

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Stephanie Lang

### **Gewinnanteile aus internationalen Schachtelbeteiligungen**

*Dividends from a Substantial Shareholding Using the Example of Brazil*

Daniel W. Blum / Eline Huisman

### **Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder**

*Income of a Foreign Group Member: Subject to Limited Tax Liability*

Harald Moshhammer

### **Steuerwirkungen liechtensteinischer Stiftungen**

*The Liechtenstein Foundation in the Light of the Tax Agreement*

Thomas Ecker

### **OECD-Begutachtungsentwurf zu internationalen MwSt-Richtlinien**

*OECD International VAT/GST Guidelines – Public Consultation*

Peter Unger

### **Die (Un-)Einheitlichkeit der europäischen Beweisverfahren**

*The (In-)Consistency of Evidentiary Proceedings in Europe*



# Linde

Daniel W. Blum / Eline Huisman\*)

## SWI Jahrestagung: Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds

SWI CONFERENCE: INCOME OF A FOREIGN GROUP MEMBER: SUBJECT TO LIMITED TAX LIABILITY

On November 15<sup>th</sup>, 2012, the seventh 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

Die Berufungswerberin, eine Gesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland, wird in Österreich ausschließlich im Rahmen ihrer inländischen Betriebsstätte tätig. Gegenstand der betrieblichen Tätigkeit ist die Vermietung von Räumlichkeiten eines Gebäudes in Wien. Darüber hinaus ist diese in Österreich beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft eine ausländische Tochtergesellschaft der in Österreich ansässigen *X-GmbH* und – wie diese – Mitglied einer Unternehmensgruppe, als deren Gruppenträger die *X-AG* fungiert. Im Berufungsverfahren begehrte die Berufungswerberin die unmittelbare Zurechnung der positiven Betriebsstätteneinkünfte aus der Gebäudevermietung an die österreichische Muttergesellschaft im Rahmen der Ergebniszurechnung innerhalb der Gruppe. Eine solche unmittelbare Zurechnung war ihr durch das Finanzamt verwehrt worden. In ihrer Berufung führte die Berufungswerberin sowohl die unionsrechtliche als auch nationalrechtliche Rechtswidrigkeit der Untersagung der Zurechnung ins Treffen. Zunächst sei den Materialien zum Steuerreformgesetz 2005 der Wille des Gesetzgebers zu entnehmen, eine unionsrechtskonforme direkte Zurechnung positiver Betriebsstätteneinkünfte ausländischer Gruppenmitglieder zuzulassen;<sup>2)</sup> darüber hinaus teilten auch die KStR 2001 i. d. F. vor dem Wartungserlass 2007 in Rz. 423 diese Ansicht.<sup>3)</sup> Im Hinblick auf das Unionsrecht sei der Rechtsprechung des EuGH, insbesondere in der Rs. *Papillon*, zu entnehmen, dass eine schlechtere Behandlung inländischer Einkunftsquellen ausländischer Gruppenmitglieder gegenüber denen inländischer Gruppenmitglieder gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 AEUV verstoße.<sup>4)</sup>

### II. Diskussion

**Bernhard Renner:** Entscheidungsrelevant sind in diesem Fall der Inhalt und das Verhältnis der im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung einschlägigen Urteile des

---

\*) Eline Huisman, LL.M. und Mag. Daniel W. Blum, BSc., sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 15. 11. 2012 fand zum siebenten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU 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 Hon.-Prof. 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) ErlRV 451 BlgNR 22 GP, 24.

3) BMF-Erlass vom 22. 2. 2005, BMF-06 5004/11-IV/6/01, Rz. 423.

4) EuGH 27. 11. 2008, Rs. C-418/07, *Papillon*, Slg. 2008, I-08947, Rn. 64.

EuGH zueinander. Diese sind die Urteile in den Rs. *Papillon*,<sup>5)</sup> *X Holding NV*<sup>6)</sup> und *Philips Electronics*,<sup>7)</sup> wobei Letzteres allerdings erst nach der Entscheidung des UFS ergangen ist. Darüber hinaus ist zu beachten, dass das BMF kürzlich zur Auslegung des § 9 Abs. 2 erster Teilstrich KStG einen Erlass veröffentlicht hat, der entgegen dem Wortlaut der Bestimmung sog. „Sandwich-Strukturen“ anerkennt.<sup>8)</sup>

**Bernhard Gröhs:** Betrachtet man die rein innerstaatliche Rechtslage, so lässt sich § 9 Abs. 6 Z 6 KStG dahingehend interpretieren, dass sich diese Bestimmung als Spezialregelung nur auf Auslandsverluste bezieht und für inländische Einkünfte keine Wirkung entfaltet. Sinn und Zweck der Gruppenbesteuerung ist die Bündelung aller im Inland steuerpflichtigen Einkünfte beim Gruppenträger, wobei § 9 Abs. 6 Z 6 KStG nur auf ausländische Einkünfte abstellt. Eine derartige Interpretation wäre auch von den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum SteuerreformG 2005 gedeckt. Auch das Unionsrecht und die jüngste Rechtsprechung des EuGH verlangen ein derartiges Auslegungsergebnis. Betrachtet man den vorliegenden österreichischen Fall und den Sachverhalt, der dem Fall *Philips Electronics* zugrunde gelegen hat, so stellt man fest, dass diese weitgehende Parallelitäten aufweisen. In beiden Fällen sind die Gesellschaft, an die die unmittelbare Zurechnung erfolgen soll, und die Betriebsstätte im gleichen Land. Ob es sich um eine Gewinn- oder Verlustsituation handelt, kann keinen Unterschied machen. Im Fall vor dem UFS war die Muttergesellschaft sogar im selben Land ansässig, wogegen dies im Fall *Philips Electronics* nicht der Fall war. Wenn der EuGH sogar für diesen Fall eine Zurechnung als geboten erachtet, ist die Lösung des österreichischen Falls völlig klar. Hinzu kommt, dass in beiden Fällen die Zuteilung der Besteuerungsrechte an den Betriebsstätten-einkünften durch ein DBA klar geregelt war und damit auch keine Gewinnverlagerungsgefahr vorlag. Wäre zum Zeitpunkt der Entscheidung durch den UFS bereits das Urteil in der Rs. *Philips Electronics* vorgelegen, hätte der UFS gar nicht abweichend davon entscheiden können.

**Michael Lang:** Die Argumentation des UFS, dass der Wortlaut des § 9 Abs. 6 KStG einer Interpretation, die die unmittelbare Zurechnung der Betriebsstättengewinne an die inländische Gruppengesellschaft erlaubt, nicht zugänglich sei, ist nicht überzeugend. Die Erfassung der positiven inländischen Einkünfte sollte in Hinblick auf Sinn und Zweck der Bestimmung möglich sein.

**Bernhard Renner:** Der UFS verweist zur Untermauerung seiner Annahme eines Widerspruchs der Gesetzesmaterialien mit dem Wortlaut des Gesetzes auf die Ausführungen von *Tumpel/Aigner* in der Kommentarliteratur.<sup>9)</sup> In diesem Fall glaubt der UFS sich durch diese Aussagen bestärkt.

**Bernhard Gröhs:** Die Verlustzurechnungsregelung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG für nicht unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder bezieht sich als Sonderregelung auf die ausländischen Einkünfte, um Missbrauch oder eine Doppelverwertung auszuschalten. Handelt es sich um eine inländische Einkunftsquelle, besteht von vornherein kein Bedürfnis des Gesetzgebers, derartige Einschränkungen vorzusehen, da eine Doppelverwertung ausgeschlossen ist.

---

<sup>5)</sup> EuGH 27. 11. 2008, Rs. C-418/07, *Papillon*, Slg. 2008, I-08947.

<sup>6)</sup> EuGH 25. 2. 2010, Rs. C-337/08, *X Holding BV*, Slg. 2010, I-01215.

<sup>7)</sup> EuGH 6. 9. 2012, Rs. C-18/11, *Philips Electronics UK*, noch nicht in der Slg. veröffentlicht.

<sup>8)</sup> Information des BMF vom 16. 5. 2012, BMF-010216/0021-VI/6/2012; vgl. auch *Lehner*, BMF zur Gruppenbesteuerung – „Sandwichstrukturen“ iSd Rs *Papillon* zulässig! GeS 2012, 243 (243 ff.).

<sup>9)</sup> Vgl. *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs. 6 KStG Rz. 50; *Hirschler/Schindler*, Die österreichische Gruppenbesteuerung als Vorbild für Europa? ISr 2004, 505 (511).

**Bernhard Renner:** Als zusätzliche Interpretationshilfe zog der UFS das Urteil des EuGH in der Rs. *X Holding BV* heran, aus dem abgeleitet wurde, dass eine unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer Gruppenmitglieder keine ungerechtfertigte Diskriminierung sei.<sup>10)</sup>

**Nikolaus Zorn:** Eine sachliche Rechtfertigung für den Ausschluss der Zurechnung des inländischen Betriebsstättenergebnisses der ausländischen Gesellschaft an den inländischen Gruppenträger X-AG gibt es nicht. Auch die gesetzgeberische Intention im Bereich des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG geht nur in eine Beschränkung der Berücksichtigung der im Ausland erzielten Einkünfte. In einem erst kürzlich ergangenen Erkenntnis lässt der VwGH erkennen, dass grundsätzlich jede unterschiedliche Behandlung beschränkter Steuerpflichtiger einerseits und unbeschränkter Steuerpflichtiger andererseits unionsrechtlich problematisch ist.<sup>11)</sup> Auch im hier besprochenen Fall knüpft die Benachteiligung an die beschränkte Steuerpflicht an.

**Bernhard Renner:** Ein interessanter Aspekt betrifft die Änderung der Rz. 423 KStR 2001 durch den Wartungserlass 2007.<sup>12)</sup> Zuvor entsprach nämlich die unmittelbare Zurechnung der inländischen Betriebsstättenergebnisse der ausländischen Gruppengesellschaft an die inländische Muttergesellschaft noch der Ansicht des BMF. Weshalb dies, zeitlich gesehen vor der Entscheidung in den Rs. *Papillon* und *X Holding BV*, abgeändert wurde, ist nicht ersichtlich.

**Roland Macho:** Eine mögliche Erklärung für die Ansicht des Finanzamtes ist die Überlegung, dass das Ergebnis der Betriebsstätte und des Stammhauses zunächst saldiert und dann erst in weiterer Folge in das Gruppenergebnis einbezogen wird. Darüber hinaus gilt es zu betonen, dass die Finanzverwaltung weisungsgebunden agiert und damit sehr wohl der in Rz. 423 KStR zum Ausdruck kommenden Ansicht zu folgen hat. Es könnte allerdings nach dem Salzburger Steuerialog 2013 zu einer Änderung dieser Rz. 423 KStR kommen.

**Bernhard Renner:** Eine weitere Frage, die sich in diesem konkreten Fall stellt, ist die der Rolle der KStR im Rahmen der Auslegung des Gesetzestexts, der Begründung von erstinstanzlichen Bescheiden und in weiterer Folge der UFS-Entscheidungen.

**Michael Lang:** Dass die Bescheidbegründung auf das Gesetz zu stützen ist und nicht auf die Richtlinien, ist eine Selbstverständlichkeit und bedarf keiner weiteren Ausführungen oder Begründungen.

**Nikolaus Zorn:** Die in den Richtlinien der Finanzverwaltung vertretene Rechtsansicht besitzt denselben Stellenwert wie eine sonstige Meinung im Schrifttum. Eine solche Rechtsansicht kann im Einzelfall kraft ihrer argumentativen Überzeugungskraft zur Auslegung der Gesetze herangezogen werden. Eine Verbindlichkeit besteht nicht. Die Richtlinien der Finanzverwaltung können dem UFS aber niemals als verbindliche Grundlage der Entscheidung dienen.

**Bernhard Gröhs:** An dieser Entscheidung ist letztendlich bemerkenswert, dass die Urteilsbegründung steuerpolitische Elemente enthält. Es müsse nach dem Urteil in der Rs. *X Holding BV* zur Kenntnis genommen werden, dass der EuGH in Sachen grenzüberschreitender Gruppenbesteuerung eine restriktive Haltung einnehme, so der UFS. Der *X-Holding*-Entscheidung lag aber ein anders gelagerter Sachverhalt zugrunde. In diesem Fall ging es um die Berücksichtigung ausländischer Einkünfte der ausländischen Gruppengesellschaft bei der inländischen Muttergesellschaft.

---

<sup>10)</sup> EuGH 25. 2. 2010, Rs. C-337/08, *X Holding BV*, Slg. 2010, I-01215, Rn. 44.

<sup>11)</sup> VwGH 25. 9. 2012, 2008/13/0201.

<sup>12)</sup> BMF-Erlass vom 18. 6. 2008, BMF-010216/0095-VI/6/2008.

# SWI-Jahresabo

inklusive **Onlinezugang**  
und **app** zum Heft-Download



**Aktion**  
Jetzt 20%  
günstiger!



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Jahresabonnement 2014 inkl. Onlinezugang und App**  
(24. Jahrgang 2014, Heft 1-12)

**EUR 182,40**  
Statt EUR 228,-

**Das Angebot gilt nur für Neuabonnements.** 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.

Name/Firma  Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort  E-Mail

Telefon (Fax)  Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

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

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
**www.lindeverlag.at**  
oder via E-Mail an  
**office@lindeverlag.at**  
oder per Fax  
**01/24 630-53**