

Benedikt Hörtenhuber\*)

## SWI-Jahrestagung: Besteuerung der Liquidationsgewinne einer ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischer Betriebsstätte

SWI CONFERENCE: TAXATION OF LIQUIDATION PROFITS OF A FOREIGN CORPORATION WITH A DOMESTIC PERMANENT ESTABLISHMENT

On November 17<sup>th</sup>, 2016, the eleventh 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.<sup>1)</sup>

### I. Sachverhalt

Eine deutsche Kapitalgesellschaft (im Folgenden D-GmbH) ist zu 100 % an einer österreichischen Kommanditgesellschaft (im Folgenden Ö-KG) beteiligt. Im Betriebsvermögen dieser Personengesellschaft wird eine Beteiligung an einer österreichischen Kapitalgesellschaft (im Folgenden Ö-GmbH) gehalten. Die von der D-GmbH in Österreich unterhaltene Betriebsstätte (Ö-KG) ist eine operative Personengesellschaft, der die Beteiligung der Ö-GmbH zum inländischen Betriebsvermögen zugerechnet wird. Die österreichische Betriebsstätte wird auch abkommensrechtlich als Betriebsstätte im Sinne des DBA Österreich – Deutschland behandelt.

Im vorliegenden Fall wird beabsichtigt, die Ö-GmbH zu liquidieren. Nach der Beschlussfassung über die Liquidation werden Gewinnvorräte aus Perioden, die vor der Liquidationseröffnung angefallen sind, an die Anteilseigner (D-GmbH) ausgeschüttet. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie die Ausschüttung dieser vormals thesaurierten Gewinne steuerlich zu behandeln ist. Welche Folgen resultieren aus der Auskehrung des Liquidationsendvermögens an die deutschen Gesellschafter und ist ein darin enthaltener Gewinnanteil einer Steuerfreistellung nach § 10 KStG zugänglich? Würde sich das Ergebnis ändern, wenn die operativ tätige Personengesellschaft rein vermögensverwaltend tätig wäre?

### II. Diskussion

**Reinhard Rindler:** Der vorliegende Fall beschäftigt sich mit der Frage nach der Besteuerung der Liquidationsgewinne einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die aus der Liquidation einer in der inländischen Betriebsstätte gehaltenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft resultieren. Gemäß den KStR 2013 ist die Ausschüttung von Ge-

\*) Benedikt Hörtenhuber, MSc., LL.B. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 17. 11. 2016 fand zum elften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, Mag. Matthias Kornberger, Vize-Präs. Dr. Christian Lenneis, HR Mag. Roland Macho, WP/StB Mag. Christoph Platt, Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, Mag. Martin Schwaiger und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

winnen während des Liquidationszeitraumes grundsätzlich nicht mehr möglich.<sup>2)</sup> Allerdings kann die Befreiung des § 10 KStG für „offene“ Ausschüttungen, die sich auf Geschäftsjahre vor der Liquidation beziehen, angewendet werden.<sup>3)</sup> Hierbei ergibt sich ein gewisser Widerspruch zu Rz 1167 der KStR 2013,<sup>4)</sup> die nur von „Ausschüttungen“ im Generellen spricht, wohingegen in Rz 1447 der KStR 2013 ausdrücklich von „offenen Ausschüttungen“ die Rede ist. Eine offene Ausschüttung ist eben nur die Verteilung des Einkommens an die Anteilseigner aufgrund eines rechtsgültigen Gewinnverteilungsbeschlusses oder einer gesetzlichen Gewinnverteilungsregelung.<sup>5)</sup> Hierbei stellt sich jedoch das Problem, dass Ausschüttungsbeschlüsse, die nach der Liquidationseröffnung gefasst werden, aus gesellschaftsrechtlicher Sicht nicht mehr möglich sind und daher aus zivilrechtlicher Sicht mit Nichtigkeit bedroht sind.

Aufgrund der Bezugnahme auf „offene“ Gewinnausschüttungen ist unklar, ob die Auskehrung von Gewinnen, die vor dem Eintritt in die Liquidation entstanden sind, als Teil des Veräußerungsgewinnes anlässlich des Abschlusses der Liquidation anzusehen ist oder eine steuerfreie Gewinnausschüttung in Betracht kommt. An diese Qualifikation sind unterschiedliche steuerliche Folgen geknüpft: steuerfreier Beteiligungsertrag oder beschränkt steuerpflichtiger Betriebsstättengewinn bei der betrieblich tätigen KG. Wird die Auskehrung als Gewinnausschüttung iSd § 10 KStG behandelt, ist diese von der Steuerpflicht befreit. Die Beteiligungsertragsbefreiung gilt nämlich auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften,<sup>6)</sup> die im Inland eine Betriebsstätte unterhalten, der die Beteiligung an der inländischen Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist. Obwohl die KStR 2013<sup>7)</sup> die Möglichkeit einer steuerfreien Gewinnausschüttung für zum Zeitpunkt des Eintritts in die Liquidation bereits bestehende thesaurierte Gewinne vorsehen, ist unklar, ob eine steuerfreie Ausschüttung nach Liquidationsbeschluss erfolgen kann. Sieht man die Auskehrung der vormals thesaurierten Gewinne als Teil des Veräußerungsgewinnes an, unterliegt die ausländische Kapitalgesellschaft aufgrund der Zurechnung zur inländischen Betriebsstätte der beschränkten Steuerpflicht in Österreich. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre daher eine Klarstellung sowohl aus nationaler als auch internationaler Sicht wünschenswert.

**Christian Lenneis:** Für die Beurteilung der Situation ist das BFG hier in einer glücklichen Lage, weil das BFG im Gegensatz zur Verwaltung nicht an die Richtlinien gebunden ist. Betrachtet man die Aussagen zu den offenen Gewinnausschüttungen in den KStR 2013, dann könnte man hierbei auch vermuten, dass genau das Gegenteil gemeint war, sodass eben die verdeckten Gewinnausschüttungen nicht begünstigt sein sollen. Hierbei wäre eine wirtschaftliche Betrachtungsweise der Ausschüttung denkbar, die dabei auf den dezidierten Ausschüttungsbeschluss abstellt, obwohl dieser zivilrechtlich ungültig wäre. Die Ausschüttung wäre einer Befreiung nach § 10 KStG demnach grundsätzlich zugänglich.

**Roland Macho:** Der Begriff „offene“ Ausschüttung kann in zweifacher Weise ausgelegt werden. Einerseits kann damit eine Konstellation verstanden werden, in der ein Aus-

---

<sup>2)</sup> KStR 2013, Rz 1447: „Auch Gewinnausschüttungen während des Abwicklungszeitraumes bezogen auf das unternehmensrechtlich abgeschlossene Geschäftsjahr sind nicht mehr möglich.“ Siehe dazu auch UFS 16. 4. 2007, RV/0807-L/04: „Ausschüttungen eines Liquidationserlöses stellen keine auf eine inländische Beteiligung entfallenden Gewinnanteile jeder Art dar“, mit Verweis auf VwGH 24. 2. 1999, 96/13/0008.

<sup>3)</sup> KStR 2013, Rz 1447: „Offene Ausschüttungen vermitteln allerdings dann die mit § 8 Abs 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 97 EStG 1988 bzw § 10 Abs 1 KStG 1988 verbundene Wirkung, wenn sie sich auf Geschäftsjahre vor der Liquidation beziehen.“

<sup>4)</sup> KStR 2013, Rz 1167: „Lediglich die Ausschüttungen von Erträgen aus Perioden vor dem Liquidationszeitraum stellen Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs 1 KStG 1988 dar, und zwar auch dann, wenn die Ausschüttung nach der Liquidationseröffnung erfolgt.“

<sup>5)</sup> Offene Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG; KStR 2013, Rz 549.

<sup>6)</sup> Gemäß § 21 Abs 1 Z 2 KStG.

<sup>7)</sup> KStR 2013, Rz 1167 und 1447.

schüttungsbeschluss rechtsgültig vor dem Liquidationsbeschluss gefasst wurde, jedoch noch keine tatsächliche Ausschüttung stattgefunden hat. Diese Ausschüttung ist demnach „offen“, weil ein gültiger Beschluss noch nicht tatsächlich ausgeführt wurde. Andererseits kann „offen“ in der Sichtweise von *Lenneis* verstanden werden, sodass eben das Gegenteil von verdeckten Gewinnausschüttungen erfasst sein sollte. In diesem Sinne würde ich auch die KStR auslegen, weil wir eben in der Finanzverwaltung (Betriebsprüfung) an die Richtlinien gebunden sind.

**Reinhard Rindler:** Die Verteilung des Liquidationsvermögens ist aus Sicht der beteiligten Körperschaft eine Veräußerung, für die grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft (Deutschland) gem Art 13 DBA Österreich – Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zusteht.<sup>8)</sup> Bei der Liquidation fällt somit Deutschland das Besteuerungsrecht am Liquidationsvermögen zu. Aus Sicht der ausländischen Körperschaft ist der Vorgang der Veräußerung eine internationale Schachtelbeteiligung, die einer Steuerbefreiung nach Maßgabe der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>9)</sup> zugänglich wäre. Allerdings steht Deutschland nur dann das alleinige Besteuerungsrecht zu, wenn die Kapitalbeteiligung nicht dem Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Im vorliegenden Sachverhalt wird die Beteiligung jedoch einer inländischen Betriebsstätte zugerechnet. Art 13 DBA mit Deutschland kommt somit nicht zur Anwendung, weil keine internationale Schachtelbeteiligung vorliegt. Deshalb wird die inländische Kapitalgesellschaft, die liquidiert wird, der operativen inländischen Personengesellschaft zugerechnet. Da die Beteiligung an der inländischen Körperschaft über eine inländische Personengesellschaft gehalten wird und dem Betriebsvermögen dieser Gesellschaft zuzurechnen ist, unterliegt die ausländische Körperschaft der beschränkten Steuerpflicht in Österreich. Dieses Besteuerungsrecht wird durch das DBA mit Deutschland nicht eingeschränkt.<sup>10)</sup>

**Sabine Schmidjell-Dommes:** Das DBA würde bei der Beurteilung der Ausschüttung im Wesentlichen der rechtlichen Einordnung des nationalen Rechts folgen. Unter der Annahme, dass im vorliegenden Sachverhalt eine grenzüberschreitende Zurechnung erfolgt, also unter der Bedingung, dass nicht der österreichischen Betriebsstätte zugerechnet wird, sondern die Ausschüttung der D-GmbH zugerechnet wird, stellt sich natürlich die Frage, welche Verteilungsnorm anzuwenden ist. Für mich scheint die im Sachverhalt angegebene Anwendung von Art 13 DBA mit Deutschland nicht so selbstverständlich. Hierbei müsste man wohl auch die Anwendung von Art 10 DBA diskutieren, die auch in einigen Staaten so gelebt wird. Denn die Definition von Dividenden in Art 10 DBA knüpft an die Auslegung des Quellenstaates an, die bestimmt, welche Zahlungen demnach den Dividenden gleichgestellt sind. Daher ist für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen entscheidend, wie die Ausschüttung im nationalen Recht beurteilt wird. Wird demnach die Zahlung im nationalen Recht als Gewinnausschüttung qualifiziert, könnte die abkommensrechtliche Beurteilung ebenfalls eine Dividendenzahlung ergeben. Falls hingegen das nationale Recht zu dem Ergebnis kommt, dass die Ausschüttung auch als Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG qualifiziert werden kann, würde aus österreichischer Sicht im DBA-Recht eher eine Einordnung in Art 13 DBA mit Deutschland angenommen werden. Diese Auffassung, dass bei solchen Liquidationsgewinnen Art 13 zur Anwendung kommt, wurde auch im Verhältnis zu Deutschland so vertreten. Jene Einordnung wurde im Anwendungsbereich des alten DBA mit Deutschland auch in einer Verständigungsvereinbarung festgeschrieben. Im Verhältnis zum neuen DBA wurde noch keine solche Verständigung getroffen. Allerdings sind mir

<sup>8)</sup> Siehe dazu Art 13 DBA mit Deutschland.

<sup>9)</sup> Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. 12. 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Mutter-Tochter-Richtlinie), ABI L 7 vom 13. 1. 2004, 41.

<sup>10)</sup> Art 13 Abs 3 DBA mit Deutschland, Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates, hier Österreich.

bisher keine Fälle bekannt, in denen Deutschland für eine Änderung der Sichtweise bei der Beurteilung von Liquidationsgewinnen eingetreten wäre.

**Michael Lang:** Aus der Perspektive des nationalen Rechts würde ich – unabhängig von den in den KStR 2013 vertretenen Aussagen – zunächst meinen, dass die in § 10 KStG genannten „Gewinnanteile jeder Art aufgrund einer Beteiligung“ die im Sachverhalt vorliegende Ausschüttung erfassen sollten und diese damit der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung zugänglich sei. Allerdings ist hierbei die DBA-rechtliche Einordnung der Ausschüttung die entscheidende Frage. Dabei würde ich der im österreichischen Schrifttum überwiegenden Auffassung folgen, die einen solchen Fall nicht von Art 13 DBA umfasst sieht, sondern davon ausgeht, dass dieser Fall unter Art 10 DBA fallen müsste. Im Sinne einer abkommensautonomen Auslegung setzt die Veräußerung nämlich auch in der englischen Originalfassung („*alienation*“) voraus, dass der Vermögensgegenstand nach der Veräußerung jemand anderem gehört als davor. Das ist definitionsgemäß bei der Liquidation nicht der Fall. Denn hier geht der Vermögensgegenstand unter und gehört niemandem mehr. Daher scheint in einer solchen Konstellation die Anwendung von Art 13 DBA mit Deutschland unrichtig. In einem solchen Fall würde Art 10 DBA zur Anwendung kommen.

**Reinhard Rindler:** Handelt es sich bei der Personengesellschaft im Inland um eine bloß vermögensverwaltend tätige KG, liegt keine Betriebsstätte im Inland vor. Die Vermögensgegenstände sind direkt der dahinterstehenden (ausländischen) Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Der Betriebsstättenvorbehalt des Art 13 Abs 3 DBA mit Deutschland kommt bei lediglich vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaften nicht zur Anwendung, weshalb Deutschland in einem solchen Fall das alleinige Besteuerungsrecht innehat. Eine Ausnahme dieser Zuweisung des Besteuerungsrechts bestünde nur dann, wenn die zu liquidierende österreichische Gesellschaft Grundstücksbesitz in Österreich hätte. Das ist im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben. Aus deutscher Sicht würden die Einkünfte gem § 8b dKStG als steuerfrei behandelt werden (gem § 8b Abs 3 dKStG gelten jedoch 5 % des Gewinnes als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen). Ein solcher Liquidationsgewinn wäre somit in Deutschland im Wesentlichen immer steuerfrei gestellt. Bei einer 100%-Beteiligung ist die Steuerfreistellung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie jedenfalls anwendbar und führt letztlich zu einer kompletten Freistellung.

---

## Besteuerung von Zinserträgen: Beendigung der Abkommen mit Jersey, Guernsey und der Isle of Man

Abkommen über die Besteuerung von Zinserträgen mit den beiden Kanalinseln Jersey und Guernsey sowie mit der Isle of Man sollen aufgrund aktueller Rechtsentwicklungen auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene beendet werden. Entsprechende Regierungsvorlagen wurden eingebracht (RV 1500 bis 1502 BlgNR 25. GP). Wie aus den Erläuterungen zu den drei Vorlagen hervorgeht, sahen die Abkommen bereits bei ihrem Abschluss im Jahr 2004 vor, dass eine Quellenbesteuerung für Zinszahlungen nur für eine Übergangsperiode bestehen sollte, nach deren Ablauf dann ein automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten festzulegen sei.

Da nun entsprechende internationale und unionsrechtliche Vereinbarungen den automatischen Austausch von Bankinformationen sicherstellen und der Datenausschuss überdies auf innerstaatlicher Ebene durch das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz umgesetzt wurde, können die drei Abkommen beendet werden.