

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Dietmar Gosch

### **Rechtsprechung des BFH zum Internationalen Steuerrecht**

*Case Law of the German Federal Fiscal Court in International Tax Law*

Christoph Marchgraber

### **Der Begriff „Gesellschaft“ im DBA-Recht**

*The Term “Company” in Double Tax Treaty Law*

Doris Bramo-Hackel / Cornelia Groß

### **Konzerninterne Verrechnung von Personalentsendungen**

*Transfer Pricing: Secondments Between Group Companies*

Theresa Stradinger

### **Anteilsübergang an (hybride) Ost-Personengesellschaften**

*Transfer of Shares to (Hybrid) CEE Partnerships*

Karoline Spies

### **EuGH-Rechtsprechung: Kapitalverkehrsfreiheit und Kapitalbeteiligungen**

*The Free Movement of Capital and Shareholdings in ECJ Case Law*

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

### **Legal Directives of the Ministry of Finance**

Internationale Rechtsprechung

### **International Court Decisions**

Theresa Stradinger\*)

## SWI-Jahrestagung: Anteilsübergang an (hybride) Ost-Personengesellschaften

### SWI CONFERENCE: TRANSFER OF SHARES TO (HYBRID) CEE PARTNERSHIPS

On November 18<sup>th</sup>, 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.<sup>1)</sup>

**Sachverhalt:** Der österreichische Allein-Gesellschafter der österreichischen GmbH (inländische Restaurantkette) legt seine Anteile in eine slowakische k.s. ein, die nach slowakischem Recht als intransparent und daher als steuerpflichtige Körperschaft behandelt wird.<sup>2)</sup> Nach dem Typenvergleich wird die k.s. in Österreich als transparente, eine der Kommanditgesellschaft vergleichbare Gesellschaftsform angesehen.<sup>3)</sup> Gewinne, die der slowakischen Betriebsstätte einer slowakischen k.s. zuzurechnen sind, sind nach Auffassung des österreichischen BMF gemäß Art. 7 DBA CSSR in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen. In der Slowakei wird die Gewinnausschüttung der slowakischen k.s. aufgrund der Mutter-Tochter-RL steuerfrei behandelt. In Österreich stellt diese Dividende einen reinen Entnahmevergung dar. Zu untersuchen ist die Frage, ob Österreich aufgrund des § 94a EStG verpflichtet ist, die von der österreichischen GmbH ausgeschütteten Dividenden steuerfrei zu stellen.

**Heinz Jirousek:** Der Umstand, dass diese slowakische k.s. im Anhang der Mutter-Tochter-RL als Kapitalgesellschaft angeführt wird, kann keine Bindungswirkung auf die österreichische Rechtsbeurteilung entfalten und auch keine Konsequenzen auf die innerstaatliche österreichische Rechtsbeurteilung haben. Dies wird auch explizit in den KStR 2001, Rz. 551, angeführt. Dieses Modell ist von besonderem Interesse, da gemäß Art. 7 DBA CSSR der Gewinn in Österreich steuerfrei gestellt wird und aufgrund der Mutter-Tochter-RL auch in der Slowakei Steuerfreiheit gilt. Im Ergebnis sind die Gewinnausschüttungen nach Österreich in der Slowakei aufgrund der Mutter-Tochter-RL steuerfrei und stellen in Österreich einen nicht steuerbaren Entnahmevergung dar.

Es sind allerdings Gestaltungsrisiken zu beachten:

- Ist die k.s. eine reine Holdinggesellschaft und besitzt sie daher nur vermögensverwaltenden Charakter, ist keine Betriebsstätte anzunehmen. Die von der österreichischen Gesellschaft vorgenommenen Ausschüttungen sind dann unmittelbar dem österreichischen Investor zuzurechnen und bei diesem der Besteuerung zu unterziehen.
- Übt die k.s. eine betriebliche Tätigkeit aus, genügt nicht bloß die buchmäßige Zurechnung der Beteiligung, um die Beteiligungserträge aus Österreich der slowakischen k.s.

\*) Mag. Theresa Stradinger ist Forschungsprojektassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

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 Mühlehner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödl, 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 2633 vom 5. 7. 2005.

3) Hinweis auf EAS 2694 vom 6. 2. 2006 und EAS 2783 vom 23. 10. 2006.

zuzurechnen. Vielmehr müssen wesentliche Funktionen in Bezug auf die Beteiligung an der GmbH von entsprechenden Mitarbeitern der Betriebsstätte ausgeübt werden. Dabei kommt es darauf an, ob der funktionale Zusammenhang aus dem AOA wieder hergestellt ist. Damit die Beteiligung an der GmbH auch tatsächlich in der Betriebsstätte in der Slowakei gehalten wird, muss notwendiges Betriebsvermögen vorliegen.

Die Einkünftezurechnung hat stets nach Maßgabe des innerstaatlichen Steuerrechts zu erfolgen und ist nicht Gegenstand zwischenstaatlicher Abkommen.<sup>4)</sup> In Bezug auf das Unionsrecht würde dies bedeuten, dass die Mutter-Tochter-RL keine Bindungswirkung auf die Zuteilungsregeln eines Abkommens entfalten kann. Das gleiche Ergebnis könnte man aber auch aus dem Beispiel 16 des Partnership-Reports ableiten: Beispiel 16 handelt von einer im Staat P errichteten Partnership, die Lizenzgebühren aus dem Staat R bezieht und deren Partner im Staat R (Steuerpflichtige B) und im Staat P (Steuerpflichtige A) ansässig sind. Die Partnership wird im Staat P als Steuersubjekt und in Staat R als steuerlich transparent behandelt. Der Zurechnungskonflikt entsteht dadurch, dass die im Staat P vorgenommene Qualifikation Staat R nicht an der Anwendung seiner nach innerstaatlichen Recht gebotenen Zurechnung hindert. Der Partnership-Report kommt hier zum Ergebnis, dass Staat R berechtigt ist, seinen Steuerpflichtigen B mit den anteiligen Lizenz-einkünften zu besteuern, die an die Partnership fließen (Abs. 127 Partnership-Report). Gemäß Art. 23 OECD-MA besteht die Verpflichtung, Doppelbesteuerung zu vermeiden (Abs. 128 Partnership-Report), aber damit nicht eine Doppelnichtbesteuerung herzustellen. Aus Abs. 6.1 OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA ist abzuleiten, dass keine Bindungswirkung für das innerstaatliche Recht erfolgen kann.

Auf Grundlage der EAS 3010 und 3018<sup>5)</sup> ist zu beurteilen, ob die Übertragung einer österreichischen GmbH-Beteiligung eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen auf eine slowakische k.s. steuerlich korrespondierende Rechtsfolgen in Österreich nach sich zieht. Scheidet in Anwendung des österreichischen Steuerrechts die GmbH-Beteiligung aus dem Privatvermögen des in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen aus und geht sie in das steuerliche Betriebsvermögen der slowakischen k.s. über, findet damit eine Privateinlage statt. Die EAS 3125 befasst sich mit der Frage der Bewertung im Zeitpunkt der Besteuerung. Die Bewertung der Privateinlage hat gemäß § 6 Z 5 EStG mit den Anschaffungskosten zu erfolgen, soweit diese niedriger sind als der Teilwert. Dadurch kommt es zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven. Unter Berücksichtigung von Art. 7 OECD-MA wäre allerdings eine fiktive Veräußerung anzunehmen, weil dies den Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts bewirken würde. Ein Steueraufschub ist in diesem Fall möglich, da der Tatbestand des „Wegzugs“ in § 31 Abs. 2 Z 2 EStG jenem Tatbestand entspricht, der den Anlass zur Aufdeckung der stillen Reserven infolge des Verlusts des Besteuerungsrechts gebildet hat.

**Michael Lang:** In dieser Fallkonstellation schüttet die österreichische GmbH ihren Gewinn in die slowakische k.s. aus. Wieso ist § 94a EStG hier nicht anwendbar?

**Heinz Jirousek:** Aus unserer Sicht ist § 94a EStG hier nicht anwendbar, da das österreichische innerstaatliche Steuerrecht auf die Frage der Zurechnung anzuwenden ist. § 94a EStG ist anwendbar, wenn aus österreichischer Sicht eine Kapitalgesellschaft vorliegen würde. Eine reine Erwähnung in der Anlage der Mutter-Tochter-RL reicht hierfür nicht aus, und deshalb entsteht auch keine Bindungswirkung für Österreich.

**Michael Lang:** Die slowakische k.s. ist aber doch auch in der Anlage 2 des österreichischen Einkommensteuergesetzes angeführt.

**Heinz Jirousek:** Dabei stellt sich die Frage, welche Fernwirkung dies erzeugen kann. Aus unserer Sicht ist die Fernwirkung nicht so weitreichend, dass das slowakische Zurechnungskonzept auch für Österreich verbindlich wird. Insbesondere vermag die Mutter-Tochter-RL auch nicht zu bewirken, dass die Ausschüttung der Personengesellschaft, die aus österreichischer Sicht als Entnahme behandelt wird, als Dividende beurteilt werden müsste.

---

<sup>4)</sup> Vgl. dazu BFH 4. 4. 2007, I R 110/05.

<sup>5)</sup> EAS 3010 vom 18. 12. 2008 und EAS 3018 vom 18. 11. 2008.

**Michael Lang:** Die Qualifikation der slowakischen k.s. soll m. E. für Zwecke des nach dem österreichischen Steuerrecht geforderten Typenvergleichs nach den Maßstäben erfolgen, die das österreichische Steuerrecht dafür vorsieht. Dies bedeutet, dass die slowakische Gesellschaft in Hinblick auf die von ihr erzielten Gewinne und die von ihr getätigte „Ausschüttung“ in Österreich als Personengesellschaft zu behandeln ist. Hingegen sehe ich keine Möglichkeit, bei der Beurteilung der Ausschüttung der österreichischen GmbH die Vorschrift des § 94a EStG zu ignorieren, da die k.s. in der Anlage 2 des EStG aufgelistet ist.

**Heinz Jirousek:** Die interpretative Zurechnungsfrage ist in diesem Fall wieder gegeben, denn man hätte die Verpflichtung, im Wege der Veranlagung die Erträge zu erfassen. Dies ist aber ein offener Streitfall, der wohl gerichtlich geklärt werden wird. Aus Sicht des österreichischen BMF kommt § 94a EStG nicht zur Anwendung. Eine ähnliche Problematik könnte sich auch bei Ausschüttungen an ausländische Investmentfonds ergeben.

**Friedrich Rödler:** Vergleicht man diesen Sachverhalt mit EAS 3167,<sup>6)</sup> ist man im Verhältnis zur Bundesrepublik Deutschland aufgrund deren mächtiger Verhandlungsposition offenbar großzügiger. Denn hier wird der Besteuerungsnachweis prima vista als Zurechnungsqualifikation herangezogen, obwohl es sich in diesem EAS sogar um eine vermögensverwaltende GmbH & Co KG handelt. Im Fall der slowakischen k.s. liegt zu Beginn eine vermögensverwaltende Gesellschaft vor, die in weiterer Folge betrieblich tätig wird. Vergleicht man diese beiden EAS, ist zu erkennen, dass hier mit zweierlei Maßstäben gemessen wird. Es ist fraglich, warum die von der Slowakei vorgenommene Zurechnung an die k.s. nicht für Österreich maßgeblich ist. Will man diese Konstruktionen bekämpfen, ist m. E. nur der Missbrauch das geeignete Mittel und nicht das Zurückgreifen auf zwischenstaatliche Fragen.

**Nikolaus Zorn:** Eine Missbrauchsprüfung ist nie auszuschließen. Die Einschaltung der k.s. kritisiert in der Literatur auch schon Prof. *Beiser* als wettbewerbsverzerrend. Er kommt durch Interpretation der Bestimmungen des österreichischen EStG zu dem Ergebnis, dass die Gewinnausschüttungen in Österreich steuerpflichtig bleiben. Er will damit Wettbewerbsverzerrung gegenüber der Inlandsgestaltung verhindern und faire Bedingungen herstellen. Noch eine Anmerkung zur Lösung in EAS 3125 betreffend die Steuerpflicht der Beteiligungsveräußerung mit Aufschuboption. Die Praxis hat gezeigt, dass die Aufschuboption in Wahrheit eine Nichtbesteuerung zur Folge hat.

**Michael Lang:** Schon alleine aus grundsätzlichen Überlegungen lehne ich es ab, solche Fallkonstellationen über die Anwendung der Missbrauchsvorschrift in den Griff zu bekommen. Die Frage nach dem Inhalt der Rechtsvorschrift degeneriert dann zur Frage nach dem „gesunden Rechtsempfinden“, das – wie gerade wir Österreicher leidvoll aus unserer Geschichte wissen – ausschließlich dem jeweiligen Zeitgeist unterworfen ist. Daher sollten wir auch derartige Fallkonstellation durch Interpretation der anzuwendenden Rechtsvorschriften lösen: § 94a EStG durchbricht die sonst relevanten Maßstäbe der österreichischen Steuerrechtsordnung, aber eben nur im Anwendungsbereich dieser Vorschrift. Daher verbietet § 94a EStG zwar die Erhebung von Quellensteuern auf die Ausschüttung der österreichischen GmbH, schließt aber nicht aus, dass diese Ausschüttung beim österreichischen Gesellschafter der k.s. besteuert werden kann. Denn diesem Gesellschafter sind diese Ausschüttungen nach den außerhalb des § 94a EStG weiterhin relevanten Maßstäben des österreichischen Steuerrechts zuzurechnen. Abkommensrechtlich würde Österreich dieses Besteuerungsrecht nicht verlieren, da – was noch im Detail zu prüfen wäre – entweder Art. 7, Art. 10 oder Art. 21 DBA CSSR anzuwenden ist. Soweit diese Vorschriften das österreichische Besteuerungsrecht davon abhängig machen, dass in der Slowakei keine Betriebsstätte vorliegt oder aber einer derartigen Betriebsstätte die Beteiligung an der österreichischen GmbH zumindest nicht zuzuordnen ist, bleibt es abkommensrechtlich beim österreichischen Besteuerungsrecht. Dieses Ergebnis würde sich nicht notwendigerweise von Fällen, deren Ergebnisse unter „Anwendung“ der Missbrauchsvorschrift gewonnen werden würden, unterscheiden, hat aber den Vorzug, auf rechtlich fundierter Grundlage zu stehen.

---

<sup>6)</sup> EAS 3167 vom 21. 6. 2010.

# SWI-QUARTALSABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



## BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Quartalsabonnement 2013 inkl. Onlinezugang und App**

(23. Jahrgang 2013, Heft 10-12)

**EUR 44,40**

(Jahresabo 2013 EUR 222,-)

**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](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**