

S W I

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Volker Heydt

Juristische Doppelbesteuerung als ungelöstes Problem

Legal Double Taxation: Can the ECJ Resolve the Problem?

Christoph Marchgraber

Spendenabzug und Rs. Kommission/Österreich

Tax Deductions for Donations in the Light of the Commission/Austria Case

Elke Aumayr / Marlies Steindl

Gewinnausschüttung einer GmbH an Schweizer Gesellschafterin

Profit Distribution of an Austrian Company to a Swiss Indirect Holding Corporation

Bernhard Ludwig

Vereinfachung bei der Besteuerung ausländischer Künstler oder Sportler

Simplification of the Taxation of Foreign Artists and Athletes

Alfred Holzapfel

Konsequenzen der deutsch-österreichischen Rentenbesteuerung

Consequences of the German-Austrian Taxation of Pensions

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions

Elke Aumayr / Marlies Steindl*)

SWI-Jahrestagung: Gewinnausschüttung einer österreichischen GmbH an indirekt beteiligte Schweizer Kapitalgesellschaft

SWI CONFERENCE: PROFIT DISTRIBUTION OF AN AUSTRIAN COMPANY TO A SWISS INDIRECT HOLDING CORPORATION

On November 18th, 2010, the fifth annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾

Sachverhalt: Die Rechtsfrage bezieht sich auf die Interpretation des § 94a EStG im Fall der Zwischenschaltung von Personengesellschaften. Eine österreichische GmbH nimmt eine Gewinnausschüttung an ihre operativ tätige deutsche Mutter-KG vor, an der zu 80 % eine deutsche und zu 20 % eine schweizerische Kapitalgesellschaft beteiligt sind.²⁾

Heinz Jirousek: Bei der Beteiligung handelt es sich um eine indirekte Beteiligung und nicht – wie in der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehen – um eine direkte Beteiligung. Die Frage der richtlinienkonformen Interpretation des Unmittelbarkeitserfordernisses bei Ausschüttungen nach der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde bereits in EAS 2630 und daran anknüpfend im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs 2006 behandelt. Das BMF folgt der richtlinienkonformen Interpretation des Unmittelbarkeitskriteriums im Bereich des EU- und des EWR-Raumes, nach der auch bei einer über eine im EU-Raum gelegene Personengesellschaftsbetriebsstätte gehaltenen Beteiligung das Unmittelbarkeitserfordernis für eine EU-Gesellschaft erfüllt ist und daher eine entsprechende KEST-Entlastung zu erfolgen hat. Demnach ist die deutsche Kapitalgesellschaft gemäß § 94a EStG zur KEST-Entlastung berechtigt. Dies gilt jedoch nicht für die Schweizer Kapitalgesellschaft, da bei dieser das Unmittelbarkeitserfordernis nicht als erfüllt angesehen wird. Aus dem EU-Recht kann keine automatische Bindungswirkung für die Schweiz abgeleitet werden. Auch in Art. 10 DBA Schweiz ist die Quellensteuerbefreiung an eine unmittelbare Mindestbeteiligung von 20 % gebunden. Daher wäre in allen anderen Fällen nach DBA nur ein Entlastungsanspruch auf 15 % möglich. Wie allerdings bereits in EAS 3110 angedeutet wurde, ist eine Quellensteuerbefreiung auch für die Schweizer Kapitalgesellschaft nicht auszuschließen, wenn von schweizerischer Seite Gegenseitigkeit geübt würde. Eine solche Gegenseitigkeitsbestätigung wurde im Jänner 2010 von

*) Mag. Elke Aumayr ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Mag. Marlies Steindl ist Forschungsprojektsassistentin an diesem Institut.

1) Am 18. November 2010 fand zum fünften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Dr. Heinz Jirousek, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, WP/StB Dr. Christian Ludwig, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlechner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödler, HR Gerhard Steiner und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

2) Siehe EAS 3145 vom 18. 3. 2010; EAS 3110 vom 15. 1. 2010.

schweizerischer Seite erteilt.³⁾ Darnach liegt die Unmittelbarkeit i. S. d. Art. 10 Abs. 2 DBA Schweiz auch dann vor, wenn eine Beteiligung über eine Personengesellschaft gehalten wird, die im Staat der Personengesellschaft als transparent behandelt wird. Daher ist die Vollentlastung auch für die schweizerische Kapitalgesellschaftsgesellschafterin der KG möglich. Auch österreichische Kapitalgesellschaften sind auf der Basis der Reziprozität (Beteiligung einer österreichischen Kapitalgesellschaft zu mindestens 20 % an einer in Deutschland als transparent betrachteten Personengesellschaft mit schweizerischen Beteiligungserträgen) zur Vollentlastung in der Schweiz berechtigt. Diese Rechtsfolge steht jedoch stillschweigend unter dem aus dem innerstaatlichen Recht abzuleitenden Vorbehalt der *Bona-fide*-Gestaltung und darf daher nicht als Einladung zum Erfinden neuer Steuermodelle angesehen werden. Im vorliegenden Fall wird davon ausgegangen, dass wirtschaftlich beachtliche Gründe für die Gestaltung dieses Sachverhalts vorlagen.

Michael Lang: Welche Rechtsgrundlage kann für diese Vollentlastung herangezogen werden?

Heinz Jirousek: Die Rechtsgrundlage für die Vollentlastung findet sich im DBA Schweiz, da bei Konzerndividenden bei mindestens 20%iger Beteiligung prinzipiell eine Vollentlastung vorgesehen ist.

Michael Lang: Scheitert es hier nicht aber am Unmittelbarkeitserfordernis?

Heinz Jirousek: Ebendieses Problem wurde durch die Gegenseitigkeitserklärung gelöst. Die Interpretation des § 94a EStG auf EU-rechtlicher Ebene wurde auf die Schweiz übertragen. So wurde durch diese Erklärung der Schweiz, die eine Interpretationserklärung zu Art. 10 DBA Schweiz ist, die Unmittelbarkeit als erfüllt angesehen.

Michael Lang: Das bedeutet, es richtet sich nach Schweizer Recht, was als „unmittelbar“ im Sinne des DBA angesehen wird?

Heinz Jirousek: Es richtet sich nach beiderseitiger Auffassung: Das österreichische BMF ist auf Basis der Reziprozität gegenüber der Schweiz bereit, auch bei dieser Fallkonstellation das Unmittelbarkeitserfordernis i. S. d. DBA als erfüllt anzusehen. Auch bei Gewinnausschüttungen an Betriebsstätten von Muttergesellschaften von anderen Mitgliedstaaten der EU würde nach EU-Recht ein Anspruch auf Freistellung von der Quellenbesteuerung bestehen. Es ist zugegebenermaßen eine großzügige, aber rechtlich vertretbare Haltung der österreichischen Finanzverwaltung.

Bernhard Renner: Welche rechtliche Qualifikation hat diese Gegenseitigkeitserklärung? Es ist ja letztlich nichts anderes als eine Interpretation.

Heinz Jirousek: Ja, es ist eine Interpretation; allerdings kann auch § 48 BAO als Grundlage dienen. Die Erklärung wurde im Rahmen einer EAS in der Findok, also der elektronischen Publikationsschiene des BMF, kundgemacht.

Michael Lang: Wenn § 48 BAO als Grundlage dient, kann dies jedoch nur ein Einzelfallbescheid sein, oder es ist eine Verordnung nötig.

Heinz Jirousek: Nicht unbedingt, da die Feststellung eines Gegenseitigkeitsverhältnisses nicht immer in Form einer Verordnung erfolgt. Die österreichische Finanzverwaltung war auf Basis der Gegenseitigkeit gegenüber der Schweiz so großzügig, eine Gleichbehandlung zu gewähren, was jedoch nicht zwingend notwendig gewesen wäre.

Friedrich Rödler: Das Ergebnis ist erfreulich und richtig, aber die Begründung – das Vorliegen einer Gegenseitigkeitserklärung der Schweiz – ist nicht überzeugend. Die

³⁾ Siehe EAS 3145 vom 18. 3. 2010.

Rechtsnatur einer solchen Gegenseitigkeitserklärung ist unklar und ebenso, warum sie als Rechtsgrundlage für ein begünstigendes Treaty Override dienen kann. Die Vollentlastung der über die deutsche Personengesellschaft an die schweizerische Kapitalgesellschaft fließenden Dividenden stellt sich so als eine Art „Gnadenakt“ der Finanzverwaltung dar. Der Rechtssicherheit zuträglich wäre es, wenn für solche Fälle (nämlich Vorliegen der Gegenseitigkeit) generell die KEST-Entlastung im Wege einer Verordnung festgelegt werden würde. Schließlich stellt sich ja die Frage, wie die Vorgangsweise im Verhältnis zu anderen Drittstaaten wäre, d. h., ob auch hier bei Vorliegen einer Gegenseitigkeitserklärung das Halten einer Beteiligung über eine ausländische Personengesellschaft als „*unmittelbar*“ im Sinne des jeweils anwendbaren DBA akzeptiert würde.

Diese EAS ist auch insofern sehr großzügig, wenn man sie mit der Rechtslage bei einem ein wenig anders gelagerten Sachverhalt vergleicht: Wenn die übrigen Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung gegeben sind, kann im hier besprochenen Fall die Dividende schon an der Quelle entlastet werden. Sind dagegen z. B. österreichische Kapitalgesellschaften an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt, kommt das Rückerstattungsverfahren zur Anwendung. Dies ist derzeit auch der Fall, wenn eine EU-Kapitalgesellschaft über eine österreichische Personengesellschaft an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist – ein etwas kurioses Ergebnis (*Anmerkung: In der Neufassung des § 94a EStG im BGG 2011 ist für den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie nunmehr die KEST-Entlastung auch für mittelbar gehaltene Beteiligungen ausdrücklich vorgesehen*).

Heinz Jirousek: Das stand nicht zur Diskussion. Die DBA-Entlastung nach dem DBA Schweiz erfolgt nach den Bestimmungen der DBA-Entlastungsverordnung.

Sabine Dommès: In Bezug auf die Frage der Publikation gehe ich davon aus, dass eine Konsultation im Rahmen des Art. 25 Abs. 3 DBA Schweiz erfolgt ist, bei der Auslegungsgrundsätze zur Anwendung des Abkommens festgelegt werden können.

Michael Lang: Diese haben nach herrschender Rechtsprechung des VwGH jedoch keine rechtliche Relevanz. Ich bin immer ein bisschen skeptisch, wenn ich von der „großzügigen Finanzverwaltung“ höre. Die Finanzverwaltung sollte sich nämlich nicht daran messen lassen, ob sie großzügig ist oder nicht, sondern daran, ob sie gesetzeskonform oder nicht gesetzeskonform agiert. Wenn eine „großzügige“ Rechtsanwendung bedeutet, dass die Beurteilung nicht mehr rechtlich gedeckt ist, dann wird Recht zum Gnadenweis. Dies mag für den betroffenen Einzelfall vielleicht erfreulich sein, aber die Rechtsordnung leidet insgesamt darunter.

Heinz Jirousek: Die Skepsis ist durchaus berechtigt. In diesem Fall handelt es sich aber um einen unbestrittenen Grundsatz der Interpretation des § 94a EStG, der im Verhältnis zur Schweiz auf der Basis der Reziprozität in den DBA-Anwendungsbereich übernommen wurde. Da die Schweiz kein EU- und EWR-Mitglied ist, wird durch die Erklärung eine gegenseitige Gleichbehandlung sichergestellt. Im Ergebnis können auch österreichische Gesellschaften davon profitieren. Ich nehme die geäußerte Kritik, dass man hier einen Schritt zu weit gegangen sein mag, gerne zur Kenntnis, obgleich ich diese Auffassung nicht teile. Ob eine über die Kundmachung in der Findok hinaus gehende Publikation des Reziprozitätsverhältnisses, etwa in Form eines Erlasses im AÖFV, noch erforderlich ist, sei dahingestellt. Meines Erachtens könnte es beim bereits kundgemachten EAS-Einzelfall belassen werden. Es wurde auch nie behauptet, dass eine EAS Bindungswirkung auf einen konkreten Steuerfall entfaltet. Die EAS-Auskunft ist lediglich als Interpretationshilfe auf der Basis eines vom BMF angenommenen abstrakten Sachverhalts gedacht.

BESTELLEN SIE JETZT IHR SCHNUPPERABO 20 % GÜNSTIGER!



SWI-Schnupperabo 2011
(Heft 10–12)
Print & Online
EUR 41,80

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

Ex. **SWI-Schnupperabonnement**, Print & Online 2011 (Heft 10–12)
SWI-Jahresabonnement, Print & Online 2011 (Heft 1–12)

EUR 41,80
EUR 209,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden): _____ Firma: _____
Vorname: _____ Nachname: _____
Straße: _____ PLZ: _____
Telefon: _____ Fax: _____
E-Mail: _____ Newsletter: ja nein
Datum: _____ Unterschrift: _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

office@lindeverlag.at • www.lindeverlag.at **Linde**