

Karin Simader\*)

## SWI-Jahrestagung: Zurechnung von Gewinnausschüttungen im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie

### SWI CONFERENCE: ATTRIBUTION OF DIVIDENDS UNDER THE SCOPE OF THE PARENT-SUBSIDIARY DIRECTIVE

On November 10<sup>th</sup>, 2009, the fourth 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.

#### I. SWI-Jahrestagung 2009

Am 10. November 2009 fand zum vierten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der 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. 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 Rödler, HR Gerhard Steiner und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der folgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

#### II. Aktuelles aus der Beratungspraxis zum Internationalen Steuerrecht

**Sachverhalt:** Eine in einem EU-Land ansässige Gesellschaft verkauft eine mindestens 10%ige Beteiligung an einer österreichischen Gesellschaft an eine in einem anderen EU-Land ansässige Gesellschaft. Das zivilrechtliche Verfügungsgeschäft findet im Jahr 2007 statt. Der Erwerber wird rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer. Der Kaufvertrag enthält eine Zusatzvereinbarung, wonach die Verkäuferin einen Teil des Bilanzgewinns aus dem Jahr 2007 bei der Gewinnausschüttung 2008 erhalten soll.

Es stellt sich die Frage, wem diese aufgrund des Gewinnverteilungsbeschlusses 2008 an die Verkäuferin ausgeschüttete Dividende steuerlich zuzurechnen ist. Die Verkäuferin erfüllt die Voraussetzung für die Steuerentlastung nach § 94a EStG nicht, weil die Behaltendauer von einem Jahr nicht erfüllt ist. Deshalb hat die ausschüttende Gesellschaft zunächst Kapitalertragsteuer einbehalten. Im weiteren Verlauf stellt nun die Käuferin einen Rückerstattungsantrag mit der Begründung, ihr sei die Dividende aus dem Ausschüttungszeitraum 2008 zur Gänze zuzurechnen und sie hätte nur einen Teil im Rahmen des Kaufpreises an die Verkäuferin weitergegeben. Es stellt sich also die Frage, wer in diesem Fall als Empfänger der Dividende – bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen – antragsberechtigt nach § 94a EStG ist.

**Johann Mühlehner:** Die Aussagen des BMF zu dieser Fragestellung sind nicht völlig übereinstimmend. Ursprünglich ging man davon aus, dass die Zurechnung gemäß den Gesellschafterverhältnissen zur Zeit des Gewinnausschüttungsbeschlusses erfolgt. Dieser Auffassung scheint auch der VwGH gefolgt zu sein. Dieser stellt für die Zurechnung darauf ab, wer zum Zeitpunkt des Gewinnausschüttungsbeschlusses verfügungsberechtig-

\*) Mag. Karin Simader ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

## Zurechnung von Gewinnausschüttungen und Mutter-Tochter-Richtlinie

tigt ist, wer dividendenbezugsberechtigt ist, wer das Risiko der Wertminderung trägt und die Chance der Wertsteigerung hat und wer die Herrschaftsrechte aus der Beteiligung ausüben kann. In den jüngeren EAS trifft das BMF aber die Aussage, dass eine Zurechnung bei einem Dividendenvorbehalt auch an den Veräußerer erfolgen kann, wenn die Voraussetzungen für einen steuerlich anzuerkennenden Dividendenvorbehalt erfüllt sind. Gemäß Rz. 512 KStR liegt ein anzuerkennender Dividendenvorbehalt dann vor, wenn Dividenden für ein Geschäftsjahr ausgeschüttet werden, das im Veräußerungszeitpunkt bereits abgelaufen ist. Im vorliegenden Fall findet die Veräußerung aber in jenem Wirtschaftsjahr statt, dessen Bilanzgewinn im Rahmen der vorbehaltenen Dividende ausgeschüttet wird. Im Umkehrschluss müsste daher die Zurechnung an die Käuferin erfolgen. Die deutsche Rechtsprechung stellt in diesem Zusammenhang auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ab. Wenn nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eine verdeckte Kaufpreiszahlung vorliegt – was m. E. im Regelfall bei einem Dividendenvorbehalt gegeben ist – und die Dividende einen Teil des Kaufpreises darstellt, hat eine Zurechnung der Dividende an die Käuferin zu erfolgen. Gleichzeitig erfolgt aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Erhöhung des Kaufpreises. Dieser Ansatz der deutschen Rechtsprechung erinnert stark an die Judikatur des VwGH in Fällen, in denen der Gesellschafter in einer Kaufvereinbarung bereits vorweg Verfügungen über zukünftige Dividenden zugunsten des Verkäufers trifft. Derjenige, der die Vorwegverfügung trifft, kann die Zurechnung der Einkünfte an ihn nicht verhindern. Die steuerliche Zurechnung richtet sich nach den wirtschaftlichen Kriterien und kann durch privatrechtliche Vereinbarungen nicht verschoben werden.

**Helmut Loukota:** Die Mutter-Tochter-Richtlinie bezieht sich auf die Zahlung von Dividenden an die Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft. Die Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst also nur Fälle, in denen die Dividende zu dem Zeitpunkt bezogen wird, in dem die Beteiligung an der Tochtergesellschaft besteht. Es kommt nicht darauf an, wann die Gewinne erwirtschaftet worden sind, sondern wann sie ausgeschüttet werden. Die Dividenden werden dem Gesellschafter im Zeitpunkt der Ausschüttung zugerechnet. Wenn es einen steuerlich anzuerkennenden Dividendenvorbehalt gibt, dann muss die ausgeschüttete Dividende allerdings dem Veräußerer zugerechnet werden. Im vorliegenden Fall soll entgegen der Gestaltung – trotz Vorliegens eines Dividendenvorbehalts – die Zurechnung an die Käuferin stattfinden. Das kann aber nur erfolgen, wenn der Dividendenvorbehalt steuerlich nicht anzuerkennen ist. Wegen der „Vorherigkeit“ des Zivilrechts folgt man jedoch für Zwecke des Steuerrechts so lange der gewählten Gestaltung, als diese nicht der Realität widerspricht. Denn man beurteilt nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Da im vorliegenden Fall die Verkäuferin hinsichtlich der von ihr vorbehaltenen Gewinnausschüttung nicht nach § 94a EStG anspruchsberechtigt ist und daher keine Entlastung begehren kann, wird nun gewünscht, dass die Finanzverwaltung die gewählte zivilrechtliche Gestaltung ignorieren soll. Wenn das Steuerrecht über die zivilrechtliche Vereinbarung eines Dividendenvorbehalts im vorliegenden Fall hinwegsehen soll, dann müsste ein Dividendenvorbehalt generell als steuerlich nicht zulässig eingestuft werden, was aber der Praxis von Steuerberatung und Finanzverwaltung widersprechen würde.

**Christian Lenneis:** Was würde passieren, wenn der Sachverhalt sich auf Ebene eines Einzelunternehmers ereignen würde? Wenn der Betrieb verkauft wird, besteht wohl kein Zweifel daran, dass die Gewinne bis zum Verkauf dem Verkäufer und ab dem Verkauf dem Käufer zuzurechnen sind. Probleme können sich dadurch ergeben, dass beispielsweise in der Bilanz Forderungen enthalten sind, die nicht voll befriedigt werden. In den meisten Fällen wird eine Vereinbarung vorliegen, wonach der Erwerber in diesem Fall einen Teil des Kaufpreises zurückfordern kann. Dadurch wird eine nachträgliche Betriebsausgabe beim Veräußerer anfallen. Im Ausgangsfall kann man annehmen, dass die Dividende im Kaufpreis bereits berücksichtigt wird. Dann würde eindeutig ab dem Zeitpunkt des Kaufes der Käufer den Dividendenanspruch haben. Ich würde also die Ansicht unterstützen, dass hier wirtschaftlich gesehen eine Kaufpreiserhöhung vorliegt.