹⁸ Vgl. ebenda

⁴¹⁹ Vgl. Guidance Note 36, S. 26, Punkt 9, <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/gn36november09final02112009.pdf>, Abruf am 10.09.2010;

Unternehmen (im Hintergrund des Einkommenssteuersatzes i.H.v. 0%) zur Gewinnverteilung anzuregen. Sie wurde nicht als Körperschaftsteuer betrachtet, da sie eine Erhaltung der Steuereinnahmen von ortsansässigen Individuen bewirken sollte.⁴²¹

Die DPC wurde nicht von Unternehmen eingehoben, wenn deren Mitglieder alle im Ausland ansässig waren. Ebenso fiel keine DPC an für ausschüttungsfähige Gewinne an nicht Ansässige. Schlagend wurde die DPC nur bei „non-distributing-companies“, jedoch auch nur auf die ausschüttungsfähigen Gewinne, die Ansässigen zuzurechnen waren.⁴²²

Für einige Unternehmen galten spezielle Regelungen, die sie automatisch als „distributing company“ klassifizierten (z.B. an einer anerkannten Börse notierte Unternehmen, amtlich zugelassene Finanzinstitute).⁴²³

Die Vorschriften über die DPC wurden per 6. April 2008 aufgehoben, um dem „EU Code of Conduct for Business Taxation“ zu entsprechen. Als Konsequenz wurde das sogenannte „Attribution Regime for Individuals“ eingeführt.⁴²⁴ Diese Vorschriften gelten für ansässige Individuen, die Anteile an einem Unternehmen haben, das unter diese Vorschriften fällt. Dies sind u.a. folgende Unternehmen:

- Unternehmen, die nach steuerlichen Vorschriften als nicht ansässig gelten,
- Unternehmen, die nicht nach den Gesetzen der Isle of Man eingetragen oder errichtet wurden, bzw. ansässig sind,
- Handelsunternehmen, die 55% ihrer Gewinne an die Anteilseigner innerhalb einer Frist von 12 Monaten ab Bilanzstichtag ausschütten,
- Unternehmen, die dem Steuersatz i.H.v. 10% unterliegen,
- Unternehmen, die an einer anerkannten Börse gelistet sind, etc.⁴²⁵

Den Anteilseignern wird in der Folge ihr jeweiliger Anteil am Gewinn zugerechnet, wären alle Gewinne des Unternehmens ausgeschüttet worden.⁴²⁶ Jegliche Dividenden, die in der Folge tatsächlich an die Anteilseigner ausgeschüttet werden und dieses Wirtschaftsjahr betreffen, sind nicht mehr zu versteuern.⁴²⁷

Hinsichtlich Quellensteuer wird zwischen Unternehmen unterschieden, die einem Steuersatz von 0% bzw. 10% unterliegen und der Art der Zahlung an nicht Ansässige. Die folgende Abbildung betrifft Unternehmen,

im Falle eines „Nicht-Handelsunternehmens“ hätte die DPC 18% von 100% der ausschüttungsfähigen Gewinne betragen. Vgl. Guidance Note 36, S. 30, Punkt 10

⁴²⁰ Vgl. Practice Note PN 134/06, S. 1,

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/practicenotes/pn13406.pdf>, Abruf am 10.09.2010

⁴²¹ Vgl. <http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/dpc.xml>, Abruf am 10.09.2010

⁴²² Vgl. Guidance Note 36, S. 16, Punkt 6,

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/gn36november09final02112009.pdf>, Abruf am 10.09.2010

⁴²³ Vgl. *European Tax Handbook* (2007), S. 375

⁴²⁴ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 409

⁴²⁵ Vgl. Income Tax (Attributable Profits) (Relevant Company) Order 2008“ (SD 240/08), S. 2 – 3,

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/sd24008.pdf>, Abruf am 10.09.2010; Guidance Note 42, S. 4,

Punkt 1 – 2, <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/gn42.pdf>, Abruf am 10.09.2010

⁴²⁶ Vgl. Guidance Note 42, S. 4 – 5, Punkt 3, <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/gn42.pdf>, Abruf am 10.09.2010

⁴²⁷ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 416

die dem Standardsatz i.H.v. 0% unterliegen, da dies den Fall eines „normalen“ Unternehmens widerspiegelt.

	Zahlungen von „0%-Unternehmen“
Zahlungen an Unternehmen	
Miete (für Eigentum auf der Isle of Man)	10%
andere	0%
Zahlungen an Individuen	
Miete (für Eigentum auf der Isle of Man)	20%
anderes Isle of Man Einkommen	20%
Managementgebühren	0% / 18%
Dividenden	0%
Darlehenszinsen	0%

Abbildung 7: Quellensteuer bei Zahlungen von „0%-Unternehmen“⁴²⁸

Dividenden, Zinszahlungen und Zahlungen von Lizenzgebühren an nicht ansässige Unternehmen unterliegen keiner Quellensteuer.⁴²⁹ Vor dem 6. April 2007 unterlagen Darlehenszinsen und Zahlungen von Lizenzgebühren an nicht Ansässige einer Quellensteuer von 18%.⁴³⁰

Dividenden, die z.B. von einem Unternehmen gezahlt werden, das dem Steuersatz i.H.v. 10% unterliegt, beinhalten für den Empfänger ein Steuerguthaben in Höhe dieser 10%. Diese Regelung gilt jedoch nur für als ansässig zu klassifizierende Unternehmen und nicht für nicht ansässige Unternehmen und natürliche Personen.⁴³¹

Es gibt keine Kapitalertragssteuer.⁴³² Die Umsatzsteuer beträgt per 1. Dezember 2008 15%.⁴³³

Für Individuen, die auf der Isle of Man als ansässig gelten und im Veranlagungszeitraum 2010 / 2011 nicht mehr Einkommen als GBP 10.500,00 haben, beträgt der Steuersatz 10%. Wird diese Grenze überschritten, kommt ein Steuersatz i.H.v. 20% zur Anwendung. Nicht ansässige Individuen unterliegen dem höheren Steuersatz von 20%.⁴³⁴ Jedenfalls gibt es eine Steuerobergrenze für ansässige Individuen in der Höhe von GBP 100.000.⁴³⁵

⁴²⁸ Vgl. <http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/withholdingtax.xml>, Abruf am 10.09.2010

⁴²⁹ Vgl. ebenda

⁴³⁰ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 413

⁴³¹ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 409

⁴³² Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 410

⁴³³ Vgl. <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/customs/faqs/vatratechangesimpleguide.pdf>, S.1, Abruf am 10.09.2010

⁴³⁴ Vgl. <http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/employers/ratesandallowances.xml?menuid=17414>, Abruf am 10.09.2010

⁴³⁵ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 415

4.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft

4.3.1 Sitzverlegung

Um in den Vorteil des Steuersatzes i.H.v. 0% auf das Welteinkommen zu gelangen, ist es erforderlich, auf der Isle of Man als ansässig zu gelten. Wie in den vorigen Kapiteln ausgeführt, ist es dafür erforderlich, entweder eine Gesellschaft auf der Isle of Man zu gründen oder dass auf der Isle of Man die zentrale Leitung und die Kontrolle des Unternehmens von ansässigen Direktoren durchgeführt wird.

Es besteht die Möglichkeit im Rahmen der Sitzverlagerung⁴³⁶ auf die Isle of Man einen Antrag auf Fortführung des im Ausland (z.B. in Österreich) gegründeten Unternehmens zu stellen.⁴³⁷ Dies gilt für alle Unternehmen bis auf Versicherungsunternehmen und bestimmte regulierte Aktivitäten.⁴³⁸ Dafür muss ein Antrag bei der „Financial Supervision Commission“ gestellt werden, der u.a. folgendes beinhalten muss:

- Unterlagen, die bestätigen, dass das Unternehmen nach dem Recht des anderen Landes ordnungsgemäß errichtet wurde,
- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass das Unternehmen alle Gesetze des Gründungslandes eingehalten hat und dadurch autorisiert ist, den Antrag zu stellen,
- Jahresabschluss, der nicht mehr als 12 Monate ab Antragstellung zurückliegen darf,
- Gesellschaftsvertrag, der mit den auf der Isle of Man geltenden Rechtsvorschriften konform ist.⁴³⁹

Mit erfolgreicher Registrierung des Unternehmens gelten für dieses alle Gesetze, die auf der Isle of Man in Kraft sind, so als ob es auf der Isle of Man gegründet wurde.⁴⁴⁰ Es wird dadurch keine neue juristische Person geschaffen.⁴⁴¹ Es bleiben alle Verbindlichkeiten und etwaige strafrechtliche Verfolgungen oder anhängige Gerichtsverfahren aufrecht. Alle Vermögenswerte des Unternehmens werden als Vermögenswerte des fortgeführten Unternehmens behandelt.⁴⁴² Es ist eine einmalige Gebühr i.H.v. GBP 330,00 zu entrichten.⁴⁴³

⁴³⁶ engl.: „redomiciliation“ bzw. „transfer of domicile“

⁴³⁷ Vgl. COMPANIES (TRANSFER OF DOMICILE) ACT 1998, S. 2, Teil 1, Punkt 2, Abs. 1, http://www.gov.im/lib/docs/fsc/com_tod_actamended_april04.pdf, Abruf am 19.09.2010

⁴³⁸ Vgl. ebenda, z.B. die Veräußerung von Unternehmen, Dienstleistungen in Bezug auf die Gründung von Unternehmen (engl. „corporate service providers“); vgl. CORPORATE SERVICE PROVIDERS ACT 2000, S. 34, schedule 1, http://www.gov.im/lib/docs/fsc/handbooks/guides/csps/appendixb1_2.pdf, Abruf am 25.09.2010

⁴³⁹ Vgl. COMPANIES (TRANSFER OF DOMICILE) ACT 1998, S. 2, Teil 1, Punkt 2, Abs. 2, http://www.gov.im/lib/docs/fsc/com_tod_actamended_april04.pdf, Abruf am 19.09.2010

⁴⁴⁰ Vgl. COMPANIES ACT 2006, S. 53, Teil XI, Punkt 165, Abs. 1, <http://www.fsc.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/2006companiesactweboct2009.pdf>, Abruf am 25.09.2010

⁴⁴¹ Vgl. COMPANIES (TRANSFER OF DOMICILE) ACT 1998, S. 4, Teil 1, Punkt 6, Abs. 2, http://www.gov.im/lib/docs/fsc/com_tod_actamended_april04.pdf, Abruf am 19.09.2010

⁴⁴² Vgl. ebenda, S. 3 – 4, Teil 1, Punkt 6, Abs. 1; COMPANIES ACT 2006, S. 54, Teil XI, Punkt 166, Abs. 1, <http://www.fsc.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/2006companiesactweboct2009.pdf>, Abruf am 25.09.2010

⁴⁴³ Vgl. *Statutory Document No. 0033/10*, COMPANIES (TRANSFER OF DOMICILE) (FEES AND DUTIES) ORDER 2010, S. 2, Artikel 4, Punkt 1, <http://www.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/Regulations/sd003310companiestransferofdo.pdf>, Abruf am 25.09.2010

Wichtig ist, dass das Unternehmen im Gründungsland nicht mehr eingetragen sein darf.⁴⁴⁴ Nach erfolgreicher Registrierung auf der Isle of Man muss das Unternehmen innerhalb von 14 Tagen eine Kopie des Zertifikats über die erfolgreiche Registrierung an die zuständigen Behörden des Landes schicken, in dem das Unternehmen ursprünglich gegründet war.⁴⁴⁵

Es ist u.a. in folgenden Fällen nicht möglich einen Antrag auf Fortführung des Unternehmens zu stellen:

- Das Unternehmen befindet sich in Liquidation oder ist insolvent,
- das Unternehmen hat Vereinbarungen mit Gläubigern, die noch nicht erfüllt sind,
- die Gesetze des Gründungsstaates stehen dem entgegen, dass das Unternehmen auf der Isle of Man fortgeführt wird,
- das Unternehmen besteht den Solvenz-Test nicht.⁴⁴⁶

Die reine Verlegung des Verwaltungssitzes von Österreich auf die Isle of Man würde sich aus gesellschaftsrechtlicher Sicht wie folgt darstellen:

- Identitätswahrend grundsätzlich aus österreichischer Sicht möglich, wenn das Zielland der Gründungstheorie folgt und gemäß § 5 IPRG auf österreichisches Sachrecht zurückverweist.⁴⁴⁷
- Das Personalstatut würde in Österreich bleiben.⁴⁴⁸
- Das Konzept des „transfer of domicile“ erfordert jedoch, dass sich das Unternehmen auf der Isle of Man den nationalen Gesetzen unterwirft.⁴⁴⁹
- D.h. es kommt zu einem Wechsel des anwendbaren Gesellschaftsrechts und damit zu einer Auflösung des Unternehmens in Österreich.

Steuerrechtlich hätte dies zur Folge, dass die Gesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig bleibt und auch im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig wird. Es würde sich um eine doppelt ansässige Gesellschaft handeln.

Jedenfalls würde es nach § 6 Z 6 EStG zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommen.⁴⁵⁰ Eventuell könnte sich eine Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 1 KStG ergeben.⁴⁵¹

⁴⁴⁴ Vgl. *Practice Note PN 5/2005*, S. 1,

http://www.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/practicenotes/pn5_2005.pdf, Abruf am 25.09.2010

⁴⁴⁵ Vgl. COMPANIES (TRANSFER OF DOMICILE) ACT 1998, S. 3, Teil 1, Punkt 4, Abs. 5,

http://www.gov.im/lib/docs/fsc/com_tod_actamended_april04_.pdf, Abruf am 19.09.2010

⁴⁴⁶ Vgl. *Practice Note NMVPN8a/2006*, S. 2, Punkt 1.1,

<http://www.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/practicenotes/pn8tod.pdf>, Abruf am 25.09.2010;

COMPANIES ACT 2006, S. 52, Teil XI, Punkt 162, Abs. 2,

<http://www.fsc.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/2006companiesactweboct2009.pdf>, Abruf am 25.09.2010

⁴⁴⁷ Vgl. *Aigner/Kofler/Tumpel* (2004), S. 92; § 5 IPRG

⁴⁴⁸ Vgl. *Adensamer/Eckert* (2004), S. 54; *Eckert* (2009), S. 140

⁴⁴⁹ Vgl. COMPANIES ACT 2006, S. 53, Teil XI, Punkt 165, Abs. 1,

<http://www.fsc.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/2006companiesactweboct2009.pdf>, Abruf am 25.09.2010

⁴⁵⁰ Vgl. *Tojfl* (1997), S. 254

⁴⁵¹ Vgl. § 20 Abs. 1 Z 1 KStG ; bejahend: Vgl. *Hristov* (2009), S. 345

Die reine Verlegung des Satzungssitzes von Österreich auf die Isle of Man würde sich aus gesellschaftsrechtlicher Sicht wie folgt darstellen:

- Es ist strittig, ob es zu einer Auflösung der Gesellschaft kommen würde.⁴⁵²
- Nach § 10 IPRG würde das Personalstatut in Österreich verbleiben.⁴⁵³
- Nach dem Konzept des „transfer of domicile“ käme es zu einer Änderung des anzuwendenden Rechts⁴⁵⁴ und daher der Auflösung des Unternehmens in Österreich.

Nach steuerlichen Vorschriften bliebe die Gesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig und würde auch im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig werden. Es käme wiederum zu einer doppelt ansässigen Gesellschaft und einer Aufdeckung der stillen Reserven nach § 6 Z 6 EStG.⁴⁵⁵

Bei einer Verlegung des Verwaltungs- und Satzungssitzes würde dies gesellschaftsrechtlich eine grenzüberschreitende formwechselnde identitätswahrende Umwandlung nach sich ziehen.⁴⁵⁶ Dies müsste Österreich nach Gemeinschaftsrecht zulassen.⁴⁵⁷ Es ist jedoch fraglich, ob dies auch für Drittländer wie die Isle of Man gelten muss.

Steuerrechtlich käme es zur beschränkten Steuerpflicht, mit den in Österreich erzielten Einkünften und nach § 6 Z 6 EStG zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.⁴⁵⁸

4.3.2 Finanzierung

Betrachtet man die Anreize, die die Isle of Man aus steuerlichen Gesichtspunkten bietet, so ist für eine österreichische Kapitalgesellschaft sicherlich ein interessanter Anreiz der Einkommensteuersatz für Unternehmen i.H.v. 0%. Dabei würde sich auf den ersten Blick die Auslagerung von profitablen Unternehmenszweigen als sinnvoll erweisen, da die Einkünfte einer österreichischen Kapitalgesellschaft jedenfalls einer Besteuerung i.H.v. 25% unterliegen. Die Ersparnisse, die aufgrund einer steueroptimalen Gestaltung entstehen, können in weiterer Folge wieder zur Finanzierung der Geschäftstätigkeit der österreichischen Muttergesellschaft oder zur Eigenfinanzierung der ausländischen Tochtergesellschaft verwendet werden.

Die steuerliche Behandlung der Rückführung von steueroptimierten Einkünften zur Muttergesellschaft wird im nächsten Kapitel einer genaueren Betrachtung unterzogen.

Zieht man die Gründung einer Tochterkapitalgesellschaft in Betracht, kommen dafür nach dem „Companies Act 2006“ (neuerlich geändert 2009) folgende Gesellschaften in Frage:

- Aktiengesellschaft („company limited by shares“)

⁴⁵² Vgl. dazu die Ausführungen unter Kapitel 3.2.4.2.2

⁴⁵³ Vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 598

⁴⁵⁴ Vgl. COMPANIES ACT 2006, S. 53, Teil XI, Punkt 165, Abs. 1,

<http://www.fsc.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/2006companiesactweboc2009.pdf>, Abruf am 25.09.2010

⁴⁵⁵ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254

⁴⁵⁶ Vgl. *Hristov* (2009), S. 344

⁴⁵⁷ Vgl. C-210/06, Urteil, RZ 111 – 113; *Hristov* (2009), S. 343

⁴⁵⁸ Vgl. *Hristov* (2009), S. 346

- Gesellschaft mit beschränkter Haftung („company limited by guarantee“⁴⁵⁹)
- Aktiengesellschaft mit beschränkter Haftung („company limited by shares and by guarantee“)
- Aktiengesellschaft mit unbeschränkter Haftung („unlimited company with shares“)
- Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung ohne Aktien („unlimited company without shares“)⁴⁶⁰

Es gibt auf der Isle of Man keine Regelungen hinsichtlich „thin capitalisation“.⁴⁶¹

Die Kapitalausstattung des Auslandsengagements kann mittels Eigenkapital oder Fremdkapital erfolgen. Auf die Möglichkeit der Finanzierung mittels hybrider Finanzierungsformen wird in der Folge nicht näher eingegangen.

Bei einer Zufuhr von Eigenkapital handelt es sich um eine Einlage in die ausländische Kapitalgesellschaft. Bilanziell erhöht eine Einlage den Beteiligungsansatz der ausländischen Kapitalgesellschaft bei der österreichischen Kapitalgesellschaft. Falls es sich um Geldvermögen handelt, ist die Einlage steuerneutral.⁴⁶²

Die Einlage unterliegt nicht der Gesellschaftsteuerpflicht, da von dieser nur Eigenkapitalzuführungen an inländische Kapitalgesellschaften erfasst sind.⁴⁶³

Die österreichische Mutterkapitalgesellschaft kann der ausländischen Kapitalgesellschaft auch Finanzierungsmittel in Form von Fremdkapital zur Verfügung stellen. Ein Gesellschafterdarlehen führt bei der Mutterkapitalgesellschaft zu einer Forderung, während die ausländische Tochterkapitalgesellschaft eine Verbindlichkeit ausweist.⁴⁶⁴

Grundsätzlich hat die Mittelzufuhr an die ausländische Tochterkapitalgesellschaft steuerlich keine anderen Konsequenzen, als wenn eine Kapitalzufuhr an eine inländische Tochterkapitalgesellschaft erfolgt.⁴⁶⁵ Die entsprechenden Vor- und Nachteile der Finanzierungsmöglichkeiten offenbaren sich in der unterschiedlichen Besteuerung von grenzüberschreitenden Zins- und Dividendenströmen in den einzelnen Ländern.

Im Falle der Fremdfinanzierung des Beteiligungserwerbs an der ausländischen Kapitalgesellschaft wird die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG nicht in Frage kommen, da diese nur für den Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG, die zum Betriebsvermögen gehören, gilt.⁴⁶⁶ Darunter sind

⁴⁵⁹ „Incorporated firm without share capital, and in which the liability of its members is limited to the amount each one of them undertakes to contribute at the time the firm is wound up.“, vgl. WebFinance, Inc., Stichwort: company limited by guarantee, online im Internet: <http://www.businessdictionary.com/definition/company-limited-by-guarantee.html>, Abruf am 16.10.2010

⁴⁶⁰ Vgl. COMPANIES ACT 2006, S. 6 – 7, Teil I, Punkt 1, <http://www.fsc.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/2006companiesactweboct2009.pdf>, Abruf am 25.09.2010

⁴⁶¹ Vgl. http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Isle%20of%20Man.pdf, Abruf am 16.10.2010

⁴⁶² Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

⁴⁶³ Vgl. § 2 KVG

⁴⁶⁴ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

⁴⁶⁵ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 427

⁴⁶⁶ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

Kapitalanteile an inländischen Kapitalgesellschaften, an ausländischen Kapitalgesellschaften, die in der Anlage 2 zum EStG genannt sind und ausländische Kapitalgesellschaften eines EWR-Staates, mit dem umfassende Amts- und Vollstreckungshilfs besteht, erfasst. Wenn die Isle of Man Gesellschaft jedoch aufgrund des Typenvergleichs in die Vorschriften der internationalen Schachtelbeteiligung fällt, kann sich die Möglichkeit des Abzugs der Fremdfinanzierungszinsen ergeben.⁴⁶⁷

Da es aus österreichischer Sicht sinnvoll sein wird, die Belastung der Gewinne mit dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25% möglichst gering zu halten, wird eine möglichst hohe Fremdkapitalausstattung der österreichischen Kapitalgesellschaft (unter Beachtung der Mindesteigenkapitalvorschriften) empfehlenswert sein.

Günstig wäre demnach die Zurverfügungstellung von Kapital von der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft, wenn der Zinsaufwand bei der Muttergesellschaft steuerlich abzugsfähig und der Zinsertrag bei der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft niedrig besteuert ist. Dies wird im nächsten Kapitel im Detail behandelt.

4.3.3 Gewinnverlagerung

Die steuerliche Behandlung von Dividenden einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft an eine Muttergesellschaft auf der Isle of Man stellt sich folgendermaßen dar:

- Belastung der Gewinne der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft mit der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.⁴⁶⁸
- Belastung der Dividenden an die Muttergesellschaft auf der Isle of Man mit der Kapitalertragsteuer i.H.v. 25%.⁴⁶⁹ Zum Abzug ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG der Schuldner der Kapitalerträge, somit die österreichische Tochterkapitalgesellschaft, verpflichtet.⁴⁷⁰
- Die Muttergesellschaft auf der Isle of Man wird mit ihren Einkünften aus Dividenden in Österreich beschränkt steuerpflichtig.⁴⁷¹ Voraussetzung für die Steuerpflicht ist der KESt-Abzug nach § 93 EStG i.H.v. 25%.⁴⁷² Die Körperschaftsteuer ist damit mit der KESt abgegolten.⁴⁷³
- Die KESt-Befreiung gemäß § 94 Z 2 EStG kann nicht angewandt werden, da es sich bei der empfangenden Gesellschaft nicht um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 KStG handelt.⁴⁷⁴
- Die KESt-Befreiung nach § 94a EStG kann ebenfalls nicht in Anspruch genommen werden, da die Voraussetzungen, dass die Muttergesellschaft in der Anlage 2 zum EStG genannt wird, nicht erfüllt werden kann.⁴⁷⁵

⁴⁶⁷ Vgl. § 10 KStG; zu den Indizien für eine Vergleichbarkeit siehe Kapitel 3.4.2.2

⁴⁶⁸ Vgl. § 22 KStG

⁴⁶⁹ Vgl. § 93 EStG

⁴⁷⁰ Vgl. § 95 EStG

⁴⁷¹ Vgl. § 21 KStG iVm § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG

⁴⁷² Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

⁴⁷³ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 1037

⁴⁷⁴ Vgl. § 94 EStG

⁴⁷⁵ Vgl. § 94a Abs. 1 EStG

Dividenden, die von einer Tochterkapitalgesellschaft, die auf der Isle of Man ansässig ist, an eine österreichische Mutterkapitalgesellschaft ausgeschüttet werden, werden steuerlich wie folgt behandelt:

- Der Einkommensteuersatz beträgt auf der Isle of Man für Unternehmen grundsätzlich 0%.⁴⁷⁶
- Dividenden, die von Unternehmen gezahlt werden, die dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0% unterliegen, unterliegen auf der Isle of Man keiner Quellenbesteuerung.⁴⁷⁷
- Die Dividenden unterliegen aber in Österreich der Kapitalertragsteuer, wenn sie von einer „inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden“.⁴⁷⁸ Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG die österreichische Muttergesellschaft.⁴⁷⁹
- Die österreichische Muttergesellschaft kann jedenfalls nicht die Beteiligungsertragsbefreiung in Anspruch nehmen, da Isle of Man Gesellschaften nicht in der Anlage 2 zum EStG genannt sind.⁴⁸⁰ Die Isle of Man ist auch kein EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.⁴⁸¹
- Die Gewinnanteile wären darüber hinaus ohnehin nicht von der Körperschaftsteuer befreit, da die Gewinne der Isle of Man Gesellschaft im Ausland mit einem Steuersatz besteuert werden, der um mehr als 10% unter dem österreichischen Körperschaftsteuersatz liegt, d.h. weniger als 15% beträgt.⁴⁸²
- Die österreichische Muttergesellschaft könnte auf den ersten Blick von der Befreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung Gebrauch machen, wenn die österreichische Muttergesellschaft unter § 7 Abs. 3 KStG fällt und die Beteiligung schon ein Jahr in der Höhe von mind. 10% bestanden hat. Ob die Isle of Man Tochtergesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, wird im jeweiligen Einzelfall zu prüfen sein.⁴⁸³
- Der Bundesminister für Finanzen kann allerdings die Befreiung für diese internationale Schachtelbeteiligungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbrauch (§22 BAO) verneinen, da keinerlei Vergleichbarkeit hinsichtlich der „Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. der Steuersätze“ der ausländischen Körperschaft mit der österreichischen Körperschaftsteuer vorliegt.⁴⁸⁴ Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer liegt im Wesentlichen dann vor, wenn die Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt.⁴⁸⁵ Die Befreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung wird daher zu verneinen sein.

⁴⁷⁶ Vgl. Practice Note PN 127/06, S. 1,

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/practicenotes/pn12706.pdf>, Abruf am 10.09.2010

⁴⁷⁷ Vgl. <http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/withholdingtax.xml>, Abruf am 10.09.2010

⁴⁷⁸ Vgl. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e EStG

⁴⁷⁹ Vgl. § 95 Abs. 2, Abs. 3 EStG

⁴⁸⁰ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 5 KStG

⁴⁸¹ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 6 KStG

⁴⁸² Vgl. § 10 Abs. 5 KStG

⁴⁸³ Vgl. § 10 Abs. 2 KStG

⁴⁸⁴ Vgl. § 10 Abs. 4 KStG

⁴⁸⁵ Vgl. § 3 Z 3 KSt-VO – Internationale Schachtelbeteiligungen

Aus Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft kann es interessant sein, ein Gesellschafterdarlehen für die Finanzierung der Geschäftstätigkeit zu bekommen und die Zinsen als Betriebsausgabe geltend zu machen.⁴⁸⁶

Die steuerlichen Rechtsfolgen eines Darlehens, das eine Muttergesellschaft auf der Isle of Man einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft überlässt, stellen sich folgendermaßen dar:

- Die Fremdkapitalzinsen sind in Österreich als Betriebsausgabe abzugsfähig.⁴⁸⁷
- Grundsätzlich ist für Zinsen keine Quellenbesteuerung vorgesehen.⁴⁸⁸
- Die Zinseinkünfte der Muttergesellschaft auf der Isle of Man unterliegen dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0%.⁴⁸⁹
- Zinserträge aus Darlehen führen für die Muttergesellschaft auf der Isle of Man nicht zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, da diese in § 98 EStG nicht genannt werden.⁴⁹⁰

Es ist jedenfalls auf Fremdüblichkeit und entsprechende Dokumentation z.B. mittels eines Darlehensvertrages zu achten, damit das Gesellschafterdarlehen vom österreichischen Fiskus nicht als verdeckte Einlage klassifiziert wird.⁴⁹¹ Die Einstufung als verdeckte Einlage hätte zur Folge, dass Zinsen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, sofern sie für verdecktes Eigenkapital gewährt werden.⁴⁹² Darüber hinaus stellen die Zinsen eine verdeckte Ausschüttung dar⁴⁹³, für die Kapitalertragsteuer einzubehalten ist. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁴⁹⁴ Eine KEST-Befreiung gem. § 94 EStG bzw. § 94a EStG kann im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung nicht geltend gemacht werden.⁴⁹⁵

Stellt eine österreichische Muttergesellschaft einer Tochterkapitalgesellschaft auf der Isle of Man ein Gesellschafterdarlehen zur Verfügung sind die steuerlichen Konsequenzen folgende:

- Zinserträge aus Gesellschafterdarlehen unterliegen in Österreich dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25%.⁴⁹⁶
- Zinsen, die von Unternehmen gezahlt werden, die dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0% unterliegen, unterliegen auf der Isle of Man keiner Quellenbesteuerung.⁴⁹⁷

⁴⁸⁶ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 338 – 339; Eberhartinger (2004), S. 113; EStR, RZ 1421

⁴⁸⁷ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 338 – 339; Eberhartinger (2004), S. 113; EStR, RZ 1421

⁴⁸⁸ Vgl. Lechner (1996), S. 255

⁴⁸⁹ Vgl. Practice Note PN 127/06, S. 1,

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/practicenotes/pn12706.pdf>, Abruf am 10.09.2010

⁴⁹⁰ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1036

⁴⁹¹ Vgl. KStR, RZ 686 – 687

⁴⁹² Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 339

⁴⁹³ Vgl. KStR, RZ 909; Eberhartinger (2004), S. 113

⁴⁹⁴ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁴⁹⁵ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁴⁹⁶ Vgl. Bertl / Christiner (2004), S. 84; Tumpel (1998), S. 423

⁴⁹⁷ Vgl. <http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/withholdingtax.xml>, Abruf am 10.09.2010

- Handelt es sich bei der Zinszahlung um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Mutterkapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG nicht in Anspruch genommen werden.⁴⁹⁸

Da es sich um keine Beteiligung oder eine internationaler Schachtelbeteiligungen iSd § 10 KStG handelt, sind Fremdfinanzierungszinsen, die anlässlich des Erwerbes der Kapitalanteile angefallen sind, steuerlich nicht abzugsfähig.⁴⁹⁹

Stellt die Muttergesellschaft auf der Isle of Man der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft eine Lizenz zur Verfügung, für die die österreichische Tochterkapitalgesellschaft Lizenzgebühren bezahlt, dann stellen sich die steuerlichen Konsequenzen folgendermaßen dar:

- Grundsätzlich sind Lizenzgebühren bei der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig.⁵⁰⁰
- Erträge aus Lizenzen führen für die Muttergesellschaft zur beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 KStG in Österreich, wenn die Rechte einen Nahebezug zu Österreich aufweisen.⁵⁰¹
- Die Steuerbefreiung nach § 99a EStG kann nicht geltend gemacht werden, da die Isle of Man Gesellschaft nicht in der EU ansässig ist.⁵⁰²
- Es ist eine Quellensteuer i.H.v. 20% von der Muttergesellschaft zu entrichten.⁵⁰³
- Es ist darüber hinaus zu beachten, dass es aufgrund einer unangemessenen Leistungsbeziehung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen kann.⁵⁰⁴ Handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, ist Kapitalertragsteuer einzubehalten. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁵⁰⁵ Eine KEst-Befreiung gem. § 94 EStG bzw. § 94a EStG kann im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung nicht geltend gemacht werden.⁵⁰⁶

Stellt die österreichische Kapitalgesellschaft der Tochtergesellschaft auf der Isle of Man eine Lizenz zur Verfügung, kommt man steuerlich zu folgender Conclusio:

- Lizenzgebühren unterliegen als Erträge einer österreichischen Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.⁵⁰⁷
- Lizenzgebühren, die von Unternehmen gezahlt werden, die dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0% unterliegen, unterliegen auf der Isle of Man keiner Quellenbesteuerung.⁵⁰⁸

⁴⁹⁸ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁴⁹⁹ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

⁵⁰⁰ Vgl. EStR, RZ 1592

⁵⁰¹ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 58

⁵⁰² Vgl. EStR, RZ 7980

⁵⁰³ Vgl. § 100 Abs.1, Abs. 2 EStG

⁵⁰⁴ Vgl. KStR, RZ 1057 iVm RZ 1037

⁵⁰⁵ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁵⁰⁶ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁵⁰⁷ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1000

⁵⁰⁸ Vgl. <http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/withholdingtax.xml>, Abruf am 10.09.2010

- Handelt es sich bei der Zahlung von Lizenzgebühren um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Kapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG nicht in Anspruch genommen werden.⁵⁰⁹

⁵⁰⁹ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

5. Guernsey

5.1 Allgemeines

Zur Vogtei (Amtsbezirk) Guernsey zählen die Inseln Alderney, Sark, Herm, Jethou, Brecqhou und Lihou. Jethou, südlich gelegen von Herm, ist nicht öffentlich zugänglich. Diese Insel wurde von Guernsey vom Königreich geleast und an diverse Pächter verpachtet. Die Insel Brecqhou ist gänzlich im Privatbesitz und ebenfalls nicht öffentlich zugänglich.⁵¹⁰ Geographisch gesehen liegt Guernsey zwar näher zu Frankreich als zu Großbritannien, dennoch ist sie in britischem Kronbesitz. Generell sind die Inseln weitestgehend unabhängig, abgesehen von internationalen Repräsentationen und Verteidigung, die dem Königreich obliegt.⁵¹¹ Das Parlament, genannt „The States of Deliberation“ wird demokratisch gewählt, es gibt kein Parteiensystem.⁵¹² Die Inseln Alderney und Sark haben jeweils ein eigenes Parlament.⁵¹³ Betreffend einkommenssteuerliche Belange schließt Guernsey alle Inseln bis auf Sark, Jethou und Brecqhou mit ein. Diese erheben keine Einkommensteuer.⁵¹⁴ In den folgenden Ausführungen wird die Vogtei Guernsey als Synonym für alle Bezirke verwendet, die Einkommensteuer erheben.

5.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts

5.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts

Da Guernsey als britischer Kronbesitz kein Teil der Europäischen Union ist, ist auch das Gemeinschaftsrecht nicht unmittelbar anzuwenden.

Die EU Zinsbesteuerungsrichtlinie wurde mit einigen Anpassungen im Jahr 2005 mit der „Foreign Tax (Retention Arrangements) (Guernsey and Alderney) Ordinance, 2005“ in innerstaatliches Recht umgesetzt. Um sich von den EU-Mitgliedstaaten zu unterscheiden und klarzustellen, dass die Insel kein ursprünglicher Adressat der Richtlinie ist, da sie kein Teil der Europäischen Union ist, wurde der Wortlaut „withholding tax“ auf „retention tax“ umgeändert.⁵¹⁵ Hauptsächlich ist die Richtlinie für Banken und Finanzinstitute anzuwenden.⁵¹⁶ Die Quellensteuer betrug in den ersten drei Jahren ab Umsetzung der Richtlinie 15%, ab 2008 20% und ab 2011 wird die Quellensteuer 35% betragen.⁵¹⁷

⁵¹⁰ Vgl. <http://www.gov.gg/ccm/navigation/about-guernsey/about-the-bailiwick-of-guernsey/>, Abruf am 09.09.2010

⁵¹¹ Vgl. <http://www.gov.gg/ccm/navigation/about-guernsey/history/>, Abruf am 09.09.2010

⁵¹² Vgl. <http://www.gov.gg/ccm/navigation/about-guernsey/parliamentary-system/>, Abruf am 09.09.2010

⁵¹³ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 335

⁵¹⁴ Vgl. <http://www.gov.gg/ccm/navigation/income-tax/about-our-tax-system/>, Abruf am 09.09.2010; *European Tax Handbook* (2009), S. 335

⁵¹⁵ Vgl. EUDS Guidance Notes, S. 2, Punkt 5 – 6, http://www.gov.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13567436, Abruf am 10.09.2010

⁵¹⁶ Vgl. ebenda, S. 2, Punkt 10

⁵¹⁷ Vgl. ebenda, S. 4, Punkt 23

5.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Guernsey unterhält DBA mit Dänemark, Färöer Inseln, Finnland, Grönland, Island, Irland, Norwegen und Schweden. Weiters hat Guernsey Übereinkommen hinsichtlich Doppelbesteuerung mit Australien, Jersey und dem Vereinigten Königreich.⁵¹⁸

Guernsey hat „Tax Information Exchange Agreements“ mit folgenden Ländern: Australien, Dänemark, Färöer Inseln, Finnland, Frankreich, Deutschland, Grönland, Island, Irland, Niederlande, Neuseeland, Norwegen, Portugal, Schweden, Vereinigtes Königreich und den U.S.A.⁵¹⁹

5.2.3 Besonderheiten des Steuersystems

Vor dem „zero-ten corporation tax regime“, das mit 1. Jänner 2008 in Kraft getreten ist, lag ein besonderer Anreiz für ansässige Unternehmen in der Möglichkeit des Antrags auf „exempt company status“. Eine Antragstellung war möglich, wenn die wirtschaftlichen Eigentümer der Anteile des Unternehmens nicht auf Guernsey ansässig waren und keine andere Einkommensquelle auf Guernsey hatten, außer aus Bankeinlagen. Dieser Antrag war auch für ausländische Kapitalgesellschaften möglich. Wurde dieser Antrag gewährt, wurden von der „exempt company“ keine Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren erhoben. Es war lediglich eine jährliche Gebühr von GBP 500,00 und eine Dokumentengebühr i.H.v. GBP 100,00 zu entrichten.⁵²⁰

Des Weiteren konnte es für Steuerausländer vorteilhaft sein, eine sogenannte „international business company“ zu gründen. Dies war für Kapitalgesellschaften möglich, die auf Guernsey gegründet, respektive eingetragen waren, als auch für Kapitalgesellschaften, die nicht auf Guernsey gegründet oder eingetragen waren. Ebenso war die Antragstellung auch für Personengesellschaften möglich. Kriterium war, dass die Eigentümer nicht ortsansässig sein durften und keine Geschäftstätigkeit in oder mit Guernsey entfalten durften. Die Gründung einer „international business company“ erfolgte lediglich aus einkommenssteuerlichen Zwecken. Im Antrag musste ein gewinnbasierter Steuersatz größer 0% und kleiner als 30% vorgeschlagen werden. Der tatsächliche Steuersatz wurde in der Folge vom sogenannten „Income Tax Office“ festgelegt und alle 5 Jahre neuerlich geprüft. Die Besonderheiten, die diesem Konstrukt erwachsen sind, waren folgende: Dividenden unterlagen einer Quellensteuer von 20%. Diese war allerdings von der Einkommenssteuerbelastung der „international business company“ abzugsfähig, Gutschriften wurden refundiert. Dies gilt per dato noch für Dividenden, die aus Gewinnen vor 2008 ausbezahlt werden. Weiters unterlagen Zinszahlungen an nicht Ortsansässige keiner Quellensteuer. Lizenzgebühren unterlagen wiederum der einer Quellensteuer i.H.v. 20% – es konnte allerdings ein Antrag auf Befreiung gestellt werden.⁵²¹

⁵¹⁸ Vgl. <http://www.gov.gg/ccm/navigation/income-tax/tax-information-exchange-agreements---mutual-agreement-procedures---double-taxation-arrangements/double-taxation-arrangements/>, Abruf am 10.09.2010

⁵¹⁹ Vgl. <http://www.gov.gg/ccm/navigation/income-tax/tax-information-exchange-agreements---mutual-agreement-procedures---double-taxation-arrangements/tax-information-exchange-agreements/>, Abruf am 10.09.2010

⁵²⁰ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 337

⁵²¹ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 337 – 338

Mit dem „zero-ten corporation tax regime“ wurde auch das Konzept der Besteuerung „ausschüttungsfähiger Erträge“ eingeführt.⁵²² Im Einkommensteuergesetz werden bestimmte Ereignisse taxativ aufgezählt, die den Tatbestand des ausschüttungsfähigen Ertrages auslösen:

- der Zeitpunkt kurz vor dem Verkauf oder Rückkauf von Anteilen des Anteilseigners,
- kurz vor dem Tod eines Anteilseigners,
- kurz bevor der Anteilseigner nicht mehr auf Guernsey ansässig ist,
- kurz vor der „Abwanderung“, Fusion oder Auflösung der Gesellschaft,
- kurz vor Einstellung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens.⁵²³

Die ausschüttungsfähigen Erträge ergeben sich aus dem, was dem Anteilseigner zustehen würde, würde das Unternehmen den gesamten Gewinn ausschütten.⁵²⁴

Es ist jedoch möglich mittels Genehmigung die Steuerbelastung resultierend aus ausschüttungsfähigen Erträgen hinauszuschieben und zwar in folgenden Fällen:

- Reorganisation eines Unternehmens, wenn die Anteilseigner und das Ausmaß der von ihnen gehaltenen Anteile nach der Reorganisation im Wesentlichen gleich sind wie vor der Reorganisation,⁵²⁵
- wenn nach dem Tod eines Anteilseigners seine Anteile auf den Ehegatten übergehen und der „Administrator of Income Tax“ entscheidet, dass eine Steuerzahlung zum Fälligkeitszeitpunkt eine finanzielle Notlage hervorrufen würde,⁵²⁶
- wenn nach dem Tod eines Anteilseigners nicht der Ehegatte, sondern der Nachlassverwalter („executor“) oder die Erben der Meinung sind, dass das Ausmaß der nicht ausgeschütteten Gewinne, die in das Unternehmen investiert wurden, teilweise Steuerstundung verdienen würden,⁵²⁷
- nach dem Ende der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, wenn die Gesellschaft eine neue Geschäftstätigkeit anstrebt oder einen neuen Geschäftszweig erwirbt und so zum selben Ausmaß der Geschäftstätigkeit innerhalb von 12 Monaten zurückkehrt.⁵²⁸

⁵²² Vgl. ebenda, S. 335

⁵²³ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 159 – 162, Abschnitt 62B, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.2010

⁵²⁴ Vgl. ebenda

⁵²⁵ Vgl. <http://www.gov.gg/ccm/treasury-and-resources/income-tax/website/publications/zero-10-statements/04-11-distributions-and-deemed-distributions---company-reorganisation.en>, Abruf am 10.09.2010; *European Tax Handbook* (2009), S. 335

⁵²⁶ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 335

⁵²⁷ Vgl. <http://www.gov.gg/ccm/treasury-and-resources/income-tax/website/publications/zero-10-statements/04-4-company-deemed-distributions---deferral-of-tax-on-the-death-of-a-beneficial-member.en;sessionid=B15553C4C91C65B3BCC04102DAE00C7A>, Abruf am 10.09.2010; *European Tax Handbook* (2009), S. 335

⁵²⁸ Vgl. <http://www.gov.gg/ccm/treasury-and-resources/income-tax/website/publications/zero-10-statements/04-5-deemed-distributions---undistributed-income-arising-on-the-cessation-of-a-business.en>, Abruf am 10.09.2010; *European Tax Handbook* (2009), S. 335

Eine weiteres Spezifikum des „zero-ten corporation regime“ ist die Behandlung von Gesellschafterdarlehen. Diese Vorschriften sind für Unternehmen anzuwenden, die entweder dem 0% oder dem 10% Einkommensteuersatz unterliegen und Darlehen vergeben an:

1. Gesellschafter („participator“),
2. leitende Angestellte,
3. in Punkt 1. oder 2. genannten nahestehende Personen, oder
4. Dritte, wobei Personen aus Punkt 1., 2. oder 3. davon profitieren.

Erfüllt ein Darlehen einen dieser Tatbestände wird es als „qualifying loan“ bezeichnet. Ein Darlehen, das unter Punkt 4. fallen würde, wird nach diesen Vorschriften der jeweiligen Person von Punkt 1. bis 3. zugerechnet werden. Wenn ein Darlehen einer unter Punkt 3. genannten Person gewährt wird, die nicht auf Guernsey ansässig ist, wird das Darlehen den unter Punkt 1. oder 2. genannten Personen zugerechnet werden. Sobald ein Darlehen als „qualifying“ eingestuft wird, wird es für die steuerliche Gewinnermittlung als nicht abzugsfähig anerkannt. Das Darlehen wird als Einkommen derjenigen Person betrachtet, der es gewährt wurde.⁵²⁹

Der Begriff des „Gesellschafters“ wird im Einkommensteuergesetz folgendermaßen definiert:

1. Jede Person, die Anteile am Kapital („share capital“) oder Stimmrechte der Gesellschaft besitzt oder berechtigt ist, diese zu erwerben,
2. Gläubiger der Gesellschaft, die dieser ein Darlehen gewährt haben, bzw. gegenüber diesen die Gesellschaft eine Schuld zu begleichen hat („loan creditor“),
3. Jede Person, die das Recht besitzt oder berechtigt ist dieses zu erwerben, an Ausschüttungen der Gesellschaft teilzuhaben oder an anderen Zahlungen, die entweder in bar oder in Sachleistungen an Gläubiger erfolgen,
4. Jede Person, die berechtigt ist, jenen Gewinn oder jenes Vermögen der Gesellschaft (gegenwärtig oder zukünftig) zu erwerben, aus dem sie direkt oder indirekt Nutzen zieht.⁵³⁰

Ein Darlehen gilt hingegen in folgenden Fällen nicht als „qualifying“:

- das Darlehen wurde zu einem „normalen“ Zinssatz gewährt und beim gewährenden Unternehmen handelt es sich um ein von der „Guernsey Financial Services Commission“ autorisiertes Unternehmen, dessen Geschäftstätigkeit u.a. in der Gewährung von Darlehen liegt,
- wenn die Schuld durch den Bezug von Gütern oder Dienstleistungen entstanden ist, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens liegen, es sei denn, sie wird nicht innerhalb von 6 Monaten bzw. innerhalb der üblichen Zeit beglichen,
- ein Darlehen an einen leitenden Angestellten oder Mitarbeiter, solange dieser nicht mehr als 5% (direkt oder indirekt) der ausgegebenen Aktien des Unternehmens oder eines verbundenen Unternehmens besitzt.⁵³¹

⁵²⁹ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 187 – 190, Abschnitt 66A, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

⁵³⁰ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 191 – 192, Abs. 8 (i) – (iv), http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

Unter bestimmten Voraussetzungen kann das Unternehmen die entrichtete Steuer zurückfordern, wenn das Darlehen innerhalb von 6 Jahren getilgt wird.⁵³²

5.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht

Es gibt in der Vogtei Guernsey kein eigenes Körperschaftsteuersystem als solches. Es existiert lediglich der Oberbegriff der Einkommensteuer, der grundsätzlich alle Einwohner, Individuen wie Unternehmen gleichermaßen unterliegen.⁵³³ Die Ansässigkeit von Unternehmen, die die Einkommenssteuerpflicht begründet, wird mittels dreier Kriterien festgestellt:

1. Die Körperschaft muss auf Guernsey gegründet worden sein oder
2. die Zentrale und die Kontrolle über das Unternehmen müssen von Einwohnern Guernseys geführt werden; oder
3. die Kontrolle der Körperschaft muss über Stimmrechte von ortsansässigen Anteilseignern ermöglicht sein.⁵³⁴

Nicht ansässige Unternehmen sind auf Guernsey steuerpflichtig, im Rahmen ihrer dort erzielten Einkünfte.⁵³⁵

Bei Individuen werden zwei Formen der Ansässigkeit unterschieden:

1. wohnhaft, aber nicht hauptsächlich wohnhaft auf Guernsey: steuerpflichtig ist das auf Guernsey erwirtschaftete Einkommen, sowie jegliches Einkommen, das von Einkommensquellen, die sich außerhalb Guernseys befinden auf Guernsey überwiesen wird;
2. ausschließlich oder hauptsächlich wohnhaft auf Guernsey: steuerpflichtig ist das gesamte Welteinkommen.⁵³⁶

Der erste Fall wird durch folgende Umstände begründet:

- Anwesenheit auf Guernsey von zumindest 182 Tagen;
- Anwesenheit auf Guernsey und die Nutzung als Wohnsitz für zumindest 91 Tage;
- Beliebig lange Anwesenheit auf Guernsey nach der Errichtung eines Wohnsitzes; oder
- Ständige Aufenthalte auf Guernsey, die sich über 4 aufeinanderfolgende Jahre hinziehen und in Summe zumindest 365 Tage ausmachen.⁵³⁷

Der zweite Fall, der ausschließliche oder hauptsächliche Wohnhaftigkeit auf Guernsey darstellt, definiert sich in erster Linie durch die Anwesenheit für mehr als 91 Tage. Zusätzlich sind folgende Umstände mit einzubeziehen:

⁵³¹ Vgl. ebenda, S. 188 – 189, Abs. 4 lit. a bis lit. c

⁵³² Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 336

⁵³³ Vgl. ebenda, S. 335

⁵³⁴ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 21 – 22, Punkt 4, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10; *European Tax Handbook* (2009), S. 336

⁵³⁵ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 122, Punkt 47G, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

⁵³⁶ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 343

⁵³⁷ Vgl. ebenda

- Die Nutzung von Guernsey als Wohnsitz oder Unternehmenssitz, ohne diesen auch im Ausland zu haben;
- Eigentum eines Wohnsitzes auf Guernsey, ohne dies auch im Ausland zu haben;
- Sind diese Punkte nicht anwendbar, kann die Person trotzdem als ausschließlich oder hauptsächlich ansässig gelten unter Berücksichtigung des Wohnsitzes, Nationalität und Lebensgewohnheiten.⁵³⁸

5.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen

Ansässige Unternehmen sind mit ihrem gesamten Welteinkommen steuerpflichtig. Abzugsfähig sind diejenigen Ausgaben, die ausschließlich für die Geschäftstätigkeit aufgewandt werden. Des Weiteren sind Darlehenszinsen, Tilgungsraten und Lizenzgebühren, die an Ortansässige bezahlt werden, vom steuerpflichtigen Einkommen abzugsfähig.⁵³⁹ Kapitalerträge sind nicht steuerbar und Kapitalverluste sind nicht abzugsfähig.⁵⁴⁰

Verluste, die vor dem 1. Jänner 2008 entstanden sind, können auf unbestimmte Zeit vorgetragen und abgesetzt werden.⁵⁴¹ Gewinne der Einkommensklasse 2(2)(d), die nach dem Jahr 2007 entstanden sind, können vorgetragen und gegen entstandene Verluste abgesetzt werden.⁵⁴² In die Klasse 2(2)(d) fallen Einkünfte von Unternehmen, Kanzleien und aus Beschäftigungsverhältnissen sowie aus anderen Quellen. Diese Einkünfte unterliegen einem Steuersatz von 0%.⁵⁴³

Weiters besteht die Möglichkeit der Verlustverwertung innerhalb einer Unternehmensgruppe. Dies ist ab einer Beteiligungshöhe von 90% möglich.⁵⁴⁴

Nicht ansässige Unternehmen sind auf Guernsey im Rahmen ihrer dort erzielten Einkünfte steuerpflichtig.⁵⁴⁵

5.2.6 Steuersätze

Bis zum 31. Dezember 2007 unterlagen Unternehmen einem Einkommensteuersatz i.H.v. 20%.⁵⁴⁶ Ab dem 1. Jänner 2008 existiert das sogenannte „zero-ten corporation tax regime“.⁵⁴⁷ Demnach gilt für Gewinne der Einkommensklasse 2(2)(d) (siehe Punkt 5.2.5) ein Steuersatz i.H.v. 0%. Höher besteuert sind Bankgeschäfte

⁵³⁸ Vgl. ebenda

⁵³⁹ Vgl. ebenda, S. 336

⁵⁴⁰ Vgl. ebenda, S. 337

⁵⁴¹ Vgl. *European Tax Handbook* (2007), S. 314

⁵⁴² Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 337

⁵⁴³ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 517, Schedule 5, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

⁵⁴⁴ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 339

⁵⁴⁵ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 122, Punkt 47G, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

⁵⁴⁶ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 337

⁵⁴⁷ Vgl. ebenda, S. 335

mit 10%, Einkommen aus Land und Gebäudebesitzen mit 20% und Einkünfte aus Geschäften, die vom „Office of the Director General of Utility Regulation“ reguliert werden, ebenfalls mit 20%.⁵⁴⁸

Es gibt keine Kapitalertragssteuer. Kapitalerträge werden nicht in das steuerbare Einkommen mit einbezogen.⁵⁴⁹ Es gibt keine Umsatzsteuer.⁵⁵⁰

Nicht ansässige Unternehmen unterliegen mit ihrem gesamten Einkommen, das aus Guernsey stammt, einem Einkommenssteuersatz i.H.v. 20%. Davon ausgenommen sind allerdings z.B. Zinserträge aus Bankguthaben.⁵⁵¹ Dividenden an nicht Ansässige unterlagen bis zum 31. Dezember 2007 einer Quellensteuer i.H.v. 20%. Seit dem 1. Jänner 2008 sind Dividenden von Unternehmen, die dem 0% Steuersatz unterliegen generell steuerfrei. Ebenfalls ist für Zinsen und Lizenzgebühren, die an nicht Ortsansässige bezahlt werden, keine Quellensteuer abzuführen.⁵⁵²

Es ist jedoch zu beachten, dass Ausschüttungen bzw. auch ausschüttungsfähige Erträge an ortsansässige Personen der Einkommensteuer unterliegen. Die einzubehaltende Steuer richtet sich nach dem Steuersatz, dem das Unternehmen unterliegt. Unterliegt das Unternehmen dem Steuersatz i.H.v. 0%, ist der abzuführende Steuersatz 20%. In den Fällen, in denen Unternehmen dem 10% Steuersatz unterliegt, ist der abzuführende Steuersatz ebenfalls 10%. Unterliegt das Unternehmen dem Steuersatz i.H.v. 20% ist die abzuführende Steuer 10% - das bedeutet, dass es in diesem Fall zu keiner Besteuerung kommt.⁵⁵³

Eine besondere Behandlung trifft auf Anteilseigner zu, die zwar wohnhaft, jedoch nicht ausschließlich oder hauptsächlich wohnhaft auf Guernsey sind. In diesen Fällen kommt es ausschließlich bei tatsächlichen Ausschüttungen zu einem Steuerabzug (also nicht bei z.B. ausschüttungsfähigen Erträgen) und zwar nur, wenn diese innerhalb Guernseys stattfinden. Der Standardsteuersatz für Individuen beträgt 20%.⁵⁵⁴

⁵⁴⁸ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 517, Schedule 5, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

⁵⁴⁹ Vgl. ebenda, S. 337

⁵⁵⁰ Vgl. ebenda, S. 341

⁵⁵¹ Vgl. ebenda, S. 340

⁵⁵² Vgl. ebenda

⁵⁵³ Vgl. ebenda, S. 346

⁵⁵⁴ Vgl. ebenda

5.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft

5.3.1 Sitzverlegung

Ein Anreiz für eine österreichische Kapitalgesellschaft ihren Sitz auf Guernsey zu verlegen, wird in erster Linie der Steuersatz i.H.v. 0% auf das Welteinkommen sein, der unter gewissen (in den vorigen Kapiteln beschriebenen) Umständen zum Tragen kommt. Entscheidend ist die Voraussetzung der Ansässigkeit des Unternehmens auf Guernsey.

In Teil 7 des „Companies (Guernsey) Law, 2008“ ist geregelt, unter welchen Voraussetzungen ein im Ausland gegründetes Unternehmen auf Guernsey als „Guernsey-Gesellschaft“ eingetragen werden kann.⁵⁵⁵

Eine Eintragung als „Guernsey-Gesellschaft“ setzt voraus, dass das Unternehmen

- nicht mehr im Ausland, wo es gegründet wurde oder jetzt eingetragen ist, eingetragen sein darf und
- in das Firmenregister Guernseys eingetragen wird.⁵⁵⁶

Jedenfalls muss es das ausländische Recht erlauben, dass das Unternehmen auf Guernsey eingetragen wird und die Erfordernisse des ausländischen Rechts für die Eintragung müssen vom Unternehmen erfüllt werden. Weiters ist eine entsprechende Zustimmung der Gesellschafter erforderlich. Je nachdem welches Zustimmungserfordernis das ausländische Recht vorsieht. Sieht dies keine Zustimmungserfordernisse für die Registrierung als „Guernsey-Gesellschaft“ vor, so bestimmt die zuständige Kommission welche Zustimmung erforderlich ist.⁵⁵⁷

Keine Eintragung auf Guernsey ist u.a. möglich, wenn das Unternehmen

- in Liquidation ist, abgewickelt wird oder insolvent ist,
- in einem Vergleich oder einer Übereinkunft mit einem Gläubiger ist, die in Kraft ist,
- laut Gesellschaftsvertrag oder anderen konstituierenden Dokumenten befugt ist, Inhaberaktien auszugeben.⁵⁵⁸

Weitere Voraussetzung ist, dass das Unternehmen einen Solvenz-Test erfüllt.⁵⁵⁹

Unternehmen, die im Ursprungsland einer Regulierungsaufsicht unterliegen, bzw. nach Registrierung auf Guernsey als „supervised company“ gelten würden, können nicht auf Guernsey eingetragen werden, bevor die zuständige Kommission schriftlich zugestimmt hat.⁵⁶⁰ Der Antrag eines derartigen Unternehmens muss Details zur Sitzverlegung und Dokumente enthalten, die die Kommission anfordert, sowie die zu

⁵⁵⁵ Vgl. The Companies (Guernsey) Law (2008), S. 137, Teil 7, Punkt 75, Abs. 1, http://www.guernseyregistry.com/ccm/cms-service/stream/asset?asset_id=9578104&, Abruf am 25.09.2010

⁵⁵⁶ Vgl. ebenda, S. 138, Teil 7, Punkt 75, Abs. 2

⁵⁵⁷ Vgl. ebenda, S. 138, Teil 7, Punkt 76

⁵⁵⁸ Vgl. ebenda, S. 138 – 140, Teil 7, Punkt 77

⁵⁵⁹ Vgl. ebenda, S. 140, Teil 7, Punkt 78

⁵⁶⁰ Vgl. ebenda, S. 140, Teil 7, Punkt 79

entrichtende Gebühr.⁵⁶¹ Die Kommission muss im Rahmen der Zustimmung jedenfalls das öffentliche Interesse schützen und folgendes beachten:

- Schutzbedürfnis der Öffentlichkeit auf Guernsey und anderweitig vor den Auswirkungen von Unredlichkeit, Inkompetenz oder Missbrauch,
- Finanzkriminalität und Terrorismusfinanzierung auf Guernsey und anderweitig entgegenzuwirken,
- den Ruf des Amtsbezirkes Guernsey als Finanzzentrum zu schützen und zu verbessern.⁵⁶²

Erlangt das Unternehmen die Zustimmung, so kann es einen Antrag auf Eintragung beim „registrar“ stellen.

Unternehmen, die nicht in das Schema der „supervised company“ fallen, müssen gleich einen Antrag beim „registrar“ stellen.⁵⁶³ Dieser muss wiederum u.a. folgendes beinhalten:

- Kopie der Gründungsurkunde des Landes, in dem das Unternehmen gegründet oder eingetragen wurde,
- Kopie des Gesellschaftsvertrags, der nach Registrierung gelten soll und des derzeitigen Gesellschaftsvertrags (falls dieser vom neuen abweicht),
- eine Auflistung der derzeitigen Direktoren und die für nach der Registrierung vorgeschlagenen Direktoren mit den erforderlichen Daten und Zustimmungen,
- die derzeitige Adresse und eine vorgeschlagene Adresse für Guernsey,
- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass das Unternehmen keine Tatbestände erfüllt, die eine Eintragung unmöglich machen würden,
- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass das Unternehmen am Tag der Registrierung nicht mehr im Ausland als dort gegründet und eingetragen aufscheint.⁵⁶⁴

Nach erfolgter Registrierung wird das Unternehmen in allen Belangen nach den Vorschriften des „Companies (Guernsey) Law, 2008“ behandelt.⁵⁶⁵

Durch die Registrierung als „Guernsey-Gesellschaft“ wird keine neue juristische Person geschaffen. Die Identität oder Kontinuität der ausländischen Gesellschaft geht dadurch nicht verloren.⁵⁶⁶ Des Weiteren sollen Rechte, Eigentum, Verbindlichkeiten oder Verpflichtungen der Gesellschaft nicht beeinträchtigt werden. Ebenso bleiben anhängige Gerichtsverfahren aufrecht.⁵⁶⁷

Die reine Verlegung des Verwaltungssitzes einer österreichischen Gesellschaft auf Guernsey ist gesellschaftsrechtlich folgendermaßen zu beurteilen:

- Identitätswahrend grundsätzlich aus österreichischer Sicht möglich, wenn das Zielland der Gründungstheorie folgt und gemäß § 5 IPRG auf österreichisches Sachrecht zurückverweist.⁵⁶⁸

⁵⁶¹ Vgl. ebenda, S. 141, Teil 7, Punkt 80

⁵⁶² Vgl. ebenda, S. 137, Teil 7, Punkt 75, Abs. 1

⁵⁶³ Vgl. ebenda, S. 141 – 142, Teil 7, Punkt 81, Abs. 1

⁵⁶⁴ Vgl. ebenda, S. 146 – 148, Teil 7, Punkt 84, Abs. 1

⁵⁶⁵ Vgl. ebenda, S. 150, Teil 7, Punkt 85, Abs. 1, lit. b

⁵⁶⁶ Vgl. ebenda, S. 165, Teil 7, Punkt 103, Abs. 1

⁵⁶⁷ Vgl. ebenda, S. 165 – 166, Teil 7, Punkt 103, Abs. 2

⁵⁶⁸ Vgl. *Aigner / Kofler / Tumpel* (2004), S. 92; § 5 IPRG

- Das Personalstatut würde in Österreich bleiben.⁵⁶⁹
- Das Konzept der „Migration“ erfordert, dass sich das Unternehmen auf Guernsey den nationalen Gesetzen unterwirft.⁵⁷⁰
- D.h. es kommt zu einem Wechsel des anwendbaren Gesellschaftsrechts und somit zu einer Auflösung des Unternehmens in Österreich.

Steuerrechtlich läge eine doppelt ansässige Gesellschaft vor, die in Österreich und auf Guernsey der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen würde.

Es käme nach österreichischem Steuerrecht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven iSd § 6 Z 6 EStG⁵⁷¹ und eventuell zur Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 1 KStG.⁵⁷²

Bei einer reinen Verlegung des Satzungssitzes wären die gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen folgende:

- Es ist derzeit strittig, ob es zu einer Auflösung der Gesellschaft kommen würde.⁵⁷³
- Nach § 10 IPRG würde das Personalstatut in Österreich verbleiben.⁵⁷⁴
- Nach dem Konzept der „Migration“ kommt es zu einer Änderung des anzuwendenden Rechts⁵⁷⁵ und daher zu einer Auflösung des Unternehmens in Österreich.

Steuerrechtlich betrachtet bleibt die Gesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig und wird auch im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig („doppelt ansässige Gesellschaft“).

Es kommt nach § 6 Z 6 EStG zur Aufdeckung der stillen Reserven.⁵⁷⁶

Bei einer Verlegung des Verwaltungs- und Satzungssitzes würde dies gesellschaftsrechtlich eine grenzüberschreitende formwechselnde identitätswahrende Umwandlung nach sich ziehen.⁵⁷⁷ Dies müsste Österreich nach Gemeinschaftsrecht zulassen.⁵⁷⁸ Es ist jedoch fraglich, ob dies auch für Drittländer wie Guernsey gelten muss.

Steuerrechtlich käme es zur beschränkten Steuerpflicht, mit den in Österreich erzielten Einkünften und nach § 6 Z 6 EStG zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.⁵⁷⁹

⁵⁶⁹ Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 54; *Eckert* (2009), S. 140

⁵⁷⁰ Vgl. *The Companies (Guernsey) Law* (2008), S. 150, Teil 7, Punkt 85, Abs. 1, lit. b, http://www.guernseyregistry.com/ccm/cms-service/stream/asset?asset_id=9578104&, Abruf am 25.09.2010

⁵⁷¹ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254

⁵⁷² Vgl. § 20 Abs. 1 Z 1 KStG ; bejahend: Vgl. *Hristov* (2009), S. 345

⁵⁷³ Vgl. dazu die Ausführungen unter Kapitel 3.2.4.2.2

⁵⁷⁴ Vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 598

⁵⁷⁵ Vgl. *The Companies (Guernsey) Law* (2008), S. 150, Teil 7, Punkt 85, Abs. 1, lit. b, http://www.guernseyregistry.com/ccm/cms-service/stream/asset?asset_id=9578104&, Abruf am 25.09.2010

⁵⁷⁶ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254

⁵⁷⁷ Vgl. *Hristov* (2009), S. 344

⁵⁷⁸ Vgl. C-210/06, Urteil, RZ 111 – 113; *Hristov* (2009), S. 343

⁵⁷⁹ Vgl. *Hristov* (2009), S. 346

5.3.2 Finanzierung

Ähnlich wie auf der Isle of Man bietet die Nullbesteuerung von Unternehmen auf Guernsey einen Anreiz für eine österreichische Kapitalgesellschaft z.B. gewinnbringende Geschäftsfelder nach Guernsey auszulagern, da die Einkünfte in Österreich jedenfalls der Körperschaftsteuer i.H.v. 25% unterliegen. Durch die daraus resultierenden Steuerersparnisse steht Kapital zur Verfügung, das zur Finanzierung der Geschäftstätigkeit der österreichischen Muttergesellschaft oder zur Eigenfinanzierung der ausländischen Tochtergesellschaft eingesetzt werden kann.

Die steuerliche Behandlung der Rückführung von steueroptimierten Einkünften zur Muttergesellschaft wird im nächsten Kapitel einer genaueren Betrachtung unterzogen.

Betrachtet man die Möglichkeit der Gründung einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft, so bieten sich auf Guernsey folgende Gesellschaftsformen dafür an:

- Aktiengesellschaft („company limited by shares“)
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung („company limited by guarantee“)
- Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung („unlimited company“)
- „company of mixed liability“⁵⁸⁰

Es gibt auf der Guernsey keine Regelungen hinsichtlich „thin capitalisation“.⁵⁸¹

Die Zurverfügungstellung von Mitteln im Rahmen des Kapitalbedarfs der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft kann mittels Eigenkapital oder Fremdkapital erfolgen. Auf die Kapitalbereitstellung mittels hybrider Finanzierungsformen wird in den weiteren Ausführungen nicht näher eingegangen.

Bei einer Zufuhr von Eigenkapital handelt es sich um eine Einlage in die ausländische Kapitalgesellschaft. Bilanziell erhöht eine Einlage den Beteiligungsansatz der ausländischen Kapitalgesellschaft bei der österreichischen Kapitalgesellschaft. Falls es sich um Geldvermögen handelt, ist die Einlage steuerneutral.⁵⁸² Die Einlage unterliegt nicht der Gesellschaftsteuerpflicht, da von dieser nur Eigenkapitalzuführungen an inländische Kapitalgesellschaften erfasst sind.⁵⁸³

Die österreichische Mutterkapitalgesellschaft kann der ausländischen Kapitalgesellschaft auch Finanzierungsmittel in Form von Fremdkapital zur Verfügung stellen. Ein Gesellschafterdarlehen führt bei der Mutterkapitalgesellschaft zu einer Forderung und bei der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft zu einer Verbindlichkeit.⁵⁸⁴

⁵⁸⁰ Vgl. The Companies (Guernsey) Law (2008), S. 25, Teil 1, Punkt 2, Abs. 2, http://www.guernseyregistry.com/ccm/cms-service/stream/asset?asset_id=9578104&, Abruf am 25.09.2010

⁵⁸¹ Vgl. http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Guernsey.pdf, S. 2, Abruf am 16.10.2010

⁵⁸² Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

⁵⁸³ Vgl. § 2 KVG

⁵⁸⁴ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

Grundsätzlich hat die Mittelzufuhr an die ausländische Tochterkapitalgesellschaft steuerlich keine anderen Konsequenzen, als wenn eine Kapitalzufuhr an eine inländische Tochterkapitalgesellschaft erfolgt.⁵⁸⁵ Die entsprechenden Vor- und Nachteile der Finanzierungsmöglichkeiten offenbaren sich in der unterschiedlichen Besteuerung von grenzüberschreitenden Zins- und Dividendenströmen in den einzelnen Ländern.

Im Falle der Fremdfinanzierung des Beteiligungserwerbs an der ausländischen Kapitalgesellschaft wird die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG nicht in Frage kommen, da diese nur für den Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG, die zum Betriebsvermögen gehören, gilt.⁵⁸⁶ Darunter sind Kapitalanteile an inländischen Kapitalgesellschaften, an ausländischen Kapitalgesellschaften, die in der Anlage 2 zum EStG genannt sind und ausländische Kapitalgesellschaften eines EWR-Staates, mit dem umfassende Amts- und Vollstreckungshilfs besteht, erfasst. Wenn die Guernsey Gesellschaft jedoch aufgrund des Typenvergleichs in die Vorschriften der internationalen Schachtelbeteiligung fällt, kann sich die Möglichkeit des Abzugs der Fremdfinanzierungszinsen ergeben.⁵⁸⁷

Da es aus österreichischer Sicht sinnvoll sein wird, die Belastung der Gewinne mit dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25% möglichst gering zu halten, wird eine möglichst hohe Fremdkapitalausstattung der österreichischen Kapitalgesellschaft (unter Beachtung der Mindesteigenkapitalvorschriften) empfehlenswert sein.

Günstig wäre demnach die Zurverfügungstellung von Kapital von der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft, wenn der Zinsaufwand bei der Muttergesellschaft steuerlich abzugsfähig und der Zinsertrag bei der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft niedrig besteuert ist. Dies wird im nächsten Kapitel im Detail behandelt.

Zu beachten sind jedoch auch die Vorschriften in Guernsey über Gesellschafterdarlehen („qualifying loans“). Falls das Gesellschafterdarlehen als „qualifying“ eingestuft wird, ist es für steuerliche Zwecke bei der Guernsey Gesellschaft nicht mehr abzugsfähig.

⁵⁸⁵ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 427

⁵⁸⁶ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

⁵⁸⁷ Vgl. § 10 KStG; zu den Indizien für eine Vergleichbarkeit siehe Kapitel 3.4.2.2

5.3.3 Gewinnverlagerung

Die steuerliche Behandlung von Dividenden einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft an eine Muttergesellschaft auf Guernsey stellt sich folgendermaßen dar:

- Belastung der Gewinne der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft mit der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.⁵⁸⁸
- Belastung der Dividenden an die Muttergesellschaft auf Guernsey mit der Kapitalertragsteuer i.H.v. 25%.⁵⁸⁹ Zum Abzug ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG der Schuldner der Kapitalerträge, somit die österreichische Tochterkapitalgesellschaft, verpflichtet.⁵⁹⁰
- Die Muttergesellschaft auf Guernsey wird mit ihren Einkünften aus Dividenden in Österreich beschränkt steuerpflichtig.⁵⁹¹ Voraussetzung für die Steuerpflicht ist der KEST-Abzug nach § 93 EStG i.H.v. 25%.⁵⁹² Die Körperschaftsteuer ist damit mit der KEST abgegolten.⁵⁹³
- Die KEST-Befreiung gemäß § 94 Z 2 EStG kann nicht angewandt werden, da es sich bei der empfangenden Gesellschaft nicht um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 KStG handelt.⁵⁹⁴
- Die KEST-Befreiung nach § 94a EStG kann ebenfalls nicht in Anspruch genommen werden, da die Voraussetzungen, dass die Muttergesellschaft in der Anlage 2 zum EStG genannt wird, nicht erfüllt werden kann.⁵⁹⁵

Dividenden, die von einer Tochterkapitalgesellschaft, die auf Guernsey ansässig ist, an eine österreichische Mutterkapitalgesellschaft ausgeschüttet werden, werden steuerlich wie folgt behandelt:

- Der Einkommensteuersatz beträgt auf Guernsey für Unternehmen grundsätzlich 0%.⁵⁹⁶
- Dividenden, die von Unternehmen gezahlt werden, die dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0% unterliegen, unterliegen auf Guernsey keiner Quellenbesteuerung.⁵⁹⁷
- Die Dividenden unterliegen in Österreich der Kapitalertragsteuer, wenn sie von einer „inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden“.⁵⁹⁸ Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG die österreichische Muttergesellschaft.⁵⁹⁹
- Die österreichische Muttergesellschaft kann jedenfalls nicht die Beteiligungsertragsbefreiung in Anspruch nehmen, da Guernsey Gesellschaften nicht in der Anlage 2 zum EStG genannt sind.⁶⁰⁰

⁵⁸⁸ Vgl. § 22 KStG

⁵⁸⁹ Vgl. § 93 EStG

⁵⁹⁰ Vgl. § 95 EStG

⁵⁹¹ Vgl. § 21 KStG iVm § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG

⁵⁹² Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

⁵⁹³ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1037

⁵⁹⁴ Vgl. § 94 EStG

⁵⁹⁵ Vgl. § 94a Abs. 1 EStG

⁵⁹⁶ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 517, Schedule 5, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

⁵⁹⁷ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 340, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

⁵⁹⁸ Vgl. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e EStG

⁵⁹⁹ Vgl. § 95 Abs. 2, Abs. 3 EStG

⁶⁰⁰ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 5 KStG

Guernsey ist auch kein EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.⁶⁰¹

- Die Gewinnanteile wären darüber hinaus ohnehin nicht von der Körperschaftsteuer befreit, da die Gewinne der Guernsey Gesellschaft im Ausland mit einem Steuersatz besteuert werden, der um mehr als 10% unter dem österreichischen Körperschaftsteuersatz liegt, d.h. weniger als 15% beträgt.⁶⁰²
- Die österreichische Muttergesellschaft könnte von der Befreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung Gebrauch machen, wenn die österreichische Muttergesellschaft unter § 7 Abs. 3 KStG fällt und die Beteiligung schon ein Jahr in der Höhe von mind. 10% bestanden hat. Ob die Guernsey Tochtergesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, wird im jeweiligen Einzelfall zu prüfen sein.⁶⁰³
- Der Bundesminister für Finanzen kann allerdings die Befreiung für diese internationale Schachtelbeteiligungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbrauch (§22 BAO) verneinen, da keinerlei Vergleichbarkeit hinsichtlich der „Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. der Steuersätze“ der ausländischen Körperschaft mit der österreichischen Körperschaftsteuer vorliegt.⁶⁰⁴ Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer liegt im Wesentlichen dann vor, wenn die Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt.⁶⁰⁵ Die Befreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung wird daher wahrscheinlich nicht in Anspruch genommen werden können.

Aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft kann es interessant sein, ein Gesellschafterdarlehen für die Finanzierung der Geschäftstätigkeit zu bekommen und die Zinsen als Betriebsausgabe geltend zu machen.⁶⁰⁶

Die steuerlichen Rechtsfolgen eines Darlehens, das eine Muttergesellschaft auf Guernsey einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft überlässt, stellen sich folgendermaßen dar:

- Die Fremdkapitalzinsen sind in Österreich als Betriebsausgabe abzugsfähig.⁶⁰⁷
- Grundsätzlich ist für Zinsen keine Quellenbesteuerung vorgesehen.⁶⁰⁸
- Die Zinseinkünfte der Muttergesellschaft auf Guernsey unterliegen dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0%.⁶⁰⁹
- Zinserträge aus Darlehen führen für die Muttergesellschaft auf Guernsey nicht zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, da diese in § 98 EStG nicht genannt werden.⁶¹⁰

⁶⁰¹ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 6 KStG

⁶⁰² Vgl. § 10 Abs. 5 KStG

⁶⁰³ Vgl. § 10 Abs. 2 KStG

⁶⁰⁴ Vgl. § 10 Abs. 4 KStG

⁶⁰⁵ Vgl. § 3 Z 3 KSt-VO – Internationale Schachtelbeteiligungen

⁶⁰⁶ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 338 – 339; Eberhartinger (2004), S. 113; EStR, RZ 1421

⁶⁰⁷ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 338 – 339; Eberhartinger (2004), S. 113; EStR, RZ 1421

⁶⁰⁸ Vgl. Lechner (1996), S. 255

⁶⁰⁹ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 517, Schedule 5, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

⁶¹⁰ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1036

Es ist jedenfalls auf Fremdüblichkeit und entsprechende Dokumentation z.B. mittels eines Darlehensvertrages zu achten, damit das Gesellschafterdarlehen vom österreichischen Fiskus nicht als verdeckte Einlage klassifiziert wird.⁶¹¹ Die Einstufung als verdeckte Einlage hätte zur Folge, dass Zinsen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, sofern sie für verdecktes Eigenkapital gewährt werden.⁶¹² Darüber hinaus stellen die Zinsen eine verdeckte Ausschüttung dar⁶¹³, für die Kapitalertragsteuer einzubehalten ist. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁶¹⁴ Eine KEST-Befreiung gem. § 94 EStG bzw. § 94a EStG kann im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung nicht geltend gemacht werden.⁶¹⁵

Stellt eine österreichische Muttergesellschaft einer Tochterkapitalgesellschaft auf Guernsey ein Gesellschafterdarlehen zur Verfügung sind die steuerlichen Konsequenzen folgende:

- Zinserträge aus Gesellschafterdarlehen unterliegen in Österreich dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25%.⁶¹⁶
- Zinsen, die von Unternehmen gezahlt werden, die dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0% unterliegen, unterliegen auf Guernsey keiner Quellenbesteuerung.⁶¹⁷
- Handelt es sich bei der Zinszahlung um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Mutterkapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG nicht in Anspruch genommen werden.⁶¹⁸

Da es sich um keine Beteiligung oder eine internationaler Schachtelbeteiligungen iSd § 10 KStG handelt, sind Fremdfinanzierungszinsen, die anlässlich des Erwerbes der Kapitalanteile angefallen sind, steuerlich nicht abzugsfähig.⁶¹⁹

Stellt die Muttergesellschaft auf Guernsey der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft eine Lizenz zur Verfügung, für die die österreichische Tochterkapitalgesellschaft Lizenzgebühren bezahlt, dann stellen sich die steuerlichen Konsequenzen folgendermaßen dar:

- Grundsätzlich sind Lizenzgebühren bei der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig.⁶²⁰
- Erträge aus Lizenzen führen für die Muttergesellschaft zur beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 KStG in Österreich, wenn die Rechte einen Nahebezug zu Österreich aufweisen.⁶²¹

⁶¹¹ Vgl. KStR, RZ 686 – 687

⁶¹² Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 339

⁶¹³ Vgl. KStR, RZ 909; Eberhartinger (2004), S. 113

⁶¹⁴ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁶¹⁵ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁶¹⁶ Vgl. Bertl / Christiner (2004), S. 84; Tumpel (1998), S. 423

⁶¹⁷ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 340, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

⁶¹⁸ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁶¹⁹ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

⁶²⁰ Vgl. EStR, RZ 1592

⁶²¹ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 58

- Die Steuerbefreiung nach § 99a EStG kann nicht geltend gemacht werden, da die Guernsey Gesellschaft nicht in der EU ansässig ist.⁶²²
- Es ist eine Quellensteuer i.H.v. 20% von der Muttergesellschaft zu entrichten.⁶²³
- Darüber hinaus ist zu beachten, dass es aufgrund einer unangemessenen Leistungsbeziehung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen kann.⁶²⁴ Handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, ist Kapitalertragsteuer einzubehalten. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁶²⁵ Eine KESt-Befreiung gem. § 94 EStG bzw. § 94a EStG kann im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung nicht geltend gemacht werden.⁶²⁶

Stellt die österreichische Kapitalgesellschaft der Tochtergesellschaft auf Guernsey eine Lizenz zur Verfügung, kommt man steuerlich zu folgendem Ergebnis:

- Lizenzgebühren unterliegen als Erträge einer österreichischen Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.⁶²⁷
- Lizenzgebühren, die von Unternehmen gezahlt werden, die dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0% unterliegen, unterliegen auf Guernsey keiner Quellenbesteuerung.⁶²⁸
- Handelt es sich bei der Zahlung von Lizenzgebühren um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Kapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG nicht in Anspruch genommen werden.⁶²⁹

⁶²² Vgl. EStR, RZ 7980

⁶²³ Vgl. § 100 Abs.1, Abs. 2 EStG

⁶²⁴ Vgl. KStR, RZ 1057 iVm RZ 1037

⁶²⁵ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁶²⁶ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁶²⁷ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 1000

⁶²⁸ Vgl. Income Tax (Guernsey) Law 1975, S. 340, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.10

⁶²⁹ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

6. Jersey

6.1 Allgemeines

Jersey ist ebenfalls wie die Vogtei Guernsey als britischer Kronbesitz anzusehen. Obwohl die Insel nicht zur Europäischen Union gehört, wurde sie dennoch im Beitrittsprotokoll des Vereinigten Königreiches mit einer besonderen Beziehung zur EU bedacht. Die Insel ist zum größten Teil autonom in ihrer Gesetzgebung. Grundlegende Gesetze bedürfen der Zustimmung der „Queen“ im Beirat. Das Vereinigte Königreich trägt die historisch begründete Verantwortung für Verteidigung und internationale Beziehungen der Insel.⁶³⁰ Auf der Homepage des „States of Jersey Economic Development Department“ werden als Anreize für Unternehmen und Individuen, sich auf Jersey niederzulassen, die relativ niedrigen direkten Steuern verglichen mit europäischen Ländern, genannt. Darüber hinaus werden eine gute Regulierung und Konformität der Insel mit internationalen Organisationen wie der OECD oder dem IMF betont.⁶³¹

6.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts

6.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts

Wie auf Guernsey findet auf Jersey nur die EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie Anwendung. Die Richtlinie wurde im Jahr 2005 mit den „Taxation (Agreements with European Union Member States) (Jersey) Regulations 2005“ in innerstaatliches Recht umgesetzt.⁶³² Gleich wie auf Guernsey wurde um sich von den EU-Mitgliedstaaten zu unterscheiden und klarzustellen, dass die Insel kein ursprünglicher Adressat der Richtlinie ist, da sie kein Teil der Europäischen Union ist, der Wortlaut „withholding tax“ auf „retention tax“ umgeändert.⁶³³ Hauptsächlich ist die Richtlinie für Banken und Finanzinstitute anzuwenden.⁶³⁴ Die Quellensteuer betrug in den ersten drei Jahren ab Umsetzung der Richtlinie 15%, 20% in den darauf folgenden drei Jahren und 35% ab 2011.⁶³⁵

6.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Jersey hat „Tax Information Exchange Agreements“ mit Neuseeland, Australien, Irland, Frankreich, Vereinigtes Königreich, Deutschland, Schweden, Norwegen, Island, Grönland, Finnland, Färöer Inseln, Dänemark, Niederlande, U.S.A und Portugal.⁶³⁶

Weiters unterhält Jersey DBA mit: Vereinigtes Königreich, Guernsey, Frankreich, Malta, Dänemark, Finnland, Island, Schweden, Neuseeland, Färöer Inseln, Grönland, Norwegen, Deutschland, Australien.⁶³⁷

⁶³⁰ Vgl. <http://www.jerseycourts.je/library/the-island-of-jersey/>, Abruf am 09.09.2010

⁶³¹ Vgl. <http://www.jerseyenterprise.com/LocateJersey/Pages/WhyJersey.aspx>, Abruf am 09.09.2010

⁶³² Vgl. EU Savings Tax Guidance Notes, S. 4, Punkt 8, <http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%20EUSavingsTaxGuidanceNotes%2020050107%20ic.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁶³³ Vgl. ebenda, S. 3, Punkt 6

⁶³⁴ Vgl. ebenda, S. 4, Punkt 10

⁶³⁵ Vgl. ebenda, S. 9, Punkt 23

⁶³⁶ Vgl. <http://www.gov.je/TaxesMoney/InternationalTaxAgreements/TIEA/Pages/index.aspx>, Abruf am 11.09.2010

⁶³⁷ Vgl. <http://www.gov.je/TaxesMoney/InternationalTaxAgreements/DoubleTaxation/Pages/index.aspx>, Abruf am 11.09.2010

6.2.3 Besonderheiten des Steuersystems

Wie auf Guernsey bestand auf Jersey vor dem Jahr 2009 die Möglichkeit der Stellung eines Antrages auf „exempt company status“.⁶³⁸ Der Antrag war jährlich neu zu stellen und war mit einer Gebühr von GBP 600,00 abzustatten. Dieser war unter der Voraussetzung möglich, dass kein ansässiger Steuerzahler ein wirtschaftliches Interesse an der „exempt company“ hatte.⁶³⁹

Man konnte von keinem wirtschaftlichen Interesse ausgehen, wenn:

- mehr als 10 Personen wirtschaftliches Interesse an der „exempt company“ hatten und
- eine Person nicht mehr als 10% der Anteile hielt. Diese Grenze wurde auf 15% erhöht, wenn der Halter ein ausländisches Finanzinstitut war.⁶⁴⁰

Rechtsfolgen eines „exempt company status“ waren:

- Das Unternehmen wurde für alle steuerlichen Belange als nicht ansässig betrachtet,
- das Unternehmen war ausgenommen von der Besteuerung der Gewinne, es sei denn die Geschäfte wurden von einer bestehenden Geschäftseinrichtung in Jersey geführt (z.B. Fabrik, Shop, Filialen, etc.).⁶⁴¹

Bis 2005 gab es zudem die Möglichkeit der Gründung einer „international business company“ (IBC). Diese soll allerdings bis 2011 auslaufen. Die Voraussetzung für die Gründung einer IBC war, dass kein ansässiger Steuerzahler wirtschaftliches Interesse an der Gesellschaft hatte, es sei denn indirekt über ein börsennotiertes Unternehmen. Diese Gesellschaftsform war möglich für

- neue Unternehmen, die auf Jersey gegründet wurden,
- ausländische Unternehmen, die auf Jersey ansässig wurden,
- ausländische Unternehmen, die eine Niederlassung auf Jersey errichteten.⁶⁴²

Gewinne aus jeglichen internationalen Geschäften, die außerhalb Jerseys erwirtschaftet wurden, wurden wie folgt besteuert:

Internationale Gewinne (in GBP)	Steuersatz
bis 3 Mio.	2,0%
3 – 4,5 Mio.	1,5%
4,5 – 10 Mio.	1,0%
ab 10 Mio.	0,5%

Abbildung 8: Besteuerung internationaler Gewinne einer IBC⁶⁴³

⁶³⁸ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 442 – 443

⁶³⁹ Vgl. *European Tax Handbook* (2007), S. 409

⁶⁴⁰ Vgl. ebenda

⁶⁴¹ Vgl. ebenda

⁶⁴² Vgl. ebenda

⁶⁴³ Vgl. *European Tax Handbook* (2007), S. 409

Das Unternehmen konnte jedoch auch einen fixen Steuersatz in der Höhe von mind. 2% beantragen. Einkünfte der IBC, die aus Jersey stammten, wurden mit einem Steuersatz von 30% besteuert. Zinszahlungen und Zahlungen von Lizenzgebühren unterlagen keiner Quellenbesteuerung.⁶⁴⁴

Ebenso wie auf Guernsey ist auch im Einkommensteuergesetz Jerseys eine Regelung über „ausschüttungsfähige Erträge“ enthalten. Diese ist anzuwenden für ansässige Personen, die während des Wirtschaftsjahres eines Handelsunternehmens, zu irgendeiner Zeit zu mehr als 2% beteiligt waren. Die Steuerpflicht kann sich entweder auf sogenannte „interim dividends“ oder „final dividends“ erstrecken.⁶⁴⁵ Es werden jedes Geschäftsjahr mindestens 60% des steuerbaren Gewinns als ausschüttungsfähiger Ertrag behandelt.⁶⁴⁶ Bei einem „Handelsunternehmen“ muss es sich um ein Unternehmen handeln, das dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0% unterliegt, nicht der vollen Anrechnung⁶⁴⁷ unterliegt und auch kein kollektiver Investmentfonds ist.⁶⁴⁸

Falls es nach einer „ausschüttungsfähigen Dividende“ und deren erfolgter Besteuerung zu einer tatsächlichen Ausschüttung kommt, erhält der Anteilseigner eine Steuergutschrift im Verhältnis zu der Steuerbelastung, die durch die tatsächliche Ausschüttung entsteht.⁶⁴⁹

Eine Steuerbelastung kann auch für Unternehmen entstehen, wenn ein ansässiger Anteilseigner, der mehr als 2% an einem Handelsunternehmen hält, von diesem Unternehmen ein Darlehen erhält. In einem solchen Fall wäre das Darlehen steuerpflichtig. Es wird eine Steuergutschrift in der Höhe gewährt, in dem Ausmaß das Darlehen rückgeführt wurde.⁶⁵⁰

⁶⁴⁴ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 443

⁶⁴⁵ Vgl. Income Tax (Jersey) Law 1961, S. 81, Abschnitt 81D, [http://www.jerseylaw.je/law/display.aspx?url=lawsinforce/consolidated/24/24.750 IncomeTaxLaw1961 RevisedEdition 1January2010.htm](http://www.jerseylaw.je/law/display.aspx?url=lawsinforce/consolidated/24/24.750%20IncomeTaxLaw1961%20RevisedEdition%201January2010.htm), Abruf am 11.09.2010

⁶⁴⁶ Vgl. INCOME TAX (DEEMED DIVIDENDS) (JERSEY) REGULATIONS 2007, S. 3, Absatz 1, [http://www.jerseylaw.je/law/lawsinforce/consolidated/24/24.750.32 IncomeTax\(DeemedDividends\)Regulations2007 RevisedEdition 1January2008.pdf](http://www.jerseylaw.je/law/lawsinforce/consolidated/24/24.750.32%20IncomeTax(DeemedDividends)Regulations2007%20RevisedEdition%201January2008.pdf), Abruf am 11.09.2010

⁶⁴⁷ Unternehmen können der vollen Anrechnung unterliegen, wenn es sich nicht um ein Finanzinstitut, ein Handelsunternehmen oder einen kollektiven Investmentfonds handelt oder wenn mindestens 25% der Gewinne des Unternehmens aus Dienstleistungen des Anteilseigners stammen („personal service company“). In diesen Fällen wird dem Anteilseigner sein Anteil am Gewinn direkt zugerechnet und mit einem Steuersatz i.H.v. 20% besteuert. Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 449; Income Tax (Jersey) Law 1961, S. 96, Abschnitt 85F

⁶⁴⁸ Vgl. Guide to the zero / ten corporate tax structure, S. 15, Punkt 16, <http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%20IncTaxGuideToZeroTen%2020080617%20MC.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁶⁴⁹ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 448

⁶⁵⁰ Vgl. ebenda, S. 449

6.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht

Alle ansässigen Unternehmen sind auf Jersey Einkommensteuersubjekte.⁶⁵¹

Die Ansässigkeit von Unternehmen wird folgendermaßen festgestellt:

1. Die Körperschaft ist auf Jersey gegründet bzw. eingetragen;
2. die zentrale Leitung und die Kontrolle über das Unternehmen erfolgen von Jersey aus. Es wird von einer zentralen Leitung und Kontrolle von Jersey aus ausgegangen, wenn sich der „board of directors“, d.h. der Vorstand bzw. Aufsichtsrat, auf Jersey trifft;
3. Anteilseigner sind ortsansässig;
4. die Geschäftsführung erfolgt von Jersey aus.⁶⁵²

Für Individuen gibt es keine gesetzlich verankerte Definition der „Ansässigkeit“. Grundsätzlich werden folgende Unterschiede der Ansässigkeit für steuerliche Belange definiert:

1. „Ansässigkeit“: Anwesenheit auf Jersey für mehr als 6 Monate im Jahr oder mehr als 3 Monate im Jahr durchschnittlich über 4 Jahre. Eine Person wird jedoch auch dann als ansässig betrachtet, wenn diese über einen Wohnsitz ebendort verfügt, unabhängig von der Länge des Aufenthalts.
2. „Gewöhnlicher Aufenthalt“: Dieser schließt an die entsprechenden Regelungen im Vereinigten Königreich an und geht von einer längeren Dauerhaftigkeit des Aufenthalts aus.
3. Ein gewöhnlicher Aufenthalt kann ausgeschlossen werden, wenn
 - das Lebenszentrum im Ausland liegt und
 - die durchschnittliche jährliche Aufenthaltszeit auf Jersey weniger als 3 Monate beträgt.⁶⁵³

6.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen

Unternehmen, die auf Jersey ansässig sind, sind mit ihrem gesamten Welteinkommen steuerpflichtig. Ausgaben sind abzugsfähig wenn sie gänzlich und alleinig für die Geschäftstätigkeit aufgewandt wurden. Kapitalerträge sind nicht steuerbar und Kapitalverluste sind nicht abzugsfähig.⁶⁵⁴

Bis Ende 2008 konnten Verluste einer Einkunftsquelle von Gewinnen einer anderen Einkunftsquelle im selben Jahr abgezogen werden oder in das vorhergehende Jahr rückgetragen werden. Der Antrag auf einen Rücktrag musste innerhalb von 2 Jahren ab dem Jahr in dem der Verlust entstanden ist, gestellt werden.⁶⁵⁵

Im Zuge der Reform „zero / ten“ (siehe unten) wurde die Rechtslage ab 2009 dahingehend geändert, dass der Rücktrag von Verlusten Unternehmen, die dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0% oder 10% unterliegen, nicht mehr möglich ist.⁶⁵⁶ Diese Unternehmen dürfen Verluste, die aus der Geschäftstätigkeit entstehen, gegen zukünftige Gewinne derselben Geschäftstätigkeit absetzen. Unternehmen, die dem Steuersatz i.H.v. 20% unterliegen, dürfen Verluste von anderen Einkünften, die im selben Jahr entstehen, absetzen. Für diese

⁶⁵¹ Vgl. ebenda, S. 441

⁶⁵² Vgl. ebenda

⁶⁵³ Vgl. ebenda, S. 447;

⁶⁵⁴ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 442

⁶⁵⁵ Vgl. *European Tax Handbook* (2007), S. 408

⁶⁵⁶ Vgl. Guide to the zero / ten corporate tax structure, S. 11, Punkt 9,
<http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%20IncTaxGuideToZeroTen%2020080617%20MC.pdf>, Abruf am 11.09.2010

Unternehmen ist es des Weiteren nach wie vor möglich, Verluste auf das vorhergehende Jahr rückzutragen. Ein Verlustvortrag ist auf unbestimmte Zeit möglich. Ein Ausgleich muss jedoch innerhalb derselben Einkunftsquelle zum ehestmöglichen Zeitpunkt erfolgen.⁶⁵⁷

Eine weitere Verwendungsmöglichkeit von Verlusten bieten die Vorschriften über Unternehmensgruppen. Unternehmen, die bspw. einem Steuersatz von 0% unterliegen, dürfen Verluste in der Gruppe verwerten. In diesem Fall profitieren die ortsansässigen Anteilseigner, deren Gewinne und dadurch auch die persönliche Steuerpflicht reduziert werden.⁶⁵⁸ Von einer Tochtergesellschaft kann gesprochen werden, wenn ein Unternehmen wirtschaftlicher Eigentümer von mehr als 50% der Anteile eines anderen Unternehmens ist. Die Beteiligung kann direkt oder indirekt bestehen.⁶⁵⁹

Unternehmen, die nicht auf Jersey ansässig sind, sind mit dem gesamten Einkommen steuerpflichtig, das aus Jersey stammt; davon ausgenommen sind: von einem ansässigen Unternehmen ausgeschüttete Dividenden, Zinserträge aus Bankguthaben, Zinszahlungen eines ansässigen Unternehmens, Lizenzgebühren und andere Erträge, die als Nutzungsentgelt für ein Patent gezahlt werden.⁶⁶⁰

6.2.6 Steuersätze

Bis 2008 unterlagen Unternehmen einem Steuersatz von 20%.⁶⁶¹ Im Zuge der Einführung der „zero / ten corporate tax structure“, kam es u.a. zu einer Änderung der Steuersätze.

Dabei werden Unternehmen, die im Finanzsektor tätig sind (wie z.B. Banken, Investmentgesellschaften) und die eine dauerhafte Niederlassung auf Jersey haben, einem Steuersatz von 10% unterworfen. Eine dauerhafte Niederlassung kann nicht alleinig dadurch begründet werden, dass sich die Geschäftsführer regelmäßig auf Jersey treffen, sondern muss in einer Filiale, Fabrik, einem Shop o.ä. bestehen.⁶⁶²

Versorgungsunternehmen (u.a. Jersey Electricity Company, Jersey New Waterworks Company) sowie Immobilien- und Immobilienentwicklungsunternehmen unterliegen weiterhin einem Steuersatz von 20%.⁶⁶³

Unternehmen, die weder dem Finanzsektor, noch dem Versorgungssektor angehörig sind, unterliegen einem Steuersatz von 0%.⁶⁶⁴

Unternehmen, die für steuerliche Zwecke auf Jersey ansässig sind und nach dem 3. Juni 2008 auf Jersey gegründet wurden, werden sofort entweder dem 0% oder dem 10% Steuersatz zugeordnet. Unternehmen,

⁶⁵⁷ Vgl. Income Tax (Jersey) Law 1961, S. 126, Teil 13, http://www.jerseylaw.je/law/display.aspx?url=lawsinforce/consolidated/24/24.750_IncomeTaxLaw1961_RevisedEdition_1January2010.htm, Abruf am 11.09.2010; *European Tax Handbook* (2009), S. 442;

⁶⁵⁸ Vgl. Guide to the zero / ten corporate tax structure, S. 7, Punkt 7, <http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%20IncTaxGuideToZeroTen%2020080617%20MC.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁶⁵⁹ Vgl. ebenda, S. 7, Punkt 8

⁶⁶⁰ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 444

⁶⁶¹ Vgl. *European Tax Handbook* (2007), S. 408

⁶⁶² Vgl. Guide to the zero / ten corporate tax structure, S. 4, Punkt 2, <http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%20IncTaxGuideToZeroTen%2020080617%20MC.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁶⁶³ Vgl. ebenda, S. 5, Punkt 3

⁶⁶⁴ Vgl. ebenda, S. 5, Punkt 5

die bis zu diesem Datum eingetragen wurden, werden ab dem Veranlagungsjahr 2009 einem dieser Steuersätze zugeordnet.⁶⁶⁵

Der Steuersenkung auf Unternehmensebene ist jedoch die „20% means 20%“ – Regelung für natürliche Personen gegenüberzustellen. Diese soll ab dem Jahr 2007 über 5 Jahre hinweg Absatzbeträge für höhere Einkommen reduzieren und gleichzeitig geringe Einkommen stärken.⁶⁶⁶

Es gibt grundsätzlich keine Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren, die an Unternehmen bezahlt werden, unabhängig ihrer Ansässigkeit.⁶⁶⁷ Dividenden, die an nicht Ansässige gezahlt werden, unterliegen keiner Quellenbesteuerung.⁶⁶⁸ Dividenden, die von Unternehmen ausgeschüttet werden, die dem 10% oder dem 20% Steuersatz unterliegen, sind ebenfalls einer Quellensteuer in der Höhe von 10% oder 20% unterworfen. Des Weiteren sind die Dividenden in das steuerpflichtige Einkommen des Anteilseigners mit einzubeziehen. Allerdings erhält dieser in der Folge eine Steuergutschrift in Höhe des Steuerbetrages, der vom Unternehmen einbehalten worden ist.⁶⁶⁹

Seit Mai 2008 ist die sogenannte „goods and services tax“ i.H.v. 3% auf in Jersey angebotene und eingeführte Güter und Dienstleistungen in Kraft.⁶⁷⁰

⁶⁶⁵ Vgl. ebenda, S. 12, Punkt 11

⁶⁶⁶ Vgl.

<http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%202020InfoSheet%20100107.pdf>,

Abruf am 11.09.2010

⁶⁶⁷ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 442; S. 444

⁶⁶⁸ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 444

⁶⁶⁹ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 448

⁶⁷⁰ Vgl. ebenda, S. 445

6.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft

6.3.1 Sitzverlegung

Unternehmen, die auf Jersey ansässig sind, unterliegen einem Steuersatz von 0%, wenn sie nicht auf dem Finanzsektor oder im Versorgungs- oder Immobilienbereich tätig sind. Es kann für eine österreichische Kapitalgesellschaft interessant sein, ihren Sitz auf Jersey zu verlagern um in den Genuss der Nullbesteuerung auf das Welteinkommen zu gelangen.

Die Fortführung von Unternehmen, die im Ausland gegründet wurden, ist in Teil 18C des „Companies (Jersey) Law 1991“ geregelt. Unternehmen dürfen nur einen Antrag auf Fortführung stellen, wenn dem keine rechtlichen Vorschriften im Gründungsland des Unternehmens entgegen stehen.⁶⁷¹

Das Unternehmen darf z.B. keinen Antrag stellen, wenn es sich in Liquidation befindet, insolvent ist oder bestimmte Vereinbarungen mit Gläubigern bestehen.⁶⁷²

Voraussetzungen für einen solchen Antrag sind u.a.:

- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass das Gründungsland einen solchen Antrag erlaubt,
- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass die notwendigen Voraussetzungen, die das Gründungsland vorsieht, erfüllt worden sind,
- dass das Unternehmen nicht mehr im Ausland als „gegründet“ gilt, sobald der Antrag genehmigt wurde.⁶⁷³

Unterlagen, die dem Antrag beizuschließen sind, sind u.a. Gesellschaftsvertrag, Bestätigung der Solvenz des Unternehmens nach den Vorschriften der Gesetze Jerseys, Firma des Unternehmens und Details zu den Direktoren des Unternehmens.⁶⁷⁴

Nach Genehmigung des Antrags gilt die Gesellschaft als nach dem Recht Jerseys gegründet und es ist demzufolge auch das „Companies (Jersey) Law 1991“ auf die Gesellschaft anzuwenden.⁶⁷⁵ Es bleiben alle Rechte oder Eigentümer der ursprünglichen Gesellschaft auch nach der Fortführung der Gesellschaft erhalten. Ebenso bleiben jegliche strafrechtlichen oder zivilrechtlichen Haftungen der Gesellschaft aufrecht sowie Verträge, Schulden oder anhängige Gerichtsverfahren, die die Gesellschaft schon vor der Fortführung auf Jersey hatte.⁶⁷⁶

Die Vorgehensweise der Fortführung einer ausländischen Gesellschaft auf Jersey ist also praktisch gleichzusetzen mit der Vorgehensweise auf der Isle of Man oder Guernsey. Ebenso sind auch die

⁶⁷¹ Vgl. COMPANIES (JERSEY) LAW 1991, S. 114, Teil 18C, Punkt 127H, Abs. 1
http://www.jerseylaw.ie/law/lawsinforce/consolidated/13/13.125_CompaniesLaw1991_RevisedEdition_1January2010.pdf, Abruf am 26.09.2010

⁶⁷² Vgl. ebenda, S. 114 – 115, Teil 18C, Punkt 127I, Abs. 3

⁶⁷³ Vgl. ebenda, S. 116 – 117, Teil 18C, Punkt 127K, Abs. 2

⁶⁷⁴ Vgl. ebenda, S. 116, Teil 18C, Punkt 127K, Abs. 1

⁶⁷⁵ Vgl. ebenda, S. 119, Teil 18C, Punkt 127P, Abs. 1, lit. a

⁶⁷⁶ Vgl. ebenda, S. 119, Teil 18C, Punkt 127P, Abs. 2

Rechtsfolgen sowohl aus gesellschaftsrechtlicher wie steuerrechtlicher Sicht nach österreichischem Recht ident.

Die reine Verlegung des Verwaltungssitzes einer österreichischen Gesellschaft auf Jersey ist gesellschaftsrechtlich folgendermaßen zu beurteilen:

- Identitätswahrend grundsätzlich aus österreichischer Sicht möglich, wenn das Zielland der Gründungstheorie folgt und gemäß § 5 IPRG auf österreichisches Sachrecht zurückverweist.⁶⁷⁷
- Das Personalstatut würde in Österreich bleiben.⁶⁷⁸
- Das Konzept der „Continuance“ erfordert jedoch, dass sich das Unternehmen auf Jersey den nationalen Gesetzen unterwirft.⁶⁷⁹
- D.h. es kommt zu einem Wechsel des anwendbaren Gesellschaftsrechts und somit zu einer Auflösung des Unternehmens in Österreich.

Aus Sicht des österreichischen Steuerrechts würde die Gesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig bleiben und auch im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig werden. Die Gesellschaft wäre somit doppelt ansässig.

Es käme nach österreichischem Steuerrecht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven iSd § 6 Z 6 EStG.⁶⁸⁰ Eventuell könnte sich eine Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 1 KStG ergeben.⁶⁸¹

Bei einer reinen Verlegung des Sitzungssitzes wären die gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen folgende:

- Es ist derzeit strittig, ob es zu einer Auflösung der Gesellschaft kommen würde.⁶⁸²
- Nach § 10 IPRG würde das Personalstatut in Österreich verbleiben.⁶⁸³
- Nach dem Konzept der „Continuance“ kommt es zu einer Änderung des anzuwendenden Rechts⁶⁸⁴ und daher zu einer Auflösung des Unternehmens in Österreich.

Das Steuerrecht würde für die Gesellschaft im Inland die unbeschränkte Steuerpflicht nach sich ziehen und die Gesellschaft würde auch im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig und somit zu einer „doppelt ansässigen Gesellschaft werden.

Es kommt nach § 6 Z 6 EStG zur Aufdeckung der stillen Reserven.⁶⁸⁵

⁶⁷⁷ Vgl. *Aigner /Kofler /Tumpel* (2004), S. 92; § 5 IPRG

⁶⁷⁸ Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 54; *Eckert* (2009), S. 140

⁶⁷⁹ Vgl. COMPANIES (JERSEY) LAW 1991, S. 119, Teil 18C, Punkt 127P, Abs. 1, lit. a,

http://www.jerseylaw.je/law/lawsinforce/consolidated/13/13.125_CompaniesLaw1991_RevisedEdition_1January2010.pdf, Abruf am 26.09.2010

⁶⁸⁰ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254

⁶⁸¹ Vgl. § 20 Abs. 1 Z 1 KStG ; bejahend: Vgl. *Hristov* (2009), S. 345

⁶⁸² Vgl. dazu die Ausführungen unter Kapitel 3.2.4.2.2

⁶⁸³ Vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 598

⁶⁸⁴ Vgl. COMPANIES (JERSEY) LAW 1991, S. 119, Teil 18C, Punkt 127P, Abs. 1, lit. a,

http://www.jerseylaw.je/law/lawsinforce/consolidated/13/13.125_CompaniesLaw1991_RevisedEdition_1January2010.pdf, Abruf am 26.09.2010

⁶⁸⁵ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254

Bei einer Verlegung des Verwaltungs- und Sitzungssitzes würde dies gesellschaftsrechtlich eine grenzüberschreitende formwechselnde identitätswahrende Umwandlung nach sich ziehen.⁶⁸⁶ Dies müsste Österreich nach Gemeinschaftsrecht zulassen.⁶⁸⁷ Es ist jedoch fraglich, ob dies auch für Drittländer wie Jersey gelten muss.

Steuerrechtlich käme es zur beschränkten Steuerpflicht, mit den in Österreich erzielten Einkünften und nach § 6 Z 6 EStG zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.⁶⁸⁸

6.3.2 Finanzierung

Einen besonderen Anreiz stellt für eine österreichische Kapitalgesellschaft die Nullbesteuerung von „normalen“ Einkünften von Unternehmen auf Jersey dar, die in Österreich dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25% unterliegen würden. Damit hat Jersey jedenfalls für ausländische Investoren einen steuerlichen Anreiz mit der Isle of Man und Guernsey gemeinsam. Mittels Auslagerung von ertragreichen Unternehmenssparten kann aufgrund der vergleichsweise hohen Marge hinsichtlich österreichischer Steuerbelastung und der Steuerbelastung auf Jersey, mehr Kapital für Finanzierungen eingesetzt werden. Diese Ersparnisse können der österreichischen Muttergesellschaft zur Finanzierung der eigenen Geschäftstätigkeit oder der ausländischen Tochtergesellschaft zur Eigenfinanzierung zur Verfügung gestellt werden.

Die steuerliche Behandlung der Rückführung von steueroptimierten Einkünften zur Muttergesellschaft wird im nächsten Kapitel behandelt.

Soll eine Tochterkapitalgesellschaft auf Jersey errichtet werden, finden sind im „Companies Jersey Law 1991“ (neuerlich geändert 2010) u.a. folgende Gesellschaftsformen:

- Aktiengesellschaft⁶⁸⁹
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung („guarantee company“⁶⁹⁰)
- Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung („unlimited company“)⁶⁹¹

Es gibt auf Jersey keine Regelungen hinsichtlich „thin capitalisation“.⁶⁹²

⁶⁸⁶ Vgl. *Hristov* (2009), S. 344

⁶⁸⁷ Vgl. C-210/06, Urteil, RZ 111 – 113; *Hristov* (2009), S. 343

⁶⁸⁸ Vgl. *Hristov* (2009), S. 346

⁶⁸⁹ Es wird zwischen der „par value company“ (Aktiengesellschaft, die Nennbetragsaktien ausgibt) und der „no par value company“ (Aktiengesellschaft, die Stückaktien ausgibt) unterschieden.

⁶⁹⁰ „Incorporated firm without share capital, and in which the liability of its members is limited to the amount each one of them undertakes to contribute at the time the firm is wound up.“, vgl. WebFinance, Inc., Stichwort: company limited by guarantee, online im Internet: <http://www.businessdictionary.com/definition/company-limited-by-guarantee.html>, Abruf am 16.10.2010

⁶⁹¹ Vgl. COMPANIES (JERSEY) LAW 1991, S. 23 – 24 Teil 2, Punkt 3, http://www.jerseylaw.je/law/lawsinforce/consolidated/13/13.125_CompaniesLaw1991_RevisedEdition_1January2010.pdf, Abruf am 26.09.2010

⁶⁹² Vgl. http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Jersey.pdf, S. 2, Abruf am 16.10.2010

Die österreichische Mutterkapitalgesellschaft hat die Wahl zwischen der Ausstattung der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft mit Eigenkapital oder Fremdkapital. Die Möglichkeit der Finanzierung mittels hybrider Finanzierungsformen wird nicht näher betrachtet.

Bei einer Zufuhr von Eigenkapital handelt es sich um eine Einlage in die ausländische Kapitalgesellschaft. Bilanziell erhöht eine Einlage den Beteiligungsansatz der ausländischen Kapitalgesellschaft bei der österreichischen Kapitalgesellschaft. Falls es sich um Geldvermögen handelt, ist die Einlage steuerneutral.⁶⁹³

Die Einlage unterliegt nicht der Gesellschaftsteuerpflicht, da von dieser nur Eigenkapitalzuführungen an inländische Kapitalgesellschaften erfasst sind.⁶⁹⁴

Die österreichische Mutterkapitalgesellschaft kann der ausländischen Kapitalgesellschaft auch Finanzierung in Form von Fremdkapital zur Verfügung stellen. Ein Gesellschafterdarlehen führt bei der Mutterkapitalgesellschaft zu einer Forderung, während die ausländische Tochterkapitalgesellschaft eine Verbindlichkeit ausweist.⁶⁹⁵

Grundsätzlich hat die Mittelzufuhr an die ausländische Tochterkapitalgesellschaft steuerlich keine anderen Konsequenzen, als wenn eine Kapitalzufuhr an eine inländische Tochterkapitalgesellschaft erfolgt.⁶⁹⁶ Die entsprechenden Vor- und Nachteile der Finanzierungsmöglichkeiten offenbaren sich in der unterschiedlichen Besteuerung von grenzüberschreitenden Zins- und Dividendenströmen in den einzelnen Ländern.

Im Falle der Fremdfinanzierung des Beteiligungserwerbs an der ausländischen Kapitalgesellschaft wird die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG nicht in Frage kommen, da diese nur für den Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG, die zum Betriebsvermögen gehören, gilt.⁶⁹⁷ Darunter sind Kapitalanteile an inländischen Kapitalgesellschaften, an ausländischen Kapitalgesellschaften, die in der Anlage 2 zum EStG genannt sind und ausländische Kapitalgesellschaften eines EWR-Staates, mit dem umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, erfasst. Wenn die Jersey Gesellschaft jedoch aufgrund des Typenvergleichs in die Vorschriften der internationalen Schachtelbeteiligung fällt, kann sich die Möglichkeit des Abzugs der Fremdfinanzierungszinsen ergeben.⁶⁹⁸

Die österreichische Mutterkapitalgesellschaft wird besonderes Interesse daran haben, die Belastung der Gewinne mit dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25% möglichst gering zu halten. Als Konsequenz daraus wird dies eine möglichst hohe Fremdkapitalausstattung der österreichischen Kapitalgesellschaft (unter Beachtung der Mindesteigenkapitalvorschriften) begünstigen.

⁶⁹³ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

⁶⁹⁴ Vgl. § 2 KVG

⁶⁹⁵ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

⁶⁹⁶ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 427

⁶⁹⁷ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

⁶⁹⁸ Vgl. § 10 KStG; zu den Indizien für einen Vergleichbarkeit siehe Kapitel 3.4.2.2

Wichtig ist, dass mit der Überlassung des Kapitals von der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft der Zinsaufwand bei der Muttergesellschaft steuerlich abzugsfähig sein soll und der Zinsertrag bei der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft niedrig besteuert wird. Dies wird im nächsten Kapitel im Detail behandelt.

6.3.3 Gewinnverlagerung

Die steuerliche Behandlung von Dividenden einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft an eine Muttergesellschaft auf Jersey stellt sich folgendermaßen dar:

- Belastung der Gewinne der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft mit der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.⁶⁹⁹
- Belastung der Dividenden an die Muttergesellschaft auf Jersey mit der Kapitalertragsteuer i.H.v. 25%.⁷⁰⁰ Zum Abzug ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG der Schuldner der Kapitalerträge, somit die österreichische Tochterkapitalgesellschaft, verpflichtet.⁷⁰¹
- Die Muttergesellschaft auf Jersey wird mit ihren Einkünften aus Dividenden in Österreich beschränkt steuerpflichtig.⁷⁰² Voraussetzung für die Steuerpflicht ist der KEST-Abzug nach § 93 EStG i.H.v. 25%.⁷⁰³ Die Körperschaftsteuer ist damit mit der KEST abgegolten.⁷⁰⁴
- Die KEST-Befreiung gemäß § 94 Z 2 EStG kann nicht angewandt werden, da es sich bei der empfangenden Gesellschaft nicht um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 KStG handelt.⁷⁰⁵
- Die KEST-Befreiung nach § 94a EStG kann ebenfalls nicht in Anspruch genommen werden, da die Voraussetzungen, dass die Muttergesellschaft in der Anlage 2 zum EStG genannt wird, nicht erfüllt werden kann.⁷⁰⁶

Dividenden, die von einer Tochterkapitalgesellschaft, die auf Jersey ansässig ist, an eine österreichische Mutterkapitalgesellschaft ausgeschüttet werden, werden steuerlich wie folgt behandelt:

- Der Einkommensteuersatz beträgt auf Jersey für Unternehmen grundsätzlich 0%.⁷⁰⁷
- Dividenden, die von Unternehmen gezahlt werden, die dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0% unterliegen, unterliegen auf Jersey keiner Quellenbesteuerung.⁷⁰⁸

⁶⁹⁹ Vgl. § 22 KStG

⁷⁰⁰ Vgl. § 93 EStG

⁷⁰¹ Vgl. § 95 EStG

⁷⁰² Vgl. § 21 KStG iVm § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG

⁷⁰³ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

⁷⁰⁴ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 1037

⁷⁰⁵ Vgl. § 94 EStG

⁷⁰⁶ Vgl. § 94a Abs. 1 EStG

⁷⁰⁷ Vgl. Guide to the zero / ten corporate tax structure, S. 5, Punkt 5,

<http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%20IncTaxGuideToZeroTen%2020080617%20MC.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁰⁸ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 444

- Die Dividenden unterliegen in Österreich der Kapitalertragsteuer, wenn sie von einer „inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden“.⁷⁰⁹ Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG die österreichische Muttergesellschaft.⁷¹⁰
- Die österreichische Muttergesellschaft kann jedenfalls nicht die Beteiligungsertragsbefreiung in Anspruch nehmen, da Jersey Gesellschaften nicht in der Anlage 2 zum EStG genannt sind.⁷¹¹ Jersey ist auch kein EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.⁷¹²
- Die Gewinnanteile wären darüber hinaus ohnehin nicht von der Körperschaftsteuer befreit, da die Gewinne der Jersey Gesellschaft im Ausland mit einem Steuersatz besteuert werden, der um mehr als 10% unter dem österreichischen Körperschaftsteuersatz liegt, d.h. weniger als 15% beträgt.⁷¹³
- Die österreichische Muttergesellschaft könnte von der Befreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung Gebrauch machen, wenn die österreichische Muttergesellschaft unter § 7 Abs. 3 KStG fällt und die Beteiligung schon ein Jahr in der Höhe von mind. 10% bestanden hat. Ob die Jersey Tochtergesellschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, wird im jeweiligen Einzelfall zu prüfen sein.⁷¹⁴
- Der Bundesminister für Finanzen kann allerdings die Befreiung für diese internationale Schachtelbeteiligungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbrauch (§22 BAO) verneinen, da keinerlei Vergleichbarkeit hinsichtlich der „Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. der Steuersätze“ der ausländischen Körperschaft mit der österreichischen Körperschaftsteuer vorliegt.⁷¹⁵ Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer liegt im Wesentlichen dann vor, wenn die Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt.⁷¹⁶ Die Befreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung wird daher nicht möglich sein.

Aus Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft kann es interessant sein, ein Gesellschafterdarlehen für die Finanzierung der Geschäftstätigkeit zu bekommen und die Zinsen als Betriebsausgabe geltend zu machen.⁷¹⁷

Die steuerlichen Rechtsfolgen eines Darlehens, das eine Muttergesellschaft auf Jersey einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft überlässt, stellen sich folgendermaßen dar:

- Die Fremdkapitalzinsen sind in Österreich als Betriebsausgabe abzugsfähig.⁷¹⁸
- Grundsätzlich ist für Zinsen keine Quellenbesteuerung vorgesehen.⁷¹⁹
- Die Zinseinkünfte der Muttergesellschaft auf Jersey unterliegen dem Einkommensteuersatz i.H.v. 0%.⁷²⁰

⁷⁰⁹ Vgl. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e EStG

⁷¹⁰ Vgl. § 95 Abs. 2, Abs. 3 EStG

⁷¹¹ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 5 KStG

⁷¹² Vgl. § 10 Abs. 1 Z 6 KStG

⁷¹³ Vgl. § 10 Abs. 5 KStG

⁷¹⁴ Vgl. § 10 Abs. 2 KStG

⁷¹⁵ Vgl. § 10 Abs. 4 KStG

⁷¹⁶ Vgl. § 3 Z 3 KSt-VO – Internationale Schachtelbeteiligungen

⁷¹⁷ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 338 – 339; Eberhartinger (2004), S. 113; EStR, RZ 1421

⁷¹⁸ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 338 – 339; Eberhartinger (2004), S. 113; EStR, RZ 1421

⁷¹⁹ Vgl. Lechner (1996), S. 255

- Zinserträge aus Darlehen führen für die Muttergesellschaft auf Jersey nicht zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, da diese in § 98 EStG nicht genannt werden.⁷²¹

Es ist jedenfalls auf Fremdüblichkeit und entsprechende Dokumentation z.B. mittels eines Darlehensvertrages zu achten, damit das Gesellschafterdarlehen vom österreichischen Fiskus nicht als verdeckte Einlage klassifiziert wird.⁷²² Die Einstufung als verdeckte Einlage hätte zur Folge, dass Zinsen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, sofern sie für verdecktes Eigenkapital gewährt werden.⁷²³ Darüber hinaus stellen die Zinsen eine verdeckte Ausschüttung dar⁷²⁴, für die Kapitalertragsteuer einzubehalten ist. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁷²⁵ Eine KEST-Befreiung gem. § 94 EStG bzw. § 94a EStG kann im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung nicht geltend gemacht werden.⁷²⁶

Stellt eine österreichische Muttergesellschaft einer Tochterkapitalgesellschaft auf Jersey ein Gesellschafterdarlehen zur Verfügung, sind die steuerlichen Konsequenzen folgende:

- Zinserträge aus Gesellschafterdarlehen unterliegen in Österreich dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25%.⁷²⁷
- Zinsen an nicht ansässige Unternehmen, unterliegen auf Jersey keiner Quellenbesteuerung.⁷²⁸
- Handelt es sich bei der Zinszahlung um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Mutterkapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG nicht in Anspruch genommen werden.⁷²⁹

Da es sich um keine Beteiligung oder eine internationaler Schachtelbeteiligungen iSd § 10 KStG handelt, sind Fremdfinanzierungszinsen, die anlässlich des Erwerbes der Kapitalanteile angefallen sind, steuerlich nicht abzugsfähig.⁷³⁰

Stellt die Muttergesellschaft auf Jersey der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft eine Lizenz zur Verfügung, für die die österreichische Tochterkapitalgesellschaft Lizenzgebühren bezahlt, dann stellen sich die steuerlichen Konsequenzen folgendermaßen dar:

- Grundsätzlich sind Lizenzgebühren bei der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig.⁷³¹

⁷²⁰ Vgl. Guide to the zero / ten corporate tax structure, S. 5, Punkt 5, <http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%20IncTaxGuideToZeroTen%2020080617%20MC.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁷²¹ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 1036

⁷²² Vgl. KStR, RZ 686 – 687

⁷²³ Vgl. *Ziegler / Kauba* (2000), S. 339

⁷²⁴ Vgl. KStR, RZ 909; *Eberhartinger* (2004), S. 113

⁷²⁵ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁷²⁶ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁷²⁷ Vgl. *Bertl / Christiner* (2004), S. 84; *Tumpel* (1998), S. 423

⁷²⁸ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 444

⁷²⁹ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁷³⁰ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

- Erträge aus Lizenzen führen für die Muttergesellschaft zur beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 KStG in Österreich, wenn die Rechte einen Nahebezug zu Österreich aufweisen.⁷³²
- Die Steuerbefreiung nach § 99a EStG kann nicht geltend gemacht werden, da die Jersey Gesellschaft nicht in der EU ansässig ist.⁷³³
- Es ist eine Quellensteuer i.H.v. 20% von der Muttergesellschaft zu entrichten.⁷³⁴
- Es ist darüber hinaus zu beachten, dass es aufgrund einer unangemessenen Leistungsbeziehung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen kann.⁷³⁵ Handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, ist Kapitalertragsteuer einzubehalten. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁷³⁶ Eine KEST-Befreiung gem. § 94 EStG bzw. § 94a EStG kann im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung nicht geltend gemacht werden.⁷³⁷

Stellt die österreichische Kapitalgesellschaft der Tochtergesellschaft auf Jersey eine Lizenz zur Verfügung, kommt man steuerlich zu folgender Conclusio:

- Lizenzgebühren unterliegen als Erträge einer österreichischen Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.⁷³⁸
- Lizenzgebühren, die an nicht Ansässige gezahlt werden, unterliegen auf Jersey keiner Quellenbesteuerung.⁷³⁹
- Handelt es sich bei der Zahlung von Lizenzgebühren um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Kapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG nicht in Anspruch genommen werden.⁷⁴⁰

⁷³¹ Vgl. EStR, RZ 1592

⁷³² Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 58

⁷³³ Vgl. EStR, RZ 7980

⁷³⁴ Vgl. § 100 Abs.1, Abs. 2 EStG

⁷³⁵ Vgl. KStR, RZ 1057 iVm RZ 1037

⁷³⁶ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁷³⁷ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁷³⁸ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1000

⁷³⁹ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 444

⁷⁴⁰ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

7. Gibraltar

7.1 Allgemeines

Im Jahr 1830 erlangte Gibraltar den Status einer Kronkolonie.⁷⁴¹ In einer Volksabstimmung wurde im Jahr 1967 entschieden, dass Gibraltar weiter in britischer Abhängigkeit bleiben sollte. Daraufhin erklärte das Vereinigte Königreich die Autonomie Gibaltars. Als Reaktion darauf ließ Spanien die Grenzen schließen und trennte alle Kommunikationsverbindungen. Nach einigen Gesprächen einigten sich Spanien und das Vereinigte Königreich im Jahr 2002 auf eine gemeinsame Herrschaft über Gibraltar. Im selben Jahr wurde diesbezüglich eine Volksabstimmung abgehalten, deren Ergebnis war, dass sich die Mehrzahl der Einwohner Gibaltars gegen die Herrschaft Spaniens aussprach. Im Jahr 2006 wurde eine Vereinbarung zwischen Gibraltar, Spanien und dem Vereinigten Königreich unterschrieben, in der sich Spanien bereit erklärte die Zollabfertigung zu beschleunigen und internationale Telefonverbindungen zu ermöglichen.⁷⁴² In der neuen Verfassung von 2007 ist festgelegt, dass sich Gibraltar soweit selbständig verwaltet, als dies im Rahmen der britischen Herrschaft möglich ist. Des Weiteren ist das Vereinigte Königreich für alle externen Beziehungen verantwortlich.⁷⁴³ Darüber hinaus obliegen dem Vereinigten Königreich die Verteidigung, die innere Sicherheit und die finanzielle Stabilität Gibaltars.⁷⁴⁴

Gibraltar gehört als ein Teil des Vereinigten Königreichs mit einigen Einschränkungen zur Europäischen Union. Die Einwohner Gibaltars sind aus der Sicht der Europäischen Union Staatsbürger des Vereinigten Königreichs. Bei den Wahlen für die Zusammensetzung des Europäischen Parlaments wird Gibraltar zum Wahlkreis von Süd-West England gezählt. Nicht anwendbar ist für Gibraltar zum Beispiel das Mehrwertsteuersystem der EU.⁷⁴⁵ Die Währung in Gibraltar sind britische Pfund.⁷⁴⁶

Auf der Homepage der Regierung werden Anreize für Unternehmen dargestellt sich in Gibraltar niederzulassen. Ein Anreiz, der genannt wird ist, dass Gibraltar eine „low-tax jurisdiction“ ist, die sehr geringe Körperschaftsteuersätze und wenige Einschränkungen im Kapitalverkehr oder in der Repatriierung von Dividenden vorsieht. Grundsätzlich ist das Rechtssystem an das des Vereinigten Königreichs angelehnt, das Gibraltar zu einer gut regulierten Jurisdiktion macht.⁷⁴⁷

⁷⁴¹ Vgl. <http://www.gibraltar.gov.gi/history>, Abruf am 09.09.2010

⁷⁴² Vgl. <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/gi.html>, Abruf am 09.09.2010

⁷⁴³ Vgl. Gibraltar Constitution Order 2006, S. 1,

http://www.gibraltarlaws.gov.gi/constitution/Gibraltar_Constitution_Order_2006.pdf, Abruf am 09.09.2010

⁷⁴⁴ Vgl. <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/gi.html>, Abruf am 09.09.2010

⁷⁴⁵ Vgl. *Office for National Statistics: UK 2005*, The Official Yearbook of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, S. 79, rechte Spalte,

http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_compendia/UK2005/UK2005.pdf, Abruf am 09.09.2010

⁷⁴⁶ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 301

⁷⁴⁷ Vgl. <http://www.gibraltar.gov.gi/on-business/why-set-up-in-gibraltar>, Abruf am 09.09.2010

7.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts

7.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts

Gibraltar gehört als ein Teil des Vereinigten Königreichs zur Europäischen Union. EU Recht ist anwendbar bis auf die Bereiche Mehrwertsteuer, Zollpolitik und Landwirtschaft.⁷⁴⁸

7.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Es gibt derzeit keine DBA zwischen Gibraltar und einem anderen Land.⁷⁴⁹ Gibraltar unterhält jedoch „Tax Information Exchange Agreements“ mit den U.S.A., Grönland, Dänemark, Österreich, Finnland, Irland, Schweden und Australien.⁷⁵⁰

Das TIEA mit Österreich betrifft den zwischenstaatlichen Informationsaustausch auf Anfrage hinsichtlich der österreichischen Einkommens- und Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer in Gibraltar.⁷⁵¹

7.2.3 Besonderheiten des Steuersystems

Bis 30. Juni 2006 war es möglich, in Gibraltar einen Antrag auf den Status einer „exempt company“ zu stellen.⁷⁵² Dafür mussten im Wesentlichen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden:

- Das Unternehmen ist in Gibraltar nach dem „Companies Act“ gegründet und eingetragen,
- das einbezahlte Stammkapital beträgt nicht weniger als GBP 100,00,
- das Unternehmen entfaltet keine Geschäftstätigkeit in Gibraltar, es sei denn, dass das Einkommen aus dieser Geschäftstätigkeit entweder außerhalb Gibaltars erzielt wird oder nur aus Geschäftsbeziehungen zu anderen „exempt companies“ stammt; das Einkommen darf darüber hinaus nicht von Personen stammen, die als Staatsbürger Gibaltars nach dem „Gibraltarian Status Act“ gelten („Gibraltarian“)⁷⁵³ oder von Personen, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Gibraltar haben („resident of Gibraltar“).⁷⁵⁴ Darunter fallen auch Unternehmen, die zwar ihren gewöhnlichen Aufenthalt nicht in Gibraltar haben, an dessen Kapital jedoch Einwohner Gibaltars beteiligt sind,
- kein Staatsbürger Gibaltars oder eine Person, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Gibraltar hat darf am Unternehmen beteiligt sein, es sei denn es handelt sich um eine Aktiengesellschaft, die an einer anerkannten Börse gelistet ist.⁷⁵⁵

⁷⁴⁸ Vgl. <http://www.deloitte.gi/finance.html>, Abruf am 11.09.2010; <http://www.gibraltar.gov.gi/political-development>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁴⁹ Vgl. <http://www.lawandtax-news.com/html/gibraltar/jgilatintag.html>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁵⁰ Vgl. <http://www.gibraltar.gov.gi/finance-centre/tiea>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁵¹ Vgl. AGREEMENT BETWEEN THE REPUBLIC OF AUSTRIA AND GIBALTAR ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS, Artikel 1, Artikel 3, http://www.gibraltar.gov.gi/images/stories/PDF/finance/TIEAs/AUSTRIA_GIB_TIEA.pdf, Abruf am 11.09.2010

⁷⁵² Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 302

⁷⁵³ Vgl. COMPANIES (TAXATION AND CONCESSIONS) ACT 1983, S. 6, Punkt 2 (1), <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1983-13o.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁵⁴ Vgl. ebenda, S. 5 – 6, Punkt 2 (1)

⁷⁵⁵ Vgl. ebenda, S. 6 – 8, Punkt 3

Das Unternehmen durfte nicht ohne vorherige Zustimmung der zuständigen Behörde den Gesellschaftsvertrag ändern.⁷⁵⁶ Wurden die Voraussetzungen erfüllt, so wurden die Gewinne des Unternehmens sowie Dividenden, Zinsen und Managementgebühren an nicht Ansässige keiner Besteuerung unterworfen.⁷⁵⁷ Es musste lediglich eine jährliche Steuer in der Höhe von ca. GBP 450,00 entrichtet werden.⁷⁵⁸

Das Konzept der „exempt company“ läuft per 31. Dezember 2010 aus.⁷⁵⁹

Eine weitere Besonderheit, die das Steuerrecht Gibraltars bietet, war die Gründung einer „qualifying company“. Diese musste im Wesentlichen dieselben Voraussetzungen wie die „exempt company“ erfüllen und wurde mit einem Steuersatz von 0% bis maximal 27% besteuert.⁷⁶⁰

7.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht

Es gibt in Gibraltar kein eigenes Körperschaftsteuersystem für Unternehmen. Diese unterliegen in gleichem Maße wie Individuen der Einkommensteuer. Jedoch spricht man im Unternehmensbereich von der Körperschaftsteuer. Der Einkommensteuer unterliegen alle Unternehmen, die in Gibraltar ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.⁷⁶¹

Dies ist der Fall, wenn

- das Management und die Kontrolle über das Unternehmen von Gibraltar aus geschieht oder
- das Unternehmen Geschäfte in Gibraltar durchführt, das Management und die Kontrolle über das Unternehmen von Personen außerhalb Gibraltars durchgeführt werden, die jedoch in Gibraltar ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.⁷⁶²

Nicht ansässige Unternehmen unterliegen mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer, das aus Gibraltar stammt.⁷⁶³

Individuen haben den gewöhnlichen Aufenthalt in Gibraltar, wenn diese

- egal ob sie in Gibraltar oder anderweitig ansässig sind,
- in Gibraltar wohnen – kurzzeitige Abwesenheiten sind unerheblich, soweit sie dem Commissioner verständlich erscheinen und nicht im Widerspruch zum erhobenen Anspruch auf Ansässigkeit stehen,
- britische oder irische Staatsbürger sind, die in Gibraltar angestellt oder selbständig sind und im „Campo district“⁷⁶⁴ wohnen oder teilweise in Gibraltar und im „Campo district“ wohnen; kurzzeitige Abwesenheiten sind dabei unerheblich.⁷⁶⁵

⁷⁵⁶ Vgl. ebenda, S. 9, Punkt 6 lit. b

⁷⁵⁷ Vgl. ebenda, S. 11, Punkt 8 (1) lit. a – b

⁷⁵⁸ Vgl. ebenda, S. 13, Punkt 10 (1)

⁷⁵⁹ Vgl. <http://www.gibraltar.gov.gi/taxation#Exempt%20Company>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁶⁰ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 303

⁷⁶¹ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 301

⁷⁶² Vgl. Income Tax Act 1952, S. 14 – 15, <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1952-11o.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁶³ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 304

7.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen

Unternehmen sind mit ihrem gesamten Welteinkommen steuerpflichtig.⁷⁶⁶ Genauer gesagt unterliegt der Einkommensteuer jegliches Einkommen, das in Gibraltar erwirtschaftet wird, aus Gibraltar abfließt oder in Gibraltar zufließt. Darunter fallen u.a. folgende, für Unternehmen relevante Einkünfte:

- Gewinne aus der Geschäftstätigkeit,
- Dividenden und Zinsen,
- Lizenzgebühren.⁷⁶⁷

Folgende Einkünfte aus Dividenden und Zinsen werden u.a. wieder ausgenommen⁷⁶⁸:

- Dividenden von einem Unternehmen, das in Gibraltar seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat,
- Dividenden, die an ein Unternehmen gezahlt werden, das in Gibraltar nicht seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat,
- Zinsen, die z.B. von einer Bank gezahlt werden, die eine Lizenz nach dem „Financial Services (Banking) Act“ oder einer ähnlichen Rechtsordnung hat,
- Zinsen, die von der „Gibraltar Government Savings Bank“ gezahlt werden,
- Einkünfte aus Anleihen, die von der Regierung Gibraltars oder anderen öffentlichen oder lokalen Behörden ausgegeben werden,
- Dividenden eines Unternehmens, dessen Gewinne von der Besteuerung ausgenommen sind, hinsichtlich einer oder mehrerer der vorangeführten Punkte. Es wird das Verhältnis des von der Besteuerung ausgenommenen Einkommens zum Gesamteinkommen berechnet. Dieses Verhältnis wird in der Folge auf den Gesamtbetrag der Dividende angewandt, um die Steuerlast zu berechnen.⁷⁶⁹

Dividenden und Zinsen werden auch besteuert, wenn sie im Ausland entstehen, vom Ausland abfließen, oder im Ausland von in Gibraltar ansässigen Unternehmen empfangen werden, sofern es sich nicht um eine „exempt company“ handelt. Eine Ausnahme von der Besteuerung dieser Dividenden und Zinsen kann erlangt werden, wenn diese in dem Land, in dem sie entstanden sind, der Einkommensteuer oder einer ähnlichen Steuer unterworfen wurden. Die Ausnahme greift allerdings nur für den Teil der Dividenden oder Zinsen, der nicht in Gibraltar zufließt.⁷⁷⁰

⁷⁶⁴ Damit sind die Gebiete „La Linea“ und „Algeciras“ gemeint (vgl. Income Tax Act 1952, S. 14. Algeciras liegt im Süden der spanischen Provinz Cadiz, an der Straße von Gibraltar (vgl. <http://www.andalusien-netz.de/165/provinz-cadiz/algeciras.html>, Abruf am 11.09.2010). La Linea liegt ebenfalls im Süden der spanischen Provinz Cadiz in der Bucht von Algeciras, (vgl. <http://de.cadiznet.com/07060204D3C3Ar7Csr2624x60g2B3Er7Dg303Cmv7F2D21s2B28>, Abruf am 11.09.2010)

⁷⁶⁵ Vgl. Income Tax Act 1952, S. 14, <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1952-110.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁶⁶ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 301

⁷⁶⁷ Vgl. Income Tax Act 1952, S. 23, Punkt 6 (1), <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1952-110.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁶⁸ Vgl. Income Tax Act 1952, S. 24, Punkt 6 (8), <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1952-110.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁶⁹ Vgl. ebenda, S. 25, lit. a – j

⁷⁷⁰ Vgl. ebenda, S. 24, Punkt 6 (3)

Abzugsfähig sind jene Ausgaben, die für die Erzielung des Einkommens aufgewandt wurden.⁷⁷¹

Kapitalerträge sind steuerbar und Verluste aus Kapitalvermögen sind insoweit abzugsfähig, als sie dem Betriebsvermögen zuordenbar sind.⁷⁷²

Es besteht die Möglichkeit des Verlustvortrags, falls die Verluste nicht im selben Veranlagungsjahr gegen eine andere Einkunftsquelle abgesetzt werden können.⁷⁷³ Falls es jedoch innerhalb von drei Jahren ab der Entstehung des Verlusts zu

- einer Veränderung der Eigentümerstruktur und
- zu einer wesentlichen Änderung der Geschäftstätigkeit

des Unternehmens kommt, können die Verluste, die vor dieser Änderung entstanden sind nicht gegen Gewinne, die nach der Veränderung entstanden sind, abgesetzt werden.⁷⁷⁴

Eine Muttergesellschaft, die in Gibraltar gegründet bzw. eingetragen wurde und in Gibraltar ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, fällt unter die Vorschriften der EU Mutter-Tochter-Richtlinie, wenn sie eine Beteiligung an einem Unternehmen in einem Mitgliedstaat der EU hält. Diese Beteiligung muss zumindest i.H.v. 10% bestehen. In diesen Fällen sind Beteiligungserträge der Muttergesellschaft von der Besteuerung ausgenommen.⁷⁷⁵

Nicht ansässige Unternehmen müssen das Einkommen versteuern, das sie in Gibraltar erzielen.⁷⁷⁶

Bei Individuen werden ausländische Einkünfte, die in Gibraltar zufließen, von der Besteuerung ausgenommen, soweit sie nicht ansässige Personen betreffen, die sich nur kurzfristig in Gibraltar aufhalten. Dieser Zeitraum darf am Stück oder in Summe nicht 6 Monate überschreiten.⁷⁷⁷

7.2.6 Steuersätze

Der Körperschaftsteuersatz beträgt 22%. Ab 1. Jänner 2011 wird der Körperschaftsteuersatz für alle Unternehmen auf 10% gesenkt (außer für Energie- und Versorgungsunternehmen). Für alle Unternehmen, die nach dem 1. Juli 2009 in Gibraltar gegründet werden, gilt ein erstmaliger Steuersatz („start up rate“) von 10%.⁷⁷⁸

Unternehmen, die zuvor gegründet wurden, haben ebenfalls die Möglichkeit bestimmte Vorteile in Anspruch zu nehmen. Bedingung ist, dass die Geschäftstätigkeit nach dem 1. Juli 2007 aufgenommen wurde und das Unternehmen damit einverstanden ist, dass die Besteuerung auf Basis des Vorjahres erfolgt. Für das erste Besteuerungsjahr 2008/2009 beträgt der Steuersatz 27% und im darauffolgenden Jahr 2009/2010

⁷⁷¹ Vgl. INCOME TAX (ALLOWANCES, DEDUCTIONS AND EXEMPTIONS) RULES, 1992, S. 14, Punkt 5 (1), <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1992s016.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁷² Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 302

⁷⁷³ Vgl. Income Tax Act 1952, S. 33, Punkt 20 (1), <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1952-11o.pdf>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁷⁴ Vgl. ebenda, S. 33, Punkt 20 (2)

⁷⁷⁵ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 304

⁷⁷⁶ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 304

⁷⁷⁷ Vgl. Guide to Gibraltar Income Tax, S. 2, Absatz 5, http://www.gibraltar.gov.gi/images/stories/PDF/taxation/Guide_to_Gib_July_2006.pdf, Abruf am 11.09.2010

⁷⁷⁸ Vgl. <http://www.gibraltar.gov.gi/taxation#Corporation%20Tax>, Abruf am 11.09.2010

10%. Kleine Unternehmen, deren Gewinne GBP 35.000,00 nicht übersteigen, unterliegen einem Steuersatz i.H.v. 20%. Zwischen GBP 35.000,00 und GBP 44.333,00 beträgt der Steuersatz 22%. Davon abgezogen wird eine Steuerermäßigung i.H.v. 3/40 der Differenz zwischen GBP 44.333,00 und dem tatsächlichen Einkommen. Ein „kleines Unternehmen“ ist ein Unternehmen, das zumindest 80% seiner Einkünfte entweder direkt oder indirekt aus Einkunftsquellen lukriert, die nicht unter die folgenden fallen:

- Dividenden, Zinsen,
- Mieteinkünfte, Lizenzgebühren, Prämien, Einkünfte aus Immobilien.⁷⁷⁹

Es gibt keine Kapitalertragsteuer.⁷⁸⁰

Gibraltar hat hinsichtlich Dividendenzahlungen ein Steueranrechnungssystem. Dividenden werden gekürzt um die Körperschaftsteuer ausbezahlt. Im steuerbaren Einkommen des Anteilseigners ist jedoch die Bruttodividende inkludiert. Dem Anteilseigner wird ein Steuerguthaben im Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Dividende gewährt.⁷⁸¹

Dividenden die von in Gibraltar ansässigen Unternehmen an in Gibraltar ansässige Unternehmen bezahlt werden, unterliegen keiner Quellensteuer.⁷⁸²

Dividenden an nicht Ansässige unterliegen ebenfalls keiner Quellensteuer.⁷⁸³ Zinszahlungen an nicht Ansässige unterliegen einer Quellensteuer i.H.v. 22%. Es gibt jedoch eine Ausnahme im Rahmen der EU-Zinsen und Lizenzgebührenrichtlinie für Zinsen, die für ein Darlehen gezahlt werden, das sich außerhalb von Gibraltar befindet. Lizenzgebühren sind gleichfalls wie Zinsen von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie in die Vorschriften der EU-Zinsen und Lizenzgebührenrichtlinie fallen.⁷⁸⁴

Es gibt keine Umsatzsteuer.⁷⁸⁵

Der Steuersatz für Individuen ist abhängig, für welches System der Besteuerung sich die Person entschieden hat. Man unterscheidet zwischen dem sogenannten „Gross Income Based System“ und dem „Allowance based system“. Beim ersten System beträgt der Steuersatz bis GBP 25.000,00 20%, bis GBP 100.000,00 29% und ab GBP 100.000,00 35%. Beim zweiten System beträgt der Steuersatz bis GBP 4.000,00 17%, bis GBP 16.000,00 30% und darüber 40%.⁷⁸⁶ Auf die Unterschiede der einzelnen Systeme wird jedoch im Weiteren nicht näher eingegangen.

⁷⁷⁹ Vgl. ebenda

⁷⁸⁰ Vgl. <http://www.gibraltar.gov.gi/taxation#Capital%20Gains%20Tax>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁸¹ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 301

⁷⁸² Vgl. ebenda, S. 302

⁷⁸³ Vgl. ebenda, S. 304

⁷⁸⁴ Vgl. [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_G)

[Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf), Abruf am 11.09.2010

⁷⁸⁵ Vgl. <http://www.gibraltar.gov.gi/on-business/tax-information>, Abruf am 11.09.2010

⁷⁸⁶ Vgl. ebenda

7.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft

7.3.1 Sitzverlegung

Unternehmen, die ihren Sitz in einem der folgenden Länder bzw. Großräume haben („domiciled“), dürfen einen Antrag auf Sitzverlegung nach Gibraltar stellen:

- EWR-Raum,
- Anguilla, Bermuda, britisches antarktisches Territorium, britisches Territorium im indischen Ozean, Cayman Inseln, Falkland Inseln, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Montserrat, Pitcairn, St. Helena, Turks und Caicos Inseln, British Virgin Inseln,
- Staaten, die dem Commonwealth angehören,
- Liberia,
- Panama,
- Singapur,
- Schweiz,
- Hong Kong,
- U.S.A.⁷⁸⁷

Voraussetzung ist, dass dies die Satzung des Unternehmens und das anzuwendende Recht des Gründungsstaates erlauben.⁷⁸⁸ Der Antrag kann beim „registrar“ eingereicht werden; dieser muss u.a. folgendes beinhalten:

- Gesellschaftsbeschluss, der die erforderlichen Informationen beinhaltet (Gründungsdatum, Adresse des einzutragenden Büros in Gibraltar, eventuelle Änderungen des Gesellschaftsvertrags, etc.),
- Unbedenklichkeitsbescheinigung der zuständigen Behörde im Gründungsstaat bzw. Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass das Unternehmen ordnungsgemäß gegründet wurde,
- falls das Unternehmen einer Geschäftstätigkeit nachgeht, die eine Lizenz erfordert (z.B. Bankgeschäfte, Finanzdienstleistungen), ist eine Zustimmung der zuständigen Behörde des Gründungslandes erforderlich,
- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass sich das Unternehmen nicht in einem Insolvenzverfahren befindet,
- die vorgeschriebene Gebühr.⁷⁸⁹

Jedenfalls darf das Unternehmen auch keinen Sitz mehr im Gründungsland haben wenn es in Gibraltar eingetragen wird.⁷⁹⁰

⁷⁸⁷ Vgl. COMPANIES (RE-DOMICILIATION) REGULATIONS, 1996, S. 14, <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1996s024.pdf>, Abruf am 26.09.2010; COMPANIES ACT 1930, S. 252 – 253, Teil XI, <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1930-07o.pdf>, Abruf am 26.09.2010

⁷⁸⁸ Vgl. COMPANIES (RE-DOMICILIATION) REGULATIONS, 1996, S. 3, Teil 1, Punkt 2, <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1996s024.pdf>, Abruf am 26.09.2010

⁷⁸⁹ Vgl. ebenda, S. 3 – 5, Teil 1, Punkt 3, Abs. 1

⁷⁹⁰ Vgl. ebenda, S. 5 – 6, Teil 1, Punkt 4, Abs. 1, lit. b

Nach erfolgreicher Registrierung gilt das Unternehmen als juristische Person, die in Gibraltar gegründet und eingetragen wurde. Besitztümer bleiben weiter im Unternehmen. Alle Forderungen, Verbindlichkeiten, Verpflichtungen und Schulden des Unternehmens bleiben aufrecht.⁷⁹¹ Urteile, Schulden, Verbindlichkeiten, Strafverfahren, Rechtssachen, etc. die gegenüber dem Unternehmen bzw. dessen Mitarbeitern anhängig sind, werden aufgrund der Registrierung in Gibraltar weder vermindert noch nichtig.⁷⁹²

Wenn das Unternehmen nicht innerhalb einer Frist von 6 Monaten ab Registrierung die erforderlichen Nachweise bringt, dass das Unternehmen keinen Sitz mehr im Gründungsland hat, wird es sofort wieder aus dem Register gestrichen und es wird ggf. die zuständige Behörde des Gründungslandes darüber informiert.⁷⁹³

Es soll nach den Vorschriften der „re-domiciliation“ weder eine neue juristische Person gegründet werden, noch die Kontinuität oder das Eigentum des Unternehmens beeinträchtigt werden.⁷⁹⁴ Die Gebühr beträgt ca. GBP 300,00.⁷⁹⁵

Aus der Perspektive des österreichischen Gesellschaftsrechts hat eine Sitzverlegung des Verwaltungssitzes einer österreichischen Kapitalgesellschaft nach Gibraltar folgende Konsequenzen:

- Identitätswahrend grundsätzlich aus österreichischer Sicht möglich, wenn das Zielland der Gründungstheorie folgt und gemäß § 5 IPRG auf österreichisches Sachrecht zurückverweist.⁷⁹⁶
- Das Personalstatut würde in Österreich bleiben.⁷⁹⁷
- Das Konzept der re-domiciliation erfordert aber, dass sich das Unternehmen in Gibraltar den nationalen Gesetzen unterwirft.⁷⁹⁸
- D.h. es kommt zu einem Wechsel des anwendbaren Gesellschaftsrechts und zu einer Auflösung des Unternehmens in Österreich.

Das Steuerrecht sieht folgende Konsequenzen vor:

- Die Gesellschaft bleibt in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.
- Die Gesellschaft wird auch in Gibraltar unbeschränkt steuerpflichtig.
- Es kommt zu einer doppelt ansässigen Gesellschaft.

Nach § 6 Z 6 EStG kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.⁷⁹⁹ Es besteht jedoch die Möglichkeit des Antrags auf Steuerstundung.⁸⁰⁰ Eventuell ergibt sich eine Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 1 KStG.⁸⁰¹

⁷⁹¹ Vgl. ebenda, S. 6, Teil 1, Punkt 5, Abs. 1

⁷⁹² Vgl. ebenda, S. 6 – 7, Teil 1, Punkt 5, Abs. 2

⁷⁹³ Vgl. ebenda, S. 7, Teil 1, Punkt 5, Abs. 3

⁷⁹⁴ Vgl. ebenda, S. 8, Teil 1, Punkt 5, Abs. 6

⁷⁹⁵ Vgl. <http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=36818>, Abruf am 26.09.2010

⁷⁹⁶ Vgl. Aigner / Kofler / Tumpel (2004), S. 92; § 5 IPRG

⁷⁹⁷ Vgl. Adensamer / Eckert (2004), S. 54; Eckert (2009), S. 140

⁷⁹⁸ Vgl. COMPANIES (RE-DOMICILIATION) REGULATIONS, 1996, S. 6, Teil 1, Punkt 5, Abs. 1
<http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1996s024.pdf>, Abruf am 26.09.2010

⁷⁹⁹ Vgl. Toifl (1997), S. 254

⁸⁰⁰ Vgl. § 6 Z 6 lit. b EStG

⁸⁰¹ Vgl. § 20 Abs. 1 Z 1 KStG ; bejahend: Vgl. Hristov (2009), S. 345

Bei einer reinen Verlegung des Satzungssitzes kann man aus gesellschaftsrechtlicher Sicht zusammenfassend folgendes feststellen:

- Es ist strittig, ob es zu einer Auflösung der Gesellschaft kommen würde.⁸⁰²
- Nach § 10 IPRG würde das Personalstatut in Österreich verbleiben.⁸⁰³
- Das Konzept der „re-domiciliation“ sieht eine Änderung des anzuwendenden Rechts vor⁸⁰⁴ – dies hätte eine Auflösung des Unternehmens in Österreich zur Folge.

Im Steuerrecht würde die Gesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig bleiben und auch im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig werden („doppelt ansässige Gesellschaft“).

Nach § 6 Z 6 EStG kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.⁸⁰⁵ Es besteht jedoch die Möglichkeit des Antrags auf Steuerstundung.⁸⁰⁶

Werden Verwaltungs- und Satzungssitz verlegt, kommt man aus Sicht des Gesellschaftsrechts zu folgender Conclusio:

- Es handelt sich um eine grenzüberschreitende formwechselnde identitätswahrende Umwandlung.⁸⁰⁷
- Diese müsste Österreich nach Gemeinschaftsrecht zulassen.⁸⁰⁸
- Gibraltar ist ein Teil der EU – daher sollte eine identitätswahrende Umwandlung möglich sein.

Steuerrechtlich betrachtet, bliebe die Gesellschaft mit den in Österreich erzielten Einkünften beschränkt steuerpflichtig.

Es käme nach § 6 Z 6 EStG zu einer Aufdeckung der stillen Reserven mit der Möglichkeit des Antrags auf Steuerstundung.⁸⁰⁹

⁸⁰² Vgl. dazu die Ausführungen unter Kapitel 3.2.4.2.2

⁸⁰³ Vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 598

⁸⁰⁴ Vgl. COMPANIES (RE-DOMICILIATION) REGULATIONS, 1996, S. 6, Teil 1, Punkt 5, Abs. 1
<http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1996s024.pdf>, Abruf am 26.09.2010

⁸⁰⁵ Vgl. *Tojfl* (1997), S. 254

⁸⁰⁶ Vgl. § 6 Z 6 lit. b EStG

⁸⁰⁷ Vgl. *Hristov* (2009), S. 344

⁸⁰⁸ Vgl. C-210/06, Urteil, RZ 111 – 113; *Hristov* (2009), S. 343

⁸⁰⁹ Vgl. *Hristov* (2009), S. 346; § 6 Z 6 lit. b EStG

7.3.2 Finanzierung

Für die Nutzung von Gibraltar im Rahmen von internationalen Finanzierungsüberlegungen spricht in erster Linie der Körperschaftsteuersatz i.H.v. 10%. Strebt man die Auslagerung von profitbringenden Unternehmenseinheiten an, können damit aufgrund der Niedrigbesteuerung Mittel gespart werden, die entweder zur Finanzierung der österreichischen Muttergesellschaft oder zur eigenen Finanzierung der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft eingesetzt werden können.

Die steuerliche Behandlung der Rückführung von steueroptimierten Einkünften zur Muttergesellschaft wird im nächsten Kapitel einer genaueren Betrachtung unterzogen.

Im Companies Act werden z.B. die Gesellschaft mit beschränkter Haftung sowie die Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung als Gesellschaftsformen genannt.⁸¹⁰

Gibraltar kennt keine Regelungen hinsichtlich „thin capitalisation“.⁸¹¹

Die Kapitalausstattung der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft kann mittels Eigenkapital oder Fremdkapital erfolgen. Auf die Möglichkeit der Finanzierung mittels hybrider Finanzierungsformen wird in der Folge nicht näher eingegangen.

Bei einer Zufuhr von Eigenkapital handelt es sich um eine Einlage in die ausländische Kapitalgesellschaft. Bilanziell erhöht eine Einlage den Beteiligungsansatz der ausländischen Kapitalgesellschaft bei der österreichischen Kapitalgesellschaft. Falls es sich um Geldvermögen handelt, ist die Einlage steuerneutral.⁸¹² Die Einlage unterliegt nicht der Gesellschaftsteuerpflicht, da von dieser nur Eigenkapitalzuführungen an inländische Kapitalgesellschaften erfasst sind.⁸¹³

Die österreichische Mutterkapitalgesellschaft kann der ausländischen Kapitalgesellschaft auch Finanzierung in Form von Fremdkapital zur Verfügung stellen. Ein Gesellschafterdarlehen führt bei der Mutterkapitalgesellschaft zu einer Forderung und bei der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft zu einer Verbindlichkeit.⁸¹⁴

Grundsätzlich hat die Mittelzufuhr an die ausländische Tochterkapitalgesellschaft steuerlich keine anderen Konsequenzen, als wenn eine Kapitalzufuhr an eine inländische Tochterkapitalgesellschaft erfolgt.⁸¹⁵ Die entsprechenden Vor- und Nachteile der Finanzierungsmöglichkeiten offenbaren sich in der unterschiedlichen Besteuerung von grenzüberschreitenden Zins- und Dividendenströmen in den einzelnen Ländern.

⁸¹⁰ Vgl. *Government of Gibraltar*, Companies Act, Teil 1, Punkt 3, Absatz 1

⁸¹¹ Vgl. http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf, Abruf am 16.10.2010

⁸¹² Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

⁸¹³ Vgl. § 2 KVG

⁸¹⁴ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

⁸¹⁵ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 427

Im Falle der Fremdfinanzierung des Beteiligungserwerbs an der ausländischen Kapitalgesellschaft wird die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG nicht in Frage kommen, da diese nur für den Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG, die zum Betriebsvermögen gehören, gilt.⁸¹⁶ Darunter sind Kapitalanteile an inländischen Kapitalgesellschaften, an ausländischen Kapitalgesellschaften, die in der Anlage 2 zum EStG genannt sind und ausländische Kapitalgesellschaften eines EWR-Staates, mit dem umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, erfasst. Wenn die Gibraltar Gesellschaft jedoch aufgrund des Typenvergleichs in die Vorschriften der internationalen Schachtelbeteiligung fällt, kann sich die Möglichkeit des Abzugs der Fremdfinanzierungszinsen ergeben.⁸¹⁷

Da es aus österreichischer Sicht sinnvoll sein wird, die Belastung der Gewinne mit dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25% möglichst gering zu halten, wird eine möglichst hohe Fremdkapitalausstattung der österreichischen Kapitalgesellschaft (unter Beachtung der Mindesteigenkapitalvorschriften) empfehlenswert sein.

Günstig wäre demnach die Zurverfügungstellung von Kapital von der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft, wenn der Zinsaufwand bei der Muttergesellschaft steuerlich abzugsfähig und der Zinsertrag bei der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft niedrig besteuert ist. Dies wird im nächsten Kapitel im Detail behandelt.

7.3.3. Gewinnverlagerung

Die steuerliche Behandlung von Dividenden einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft an eine Muttergesellschaft in Gibraltar stellt sich folgendermaßen dar:

- Belastung der Gewinne der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft mit der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.⁸¹⁸
- Belastung der Dividenden an die Muttergesellschaft in Gibraltar mit der Kapitalertragsteuer i.H.v. 25%.⁸¹⁹ Zum Abzug ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG der Schuldner der Kapitalerträge, somit die österreichische Tochterkapitalgesellschaft, verpflichtet.⁸²⁰
- Die Muttergesellschaft in Gibraltar wird mit ihren Einkünften aus Dividenden in Österreich beschränkt steuerpflichtig.⁸²¹ Voraussetzung für die Steuerpflicht ist der KESt-Abzug nach § 93 EStG i.H.v. 25%.⁸²² Die Körperschaftsteuer ist damit mit der KESt abgegolten.⁸²³
- Die KESt-Befreiung gemäß § 94 Z 2 EStG kann nicht angewandt werden, da es sich bei der empfangenden Gesellschaft nicht um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 KStG handelt.⁸²⁴

⁸¹⁶ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

⁸¹⁷ Vgl. § 10 KStG; zu den Indizien für eine Vergleichbarkeit siehe Kapitel 3.4.2.2

⁸¹⁸ Vgl. § 22 KStG

⁸¹⁹ Vgl. § 93 EStG

⁸²⁰ Vgl. § 95 EStG

⁸²¹ Vgl. § 21 KStG iVm § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG

⁸²² Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

⁸²³ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 1037

⁸²⁴ Vgl. § 94 EStG

- Die KEST-Befreiung nach § 94a EStG könnte eventuell in Anspruch genommen werden, wenn man davon ausgeht, dass Gibraltar Gesellschaften in der Anlage 2 zum EStG unter den Gesellschaften subsumiert sind, die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründet wurden.⁸²⁵ Darüber hinaus muss die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft mindestens 10% betragen und die Beteiligung für mindestens 1 Jahr bestehen.⁸²⁶

Kapitalertragsteuer ist u.a. in dem Fall trotzdem einzubehalten, wenn es sich um Steuerhinterziehung und Missbrauch gemäß § 22 BAO, oder um eine verdeckte Ausschüttung handelt. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁸²⁷

Ist die KEST-Befreiung nach § 94a EStG anwendbar, so entfällt für die ausländische Körperschaft die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG.⁸²⁸

In Gibraltar sind die Beteiligungserträge idR aufgrund der Umsetzung der Mutter-Tochter Richtlinie der EU in lokales Recht von der Körperschaftsteuer befreit.⁸²⁹ Es muss sich um eine Muttergesellschaft handeln, die in Gibraltar nach dem „Companies Act“ gegründet wurden, ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Gibraltar hat und eine Beteiligung i.H.v. mindestens 10% an einem Unternehmen in einem Mitgliedstaat der EU hält. Die Muttergesellschaft ist hinsichtlich sämtlicher Erträge aus einer solchen Beteiligung von der Körperschaftsteuer befreit.⁸³⁰

Dividenden, die von einer Tochterkapitalgesellschaft, die in Gibraltar ansässig ist, an eine österreichische Mutterkapitalgesellschaft ausgeschüttet werden, werden steuerlich wie folgt behandelt:

- Für alle Unternehmen, die nach dem 1. Juli 2009 in Gibraltar gegründet werden, gilt ein Steuersatz („start up rate“) von 10%.⁸³¹
- Dividenden an nicht Ansässige unterliegen keiner Quellensteuer.⁸³²
- Dividenden unterliegen in Österreich der Kapitalertragsteuer, wenn sie von einer „inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden“.⁸³³ Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG die österreichische Muttergesellschaft.⁸³⁴
- Die österreichische Muttergesellschaft könnte eventuell die Beteiligungsertragsbefreiung in Anspruch nehmen, wenn man davon ausgeht, dass Gibraltar Gesellschaften in der Anlage 2 zum EStG unter den Gesellschaften subsumiert sind, die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs

⁸²⁵ Vgl. § 94a Abs. 1 EStG iVm Anlage 2 zum EStG

⁸²⁶ Vgl. § 94a Abs. 1 EStG

⁸²⁷ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁸²⁸ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

⁸²⁹ Vgl. Deloitte, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf, S. 1, Abruf am 22.08.2010

⁸³⁰ Vgl. Parent and Subsidiary Company Rules 2008, S. 3 – 4

⁸³¹ Vgl. <http://www.gibraltar.gov.gi/taxation#Corporation%20Tax>, Abruf am 11.09.2010

⁸³² Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 304

⁸³³ Vgl. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e EStG

⁸³⁴ Vgl. § 95 Abs. 2, Abs. 3 EStG

gegründet wurden.⁸³⁵ Die Beteiligungsertragsbefreiung wird allerdings bei näherer Betrachtung zu verneinen sein, da die Gewinne der Gibraltar Körperschaft im Ausland mit einem Steuersatz besteuert werden, der zwar mit dem österreichischen Körperschaftsteuersatz vielleicht vergleichbar ist, jedoch um mehr als 10% darunter liegt, d.h. weniger als 15% beträgt.⁸³⁶

- Die österreichische Muttergesellschaft könnte von der Befreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung Gebrauch machen, wenn die österreichische Muttergesellschaft unter § 7 Abs. 3 KStG fällt und die Beteiligung schon ein Jahr in der Höhe von mind. 10% bestanden hat.⁸³⁷
- Der Bundesminister für Finanzen kann allerdings die Befreiung für diese internationale Schachtelbeteiligungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbrauch (§22 BAO) verneinen, da keinerlei Vergleichbarkeit hinsichtlich der „Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. der Steuersätze“ der ausländischen Körperschaft mit der österreichischen Körperschaftsteuer vorliegt.⁸³⁸ Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer liegt im Wesentlichen dann vor, wenn die Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt.⁸³⁹ Die Befreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung wird aufgrund des Körperschaftsteuersatzes in Gibraltar i.H.v. 10% zu verneinen sein.

Aus Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft kann es interessant sein, ein Gesellschafterdarlehen für die Finanzierung der Geschäftstätigkeit zu bekommen und die Zinsen als Betriebsausgabe geltend zu machen.⁸⁴⁰

Die steuerlichen Rechtsfolgen eines Darlehens, das eine Muttergesellschaft in Gibraltar einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft überlässt, stellen sich folgendermaßen dar:

- Die Fremdkapitalzinsen sind in Österreich als Betriebsausgabe abzugsfähig.⁸⁴¹
- Grundsätzlich ist für Zinsen keine Quellenbesteuerung vorgesehen.⁸⁴²
- Die Zinseinkünfte der Muttergesellschaft in Gibraltar unterliegen dem Einkommensteuersatz i.H.v. 10%.⁸⁴³
- Zinserträge aus Darlehen führen für die Muttergesellschaft in Gibraltar nicht zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, da diese in § 98 EStG nicht genannt werden.⁸⁴⁴

Es ist jedenfalls auf Fremdüblichkeit und entsprechende Dokumentation z.B. mittels eines Darlehensvertrages zu achten, damit das Gesellschafterdarlehen vom österreichischen Fiskus nicht als

⁸³⁵ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 5 KStG iVm Anlage 2 EStG

⁸³⁶ Vgl. § 10 Abs. 5 KStG

⁸³⁷ Vgl. § 10 Abs. 2 KStG

⁸³⁸ Vgl. § 10 Abs. 4 KStG

⁸³⁹ Vgl. § 3 Z 3 KSt-VO – Internationale Schachtelbeteiligungen

⁸⁴⁰ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 338 – 339; Eberhartinger (2004), S. 113; EStR, RZ 1421

⁸⁴¹ Vgl. ebenda

⁸⁴² Vgl. Lechner (1996), S. 255

⁸⁴³ Vgl. <http://www.gibraltar.gov.gi/taxation#Corporation%20Tax>, Abruf am 11.09.2010

⁸⁴⁴ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1036

verdeckte Einlage klassifiziert wird.⁸⁴⁵ Die Einstufung als verdeckte Einlage hätte zur Folge, dass Zinsen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, sofern sie für verdecktes Eigenkapital gewährt werden.⁸⁴⁶ Darüber hinaus stellen die Zinsen eine verdeckte Ausschüttung dar⁸⁴⁷, für die Kapitalertragsteuer einzubehalten ist. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁸⁴⁸ Eine KEST-Befreiung gem. § 94a EStG könnte im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung eventuell geltend gemacht werden.⁸⁴⁹

Stellt eine österreichische Muttergesellschaft einer Tochterkapitalgesellschaft in Gibraltar ein Gesellschafterdarlehen zur Verfügung sind die steuerlichen Konsequenzen folgende:

- Zinserträge aus Gesellschafterdarlehen unterliegen in Österreich dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25%.⁸⁵⁰
- Zinsen an nicht ansässige Unternehmen, die die Voraussetzungen der EU-Zinsen und Lizenzgebührenrichtlinie erfüllen unterliegen in Gibraltar keiner Quellenbesteuerung.⁸⁵¹
- Handelt es sich bei der Zinszahlung um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Mutterkapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG nicht in Anspruch genommen werden.⁸⁵²

Da es sich um keine Beteiligung oder eine internationaler Schachtelbeteiligungen iSd § 10 KStG handelt, sind Fremdfinanzierungszinsen, die anlässlich des Erwerbes der Kapitalanteile angefallen sind, steuerlich nicht abzugsfähig.⁸⁵³

Stellt die Muttergesellschaft in Gibraltar der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft eine Lizenz zur Verfügung, für die die österreichische Tochterkapitalgesellschaft Lizenzgebühren bezahlt, dann stellen sich die steuerlichen Konsequenzen folgendermaßen dar:

- Grundsätzlich sind Lizenzgebühren bei der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig.⁸⁵⁴
- Erträge aus Lizenzen führen für die Muttergesellschaft zur beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 KStG in Österreich, wenn die Rechte einen Nahebezug zu Österreich aufweisen.⁸⁵⁵
- Die Steuerbefreiung nach § 99a EStG kann eventuell geltend gemacht werden, da die Gibraltar Gesellschaft in der EU ansässig ist.⁸⁵⁶

⁸⁴⁵ Vgl. KStR, RZ 686 – 687

⁸⁴⁶ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 339

⁸⁴⁷ Vgl. KStR, RZ 909; Eberhartinger (2004), S. 113

⁸⁴⁸ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁸⁴⁹ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁸⁵⁰ Vgl. Bertl / Christiner (2004), S. 84; Tumpel (1998), S. 423

⁸⁵¹ Vgl. http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf, Abruf am 11.09.2010

⁸⁵² Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁸⁵³ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

⁸⁵⁴ Vgl. EStR, RZ 1592

⁸⁵⁵ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 58

- Es ist darüber hinaus zu beachten, dass es aufgrund einer unangemessenen Leistungsbeziehung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen kann.⁸⁵⁷ Handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, ist Kapitalertragsteuer einzubehalten. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁸⁵⁸ Eine KESt-Befreiung gem. § 94a EStG könnte im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung eventuell geltend gemacht werden.⁸⁵⁹

Stellt die österreichische Kapitalgesellschaft der Tochtergesellschaft in Gibraltar eine Lizenz zur Verfügung, kommt man steuerlich zu folgender Conclusio:

- Lizenzgebühren unterliegen als Erträge einer österreichischen Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.⁸⁶⁰
- Zahlungen von Lizenzgebühren an nicht ansässige Unternehmen, die die Voraussetzungen der EU-Zinsen und Lizenzgebührenrichtlinie erfüllen unterliegen in Gibraltar keiner Quellenbesteuerung.⁸⁶¹

Handelt es sich bei der Zahlung von Lizenzgebühren um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Kapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG nicht in Anspruch genommen werden.⁸⁶²

⁸⁵⁶ Vgl. EStR, RZ 7980

⁸⁵⁷ Vgl. KStR, RZ 1057 iVm RZ 1037

⁸⁵⁸ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁸⁵⁹ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁸⁶⁰ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 1000

⁸⁶¹ Vgl. http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf, Abruf am 11.09.2010

⁸⁶² Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

8. Malta

8.1 Allgemeines

Die Insel Malta liegt im Mittelmeer und war bis zum Jahr 1964 ein Teil der britischen Kolonien.⁸⁶³ Die Insel ist seit 2004 Mitglied der europäischen Union.⁸⁶⁴ Im Zuge des Beitritts zur EU war es notwendig, die geltenden Steuervorschriften vor allem im Bereich der direkten Steuern und der Umsatzsteuer an das Gemeinschaftsrecht anzupassen.⁸⁶⁵

8.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts

8.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts

Da Malta seit 2004 Mitglied der Europäischen Union ist,⁸⁶⁶ ist das Gemeinschaftsrecht ohne Einschränkung anwendbar.

8.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Malta unterhält per April 2010 60 DBA, darunter auch mit Österreich, wovon jedoch 7 noch nicht in Kraft getreten sind und eines erst mit 1. Jänner 2011 in Kraft tritt.⁸⁶⁷

In den folgenden Ausführungen werden einzelne Artikel aus dem DBA zwischen Österreich und Malta erläutert.

Artikel 7 des DBA beschreibt die Vorschriften über die Behandlung von Unternehmensgewinnen. Demnach dürfen grundsätzlich „Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt“. Ist dies der Fall, dürfen die Gewinne des Unternehmens, soweit sie die Betriebstätte betreffen, in dem anderen Staat besteuert werden. Absatz 3 führt weiter aus, dass Aufwendungen, die dem Unternehmen für die Betriebstätte entstanden sind (auch Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten), abzugsfähig sind. Dabei kommt es nicht darauf an, ob sie in dem Staat, in dem sich die Betriebstätte befindet angefallen sind, oder in einem anderen.⁸⁶⁸

Artikel 9 betrifft Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen, die nicht unter fremdüblichen Bedingungen abgewickelt werden. In diesem Fall wird das Geschäft unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit betrachtet. Wenn einem Unternehmen bei fremdüblicher Abwicklung Gewinne entstanden wären, werden diese dem Unternehmen zugerechnet und entsprechend besteuert.⁸⁶⁹

⁸⁶³ Vgl. <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/mt.html>, Abruf am 10.09.2010

⁸⁶⁴ Vgl. http://europa.eu/abc/european_countries/eu_members/malta/index_de.htm, Abruf am 09.09.2010

⁸⁶⁵ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 539

⁸⁶⁶ Vgl. http://europa.eu/abc/european_countries/eu_members/malta/index_de.htm, Abruf am 09.09.2010

⁸⁶⁷ Vgl. [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Malta/Local%20Assets/Documents/Tax/mt_en_malta_tax_treaties_april_%202010.pdf)

[Malta/Local%20Assets/Documents/Tax/mt_en_malta_tax_treaties_april_%202010.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Malta/Local%20Assets/Documents/Tax/mt_en_malta_tax_treaties_april_%202010.pdf), Abruf am 11.09.2010

⁸⁶⁸ Vgl. DBA Malta-Österreich, BGBl 294/1979, Artikel 7,

http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1979_294_0/1979_294_0.pdf, Abruf am 11.09.2010

⁸⁶⁹ Vgl. ebenda, Artikel 9

In Artikel 10 des DBA zwischen Österreich und Malta ist geregelt, dass Dividenden, die „eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft⁸⁷⁰ an die in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat besteuert werden dürfen“. Absatz 2 des Abkommens führt jedoch weiters aus, dass die Dividenden jedoch in dem Vertragsstaat besteuert werden dürfen, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, und zwar nach dem Recht dieses Staates.⁸⁷¹

Jedoch darf die österreichische Steuer bei Dividenden, die eine in Österreich ansässige Gesellschaft an eine in Malta ansässige Person⁸⁷² zahlt, nicht mehr als 15% des Bruttobetrags der Dividende betragen.⁸⁷³

Bei Dividenden, die von einer in Malta ansässigen Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Person gezahlt werden, darf die maltesische Steuer nicht höher sein als diejenige Steuer, die die ausschüttende Gesellschaft für die ausgeschütteten Gewinne zahlt. Die Obergrenze für die Steuer beträgt 32,5%. Ungeachtet dessen darf die maltesische Steuer nicht mehr als 15% des Bruttobetrags der Dividende betragen, wenn

- die Dividenden aus Gewinnen in dem Jahr entstammen, in dem die Gesellschaft Vergünstigungen im Rahmen der Vorschriften über die Unterstützung der Industrie in Malta in Anspruch genommen hat und
- der jeweilige Anteilseigner den Steuerbehörden auf Malta Steuererklärungen und Abrechnungen vorlegt, die die Einkünfte, die der maltesischen Steuer unterliegen, darlegen.⁸⁷⁴

Des Weiteren wird keine Zusatzsteuer erhoben, die nach maltesischem Recht möglich wäre.⁸⁷⁵

Diese Vorschriften sind allerdings laut Absatz 4 nicht anzuwenden, wenn der z.B. in Österreich ansässige Empfänger der Dividenden auf Malta z.B. eine Betriebsstätte unterhält und die Beteiligung, für die die Dividende gezahlt wurde, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall wäre Artikel 7 über die „Unternehmensgewinne“ anzuwenden.⁸⁷⁶

Absatz 5 führt weiters aus, dass wenn z.B. eine in Österreich ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus Malta erhält, darf Malta

- weder die Dividenden besteuern, die von Malta an die österreichische Gesellschaft gezahlt werden,

⁸⁷⁰ „Gesellschaft meint nach Artikel 3 Abs.1 lit. e des DBA „juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden“. Vgl. DBA Malta-Österreich, BGBl 294/1979, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1979_294_0/1979_294_0.pdf, Abruf am 11.09.2010

⁸⁷¹ Vgl. DBA Malta-Österreich, BGBl 294/1979, Artikel 10, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1979_294_0/1979_294_0.pdf, Abruf am 11.09.2010

⁸⁷² „Person“ meint nach Artikel 3 Abs. 1 lit. d des DBA „natürliche Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen“. Vgl. DBA Malta-Österreich, BGBl 294/1979, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1979_294_0/1979_294_0.pdf, Abruf am 11.09.2010

⁸⁷³ Vgl. DBA Malta-Österreich, BGBl 294/1979, Artikel 10, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1979_294_0/1979_294_0.pdf, Abruf am 11.09.2010

⁸⁷⁴ Vgl. ebenda

⁸⁷⁵ Vgl. ebenda

⁸⁷⁶ Vgl. ebenda

- noch die nicht ausgeschütteten Gewinne der maltesischen Gesellschaft besteuern.⁸⁷⁷

Diese Vorschrift gilt auch, wenn die Dividenden bzw. nicht ausgeschütteten Gewinne aus Einkünften bestehen, die ganz oder teilweise auf Malta erzielt wurden. Malta darf jedoch Dividenden besteuern, wenn diese zu einer Betriebstätte bzw. einer festen Einrichtung gehören, die eine in Österreich ansässige Person auf Malta hat.⁸⁷⁸

Artikel 11 erläutert die Vorgehensweise hinsichtlich Zinszahlungen. Grundsätzlich dürfen „Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, im anderen Vertragsstaat besteuert werden“. Absatz 2 bestimmt jedoch, dass die Zinsen im Herkunftsstaat nach dem Recht dieses Staates besteuert werden dürfen. Die erhobene Steuer darf aber nicht mehr als 5% des Bruttobetrages der Zinsen betragen. Diese Vorschrift ist jedoch nicht anzuwenden, wenn der in z.B. Österreich ansässige Empfänger der Zinsen auf Malta (Herkunftsland der Zinsen) eine Betriebstätte unterhält und die Zinsen zu dieser Betriebstätte gehören. In diesem Fall ist der Artikel 7 über die „Unternehmensgewinne“ anzuwenden.⁸⁷⁹

Sind Zinszahlungen unter nicht fremdüblichen Bedingungen erfolgt, so wird Artikel 11 auf den fremdüblichen Betrag angewandt. Der übersteigende Betrag kann in jedem Vertragsstaat besteuert werden.⁸⁸⁰

Die Vorschriften über Zinszahlungen sind gem. Artikel 12 auch für Lizenzgebühren anwendbar, wobei die erhobene Steuer im Herkunftsstaat nicht mehr als 10% des Bruttobetrages der Lizenzgebühren betragen darf.⁸⁸¹

In Artikel 23 Absatz 1 ist grundsätzlich festgelegt, dass wenn z.B. eine in Österreich ansässige Person Einkünfte hat, für die nach diesem DBA nur Malta das Besteuerungsrecht zusteht, so sind diese Einkünfte in Österreich von der Steuer befreit. Österreich kann jedoch diese Einkünfte in die Bemessungsgrundlage für die Festlegung des Steuersatzes mit einbeziehen. Der Steuersatz, der sich daraus ergibt, kann dann auf die übrigen Einkünfte angewandt werden.

Gemäß Artikel 23 Absatz 2 des DBA ist hinsichtlich Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren an Personen folgendermaßen vorzugehen: Bezieht z.B. eine in Österreich ansässige Person solche Einkünfte, kann Malta diese besteuern. Österreich rechnet jedoch die in Malta gezahlte Steuer auf die Steuerbelastung an, die sich aus dem Einkommen der Person ergibt. Es darf jedoch nicht mehr Steuer auf das maltesische Einkommen angerechnet werden, als sich vor der Anrechnung als Steuerbelastung ergeben hätte. In Malta darf wiederum die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die maltesische Steuer unter Rücksichtnahme auf

⁸⁷⁷ Vgl. ebenda

⁸⁷⁸ Vgl. ebenda

⁸⁷⁹ Vgl. ebenda, Artikel 11

⁸⁸⁰ Vgl. ebenda

⁸⁸¹ Vgl. ebenda, Artikel 12

die jeweiligen Vorschriften erfolgen. Die maltesische Steuer gilt nach Absatz 4 bei Zinsen mit 5%, bei Lizenzgebühren mit 10% und bei Dividenden mit 32,5% als erhoben.

Gemäß Artikel 23 Absatz 3 des DBA sind Dividenden, die von einer in Malta ansässigen Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Gesellschaft ausgeschüttet werden, in Österreich von der Körperschaftsteuer befreit, wenn die österreichische Gesellschaft mindestens 25% des stimmberechtigten Kapitals der Gesellschaft besitzt.⁸⁸²

Es ist jedoch zu beachten, dass gemäß österreichischer Finanzverwaltung jedenfalls § 10 Abs. 3 KStG den Bestimmungen im DBA vorgeht. Damit sind die Missbrauchsbestimmungen auch anzuwenden.⁸⁸³

8.2.3 Besonderheiten des Steuersystems

Eine Besonderheit des maltesischen Steuersystems, die u.U. einen Investitionsanreiz darstellt, sind die „Investment Aid Regulations 2008“, die im „Malta Enterprise Act“ eingearbeitet sind. Darin sind einige Geschäftstätigkeiten aufgezählt, die ein Unternehmen dafür qualifizieren, einen „investment tax credit“ in Anspruch zu nehmen⁸⁸⁴, der sich mittels zwei Möglichkeiten berechnen lässt:

- Prozentsatz der Aufwendungen, die für die Tätigkeit angefallen sind oder der
- Prozentsatz der Gehaltskosten, die für die Arbeitsplätze angefallen sind, die anlässlich der qualifizierten Tätigkeit geschaffen wurden.⁸⁸⁵

Die Prozentsätze betragen laut Gesetz

- 50% für Kleinunternehmen,
- 40% für mittelgroße Unternehmen,
- 30% für große Unternehmen.⁸⁸⁶

Begünstigte Aktivitäten sind z.B. Produktion, Tätigkeiten im Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologie, Forschungs- und Entwicklungsarbeiten, umwelttechnische Innovationen, Logistik.⁸⁸⁷ Die Begünstigung ist möglich für Personengesellschaften „en nom collectif“⁸⁸⁸ oder „en commandite“ oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung die unter dem „Companies Act“ gegründet wurden, jede Personenvereinigung, die im Ausland gegründet wurde und als „oversea company“ nach dem „Companies Act“ eingetragen wurde oder jegliche Kooperation, die unter maltesischem Gesetz gegründet wurde.⁸⁸⁹

⁸⁸² Vgl. ebenda, Artikel 23

⁸⁸³ Vgl. *Baumann* (1996), S. 133

⁸⁸⁴ Vgl. MALTA ENTERPRISE ACT (Cap. 463), Investment Aid Regulations, 2008, S. 11 – 14, Punkt 3
<http://www.doi.gov.mt/en/legalnotices/2008/02/LN%2068.pdf>, Abruf am 12.09.2010

⁸⁸⁵ Vgl. ebenda, S. 15, Punkt 4, Abs. 1 lit. a – b

⁸⁸⁶ Vgl. ebenda, S. 15, Punkt 4, Abs. 1 lit. b, (i) – (iii)

⁸⁸⁷ Vgl. ebenda, S. 11 – 14, Punkt 3

⁸⁸⁸ Alle Gesellschafter haften unbeschränkt; vgl. <http://www.companyinmalta.com/Malta%20Company%20Facts.htm>, Abruf am 12.09.2010

⁸⁸⁹ Vgl. MALTA ENTERPRISE ACT (Cap. 463), Investment Aid Regulations, 2008, S. 10 – 11,
<http://www.doi.gov.mt/en/legalnotices/2008/02/LN%2068.pdf>, Abruf am 12.09.2010

Es besteht seit 1. Jänner 2007 die Möglichkeit der Gründung einer sogenannten „participating holding“.⁸⁹⁰ Dies ist für maltesische Unternehmen möglich, wenn z.B. einer der folgenden Umstände gegeben ist:

- Die Holdinggesellschaft hält mindestens 10% der Anteile am Eigenkapital des ausländischen Unternehmens,
- die Beteiligung an dem ausländischen Unternehmen besteht mindestens in der Höhe von EUR 1.164.000,00 (bzw. in ausländischer Währung in derselben Höhe) und die Beteiligung wird ununterbrochen für mindestens 183 Tage gehalten,
- die die Beteiligung haltende Gesellschaft hat bestimmte Kontroll- bzw. Stimmrechte am ausländischen Unternehmen,
- die ausländische Beteiligung wird nicht zum Handel gehalten, sondern zur Förderung der eigenen Geschäftstätigkeit.⁸⁹¹

Der Vorteil dieser Konstruktion ist, dass Dividenden und Kapitalerträge, die die maltesische Gesellschaft von der ausländischen Gesellschaft erhält, von der Einkommensteuer befreit sind.⁸⁹² Die Voraussetzungen für die ausländische Beteiligung sind:

- sie ist in einem Mitgliedstaat der EU ansässig oder eingetragen, oder
- sie unterliegt einer ausländischen Steuer i.H.v. mindestens 15%, oder
- sie hat nicht mehr als 50% passive Einkünfte aus Zins- oder Lizenzentnahmen, oder
- sie ist keine Portfolio-Investment und ihre passiven Zins- oder Lizenzentnahmen unterliegen einer Steuer i.H.v. mindestens 5%.⁸⁹³

8.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht

Es gibt auf Malta kein Körperschaftsteuersystem als solches. Unternehmen unterliegen der Einkommensteuer in gleicher Weise wie Individuen. Aufgrund des Einflusses der Briten während der Kolonialzeit ist das örtliche Steuersystem sehr stark vom britischen System geprägt.⁸⁹⁴

Der Einkommensteuer unterliegen alle Personen. Das Einkommenssteuergesetz kennt darüber hinaus folgende Körperschaften, die in gleichem Maße wie Personen der Einkommensteuer unterliegen:

1. Personengesellschaft „en commandite“ - das Kapital der Gesellschaft ist in Anteile aufgesplittet,
2. „anonyme“ Personengesellschaft bzw. Gesellschaft mit beschränkter Haftung,
3. jegliche Personengemeinschaft, die außerhalb von Malta gegründet, registriert oder eingetragen wurde und die dem Grunde nach dem Typenvergleich zu einer der voran genannten Personengesellschaften standhält,
4. jegliche Kooperation, die unter maltesischem Gesetz gegründet wurde.⁸⁹⁵

⁸⁹⁰ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 544

⁸⁹¹ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 8, lit. a – f; *European Tax Handbook* (2009), S. 544

⁸⁹² Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 544

⁸⁹³ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 54 – 55, lit. u (i) – (ii); *European Tax Handbook* (2009), S. 544

⁸⁹⁴ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 539

⁸⁹⁵ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 2-3, Punkt 2, Abs. 1 lit. a – lit. c; *European Tax Handbook* (2009), S. 539

Personengesellschaften, die nicht unter einen der voran genannten Punkte fallen, werden für Zwecke der Einkommensteuer als transparent betrachtet.⁸⁹⁶

Ein Unternehmen wird als auf Malta ansässig und wohnhaft („domiciled“) betrachtet, wenn es auf Malta gegründet bzw. eingetragen ist. Unternehmen, die nicht auf Malta eingetragen wurden, werden dennoch als ansässig (und wohnhaft) behandelt, wenn sich die Leitung und die Kontrolle über das Unternehmen auf Malta befinden.⁸⁹⁷

Eine Person wird als auf Malta ansässig betrachtet, wenn sie auf Malta dauerhaft wohnt. Davon ausgenommen sind kurzzeitige Abwesenheiten, die für den „Commissioner of Inland Revenue“ nicht inkonsistent mit dem Ansässigkeitsstatus sind.⁸⁹⁸

Das Einkommenssteuergesetz verwendet im Zusammenhang mit der „Ansässigkeit“ die Begriffe des „gewöhnlichen Aufenthalts“ und des „domicile“.⁸⁹⁹ Diese Begriffe werden im Gesetz nicht näher definiert. Da sich das maltesische Einkommensteuergesetz aus dem britischen Steuersystem entwickelt hat, liegt es nahe für die genaue Definition dieser Begriffe die britischen Vorschriften heranzuziehen.⁹⁰⁰ Daraus ergeben sich folgende Definitionen:

- „Ansässigkeit“ (engl. „residence“): besteht jedenfalls, wenn eine Person für 183 Tage oder mehr im Inland physisch präsent ist. Es werden jedoch auch noch weitere Faktoren für die Feststellung der Ansässigkeit berücksichtigt, wie etwa der Ort, an dem sich die Familie aufhält oder an dem man Geschäfte betreibt. Weiters ist zu berücksichtigen, ob sich die Person erstmalig im Inland aufhält oder bereits früher ebenda ansässig war.⁹⁰¹
- „Gewöhnlicher Aufenthalt (engl. „ordinary residence“): besteht jedenfalls, wenn sich eine Person für 91 Tage oder mehr im Inland aufhält. Dieser Tatbestand ist jedoch wieder mit anderen Indizien verknüpft und gilt nicht als alleinige Bedingung.⁹⁰²
- „domicile“: Dieser Begriff findet sich im allgemeinen Recht und nicht im Steuerrecht. Für das britische Steuerrecht sind drei verschiedene Formen für die Bestimmung des „domicile“ relevant: das Geburtsland („domicile of origin“), die Wahlheimat („domicile of choice“) und „domicile of dependence“. Das „domicile of dependence“ ist für eine Person dasjenige Land, von dem man aus verschiedenen Gründen abhängig ist.⁹⁰³

⁸⁹⁶ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 539

⁸⁹⁷ Vgl. ebenda

⁸⁹⁸ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 549

⁸⁹⁹ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, z.B. S. 12, lit. g (i)

⁹⁰⁰ Vgl. <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmapetx.html>, Abruf am 12.09.2010

⁹⁰¹ Vgl. <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf>, S. 15 – 16, Punkt 2.2, Abruf am 12.09.2010

⁹⁰² Vgl. ebenda, S. 19

⁹⁰³ Vgl. ebenda, S. 22– 23

8.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen

Das maltesische Steuersystem differenziert grundsätzlich zwischen zu versteuerndem Einkommen und nicht zu versteuerndem Einkommen. Das zu versteuernde Einkommen wird in folgende Unterkategorien eingeteilt:

- Endbesteueretes Einkommen
- Einkommen aus Immobilien
- Maltesisches Einkommen
- Ausländisches Einkommen

Das nicht besteuerte Einkommen ergibt sich aus den gesamten ausschüttungsfähigen Gewinnen oder akkumulierten Verlusten abzüglich dessen, was dem zu versteuernden Einkommen zuzurechnen ist.⁹⁰⁴

Auf dem „foreign income account“ müssen Unternehmen ihre ausländischen Einkünfte wie Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren, Veräußerungsgewinne aus Aktienverkäufen, etc. aufzeichnen. Von diesen darf das Unternehmen 25% Steuer auf die maltesische Steuerbelastung anrechnen („flat-rate foreign tax credit“), die sich aus den gesamten steuerpflichtigen Einkünften ergibt (inkl. des ausländischen Einkommens). Voraussetzung ist allerdings die Bestätigung der ausländischen Herkunft durch einen Wirtschaftsprüfer.⁹⁰⁵

Unternehmen, die auf Malta ansässig und wohnhaft sind unterliegen mit ihrem gesamten Welteinkommen und bestimmten Kapitalerträgen der Einkommensteuer. Unternehmen, die entweder nicht auf Malta ansässig sind oder dort keinen Sitz („domicile“) haben unterliegen mit

- sämtlichen Erträgen und bestimmten Kapitalerträgen der Einkommensteuer, die auf Malta erwirtschaftet wurden und mit
- Erträgen, die im Ausland erwirtschaftet wurden, aber nach Malta geflossen sind (das gilt jedoch in diesem Fall nicht für Kapitalerträge).⁹⁰⁶

Die Haupteinkunftsarten betreffend Unternehmen werden zusammengefasst unterteilt in:

- Erträge oder Gewinne aus jeglicher gewerbsmäßigen Tätigkeit oder aus der Tätigkeit von Unternehmen,
- Einkünfte aus Dividenden und Zinsen,
- Einkünfte aus Vermietung, Lizenzen, Gebühren und andere Einkünfte, die aus Liegenschaften stammen,
- sonstige Erträge,
- bestimmte Kapitalerträge.⁹⁰⁷

⁹⁰⁴ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 10: „taxed account“, „untaxed account“

⁹⁰⁵ Vgl. Baumann (1996), S. 131; Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 143 – 144, Punkt 92 – 93

⁹⁰⁶ Vgl. European Tax Handbook (2009), S. 540

⁹⁰⁷ Vgl. ebenda

Abzugsfähig sind grundsätzlich jegliche Aufwendungen, die zur Erzielung des Einkommens getätigt wurden (wie u.a. Zinsaufwendungen, Aufwendungen für Reparaturen von Anlage, uneinbringliche Forderungen, Aufwendungen für Forschung).⁹⁰⁸

Kapitalerträge sind steuerbar, wenn sie in einem der folgenden Fälle lukriert wurden:

- Transfer von Immobilien,
- Transfer von Wertpapieren, Unternehmen, Firmenwerten, „Copyrights“, Patenten, „trademarks“ oder „trade names“,
- Transfer von Fondsanteilen.⁹⁰⁹

Mit Transfer ist jegliche Art des Verkaufes, der Schenkung, etc. gemeint.⁹¹⁰

Verluste aus der Geschäftstätigkeit dürfen von anderen Einkunftsquellen im selben Jahr abgesetzt werden und sind unbegrenzt vortragsfähig. Verluste, die aus Abwertungen und Abschreibungen entstanden sind, dürfen unbegrenzt vorgetragen werden, jedoch nur von Gewinnen derselben Quelle abgesetzt werden. Ein Rücktrag von Verlusten ist nicht möglich.⁹¹¹ Verluste, die aus grundsätzlich endbesteuerten Einkunftsquellen entstanden sind, dürfen nicht abgesetzt werden.⁹¹²

Verluste aus Kapitalvermögen dürfen vorgetragen werden und in den Folgejahren von Gewinnen aus Kapitalvermögen abgesetzt werden.⁹¹³

Es besteht des Weiteren die Möglichkeit der Bildung einer Unternehmensgruppe. Zwei Unternehmen werden als Unternehmensgruppe anerkannt, wenn sie beide auf Malta ansässig sind und in keinem anderen Land, steuerlich ansässig sind und ein Unternehmen mehr als 51% des Anteile am anderen hält. In diesem Fall ist eine Verlustverwertung innerhalb der Gruppe möglich.⁹¹⁴ Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Managementgebühren, die innerhalb der Gruppe anfallen, werden so behandelt, wie zwischen Unternehmen, die keiner Gruppe angehören.⁹¹⁵

⁹⁰⁸ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 56, Punkt 14

⁹⁰⁹ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 14, Punkt 5, Abs. 1 lit. a (i) – (iii); *European Tax Handbook* (2009), S. 541

⁹¹⁰ Vgl. ebenda, S. 14, Punkt 5, Abs. 1 lit. b

⁹¹¹ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 541

⁹¹² Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 58

⁹¹³ Vgl. ebenda, S. 20, Abs. 10 lit. b

⁹¹⁴ Vgl. ebenda, S. 65, Punkt 16; *European Tax Handbook* (2009), S. 543

⁹¹⁵ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 543

8.2.6 Steuersätze

Für Unternehmen gilt ein Steuersatz i.H.v. 35%.⁹¹⁶

Grundsätzlich unterliegen Dividenden keiner Quellensteuer, egal ob sie an Ansässige oder nicht Ansässige gezahlt werden.⁹¹⁷ Es gilt ein volles Anrechnungssystem. D.h. dass Dividenden, die von einem in Malta ansässigen Unternehmen gezahlt werden eine Steuergutschrift für den Empfänger in Höhe der Steuerlast enthalten, die vom Unternehmen für den Gewinn gezahlt wurde, aus dem die Dividende ausgeschüttet wurde.⁹¹⁸ Das gilt jedoch nicht, falls Ausschüttungen aus endbesteuertem Einkommen getätigt werden.⁹¹⁹

Gewinn des Unternehmens	100
davon zu entrichtende Steuer i.H.v. 35%	35
Ausbezahlte Dividende	65
Bruttodividende des Empfängers	100
davon zu entrichtende Steuer i.H.v. 35%	35
Steueranrechnungs-Guthaben	35
zu entrichtende Einkommensteuer	0

Abbildung 9: Dividenden Anrechnungssystem⁹²⁰

Dividenden, die aus dem „nicht-besteuerten“ Einkommen ausgeschüttet werden, unterliegen einer Quellensteuer i.H.v. 15%. Diese Vorschrift gilt jedoch nur, falls der Empfänger unter eine der folgenden Kategorien fällt:

- Person, die auf Malta ansässig ist, oder
- nicht ansässiges Unternehmen, das für ein Unternehmen, das auf Malta seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat bzw. auf Malta gegründet wurde, handelt, oder
- nicht ansässiges Unternehmen, dessen Eigentümer auf Malta ansässig sind.⁹²¹

Zinsen und Lizenzgebühren unterliegen keiner Quellensteuer.⁹²² Die Umsatzsteuer beträgt 18% bzw. 5%.⁹²³

Für nicht ansässige sowie ansässige Individuen gilt ein Höchststeuersatz i.H.v. 35%.⁹²⁴

⁹¹⁶ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 115, Abs. 6

⁹¹⁷ Vgl. *European Tax Handbook* 2009, S. 541; S. 545

⁹¹⁸ Vgl. ebenda, S. 539

⁹¹⁹ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 131 Punkt 68, Abs. 1 lit. c

⁹²⁰ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 539

⁹²¹ Vgl. ebenda, S. 128 Punkte 61 und 62

⁹²² Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 545 – 546

⁹²³ Vgl. ebenda, S. 547

⁹²⁴ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 112 – 113

8.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft

8.3.1 Sitzverlegung

Aufgrund des relativ hohen Einkommensteuersatzes für Unternehmen i.H.v. 35%, wird es sich für eine österreichische Kapitalgesellschaft nicht rentieren, profitable Unternehmenszweige auszulagern, da diese in Österreich jedenfalls niedriger besteuert werden. Möglicherweise sind jedoch die in Kapitel 8.2.3 beschriebenen Investitionsbegünstigungen ein Anreiz, den Unternehmenssitz nach Malta zu verlagern.

Malta kennt genauso wie die in den vorigen Kapiteln beschriebenen (ehemaligen) Kronkolonien das Konzept der „re-domiciliation“.⁹²⁵

Für ausländische Unternehmen ist es demnach möglich, ihren Sitz nach Malta zu verlegen, ohne dass dies zuerst eine Auflösung des Unternehmens im Ursprungsland erfordert. Es wird keine neue juristische Person geschaffen – sämtliche Vermögensgegenstände, Rechte und Verbindlichkeiten der Gesellschaft vor Sitzverlegung bleiben auch nach der Sitzverlegung aufrecht. Ebenso bleiben auch etwaige Gerichtsverfahren anhängig. Einen Antrag auf Sitzverlegung des Unternehmens ist beim „Registrar of Companies“ zu stellen. Diesem sind folgende Unterlagen beizulegen:

- Erklärung der zuständigen ausländischen Behörde, dass das Recht des Ursprungslandes eine solche Sitzverlegung erlaubt,
- Gesellschaftsvertrag, der eine Sitzverlegung erlaubt und den Erfordernissen des maltesischen Rechts entspricht,
- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass der ausländische Gesetzgeber von dem Antrag auf Sitzverlegung informiert wurde,
- Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass die Eigentümer, Gläubiger usw. der Gesellschaft der Sitzverlegung in der Weise zugestimmt haben, die die Gesetze des Ursprungslandes vorsehen,
- Gesellschafterbeschluss über die Sitzverlegung der Gesellschaft,
- Unbedenklichkeitsbescheinigung der Jurisdiktion, in der die Gesellschaft gegründet wurde,
- Unterzeichnete Erklärung von den Geschäftsführern der Gesellschaft, die u.a. bestätigen muss, dass keine Verfahren gegen die Gesellschaft anhängig sind und das Unternehmen solvent ist.⁹²⁶

Das Unternehmen muss in der Folge innerhalb einen halben Jahres belegen, dass es im Ursprungsland nicht mehr eingetragen ist. Werden die Voraussetzungen erfüllt, gilt das Unternehmen wie nach dem „Malta Companies Act 1995“ gegründet und unterliegt auch dessen Vorschriften.⁹²⁷

Es ist nicht möglich einen Antrag auf „re-domiciliation“ zu stellen, wenn sich das Unternehmen z.B. in Auflösung befindet, insolvent ist oder Gerichtsverfahren aufgrund von Gesetzesverstößen im Gründungsland anhängig ist.⁹²⁸

⁹²⁵ Vgl. <http://registry.mfsa.com.mt/otherPDFs/ROCGuide.pdf>, S. 10, Abruf am 26.09.2010

⁹²⁶ Vgl. <http://www.mgimalta.com/publications/articles/company-redomiciliation-malta.htm>, Abruf am 26.09.2010

⁹²⁷ Vgl. ebenda

Eine Verlegung des Verwaltungssitzes einer österreichischen Kapitalgesellschaft nach Malta hat gesellschaftsrechtlich folgende Konsequenzen:

- Identitätswahrend grundsätzlich aus österreichischer Sicht möglich, wenn das Zielland der Gründungstheorie folgt und gemäß § 5 IPRG auf österreichisches Sachrecht zurückverweist.⁹²⁹
- Das Personalstatut würde in Österreich bleiben.⁹³⁰
- Das Konzept der „re-domiciliation“ erfordert, dass sich das Unternehmen auf Malta den nationalen Gesetzen unterwirft.⁹³¹
- D.h. es kommt zu einem Wechsel des anwendbaren Gesellschaftsrechts und zu einer Auflösung des Unternehmens in Österreich.

Steuerrechtlich betrachtet bleibt die Gesellschaft in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und wird auch auf Malta unbeschränkt steuerpflichtig. Es kommt zu einer doppelt ansässigen Gesellschaft.

Artikel 4 des DBA Malta-Österreich sieht im Zusammenhang mit der doppelten Ansässigkeit vor, dass eine Gesellschaft in dem Vertragsstaat ansässig ist, „in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet“.⁹³²

Nach § 6 Z 6 EStG kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.⁹³³ Es besteht jedoch die Möglichkeit des Antrags auf Steuerstundung.⁹³⁴ Eventuell ergibt sich eine Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 1 KStG.⁹³⁵

Bei einer reinen Verlegung des Sitzungssitzes kann man aus gesellschaftsrechtlicher Sicht zusammenfassend folgendes feststellen:

- Es ist strittig, ob es zu einer Auflösung der Gesellschaft kommen würde.⁹³⁶
- Nach § 10 IPRG würde das Personalstatut in Österreich verbleiben.⁹³⁷
- Das Konzept der „re-domiciliation“ sieht eine Änderung des anzuwendenden Rechts vor – dies hätte eine Auflösung des Unternehmens in Österreich zur Folge.⁹³⁸

Im Steuerrecht würde die Gesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig bleiben und auch im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig werden („doppelt ansässige Gesellschaft“).

Nach § 6 Z 6 EStG kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.⁹³⁹ Es besteht jedoch die Möglichkeit des Antrags auf Steuerstundung.⁹⁴⁰

⁹²⁸ Vgl. ebenda

⁹²⁹ Vgl. *Aigner / Kofler / Tumpel* (2004), S. 92; § 5 IPRG

⁹³⁰ Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 54; *Eckert* (2009), S. 140

⁹³¹ Vgl. <http://www.mgimalta.com/publications/articles/company-redomiciliation-malta.htm>, Abruf am 26.09.2010

⁹³² Vgl. DBA Malta-Österreich, BGBl 294/1979, Artikel 4, Absatz 3, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1979_294_0/1979_294_0.pdf, Abruf am 11.09.2010

⁹³³ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254

⁹³⁴ Vgl. § 6 Z 6 lit. b EStG

⁹³⁵ Vgl. § 20 Abs. 1 Z 1 KStG ; bejahend: Vgl. *Hristov* (2009), S. 345

⁹³⁶ Vgl. dazu die Ausführungen unter Kapitel 3.2.4.2.2

⁹³⁷ Vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 598

⁹³⁸ Vgl. <http://www.mgimalta.com/publications/articles/company-redomiciliation-malta.htm>, Abruf am 26.09.2010

⁹³⁹ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254

Werden Verwaltungs- und Sitzungssitz verlegt, sind die Konsequenzen wie folgt:

- Es handelt sich um eine grenzüberschreitende formwechselnde identitätswahrende Umwandlung.⁹⁴¹
- Diese müsste Österreich nach Gemeinschaftsrecht zulassen.⁹⁴²
- Malta ist ein Teil der EU – daher sollte eine identitätswahrende Umwandlung möglich sein.

Im Steuerrecht bliebe die Gesellschaft mit den in Österreich erzielten Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Es käme nach § 6 Z 6 EStG zu einer Aufdeckung der stillen Reserven mit der Möglichkeit des Antrags auf Steuerstundung.⁹⁴³

8.3.2 Finanzierung

Angesichts des relativ hohen Körperschaftsteuersatzes i.H.v. 35%, wird es auf den ersten Blick aus der Sicht der österreichischen Kapitalgesellschaft nicht sinnvoll sein, Geschäftsfelder auszulagern, da Einkünfte in Österreich mit nur 25% Körperschaftsteuer besteuert werden. Möglicherweise kann eine Auslagerung allerdings interessant sein, wenn die Investitionsanreize, die unter Punkt 8.2.3 erläutert wurden, in Anspruch genommen werden könnten. Die wichtigsten Gesellschaften, die auf Malta gegründet werden können, wurden bereits unter Punkt 8.2.4 genannt.

Es gibt auf Malta keine Regelungen hinsichtlich „thin capitalisation“.⁹⁴⁴

Die Kapitalausstattung des Auslandsengagements kann mittels Eigenkapital oder Fremdkapital erfolgen. Auf die Möglichkeit der Finanzierung mittels hybrider Finanzierungsformen wird in der Folge nicht näher eingegangen.

Bei einer Zufuhr von Eigenkapital handelt es sich um eine Einlage in die ausländische Kapitalgesellschaft. Bilanziell erhöht eine Einlage den Beteiligungsansatz der ausländischen Kapitalgesellschaft bei der österreichischen Kapitalgesellschaft. Falls es sich um Geldvermögen handelt, ist die Einlage steuerneutral.⁹⁴⁵ Die Einlage unterliegt nicht der Gesellschaftsteuerpflicht, da von dieser nur Eigenkapitalzuführungen an inländische Kapitalgesellschaften erfasst sind.⁹⁴⁶

Die österreichische Mutterkapitalgesellschaft kann der ausländischen Kapitalgesellschaft auch Finanzierung in Form von Fremdkapital zur Verfügung stellen. Ein Gesellschafterdarlehen führt bei der Mutterkapitalgesellschaft zu einer Forderung, während die ausländische Tochterkapitalgesellschaft eine Verbindlichkeit ausweist.⁹⁴⁷

⁹⁴⁰ Vgl. § 6 Z 6 lit. b EStG

⁹⁴¹ Vgl. *Hristov* (2009), S. 344

⁹⁴² Vgl. C-210/06, Urteil, RZ 111 – 113; *Hristov* (2009), S. 343

⁹⁴³ Vgl. *Hristov* (2009), S. 346; § 6 Z 6 lit. b EStG

⁹⁴⁴ Vgl. http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Malta.pdf, Abruf am 18.10.2010

⁹⁴⁵ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

⁹⁴⁶ Vgl. § 2 KVG

⁹⁴⁷ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

Grundsätzlich hat die Mittelzufuhr an die ausländische Tochterkapitalgesellschaft steuerlich keine anderen Konsequenzen, als wenn eine Kapitalzufuhr an eine inländische Tochterkapitalgesellschaft erfolgt.⁹⁴⁸ Die entsprechenden Vor- und Nachteile der Finanzierungsmöglichkeiten offenbaren sich in der unterschiedlichen Besteuerung von grenzüberschreitenden Zins- und Dividendenströmen in den einzelnen Ländern.

Im Falle der Fremdfinanzierung des Beteiligungserwerbs an der ausländischen Kapitalgesellschaft kann die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG in Frage kommen. Diese gilt nur für den Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG, die zum Betriebsvermögen gehören.⁹⁴⁹ Darunter sind Kapitalanteile an inländischen Kapitalgesellschaften, an ausländischen Kapitalgesellschaften, die in der Anlage 2 zum EStG genannt sind und ausländische Kapitalgesellschaften eines EWR-Staates, mit dem umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, erfasst.⁹⁵⁰ In der Anlage 2 zum EStG sind folgende maltesische Gesellschaften genannt:

- „Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata“,
- „Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet“⁹⁵¹

8.3.3. Gewinnverlagerung

Die steuerliche Behandlung von Dividenden einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft an eine maltesische Muttergesellschaft stellt sich folgendermaßen dar:

Aus der Sicht des österreichischen Steuerrechts kann man (ohne vorerst das DBA zu betrachten) die folgenden Schlüsse ziehen:

- Belastung der Gewinne der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft mit der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.⁹⁵²
- Belastung der Dividenden an die maltesische Muttergesellschaft mit der Kapitalertragsteuer i.H.v. 25%.⁹⁵³ Zum Abzug ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG der Schuldner der Kapitalerträge, somit die österreichische Tochterkapitalgesellschaft, verpflichtet.⁹⁵⁴
- Die Muttergesellschaft auf Malta wird mit ihren Einkünften aus Dividenden in Österreich beschränkt steuerpflichtig.⁹⁵⁵ Voraussetzung für die Steuerpflicht ist der KESt-Abzug nach § 93 EStG i.H.v. 25%.⁹⁵⁶ Die Körperschaftsteuer ist damit mit der KESt abgegolten.⁹⁵⁷
- Die KESt-Befreiung gemäß § 94 Z 2 EStG kann nicht angewandt werden, da es sich bei der empfangenden Gesellschaft nicht um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 KStG handelt.⁹⁵⁸

⁹⁴⁸ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 427

⁹⁴⁹ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

⁹⁵⁰ Vgl. § 10 KStG; zu den Indizien für eine Vergleichbarkeit siehe Kapitel 3.4.2.2

⁹⁵¹ Vgl. Anlage 2 zum EStG

⁹⁵² Vgl. § 22 KStG

⁹⁵³ Vgl. § 93 EStG

⁹⁵⁴ Vgl. § 95 EStG

⁹⁵⁵ Vgl. § 21 KStG iVm § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG

⁹⁵⁶ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

⁹⁵⁷ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 1037

- Die KESt-Befreiung nach § 94a EStG kann in Anspruch genommen werden, da maltesische Gesellschaften in der Anlage 2 zum EStG genannt sind.⁹⁵⁹ Darüber hinaus muss die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft mindestens 10% betragen und die Beteiligung für mindestens 1 Jahr bestehen.⁹⁶⁰

Folgende maltesische Gesellschaften sind in der Anlage 2 zum EStG genannt:

- „Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata“,
- „Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet“

Weiters müssen diese Gesellschaften der „Taxxa fuq l-income“⁹⁶¹ oder einer artverwandten Steuer unterliegen; eine Befreiung von der Einkommensteuer ist nicht erlaubt.⁹⁶²

Werden die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt, besteht kein Erfordernis das DBA zu Rate zu ziehen.

Kapitalertragsteuer ist u.a. in dem Fall trotzdem einzubehalten, wenn es sich um Steuerhinterziehung und Missbrauch gemäß § 22 BAO, oder um eine verdeckte Ausschüttung handelt. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁹⁶³

Ist die KESt-Befreiung nach § 94a EStG anwendbar, so entfällt für die ausländische Körperschaft die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG.⁹⁶⁴

Dividenden, die von einer Tochterkapitalgesellschaft, die auf Malta ansässig ist, an eine österreichische Mutterkapitalgesellschaft ausgeschüttet werden, werden aus Sicht des österreichischen Steuerrechts steuerlich wie folgt behandelt:

- Für Unternehmen auf Malta gilt grundsätzlich ein Steuersatz i.H.v. 35%.⁹⁶⁵
- Dividenden an nicht Ansässige unterliegen keiner Quellensteuer.⁹⁶⁶
- Dividenden unterliegen in Österreich der Kapitalertragsteuer, wenn sie von einer „inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden“.⁹⁶⁷ Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG die österreichische Muttergesellschaft.⁹⁶⁸
- Die österreichische Muttergesellschaft kann nicht die Beteiligungsertragsbefreiung in Anspruch nehmen, da die Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung zu klassifizieren ist.⁹⁶⁹

⁹⁵⁸ Vgl. § 94 EStG

⁹⁵⁹ Vgl. § 94a Abs. 1 EStG iVm Anlage 2 zum EStG

⁹⁶⁰ Vgl. § 94a Abs. 1 EStG

⁹⁶¹ dt. „Steuern vom Einkommen“; vgl. <http://wörterbuch-deutsch.com/wörterbuch-deutsch-maltesisch.html>, Abruf am 03.09.2010

⁹⁶² Vgl. Anlage 2 zum EStG

⁹⁶³ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁹⁶⁴ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

⁹⁶⁵ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 115, Abs. 6

⁹⁶⁶ Vgl. *European Tax Handbook* 2009, S. 541; S. 545

⁹⁶⁷ Vgl. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e EStG

⁹⁶⁸ Vgl. § 95 Abs. 2, Abs. 3 EStG

⁹⁶⁹ Vgl. § 10 Abs. 1 Z 5 KStG

- Die österreichische Muttergesellschaft kann von der Befreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung Gebrauch machen, da maltesische Gesellschaften in der Anlage 2 zum EStG genannt sind. Voraussetzung ist, dass die österreichische Muttergesellschaft unter § 7 Abs. 3 KStG fällt und die Beteiligung schon ein Jahr in der Höhe von mind. 10% bestanden hat.⁹⁷⁰
- Der Bundesminister für Finanzen kann allerdings die Befreiung für diese internationale Schachtelbeteiligungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbrauch (§22 BAO) verneinen, da keinerlei Vergleichbarkeit hinsichtlich der „Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. der Steuersätze“ der ausländischen Körperschaft mit der österreichischen Körperschaftsteuer vorliegt.⁹⁷¹ Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer liegt im Wesentlichen dann vor, wenn die Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt.⁹⁷² Da dies auf Malta gegeben ist, wird diese Vorschrift nicht für die Befreiung hinderlich sein, solange der Unternehmensschwerpunkt nicht nur in der Erzielung passiver Einkünfte liegt.⁹⁷³

Lt. § 3 Z 2 Auslands-KEst VO kann ein KEst-Abzug unterbleiben, wenn der Empfänger

- „erklärt, dass die Kapitalerträge als Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebs“ erfasst werden (Befreiungserklärung),
- erklärt, dass die Kapitalerträge nach § 10 Abs. 2 KStG steuerfrei sind und
- „eine Gleichschrift unter Angabe seiner Steuernummer im Wege des zum Abzug Verpflichteten dem zuständigen Finanzamt zuleitet“.⁹⁷⁴

Die KEst-Befreiung wird im vorliegenden Fall angewandt werden können, daher ergibt sich wiederum kein Erfordernis für die Anwendung des DBAs.

Aus Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft kann es interessant sein, ein Gesellschafterdarlehen für die Finanzierung der Geschäftstätigkeit zu bekommen und die Zinsen als Betriebsausgabe geltend zu machen.⁹⁷⁵

Die steuerlichen Rechtsfolgen eines Darlehens, das eine Muttergesellschaft auf Malta einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft überlässt, stellen sich nach österreichischem Steuerrecht folgendermaßen dar:

- Die Fremdkapitalzinsen sind in Österreich als Betriebsausgabe abzugsfähig.⁹⁷⁶
- Grundsätzlich ist für Zinsen keine Quellenbesteuerung vorgesehen.⁹⁷⁷
- Die Zinseinkünfte der Muttergesellschaft auf Malta unterliegen dem Steuersatz i.H.v. 35%.⁹⁷⁸

⁹⁷⁰ Vgl. § 10 Abs. 2 KStG iVm Anlage 2 zum EStG

⁹⁷¹ Vgl. § 10 Abs. 4 KStG

⁹⁷² Vgl. § 3 Z 3 KSt-VO – Internationale Schachtelbeteiligungen

⁹⁷³ Vgl. § 10 Abs. 4 Z 1 KStG

⁹⁷⁴ Vgl. Auslands-KESt VO 2003, § 1 Abs. 2,

<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20002897>, Abruf am 26.10.2010; Doralt / Kirchmayr, EStG⁸, § 94 TZ 13/1

⁹⁷⁵ Vgl. Ziegler / Kauba (2000), S. 338 – 339; Eberhartinger (2004), S. 113; EStR, RZ 1421

⁹⁷⁶ Vgl. ebenda

⁹⁷⁷ Vgl. Lechner (1996), S. 255

⁹⁷⁸ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 115, Abs. 6

- Zinserträge aus Darlehen führen für die maltesische Muttergesellschaft nicht zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, da diese in § 98 EStG nicht genannt werden.⁹⁷⁹

Es ist jedenfalls auf Fremdüblichkeit und entsprechende Dokumentation z.B. mittels eines Darlehensvertrages zu achten, damit das Gesellschafterdarlehen vom österreichischen Fiskus nicht als verdeckte Einlage klassifiziert wird.⁹⁸⁰ Die Einstufung als verdeckte Einlage hätte zur Folge, dass Zinsen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, sofern sie für verdecktes Eigenkapital gewährt werden.⁹⁸¹ Darüber hinaus stellen die Zinsen eine verdeckte Ausschüttung dar⁹⁸², für die Kapitalertragsteuer einzubehalten ist. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁹⁸³ Eine KEST-Befreiung gem. § 94a EStG könnte im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung geltend gemacht werden.⁹⁸⁴

Da sich in diesem Fall keine doppelte Besteuerung ergibt, ist das DBA nicht anzuwenden.

Stellt eine österreichische Muttergesellschaft einer Tochterkapitalgesellschaft auf Malta ein Gesellschafterdarlehen zur Verfügung sind die steuerlichen Konsequenzen im österreichischen Steuerrecht folgende:

- Zinserträge aus Gesellschafterdarlehen unterliegen in Österreich dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25%.⁹⁸⁵
- Zinsen unterliegen auf Malta keiner Quellensteuer.⁹⁸⁶
- Handelt es sich bei der Zinszahlung um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Mutterkapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung gem. § 10 KStG in Anspruch genommen werden.⁹⁸⁷

Wiederum ergibt sich keine Anwendbarkeit des DBA.

Da es sich um eine internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 KStG handelt, sind Fremdfinanzierungszinsen, die anlässlich des Erwerbes der Kapitalanteile angefallen sind, steuerlich abzugsfähig.⁹⁸⁸

Stellt die Muttergesellschaft auf Malta der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft eine Lizenz zur Verfügung, für die die österreichische Tochterkapitalgesellschaft Lizenzgebühren bezahlt, dann stellen sich die steuerlichen Konsequenzen aus österreichischer Sicht folgendermaßen dar:

⁹⁷⁹ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 1036

⁹⁸⁰ Vgl. KStR, RZ 686 – 687

⁹⁸¹ Vgl. *Ziegler / Kauba* (2000), S. 339

⁹⁸² Vgl. KStR, RZ 909; *Eberhartinger* (2004), S. 113

⁹⁸³ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁹⁸⁴ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁹⁸⁵ Vgl. *Bertl / Christiner* (2004), S. 84; *Tumpel* (1998), S. 423

⁹⁸⁶ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 545 – 546

⁹⁸⁷ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁹⁸⁸ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

- Grundsätzlich sind Lizenzgebühren bei der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig.⁹⁸⁹
- Erträge aus Lizenzen führen für die Muttergesellschaft zur beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 KStG in Österreich, wenn die Rechte einen Nahebezug zu Österreich aufweisen.⁹⁹⁰
- Die Steuerbefreiung nach § 99a EStG kann geltend gemacht werden, da die maltesische Gesellschaft in der EU ansässig ist.⁹⁹¹
- Es ist darüber hinaus zu beachten, dass es aufgrund einer unangemessenen Leistungsbeziehung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen kann.⁹⁹² Handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, ist Kapitalertragsteuer einzubehalten. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.⁹⁹³ Eine KEST-Befreiung gem. § 94a EStG kann im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung geltend gemacht werden.⁹⁹⁴

Stellt die österreichische Kapitalgesellschaft der Tochtergesellschaft auf Malta eine Lizenz zur Verfügung, kommt man steuerlich zu folgender Conclusio:

- Lizenzgebühren unterliegen als Erträge einer österreichischen Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.⁹⁹⁵
- Zahlungen von Lizenzgebühren unterliegen auf Malta keiner Quellensteuer.⁹⁹⁶
- Handelt es sich bei der Zahlung von Lizenzgebühren um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Kapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG in Anspruch genommen werden.⁹⁹⁷

Wiederum ergibt sich keine Doppelbesteuerung und somit kommt es auch zu keiner Anwendung des DBA.

⁹⁸⁹ Vgl. EStR, RZ 1592

⁹⁹⁰ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 58

⁹⁹¹ Vgl. EStR, RZ 7980

⁹⁹² Vgl. KStR, RZ 1057 iVm RZ 1037

⁹⁹³ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

⁹⁹⁴ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

⁹⁹⁵ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1000

⁹⁹⁶ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 545 – 546

⁹⁹⁷ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

9. Republik Zypern

9.1 Allgemeines

Wenn man von „Zypern“ spricht ist zu beachten, dass die ehemals britische Kronkolonie⁹⁹⁸ seit dem Jahr 1974 zweigeteilt ist.⁹⁹⁹ Während der Norden der Insel von Türken besetzt ist, gilt der Süden der Insel den Griechen. Zypern ist seit dem Jahr 2004 Mitglied der Europäischen Union.¹⁰⁰⁰ Der Beitritt ist als einheitliche Republik – ungeachtet der Zweiteilung der Insel – erfolgt.¹⁰⁰¹ Es ist jedoch festgelegt, dass der sogenannte "acquis communautaire" (d.h. „sämtliche geltende Rechtsvorschriften in der Europäischen Union, die für alle Mitgliedstaaten verbindlich sind“¹⁰⁰²) nicht für den nördlichen Teil der Insel gilt, bis eine Lösung des Problems gefunden ist.¹⁰⁰³ Es ist festzuhalten, dass die „Türkische Republik Nordzypern“ bis dato nur von der Türkei als eigenständig anerkannt wurde.¹⁰⁰⁴ Am Rande sei noch erwähnt, dass die ursprüngliche zypriotische Verfassung von 1960 eine prinzipielle Gleichstellung beider Volksgruppen vorsieht. Sie sieht vor, dass der Präsident aus dem griechisch-zypriotischen Volk von den Zyperngriechen und der Vizepräsident aus dem türkisch-zypriotischen Volk von den Zyperntürken gewählt werden müssen. Das gesamte Staatswesen wird aufgrund des damals vorherrschenden Verhältnisses der Bevölkerung im Verhältnis von 7 Zyperngriechen zu 3 Zyperntürken gebildet.¹⁰⁰⁵ Die Umsetzung dieser Verfassung führte in der Folge zu Streitigkeiten zwischen den Volksgruppen und resultierte darin, dass sich jede Volksgruppe nur auf sich selbst und seine eigenen Interessen konzentrierte. Auslöser war unter anderem der Bedarf nach einer neuen Einkommenssteuergesetzgebung. Weiter herrschten Streitigkeiten über die Verteilung des Steueraufkommens auf die einzelnen Volksgruppen. Dies hatte seinen Ausfluss darin, dass die einzelnen Volksgruppenkammern getrennte Vorschriften zur Erhebung der Einkommensteuer erlassen haben.¹⁰⁰⁶

Vorangehend dem Beitritt zur Europäischen Union, war Zypern damit konfrontiert, dass die Steuergesetzgebung des Landes nicht konform mit dem EU-Recht und dem Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung war. Die Folge war eine umfassende Steuerreform, die mit 1. Jänner 2003 in Kraft gesetzt wurde¹⁰⁰⁷ und sich aufgrund der anhaltenden Konflikte zwischen dem Norden und Süden der Insel nur auf den Süden beschränkte. Diese wurde u.a. vom österreichischen Steuerjuristen o.Univ.Prof. Dr. Wolfgang Gassner erarbeitet.¹⁰⁰⁸

⁹⁹⁸ Vgl. *Talmon* (2006), S. 12

⁹⁹⁹ Vgl. *Reuter* (2003), S. 30

¹⁰⁰⁰ Vgl. http://europa.eu/abc/european_countries/eu_members/cyprus/index_de.htm, Abruf am 10.09.2010

¹⁰⁰¹ Vgl. *Stöwsand* (2007), S. 98

¹⁰⁰² Vgl. <http://www.parlament.gv.at/LI/GL/EUGL/show.psp>, Abruf am 10.09.2010

¹⁰⁰³ Vgl. <http://www.moi.gov.cy/moi/pio/pio.nsf/All/6E51478AB2127EA3C2256D6D001DEC39?OpenDocument>,

Abruf am 10.09.2010, *Talmon* (2006), S. 417; *Stöwsand*, Hauke (2007), S. 182

¹⁰⁰⁴ Vgl. *Stöwsand* (2007), S. 40, Fußnote 93

¹⁰⁰⁵ Vgl. ebenda, S. 26 – 27

¹⁰⁰⁶ Vgl. ebenda, S. 31 – 32

¹⁰⁰⁷ Vgl. *Gassner* (2003), S. 3

¹⁰⁰⁸ Vgl. ebenda, S. 31

9.2 Rechtliche Rahmenbedingungen unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts

9.2.1 Anwendbarkeit des EU-Rechts

Da Zypern seit 2004 Mitglied der Europäischen Union ist, ist das Gemeinschaftsrecht ohne Einschränkung anzuwenden.

9.2.2 Doppelbesteuerungsabkommen

Zypern unterhält DBA mit folgenden Ländern: Österreich, Weißrussland, Belgien, Bulgarien, Kanada, China, Tschechische Republik, Dänemark, Ägypten, Frankreich, Deutschland, Griechenland, Ungarn, Indien, Irland, Italien, Kuwait, Libanon, Malta, Mauritius, Norwegen, Polen, Katar, Rumänien, Russland, San Marino, Seychellen, Singapur, Slowakei, Südafrika, Schweden, Syrien, United Kingdom, U.S.A, USSR (Azerbaidjan, Armenia, Kirgizstan, Moldova, Tadjikistan, Usbekistan und Ukraine), Jugoslawien (mit Slowenien und Serbien/Montenegro).¹⁰⁰⁹

In den folgenden Ausführungen werden einzelne Artikel aus dem DBA zwischen Österreich und Zypern erläutert.

Artikel 7 des DBA Österreich-Zypern enthält die Vorschriften über die Besteuerung von Unternehmensgewinnen. Daraus geht hervor, dass „Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus“. In diesem Fall dürfen die Gewinne der Betriebsstätte in dem Staat besteuert werden, in dem die Betriebsstätte gelegen ist. In Absatz 3 wird festgelegt, dass bei der Gewinnermittlung der Betriebsstätte Aufwendungen abzugsfähig sind, die dem Unternehmen für die Betriebsstätte entstanden sind. Darunter fallen auch Geschäftsführungsaufwendungen sowie allgemeine Verwaltungsaufwendungen. Es ist unerheblich, ob diese Aufwendungen im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte oder in einem anderen Staat angefallen sind.¹⁰¹⁰

Artikel 9 betrifft Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen, die nicht unter fremdüblichen Bedingungen abgewickelt werden. In diesem Fall wird das Geschäft unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit betrachtet. Wenn einem Unternehmen bei fremdüblicher Abwicklung Gewinne entstanden wären, werden diese dem Unternehmen zugerechnet und entsprechend besteuert.¹⁰¹¹

In Artikel 10 des DBA ist geregelt, dass Dividenden, die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft¹⁰¹² an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person¹⁰¹³ gezahlt werden, grundsätzlich im

¹⁰⁰⁹ Vgl. [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Cyprus/Local%20Assets/Documents/cy\(en\)_CyprusTaxFacts2010_020210.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Cyprus/Local%20Assets/Documents/cy(en)_CyprusTaxFacts2010_020210.pdf), S. 32 – 33, Abruf am 12.09.2010; <http://www.fbscopyprus.com/index.php?pageid=71#>, Abruf am 12.09.2010

¹⁰¹⁰ Vgl. DBA Zypern-Österreich, BGBl 709/1990, Artikel 7, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1990_709_0/1990_709_0.pdf, Abruf am 12.09.2010

¹⁰¹¹ Vgl. ebenda, Artikel 9

¹⁰¹² „Gesellschaft“¹⁰¹² meint nach Artikel 3 Abs.1 lit. d des DBA „juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden“. Vgl. DBA Zypern-Österreich, BGBl 709/1990, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1990_709_0/1990_709_0.pdf, Abruf am 12.09.2010

anderen Vertragsstaat zu besteuern sind. D.h. wenn eine in Zypern ansässige Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Person eine Dividende ausschüttet, steht Österreich das Besteuerungsrecht zu. Nach Absatz 2 dieses Dokuments darf jedoch auch Zypern besteuern und zwar i.H.v. maximal 10% der Bruttodividende.¹⁰¹⁴

Wenn Zypern jedoch die Dividenden (die von einer in Zypern ansässigen Gesellschaft an eine in Österreich ansässige Person gezahlt werden) keiner Quellensteuer unterzieht, darf Zypern auch keine weitere Steuer auf die Gewinne erheben, aus denen die Dividenden gezahlt werden.¹⁰¹⁵

Gemäß Absatz 5 sind die vorangehenden Vorschriften nicht anzuwenden, wenn z.B. der österreichische Empfänger der Dividenden auf Zypern eine Betriebsstätte unterhält und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt wurden, zu dieser Betriebsstätte gehört. Falls dies zutrifft ist der Artikel 7 mit den Vorschriften über „Unternehmensgewinne“ anzuwenden.¹⁰¹⁶

Wenn nun eine in Österreich ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus Zypern hat, so steht Zypern kein Besteuerungsrecht für die von der Gesellschaft gezahlten Dividenden zu. Es sei denn, einer der folgenden Fälle laut Absatz 6 trifft zu:

- die Dividenden werden an eine in Zypern ansässige Person gezahlt,
- wenn die Beteiligung, für die die Dividende gezahlt wird, zu einer auf Zypern gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört.¹⁰¹⁷

Zypern darf auch nicht Gewinne der österreichischen Gesellschaft „einer Steuer für nichtausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nichtausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus in Zypern erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen“. Dies ist auch vice versa anzuwenden.¹⁰¹⁸

Artikel 11 des DBA besagt, dass „Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ dürfen. Es sei denn der in einem Vertragsstaat Nutzungsberechtigte hat im anderen Vertragsstaat (aus dem die Zinsen stammen) eine Betriebsstätte oder übt eine selbständige Arbeit durch eine feste Einrichtung aus. Voraussetzung ist, dass die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser festen Einrichtung oder Betriebsstätte gehört. D.h. Zinsen, die von der zypriotischen Gesellschaft an die österreichische Gesellschaft gezahlt werden, werden grundsätzlich in Österreich besteuert. Es sei denn die

¹⁰¹³ „Person“ meint nach Artikel 3 Abs. 1 lit. c des DBA „natürliche Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen“. Vgl. DBA Zypern-Österreich, BGBl 709/1990, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1990_709_0/1990_709_0.pdf, Abruf am 12.09.2010

¹⁰¹⁴ Vgl. DBA Zypern-Österreich, BGBl 709/1990, Artikel 10, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1990_709_0/1990_709_0.pdf, Abruf am 12.09.2010

¹⁰¹⁵ Vgl. ebenda, Abs. 4

¹⁰¹⁶ Vgl. ebenda

¹⁰¹⁷ Vgl. ebenda

¹⁰¹⁸ Vgl. ebenda

österreichische Gesellschaft hat auf Zypern eine Betriebstätte und die Zinsen gehören zur Betriebstätte. In diesem Fall wäre wiederum Artikel 7 über die Besteuerung von „Unternehmensgewinnen“ anzuwenden.¹⁰¹⁹

Wenn Zinszahlungen unter nicht fremdüblichen Bedingungen erfolgen, so wird Artikel 11 auf den fremdüblichen Betrag angewandt. Der übersteigende Betrag kann in jedem Vertragsstaat besteuert werden.¹⁰²⁰

Die Vorschriften über Zinszahlungen sind gem. Artikel 12 auch für Lizenzgebühren anwendbar.¹⁰²¹

Grundsätzlich regelt Artikel 23 Absatz 1 des DBA, dass wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte hat, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte von der Besteuerung ausnehmen muss. Absatz 2 regelt hinsichtlich der Einkünfte aus Dividenden folgendes: Wenn z.B. eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus Dividenden erzielt, für die Zypern das Besteuerungsrecht hat, so rechnet Österreich die zypriotische Steuer auf die gesamte Einkommenssteuerbelastung der natürlichen Person an. Der Steuerbetrag, der angerechnet wird, darf jedoch nicht die Steuerbelastung übersteigen, die sich vor Anrechnung für das zypriotische Einkommen ergeben hat. Als Anrechnungsbetrag sind 15% der Bruttodividende als entrichtete Steuer anzunehmen, wenn aufgrund der zypriotischen Bestimmungen zur Förderung der industriellen Entwicklung die entrichtete Steuer weniger als 15% betrug.¹⁰²²

Jedenfalls dürfen gemäß Absatz 4 z.B. die Einkünfte eines Österreichers, die in Österreich von der Besteuerung ausgenommen sind, trotzdem in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen mit einberechnet werden.¹⁰²³

9.2.3 Besonderheiten des Steuersystems

Bis 2005 gab es die für ausländisch beherrschte Unternehmen die Möglichkeit auf Zypern einen Antrag auf einen Steuersatz i.H.v. 4,25% zu stellen. Das Unternehmen durfte nur Einkünfte aus Einkunftsquellen außerhalb Zyperns erzielen.¹⁰²⁴ Der Normalsteuersatz betrug bis 2002 20% bzw. 25% und von 2003 bis 2005 10% bzw. 15%, abhängig von der Höhe der Gewinne der Gesellschaft. Ab 2005 trat ein genereller Steuersatz für Unternehmen i.H.v. 10% in Kraft.¹⁰²⁵

Im Rahmen der Steuerreform wurden jegliche steuerliche Anreize, die zu Diskriminierungen und Wettbewerbsverzerrungen für in- und ausländische Investoren führten, eliminiert.¹⁰²⁶

¹⁰¹⁹ Vgl. ebenda, Artikel 11

¹⁰²⁰ Vgl. ebenda

¹⁰²¹ Vgl. ebenda, Artikel 12

¹⁰²² Vgl. ebenda, Artikel 23

¹⁰²³ Vgl. ebenda

¹⁰²⁴ Vgl. Income Tax Law of 2002, S. 41, Punkt 46 Abs. 1,

<http://www.fbscyprus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010; Gassner (2003), S. 16, Punkt IX.

¹⁰²⁵ Vgl. <http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/All/5C27792BB4607D71C22573A30024C374?OpenDocument>, Abruf am 12.09.2010

¹⁰²⁶ Vgl. Gassner (2003), S. 9

9.2.4 Begründung der Ertragsteuerpflicht

In der Republik Zypern herrscht ein klassisches Körperschaftsteuersystem. Gewinne werden auf Ebene der Gesellschaft der Körperschaftsteuer unterworfen. Bei Ausschüttung der Gewinne an Ortsansässige wird eine Quellensteuer i.H.v. 15% (sogenannte Wehrsteuer) eingehoben. Ebenso kommt es zu einer Quellenbesteuerung ausschüttungsfähiger Erträge. Diese Einkünfte sind auf der Ebene natürlicher Personen mit der Quellensteuer endbesteuert.¹⁰²⁷

Der Körperschaftsteuer unterliegen alle Unternehmen; d.h.:

- alle Unternehmen, die auf Zypern gegründet oder eingetragen worden sind und
- alle ausländischen Unternehmen, die auf Zypern Geschäfte abwickeln oder Geschäftslokale bzw. Betriebstätten haben.¹⁰²⁸

Ein Unternehmen gilt als ansässig, wenn

- die Leitung und Kontrolle über das Unternehmen von Zypern ausgeht; eine Eintragung auf Zypern ist für diesen Sachverhalt nicht maßgeblich.¹⁰²⁹

Ein Unternehmen, das zwar nicht als ansässig einzustufen ist, aber Geschäftslokale auf Zypern unterhält, kann auf den „Ansässigkeitsstatus“ optieren.¹⁰³⁰

Eine Person wird als ansässig betrachtet, wenn sie sich in einem Veranlagungsjahr insgesamt mehr als 183 Tage auf Zypern aufhält.¹⁰³¹ Wenn diese Person zwar als nicht ansässig betrachtet wird, diese jedoch ein Geschäftslokal auf der Insel betreibt, gilt dasselbe wie für Unternehmen, nämlich dass sie für steuerliche Belange zur Ansässigkeit optieren kann.¹⁰³²

9.2.5 Steuerpflichtiges Einkommen

Ansässige Unternehmen sind wie ansässige Personen mit ihrem gesamten Welteinkommen steuerpflichtig.

Es werden im Wesentlichen folgende Einkunftsarten unterschieden:

- Gewinne von Unternehmen (einschließlich Einkünfte aus Land- und Viehwirtschaft),
- Dividenden und Zinsen,

¹⁰²⁷ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 147

¹⁰²⁸ Vgl.

<http://www.cyprus.gov.cy/portal/portal.nsf/All/EC1882E886B8F09CC2256FA3003047E7?OpenDocument&highlight=Income%20Tax%20Act>, Abruf am 12.09.2010

¹⁰²⁹ Vgl. *Income Tax Law of 2002*, S. 6,

<http://www.fbscopyprus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010;

European Tax Handbook (2009), S. 147

¹⁰³⁰ Vgl. *Income Tax Law of 2002*, S. 10, Punkt 5 Abs. 4

<http://www.fbscopyprus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010;

European Tax Handbook (2009), S. 147

¹⁰³¹ Vgl. *Income Tax Law of 2002*, S. 6,

<http://www.fbscopyprus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010;

European Tax Handbook (2009), S. 155

¹⁰³² Vgl. *Income Tax Law of 2002*, S. 10, Punkt 5 Abs. 4

<http://www.fbscopyprus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010;

European Tax Handbook (2009), S. 147

- Einkünfte aus Vermietung und Lizenzen, Vergütungen oder andere Gewinne aus Grundstücken.¹⁰³³

Dividenden werden zwar unter den Einkunftsarten genannt, werden jedoch bei den Befreiungen wieder von der Einkommensteuer ausgenommen.¹⁰³⁴ Weitere Einkünfte, die ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind, sind z.B. Wertpapiererträge.¹⁰³⁵

Abzugsfähig sind grundsätzlich jene Aufwendungen, die im Rahmen der Erzielung des Einkommens anfallen. Darin enthalten sind u.a. auch:

- Aufwendungen für Reparatur des Betriebsgebäudes, Anlagen, Maschinen und Transportmitteln,
- abgeschriebene, uneinbringliche Forderungen,
- Aufwendungen, die für Forschung anfallen,
- Aufwendungen, die für Patente, Rechte oder Lizenzen anfallen,
- Zinsaufwendungen, die aus dem Kauf von Anlagegütern resultieren.¹⁰³⁶

Kapitalerträge sind grundsätzlich nicht steuerbar. Dies gilt nicht für Erträge, die aus dem Verkauf unbeweglicher Wirtschaftsgüter stammen. Weiters ist davon der Verkauf von Unternehmensanteilen ausgenommen, wenn das Unternehmen unbewegliche Wirtschaftsgüter besitzt. Verluste aus Kapitalvermögen können gegen Kapitalerträge abgesetzt und unbegrenzt vorgetragen werden.¹⁰³⁷

Verluste können von einer anderen Einkunftsquelle im selben Jahr abgesetzt werden. Wenn keine anderen positiven Einkünfte vorhanden sind, ist ein Verlustvortrag auf unbestimmte Zeit möglich. Der Verlustvortrag geht jedoch verloren, falls einer der folgenden beiden Fälle erfüllt ist:

- Derartige Änderung der Eigentümerstruktur des Unternehmens innerhalb von drei Jahren, dass sich auch die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ändert,
- wenn die Geschäftstätigkeit des Unternehmens abgenommen hat und nur mehr in geringfügigem Ausmaß besteht und sich die Eigentümerstruktur ändert bevor die Geschäftstätigkeit wieder in vollem Umfang aufgenommen wird.¹⁰³⁸

Die Verlustverwertung innerhalb einer Unternehmensgruppe ist möglich, wenn ein Unternehmen zu mindestens 75% direkt oder indirekt am anderen beteiligt ist¹⁰³⁹ und die Gruppe im gesamten

¹⁰³³ Vgl. Income Tax Law of 2002, S. 8, Punkt 5 Abs. 1, <http://www.fbscyprus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010

¹⁰³⁴ Vgl. ebenda, S. 12, Punkt 20

¹⁰³⁵ Vgl. ebenda, S. 12, Punkt 22

¹⁰³⁶ Vgl. ebenda, S. 12 – 14, Punkt 9; *European Tax Handbook* (2009), S. 148

¹⁰³⁷ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 148

¹⁰³⁸ Vgl. Income Tax Law of 2002, S. 19 – 20, Punkt 13, Abs. 1 lit. a – b

<http://www.fbscyprus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010; *European Tax Handbook* (2009), S. 148

¹⁰³⁹ Vgl. Income Tax Law of 2002, S. 21, Punkt 13, Abs. 8 lit. b

<http://www.fbscyprus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010
European Tax Handbook (2009), S. 149

Veranlagungsjahr bestanden hat.¹⁰⁴⁰ Die Vorschriften über die Verlustverwertung innerhalb einer Unternehmensgruppe sind nur für ansässige Unternehmen anwendbar.¹⁰⁴¹

Für ausländisches Einkommen, das ansässige Unternehmen erzielen, gelten grundsätzlich dieselben Vorschriften wie für inländisches Einkommen. Es gilt jedoch zu beachten, dass Gewinne, die aus ausländischen Betriebsstätten stammen, von der Besteuerung ausgenommen sind. Verluste aus ausländischen Einkünften sind währenddessen anrechenbar. Sämtliche Dividenden – inländische wie ausländische – sind von der Körperschaftsteuer und auch idR von der Quellensteuer (Wehrsteuer) befreit.¹⁰⁴²

Nicht ansässige Unternehmen müssen u.a. folgende Einkünfte auf Zypern besteuern:

- Einkünfte einer Betriebsstätte auf Zypern („permanent establishment“),
- Mieteinkünfte, Einkünfte aus Lizenzgebühren oder andere Einkünfte, die aus Grundstücken auf Zypern stammen,
- Einkünfte aus dem Verkauf von Betriebsstätten auf Zypern.¹⁰⁴³

9.2.6 Steuersätze

Unternehmen unterliegen einem Steuersatz i.H.v. 10%.¹⁰⁴⁴

Für Individuen gilt ab 2008 ein Steuersatz von 0% bis zu einem steuerbaren Einkommen i.H.v. EUR 19.500,00. Ab EUR 36.301,00 beträgt der Steuersatz 30%.¹⁰⁴⁵

Kapitalerträge werden nicht besteuert. Davon ausgenommen sind Erträge, die im Zusammenhang mit unbeweglichen Wirtschaftsgütern lukriert werden. Solche Kapitalerträge unterliegen einem Steuersatz i.H.v. 20%.¹⁰⁴⁶

Dividenden, die von Zypern an ansässige oder nicht ansässige Unternehmen gezahlt werden, unterliegen keiner Quellensteuer.¹⁰⁴⁷

Zinszahlungen an ansässige Unternehmen, die nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens stammen, sind endbesteuert mit der Wehrsteuer i.H.v. 10%. Zinszahlungen an nicht Ansässige sind grundsätzlich nicht quellenbesteuert.¹⁰⁴⁸

¹⁰⁴⁰ Vgl. ebenda, S. 21, Punkt 13, Abs. 5

¹⁰⁴¹ Vgl. ebenda, S. 20, Punkt 13, Abs. 4

¹⁰⁴² Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 150

¹⁰⁴³ Vgl. ebenda, S. 151

¹⁰⁴⁴ Income Tax Law of 2002, S. 45,

<http://www.fbscopyprus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010;
<http://www.cyprus.gov.cy/portal/portal.nsf/All/EC1882E886B8F09CC2256FA3003047E7?OpenDocument&highlight=Income%20Tax%20Act>, Abruf am 12.09.2010

¹⁰⁴⁵ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 156 – 157

¹⁰⁴⁶ Vgl. ebenda, S. 156

¹⁰⁴⁷ Vgl. ebenda, S. 149, S. 151

¹⁰⁴⁸ Vgl. ebenda, S. 149, S. 151

Lizenzgebühren, die an nicht Ansässige für Rechte gezahlt werden, die auf Zypern genutzt werden sind mit 5% (für Film-Lizenzen) bzw. 10% (andere Lizenzen) Quellensteuer endbesteuert. Lizenzgebühren sind jedoch quellensteuerfrei wenn der Nutzungsberechtigte ein verbundenes Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat ist. Als „verbunden“ gelten Unternehmen ab einer Beteiligungshöhe von 25%.¹⁰⁴⁹

Dividenden unterliegen bei Ausschüttung an ansässige Individuen der Wehrsteuer i.H.v. 15%. Diese Wehrsteuer ist auch auf ausschüttungsfähige Erträge abzuführen.¹⁰⁵⁰ Die ausschüttungsfähigen Erträge betragen 70% der buchhalterischen Gewinne, wenn diese nicht innerhalb von 2 Jahren ausgeschüttet wurden.¹⁰⁵¹

Ausländische Dividenden an ein ansässiges Unternehmen oder eine feste Geschäftseinrichtung sind steuerbefreit. Diese Dividenden sind ebenfalls von der Wehrsteuer i.H.v. 15% befreit, es sei denn der Anteilseigner hält weniger als 1% der Anteile der Gesellschaft oder wenn der Missbrauchstatbestand von der Gesellschaft erfüllt wird, weil diese nur passiv Einkommen erzielt.¹⁰⁵²

Die Umsatzsteuersatz beträgt 15% (verminderter Satz: 8%, 5%, 0%).¹⁰⁵³

¹⁰⁴⁹ Vgl. ebenda, S. 151

¹⁰⁵⁰ Vgl. ebenda, S. 147

¹⁰⁵¹ Vgl. ebenda, S. 157; *Gassner* (2003), S.14-15

¹⁰⁵² Vgl. ebenda, S. 150

¹⁰⁵³ Vgl. ebenda, S. 153

9.3 Analyse der Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft

9.3.1 Sitzverlegung

Als Anreiz für eine Sitzverlegung einer österreichischen Kapitalgesellschaft kann der auf Zypern geltende Körperschaftsteuersatz i.H.v. 10% genannt werden.

Will man als ausländische Gesellschaft seinen Sitz auf Zypern verlegen, so sind die Vorschriften über die „re-domiciliation“ im zypriotischen „Companies Law“ zu beachten.¹⁰⁵⁴ Eine „re-domiciliation“ ist für Unternehmen möglich, solange dem keine Gesetze im Ursprungsland des Unternehmens bzw. Regelungen im Gesellschaftsvertrag entgegen stehen. Das Unternehmen muss einen anerkannten lokalen Vertreter beauftragen den Antrag beim „Registrar of Companies“ zu stellen. Wichtig ist, dass es einen Beschluss über die Sitzverlegung gibt und die zuständige Behörde des Ursprungslandes über die Sitzverlegung informiert wurde.¹⁰⁵⁵ Darüber hinaus muss das Unternehmen eine Unbedenklichkeitsbescheinigung und eine Bestätigung über die Solvenz, die im Ursprungsland ausgestellt wurden, vorlegen.¹⁰⁵⁶

Nach Bewilligung der Sitzverlegung wird die Gesellschaft so behandelt, als ob sie nach zypriotischem Recht gegründet wurde. Es bleiben alle Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten, die das Unternehmen vor Sitzverlegung hatte, aufrecht.¹⁰⁵⁷ Innerhalb von 6 Monaten müssen Unterlagen vorgelegt werden, aus denen hervorgeht, dass das Unternehmen im Ursprungsland nicht mehr registriert bzw. im Firmenbuch eingetragen ist.¹⁰⁵⁸

Gesellschaftsrechtlich hätte eine Verlegung des Verwaltungssitzes einer österreichischen Kapitalgesellschaft nach Zypern folgende Konsequenzen:

- Identitätswahrend grundsätzlich aus österreichischer Sicht möglich, wenn das Zielland der Gründungstheorie folgt und gemäß § 5 IPRG auf österreichisches Sachrecht zurückverweist.¹⁰⁵⁹
- Das Personalstatut würde in Österreich bleiben.¹⁰⁶⁰
- Das Konzept der „re-domiciliation“ erfordert jedoch, dass sich das Unternehmen auf Zypern den nationalen Gesetzen unterwirft.¹⁰⁶¹
- D.h. es kommt zu einem Wechsel des anwendbaren Gesellschaftsrechts und zu einer Auflösung des Unternehmens in Österreich.

Steuerrechtlich betrachtet bleibt die Gesellschaft in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und wird auch auf Zypern unbeschränkt steuerpflichtig. Es kommt zu einer doppelt ansässigen Gesellschaft.

¹⁰⁵⁴ Vgl. <http://www.idlaw.com.cy/images/uploadFiles/files/1248552217-Redomiciliation%20of%20foreign%20companies.pdf>, S. 1, Abruf am 26.09.2010

¹⁰⁵⁵ Vgl. ebenda, S. 3 – 4

¹⁰⁵⁶ Vgl. ebenda, S. 5

¹⁰⁵⁷ Vgl. ebenda, S. 8

¹⁰⁵⁸ Vgl. ebenda, S. 9

¹⁰⁵⁹ Vgl. *Aigner / Kofler / Tumpel* (2004), S. 92; § 5 IPRG

¹⁰⁶⁰ Vgl. *Adensamer / Eckert* (2004), S. 54; *Eckert* (2009), S. 140

¹⁰⁶¹ Vgl. <http://www.idlaw.com.cy/images/uploadFiles/files/1248552217-Redomiciliation%20of%20foreign%20companies.pdf>, S. 8, Abruf am 26.09.2010

Zur doppelten Ansässigkeit sieht Artikel 4 des DBA Zypern-Österreich vor, dass eine Gesellschaft in dem Vertragsstaat ansässig ist, „in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet“.¹⁰⁶²

Nach § 6 Z 6 EStG kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.¹⁰⁶³ Es besteht jedoch die Möglichkeit des Antrags auf Steuerstundung.¹⁰⁶⁴ Eventuell ergibt sich eine Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 1 KStG.¹⁰⁶⁵

Gesellschaftsrechtlich hätte eine Verlegung des Satzungssitzes folgende Konsequenzen:

- Es ist strittig, ob es zu einer Auflösung der Gesellschaft kommen würde.¹⁰⁶⁶
- Nach § 10 IPRG würde das Personalstatut in Österreich verbleiben.¹⁰⁶⁷
- Das Konzept der „re-domiciliation“ sieht eine Änderung des anzuwendenden Rechts vor¹⁰⁶⁸ – dies hätte eine Auflösung des Unternehmens in Österreich zur Folge.

Im Steuerrecht würde die Gesellschaft im Inland unbeschränkt steuerpflichtig bleiben und auch im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig werden („doppelt ansässige Gesellschaft“).

Nach § 6 Z 6 EStG kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven. Es besteht jedoch die Möglichkeit des Antrags auf Steuerstundung.¹⁰⁶⁹

Werden Verwaltungs- und Satzungssitz verlegt, sind die Konsequenzen wie folgt:

- Es würde sich dabei um eine grenzüberschreitende formwechselnde identitätswahrende Umwandlung handeln.¹⁰⁷⁰
- Diese müsste Österreich nach Gemeinschaftsrecht zulassen.¹⁰⁷¹
- Zypern ist ein Teil der EU – daher sollte eine identitätswahrende Umwandlung möglich sein.

Im Steuerrecht bliebe die Gesellschaft mit den im Inland erzielten Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Es käme nach § 6 Z 6 EStG zu einer Aufdeckung der stillen Reserven mit der Möglichkeit des Antrags auf Steuerstundung.¹⁰⁷²

¹⁰⁶² Vgl. DBA Zypern-Österreich, BGBl 709/1990, Artikel 4, Absatz 3, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1990_709_0/1990_709_0.pdf, Abruf am 12.09.2010

¹⁰⁶³ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254

¹⁰⁶⁴ Vgl. § 6 Z 6 lit. b EStG

¹⁰⁶⁵ Vgl. § 20 Abs. 1 Z 1 KStG ; bejahend: Vgl. *Hristov* (2009), S. 345

¹⁰⁶⁶ Vgl. dazu die Ausführungen unter Kapitel 3.2.4.2.2

¹⁰⁶⁷ Vgl. *Großfeld in Staudinger* (1993), RZ 598

¹⁰⁶⁸ Vgl. <http://www.idlaw.com.cy/images/uploadFiles/files/1248552217-Redomiciliation%20of%20foreign%20companies.pdf>, S. 8, Abruf am 26.09.2010

¹⁰⁶⁹ Vgl. *Toifl* (1997), S. 254; § 6 Z 6 lit. b EStG

¹⁰⁷⁰ Vgl. *Hristov* (2009), S. 344

¹⁰⁷¹ Vgl. C-210/06, Urteil, RZ 111 – 113; *Hristov* (2009), S. 343

¹⁰⁷² Vgl. *Hristov* (2009), S. 346; § 6 Z 6 lit. b EStG

9.3.2 Finanzierung

Für die Nutzung von Zypern im Rahmen von internationalen Finanzierungsmöglichkeiten spricht in erster Linie der Körperschaftsteuersatz i.H.v. 10%. Durch Auslagerung von gewinnbringenden Geschäftsfeldern können aufgrund der Niedrigbesteuerung Kapitaleinsparungen getroffen werden, die entweder zur Finanzierung der österreichischen Muttergesellschaft oder zur eigenen Finanzierung der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft verwendet werden können.

Die steuerliche Behandlung der Rückführung von steueroptimierten Einkünften zur Muttergesellschaft wird im nächsten Kapitel einer genaueren Betrachtung unterzogen.

Zieht man die Gründung einer Tochterkapitalgesellschaft in Betracht, kommen dafür die Gesellschaft mit beschränkter Haftung („private limited liability company“) und die Aktiengesellschaft mit beschränkter Haftung („public limited liability company“) in Frage.¹⁰⁷³

Es gibt auf Zypern keine Regelungen hinsichtlich „thin capitalisation“.¹⁰⁷⁴

Die Kapitalausstattung des Auslandsengagements kann mittels Eigenkapital oder Fremdkapital erfolgen. Auf die Möglichkeit der Finanzierung mittels hybrider Finanzierungsformen wird in der Folge nicht näher eingegangen.

Bei einer Zufuhr von Eigenkapital handelt es sich um eine Einlage in die ausländische Kapitalgesellschaft. Bilanziell erhöht eine Einlage den Beteiligungsansatz der ausländischen Kapitalgesellschaft bei der österreichischen Kapitalgesellschaft. Falls es sich um Geldvermögen handelt, ist die Einlage steuerneutral.¹⁰⁷⁵ Die Einlage unterliegt nicht der Gesellschaftsteuerpflicht, da von dieser nur Eigenkapitalzuführungen an inländische Kapitalgesellschaften erfasst sind.¹⁰⁷⁶

Die österreichische Mutterkapitalgesellschaft kann der ausländischen Kapitalgesellschaft auch Finanzierung in Form von Fremdkapital zur Verfügung stellen. Ein Gesellschafterdarlehen führt bei der Mutterkapitalgesellschaft zu einer Forderung, während die ausländische Tochterkapitalgesellschaft eine Verbindlichkeit ausweist.¹⁰⁷⁷

Grundsätzlich hat die Mittelzufuhr an die ausländische Tochterkapitalgesellschaft steuerlich keine anderen Konsequenzen, als wenn eine Kapitalzufuhr an eine inländische Tochterkapitalgesellschaft erfolgt.¹⁰⁷⁸ Die entsprechenden Vor- und Nachteile der Finanzierungsmöglichkeiten zeigen sich in der unterschiedlichen Besteuerung von grenzüberschreitenden Zins- und Dividendenströmen in den einzelnen Ländern.

¹⁰⁷³ Vgl. http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Cyprus.pdf, S. 1, Abruf am 18.10.2010

¹⁰⁷⁴ Vgl. ebenda, S. 2

¹⁰⁷⁵ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

¹⁰⁷⁶ Vgl. § 2 KVG

¹⁰⁷⁷ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 423

¹⁰⁷⁸ Vgl. *Tumpel* (1998), S. 427

Im Falle der Fremdfinanzierung des Beteiligungserwerbs an der ausländischen Kapitalgesellschaft kann die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG in Frage kommen. Diese gilt nur für den Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG, die zum Betriebsvermögen gehören.¹⁰⁷⁹ Darunter sind Kapitalanteile an inländischen Kapitalgesellschaften, an ausländischen Kapitalgesellschaften, die in der Anlage 2 zum EStG genannt sind und ausländische Kapitalgesellschaften eines EWR-Staates, mit dem umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, erfasst. In der Anlage 2 zum EStG ist die zypriotische Gesellschaft „mit der Bezeichnung „εταρείες“¹⁰⁸⁰ im Sinne der Einkommensteuergesetze“ genannt.¹⁰⁸¹

Da es aus österreichischer Sicht sinnvoll sein wird, die Belastung der Gewinne mit dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25% möglichst gering zu halten, wird eine möglichst hohe Fremdkapitalausstattung der österreichischen Kapitalgesellschaft (unter Beachtung der Mindesteigenkapitalvorschriften) empfehlenswert sein.

Günstig wäre demnach die Zurverfügungstellung von Kapital von der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft an die österreichische Muttergesellschaft, wenn der Zinsaufwand bei der Muttergesellschaft steuerlich abzugsfähig und der Zinsertrag bei der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft niedrig besteuert ist. Dies wird im nächsten Kapitel im Detail behandelt.

9.3.3. Gewinnverlagerung

Die steuerliche Behandlung von Dividenden einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft an eine zypriotische Muttergesellschaft stellt sich, wenn man das DBA momentan noch außer Acht lässt folgendermaßen dar:

- Belastung der Gewinne der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft mit der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.¹⁰⁸²
- Belastung der Dividenden an die zypriotische Muttergesellschaft mit der Kapitalertragsteuer i.H.v. 25%.¹⁰⁸³ Zum Abzug ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG der Schuldner der Kapitalerträge, somit die österreichische Tochterkapitalgesellschaft, verpflichtet.¹⁰⁸⁴
- Die Muttergesellschaft auf Zypern wird mit ihren Einkünften aus Dividenden in Österreich beschränkt steuerpflichtig.¹⁰⁸⁵ Voraussetzung für die Steuerpflicht ist der KESt-Abzug nach § 93 EStG i.H.v. 25%.¹⁰⁸⁶ Die Körperschaftsteuer ist damit mit der KESt abgegolten.¹⁰⁸⁷
- Die KESt-Befreiung gemäß § 94 Z 2 EStG kann nicht angewandt werden, da es sich bei der empfangenden Gesellschaft nicht um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 KStG handelt.¹⁰⁸⁸

¹⁰⁷⁹ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

¹⁰⁸⁰ dt. „Gesellschaft“, vgl. <http://de.pons.eu/griechisch-deutsch/%CE%B5%CF%84%CE%B1%CE%AF%CF%81%CE%BF%CF%82>, Abruf am 04.09.2010

¹⁰⁸¹ Vgl. Anlage 2 zum EStG

¹⁰⁸² Vgl. § 22 KStG

¹⁰⁸³ Vgl. § 93 EStG

¹⁰⁸⁴ Vgl. § 95 EStG

¹⁰⁸⁵ Vgl. § 21 KStG iVm § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG

¹⁰⁸⁶ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

¹⁰⁸⁷ Vgl. Doralt / Ruppe (2007), Tz 1037

- Die KEST-Befreiung nach § 94a EStG kann in Anspruch genommen werden, da zypriotische Gesellschaften in der Anlage 2 zum EStG genannt sind.¹⁰⁸⁹ Darüber hinaus muss die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft mindestens 10% betragen und die Beteiligung für mindestens 1 Jahr bestehen.¹⁰⁹⁰

Die zypriotische Gesellschaft „εταιρείες“¹⁰⁹¹ ist in der Anlage 2 zum EStG genannt. Die Gesellschaft muss der „φόρος Εισοδήματος“¹⁰⁹² oder einer artverwandten Steuer unterliegen; eine Befreiung von der Einkommensteuer ist nicht erlaubt.¹⁰⁹³

Da nach zypriotischem Recht ausländische Dividenden an auf Zypern ansässige Unternehmen steuerbefreit sind¹⁰⁹⁴, erfolgt keine doppelte Besteuerung des Sachverhalts und das DBA braucht nicht angewandt zu werden.

Kapitalertragsteuer ist u.a. in dem Fall trotzdem einzubehalten, wenn es sich um Steuerhinterziehung und Missbrauch gemäß § 22 BAO, oder um eine verdeckte Ausschüttung handelt. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.¹⁰⁹⁵

Ist die KEST-Befreiung nach § 94a EStG anwendbar, so entfällt für die ausländische Körperschaft die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG.¹⁰⁹⁶

Dividenden, die von einer Tochterkapitalgesellschaft, die auf Zypern ansässig ist, an eine österreichische Mutterkapitalgesellschaft ausgeschüttet werden, werden steuerlich wie folgt behandelt:

- Unternehmen unterliegen einem Steuersatz i.H.v. 10%.¹⁰⁹⁷
- Dividenden, die von Zypern an nicht ansässige Unternehmen gezahlt werden, unterliegen keiner Quellensteuer.¹⁰⁹⁸
- Die Dividenden unterliegen in Österreich der Kapitalertragsteuer, wenn sie von einer „inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden“.¹⁰⁹⁹ Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG die österreichische Muttergesellschaft.¹¹⁰⁰

¹⁰⁸⁸ Vgl. § 94 EStG

¹⁰⁸⁹ Vgl. § 94a Abs. 1 EStG iVm Anlage 2 zum EStG

¹⁰⁹⁰ Vgl. § 94a Abs. 1 EStG

¹⁰⁹¹ dt. „Gesellschaft“, vgl. <http://de.pons.eu/griechisch-deutsch/%CE%B5%CF%84%CE%B1%CE%AF%CF%81%CE%BF%CF%82>, Abruf am 04.09.2010

¹⁰⁹² dt. „Einkommensteuer“, vgl. <http://de.pons.eu/dict/search/results/?q=%CF%86%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%82+%CE%95%CE%B9%CF%83%CE%BF%CE%B4%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CF%82&in=&l=deel>, Abruf am 04.09.2010

¹⁰⁹³ Vgl. Anlage 2 zum EStG

¹⁰⁹⁴ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 150

¹⁰⁹⁵ Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

¹⁰⁹⁶ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 52

¹⁰⁹⁷ Income Tax Law of 2002, S. 45, <http://www.fbscopyprus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010; <http://www.cyprus.gov.cy/portal/portal.nsf/All/EC1882E886B8F09CC2256FA3003047E7?OpenDocument&highlight=Income%20Tax%20Act>, Abruf am 12.09.2010

¹⁰⁹⁸ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 149, S. 151

¹⁰⁹⁹ Vgl. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e EStG

- Die österreichische Muttergesellschaft kann nicht die Beteiligungsertragsbefreiung in Anspruch nehmen, da die Gewinne der zypriotischen Körperschaft im Ausland mit einem Steuersatz besteuert werden, der zwar mit dem österreichischen Körperschaftsteuersatz vergleichbar ist, jedoch um mehr als 10% darunter liegt, d.h. weniger als 15% beträgt.¹¹⁰¹
- Die österreichische Muttergesellschaft kann auch nicht von der Befreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung Gebrauch machen, da keine Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer mit der österreichischen Körperschaftsteuer vorliegt (Durchschnittsteuerbelastung weniger als 15%).¹¹⁰²

In diesem Fall kommt es daher zu einer doppelten Besteuerung des Sachverhalts. Wird die Befreiung von der Körperschaftsteuer gemäß § 10 Abs. 4 oder Abs. 5 verneint, wird auf Antrag in Österreich eine etwaige ausländische Steuer auf die inländische Körperschaftsteuer angerechnet.¹¹⁰³ Dem steht auch keine Vorschrift im DBA entgegen.

Aus Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft kann es interessant sein, ein Gesellschafterdarlehen für die Finanzierung der Geschäftstätigkeit zu bekommen und die Zinsen als Betriebsausgabe geltend zu machen.¹¹⁰⁴

Die steuerlichen Rechtsfolgen eines Darlehens, das eine zypriotische Muttergesellschaft einer österreichischen Tochterkapitalgesellschaft überlässt, stellen sich folgendermaßen dar:

- Die Fremdkapitalzinsen sind in Österreich als Betriebsausgabe abzugsfähig.¹¹⁰⁵
- Grundsätzlich ist für Zinsen keine Quellenbesteuerung vorgesehen.¹¹⁰⁶
- Die Zinseinkünfte der Muttergesellschaft auf Zypern unterliegen dem Steuersatz i.H.v. 10%.¹¹⁰⁷
- Zinserträge aus Darlehen führen für die zypriotische Muttergesellschaft nicht zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, da diese in § 98 EStG nicht genannt werden.¹¹⁰⁸

Es ist jedenfalls auf Fremdüblichkeit und entsprechende Dokumentation z.B. mittels eines Darlehensvertrages zu achten, damit das Gesellschafterdarlehen vom österreichischen Fiskus nicht als verdeckte Einlage klassifiziert wird.¹¹⁰⁹ Die Einstufung als verdeckte Einlage hätte zur Folge, dass Zinsen nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, sofern sie für verdecktes Eigenkapital gewährt werden.¹¹¹⁰ Darüber hinaus stellen die Zinsen eine verdeckte Ausschüttung dar¹¹¹¹, für die im Falle einer verdeckten Ausschüttung Kapitalertragsteuer einzubehalten ist. Auf Antrag der Muttergesellschaft kann es

¹¹⁰⁰ Vgl. § 95 Abs. 2, Abs. 3 EStG

¹¹⁰¹ Vgl. § 10 Abs. 5 KStG

¹¹⁰² Vgl. § 3 Z 3 KSt-VO – Internationale Schachtelbeteiligungen

¹¹⁰³ Vgl. § 10 Abs. 6 KStG

¹¹⁰⁴ Vgl. *Ziegler / Kauba* (2000), S. 338 – 339; *Eberhartinger* (2004), S. 113; EStR, RZ 1421

¹¹⁰⁵ Vgl. ebenda

¹¹⁰⁶ Vgl. *Lechner* (1996), S. 255

¹¹⁰⁷ Vgl. Income Tax Act of 1948, Kapitel 123, S. 115, Abs. 6

¹¹⁰⁸ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 1036

¹¹⁰⁹ Vgl. KStR, RZ 686 – 687

¹¹¹⁰ Vgl. *Ziegler / Kauba* (2000), S. 339

¹¹¹¹ Vgl. KStR, RZ 909; *Eberhartinger* (2004), S. 113

zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.¹¹¹² Eine KEST-Befreiung gem. § 94a EStG könnte im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung geltend gemacht werden.¹¹¹³

Stellt eine österreichische Muttergesellschaft einer zypriotischen Tochterkapitalgesellschaft ein Gesellschafterdarlehen zur Verfügung sind die steuerlichen Konsequenzen folgende:

- Zinserträge aus Gesellschafterdarlehen unterliegen in Österreich dem Körperschaftsteuersatz i.H.v. 25%.¹¹¹⁴
- Zinszahlungen an nicht Ansässige sind nach zypriotischem Recht grundsätzlich nicht quellenbesteuert.¹¹¹⁵
- Handelt es sich bei der Zinszahlung um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Mutterkapitalgesellschaft, so kann nicht die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG in Anspruch genommen werden.¹¹¹⁶

In beiden Fällen der Darlehensvergabe ergibt sich keine doppelte Besteuerung der Zinsen, somit braucht das DBA nicht zu Rate gezogen werden.

Da es sich um keine internationaler Schachtelbeteiligung iSd § 10 KStG handelt, sind Fremdfinanzierungszinsen, die anlässlich des Erwerbes der Kapitalanteile angefallen sind, steuerlich nicht abzugsfähig.¹¹¹⁷

Stellt die Muttergesellschaft auf Zypern der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft eine Lizenz zur Verfügung, für die die österreichische Tochterkapitalgesellschaft Lizenzgebühren bezahlt, dann stellen sich die steuerlichen Konsequenzen folgendermaßen dar:

- Grundsätzlich sind Lizenzgebühren bei der österreichischen Tochterkapitalgesellschaft als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig.¹¹¹⁸
- Erträge aus Lizenzen führen für die Muttergesellschaft zur beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 KStG in Österreich, wenn die Rechte einen Nahebezug zu Österreich aufweisen.¹¹¹⁹
- Die Steuerbefreiung nach § 99a EStG kann geltend gemacht werden, da die zypriotische Gesellschaft in der EU ansässig ist.¹¹²⁰
- Es ist darüber hinaus zu beachten, dass es aufgrund einer unangemessenen Leistungsbeziehung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen kann.¹¹²¹ Handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, ist Kapitalertragsteuer einzubehalten. Auf Antrag der Muttergesellschaft

¹¹¹² Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

¹¹¹³ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

¹¹¹⁴ Vgl. Bertl / Christiner (2004), S. 84; Tumpel (1998), S. 423

¹¹¹⁵ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 149, S. 151

¹¹¹⁶ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

¹¹¹⁷ Vgl. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG

¹¹¹⁸ Vgl. EStR, RZ 1592

¹¹¹⁹ Vgl. Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21 Rz 58

¹¹²⁰ Vgl. EStR, RZ 7980

¹¹²¹ Vgl. KStR, RZ 1057 iVm RZ 1037

kann es zu einem Steuerrückerstattungsverfahren kommen.¹¹²² Eine KEST-Befreiung gem. § 94a EStG kann im vorliegenden Fall einer verdeckten Ausschüttung geltend gemacht werden.¹¹²³

In diesem Fall kommt es zu keiner doppelten Besteuerung der Lizenzgebühren, da Österreich keine Quellensteuer erhebt.

Stellt die österreichische Kapitalgesellschaft der zypriotischen Tochtergesellschaft eine Lizenz zur Verfügung, kommt man steuerlich zu folgender Conclusio:

- Lizenzgebühren unterliegen als Erträge einer österreichischen Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Körperschaftsteuer i.H.v. 25%.¹¹²⁴
- Lizenzgebühren an EU-Länder unterliegen auf Zypern keiner Quellenbesteuerung.¹¹²⁵
- Handelt es sich bei der Zahlung von Lizenzgebühren um eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Kapitalgesellschaft, so kann die Beteiligungsertragsbefreiung lt. § 10 KStG nicht in Anspruch genommen werden.¹¹²⁶

Im Rahmen der Lizenzgebühren kommt es zu einer Doppelbesteuerung auf Zypern und in Österreich. Das DBA besagt, dass Lizenzgebühren, die von Zypern nach Österreich fließen, in Österreich besteuert werden dürfen, wenn der Nutzungsberechtigte in Österreich ansässig ist.¹¹²⁷

Wieder kommt es zu keiner doppelten Besteuerung der Lizenzgebühren, da Zypern keine Quellensteuer erhebt.

¹¹²² Vgl. § 94a Abs. 2 EStG

¹¹²³ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

¹¹²⁴ Vgl. *Doralt / Ruppe* (2007), Tz 1000

¹¹²⁵ Vgl. *European Tax Handbook* (2009), S. 151

¹¹²⁶ Vgl. Ausführungen weiter oben zu Dividenden

¹¹²⁷ Vgl. DBA Zypern-Österreich, BGBl 709/1990, Artikel 12, Abs. 1,
http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1990_709_0/1990_709_0.pdf, Abruf am 12.09.2010

10. Conclusio

Sich rasch ändernde Beschaffungs-, Absatz- und Finanzmärkte fordern von Unternehmen ebenso rasch und flexibel auf die geänderten Umweltbedingungen zu reagieren, um im internationalen Wettbewerb zu überleben und konkurrenzfähig zu bleiben. Schnelle Reaktionen erfordern eine flexible Unternehmensstruktur, die gleichzeitig zweckmäßig als auch steuerlich optimal agiert.

Ziel dieser Arbeit war es, ausgewählte steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten, die für österreichische Kapitalgesellschaften zweckmäßig sein können um die eigene Steuerlast zu minimieren, näher zu betrachten. Genauer gesagt wurden die Sitzverlagerung von Gesellschaften, Finanzierungsmöglichkeiten und Möglichkeiten der Gewinnverlagerungen erläutert. Als „Zielländer“ der Gestaltungsmöglichkeiten wurden die Isle of Man, die Kanalinseln Guernsey und Jersey, Gibraltar, Zypern und Malta behandelt.

Im Rahmen der Sitzverlagerung einer österreichischen Kapitalgesellschaft kann man davon ausgehen, dass es in den meisten Fällen zu einer Besteuerung der stillen Reserven in Österreich kommen wird, da sich der österreichische Fiskus die Besteuerungshoheit bei einem Grenzübertritt nicht entziehen lassen wird. Erfolgt eine Sitzverlagerung in eines der EU-Länder Gibraltar, Malta oder Zypern, so kann ein Antrag auf Stundung der Steuerschuld gestellt werden. Es ist darauf zu achten, dass die Gesellschaft in Österreich nicht mehr der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt – in diesem Sinne wird eine Verwaltungs- und Satzungssitzverlegung zweckmäßig sein. Gesellschaftsrechtlich betrachtet ist eine identitätswahrende Sitzverlagerung derzeit noch nicht möglich. Die österreichische Kapitalgesellschaft geht daher in Österreich unter und es ist erforderlich eine neue Gesellschaft im Ausland zu gründen, was in Anbetracht der oftmals günstigen Körperschaftsteuersätze interessant sein kann.

Finanzierungsmöglichkeiten (unter Beibehaltung des Sitzes der österreichischen Kapitalgesellschaft in Österreich) wurden im Allgemeinen unter der Prämisse betrachtet, dass es idR sinnvoller ist, Unternehmen in Niedrigsteuergebieten mit Eigenkapital und Unternehmen in Hochsteuerländern mit Fremdkapital auszustatten. Ziel ist, dass die Zinserträge möglichst niedrig besteuert werden und die Zinsaufwendungen im Hochsteuerland als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Da es sich bei 5 der 6 behandelten Rechtssysteme um Niedrigsteuerländer im Vergleich zu Österreich handelt, kann dieser Annahme im Zusammenhang mit den betroffenen Ländern gefolgt werden. Lediglich im Rahmen der Sachverhaltsgestaltung zwischen Malta und Österreich kehrt sich der Schluss aufgrund des maltesischen Körperschaftsteuersatzes i.H.v. 35% um. Bei der Fremdkapitalvergabe an eine österreichische Kapitalgesellschaft ist bei der Ausgestaltung der Vereinbarungen darauf zu achten, dass die steuerlichen Voraussetzungen für Fremdkapital gegeben sind und es nicht etwa in der Folge vom österreichischen Fiskus zu einer Umdeutung in eine verdeckte Einlage, also steuerliches Eigenkapital kommt. Bei Gesellschafterdarlehen ist in dem Zusammenhang auch auf eine angemessene Verzinsung zu achten, da ansonsten eine verdeckte Ausschüttung angenommen werden könnte, die ebenfalls das steuerliche Ergebnis beeinflussen kann.

Fremdkapitalzinsen, die aus dem Erwerb von Kapitalanteilen stammen, sind steuerlich abzugsfähig, wenn die Kapitalanteile zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehören und es sich um Beteiligungen oder internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 KStG handelt. Diese Vorschrift kann im Rahmen der Gestaltungen mit der Isle of Man, Guernsey und Jersey nicht in Anspruch genommen werden, da die ausländischen Gesellschaften weder in der Anlage 2 zum EStG genannt sind, noch einem Steuersatz unterliegen, der mindestens 15% beträgt. Für Gibraltar und Zypern wird die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen ebenfalls nicht in Frage kommen, da die Vergleichbarkeit mit der österreichischen Körperschaftsteuer nicht gegeben ist, da die ausländischen Steuersätze unter 15% liegen. Nur bei einem Beteiligungserwerb einer maltesischen Gesellschaft wird die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen in Anspruch genommen werden können, da maltesische Gesellschaften in der Anlage 2 zum EStG genannt sind und eine Vergleichbarkeit hinsichtlich der Höhe des Steuersatzes angenommen werden kann.

Betrachtet man die Möglichkeiten der Gewinnverlagerung ergibt sich im Rahmen der Quellenbesteuerung und Körperschaftsteuerbelastung in dem jeweiligen Rechtssystem folgendes Bild:

		QUELLENSTEUER						
Länder	KÖSt-Satz	Dividenden			Zinsen		Lizenzgebühren	
		<i>von Ö</i>	<i>nach Ö</i>		<i>von Ö</i>	<i>nach Ö</i>	<i>von Ö</i>	<i>nach Ö</i>
			<i>Ausland</i>	<i>Ö</i>				
Isle of Man	0%	25%	0%	25%	0%	0%	20%	0%
Guernsey	0%	25%	0%	25%	0%	0%	20%	0%
Jersey	0%	25%	0%	25%	0%	0%	20%	0%
Gibraltar	10%	0%	0%	25%	0%	0%	0%	0%
Malta	35%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Zypern	10%	0%	0%	25%	0%	0%	0%	0%

Abbildung 10: Übersicht Quellensteuer

Bei den ersten drei nicht-EU Ländern, kommt es bei einer Gewinnverlagerung mittels Dividenden bei einer Ausschüttung der österreichischen Kapitalgesellschaft zu einer Quellensteuerbelastung i.H.v. 25%, da die KEST-Befreiung nach § 94a EStG nicht in Anspruch genommen werden kann. Bei einer Ausschüttung in die folgenden drei EU Länder¹¹²⁸ kommt es zu keiner Quellenbesteuerung, da die KEST-Befreiung in § 94a EStG angewandt werden kann. Schüttet eine ausländische Gesellschaft Dividenden an eine österreichische Kapitalgesellschaft aus, kommt es nach den ausländischen Rechtsordnungen zu keiner Quellenbesteuerung.

¹¹²⁸ Unter der Annahme, dass Gibraltar als ein Teil des Vereinigten Königreichs zur EU zu zählen ist und unter den in der Anlage 2 zum EStG genannten Gesellschaften des Vereinigen Königreichs auch Gesellschaften Gibaltars subsumiert sind.

Österreich erhebt jedoch aufgrund der Vorschrift in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e EStG KESt, wenn die ausländischen Dividenden von einer inländischen Stelle ausbezahlt werden. Nur im Zusammenhang mit Malta kann von der Beteiligungsertragsbefreiung aufgrund der internationalen Schachtelbeteiligung Gebrauch gemacht werden.

Zinszahlungen unterliegen weder in Österreich noch in den behandelten Ländern einer Quellenbesteuerung. Es ist jedoch darauf zu achten, dass es zu keinen verdeckten Ausschüttungen kommt, da bei diesen ein etwaiger Einbehalt an Kapitalertragsteuer geprüft werden muss.

Werden Lizenzgebühren an nicht-EU Länder gezahlt, dann erhebt Österreich eine Quellensteuer i.H.v. 20% auf der Grundlage des § 100 EStG. EU-Länder können sich auf die Steuerbefreiung nach § 99a EStG berufen. Lizenzgebühren, die an eine österreichische Kapitalgesellschaft gezahlt werden unterliegen im Ausland keiner Quellensteuer.

Wie das Ergebnis der Arbeit zeigt, können sich aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft mit den einzelnen Ländern durchaus interessante Steuergestaltungsmöglichkeiten ergeben, die sich vorteilhaft auf das steuerliche Ergebnis der österreichischen Kapitalgesellschaft auswirken.

Literaturverzeichnis

Monographien

Aigner / Kofler / Tumpel (2004): Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, Ein Überblick zu den steuerlichen Folgen von Daily Mail, Centros, Überseering und Inspire Art, Wien 2004

Baumann, Walter (1996), Steueroasen und internationale Holdingkonstruktionen, Wien 1996

Baumann, Walter (1998), Finanzierung und internationales Steuerrecht, Wien 1998

Brähler, Gernot (2009): Internationales Steuerrecht, 5. Auflage, Wiesbaden 2009

Doralt, Werner / Ruppe, Georg (2007): Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 9. Auflage, Band I, Wien 2007

Dressler, Günter (1995): Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerränder und ihre steuerliche Überprüfung, 2. Auflage, Berlin 1995

Egger / Samer / Bertl (2008): Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, 12. Auflage, Wien 2008

Europäische Kommission (1992): CONCLUSIONS AND RECOMMENDATIONS OF THE COMMITTEE OF INDEPENDENT EXPERTS ON COMPANY TAXATION, Luxembourg 1992

Gassner, Wolfgang (2003): Steuerreform in Zypern, Erfahrungen eines österreichischen Steuerjuristen, Wien 2003

Jacobs, Otto H. (2007): Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage, München 2007

Loitlsberger, Erich (2003): Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Wien 2003

Six, Martin (2008): Hybride Finanzierung im Internationalen Steuerrecht am Beispiel von Genussrechten, Wien 2008

Sollgruber et al. (2001): Investitionsanreize in Europa, EU- Steuerharmonisierung und österreichische Regionalförderungsprogramme, Wien 2001

Staringer, Claus (1999): Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, Wien 1999

Talmon, Stefan (2006): Kollektive Nichtanerkennung illegaler Staaten, Mohr Siebeck Tübingen 2006,
http://books.google.at/books?id=jXvKXDXKRAC&pg=PA417&lpg=PA417&dq=acquis+communautaire+%2Bzypern&source=bl&ots=US20VHON9y&sig=sXSWCdZ-Jkfo1-wZ3swuVH2Dm2o&hl=de&sa=X&oi=book_result&resnum=2&ct=result#PPA12,M1,
Abruf am 10.09.2010

Tuller, Lawrence W. (1994): High-Risk, High-Return Investing, USA 1994

Winteler, Ernst-Uwe (1980): Kapitalanlagen über Steueroasen, Wiesbaden 1980

Beiträge in Sammelwerken

Bendlinger, Stefan (2004): Die steueroptimale Gestaltung unternehmerischer Tätigkeit im Ausland – Perspektiven aus österreichischer Sicht, in *Guserl / Pernsteiner* (2004), „Handbuch Finanzmanagement in der Praxis“, http://books.google.at/books?id=BIHJl2yuUd8C&pg=PA608&lpg=PA608&dq=cfc-gesetzgebung+%2B%C3%B6sterreich&source=bl&ots=3B5KwpEDyU&sig=fLSKhVFMjXdSv_CYgPutmKpGLE&hl=de&ei=s1_ISq_9LZjCmgPgwpCjCw&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=3&ved=0CBEQ6AEwAg#v=onepage&q=cfc-gesetzgebung%20%2B%C3%B6sterreich&f=false, Wiesbaden 2004, S. 608, Abruf am 08.09.2010

Bendlinger, Stefan (2004): Die steueroptimale Gestaltung unternehmerischer Tätigkeit im Ausland – Perspektiven aus österreichischer Sicht, *Guserl/Pernsteiner* (2004), „Handbuch Finanzmanagement in der Praxis“, http://books.google.at/books?id=BIHJl2yuUd8C&pg=PA608&lpg=PA608&dq=cfc-gesetzgebung+%2B%C3%B6sterreich&source=bl&ots=3B5KwpEDyU&sig=fLSKhVFMjXdSv_CYgPutmKpGLE&hl=de&ei=s1_ISq_9LZjCmgPgwpCjCw&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=3&ved=0CBEQ6AEwAg#v=onepage&q=cfc-gesetzgebung%20%2B%C3%B6sterreich&f=false, Wiesbaden 2004, S. 588, Abruf am 08.09.2010

Bertl, Romuald / Christiner, Michaela (2004): Steuergestaltung durch Mezzaninfinanzierung von Kapitalgesellschaften, in: *Körperschaften im Steuerrecht, Festschrift für Werner Wiesner zum 65. Geburtstag*, hrsg. von König / Schwarzinger, Wien 2004, S. 69 – 101

Cerha, Günter / Ludwig, Christian (2000): Die Qualifikation von Eigen- und Fremdkapital bei der Kapitalgesellschaft und ihre Auswirkung auf die Einkommensermittlung, in: *Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, Festschrift für Harald Werilly zum 60. Geburtstag*, hrsg. von Horst Bergmann, Wien 2000, S. 101 – 117

Eberhartinger, Eva (2004): Finanzierung durch hybride Finanzierungsmittel, in: *Investition, Finanzierung und Steuern*, hrsg. von Eva Eberhartinger, Band IV, Wien 2004, S. 87 – 114

European Tax Handbook 2007, Kesti J. (ed.), Amsterdam, IBFD, 2007

European Tax Handbook 2009, Kesti J. (ed.), Amsterdam, IBFD, 2009

Kofler, Herbert / Payerer, Andreas (2004): Steuern und Außenfinanzierung, in: *Investition, Finanzierung und Steuern*, hrsg. von Eva Eberhartinger, Band IV, Wien 2004, S. 53 – 87

Metzler, Vanessa E. (2008): The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation, in *Lang et al.* (2008): *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, S. 35 – 64, Wien 2008

Mühlehner, Johann (2004): § 8 Abs 1 KStG im Verhältnis zum handels- und insolvenzrechtlichen Eigenkapitalbegriff in: *Körperschaften im Steuerrecht, Festschrift für Werner Wiesner zum 65. Geburtstag*, hrsg. von König / Schwarzinger, Wien 2004, S. 305 – 325

Ruppe, Hans Georg (1986): Gesellschafterdarlehen als verdecktes Eigenkapital im Körperschaftsteuer- und Bewertungsrecht, in: *Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift für Egon Bauer zum 65. Geburtstag*, hrsg. von Werner Doralt et. al., Wien 1986, S. 305 – 322

Starlinger, Claus (2004): Eigen- und Fremdkapital im Steuerrecht, in: *Eigenkapital*, hrsg. von Romuald Bertl et al., Wien 2004, S. 253 – 268

Stöwsand, Hauke (2007): Zyperns Beitritt zur Europäischen Union in: *Schriften zum internationalen und zum öffentlichen Recht*, hrsg. von Gilbert Gornig, Band 70, Frankfurt am Main 2007

Stork, Stefan (2002): Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften in der Europäischen Union, in: *Saarbrücker Studien zum Privat- und Wirtschaftsrecht*, hrsg. von Johann Paul Bauer, Michael Martinek und Helmut Rüßmann, Band 36

Tumpel (1998): Ausländische Finanzierungsgesellschaften, in: Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, hrsg. von Gassner / Lang, Wien 1998, S. 417 – 442

Ziegler, Christian / Kauba Andreas (2000): Die Qualifikation von Eigen- und Fremdkapital bei der Kapitalgesellschaft und ihre Auswirkung auf die Einkommensermittlung, in: Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, Festschrift für Harald Werilly zum 60. Geburtstag, hrsg. von Horst Bergmann, Wien 2000, S. 335 – 355

Kommentare

Bachner in Doralt / Nowotny / Kalss (2003): Kommentar zum Aktiengesetz, § 5 AktG

Doralt / Kirchmayr, EStG⁸, § 27

Doralt / Kirchmayr, EStG⁸, § 94

Doralt / Kirchmayr, EStG⁸, § 94a

Großfeld in J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen (1993): Internationales Gesellschaftsrecht

Haslinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 10

Jakom / Marschner EStG, 2009, § 93

Plansky in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 11

Prillinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 21

Ressler / Stürzlinger in Lang / Schuch / Staringer, KStG (2009), § 8

Verschraegen in o. Univ.-Prof. Dr. Peter Rummels Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch (2002): § 10 IPRG

Materialien

Auslands-KESt VO 2003,

<http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20002897>,

Abruf am 26.10.2010

Bundesgesetz über Aktiengesellschaften (Aktiengesetz – AktG) StF: BGBl. Nr. 98/1965 (NR: GP X RV 301 AB 661 S. 76. BR: S. 226.)

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung - BAO). StF: BGBl. Nr. 194/1961 FBG

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988) StF: BGBl. Nr. 400/1988 EStR

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 - KStG 1988) StF: BGBl. Nr. 401/1988 KStR

Bundesgesetz, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen und das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Bewertungsgesetz 1955, das Strukturverbesserungsgesetz und das Finanzstrafgesetz geändert werden (Umgründungssteuergesetz - UmgrStG) (NR: GP XVIII RV 266 AB 354 S. 52. BR: 4179 AB 4196 S. 548.) StF: BGBl. Nr. 699/1991

Gesetz vom 6. März 1906, über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz - GmbHG) StF: RGBL. Nr. 58/1906 IPRG

KSt-VO – Internationale Schachtelbeteiligungen

EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000, BMF-010203/0704-VI/6/2009

KStR 2001, Körperschaftsteuerrichtlinien 2001, BMF-010216/0095-VI/6/2008

Begutachtungsentwurf zum Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, die Bundesabgabenordnung, das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010, das EU Polizeikooperationsgesetz und das Bankwesengesetz geändert werden (Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 – BBKG 2010), http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/Betrugsbekmpfungsgesetz_11191/BegentwBBKGGes14062010.pdf, Abruf am 09.10.2010

Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf BBKG 2010, http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/Betrugsbekmpfungsgesetz_11191/BegentwBBKGGErl14062010.pdf, Abruf am 09.10.2010

Regierungsvorlage zum Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, die Bundesabgabenordnung, das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010, das EU Polizeikooperationsgesetz und das Bankwesengesetz geändert werden (Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 – BBKG 2010), https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/Betrugsbekmpfungsgesetz_11191/BBKG_Gesetz.pdf, Abruf am 09.10.2010

Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=de&type_doc=Directive&andoc=1977&nu_doc=799, Abruf am 07.09.2010

Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:de:PDF>, Abruf am 07.09.2010

Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:de:HTML>, Abruf am 07.09.2010

Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0123:de:HTML>, Abruf am 07.09.2010

Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:DE:HTML>, Abruf am 19.10.2010

Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den

Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2005/l_058/l_05820050304de00190027.pdf, Abruf am 07.09.2010

Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=de&type_doc=Directive&an_doc=2008&nu_doc=7, Abruf am 07.09.2010

DBA Malta-Österreich, BGBl 294/1979, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1979_294_0/1979_294_0.pdf, Abruf am 11.09.2010

DBA Zypern-Österreich, BGBl 709/1990, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/1990_709_0/1990_709_0.pdf, Abruf am 12.09.2010
Kammer der Wirtschaftstreuhande, KFS RL 13, Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision (1997), Bilanzierung von Genussrechten

Rechtsprechungen

C-101/05, http://ec.europa.eu/dgs/legal_service/arrets/05c101_de.pdf, Abruf am 07.09.2010

C-196/04, <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&numaff=196/04&nomusuel=&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&alldocrec=alldocrec&docor=docor&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoor=docnoor&radtypeord=on&newform=newform&docj=docj&docop=docop&docnoj=docnoj&typeord=ALL&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Rechercher>, Abruf am 16.09.2010

C-210/06, <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&numaff=C-210/06&nomusuel=&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&alldocrec=alldocrec&docor=docor&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoor=docnoor&radtypeord=on&newform=newform&docj=docj&docop=docop&docnoj=docnoj&typeord=ALL&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Rechercher>, Abruf am 16.09.2010

C-212/97, <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&numaff=&nomusuel=Centros&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&alldocrec=alldocrec&docor=docor&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoor=docnoor&radtypeord=on&newform=newform&docj=docj&docop=docop&docnoj=docnoj&typeord=ALL&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Rechercher>, Abruf am 16.09.2010

C-208/00, <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&numaff=&nomusuel=Überseering&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&alldocrec=alldocrec&docor=docor&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoor=docnoor&radtypeord=on&newform=newform&docj=docj&docop=docop&docnoj=docnoj&typeord=ALL&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Rechercher>, Abruf am 16.09.2010

C-167/01, <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&numaff=&nomusuel=Inspire%20Art&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&alldocrec=alldocrec&docor=docor&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoor=docnoor&radtypeord=on&newform=newform&docj=docj&docop=docop&docnoj=docnoj&typeord=ALL&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Rechercher>, Abruf am 17.09.2010

C-9/02, <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&numaff=C-9/02&nomusuel=&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&alldocrec=alldocrec&docor=docor&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoor=docnoor&radtypeord=on&newform=newform&docj=docj&docop=docop&docnoj=docnoj&typeord=ALL&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Rechercher>, Abruf am 17.09.2010

C-470/04, <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&numaff=&nomusuel=N.&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&alldocrec=alldocrec&docor=docor&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoor=docnoor&radtypeord=on&newform=newform&docj=docj&docop=docop&docnoj=docnoj&typeord=ALL&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Rechercher>, Abruf am 17.09.2010

C-81/87, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987J0081:DE:HTML>, Abruf am 17.09.2010

OGH 6 Ob 232/07x v. 8.5.2008; OGH 2 Ob 238/07z v. 14.2.2008; OGH 1 Ob 537/89 v. 26.4.1989

UFS v. 13.05.2009 (RV/0079-L/09), RS 1, <https://findok.bmf.gv.at/findok/docCheck.do;jsessionid=8D8A8954BCAFF35B87143DCF4E852C3D?sort=Rel evanz&searchIn=1&bAppDat=1242165600000&bDokTypBez=Berufungsentscheidung+-+Steuer+%28Referent%29&searchNr=1&docCheck=showDoc&rid=11236&sortDesc=true&bPage=1&bRequestName=Gezielte+Suche&gid=SDUFSRS-40867.1.1+10.10.1010+10%3A10%3A10%3A10-1&base=UfsRs&bGz=RV%2F0079-L%2F09&bBehoerde=UFSL#>, Abruf am 09.10.2010

VwGH vom 25.09.2002 (97/13/0175, RS 5), http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_1997130175_20020925X05&ResultFunctionToken=ffe03763-b230-4f0f-a46d-b6fbbe96678c&WxeFunctionToken=449e132c-c8ed-4c7b-98f8-e831a642d609&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=&GZ=&VonDatum=25.09.2002&BisDatum=25.09.2002&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=97%2f13%2f0175, Abruf am 07.09.2010

VwGH vom 01.10.2008 (2006/13/0036, RS 1), http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_2006130036_20081001X01&ResultFunctionToken=863ecc6b-034f-4a82-b8c1-f1b993f376bf&WxeFunctionToken=02866c21-fe0e-4de7-a998-ee5a3a218014&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=&GZ=&VonDatum=&BisDatum=&Norm=%c2%a7+22+BAO&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=, Abruf am 07.09.2010

VwGH vom 28.01.2005 (2000/15/0214, RS 2), http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_2000150214_20050128X02&ResultFunctionToken=dbe96a5d-1b30-4474-b764-d4454c28980b&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=&GZ=&VonDatum=&BisDatum=&Norm=%c2%a7+22+BAO&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=2000%2f15%2f0214&ShowPrintPreview=True, Abruf am 07.09.2010

VwGH vom 09. 12. 2004 (2002/14/0074, RS 1), http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_2002140074_20041209X01&ResultFunctionToken=68ba114d-d07d-4c30-8c26-98fb09e0551a&WxeFunctionToken=b179043d-168b-49b0-82ba-e978a86d606b&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=&GZ=&VonDatum=&BisDatum=07.09.2010&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=2002%2f14%2f0074, Abruf am 07.09.2010

VwGH vom 29.11.2006 (2003/13/0026, RS 1),

http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_2003130026_20061129X01&ResultFunctionToken=4f9d1370-83a3-434a-ae26-46b62d9a2db5&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=&GZ=&VonDatum=&BisDatum=07.09.2010&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=2001%2f13%2f0018, Abruf am 07.09.2010

VwGH v. 28.06.1963 (GZ 2312/61, RS 1),

http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_1961002312_19630628X01&ResultFunctionToken=d9dbc137-0d36-4760-9ecc-829f2df04913&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=&GZ=&VonDatum=&BisDatum=07.09.2010&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=2312%2f61, Abruf am 08.09.2010

VwGH v. 28.11.2007 (2006/14/0057, RS 1),

http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_2006140057_20071128X01&ResultFunctionToken=03f75915-0e13-4fc4-8203-b5afc8ee2242&WxeFunctionToken=27175987-a7fb-413d-b670-fc40a118486c&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=&GZ=&VonDatum=&BisDatum=07.09.2010&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=doppelbesteuerungsabkommen, Abruf am 08.09.2010

VwGH v. 17.12.1975 (GZ 1037/75, RS 1),

http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_1975001037_19751217X01&ResultFunctionToken=2ea748e7-d1fc-4a20-a130-64bc20e7db5a&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=&GZ=&VonDatum=17.12.1975&BisDatum=17.12.1975&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=, Abruf am 08.09.2010

VwGH vom 18. 12. 2008 (2006/15/0208, RS 2),

http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_2006150208_20081218X02&ResultFunctionToken=2a7e38b3-ba37-4680-aacc-b51eac2f153f&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=&GZ=2006%2f15%2f0208&VonDatum=&BisDatum=09.10.2010&Norm=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=, Abruf am 09.10.2010

Zeitschriftenaufsätze

Adensamer / Eckert (2004): Umzug von Gesellschaften in Europa, insbesondere Wegzug österreichischer Gesellschaften ins Ausland, in: Gesellschaftsrecht 2/2004, S. 52 – 66

Baumann, Stephan (2002): Overview of the 50/50 Practice in Switzerland, in: Der Schweizer Treuhänder (10/02), S. 941 – 946

Eckert, Georg (2009): Sitzverlegung von Gesellschaften nach der Cartesio-Entscheidung des EuGH, in: Der Gesellschafter, Juni 2009, Nr. 3, S. 139 – 154

Heidenbauer / Hristov / Schilcher (2007): Die Verlegung der Geschäftsleitung im Lichte der jüngsten EuGH-Judikatur zur Gesellschaftsteuer, in: SWI (2007), S. 558 – 568, <http://www.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/HeidenbauerSWI2007.pdf>, Abruf am 07.09.2010

Heinrich, Johannes (2000): Internationale hybride Finanzierungen, in: ÖStZ 2000/580, Heft 10 v. 15.05.2000

Hofbauer, Ines (2004): Aktuelles aus dem Bereich „Harmful Tax Competition“ – Der 2004-Progress-Report, in: SWI, 14. Jahrgang (2004), S. 238 – 240

Hristov, Dimitar (2009): Grenzüberschreitender Wegzug von Gesellschaften im österreichischen Steuerrecht, in: SWI (2009), S 342 – 347

Lang, Michael (2005): VwGH zur Anwendung des § 22 BAO auf irische IFSC-Gesellschaften, in: SWI (2005), S. 67 – 80, <http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/LangSWI2005Heft2S67ff.pdf>, Abruf am 25.10.2009

Lechner, Eduard (1996): Internationale Unternehmensfinanzierungen ausländischer Unternehmen durch inländische Investoren, in: SWI (1996), S. 204 – 211

Lechner, Eduard (1996): Internationale Unternehmensfinanzierungen inländischer Unternehmen durch ausländische Investoren, in: SWI (1996), S. 255 – 258

Loukota / Jirousek (2007): § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, in: ÖStZ 2007/314, Heft 6 v. 15.03.2007, S. 137 – 142

Nolz / Jirousek (2009): Das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz – Neuerungen beim Bankgeheimnis, in: ÖStZ 2009/889, Heft 18 v. 15.09.2009, S. 430 – 435

Reuter, Jürgen (2003): Der Zypernkonflikt – Hauptproblem beim EU-Beitritt der geteilten Mittelmeerinsel, in: Welt-Report (März/April 2003), S. 30 – 33, <http://www.juergen-reuter.com/03-Maerz-April-Weltreport-Zypern.pdf>, Abruf am 10.09.2010

Stefaner, Markus C. (2002): Geht die Europäische Kommission gegen CFC-Gesetzgebung vor?, in: SWI (2002), S. 415 – 421, <http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/StefanerSWI2002S415ff.pdf>, Abruf am 07.09.2010

Stefaner, Markus C. (2004): EuGH-Verfahren zur Vereinbarkeit von CFC-Gesetzgebung mit Gemeinschaftsrecht, in: SWI (2004), S. 339 – 344, <http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/StefanerSWI2004Heft7S339ff.pdf>, Abruf am 07.09.2010

Toifl, Gerald (1997): Steuerliche Folgen der Verlegung des Sitzes und des Ortes der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft ins Ausland, in: SWI (1997), S. 248 – 256

Internetquellen gegliedert nach behandelten Ländern

Isle of Man

<http://www.iomguide.com/geography.php>, Abruf am 09.09.2010

<http://www.gov.im/isleofman/introduction.xml>, Abruf am 09.09.2010

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/notices/taxstrategy2007.pdf>, Abruf am 09.09.2010

Agreement between the Governments of the United Kingdom and the Isle of Man on Customs and Excise and associated matters,

http://www.gov.im/lib/docs/treasury/customs/ceagreement1979asamended2007_n.pdf, Abruf am 09.09.2010

A report to international taxation strategy, S. 3 Punkt 6,

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/reportoninternationaltaxationstr.pdf>, Abruf am 10.09.2010

Guide to the European Savings Tax Directive,

<http://www.gov.im/lib/docs/iomfinance/brochures/guidetotheeuropeansavingstaxdirectiv.pdf>, Abruf am 10.09.2010

<http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/practitioners/internationalagreements.xml>, Abruf am 10.09.2010

Guidance Note 38,
<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/gn38v230508.pdf>, Abruf am 10.09.2010

Practice Note PN 127/06,
<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/practicenotes/pn12706.pdf>, Abruf am 10.09.2010

<http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/overview.xml>, Abruf am 10.09.2010

Practice Note PN 144/07, S. 3, Punkt 16,
<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pn14407taxresidenceintheisl.pdf>, Abruf am 10.09.2010

Practice Note PN 134/06, S. 1,
<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/practicenotes/pn13406.pdf>, Abruf am 10.09.2010

Guidance Note 36, S. 26, Punkt 9,
<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/gn36november09final02112009.pdf>, Abruf am 10.09.2010

<http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/dpc.xml>, Abruf am 10.09.2010

Income Tax (Attributable Profits) (Relevant Company) Order 2008 (SD 240/08),
<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/sd24008.pdf>, Abruf am 10.09.10

Guidance Note 42, <http://www.gov.im/lib/docs/treasury/incometax/pdfs/gn42.pdf>, Abruf am 10.09.10

<http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/withholdingtax.xml>, Abruf am 10.09.2010

<http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/employers/ratesandallowances.xml?menuid=17414>,
Abruf am 10.09.2010

<http://www.gov.im/lib/docs/treasury/customs/faqs/vatratechangesimpleguide.pdf>, Abruf am 10.09.2010

COMPANIES (TRANSFER OF DOMICILE) ACT 1998,
http://www.gov.im/lib/docs/fsc/com_tod_actamended_april04_.pdf, Abruf am 19.09.2010

CORPORATE SERVICE PROVIDERS ACT 2000,
http://www.gov.im/lib/docs/fsc/handbooks/guides/csps/appendixb1_2.pdf, Abruf am 25.09.2010

COMPANIES ACT 2006,
<http://www.fsc.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/2006companiesactweboc2009.pdf>, Abruf am 25.09.2010

Statutory Document No. 0033/10, COMPANIES (TRANSFER OF DOMICILE) (FEES AND DUTIES) ORDER 2010,
<http://www.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/Regulations/sd003310companiestransferofdo.pdf>, Abruf am 25.09.2010

Practice Note PN 5/2005,
http://www.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/practicenotes/pn5_2005.pdf, Abruf am 25.09.2010

Practice Note NMVPN8a/2006,
<http://www.gov.im/lib/docs/ded/companies/companiesReg/practicenotes/pn8tod.pdf>, Abruf am 25.09.2010

<http://www.businessdictionary.com/definition/company-limited-by-guarantee.html>, Abruf am 16.10.2010

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Isle%20of%20Man.pdf, Abruf am 16.10.2010

Guernsey

<http://www.gov.gg/ccm/navigation/about-guernsey/about-the-bailiwick-of-guernsey/>, Abruf am 09.09.2010

<http://www.gov.gg/ccm/navigation/about-guernsey/history/>, Abruf am 09.09.2010

<http://www.gov.gg/ccm/navigation/about-guernsey/parliamentary-system/>, Abruf am 09.09.2010

<http://www.gov.gg/ccm/navigation/income-tax/about-our-tax-system/>, Abruf am 09.09.2010

EUDS Guidance Notes, http://www.gov.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13567436, Abruf am 10.09.2010

<http://www.gov.gg/ccm/navigation/income-tax/tax-information-exchange-agreements---mutual-agreement-procedures---double-taxation-arrangements/tax-information-exchange-agreements/>, Abruf am 10.09.2010

<http://www.gov.gg/ccm/navigation/income-tax/tax-information-exchange-agreements---mutual-agreement-procedures---double-taxation-arrangements/double-taxation-arrangements/>, Abruf am 10.09.2010

Income Tax (Guernsey) Law 1975, http://www.guernseylegalresources.gg/ccm/cms-service/download/asset/?asset_id=13544662, Abruf am 10.09.2010

<http://www.gov.gg/ccm/treasury-and-resources/income-tax/website/publications/zero-10-statements/04-11-distributions-and-deemed-distributions---company-reorganisation.en>, Abruf am 10.09.2010

<http://www.gov.gg/ccm/treasury-and-resources/income-tax/website/publications/zero-10-statements/04-4-company-deemed-distributions---deferral-of-tax-on-the-death-of-a-beneficial-member.en;jsessionid=B15553C4C91C65B3BCC04102DAE00C7A>, Abruf am 10.09.2010

<http://www.gov.gg/ccm/treasury-and-resources/income-tax/website/publications/zero-10-statements/04-5-deemed-distributions---undistributed-income-arising-on-the-cessation-of-a-business.en>, Abruf am 10.09.2010

The Companies (Guernsey) Law (2008), http://www.guernseyregistry.com/ccm/cms-service/stream/asset?asset_id=9578104&, Abruf am 25.09.2010

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Guernsey.pdf, Abruf am 16.10.2010

Jersey

<http://www.jerseycourts.je/library/the-island-of-jersey/>, Abruf am 09.09.2010

<http://www.jerseyenterprise.com/LocateJersey/Pages/WhyJersey.aspx>, Abruf am 09.09.2010

EU Savings Tax Guidance Notes,

<http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%20EUSavingsTaxGuidanceNotes%2020050107%20jc.pdf>, Abruf am 11.09.2010

<http://www.gov.je/TaxesMoney/InternationalTaxAgreements/TIEA/Pages/index.aspx>, Abruf am 11.09.2010

<http://www.gov.je/TaxesMoney/InternationalTaxAgreements/DoubleTaxation/Pages/index.aspx>, Abruf am 11.09.2010

Income Tax (Jersey) Law 1961,

http://www.jerseylaw.je/law/display.aspx?url=lawsinforce/consolidated/24/24.750_IncomeTaxLaw1961_RevisedEdition_1January2010.htm, Abruf am 11.09.2010

Guide to the zero / ten corporate tax structure, S. 11, Punkt 9,

<http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%20IncTaxGuideToZeroTen%2020080617%20MC.pdf>, Abruf am 11.09.2010

<http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/ID%202020InfoSheet%20100107.pdf>, Abruf am 11.09.2010

INCOME TAX (DEEMED DIVIDENDS) (JERSEY) REGULATIONS 2007, S. 3, Absatz 1,

[http://www.jerseylaw.je/law/lawsinforce/consolidated/24/24.750.32_IncomeTax\(DeemedDividends\)Regulations2007_RevisedEdition_1January2008.pdf](http://www.jerseylaw.je/law/lawsinforce/consolidated/24/24.750.32_IncomeTax(DeemedDividends)Regulations2007_RevisedEdition_1January2008.pdf), Abruf am 11.09.2010

COMPANIES (JERSEY) LAW 1991,

http://www.jerseylaw.je/law/lawsinforce/consolidated/13/13.125_CompaniesLaw1991_RevisedEdition_1January2010.pdf, Abruf am 26.09.2010

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Jersey.pdf, S. 2, Abruf am 16.10.2010

Gibraltar

<http://www.gibraltar.gov.gi/history>, Abruf am 09.09.2010

<https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/gi.html>, Abruf am 09.09.2010

http://www.gibraltarlaws.gov.gi/constitution/Gibraltar_Constitution_Order_2006.pdf, Abruf am 09.09.2010

http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_compendia/UK2005/UK2005.pdf, Abruf am 09.09.2010

<http://www.gibraltar.gov.gi/on-business/why-set-up-in-gibraltar>, Abruf am 09.09.2010

<http://www.deloitte.gi/finance.html>, Abruf am 11.09.2010

<http://www.gibraltar.gov.gi/political-development>, Abruf am 11.09.2010

<http://www.lawandtax-news.com/html/gibraltar/jilatintag.html>, Abruf am 11.09.2010

<http://www.gibraltar.gov.gi/finance-centre/tiea>, Abruf am 11.09.2010

AGREEMENT BETWEEN THE REPUBLIC OF AUSTRIA AND GIBRALTAR ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS, http://www.gibraltar.gov.gi/images/stories/PDF/finance/TIEAs/AUSTRIA_GIB_TIEA.pdf, Abruf am 11.09.2010

COMPANIES (TAXATION AND CONCESSIONS) ACT 1983, <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1983-13o.pdf>, Abruf am 11.09.2010

<http://www.gibraltar.gov.gi/taxation#Exempt%20Company>, Abruf am 11.09.2010

Income Tax Act 1952, <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1952-11o.pdf>, Abruf am 11.09.2010

<http://www.andalusien-netz.de/165/provinz-cadiz/algeciras.html>, Abruf am 11.09.2010

<http://de.cadiznet.com/07060204D3C3Ar7Csr2624x60g2B3Er7Dg303Cmv7F2D21s2B28>, Abruf am 11.09.2010

Guide to Gibraltar Income Tax,

http://www.gibraltar.gov.gi/images/stories/PDF/taxation/Guide_to_Gib_July_2006.pdf, Abruf am 11.09.2010

INCOME TAX (ALLOWANCES, DEDUCTIONS AND EXEMPTIONS) RULES, 1992, S. 14, Punkt 5 (1),

<http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1992s016.pdf>, Abruf am 11.09.2010

<http://www.gibraltar.gov.gi/taxation#Corporation%20Tax>, Abruf am 11.09.2010

<http://www.gibraltar.gov.gi/taxation#Capital%20Gains%20Tax>, Abruf am 11.09.2010

[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf)

[Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf), Abruf am 11.09.2010

COMPANIES (RE-DOMICILIATION) REGULATIONS, 1996,

<http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1996s024.pdf>, Abruf am 26.09.2010

COMPANIES ACT 1930, <http://www.gibraltarlaws.gov.gi/articles/1930-07o.pdf>, Abruf am 26.09.2010

<http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=36818>, Abruf am 26.09.2010

[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf)

[Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Gibraltar.pdf)

Malta

<https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/mt.html>, Abruf am 10.09.2010

http://europa.eu/abc/european_countries/eu_members/malta/index_de.htm, Abruf am 10.09.2010

[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Malta/Local%20Assets/Documents/Tax/mt_en_malta_tax_treaties_april_%202010.pdf)

[Malta/Local%20Assets/Documents/Tax/mt_en_malta_tax_treaties_april_%202010.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Malta/Local%20Assets/Documents/Tax/mt_en_malta_tax_treaties_april_%202010.pdf), Abruf am 11.09.2010

MALTA ENTERPRISE ACT (Cap. 463), Investment Aid Regulations, 2008, S. 6,

<http://www.doi.gov.mt/en/legalnotices/2008/02/LN%2068.pdf>, Abruf am 12.09.2010

<http://www.companyinmalta.com/Malta%20Company%20Facts.htm>, Abruf am 12.09.2010

Income Tax Act of 1948

<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jmapetx.html>, Abruf am 12.09.2010

<http://www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf>, Abruf am 12.09.2010

<http://www.mgimalta.com/publications/articles/company-redomiciliation-malta.htm>, Abruf am 26.09.2010

<http://registry.mfsa.com.mt/otherPDFs/ROCGuide.pdf>, Abruf am 26.09.2010

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Malta.pdf, Abruf am 18.10.2010

Republik Zypern

http://europa.eu/abc/european_countries/eu_members/cyprus/index_de.htm, Abruf am 10.09.2010

<http://www.parlament.gv.at/LI/GL/EUGL/show.psp>, Abruf am 10.09.2010

<http://www.moi.gov.cy/moi/pio/pio.nsf/All/6E51478AB2127EA3C2256D6D001DEC39?OpenDocument>, Abruf am 10.09.2010

[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Cyprus/Local%20Assets/Documents/cy\(en\)_CyprusTaxFacts2010_020210.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Cyprus/Local%20Assets/Documents/cy(en)_CyprusTaxFacts2010_020210.pdf), S. 32 – 33, Abruf am 12.09.2010

<http://www.fbscopyrus.com/index.php?pageid=71#>, Abruf am 12.09.2010

Income Tax Law of 2002,

<http://www.fbscopyrus.com/assets/mainmenu/133/editor/INCOME%20TAX%20LAW.pdf>, Abruf am 12.09.2010

<http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/All/5C27792BB4607D71C22573A30024C374?OpenDocument>, Abruf am 12.09.2010

<http://www.cyprus.gov.cy/portal/portal.nsf/All/EC1882E886B8F09CC2256FA3003047E7?OpenDocument&highlight=Income%20Tax%20Act>, Abruf am 12.09.2010

<http://www.idlaw.com.cy/images/uploadFiles/files/1248552217-Redomiciliation%20of%20foreign%20companies.pdf>, Abruf am 26.09.2010

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Cyprus.pdf, Abruf am 18.10.2010

diverse Internetquellen

EU

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm, Abruf am 07.09.2010

Europäische Kommission (2009): MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT, DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS, Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:DE:PDF>, Abruf am 07.09.2010

EU (1997), Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Schlussfolgerungen des Rates Wirtschafts- und Finanzfragen vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COC_DE.pdf, Abruf am 07.09.2010

http://ec.europa.eu/internal_market/services/principles_de.htm, Abruf am 02.11.2010

OECD

<http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf>, Abruf am 07.09.2010

http://www.oecd.org/document/29/0,3343,de_34968570_34968795_42362141_1_1_1_1,00.html, Abruf am 07.09.2010

http://www.oecd.org/document/31/0,3343,en_2649_33745_37446047_1_1_1_1,00.html, Abruf am 07.09.2010

http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_1,00.html, Abruf am 07.09.2010

http://www.oecd.org/document/32/0,3343,en_2649_33747_45689952_1_1_1_1,00.html, Abruf am 17.09.2010

OECD (2010a), PROMOTING TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES, <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf>, Abruf am 07.09.2010

OECD (2010b): REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS, <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf>, Abruf am 17.09.2010

OECD (2006): THE OECD'S PROJECT ON HARMFUL TAX PRACTICES: 2006 UPDATE ON PROGRESS IN MEMBER COUNTRIES, <http://www.oecd.org/dataoecd/1/17/37446434.pdf>, Abruf am 07.09.2010

OECD (2009a): OVERVIEW OF THE OECD'S WORK ON COUNTERING INTERNATIONAL TAX EVASION, <http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf>, Abruf am 01.01.2010

OECD (2004): THE OECD'S PROJECT ON HARMFUL TAX PRACTICES: THE 2004 PROGRESS REPORT, <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>, Abruf am 07.09.2010

OECD (1998): HARMFUL TAX COMPETITION, An Emerging Global Issue, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, Abruf am 07.09.2010

OECD (2008a): OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (neuerlich geändert im Juli 2010), http://www.oecd.org/document/50/0,3343,de_34968570_34968855_41206066_1_1_1_1,00.html, Abruf am 21.10.2010

OECD (2008b): COMMENTARIES ON THE ARTICLES OF THE MODEL TAX CONVENTION, <http://www.oecd.org/dataoecd/15/51/43324465.pdf>, Abruf am 08.09.2010

OECD (2000): REPORT TO THE 2000 MINISTERIAL COUNCIL MEETING AND RECOMMENDATIONS BY THE COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, <http://www.oecd.org/dataoecd/9/61/2090192.pdf>, Abruf am 08.09.2010

Lexika

Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Außensteuergesetz, online im Internet: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/aussensteuergesetz-astg.html>, Abruf am 08.09.2010

Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Territorialitätsprinzip, online im Internet: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/17117/territorialitaetsprinzip-v5.html>, Abruf am 07.09.2010

Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: materielles Recht, online im Internet:
<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/10887/materielles-recht-v4.html>, Abruf am 15.09.2010

Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Fremdkapital, online im Internet:
<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/fremdkapital.html>, Abruf am 09.10.2010

Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Basisgesellschaften, online im Internet:
<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/basisgesellschaften.html>, Abruf am 18.10.2010

sonstige

<http://diepresse.com/home/wirtschaft/economist/518731/index.do>, Abruf am 07.09.2010

<http://derstandard.at/1256743789551/Schattenfinanzindex-Oesterreich-unter-den-intransparentesten-Finanzplaetzen-der-Welt>, Abruf am 07.09.2010

http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_92/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/013,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, Abruf am 08.09.2010

<http://www.be24.at/blog/entry/643916>, Abruf am 09.10.2010

http://www.tax-law.at/download/World_Tax_2005_Austria.pdf, Abruf am 16.10.2010

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Austria.pdf, Abruf am 26.10.2010

Abstract

Steuerparadiese in Europa – Analyse (ehemaliger) britischer Kronkolonien aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft

Ziel dieser Diplomarbeit ist es, die ausgewählten Steuergestaltungsmöglichkeiten Sitzverlagerung, Finanzierung und Gewinnverlagerung aus der Sicht einer österreichischen Kapitalgesellschaft zu analysieren. Dies erfolgt in einem ersten Schritt im Allgemeinen aus der Perspektive des österreichischen Steuerrechts. Als Pendant zum Rechtssystem Österreich werden die steuerlichen Rahmenbedingungen ausgewählter Rechtssysteme (ehemaliger) britischer Kronkolonien in Europa betrachtet. Darunter fallen die Isle of Man, die Kanalinseln Guernsey und Jersey, Gibraltar, Malta und Zypern. In weiterer Folge werden die zuerst entwickelten steuerlichen Konsequenzen der beschriebenen Steuergestaltungsmöglichkeiten aus österreichischer Sicht im Einzelnen auf die steuerlichen Rahmenbedingungen der (ehemaligen) britischen Kronkolonien angewandt.

Tax havens in Europe – Analysis of (former) British crown colonies from the view of Austrian corporation

The objective of this master thesis is, to analyze selected possibilities of tax planning, namely transfer of seat, financing and transfer of profits, from the point of view of an Austrian corporation. As a first step this is generally done from the perspective of Austrian tax law. As counterpart to the legal system of Austria, the taxation framework of selected (former) British crown colonies is reviewed. These include the Isle of Man, Channel Islands Guernsey and Jersey, Gibraltar, Malta and Cyprus. Next the former developed consequences regarding taxes from the Austrian point of view are applied to the taxation framework of the (former) British crown colonies in detail.

Curriculum Vitae

Flora Elisabeth KÖCK

3100 St. Pölten

Persönliche Angaben:

- Familienstand: ledig
- Staatsangehörigkeit: Österreich
- Geburtsdatum: 14.01.1984
- Geburtsort: St. Pölten

Ausbildung

10/2002 - 12/2010 Universität Wien Wien

Studium der Internationalen Betriebswirtschaftslehre

Schwerpunkte

- Revision, Steuern und Treuhand

Lehrstuhl für externes Rechnungswesen, Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

- Internationales Marketing

Lehrstuhl für internationales Marketing, Univ.-Prof. DDr. Adamantios Diamantopoulos

Juni 2002 Gymnasium, IBMV Institut d. Engl. Frl. St. Pölten

Matura

Abschluss mit gutem Erfolg

Berufserfahrung

04/2008 bis dato Deloitte NÖ Wirtschaftsprüfungs GmbH St. Pölten

Berufsanwärterin Vollzeit

06/2005 bis 03/2008 Hennes & Mauritz GesmbH St. Pölten

Geringfügige Beschäftigung

10/2003 bis 03/2008 Eurotraining Personalberatung Wien

Geringfügige Beschäftigung

**Berufserfahrung
(Praktika)**

September 2006 TBWA\WIEN Werbeagentur GmbH Wien
Praktikantin

Juli und August 2006 Karl-Eder Robust Plastik GmbH Wien
Praktikantin / Werkvertrag

Juli 2004 Rudolf Leiner GmbH St. Pölten
Praktikantin / Fakturierung

Juli und August 2003 Salzer Papier GmbH St. Pölten
Praktikantin / Werkvertrag

September 2002 Kollmann & Partner Ollersbach/NÖ
Praktikantin / Werkvertrag

August 2002 A.Ö. Krankenhaus St. Pölten
Praktikantin / Labor

Juli 2002/Juli 2001 NÖ. Gebietskrankenkasse St. Pölten
Praktikantin / Exekutionsabteilung / Beitragseinbringung

August 2001/Juli 2000 P.S.K. Bank GmbH St. Pölten
Praktikantin