

Tranchenveräußerungen internationaler Schachtelbeteiligungen im Konzern

Wertänderungen internationaler Schachtelbeteiligungen bleiben gem § 10 Abs 3 Satz 1 KStG grundsätzlich außer Ansatz. Das internationale Schachtelprivileg eröffnet dem Erwerber bei Erstanschaffung oder Entstehung einer internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen jedoch die Möglichkeit, eine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit zukünftiger Wertänderungen auszuüben. Bei Übertragungen im Konzern besteht diese Optionsausübungsmöglichkeit für die erwerbende Körperschaft aber grundsätzlich nicht. Vielmehr bindet § 10 Abs 3 Z 4 KStG die erwerbende Konzernkörperschaft an die vom Rechtsvorgänger getroffene Option. Bei Tranchenveräußerungen wirft dieses Optionsmodell und die Bindungswirkung bei konzerninternen Übertragungen Zweifelsfragen auf: Beim Verkäufer einer internationalen Schachtelbeteiligung stellt sich die Frage, ob die Steuerneutralität auch dann gegeben ist, wenn es zu einer tranchenweisen Veräußerung kommt. Aus Sicht eines konzernzugehörigen Erwerbers ist fraglich, ob auch der bloß teilweise Erwerb einer internationaler Schachtelbeteiligungen gem § 10 Abs 3 Z 4 KStG einer Bindungswirkung unterliegt.

Von Christoph Marchgraber*

1. Die steuerliche Behandlung von Wertänderungen internationaler Schachtelbeteiligungen

Nach § 10 KStG sind Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit. Bestehende Differenzierungen zwischen der steuerlichen Behandlung in- und ausländischer Beteiligungen wurden – vor allem aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben¹ – weitgehend beseitigt. Ein bedeutender Unterschied findet sich noch in § 10 Abs 1 Z 6 KStG. Demnach sind Portfoliodividenden² aus Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums oder aus Drittstaaten nur dann befreit, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Tochtergesellschaft eine umfassende Amtshilfe besteht.³ Darüber hinaus kommt es bei

ausländischen Gewinnanteilen iSd § 10 Abs 1 Z 5-7 KStG unter bestimmten Voraussetzungen (§ 10 Abs 4 oder 5 iVm Abs 6 KStG) zum Wechsel von der Befreiungs- auf die indirekte Anrechnungsmethode.⁴ Die Befreiung wird gem § 10 Abs 7 KStG außerdem insoweit und vollständig versagt, als die Beteiligungserträge bei der ausländischen Tochtergesellschaft abzugsfähig sind.⁵ Während bei Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften und Portfoliobeteiligungen an ausländischen Gesellschaften lediglich die Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer entlastet werden – sei es unter Anwendung der Befreiungs- oder der indirekten Anrechnungsmethode –, bleiben bei internationalen Schachtelbeteiligungen gem § 10 Abs 3 Satz 1 KStG grundsätzlich auch Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen außer Ansatz.⁶ Die Veräußerungsgewinnbefreiung fand mit dem KStG 1988⁷ Eingang ins Körperschaftsteuerrecht. Hintergrund war die Internationalisierung der österrei-

* Mag. Christoph Marchgraber ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1 Siehe nur die zahlreichen Nachweise bei Kofler/Prechtl-Aigner, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GES 2011, 175 (175 ff); weiters Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg) KStG (2011) § 10 Tz 218 und Tz 225 f.

2 Unter ausländischen Portfoliodividenden werden für Zwecke dieses Beitrags Gewinnanteile aus Auslandsbeteiligungen verstanden, die nicht von § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG erfasst sind.

3 Vgl dazu Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg) KStG § 10 Tz 165; Kofler/Prechtl-Aigner, GES 2011, 190 ff.

4 Vgl dazu Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg) KStG § 10 Tz 271 ff; weiters Haslinger in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) KStG (2009) § 10 Rz 147 ff; Gassner, Der Methodenwechsel zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen (§ 10 Abs 3 KStG), in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 331 (343 f).

5 Vgl dazu Kirchmayr/Kofler, Beteiligungsertragsbefreiung und Internationale Steuerarbitrage, GES 2011, 449 (449 ff); Marchgraber/Titz, Die Wirkungsweise des § 10 Abs 7 KStG im System der Beteiligungsertragsbefreiung, ÖStZ 2011, 373 (373 ff).

6 Zu den Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung gem § 10 Abs 2 KStG vgl Haslinger in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) KStG § 10 Rz 72 ff; Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg) KStG § 10 Rz 167 ff.

7 BGBl 401/1988.

chischen Wirtschaft. Der Gesetzgeber wollte damit eine Förderung der Exportwirtschaft erreichen.⁸ Der auf europäischer Ebene erlassene Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung⁹ und die damit einhergehende Notwendigkeit kodexwidrige Maßnahmen zu beseitigen¹⁰ veranlasste den Gesetzgeber eine erneute Ausweitung dieser Befreiung vorzunehmen. Seit dem BBG 2003¹¹ erfasst das internationale Schachtelprivileg daher auch Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen. Gleichzeitig wurden die unterschiedlichen Interessen der beteiligten Körperschaften aber nicht außer Acht gelassen und eine auf jede einzelne internationale Schachtelbeteiligung bezogene Option zugunsten der Steuerwirksamkeit im Gesetz verankert.¹² Die erwerbenden Körperschaften haben es daher grundsätzlich in der Hand, ob Wertänderungen ihrer internationalen Schachtelbeteiligungen zukünftig steuerwirksam oder steuerneutral sein sollen.¹³ Da die Option aber ausschließlich im Jahr der Anschaffung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen ausgeübt werden kann,¹⁴ steht der Erwerber einer internationalen Schachtelbeteiligung bereits im Anschaffungsjahr vor einer schwierigen Entscheidung. Die Option kann nämlich gem § 10 Abs 3 Z 2 KStG nicht widerrufen werden.¹⁵

2. Tranchenveräußerungen internationaler Schachtelbeteiligungen beim Verkäufer

Auf Ebene der übertragenden Körperschaft stellt sich bei Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung die Frage, ob ein Veräußerungsgewinn oder -verlust steuerneutral oder steuerwirksam zu behandeln ist. Soweit für die zu übertragende internationale Schachtelbeteiligung keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit ausgeübt wurde, greift grundsätzlich die Steuerneutralitätsbestimmung des § 10 Abs 3 Satz 1 KStG. Umstritten war dabei lange, ob ein Veräußerungsgewinn oder -verlust auch dann steuerneutral bleibt, wenn eine internationale Schachtelbeteiligung nur teilweise veräußert wird und der veräußerte Teil für sich genommen nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllt. So wurde zur Vorgängerregelung – § 10 Abs 2 Z 2 lit b KStG idF AbgÄG 1996¹⁶ – im Schrifttum die Ansicht vertreten, dass eine Veräußerung nur dann steuerfrei ist, wenn der veräußerte Teil für sich genommen die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 Z 1 KStG idF AbgÄG 1996 erfüllt.¹⁷ Inzwischen hat sich aber die Auffassung durchgesetzt, dass auch eine bloß teilweise Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung von § 10 Abs 3 Satz 1 KStG erfasst ist.¹⁸

8 ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 17.

9 Siehe dazu den Bericht der am 1. 12. 1997 vom ECOFIN-Rat eingesetzten Arbeitsgruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ an den ECOFIN-Rat vom 29. 11. 1999, veröffentlicht am 29. 2. 2000 aufgrund des Ratsbeschlusses vom 28. 2. 2000, Presseaussendung Nr. 4910/99.

10 Vgl dazu *Kristen/Passeyrer*, Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung: Die geplanten Änderungen der Bestimmungen zum internationalen Schachtelprivileg, SWI 2003, 225 (225 ff); *diesselben*, Follow-Up zu den Neuerungen zum internationalen Schachtelprivileg nach der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003, SWI 2003, 279 (279 ff).

11 BGBl I 71/2003.

12 ErlRV 59 BlgNR XXII. GP, 274.

13 Zu beachten ist allerdings, dass im UmgrStG spezielle Regelungen für das umgründungsbedingte Entstehen, die umgründungsbedingte Erweiterung, die umgründungsbedingte Veränderung und den umgründungsbedingten Wegfall internationaler Schachtelbeteiligungen vorgesehen sind. Vgl dazu *Hirschler/Ludwig*, Entstehen, Erweiterung, Veränderung und Wegfall internationaler Schachtelbeteiligungen, in *Achatz/D. Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen (2005) 201 (201 ff).

14 Vgl *Haslinger in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG § 10 Rz 97; *Kofler in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg) KStG § 10 Tz 240; weiters KStR 2001, Rz 565b.

15 Zur rechtspolitischen Kritik an der in § 10 Abs 3 Z 3 KStG normierten „Ewigkeitsbindung“ vgl *Staringer*, Die „Qual der Wahl“ – Neue Herausforderungen an die Vorstandspflicht zur Steuergestaltung im Konzern, *ecolex* 2006, 461 (462 ff); weiters *J. Schlager*, Anpassung der Einbahnoption des § 10 Abs 3 KStG als Hilfestellung für den Wirtschaftsaufschwung, *VWT* 2009, 61 (61 ff); zu den sich daraus ergebenden verfassungsrechtlichen Bedenken vgl *Haslinger*, Die Veräußerung von Beteiligungen (2006) 97 ff; *diesselben in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG § 10 Rz 101; *Staringer*,

ecolex 2006, 463; zu unionsrechtlichen Zweifeln vgl *Haslinger*, Veräußerung von Beteiligungen, 101 ff; *Massoner*, Das Optionsmodell des § 10 Abs. 3 KStG am Prüfstand des Unionsrechts, SWI 2010, 532 (532 ff).

16 BGBl 797/1996.

17 Vgl *Widbalm*, Die Umsetzung der Mutter-/Tochter-Richtlinie in Österreich, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg) Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar: Die Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten in Österreich (1996) 89 (98); weiters KStR 2001, Rz 569 idF vor dem KStR-Wartungserlass 2003 (BMF vom 12. 1. 2004, GZ 06 5004/7-IV/6/03); aA hingegen *D. Aigner/Kofler*, Tranchenveräußerungen von internationalen Schachtelbeteiligungen, SWI 2002, 571 (571 ff); *Hirschler/Sulz*, Die internationale Schachtelbeteiligung nach dem Abgabenänderungsgesetz 1996, SWI 1997, 216 (218); *Kotschnigg*, Zur Steuerfreiheit bei Teilveräußerungen einer internationalen Schachtelbeteiligung, SWI 2002, 175 (175 ff); weiters *Wiedelroither/H. Aigner*, Anscheinend muss es doch kein Viertel sein, SWK 2007, S 993 (S 993 ff); mit einer tabellarischen Aufstellung der vorgebrachten Argumente vgl *Blasina*, Muss es ein Viertel sein?, SWK 2002, S 902 (S 902 f). Der Wortlaut des § 10 Abs 2 Z 2 lit b KStG idF AbgÄG 1996 trägt sogar die Auslegung, dass ein Veräußerungsgewinn nur dann steuerfrei ist, wenn die gesamte Beteiligung verkauft wird. Vgl dazu *Blasina*, SWK 2002, S 903.

18 Vgl *Haslinger in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) § 10 Rz 126; *Kanduth-Kristen*, Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Teil III), *taxlex* 2006, 200 (201) (FN 6); *Kofler in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg) § 10 KStG Tz 238; *Kristen/Passeyrer*, SWI 2003, 230; *Plott*, Gestaltungsmöglichkeiten für international tätige österreichische Konzerne bei der Besteuerung von Gewinnen und Verlusten aus Beteiligungen, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg) Handbuch Konzernsteuerrecht (2008) 149 (155); *Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg) KSt¹⁵ § 10 Rz 208; weiters KStR 2001, Rz 569.

Wenngleich diese Zweifelsfrage daher geklärt sein dürfte, hat die nunmehr hA – wonach auch Gewinne aus der Veräußerung eines Teils einer internationalen Schachtelbeteiligung außer Ansatz bleiben, selbst wenn dieser für sich genommen nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllt – auch ihre Tücken.¹⁹ So ist demnach zwar die Veräußerung eines 1%-Anteils einer 10%igen Beteiligung steuerfrei. Die nachfolgende Veräußerung der restlichen 9 % ist jedoch nicht (mehr) von § 10 Abs 3 Satz 1 KStG erfasst und daher steuerpflichtig.²⁰ Im Schrifttum wurde daher der Vorschlag vorgebracht, eine den umgründungssteuerrechtlichen Regelungen entsprechende Bestimmung einzuführen, die eine Steuerentstrickung und -verstrickung entstehender, erweiterter, veränderter oder wegfallender internationaler Schachtelbeteiligungen normiert:²¹ Entsteht durch eine Umgründung auf Ebene der übertragenden Körperschaft oder deren Anteilshaber eine internationale Schachtelbeteiligung oder wird eine bereits bestehende internationale Schachtelbeteiligung durch eine Umgründung verändert oder erweitert, normieren § 3 Abs 4, § 5 Abs 7 Z 1, § 9 Abs 4 Z 1, § 20 Abs 7 Z 1, § 36 Abs 5 Z 1 und § 38d Abs 4 Z 1 UmgrStG, dass „hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs. 3 erster Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht anzuwenden [ist].“ Sind die Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG hingegen aufgrund einer Umgründung nicht mehr erfüllt, sehen § 5 Abs 7 Z 2, § 9 Abs 4 Z 2, § 20 Abs 7 Z 2, § 36 Abs 5 Z 2 und § 38d Abs 4 Z 2 UmgrStG vor, dass „der höhere Teilwert, [...]

abzüglich auf Grund einer Umgründung nach diesem Bundesgesetz von § 10 Abs. 3 erster Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ausgenommener Beträge, als Buchwert“ gilt, sofern keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit ausgeübt wurde. Diese Bestimmungen stellen sicher, dass steuerhängige stille Reserven trotz Umgründung weiterhin steuerhängig bleiben und nicht steuerhängige stille Reserven durch eine Umgründung nicht steuerhängig werden.²²

De lege lata ist eine analoge Anwendung des im UmgrStG vorgesehenen Konzepts kaum begründbar. Schließlich hat der Gesetzgeber mit § 10 Abs 3 Z 5 KStG durch das AbgÄG 2005²³ gerade eine solche Vorschrift geschaffen, die „im Sinne der bisherigen umgründungssteuerrechtlichen Regelungen“²⁴ eine Steuerentstrickung und -verstrickung der stillen Reserven internationaler Schachtelbeteiligungen sicherstellt, diese aber auf die durch Sitzverlegung der Tochtergesellschaft entstehenden Fälle beschränkt:²⁵ „Entsteht eine internationale Schachtelbeteiligung durch die Sitzverlegung der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in das Ausland, erstreckt sich die Steuerneutralität nicht auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem höheren Teilwert im Zeitpunkt der Sitzverlegung. Geht eine internationale Schachtelbeteiligung, soweit für sie keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit erklärt worden ist, durch die Sitzverlegung der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in das Inland unter, gilt der höhere Teilwert im Zeitpunkt der Sitzverlegung als Buchwert.“ Die Einführung einer solchen Bestimmung *de lege ferenda* wäre zwar denkbar. Jedoch darf dabei nicht übersehen werden, dass nach derzeitiger Rechtslage bei Veräuße-

19 Vgl dazu Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg) KStG § 10 Tz 239.

20 Die gegenteilige Auffassung würde hingegen dazu führen, dass zwar der Verkauf einer 100%igen Auslandsbeteiligung in zehn Tranchen zu je 10 % gänzlich steuerfrei, eine Veräußerung in 11 Tranchen zu je ungefähr 9,1 % hingegen voll steuerpflichtig wäre (vgl Kofler in Achatz/Kirchmayr [Hrsg] KStG § 10 Tz 239).

21 Vgl D. Aigner/Kofler, SWI 2002, 572 f. Nach Hirschler/Ludwig liegt eine umgründungsbedingte Entstehung einer internationalen Schachtelbeteiligung immer dann vor, wenn die in § 10 Abs 2 KStG normierten Voraussetzungen erst durch die Umgründung erfüllt werden. Mit der umgründungsbedingten Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung wird hingegen die Vereinigung von Beteiligung durch umgründungsbedingte Vermögensvereinigung erfasst, wodurch es zu einer Erhöhung des prozentuellen Anteils an der ausländischen Tochtergesellschaft kommt. Die umgründungsbedingte Veränderung einer internationalen Schachtelbeteiligung setzt demgegenüber voraus, dass eine internationale Schachtelbeteiligung schon vor der Umgründung bestanden hat und auch nach der Umgründung noch vorliegt. Der Wegfall einer internationalen Schachtelbeteiligung erfasst schließlich eine vor der Umgründung bestehende internationale Schachtelbeteiligung, die ihre Eigenschaft als internationale Schachtelbeteiligung durch die Umgründung einbüßt. Vgl dazu Hirschler/Ludwig in Achatz/D. Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg) Internationale Umgründungen, 209 ff; siehe auch Rabel

in Helbich/Wiesner/Bruckner (Hrsg) Handbuch der Umgründungen⁸ Art III § 18 Rz 68 ff.

22 Vgl dazu Christiner/Wiesner, Die Umgründungssteuergesetznovelle im Budgetbegleitgesetz 2003 – eine erste Analyse, RWZ 2003, 193 (193 f); Kempinger, Grenzüberschreitende Sitzverlegung und Hinein- bzw Hinausverschmelzungen einer Tochtergesellschaft, ÖStZ 2007, 70 (70 ff); zur alten Rechtslage vgl H.-J. Aigner, Wegfall einer internationalen Schachtelbeteiligung infolge einer Verschmelzung und § 10 Abs. 3 KStG, SWI 2000, 224 (224 ff); Aman, Umgründungsverursachte internationale Schachtelbeteiligungen vor und nach dem AbgÄG 1996, SWI 1997, 144 (144 ff); Germuth, Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung durch Umwandlung und Ausschüttungsfiktion, RdW 1997, 239 (239 ff); Hügel in Hügel/Mühlechner/Hirschler, Kommentar zum Umgründungsgesetz (1999) § 5 Rz 83 ff; Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner (Hrsg) Handbuch der Umgründungen Art I § 5 Rz 71 ff; Rief, Die fiktive Teilwertabschreibung auf internationale Schachtelbeteiligungen, SWI 1992, 103 (103 ff); Zöchling, Internationale Schachtelbeteiligung und umgründungsbedingte fiktive Teilwertabschreibungen, in Albeseder/Manhartgruber/Roth/Schmid/Spritzey (Hrsg) Wirtschaft Steuer Recht, FS Wundsam (2003) 467 (467 ff).

23 BGBl I 161/2005.

24 ErlRV 1187 BlgNR XXII. GP, 12.

25 Vgl auch Haslinger in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) KStG § 10 Rz 134.

nung einer internationalen Schachtelbeteiligung auch jene stillen Reserven steuerfrei bleiben, die erst durch die – nicht umgründungsbedingte²⁶ – Entstehung einer internationalen Schachtelbeteiligung in die Steuerneutralität hineinwachsen.²⁷ Eine „Generalisierung“ der Bestimmungen des UmgrStG und des § 10 Abs 3 Z 5 KStG würde somit dazu führen, dass sich die Steuerneutralität gem § 10 Abs 3 Satz 1 KStG bei Entstehung einer internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen nicht auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem höheren Teilwert zum Zeitpunkt der Entstehung erstreckt.

3. Konzerninterne Tranchenveräußerungen internationaler Schachtelbeteiligungen beim Käufer

Für die erwerbende Körperschaft stellt sich bei Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung die Frage, ob zukünftige Wertänderungen der übertragenen internationalen Schachtelbeteiligung steuerneutral oder steuerwirksam sind. Grundsätzlich räumt § 10 Abs 3 Z 1 KStG bei Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung diesbezüglich ein Wahlrecht ein. § 10 Abs 3 Z 4 KStG normiert für konzerninterne Übertragungen aber, dass „[i]m Falle der Veräußerung oder der Übertragung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung im Rahmen einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes an eine unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörige Körperschaft [...] auch die erwerbende Körperschaft an die Option im Sinne der Z 1 gebunden [ist]. Dies gilt auch für den Fall, dass die erwerbende Konzernkörperschaft eine internationale

Schachtelbeteiligung an derselben ausländischen Körperschaft besitzt, für die keine Option ausgeübt worden ist.“ Zweifelsfragen wirft diese Regelungen vor allem dann auf, wenn die konzernintern übertragenen Anteile für sich genommen gar nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllen.

§ 10 Abs 3 Z 4 KStG normiert für die erwerbende Körperschaft eine Bindung an die Option der übertragenden Körperschaft bei konzerninterner Veräußerung oder umgründungsbedingter Übertragung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung.²⁸ Nach den Materialien zum BBG 2003 greift die Optionsbindung im Konzern auch bei einer nur anteiligen Übertragung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung.²⁹ Diese Auffassung ist insofern konsequent, als die Bindungswirkung im Konzern ansonsten durch eine Veräußerung in Tranchen vermieden werden könnte.³⁰ Während die erwerbende Körperschaft bei Übertragung einer 18%igen Auslandsbeteiligung an die Option der konzernzugehörigen übertragenden Körperschaft gebunden wäre, würde die Übertragung derselben Beteiligung in zwei Tranchen zu je 9 % nämlich dazu führen, dass die erwerbende Körperschaft nach Anschaffung der zweiten Tranche zur neuerlichen Optionsausübung berechtigt wäre.

Die in den Materialien zum Ausdruck gebrachte Interpretation wirft bei Tranchenveräußerungen aber auch Zweifelsfragen auf. So kann der Erwerb der ersten Tranche noch keine Bindungswirkung gem § 10 Abs 3 Z 4 KStG entfalten, wenn diese nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllt. Die Bindungswirkung kann daher erst mit dem Erwerb der zweiten Tranche

26 Bei umgründungsbedingt entstehenden internationalen Schachtelbeteiligungen bleiben die bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten gem § 3 Abs 4, § 5 Abs 7 Z 1, § 9 Abs 4 Z 1, § 16 Abs 1 TS 2, § 18 Abs 4 Z 1, § 20 Abs 7 Z 1, § 25 Abs 3 Z 1, § 30 Abs 3 Z 1, § 34 Abs 3 Z 1, § 36 Abs 5 Z 1 und § 38d Abs 4 Z 1 UmgrStG steuerhängig.

27 Vgl Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg) KStG § 10 Tz 239. Eine ähnliche Regelung findet sich auch in § 26a Abs 16 Z 4 und § 26a Abs 16 Z 5 lit c KStG. Vgl dazu Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg) KStG § 10 Tz 248; weiters Tissot, Steuerreform 2004: Internationales Schachtelprivileg gem § 10 Abs 2-4 KStG, ÖStZ 2003, 359 (362).

28 Umstritten ist dabei, ob eine Bindungswirkung auch dann besteht, wenn die übertragende Körperschaft keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit ausgeübt hat. Die Materialien zum BBG 2003 sprechen dafür, dass auch in diesem Fall eine Bindungswirkung besteht (so Haslinger in Lang/Schuch/Staringer [Hrsg] KStG § 10 Rz 103; dieselbe, Veräußerung von Beteiligungen, 20 f; Staringer, ecolex 2006, 463). Im Schrifttum wird eine solche Bindungswirkung an die „Nicht-Option“ der übertragenden Körperschaft aber bezweifelt, weil der Wortlaut des § 10 Abs 3 Z 4 KStG dies nicht ausdrücklich festhält (vgl Hirschler/Ludwig in Achatz/D. Aigner/Kofler/Tumpel [Hrsg] Internationale Umgründungen, 220; Kanduth-Kristen, taxlex 2006, 202; Kristen/Passer, SWI 2003, 231). Nach Haslinger trägt der äußerst mögliche Wortsinn aber durchaus eine derartige Auslegung (vgl Haslinger, Veräußerung von

Beteiligungen, 21; zustimmend Staringer, ecolex 2006, 463). Dafür könnte außerdem ins Treffen geführt werden, dass § 10 Abs 3 Z 2 KStG eine Erstreckung der getroffenen Option normiert, während § 10 Abs 3 Z 4 KStG eine Bindung der erwerbenden Konzernkörperschaft an die Option vorsieht: Wurde die Option gar nicht ausgeübt, bedarf es einer Erstreckung überhaupt nicht, weil eine Optionsausübung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG ohnehin nur bei (Erst-)Anschaffung oder Entstehung einer internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen möglich ist. Wird also eine steuerunwirksame – und somit nicht optierte – internationale Schachtelbeteiligung erweitert, kommt für die neu angeschafften Anteile von vornherein keine Optionsausübung in Betracht. Sie unterliegen daher ohnehin der Steuerneutralität gem § 10 Abs 3 Satz 1 KStG. Dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber mit der in § 10 Abs 3 Z 2 KStG gewählten Formulierung nur die ausgeübte Option in Bezug nimmt, während die allgemein gehaltene Bindung an die Option in § 10 Abs 3 Z 4 KStG auch die nicht ausgeübte Option umfasst.

29 ErlRV 59 BlgNR XXII. GP, 274; siehe auch KStR 2001, Rz 565c.

30 Allenfalls könnte eine Bindungswirkung aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge iSd § 19 BAO argumentiert werden. Vgl dazu Furberr, Internationales Schachtelprivileg nach § 10 Abs. 3 KStG: Die Übergangsvorschrift nach § 26a Abs. 16 Z 2 KStG im Zusammenhang mit Umgründungen, SWI 2006, 492 (494); weiters KStR 2001, Rz 565b.

schlagend werden. Ab diesem Zeitpunkt wäre die gesamte internationale Schachtelbeteiligung optionsgebunden.³¹ Eine solche Auslegung hat jedoch zur Folge, dass eine Optionsausübungsmöglichkeit der erwerbenden Körperschaft selbst dann nicht besteht, wenn der Verkauf der zweiten Tranche bei der veräußernden Körperschaft voll steuerpflichtig ist. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn als zweite Tranche ein Anteil übertragen wird, der für sich genommen die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG gar nicht erfüllt, und die übertragende Körperschaft keine weiteren Anteile an der ausländischen Gesellschaft hält. Fraglich wäre außerdem, wie vorzugehen ist, wenn es bei der erwerbenden Körperschaft zur Entstehung einer internationalen Schachtelbeteiligung nicht durch den Erwerb der zweiten Tranche, sondern durch Zukauf weiterer Anteile von einer anderen – möglicherweise konzernexternen – Gesellschaft kommt. Konsequenterweise wird wohl eine getrennte Beurteilung der so entstehenden internationalen Schachtelbeteiligung vorzunehmen sein: Die erwerbende Körperschaft wäre gem § 10 Abs 3 Z 4 KStG hinsichtlich jener Anteile, die dem vorangehenden konzerninternen Erwerb zuzurechnen sind, an die Option des konzernzugehörigen Veräußerers gebunden. Für die später von einer anderen Gesellschaft zugekauften Anteile müsste hingegen die Möglichkeit einer Optionsausübung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG offenstehen, soweit nicht auch bei diesem Erwerb eine Bindungswirkung nach § 10 Abs 3 Z 4 KStG besteht.

Ein alternativer, aber dem derzeitigen Rechtsbestand wohl nicht entsprechender Lösungsansatz könnte darin bestehen, die Optionsausübungsmöglichkeit der erwerbenden Konzernkörperschaft von der steuerlichen Behandlung der übertragenden Konzerngesellschaft abhängig zu machen:³² Führt die Veräußerung eines Teils einer vormals bestehenden (nicht optierten) internationalen Schachtelbeteiligung bei der übertragenden Konzerngesellschaft zu einer Steuerpflicht, weil der veräußerte Teil für sich genommen nicht (mehr) die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllt, würde für die erwerbende Konzernkörperschaft zumindest für diesen Teil die Möglichkeit der Optionsausübung bestehen. Eine konsequente Anwendung dieses Lösungsansatzes würde aber letztlich

dem Ziel des § 10 Abs 3 Z 4 KStG widersprechen. Hat nämlich die übertragende Konzerngesellschaft für ihre internationale Schachtelbeteiligung eine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit ausgeübt, stünde der erwerbenden Konzernkörperschaft beim Erwerb der letzten Tranche jedenfalls die Optionsausübungsmöglichkeit für diese Tranche zu, wenn diese für sich genommen nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllt. Die Steuerpflicht bei der übertragenden Körperschaft ergäbe sich schließlich auch in diesem Fall nicht aus der ausgeübten Option, sondern aus der Nichtanwendbarkeit des § 10 Abs 3 KStG. Da die Materialien zum BBG 2003 ein weites Verständnis der in § 10 Abs 3 Z 4 KStG normierten Bindungswirkung nahelegen, stünde ein solches Ergebnis dazu im Widerspruch:³³ „Der konzernzugehörige Rechtsnachfolger soll unabhängig davon an die Entscheidung des Rechtsvorgängers gebunden sein, ob die Schachtelbeteiligung zur Gänze oder anteilig gesondert übertragen oder im Rahmen einer (Teil)Betriebsveräußerung mitübertragen wird oder ob sie mittelbar im Wege einer Mitunternehmeranteilsübertragung übergeht oder ob sie etwa durch Übertragung auf eine konzernzugehörige Personengesellschaft mehreren konzernzugehörigen Zusammenschlusspartnern die Schachtelbeteiligungsfunktion quotal vermittelt.“

Unabhängig davon, welche Auslegung § 10 Abs 3 Z 4 KStG zugrunde gelegt wird, kann – davon ausgehend, dass die erwerbende Körperschaft auch an die „Nicht-Option“ der übertragenden Konzernkörperschaft gebunden ist – die Bindungswirkung des § 10 Abs 3 Z 4 KStG bei einer nicht ausgeübten Option jedenfalls durch einen konzerninternen „Beteiligungssplit“ umgangen werden: Die Veräußerung der Hälfte einer (nicht optierten) 18%igen Auslandsbeteiligung an eine konzernzugehörige Körperschaft würde nämlich dazu führen, dass nunmehr zwei ausländische Portfoliobeteiligungen vorliegen, die für sich genommen nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllen und daher auch nicht die Steuerneutralität des § 10 Abs 3 Satz 1 KStG nach sich ziehen. Die für konzerninterne Transaktionen vorgesehene Ewigkeitsbindung der in § 10 Abs 3 KStG normierten Option kann somit durch einen konzerninternen „Beteiligungssplit“ durchbrochen werden.

31 Dies würde der von Hirschler/Ludwig in einem anderen Zusammenhang vorgebrachten „Abfärbetheorie“ entsprechen. Vgl Hirschler/Ludwig in Achatz/D. Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg) Internationale Umgründungen, 220.

32 Sinnvoll ist ein solcher Lösungsansatz aber nur dann, wenn § 10 Abs 3 Z 4 KStG so verstanden wird, dass die erwerbende Körperschaft auch an die „Nicht-Option“ der übertragenden Körperschaft gebunden ist.

33 ErlRV 59 BlgNR XXII. GP, 274 f.

Zusammenfassende Würdigung

Tranchenveräußerungen internationaler Schachtelbeteiligungen werfen sowohl auf Ebene des Verkäufers als auch auf Ebene des Käufers zahlreiche Zweifelsfragen auf. Die hA geht davon aus, dass auch der bloß teilweise Verkauf einer internationalen Schachtelbeteiligung gem § 10 Abs 3 Satz 1 KStG steuerneutral bleibt, selbst wenn der veräußerte Teil für sich genommen nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG erfüllt. Nach derzeitiger Rechtslage ist jedoch zumindest die Veräußerung der letzten Tranche steuerpflichtig, wenn die Anwendungsvoraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG dabei nicht (mehr) erfüllt sind. Beim konzerninternen Verkauf einer internationalen Schachtelbeteiligung normiert § 10 Abs 3 Z 4 KStG für die erwerbende

Körperschaft eine Bindung an die Option des Rechtsvorgängers. Nach den Gesetzesmaterialien greift diese Bindungswirkung auch dann, wenn nur ein Teil einer internationalen Schachtelbeteiligung erworben wird. Erfüllt dieser Teil jedoch nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs 2 KStG, stellt sich die Frage, ob eine Bindungswirkung auch dann besteht, wenn der Zukauf weiterer Anteile von einer anderen Gesellschaft erfolgt. Aufgrund der dem Gesetz erkennbar zugrundeliegenden „Strenge“ der Bindungswirkung des § 10 Abs 3 Z 4 KStG, wird davon auszugehen sein, dass zumindest hinsichtlich der konzernintern erworbenen Anteile eine Bindung an die Option des Rechtsvorgängers besteht.

Einjährige Spekulationsfrist bei der Veräußerung von Anteilen an grundstücksverwaltenden Personengesellschaften?

Bei Veräußerung eines Gesellschaftsanteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft kann hinsichtlich im Gesellschaftsvermögen gehaltener Grundstücke nicht von einer anteiligen Grundstücksveräußerung iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG ausgegangen werden, die der Spekulationsfrist von 10 Jahren unterliegen würde. § 24 Abs 1 lit e BAO bietet keine Grundlage dafür, die objektive Seite steuerrechtlicher Tatbestandsverwirklichung umzugestalten.

UFS 21.12.2011, RV/1060-W/09

§ 30 Abs 1 EStG

§ 24 Abs 1 lit e BAO

Ausgangssachverhalt

Mit Beteiligungskaufvertrag vom 18. 4. 2007 veräußerte die berufungwerbende A-Privatstiftung einen Kommandanteil iHv 25 % an der H-KG. Bei der H-KG handelte es sich um eine rein vermögensverwaltende (außerbetrieblich tätige) Personengesellschaft mit dem Unternehmensgegenstand der Errichtung und langfristigen Ver-

mietung eines Bürogebäudes. Die A-Privatstiftung erhielt die Beteiligung an der H-KG im Dezember 2005 durch unentgeltliche Zuwendung des Stifters, der die Beteiligung seinerseits im September 2005 entgeltlich angeschafft hatte. Im gegenständlichen Berufungsverfahren war fraglich, ob für die Veräußerung des Anteils an der grundstücksverwaltenden H-KG die zehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte (§ 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG) maßgeblich sei und deshalb ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft vorliege oder die einjährige Spekulationsfrist für sonstige Wirtschaftsgüter (§ 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG) zur Anwendung komme und die Veräußerung der Beteiligung an der H-KG deshalb steuerfrei erfolgen konnte.