

1. Einführung

1.1. Rechtfertigung des Themas

Die Verlagerung von Einkünften ist ein Dauerbrenner des Steuerrechts. Zuletzt – als diese Arbeit bereits ihre finalen Züge annahm – haben der BEPS-Report und der BEPS-Action Plan der OECD diesen Themenkomplex wieder in den Blickpunkt der Fachwelt gerückt.¹ Dabei ist das Bestreben einer Verlagerung von Einkünften zur Steueroptimierung nichts Neues. Nur die Fallkonstellationen, an denen sich die Verlagerung manifestiert, haben sich über die Zeit geändert. Vor vierzig Jahren war das Einkünftesplitting innerhalb der Familie das beherrschende Thema. Der Grund dafür war der Übergang von der Haushaltsbesteuerung zur Individualbesteuerung, die das erst ermöglicht und vorteilhaft gemacht hat. Heute steht die Verlagerung von Einkünften auf juristische Personen im Blickpunkt der Aufmerksamkeit. Das betrifft sowohl das nationale als auch das internationale Steuerrecht. Im nationalen Steuerrecht war es zuletzt die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften bei Einkünften, deren Erzielung durch Körperschaften gemeinhin als ungewöhnlich gilt („höchstpersönliche“ Tätigkeit zB von Künstlern und Drittanstellung von Geschäftsleitern). Im internationalen Steuerrecht sind die grenzüberschreitende Verlagerung von Einkünften durch multinational agierende Unternehmen und die Verlagerung von Vermögen auf ausländische Stiftungen und ähnliche Vermögensmassen die beherrschenden Themen. Der BEPS-Action Plan zeigt, dass diese Themen die Steuerwissenschaft und -praxis noch länger beschäftigen werden.

Die Verlagerung von Einkünften ist an sich auch nichts Verwerfliches, sondern ein wichtiger Aspekt der Freiheit von Individuen und Unternehmen, die ihre persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse entsprechend ihren Vorstellungen gestalten können. Wer an einem Ort ansässig bzw wirtschaftlich tätig ist, der soll – unter Beachtung der Verteilung von Besteuerungsrechten durch die Doppelbesteuerungsabkommen – auch seine Einkünfte an diesem Ort versteuern können. Die Möglichkeit der Verlagerung von Einkünften ist also bloß eine Folge der liberalisierten und globalisierten Welt.

¹ *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (2013); *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (2013). Die beiden Berichte thematisieren die Verlagerung von Einkünften im internationalen Kontext.

Problematisch ist aber, dass die Staaten ihre Steuersysteme bisher nicht ausreichend auf diese globale Welt abgestimmt haben. Die Steuerrechtsordnungen sind nach wie vor weitgehend nationalstaatlich geprägt. Eine grenzüberschreitende Abstimmung erfolgt nur sehr eingeschränkt durch die – in der Regel bilateralen – Doppelbesteuerungsabkommen. Auch die Europäische Union hat es nur in Teilbereichen des Steuerrechts geschafft, einheitliche Regelungen für alle Mitgliedsstaaten durchzusetzen (zB die Mehrwertsteuersystemrichtlinie und die Mutter-Tochter-Richtlinie). Versuche einer weitergehenden Koordinierung (zB Verlustrichtlinie, Richtlinie über eine CCCTB) sind bislang aber gescheitert.

Diese mangelnde internationale Abstimmung der Steuersysteme ist teilweise darauf zurückzuführen, dass manche Staaten nicht auf Vorteile verzichten wollen, die sie aus einem attraktiven Besteuerungsregime ziehen. Das Steuerrecht wird dadurch zum Standortfaktor im internationalen Wettbewerb. Zum Teil sind die mit einer Verlagerung von Einkünften verbundenen Vorteile aber auch bloß auf eine grundlegend unterschiedliche Konzeption der nationalen Steuersysteme zurückzuführen, die sich nur unter erheblichen Anstrengungen vereinheitlichen lassen würden. Der BEPS-Action Plan führt dazu aus: *“When designing their domestic tax rules, sovereign states may not sufficiently take into account the effect of other countries’ rules. The interaction of independent sets of rules enforced by sovereign countries creates frictions, including potential double taxation for corporations operating in several countries. It also creates gaps, in cases where corporate income is not taxed at all.”*² Die fehlende Koordination zwischen den Staaten führt zwangsläufig dazu, dass Unternehmen und Individuen die für sie optimale Steuerrechtsordnung auswählen – die Folge ist eine legale Steuervermeidung und Steuerarbitrage. Für den Fall der exzessiven Ausnutzung dieser Möglichkeiten hat sich der Begriff der „aggressiven Steuerplanung“ etabliert.

Aber nicht nur manchen Unternehmen kann vorgehalten werden, dass sie die bestehenden Möglichkeiten exzessiv ausschöpfen. Auch die Staaten reagieren auf die Verlagerung von Einkünften nicht durch multinationale Abstimmung ihrer Steuersysteme sondern durch unilaterale Anti-Missbrauchsregelungen, die sie oft überschießend ausgestalten. Der BEPS-Action Plan wendet sich aber gerade besonders scharf gegen unilaterale Maßnahmen, da diese zu einem globalen Steuerchaos und einem vermehrten Wiederauftreten von Doppelbe-

² OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (2013) 9.

steuerungen führen könnten: „*unilateral measures, which could lead to global tax chaos marked by the massive re-emergence of double taxation. In fact, if the Action Plan fails to develop effective solutions in a timely manner, some countries may be persuaded to take unilateral action for protecting their tax base, resulting in avoidable uncertainty and unrelieved double taxation.*“³

Die mit der Verlagerung von Einkünften verbundenen Aspekte sind derart vielgestaltig, dass in dieser Arbeit nicht alle Bereiche untersucht werden können. Den Anlass zu dieser Arbeit hat vor allem die Judikatur zur Einkünftezurechnung bei „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten gegeben. Schon bevor der BEPS-Action Plan veröffentlicht wurde, war darüber hinaus die Untersuchung der Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht und damit verbundener Missbrauchsfragen geplant. Zunächst werden aber der Begriff der „Verlagerung“ von Einkünften präzisiert und die Einflussfaktoren auf die Verlagerung von Einkünften dargestellt. Auf dieser Grundlage wird anschließend die Zielsetzung der Arbeit eingegrenzt und ihre Gliederung skizziert.

1.2. Die „Verlagerung“ von Einkünften

Der Begriff der „Verlagerung“ von Einkünften ist weder ein steuerrechtlicher Begriff, noch hat er sich als rechts- oder wirtschaftswissenschaftlicher Fachbegriff⁴ etabliert. Dennoch hat schon der erste Tagungsband der DStJG 1979 im Untertitel von der „*Einkommensverlagerung*“ gesprochen und im Vorwort und den Fachbeiträgen war von „*Einkünfteverlagerungen*“ und der „*Verlagerung von Einkunftsquellen*“ die Rede.⁵ Allen Fällen der Verlagerung ist gemeinsam, dass damit Sachverhalte angesprochen werden, in denen eine **Einkunftsquelle von einer Person auf eine andere Person übertragen** wird (zB ein Unternehmen, ein Betrieb, eine Immobilie oder anderes Vermögen). An ihre Grenzen stößt diese einkunftsquellenbasierte Definition dort, wo multinational agierende Unternehmen ihre Funktionsbereiche in verschiedenen Staaten ansiedeln und einzelne Einkunftsquellen nicht mehr eindeutig voneinander abgegrenzt werden

³ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (2013) 11.

⁴ So ist der Begriff beispielsweise im Fachlexikon Steuern [Tumpel, (Hrsg), 2007] nicht enthalten.

⁵ Siehe die Beiträge von Ruppe, Schmidt, Meincke, Ault, Dijck und Mennel, in Tipke (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979).

können. Ähnliche Probleme bestehen in der Digital Economy,⁶ wo die Einkunftsquelle meist nicht im Computer-Server, sondern in den entwickelten Algorithmen besteht.

In der steuerrechtlichen Literatur und Judikatur wird der Begriff der „Verlagerung“ von Einkünften ohne besondere Definition allgemein gebräuchlich verwendet.⁷ Bisweilen wird auch von „Gewinnverlagerung“⁸ oder der „Verlagerung von Steuersubstrat“⁹ gesprochen. Auch die Europäische Kommission verwendet in ihrer Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung den Begriff der „*Verlagerung steuerpflichtiger Gewinne*“.¹⁰ Die OECD hat ihre Empfehlung sogar unter dem Titel „*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*“ veröffentlicht.¹¹ Über die Empfehlungen der Europäischen Kommission und der OECD – wo unter „Profit Shifting“ nur die Verlagerung von Einkünften

⁶ Vgl. *OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing (2013) 7.

⁷ Siehe zB *Jakom/Laudacher*, EStG, § 2 Rz 37 und 41; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58; *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-slovenischen Doppelbesteuerungsabkommens, SPRW, 2014, 1; *Stocker/Wolf*, Fruchtgenüsse innerhalb der Familie, taxlex 2008, 176; *Tanzer*, Der steuerrechtliche Durchgriff gegenüber österreichischen Privatstiftungen, ecolex 2004, 471; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0028.

⁸ Siehe zB *Beiser*, Neue Regeln zur Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis zwischen den Staaten, SWI 2014, 145; *Lechner*, Wegzugsbesteuerung, Kapitalgesellschaften und immaterielle Wirtschaftsgüter, FJ 2013, 77; *Brandl/Gahleitner/Leitner*, Offshore-Gestaltungen im Blickpunkt, SWK 2013, 1061; *Loukota*, Das Protokoll zum Internationalen Steuerrecht 2008, FJ 2009, 142; VwGH 20.4.2006, 2006/15/0019; VwGH 26.8.2009, 2004/13/0115; VwGH 30.6.2005, 2001/15/0218; VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165; VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042.

⁹ *Bendlinger*, Die Zurechnung von Einkünften im Lichte der Steueroasen-Judikatur des VwGH, VWT 2008 H 3, 24.

¹⁰ Empfehlung der Kommission vom 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, KOM (2012) 8806 endgültig, 2; siehe dazu etwa *Lang*, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62.

¹¹ *OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing (2013).

ten im internationalen Kontext gemeint ist – hinaus, soll in dieser Arbeit auch die nationale Verlagerung von Einkünften betrachtet werden.

Um der folgenden Untersuchung ein definiertes Begriffsverständnis zugrunde zu legen, ist vorweg eine Begriffsabgrenzung erforderlich. Dazu ist *Gassner* zu zitieren, der darauf hingewiesen hat, dass das Steuerschuldverhältnis eine „*sachliche, zeitliche, territoriale und natürlich auch eine persönliche Komponente*“ aufweist.¹² Zu einer Besteuerung von Einkommen kommt es folglich dann, wenn eine natürliche oder juristische Person während eines bestimmten Zeitraumes an einem bestimmten Ort steuerpflichtige Einkünfte erzielt. Ist nur eine dieser Voraussetzungen nicht oder noch nicht erfüllt, dann ist auch der Steuertatbestand nicht oder noch nicht erfüllt. In einem weiten Begriffsverständnis sind unter der Verlagerung von Einkünften deshalb alle – meist gezielten – **Handlungen** zu verstehen, durch die **eines dieser vier Kriterien beeinflusst** wird. Im engeren Sinn wird darunter nur die Veränderung der persönlichen Zurechnung und/oder der territorialen Zuordnung verstanden:

- Sachliche Zuordnung
- Zeitliche Zuordnung
- Territoriale Zuordnung
- Persönliche Zurechnung

Mit der **sachlichen Zuordnung** wird die Zuordnung von Einkünften zu einer Einkunftsart angesprochen. Einkünfte, die nicht unter eine der sieben Einkunftsarten subsumiert werden können, sind nicht steuerbar.¹³ Das österreichische Ertragsteuerrecht kennt einen synthetischen Einkommensbegriff, dh grundsätzlich werden sämtliche Einkünfte summiert und anschließend gemeinsam besteuert.¹⁴ Dennoch ist keineswegs unbedeutend, welcher Einkunftsart Einkünfte zuzuordnen sind, da hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage¹⁵ und

¹² *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, Referate und Diskussionsbeiträge zum 15. ÖJT, Bd III/2 (2003) 67 (69).

¹³ In jüngerer Zeit wurde beispielsweise diskutiert, ob Wissenschaftspreise steuerbar sind (siehe dazu *Kanduth-Kristen/Komarek*, Steuerpflicht für Anerkennungspreise zur Prämierung wissenschaftlicher Arbeiten?, SWK 2013, 703; *Watzinger*, Sind Wissenschaftspreise steuerbar?, SWK 2013, 1261).

¹⁴ Vgl statt vieler *Peyerl*, Rechnungswesen und Steuerrecht (2013) 116.

¹⁵ Beispiele: Während Kapitalgesellschaften, bei denen alle Einkünfte durch § 7 Abs 3 KStG als gewerbliche Einkünfte fingiert werden, und (größere) Gewerbetreibende zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ver-

auch der Möglichkeit der Verlustverwertung wesentliche Unterschiede zwischen den Einkunftsarten bestehen.¹⁶ Darüber hinaus ist in Ansätzen eine Schedulensteuerung verwirklicht, da insbesondere Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen idR nicht progressiv sondern linear mit 25% besteuert werden. Für die Steuerpflichtigen ergeben sich durch all diese Faktoren Anreize zu einer gezielten Verlagerung von Einkünften auf eine bestimmte Einkunftsart. Diese Anreize werden umso größer, je größer die Unterschiede zwischen den einzelnen Einkunftsarten sind. Oft sind diese Unterschiede als sachlich nicht gerechtfertigte Systembrüche zu qualifizieren.¹⁷

Die **zeitliche Zuordnung** von Einkünften betrifft die Zuordnung von Einkünften zu einem Besteuerungszeitraum. Der Besteuerungszeitraum ist grundsätzlich das Kalenderjahr. Dabei geht es um die Frage, wann Einkünfte iSd § 2 Abs 1 EStG bzw § 7 Abs 1 KStG als „bezogen“ gelten. Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs ist dies auf Grundlage des Realisationsprinzips zu bestimmen. Demzufolge gelten Erträge im Zeitpunkt des Umsatzaktes als realisiert. Aufwendungen sind im Zeitpunkt des damit verbundenen Vermögensver-

pflichtet sind, ermitteln Freiberufler ihren Gewinn stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Während der AfA im betrieblichen Bereich idR eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 3% zugrunde zu legen ist (§ 8 Abs 1 EStG), ist bei den außerbetrieblichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich eine Nutzungsdauer von 1,5% anzunehmen (§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG).

¹⁶ Während bei außerbetrieblichen Kapitaleinkünften kein Verlustvortrag und nach § 27 Abs 8 EStG nur ein eingeschränkter Verlustausgleich möglich ist, können Verluste aus betrieblichen Kapitaleinkünften gem § 6 Z 2 lit c EStG zur Hälfte mit anderen betrieblichen Gewinnen ausgeglichen bzw in spätere Jahre vorgetragen werden.

¹⁷ Das betrifft etwa die in Fn 15 angesprochenen Unterschiede bei der Gewinnermittlung von Freiberuflern und Gewerbetreibenden. Auch der VfGH (6.12.2006, G 151/06) hat bereits anklingen lassen, dass „die Grenzen zwischen den betrieblichen Einkunftsarten, speziell diejenigen zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit, fließend und oft zufällig geworden sind und dass sich das betriebswirtschaftliche Umfeld freiberuflicher Tätigkeiten dem von Gewerbebetrieben stark angenähert hat“. Zur Systematik der Gewinnermittlungsarten siehe statt vieler Urtz, Änderung der Gewinnermittlungsarten durch das StruktAnpG 2006, GeS 2006, 262 und Urnik, Die Änderungen der steuerlichen Gewinnermittlungssystematik durch das StruktAnpG 2006, taxlex 2006, 300.

zehrns zu erfassen. Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern und im außerbetrieblichen Bereich gilt dagegen das Zufluss-Abfluss-Prinzip. Das bedeutet, dass Einnahmen grundsätzlich in dem Kalenderjahr als bezogen gelten, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (§ 19 EStG). Ausgaben gelten vice versa in dem Kalenderjahr als getätigt, in dem sie abgeflossen sind.¹⁸

Steuerpflichtige sind idR bestrebt, Einkünfte zeitlich in die Zukunft zu verlagern, da dies einen Liquiditäts- und Zinsvorteil bewirkt. Das gilt allerdings nur aus einem rein steuerrechtlichen Blickwinkel, denn sobald mit der zeitlichen Verlagerung auch ein späterer Vermögenszufluss aus der betreffenden Leistung verbunden ist, kann die zeitliche Verlagerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht auch insgesamt nachteilig sein. Es ist deshalb zwischen den Vorteilen einer späteren Besteuerung und den Nachteilen eines späteren Vermögenszuflusses aus dem Geschäft abzuwägen. Nur selten lässt sich ein Vermögenszufluss verwirklichen, der erst später besteuert wird.¹⁹ Häufiger – etwa bei Rückstellungen – ist es aufgrund des bilanzrechtlichen Vorsichtsprinzips möglich, einen Abzugsposten geltend zu machen, der erst später zu einem Vermögensabfluss führt. Umgekehrt kann in manchen Fällen aber auch eine vorgezogene Realisation von Einkünften vorteilhaft sein – etwa wenn dadurch Verluste zeitnah verwertet werden können, oder wenn für die Zukunft Steuererhöhungen erwartet werden.

Unter der **territorialen Zuordnung** wird die Erfassung von Einkünften durch die Besteuerungshoheit einer Gebietskörperschaft verstanden. Meist geht es dabei um die Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen zwei Staaten. In Staaten, die einzelnen Regionen eine Besteuerungshoheit verliehen haben, kann aber auch die Frage der innerstaatlichen Zuordnung von Bedeutung sein. Besteuerungssubstrat, für das keine Gebietskörperschaft einen Besteuerungsanspruch erhebt, ist nicht steuerbar. Praktisch häufiger sind aber Fälle, in denen

¹⁸ Die Wertminderung von langfristig nutzbaren Wirtschaftsgütern ist auch im Rahmen des Zufluss-Abfluss-Prinzips durch die AfA zu erfassen. Eine weitere Ausnahme gilt nach § 4 Abs 3 EStG bei der Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen. Unter dieser Voraussetzung „sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen.“

¹⁹ Das ist zB bei erhaltenen Anzahlungen, die aber meist nur für einen kurzen Zeitraum geleistet werden, der Fall. Da eine erhaltene Anzahlung noch nicht mit einer Leistung seitens des Zahlungsempfängers verbunden ist, entspricht die Nichterfassung als Gewinn dem Realisationsprinzip.

mehrere Staaten ein Besteuerungsrecht beanspruchen. Eine Doppelbesteuerung kann in diesen Fällen durch Doppelbesteuerungsabkommen oder durch unilaterale Maßnahmen vermieden werden.

Eine territoriale Verlagerung von Einkünften setzt voraus, dass die Einkünfteerzielung, dh die wirtschaftlichen Aktivitäten verlagert werden. Das kann auf mehrere Arten erfolgen. So können Personen, ohne ihre Ansässigkeit zu ändern, im Gebiet eines anderen Staates tätig werden, und dort einen Einkünfteerzielungsbestand erfüllen. Bei Staaten, die dem Territorialitätsprinzip folgen, werden in diesem Fall nur die im Territorium dieses Staates erwirtschafteten Einkünfte (im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht) der Besteuerung unterworfen. Das kann beispielsweise dadurch erfolgen, dass ein Steuerpflichtiger eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit in einem anderen Staaten ausübt (§ 98 Abs 1 Z 2 und 4 EStG). Im anderen Staat kann aber auch eine Betriebsstätte, dh eine feste Einrichtung unterhalten werden (§ 98 Abs 1 Z 2 und 4 EStG).

Darüber hinaus können Einkünfte auch dadurch verlagert werden, dass eine Person ihre Ansässigkeit verändert. Bei Staaten, die dem Welteinkommensprinzip folgen, werden dann – sofern nicht ein DBA etwas Abweichendes bestimmt – sämtliche Einkünfte der Besteuerung unterworfen. In vielen Steuerrechtsordnungen ist die Ansässigkeit bei natürlichen Personen an das Vorhandensein eines inländischen Wohnsitzes bzw an den gewöhnlichen Aufenthalt geknüpft (§ 1 Abs 2 EStG iVm § 26 BAO). Bei Personen, die in mehreren Staaten als ansässig gelten, regelt das OECD-MA, dass die Ansässigkeit nach dem „*Mittelpunkt der Lebensinteressen*“ (sog „tie breaker rule“ nach Art 4 Abs 2 lit a) zu bestimmen ist.

Grundsätzlich können auch juristische Personen ihre Ansässigkeit verändern. Inwieweit das im jeweiligen Einzelfall möglich ist, hängt von den Rechtsordnungen der daran beteiligten Staaten ab.²⁰ Im österreichischen Steuerrecht ist die Ansässigkeit von juristischen Personen an einen inländischen Ort der Geschäftsleitung bzw an einen inländischen Sitz geknüpft (§ 1 Abs 2 KStG iVm § 27 BAO). Bei juristischen Personen, die in mehreren Staaten als ansässig gelten, regelt Art 4 Abs 3 OECD-MA, dass die Ansässigkeit nach dem „*Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung*“ zu bestimmen ist. In den meisten Fällen werden Einkünfte jedoch nicht dadurch territorial verlagert, dass eine juristische Person umzieht, sondern dass im Destinationsland eine neue juristische Person nach der dortigen Rechtsordnung errichtet wird. Unterhält eine in einem Staat ansässige

²⁰ Siehe dazu Abschnitt 5.5.1.3.3.

Person Geschäftsbeziehungen mit einer nahestehenden Person eines anderen Staates, dann sind auch die anzusetzenden Verrechnungspreise ein zentrales Thema. Das gilt auch zwischen dem Stammhaus einer Person und der in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte derselben Person.

Der vierte Aspekt der Verlagerung von Einkünften betrifft schließlich die **persönliche Zurechnung**. Mit der persönlichen Zurechnung von Einkünften wird die Frage beantwortet, welche Person die fraglichen Einkünfte erzielt hat, dh wer den Steuertatbestand ausgelöst hat. Es geht um die Verknüpfung von Steuerobjekt und Steuersubjekt.

Die persönliche Zurechnung von Einkünften kann grundsätzlich nur dadurch geändert werden, dass die Einkunftsquelle, aus der die betreffenden Einkünfte stammen, auf eine andere Person übertragen wird. Diese Übertragung kann auf unterschiedlichen Rechtsgrundlagen beruhen und sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich erfolgen (zB Kauf, Umgründung, Pacht, Miete, Schenkung, Erbschaft, Fruchtgenussrecht). Je nach Art des Rechtsgeschäfts sind die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aufzudecken oder die Buchwerte fortzuführen. Sind die Werte des Rechtsvorgängers fortzuführen, dann werden mit den stillen Reserven auch nicht realisierte Einkünfte übertragen. Das hat unter anderem Auswirkungen auf die AfA-Bemessungsgrundlage beim Rechtsnachfolger.

Eine Verlagerung von Einkünften ist beispielsweise von einer natürlichen Person auf eine andere natürliche Person möglich – die Übertragung innerhalb der Familie ist die ursprünglichste Form der Verlagerung von Einkünften. Darüber hinaus ist eine Verlagerung zwischen natürlichen Personen auch dadurch möglich, dass bei Personengemeinschaften das Beteiligungsverhältnis und damit die Gewinnaufteilung verändert werden. Im modernen Wirtschaftsleben werden Einkünfte jedoch am häufigsten durch Übertragung einer Einkunftsquelle von einer natürlichen auf eine juristische Person oder auch zwischen zwei juristischen Personen verlagert.

Bereits realisierte positive Einkünfte können nicht übertragen werden. Nur eine Verlagerung von negativen Einkünften in der Form von Verlustvorträgen ist unter engen Voraussetzungen möglich. So können bei natürlichen Personen Verlustvorträge auf die Gesamtrechtsnachfolger (Erben) übergehen. Und sowohl bei natürlichen als auch bei juristischen Personen ist umgründungsbedingt ein objektbezogener Verlustübergang möglich. Während die Möglichkeit der effektiven Übertragung von Einkünften in Form stiller Reserven davon abhängt, ob die stillen Reserven später realisiert werden können, hängt die Möglichkeit der

effektiven Verwertung von übertragenen Verlusten davon ab, ob diese beim Übernehmenden später mit positiven Einkünften verrechnet werden können.

1.3. Einflussfaktoren auf die Verlagerung von Einkünften

Ob eine Verlagerung von Einkünften vorteilhaft ist, hängt von zahlreichen Einflussfaktoren ab. Ziel der folgenden Betrachtung ist aber nicht die Generierung einer abschließenden Systematik, sondern eine typologische Einschätzung relevanter Kriterien. Dabei ist zwischen steuerlichen Einflussfaktoren und außersteuerlichen Einflussfaktoren zu unterscheiden.

1.3.1. Außersteuerliche Einflussfaktoren

Zu den außersteuerlichen Aspekten zählen im innerstaatlichen Bereich insbesondere die Unternehmensnachfolge und die betriebswirtschaftlich optimale Strukturierung von Unternehmen (zB hinsichtlich Beteiligungs- und Entscheidungsstruktur sowie Haftung und Kapitalbeschaffung). Während die Unternehmensnachfolge zwangsläufig eine Verlagerung von Einkünften zur Folge hat, kann die Weiterentwicklung der Unternehmensstruktur eine Verlagerung von Einkünften als Nebeneffekt zur Folge haben – etwa durch die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft oder durch die Gestaltung und Entwicklung von Konzernstrukturen.

Aus internationaler Perspektive sind vor allem die Standortfaktoren von maßgeblicher Bedeutung. Dabei ist zwischen „harten“ und „weichen“ Standortfaktoren zu unterscheiden. Zu den „weichen“ Standortfaktoren gehören vor allem die Wohn- und Umweltqualität sowie das Kultur-, Freizeit- und Bildungsangebot. Bei den „harten“ Standortfaktoren sind insbesondere die Nähe zu Absatz- und Beschaffungsmärkten, die Verfügbarkeit entsprechend qualifizierter Arbeitskräfte und das Lohnniveau, das Angebot an Betriebsflächen, die Verkehrsanbindung, die Ausstattung mit Versorgungs- und Versorgungseinrichtungen, die politische Stabilität, das Angebot an Wirtschaftsförderung und die steuerlichen Rahmenbedingungen relevant.

Die steuerlichen Rahmenbedingungen sind aus internationaler Perspektive nur einer von vielen Standortfaktoren. Bei der Standortwahl international agierender Unternehmen sind die steuerlichen Aspekte deshalb im Rahmen einer multikriteriellen Entscheidung zu berücksichtigen. Diese Entscheidung erfolgt unter Ungewissheit, weil manche Standortfaktoren nicht oder nur eingeschränkt quantifizierbar sind (zB die politische Stabilität in einem Land). Nur wenn die steuerliche Vorteilhaftigkeit eines Standortes alle anderen Faktoren wesentlich

überwiegt, oder wenn mit der Standortwahl keine nennenswerte physische Präsenz verbunden ist, sind die steuerlichen Rahmenbedingungen allein ausschlaggebend. Eine nennenswerte physische Präsenz ist dann nicht erforderlich, wenn Einkünfte ohne umfangreiche materielle oder personelle Ressourcen erwirtschaftet werden können (zB Holdinggesellschaften, Einkünfte im Bereich der Digital Economy).

Die zuvor genannten Standortfaktoren werden auch als Makrostandortfaktoren bezeichnet. Bei rein innerstaatlich agierenden (meist kleinen) Unternehmen sind dagegen nur die Mikrostandortfaktoren (zB das Angebot an Betriebsflächen und die Verkehrsanbindung einer Region) relevant. Gerade bei diesen (Familien-)Unternehmen geben oft steuerliche Aspekte den Ausschlag für eine Verlagerung von Einkünften. Die Einkünfte werden dabei nicht territorial sondern personell, dh auf eine andere Person, verlagert (zB Einkünftesplittung innerhalb der Familie,²¹ Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft).

1.3.2. Steuerliche Einflussfaktoren

Zur zweiten Gruppe der Einflussfaktoren auf die Verlagerung von Einkünften – den steuerlichen Aspekten – zählt als offensichtlichstes Kriterium zunächst die Höhe des Steuertarifs. Neben der Höhe spielen aber auch die Ausgestaltung des Tarifs (linearer oder progressiv) und Tarifunterschiede in Abhängigkeit von der Rechtsform eine wesentliche Rolle. Neben dem Tarif haben die Bestimmungen über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage eine wichtige Bedeutung. So führen großzügige Betriebsausgabenregelungen zu einem effektiv niedrigeren Steuersatz, während restriktive Bestimmungen den effektiven Steuersatz erhöhen. Auch sachliche und persönliche Steuerbefreiungen wirken sich günstig auf den effektiven Steuersatz aus. Genauso haben Gruppenbesteuerungsregime und Regelungen, die eine rasche Verlustverrechnung ermöglichen, vorteilhafte Wirkungen. Darüber hinaus haben Staaten, die eine Verwertung von Auslandsverlusten ermöglichen, oder die über ein Netz an günstigen DBA verfügen, steuerliche Standortvorteile.

Ein weiterer Einflussfaktor auf die Verlagerung von Einkünften ist die **Besteuerung der Übertragung von Einkunftsquellen**. Staaten, die über ein restriktives Umgründungssteuerrecht verfügen, und die bei einem Rechtsformwechsel deshalb stille Reserven besteuern oder einen Verlustübergang untersa-

²¹ Siehe etwa EStR 2000, Rz 1127.

gen, behindern die Übertragung von Einkunftsquellen. Dadurch werden auch wirtschaftlich sinnvolle und notwendige Umstrukturierungen gehemmt.

Abgaben, die bei der Übertragung einer Einkunftsquelle einmalig erhoben werden, sind aus betriebswirtschaftlicher Sicht als Annuität auf den voraussichtlichen Zeitraum der Nutzung bzw bis zur nächsten Übertragung aufzuteilen. Je höher die Übertragung von Einkunftsquellen besteuert wird, desto unattraktiver wird die Übertragung. Typische Steuern, die bei der Übertragung von Einkunftsquellen anfallen, sind Verkehrssteuern wie die Grunderwerbsteuer, die Stiftungseingangssteuer und die frühere Erbschafts- und Schenkungssteuer. Auch Gebühren und Vertragserrichtungskosten wirken sich nachteilig auf die Übertragung von Einkunftsquellen aus. Im internationalen Kontext kann vor allem eine Wegzugsbesteuerung eine hemmende Wirkung auf die grenzüberschreitende Übertragung von Einkunftsquellen entfalten.

1.4. Zielsetzung der Arbeit

Das Ziel dieser Arbeit besteht vorrangig in der Untersuchung der Verlagerung von Einkünften, soweit sie mit der **persönlichen Zurechnung** (income attribution) in Zusammenhang steht. Da die persönliche Zurechnung im internationalen Kontext eng mit der territorialen Zuordnung verbunden ist, soll auch die **territoriale Verlagerung** (profit shifting) untersucht werden. Darüber hinaus werden Fragen der Steuerumgehung und des Steuermissbrauchs betrachtet, soweit sie mit der Verlagerung von Einkünften in Zusammenhang stehen. Im internationalen Kontext sollen abschließend auch Zurechnungskonflikte untersucht werden.

Andere Themenbereiche, die ebenfalls mit der Verlagerung von Einkünften zusammenhängen, müssen eigenen Arbeiten vorbehalten bleiben. Das betrifft die sachliche und zeitliche Zuordnung von Einkünften, vor allem aber die umfangreichen Themen Transfer Pricing und Wegzugsbesteuerung.

1.5. Aufbau der Arbeit

In Kapitel 2 werden als Grundlage für die weiteren Kapitel die Grundsätze der Einkünftezurechnung bei natürlichen Personen dargestellt. Dabei sind unter anderem die Zurechnung von Abzugsposten und die Abzugsfähigkeit von „Dritt-aufwand“ zu betrachten.

In Kapitel 3 wird die Einkünftezurechnung bei juristischen Personen untersucht. Diesbezüglich hat sich bisher noch keine unstrittig anerkannte Meinung herauskristallisiert. Im Detail ist strittig, inwieweit die Markteinkommenstheorie auf juristische Personen übertragen werden kann. Die Ausführungen in Kapitel 3

werden zeigen, dass bei juristischen Personen keine anderen Grundsätze als bei natürlichen Personen gelten können. In jüngerer Zeit hat sich die Diskussion um die Einkünftezurechnung bei juristischen Personen vor allem an der Frage der „Zwischenschaltung“ von Kapitalgesellschaften entzündet. Dabei wurde kontrovers diskutiert, ob juristische Personen auch „höchstpersönliche Tätigkeiten“ (wie zB schriftstellerische Tätigkeiten) ausüben können. Wie zu zeigen sein wird, kann eine künstliche Aufspaltung in von Körperschaften „ausübbar“ und „nicht ausübbar“ Tätigkeiten dogmatisch nicht überzeugen.

In Kapitel 4 wird die persönliche Zurechnung und Übertragung von Verlusten – insbesondere von Verlustvorträgen – untersucht. Eine gesonderte Betrachtung von Verlusten ist erforderlich, weil Verlustvorträge negative Einkünfte der Vergangenheit sind, die in die Zukunft verlagert werden. Dabei stellt sich zunächst die Frage, ob ein Verlustübergang bei Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge geboten ist. Weiters ist zu untersuchen, inwieweit beschränkt Steuerpflichtigen ein Verlustabzug zu ermöglichen ist, und welche Rechtsfolgen ein Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht auslöst. Weitere große Themenfelder eröffnen sich im Zusammenhang mit dem Einkauf von Verlustvorträgen durch „Mantelkauf“ und dem Verlustübergang bei innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Umgründungen.

In Kapitel 5 wird die Einkünftezurechnung im internationalen Steuerrecht betrachtet. Dabei stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen ausländische Rechtsträger eine steuerliche Abschirmwirkung entfalten und ihnen Einkünfte zugerechnet werden können. Im Speziellen werden ausländische Kapitalgesellschaften sowie ausländische Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen betrachtet. Wenn einem ausländischen Rechtsträger Einkünfte zuzurechnen sind, dann wird nachgelagert häufig die Missbrauchsfrage aufgeworfen. Deshalb werden auch die österreichischen Anti-Missbrauchsbestimmungen und die einschlägige Judikatur zu betrachten sein. Dabei ist auch die jüngste Regelung der Nichtabzugsfähigkeit von niedrigbesteuerten Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern zu untersuchen. Im letzten Teil sind schließlich noch die abkommensrechtlichen Folgen zu betrachten, die sich im Fall von Zurechnungskonflikten im DBA-Recht ergeben.

Auf eine abschließende Zusammenfassung der Ergebnisse soll zugunsten von Schlussfolgerungen unmittelbar bei den einzelnen Teilkapiteln verzichtet werden.

2. Einkünftezurechnung bei natürlichen Personen

2.1. Einleitung

Die Verlagerung von Einkünften auf eine andere Person setzt eine Veränderung in der Zurechnung der Einkünfte voraus. Das erfordert eine veränderte Zurechnung der Einkunftsquelle, aus der diese Einkünfte resultieren. Die Verlagerung von Einkünften ist deshalb untrennbar mit der – entgeltlichen oder unentgeltlichen – Übertragung von Einkunftsquellen verbunden,²² denn die Zurechnung von Einkünften liegt nicht im Ermessen der Behörde.²³ Im folgenden Kapitel sollen deshalb die Grundsätze der **Einkünftezurechnung** geklärt und der Begriff der Einkunftsquelle präzisiert werden. Schon eingangs soll noch darauf hingewiesen werden, dass die Frage der Zurechnung von Einkünften nur ein – wenn auch zentraler – Teilaspekt der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ist. Das Einkommen ergibt sich erst nach dem horizontalen und vertikalen Verlustausgleich sowie dem Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen.²⁴

Unter **Zurechnung** wird die Herstellung einer Verbindung der Einkünfte mit einem Steuerpflichtigen, also der Konnex von Steuerobjekt und Steuersubjekt, verstanden. Es ist liegt daher auf der Hand, dass die Zurechnung von Einkünften voraussetzt, dass überhaupt steuerbare Einkünfte vorliegen.²⁵ Dabei ist grundsätzlich von der Seite der Erträge bzw Einnahmen als „*Wurzel der Einkünfte*“ auszugehen. Dennoch dürfen auch die Aufwendungen bzw Ausgaben nicht

²² So bereits *Ruppe* im Titel seines wegweisenden Beitrages anlässlich der ersten Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft: *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen (1978) 7. Erschienen auch in zweiter Auflage unter *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², DStJG, Bd 1 (1979) 7.

²³ VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022.

²⁴ Vgl § 2 Abs 2 EStG.

²⁵ Vgl VwGH 20.10.2009, 2007/13/0029 mit Verweis auf *Burgstaller*, in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 7 Rz 164 zu einer altglasverwertenden GmbH (ARA-System), der der Gerichtshof eine objektive Ertragsfähigkeit und Gewinnerzielungsabsicht abgesprochen hat.