

Hintergrund und historische Entwicklung

Markus Schragl/Markus Stefaner

I. Hintergrund

II. Internationale Beteiligungserträge

1. Internationale Schachteilerträge
2. Internationale Portfolioerträge
3. Methodenwechsel
4. Hybride Finanzinstrumente
5. Internationale Beteiligungserträge österreichischer Privatstiftungen
6. Internationale Beteiligungserträge natürlicher Personen

III. Besteuerung von Beteiligungserträgen ausländischer Gesellschafter

1. Anwendbarkeit auf Betriebsstätten ausländischer Gesellschafter
2. Quellensteuerabzug
3. Besondere Entlastungsmöglichkeiten

IV. Zusammenfassung

I. Hintergrund

Bei **österreichischen Beteiligungserträgen** wurde die Vermeidung der Doppelbesteuerung als systemimmanent notwendig angesehen.¹ Andernfalls würden sich die Körperschaftsteuerbelastungen im vertikal gegliederten Konzern auf mehreren Ebenen aufsummieren und damit den Gewinn „auffressen“. Dies würde dem klassischen Körperschaftsteuersystem, wie es in Österreich umgesetzt ist, widersprechen. In Österreich soll die niedrigere KSt (dzt 25 %²) in Summe mit der proportionalen 25%-Besteuerung der Ausschüttungen bei natürlichen Personen als Gesellschaftern (25 % Quellenabzug oder bei Veranlagung;³ die optionale Veranlagung mit dem halben Durchschnittssatz⁴ wurde mit dem

¹ Vgl *K Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Körperschaftsteuergesetz (2009) § 10 Rz 3 mwN. Siehe weiters *K Haslinger*, Die Veräußerung von Beteiligungen (2006) 158 und die Nachweise in FN 712.

² § 22 Abs 1 KStG.

³ § 27a Abs 1 EStG idF BudgBG 2011.

⁴ § 37 Abs 4 EStG idF vor BudgBG 2011.

BudgBG 2011⁵ mit Wirkung ab 1.10.2011 abgeschafft⁶) zu einer Steuerbelastung führen, die jener von unternehmerisch tätigen natürlichen Personen nahekommt.⁷ Dabei ist das Prinzip der Einmalbesteuerung der Gewinne auf Ebene inländischer Körperschaften nur in Bezug auf Dividenden umgesetzt.⁸ Bei der Steuerneutralität der Veräußerungsgewinne sind dagegen bisher alle Anläufe zur Einführung gescheitert.⁹

Im Gegensatz dazu wurde die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei **internationalen Beteiligungen** anfangs als Privileg gesehen, das nur bei qualifizierten (Schachtel-)Beteiligungen gewährt wird. Und auch weiterhin bestehen Bedenken, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei Inbound-Dividenden von ausländischen ausschüttenden Körperschaften (bei Portfoliobeteiligungen in Drittstaaten) zu vermeiden.

Doch auch bei **Outbound-Dividenden**, die österreichische Kapitalgesellschaften an ausländische Körperschaften ausschütten, kann Österreich als Quellenstaat zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung beitragen. Da die DBA hierfür nicht immer ausreichen, sind auch flankierende innerstaatliche Maßnahmen nötig. Diese wurden jedoch bisher nur vor dem Hintergrund von Unionsrecht eingeführt und greifen daher nur im Verhältnis zu in der EU (und tw zu im EWR) ansässigen Gesellschaftern.

Der vorliegende Beitrag soll einen Überblick über die Entwicklung der fraglichen Regelungen bieten. Die genaue Analyse der jeweiligen Normen findet in den anderen Beiträgen dieses Sammelbandes statt.

II. Internationale Beteiligungserträge

1. Internationale Schachtelerträge

Das internationale Schachtelprivileg wurde bereits im KStG 1966¹⁰ eingeführt. Die zahlreichen Änderungen der vergangenen Jahre haben zu einigen Lockerungen¹¹ der Anwendungsvoraussetzungen geführt.

Die wichtigste Reform der internationalen Schachtelbefreiung der letzten Jahre wurde mit dem BudgBG 2003¹² durchgeführt. Hierbei kam es zu einer Senkung

⁵ BGBl I 2010/111.

⁶ § 124b Z 184 EStG idF BudgBG 2011.

⁷ Vgl *K Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG § 10 Rz 3 mwN. Für einen genaueren Vergleich der Steuerbelastungen siehe *Kraßnig*, *Steuerreform 2009: Ein weiterer Schritt in Richtung rechtsformneutraler Besteuerung kleiner und mittlerer Unternehmen?*, SWK 2009, S 605 (S 622).

⁸ Vgl *K Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG § 10 Rz 5.

⁹ Vgl auch *K Haslinger*, *Beteiligungen 74 zur Untätigkeit des Gesetzgebers*.

¹⁰ § 7 Abs 4 iVm § 10 Z 5 KStG 1966.

¹¹ Vgl *K Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG § 10 Rz 51.

¹² BGBl I 2003/71. Erstmals anwendbar im Kalenderjahr 2004. Vgl dazu *K Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG § 10 Rz 52.

der nötigen Beteiligungshöhe von 25 % auf 10 %. Auch die nötige Haltedauer wurde von zwei Jahren auf ein Jahr gesenkt. Weiters erfolgte eine wichtige Erweiterung des **Anwendungsbereichs**¹³, da seither nicht mehr nur unmittelbar¹⁴ gehaltene Beteiligungen einbezogen werden.¹⁵

Eine Besonderheit der Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen ist, dass nicht nur Dividenden, sondern auch **Wertzuwächse** steuerfrei gestellt sind. Bis zum BudgBG 2003¹⁶ waren Wertzuwächse steuerfrei, Wertverluste aber steuerwirksam. Da diese Regelung aus Sicht des Code of Conduct¹⁷ bedenklich war, kam es mit dem BudgBG 2003 zu einer Änderung. Seither¹⁸ sind Wertänderungen¹⁹ grundsätzlich steuerneutral – nur endgültige Verluste sind abzugsfähig. Im Jahr der Anschaffung kann jedoch eine Option auf Steuerwirksamkeit abgegeben werden – diesfalls sind Wertverluste unter den allgemeinen Regeln abzugsfähig, Wertzuwächse spiegelbildlich steuerpflichtig.

2. Internationale Portfolioerträge

Die Begrenzung der Befreiung von internationalen Dividenden auf Schachtelbeteiligungen war jedenfalls seit dem Beitritt Österreichs zur EU bedenklich. Dennoch wurde dieses Problem erst mit dem BudgBG 2009 aufgegriffen. Mittels Rückwirkung – somit für alle offenen Verfahren – sind seither alle Dividenden, die von österreichischen Körperschaften aus der EU und (unter gewissen Voraussetzungen) dem **EWR** bezogen werden, steuerfrei gestellt.²⁰ Es gibt somit keine Eintrittshürden wie Mindestbeteiligung oder Mindestheldedauer. Im Verhältnis zu Drittstaaten bestehen die Diskriminierungen jedoch weiter und harren – abhängig vom Ausgang der Verfahren *Haribo*²¹ und *Salinen*²² – einer Lösung.²³

¹³ Vgl zum Anwendungsbereich der Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen *Canete*, Internationale Schachtelbefreiung für Dividenden, in diesem Band.

¹⁴ Wodurch zB auch Beteiligungen, die über einen Investmentfonds gehalten werden, zur Schachtelbeteiligung führen können. Vgl zu Besonderheiten von über Investmentfonds gehaltenen Beteiligungen *Steinberger*, Behandlung von internationalen Beteiligungserträgen in in- und ausländischen Investmentfonds, in diesem Band.

¹⁵ Nach der Verwaltungspraxis können hiervon auch indirekt über andere Kapitalgesellschaften gehaltene Beteiligungen umfasst sein (KStR Rz 555).

¹⁶ BGBl I 2003/71.

¹⁷ ABI 6.1.1998 C 2/01, Schlussfolgerungen des ECOFIN-Treffens, Anhang 1. Vgl auch Bericht der Code-of-Conduct-Gruppe an den ECOFIN-Rat 23.11.1999, SN 4901/99.

¹⁸ Zu den Übergangsvorschriften vgl *K Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG § 10 Rz 52 ff.

¹⁹ Vgl ausführlich *Siller*, Behandlung von Wertänderungen bei Schachtelbeteiligungen, in diesem Band.

²⁰ Vgl weiterführend *Stefaner*, Erträge aus Portfoliobeteiligungen an EU- und EWR-Gesellschaften, in diesem Band.

²¹ Rs C-436/08.

²² Rs C-437/08.

²³ Vgl weiterführend *Stefaner*, Erträge aus Portfoliobeteiligungen an Drittstaatsgesellschaften, in diesem Band.

3. Methodenwechsel

Dem Umstand, dass durch die Befreiung der Beteiligungserträge auch das Ausgliedern von Funktionen (und Gewinnen) in niedrig besteuerte ausländische Tochtergesellschaften möglich wäre, wurde schon früher mit einer Einschränkung der Befreiung Rechnung getragen.²⁴ Gliederten österreichische Kapitalgesellschaften, die mehrheitlich österreichisch beherrscht waren, passive Funktionen in niedrig besteuerte ausländische Tochtergesellschaften aus, führte dies bereits seit 1995 zu einem Methodenwechsel. Die Beteiligungserträge werden in diesem Fall nicht befreit, sondern unter Anrechnung der zugrunde liegenden Steuer in Österreich besteuert. Das Kriterium der Inländerbeherrschung entfiel – da sie als Ring-Fencing gegen den Code of Conduct²⁵ verstoßen konnte – mit der Reform der internationalen Schachtel durch das BudgBG 2003²⁶. Seither setzt der Methodenwechsel bei **Schachtelbeteiligungen** nur mehr an den Kriterien der passiven Funktionen und der Niedrigbesteuerung an.²⁷

Mit der Einführung der Befreiung für Erträge aus **Portfoliobeteiligungen** sah der Gesetzgeber auch die Notwendigkeit, eine angepasste Regelung zum Methodenwechsel zu schaffen. Aufgrund der geringeren Einflussmöglichkeiten bestand die Notwendigkeit eines erleichterten Nachweises der ausreichenden Steuerbelastung.²⁸ Außerdem wurde aus der geringen Beteiligungshöhe offenbar abgeleitet, dass kein aktives Investment vorliegen könne, weshalb die Tätigkeit der Tochtergesellschaft für den Methodenwechsel irrelevant ist und ausschließlich auf die Höhe der Besteuerung abgestellt wird.²⁹

4. Hybride Finanzinstrumente

Eine weitere wichtige Änderung wurde mit dem BudgBG 2011³⁰ eingeführt. Seither ist die Befreiung von internationalen **Dividenden** davon abhängig, ob die Zahlungen im Ausland bei der ausschüttenden Gesellschaft **abzugsfähig** sind.³¹ Damit kommt es zu einem Systembruch: Bisher war die steuerliche Qualifikation und Besteuerung im Ausland (neben der Frage einer Niedrigbesteuerung)³² grundsätz-

²⁴ Vgl *K Haslinger*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) KStG § 10 Rz 137 ff.

²⁵ ABl 6.1.1998 C 2/01, Schlussfolgerungen des ECOFIN-Treffens, Anhang 1.

²⁶ BGBl I 2003/71.

²⁷ Vgl dazu weiterführend *Stieglitz*, Der Methodenwechsel bei Schachtelbeteiligungen, in diesem Band.

²⁸ Vgl *Linzner-Strasser*, Nachweis der ausländischen Vorbelastung bei Portfoliobeteiligungen, in diesem Band.

²⁹ Vgl dazu weiterführend *Stieglitz*, Methodenwechsel bei Portfoliobeteiligungen, in diesem Band.

³⁰ Art 60 Z 4 BudgBG 2011.

³¹ § 10 Abs 7 KStG idF BudgBG 2011. Vgl weiterführend *Canete*, in diesem Band.

³² Vgl dazu *Stieglitz*, Schachtelbeteiligungen, in diesem Band; *ders*, Portfoliobeteiligungen, in diesem Band.

lich irrelevant für die Behandlung der Dividende in Österreich. Nur im so genannten *Hong-Kong*-Erkenntnis des VwGH³³ spielte die Steuersubjektivität der ausländischen Gesellschaft eine Rolle. Die Entscheidung wurde als dogmatisch nicht mit dem Typenvergleich vereinbar kritisiert und blieb ein Einzelfall.³⁴ Das nun eingeführte Abstellen auf die Behandlung im Quellenstaat könnte die „Büchse der Pandora“ geöffnet haben: Die österreichische Besteuerung hängt dadurch vom ausländischen Steuerrecht im Quellenstaat (und dessen zukünftiger Entwicklung) ab. Dogmatisch scheint dies mit dem derzeitigen System nur bedingt vereinbar zu sein. Auch stehen zur Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen bereits jetzt die Werkzeuge des Methodenwechsels und der allgemeinen Missbrauchsabwehr zur Verfügung.

5. Internationale Beteiligungserträge österreichischer Privatstiftungen

Auf Privatstiftungen, die unter § 13 KStG fallen,³⁵ ist § 7 Abs 3 nicht anwendbar.³⁶ Daraus folgte, dass sie **nicht** von der Steuerbefreiung für Erträge aus **internationalen Schachtelbeteiligungen** profitieren konnten.³⁷ Dafür sollten sie dann eine Befreiung anwenden können, wenn die Erträge solchen Erträgen vergleichbar waren, die als inländische Beteiligungserträge befreit waren, und keine Quellenentlastung gem DBA in Anspruch genommen wurde.³⁸ Durch diese Bestimmung konnten aber nur laufende Erträge, nicht jedoch Wertänderungen steuerbefreit sein. Die gesetzliche Bestimmung brachte jedoch den Vorteil, dass der Methodenwechsel nicht anwendbar war.

Mit dem BudgBG 2009 sollte die Befreiung für internationale Beteiligungserträge von Privatstiftungen **an** jene von österreichischen **Kapitalgesellschaften angepasst** werden.³⁹ Seither sind Dividendenerträge bei österreichischen Privatstiftungen dann steuerbefreit, wenn eine Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 1 Z 7 KStG⁴⁰ oder eine Portfoliobeteiligung iSd § 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG vorliegt.⁴¹

Im Gegensatz zur Bestimmung vor dem BudgBG 2009 bedeutet dies jedoch, dass Dividendenerträge aus **Portfoliobeteiligungen in Drittstaaten** nicht mehr steuerbefreit sind. Weiters sind nunmehr auch die Bestimmungen des Methoden-

³³ VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

³⁴ Vgl K Haslinger, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) KStG § 10 Rz 78.

³⁵ Vgl Metzler, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) KStG § 13 Rz 61 ff.

³⁶ Vgl Burgstaller, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) KStG § 7 Rz 91.

³⁷ Vgl K Haslinger, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) KStG § 10 Rz 72 f.

³⁸ Vgl § 13 Abs 2 KStG idF vor BudgBG 2009.

³⁹ EB RV BudgBG 2009, 113 dB, XXIV. GP, 11.

⁴⁰ Der Umstand, dass Privatstiftungen keine §-7-Abs-3-KStG-Körperschaften sind, ist irrelevant, da ansonsten dem Verweis in § 13 Abs 2 KStG kein Anwendungsbereich verbliebe. So auch StiftR Rz 43.

⁴¹ Vgl weiterführend Kulischek, Behandlung von internationalen Beteiligungserträgen und Ausgaben bei Privatstiftungen, in diesem Band.

Der Methodenwechsel bei Schachtelbeteiligungen

Alexander Stieglitz

- I. Einleitung**
- II. Wirkungsweise des „Methodenwechsels“ und Abgrenzung zu CFC-Regelungen**
- III. Abgrenzung zum Missbrauch gemäß § 22 BAO**
 - 1. Allgemeines
 - 2. Missbrauch gemäß § 22 BAO
 - 3. Verhältnis von § 22 BAO und § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG
- IV. „Vermuteter Missbrauch“ gemäß § 10 Abs 4 KStG**
 - 1. Passiver Unternehmensschwerpunkt
 - 1.1. Schädliche Passiveinkünfte
 - 1.2. Kapital- und Arbeitskräfteeinsatz, Wertschöpfung
 - 1.3. Auslandsgesellschaften mit wechselndem Unternehmensschwerpunkt
 - 1.4. Durchgriffsbetrachtung („Konsolidierung“)
 - 2. Niedrigbesteuerung
 - 3. Besonders starke Ausprägung eines Verdachtsgrundes
 - 4. Auskunftsverfahren – § 5 VO BGBI II 2004/295
- V. Methodenwechsel und Anrechnungsverfahren**
- VI. Methodenwechsel und internationales Recht**
 - 1. § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG und abkommensrechtliche Schachtelprivilegien
 - 2. § 10 Abs 4 KStG und die Mutter-Tochter-Richtlinie
 - 3. Methodenwechsel und die Grundfreiheiten des AEUV
 - 3.1. Diskriminierende Wirkung des § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG?
 - 3.1.1. Allgemeines
 - 3.1.2. Rs Columbus Container Services – Rückschlüsse für § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG?
 - 3.1.3. Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode?
 - 3.2. Missbrauch als Rechtfertigungsgrund für Diskriminierungen
 - 3.2.1. Das Konzept der „rein künstlichen Gestaltungen“

- 3.2.2. Methodenwechsel nur bei „rein künstlichen Gestaltungen“?
- 3.2.3. Verhältnismäßigkeit des Methodenwechsels?

VII. Zusammenfassung

I. Einleitung

§ 10 Abs 1 Z 7 KStG sieht grundsätzlich die Freistellung von „*Gewinnanteilen jeder Art aus internationalen Schachtelbeteiligungen*“ im Sinne des § 10 Abs 2 KStG vor. Gem § 10 Abs 3 KStG bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte „*Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen [...] außer Ansatz. Dies gilt auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen [...]*.“ Neben Gewinnausschüttungen bzw Dividenden sind somit auch Gewinne aus der Veräußerung oder Liquidation ausländischer Tochtergesellschaften befreit, wenn die Beteiligung als „Schachtelbeteiligung“ iSd § 10 Abs 2 KStG qualifiziert. Letzteres gilt nur, soweit keine Option zu Gunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung ausgeübt wurde.¹

Diese grundsätzliche Befreiung gilt jedoch nicht uneingeschränkt. § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG ordnet zur „*Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen*“ bei Vorliegen bestimmter Verdachtsgründe einen Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode („*switch-over*“) an. Ein solcher Missbrauchsverdacht kann insbesondere dann angenommen werden, wenn (i) der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar in der Erzielung passiver Einkünfte besteht und (ii) das Einkommen dieser Gesellschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt.

II. Wirkungsweise des „Methodenwechsels“ und Abgrenzung zu CFC-Regelungen

Liegt „Missbrauchsverdacht“ iSd § 10 Abs 4 KStG vor, wird die Befreiung der ausländischen Dividenden bzw Veräußerungsgewinne verweigert und damit die

¹ § 10 Abs 3 Z 1 KStG.

sekundäre Abschirmwirkung² der betreffenden Auslandsgesellschaft durchbrochen. Ziel dieser speziellen Missbrauchsregelung ist es, die Gründung von „*niedrigbesteuerten Basisgesellschaften*“ durch in Österreich ansässige Steuerpflichtige unattraktiver zu machen.³ Die in einer Auslandsgesellschaft steuerfrei bzw steuerbegünstigt thesaurierten Erträge sollen bei ihrer Rückführung nach Österreich steuerlich erfasst werden.⁴

§ 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG zielt somit nicht darauf ab, die Entlastung von der Doppelbesteuerung im Falle eines Missbrauchsverdachts grundsätzlich zu versagen. Es ist vielmehr vorgesehen, dass die Befreiung für Schachteinkünfte durch eine auf Antrag des Steuerpflichtigen vorzunehmende Anrechnung der als Vorbelastung der Ausschüttung zu betrachtenden ausländischen Steuer ersetzt wird.⁵ Letztere ist für den Steuerpflichtigen insofern nachteilig, als der höhere Steuersatz des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafters zur Anwendung kommt und zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur die im Quellenstaat gezahlte Steuer angerechnet wird.⁶

§ 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG weist auf den ersten Blick gewisse Ähnlichkeiten mit einer CFC-Regelung auf. CFC-Regelungen greifen typischerweise in Fällen, in denen eine ausländische Gesellschaft direkt oder indirekt von Steuerinländern beherrscht wird und (ausschließlich oder zumindest überwiegend) passive Einkünfte erzielt. Im Hinblick auf die Rechtsfolgen bestehen jedoch Unterschiede zwischen derartigen – von zahlreichen EU-Staaten⁷ eingeführten – Hinzurechnungsbesteuerungssystemen und dem österreichischen Methodenwechsel. Bei einer Hinzurechnungsbesteuerung besteht die wesentliche Rechtsfolge darin, dass die Einkünfte einer Auslandsgesellschaft bei den dahinter stehenden inländischen

² Zur Abschirmwirkung vgl ausführlich *Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften und ihre Durchbrechung aus österreichischer Sicht (2002) sowie *Bergmann*, Die steuerliche Abschirmwirkung von Auslandsgesellschaften, in *Heidinger/Bruckner* (Hrsg) Steuern in Österreich. Gestern – heute – morgen, FS des Fachsenats für Steuerrecht zum 50-Jahr-Jubiläum der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für Steuerrecht (1988) 47 (47 ff).

³ *Loukota/Quantschnigg*, Neues österreichisches Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Basisgesellschaften, SWI 1995, 9 (9).

⁴ Zum Grundkonzept dieser Missbrauchsvorschrift vgl ausführlich *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 (333 ff).

⁵ *Staringer*, Die Anrechnung nach § 10 Abs 3 KStG und das Abkommensrecht, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg) Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht – Auswirkungen auf die Abkommenspraxis (1996), 263 (265).

⁶ Vgl nur *Hofbauer*, Die Berechnung einer vergleichbaren Durchschnittssteuerbelastung im Rahmen von § 10 Abs 4 KStG sowie VO zu § 48 BAO, SWI 2004, 179 (179).

⁷ Vgl die Darstellung bei *Kaufmann*, Controlled Foreign Companies (CFC)-Gesetzgebung – Übersicht über die Rechtslage in den EU-Mitgliedstaaten, SWI 2001, 16 (16 ff) sowie die

⁷ Nationalberichte in *Lang/H.-J. Aigner./Scheuerle/Stefaner* (Hrsg) CFC Legislation – Domestic Provisions, Tax Treaties and EC Law (2004).

Gesellschaftern dem Beteiligungsausmaß entsprechend hinzugerechnet und steuerlich erfasst werden.⁸ Eine steuerschonende Thesaurierung passiver Einkünfte in ausländischen Gesellschaften soll dadurch verhindert werden. Im Ergebnis führen CFC-Regelungen zu einer Gleichbehandlung aller Steuerinländer – unabhängig davon, ob ihre Einkünfte aus in- oder ausländischen Quellen stammen – und dienen damit der Verwirklichung des Prinzips der Kapitalexporthneutralität.⁹ Im Gegensatz zu § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG setzen diese Vorschriften nicht erst bei der sekundären, sondern bereits bei der primären Abschirmwirkung von Auslandsgesellschaften an.

Der österreichische Gesetzgeber hat – trotz anfänglicher Überlegungen – auf eine spezialgesetzliche Hinzurechnungsbesteuerung verzichtet.¹⁰ Eine Durchbrechung des körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzips bei Auslandsgesellschaften ist jedoch auch nach österreichischem Recht im Einzelfall möglich. Hier ist etwa an die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO, das Institut des Scheingeschäfts iSd § 23 BAO oder die Grundsätze der Einkünftezurechnung zu denken. Insbesondere im Hinblick auf § 22 BAO ist zu bemerken, dass diese Bestimmung durch ihre Anwendung seitens der Finanzverwaltung und des VwGH mitunter die gleiche Wirkung wie eine CFC-Gesetzgebung entfaltet und im Ergebnis eine spezialgesetzliche Hinzurechnungsbesteuerung surrogiert.¹¹

III. Abgrenzung zum Missbrauch gemäß § 22 BAO

1. Allgemeines

Nach § 1 Abs 1 VO BGBl II 2004/294 (idF VO) sind Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn (i) Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vorliegt (Z 1) oder (ii) die zuvor genannten Verdachtsmomente – überwiegend passive Einkünfte und Niedrigbesteuerung – gemeinsam vorliegen (Z 2) oder (iii) einer dieser Gründe besonders stark ausgeprägt ist und der andere annähernd verwirklicht ist (Z 3). Die Befreiung unterbleibt so-

⁸ Für die typischen Merkmale des Konzepts einer Hinzurechnungsbesteuerung vgl die ausführliche Darstellung bei *H.-J. Aigner*, Hinzurechnungsbesteuerung 25 ff. Vgl weiters *Fontana*, The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part 1, ET 2006, 259 (260 f).

⁹ Vgl zB *Helminen*, Is There a Future for CFC-regimes in the EU?, *intertax* 2005, 117 (117) und *Muszynska/Tumpel*, Die Vorschriften des AStG-E aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg) Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 283 (293).

¹⁰ *Gassner*, Neun und noch mehr Gründe gegen ein österreichisches Außensteuergesetz, *SWI* 2001, 295 (295 ff).

¹¹ Vgl nur *Lang*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von *Halifax* und *Cadbury Schweppes*, *SWI* 2006, 273 (283); *derselbe*, Österreich auf dem Weg zu einem eigenem Außensteuergesetz?, in *Heidinger/Bruckner* (Hrsg) *Steuern in Österreich* 277 (280 f).

mit sowohl bei Missbrauch iSd § 22 BAO („erwiesener Missbrauch“¹²) als auch bei Missbrauchsverdacht iSd § 10 Abs 4 KStG („vermuteter Missbrauch“¹³). Es sind aber Sachverhalte denkbar, die sowohl unter § 22 BAO subsumiert werden können als auch Anlass für einen Missbrauchsverdacht iSd § 10 Abs 4 KStG geben. Eine Abgrenzung dieser Vorschriften ist insbesondere aufgrund ihrer unterschiedlichen Rechtsfolgen erforderlich.

2. Missbrauch gemäß § 22 BAO

Nach ständiger Rechtsprechung¹⁴ des VwGH liegt Missbrauch iSd § 22 BAO vor, wenn eine rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg unangemessen und ungewöhnlich ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuern zu vermeiden. Ein Missbrauch ist jedoch auszuschließen, wenn für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe angeführt werden können.¹⁵ Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg beschreitet, den das Gesetz vorzeichnet, und zwar auch dann, wenn die Steuerersparnis das Ziel der gewählten Gestaltung darstellt.¹⁶ Der VwGH ist darüber hinaus der Ansicht, dass § 22 BAO im Allgemeinen nicht durch einen einzelnen Rechtsschritt, sondern vielmehr durch eine Kette von Rechtshandlungen verwirklicht wird.¹⁷ Das Vorliegen eines Missbrauches ist von der Behörde nachzuweisen.¹⁸ Gelingt dies, sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.¹⁹

Der VwGH hatte sich in den letzten Jahren mit einer Reihe von Sachverhalten zu beschäftigen, die die Errichtung von Auslandsgesellschaften – insbesondere Konzernfinanzierungsgesellschaften – in Niedrigsteuerländern zum Gegenstand hatten.²⁰ Nicht bzw niedrig besteuerte Auslandstochtergesellschaften wurden von

¹² KStR 2001 Rz 581.

¹³ KStR 2001 Rz 582.

¹⁴ Vgl zB VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176; 26.5.2004, 99/14/0209; 30.4.2003, 97/13/0130; 27.8.2002, 98/14/0194.

¹⁵ ZB VwGH 14.12.2000, 95/15/0111; 9.11.1994; 92/13/0305. Für weitere Nachweise siehe bei *Ritz*, BAO³, § 22 Tz 4.

¹⁶ ZB VwGH 20.6.1995, 92/13/0268; 13.9.1988, 87/14/0128.

¹⁷ Vgl VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074.

¹⁸ VwGH 9.11.1972, 2061/71.

¹⁹ Vgl VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; 20.3.2002, 96/15/0258; 15.6.1993, 91/14/0253.

²⁰ Vgl zu dieser Rechtsprechung *Stieglitz*, § 22 BAO und Gemeinschaftsrecht. Kritik der Rechtsprechung des VwGH zum Einsatz von Auslandsgesellschaften in Niedrigsteuerländern, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg) Handbuch Konzernsteuerrecht (2008) 485 (485 ff) sowie *Gröhs/Ressler*, Die österreichische Rechtsprechung zur Durchgriffsbesteuerung in Hinblick auf die jüngsten Entwicklungen der EuGH-Rechtsprechung, in *Hammerschmid* (Hrsg) Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS Brogyányi (2008) 663 (663 ff).

Behandlung von internationalen Beteiligungserträgen und Ausgaben bei natürlichen Personen

Ernst Marschner

I. Einleitung

II. Systematik der Besteuerung von Beteiligungserträgen (Früchten) mit 25 % Einkommensteuer

1. Grundsätzlich keine Unterschiede zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Beteiligungserträgen
2. Antragsveranlagung
3. VO-Ermächtigung zur Besteuerung mit progressiver Einkommensteuer

III. Besteuerung von Wertänderungen

1. Österreichisches Besteuerungsrecht an Wertänderungen
2. Abgrenzung zu Beteiligungserträgen (Früchten)
3. Betriebsvermögen
4. Privatvermögen
 - 4.1. Rechtslage vor dem BudgBG 2011
 - 4.1.1. Spekulationsgeschäft gemäß § 30 EStG
 - 4.1.2. Veräußerung bestimmter Beteiligungen gemäß § 31 EStG
 - 4.2. Änderungen durch das BudgBG 2011

IV. Erhebung der Einkommensteuer

1. Abzug von Kapitalertragsteuer bei auszahlender Stelle im Inland
 - 1.1. Abzug von KESt auf ausländische Dividenden
 - 1.2. Abzug von KESt im Rahmen der Vermögenszuwachssteuer
2. Aufnahme in die Einkommensteuererklärung – flat tax iHv 25 %
3. Aufnahme in die Einkommensteuererklärung – progressiver Steuersatz

V. Abzugsfähigkeit von Ausgaben

VI. Zusammenfassung

I. Einleitung

Dieser Beitrag behandelt die Besteuerung von ausländischen Beteiligungserträgen bei natürlichen Personen, die direkt Kontroll- oder Portfoliobeteiligungen halten. Er stellt die Rechtslage sowohl vor als auch nach dem Budgetbegleitgesetz 2011 (im Folgenden BudgBG) dar. Die Änderungen durch das BudgBG 2011 wurden mit BGBl I 2010/111 kundgemacht.¹ Da bei natürlichen Personen im Bereich der Besteuerung von Dividenden sowie auch im Rahmen der Veräußerung nach dem BudgBG nicht auf die Beteiligungshöhe abgestellt wird, ist eine Unterscheidung zwischen Kontroll- und Portfoliobeteiligungen grundsätzlich nicht notwendig. Eine derartige Abgrenzung ist nur bei einer Veräußerung einer Beteiligung ausschlaggebend, die nach der Rechtslage vor dem BudgBG erfolgt. Nach Darstellung der Besteuerungssystematik bei Dividenden (II) wird auf die steuerliche Behandlung von Beteiligungsveräußerungen (III) sowie auf die Erhebung der Einkommensteuer (IV) und die steuerliche Behandlung von Ausgaben (V) eingegangen. Die Inkrafttretensbestimmungen des BudgBG sind im Einzelnen sehr kompliziert (bzw über das Jahr 2011 verstreut), worauf bei den einzelnen Themen eingegangen wird.

II. Systematik der Besteuerung von Beteiligungserträgen (Früchten) mit 25 % Einkommensteuer

Beteiligungserträge werden in Österreich grundsätzlich mit 25 % Einkommensteuer durch Abzug der KESt oder durch Veranlagung in einer eigenen Schedule besteuert. Dies hat (ursprünglich) seinen Grund darin, dass Unternehmensgewinne einer Kapitalgesellschaft auf zwei Ebenen besteuert werden, nämlich primär auf Ebene der Gesellschaft selbst mit in- bzw ausländischer Körperschaftsteuer sowie sekundär auf Ebene des Investors im Rahmen der Ausschüttung mit Einkommensteuer, welche oftmals in Form der Kapitalertragsteuer erhoben wird². Für über Investmentfonds bezogene Beteiligungserträge besteht grundsätzlich kein Unterschied.³ Neben der Besteuerung mit KESt bzw der Veranlagung mit 25 % ESt kann der Steuerpflichtige wahlweise eine Veranlagung zur progressiven Einkommensteuer beantragen; die Anwendung des halben durchschnittlichen Einkommensteuersatzes ist gemäß § 124b Z 184 idF BudgBG auf bis zum 30.9.2011 verwirklichte Sachverhalte beschränkt. Dies gilt gemäß § 37 Abs 1 iVm Abs 4 lit a EStG idF vor BudgBG gleichermaßen für inländische und ausländische Beteiligungserträge.

¹ Regierungsvorlage: 981 BlgNR XXIV. GP; Budgetausschuss: 1026 BlgNR XXIV. GP, 5 sowie Plenum des NR: Blg 1/32.

² Zur Einhebung der Einkommen- bzw Kapitalertragsteuer siehe III.

³ *Marschner*, Investmentfonds in Fallbeispielen² (2011) Rz 113 ff.

1. Grundsätzlich keine Unterschiede zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Beteiligungserträgen

(Ausländische) Beteiligungen, die in einem **Betriebsvermögen** einer natürlichen Person gehalten werden, sind diesem Betriebsvermögen zuzurechnen. Daher werden die Beteiligungserträge in diesem Fall im Rahmen der betrieblichen Einkünfte besteuert. Die Erfassung der Einkünfte erfolgt iRd **Reinvermögenstheorie**: Dies bedeutet, dass sämtliche Erträge sowie Aufwendungen einschließlich Wertschwankungen der Einkommensteuer unterliegen. Allerdings bestehen für die Besteuerung von Früchten und Stamm bis zum Inkrafttreten des BudgBG unterschiedliche Steuersätze.⁴ Für Beteiligungen, auf die die neue Rechtslage nach dem BudgBG anzuwenden ist, gilt sowohl für Früchte als auch den Stamm ein Steuersatz iHv 25 %.

(Ausländische) Beteiligungen, die im **Privatvermögen** gehalten werden, unterliegen der Besteuerung iRd Einkünfte aus Kapitalvermögen. § 27 Abs 1 Z 1 EStG⁵ stellt dabei die Rechtsgrundlage für die Besteuerung von Dividenden dar. Die Veräußerung von Beteiligungen wird – im Gegensatz zum Betriebsvermögen – nur ausnahmsweise iRd §§ 30 f EStG idF vor BudgBG besteuert. Es hat daher steuerlich eine Trennung zwischen Früchten und Stamm zu erfolgen (Quellentheorie). Durch das BudgBG werden realisierte Wertsteigerungen von Beteiligungen, die nach dem 31.12.2010 erworben werden, generell der Besteuerung unterzogen. Für Wertpapiere einschließlich Beteiligungen bedeutet dies die **Aufgabe der Quellentheorie**. Gemäß § 124b Z 185 lit a EStG idF BudgBG gilt die generelle Steuerpflicht für Beteiligungsveräußerung für Anschaffungen seit 1.1.2011. Bisher schon gemäß § 31 EStG steuerhängige Beteiligungen werden mit 1.10.2011 in das neue System übergeführt.

Die Kapitalerträge sind bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach dem Ertragsprinzip zu ermitteln. Bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und im außerbetrieblichen Bereich erfolgt die **Einkünfteermittlung** nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip.⁶ Soweit Beteiligungserträge mit Abfuhr der KEST besteuert werden, schließt der Abzug der KEST auch die Besteuerung für bilanzierende Unternehmer ab.⁷ Daher hat dieser Unterschied für die Praxis nur begrenzte Relevanz.

Die Steuersatzbegünstigung mit 25 % „flat tax“ bei Früchten gilt gleichermaßen für Betriebs- sowie Privatvermögen. So erfasst die Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs 1 Satz 2⁸ EStG inländische Beteiligungserträge sowohl im Rahmen des Betriebs- als auch des Privatvermögens. Die Endbesteuerung erfasst auch auslän-

⁴ Dazu näher III.1.3.

⁵ Ab 1.10.2011 § 27 Abs 2 Z 1 EStG idF BGBl I 2010/111 .

⁶ Rz 7377d EStR.

⁷ Vgl jedoch § 97 Abs 1 letzter Satz; dazu weiter unten.

⁸ Bzw Satz 1 idF BudgBG.

dische Beteiligungserträge, die der KESt unterliegen (inländische auszahlende Stelle). Allerdings bedeutet der Begriff Steuerabgeltung nach dem BudgBG lediglich, dass keine Eintragung in die Steuererklärung erfolgen muss.⁹ Ausländische Beteiligungserträge, die nicht der KESt unterliegen, werden gemäß § 37 Abs 8 Z 2 (idF vor BudgBG) bzw § 27a Abs 1 (idF nach BudgBG) EStG iRd Veranlagung zum besonderen Steuersatz von 25 % erfasst, egal ob diese zum Betriebs- oder Privatvermögen gehören. Durch das BudgBG wird für nach dem 31.12.2010 erworbene Beteiligungen der Unterschied zum außerbetrieblichen Bereich aufgehoben. Als zentrale Bestimmung über den begünstigten Steuersatz fungiert ab 1.10.2011 § 27a EStG idF BGBl I 2010/111. Ab 2011 erworbene Beteiligungen werden generell mit 25 % KESt bzw EST erfasst, unabhängig davon, ob die Beteiligung in das Betriebs- oder Privatvermögen erworben wurde, sowie unabhängig davon, ob Früchte oder eine Veränderung des Stammes vorliegen.

Freilich kann die Zuteilung der Besteuerungsrechte an Österreich durch ein **Doppelbesteuerungsabkommen** Unterschiede zwischen Betriebs- und Privatvermögen machen: Beteiligungen des Betriebsvermögens, die einer **ausländischen Betriebsstätte** zugeordnet sind, werden gemäß Art 10 Abs 4 OECD-MA im Rahmen der Betriebsstätteneinkünfte im Ausland besteuert. Österreich hat in diesem Fall kein Besteuerungsrecht, wenn – wie im Regelfall – im DBA die Befreiungsmethode vereinbart ist. Das Besteuerungsrecht an außerbetrieblichen Beteiligungserträgen wird gemäß Art 10 Abs 1 OECD-MA stets dem Ansässigkeitsstaat des Investors zugeordnet. Der Quellenstaat hat ein gemäß Art 10 Abs 2 OECD-MA näher definierten Quellenbesteuerungsrecht.

Die **Einkommensteuer** gilt durch den Abzug der KESt bzw durch die besondere Besteuerung gemäß § 37 Abs 8 Z 2 EStG (ab 1.10.2011 § 27a EStG) als **abgegolten**. Allerdings hat gemäß § 97 Abs 1 letzter Satz EStG idF BudgBG für Substanzgewinne des **Betriebsvermögens stets eine Veranlagung** zu erfolgen. Freilich bleibt es im Rahmen der Veranlagung bei der Besteuerung mit 25 % flat tax.¹⁰ Betriebliche Früchte unterliegen auch der Steuerabgeltung. Die Erträge werden hinsichtlich der Steuerbelastung im Ergebnis den inländischen Kapitalerträgen gleichgestellt. Die Besteuerung mit 25 % flat tax wird auch Quasi-Endbesteuerung genannt. Anders als endbesteuerte Kapitalerträge iSd § 97 EStG sind nicht der KESt unterliegende ausländische Beteiligungserträge (auch des Privatvermögens) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen. Diese Kapitalerträge werden in einer eigenen Schedule getrennt von den übrigen Einkünften besteuert. Dies hat dieselben Auswirkungen wie die Endbesteuerung bei inländischen Beteiligungserträgen. Gleich wie endbesteuerte Kapitalerträge sind sie weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen und entfalten

⁹ ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP, 40 f.

¹⁰ Diese Veranlagungspflicht ist als Kontrollinstrument vorgesehen, da gemäß § 6 Z 2 lit c EStG idF BudgBG Teilwertabschreibungen vorgenommen werden dürfen.

daher außer im Fall einer „Antrags“-Veranlagung¹¹ keine Progressionswirkung¹². Freibeträge, Freigrenzen und Absetzbeträge finden keine Anwendung.¹³ Gem § 42 Abs 1 Z 4 EStG¹⁴ ist eine Steuererklärung immer abzugeben, wenn nicht der KEST unterliegende Kapitaleinkünfte vorliegen, es sei denn, eine Veranlagung auf Antrag¹⁵ ergäbe für diese Einkünfte aufgrund einer zu geringen Progression keine Steuerpflicht.¹⁶

Ausländische Kapitalerträge iSv § 37 Abs 8 EStG (vor BudgBG) bzw § 27a EStG (nach BudgBG) sind mE – ebenso wie KEST-pflichtige Dividenden – nicht iRd **Progressionsvorbehalts** zu berücksichtigen. Steht Österreich das Besteuerungsrecht gemäß DBA nicht zu, kommt idR die Befreiungsmethode zur Anwendung. Derartige Einkünfte könnten in Österreich grundsätzlich nur iRd Progressionsvorbehalts steuerlich berücksichtigt werden.¹⁷ Da der flat tax iHv 25 % unterliegende Kapitalerträge bei Veranlagung in Österreich nicht progressionserhöhend wirken, kann dies mE eine Progressionswirkung auch nicht bei im Ausland steuerpflichtigen Dividenden nach sich ziehen. So können Früchte aus Kapitalvermögen, die einer ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen zugeordnet werden, nicht progressionserhöhend wirken. Daher sind derartige Kapitalerträge zur Berechnung des Progressionsvorbehalts vom Betriebsstättenergebnis abzuziehen (Gewinnermittlung nach österreichischem Recht).¹⁸

Soweit allerdings ein österreichisches **DBA** ausnahmsweise die **Anrechnungsmethode** vorsieht (insb angelsächsischer Raum, Niedrigsteuerländer sowie etwa auch Italien), sind die ausländischen Einkünfte in Österreich zu besteuern sowie die ausländische Steuer – im Rahmen des Anrechnungshöchstbetrages – anzurechnen. In diesem Fall sind die (ausländischen) Dividenden ebenfalls mit flat tax iHv 25 % zu besteuern. Eine Progressionswirkung entsteht dadurch nicht.

Zur **Berechnung der anrechenbaren Steuer** ist nach Rz 7584 EStR eine Zusammenfassung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte je DBA-Partnerstaat zulässig (sog „per country limitation“); ggf kann der Steuerpflichtige eine Berechnung pro Einkunftsquelle („per item“) vornehmen. Unterliegen etwa ausländische Einkünfte in Österreich der progressiven ESt von bis zu 50 %, während Beteiligungserträge aus demselben Ausland nur mit 25 % besteuert werden, kann die aus-

¹¹ Dazu unter 2.: ausnahmsweise Anwendung des progressiven Steuersatzes auf Antrag des Steuerpflichtigen.

¹² Vgl Jakom/Marschner, EStG³ (2010) § 97 Rz 29 ff, Hofstätter/Reichel/Fuchs, EStG § 37 Rz 33.

¹³ Siehe EStR 7377f.

¹⁴ Im BudgBG erfolgt eine Anpassung der Verweise auf die neuen Bestimmungen. Eine inhaltliche Änderung ist damit nicht verbunden.

¹⁵ Gemäß § 97 Abs 4 EStG (vor BudgBG) bzw § 27a Abs 5 idF BudgBG.

¹⁶ Vgl Jakom/Marschner, EStG³ (2010) § 97 Rz 33 ff.

¹⁷ Vgl Jakom/Marschner, EStG³ (2010) § 1 Rz 17.

¹⁸ Vgl näher Jakom/Marschner, EStG³ (2010) § 37 Rz 107. Zu diesem Thema ist eine EAS-Anfrage an das BMF offen.

Behandlung von Beteiligungserträgen bei Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner

Patrick Plansky

- I. Einleitung
- II. Betriebsstättenerfordernis
- III. Zurechnung einer Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte
- IV. Behandlung von Beteiligungserträgen auf Ebene der inländischen Betriebsstätte
 - 1. Mögliche Konstellationen
 - 2. Einkünfte eines Nicht-EU-Anteilseigners über eine österreichische Betriebsstätte
 - 2.1. Einleitung
 - 2.2. Dividendenerträge
 - 2.3. Veräußerungsgewinne
 - 3. Einkünfte eines EU-Anteilseigners über eine österreichische Betriebsstätte
 - 3.1. Einleitung
 - 3.2. Dividendenerträge
 - 3.2.1. Einkünfte aus einer österreichischen Beteiligung
 - 3.2.2. Einkünfte aus dem Ansässigkeitsstaat, einem anderen EU-Staat oder einem Drittstaat
 - 3.3. Veräußerungsgewinne
- V. Zusammenfassung

I. Einleitung

Um die im Zentrum dieses Beitrages stehende Frage nach der Behandlung von Beteiligungserträgen, die ein in Österreich beschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner über eine österreichische Betriebsstätte bezieht, beantworten zu können, müssen zwei zentrale Vorfragen geklärt werden. Zunächst ist festzustellen, ob eine **Betriebsstätte** besteht. Nur wenn eine solche vorliegt, kann ihr auch ein Gewinn oder

Verlust des Gesamtunternehmens (zB Beteiligungserträge) zugerechnet werden. Dabei ist darauf zu achten, dass die Tatbestände der Betriebsstätte im innerstaatlichen Recht, im Abkommensrecht und im Unionsrecht durchaus unterschiedliche Reichweiten aufweisen können.

Erst wenn feststeht, dass eine Betriebsstätte besteht, stellt sich als zweite zentrale Frage diejenige nach der **Zurechnung von Vermögen** (zB einer Beteiligung) **zur Betriebsstätte**. Rechtlich kann nur das Gesamtunternehmen als solches – bestehend aus ausländischem Stammhaus¹ und inländischer Betriebsstätte – als Eigentümer der Beteiligung angesehen werden. Für Zwecke der steuerlichen Zurechnung von Gewinnen zur Betriebsstätte ist allerdings zunächst eine wirtschaftliche Zuordnung der Beteiligung zu einem Teil des Gesamtunternehmens vorzunehmen.

Als Folge der Zurechnung von Vermögen (Beteiligungen) können der Betriebsstätte auch **Ertragspositionen (Beteiligungserträge) zugerechnet** werden, die dem Steuerzugriff des Betriebsstättenstaates (Österreich) unterliegen können. Diesen Fragestellungen folgend gliedert sich auch der Aufbau dieses Beitrages. Kapitel II beschäftigt sich überblicksartig mit der Frage des Bestehens einer Betriebsstätte, Kapitel III beschreibt die Anforderungen, die an die Zurechnung einer Beteiligung zu einer österreichischen Betriebsstätte zu stellen sind, und Kapitel IV thematisiert schließlich die Behandlung von Beteiligungserträgen auf Ebene der inländischen Betriebsstätte in verschiedenen Konstellationen, wenn feststeht, dass eine Beteiligung der Betriebsstätte zuzurechnen ist. In Kapitel V werden die Ergebnisse schließlich zusammengefasst.

II. Betriebsstättenerfordernis

Sofern eine natürliche Person weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt oder eine juristische Person weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland unterhält, erstreckt sich die Steuerpflicht auf inländische Einkünfte gemäß § 98 EStG und § 21 KStG. Im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist einer der zen-

¹ Im Gegensatz zum Begriff „Betriebsstätte“ besteht keine (Legal-)Definition, was unter dem Begriff „Stammhaus“ zu verstehen ist. Als Stammhaus wird idR der Unternehmensteil bezeichnet, der all jene Funktionen ausführt, die dem Gesamtunternehmen und nicht den einzelnen Unternehmensteilen dienen. Damit ist ein Stammhaus gewöhnlich eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte, in der sich Leitung und Verwaltung des Unternehmens befinden; so bspw *Kraft*, Profit and Loss Attribution between Head Office and Permanent Establishment in Different Jurisdictions: The German Tax Administration’s Point of View Critically Analysed, ET 2001, 82 (83); *Kessler/Jehl*, Die Zentralfunktion des Stammhauses, IWB 15/2007, Fach 10 International Gr 2, 1977 (1979); *Fink*, Gewinnzurechnungsmethoden im Verhältnis zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte, RIW 1988, 43 (43).

tralen Anknüpfungspunkte iRd beschränkten Steuerpflicht das Vorliegen einer Betriebsstätte.² Der Begriff Betriebsstätte in § 98 EStG und § 21 KStG ist als **Betriebsstätte iSd § 29 BAO** zu verstehen. Danach ist eine Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient.³ Durch diese weite Formulierung ist die Schwelle für das Vorliegen einer Betriebsstätte nach innerstaatlichem Steuerrecht somit relativ niedrig.

Das alleinige Vorliegen einer Betriebsstätte iSd § 29 BAO ist allerdings für den österreichischen Besteuerungszugriff nicht zwingend ausreichend. Sofern Österreich mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners (Stammhausstaat) ein DBA abgeschlossen hat, muss (abgesehen von der Verwirklichung eines innerstaatlichen Tatbestandes) dieses DBA Österreich das Besteuerungsrecht für die Beteiligungserträge zuteilen. Dazu muss eine Betriebsstätte nach **Abkommensrecht** vorliegen. Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff (Art 5 OECD-MA) weicht teilweise vom innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff ab.⁴ Nur für den Fall, dass eine Betriebsstätte sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach Abkommensrecht in Österreich unterhalten wird, kann das Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne⁵ in Österreich aufrechterhalten werden.⁶ Andernfalls weist Art 7 OECD-MA dem Vertragsstaat, in dem das Unternehmen betrieben wird (dem Stammhausstaat) das Besteuerungsrecht zu. Art 7 OECD-MA beruht auf in-

² Daneben nennt § 98 Abs 3 EStG die Bestellung eines ständigen Vertreters im Inland, das Vorliegen von unbeweglichem Vermögen eines Gewerbebetriebes im Inland sowie eine kaufmännische oder technische Beratung im Inland, die Gestellung von Arbeitskräften im Inland und die gewerbliche Tätigkeit als Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland als Anknüpfungspunkte für Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

³ § 29 Abs 2 BAO enthält zudem eine Aufzählung, nach der insbesondere die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet, Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken, Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen, sowie Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird, als Betriebsstätten gelten. Daneben bestehen Sonderregelungen für Betriebsstätten bspw im Bereich der Kommunalsteuer („Kommunalsteuerbetriebsstätte“) und der Lohnsteuer („Lohnsteuerbetriebsstätte“).

⁴ Vgl dazu bspw die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (BMF 28.10.2010, BMF-010221/2522-IV/4/2010) Rz 161 (in der Folge kurz: VPR 2010).

⁵ Art 7 OECD-MA ist die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne und damit auch für Betriebsstättengewinne. Der Begriff der Unternehmensgewinne nach Art 7 OECD-MA umfasst dabei sowohl Gewinne als auch Verluste (vgl dazu bereits frühzeitig BFH 25.2.1976, I R 150/73, BStBl II 1976, 454; weitere Nachweise aus der Rspr vgl *Ditz*, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten – Ableitung einer rechtsformneutralen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im internationalen Steuerrecht [2004] 41). Somit können Betriebsstätten auch Verluste des Gesamtunternehmens zugerechnet werden.

⁶ Für eine umfangreiche Zusammenstellung der Auslegung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffes durch die österreichische FinVerw vgl VPR 2010 Rz 163 ff.

ternationalem Konsens und ist nicht nur die zentrale Verteilungsnorm für „klassische“ Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens. Auch (transparente) **gewerblich tätige Personengesellschaften** stellen eine anteilige Betriebsstätte der einzelnen Mitunternehmer dar.⁷ Somit begründet bspw eine österreichische KG mit ausländischen Mitunternehmern je eine anteilige Betriebsstätte, sowohl für den Kommanditisten wie auch für den Komplementär.⁸ Dies gilt unabhängig davon, ob der Gesellschafter der Personengesellschaft eine juristische oder eine natürliche Person ist.⁹

In Fällen, in denen Dividendenzahlungen aus oder in Staaten der Europäischen Union unter Zwischenschaltung einer österreichischen Betriebsstätte geleistet werden, sind zudem die Vorgaben der **Mutter-Tochter-Richtlinie**¹⁰ zu berücksichtigen. Während in der Stammfassung der M-T-RL auf Betriebsstätten nicht Bezug genommen wurde,¹¹ wurde das Betriebsstättenkonzept in späteren Fassungen in die Richtlinie integriert und der Bezug von Dividenden von Betriebsstätten dem Bezug von Dividenden einer juristischen Person angenähert. Der Betriebsstättenbegriff der M-T-RL¹² orientiert sich zwar sehr stark an den Vorgaben des Art 5 Abs 1 des OECD-MA, nimmt allerdings auf die Ausnahmen vom Betriebsstättenbegriff nach Art 5 Abs 3 und 4 OECD-MA (bspw für Hilfstätigkeiten) nicht Bezug und integriert auch das Konzept der Vertreterbetriebsstätten nach Art 5 Abs 5 OECD-MA nicht in den Betriebsstättenbegriff.¹³ In Österreich wurden die Vorgaben der M-T-RL in Bezug auf von Betriebsstätten beschränkt

⁷ Vgl dazu ausführlich *Toifl*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung der gemeinschafts- und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote (2003) 116 ff.

⁸ Vgl in diesem Zusammenhang bspw *Tumpel*, Die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Betriebsstätte des Gesellschafters, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg) Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 145 (145 ff).

⁹ Bei doppelstöckigen Personengesellschaften, wenn also eine Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft beteiligt ist, kann die Personengesellschaft, an der die Beteiligung besteht, als eine Unterbetriebsstätte der beteiligten Personengesellschaft angesehen werden, die ihrerseits eine Betriebsstätte begründet. Vgl in diesem Zusammenhang zB *Lang/H. Loukota/Waldburger/Waters/Wolff*, Triangular Situation: Partnership with Sub-Permanent Establishment in Third Countries, SWI 2004, 14 (14 ff); *Lang*, Die Unterbetriebsstätte im Abkommensrecht, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg) Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung (FS Wassermeyer) (2005) 709 (709 ff).

¹⁰ Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG) ABl L 225 vom 20.8.1990, S 6 ff (in der Folge kurz: M-T-RL).

¹¹ Vgl *H. Kofler/G. Kofler*, Betriebsstätten in der Mutter-Tochter-Richtlinie, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg) Steuern im Gemeinschaftsrecht – Festschrift für Wolfgang Nolz (2008) 53 (56).

¹² Art 2 Abs 2 M-T-RL.

¹³ Vgl *H. Kofler/G. Kofler*, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg) FS Nolz 62.

Steuerpflichtiger bezogene Beteiligungserträge in § 94a EStG und § 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG umgesetzt.

III. Zurechnung einer Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte

Sofern feststeht, dass eine Betriebsstätte vorliegt, ist die Frage der Zuordnung der Beteiligung zur Betriebsstätte zu beantworten. Nur wenn eine Beteiligung der Betriebsstätte für Zwecke des Abkommensrechtes zurechenbar ist, können dieser Betriebsstätte auch die daraus fließenden Erträge zugerechnet werden. Während sich die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, die bspw im Rahmen eines Produktionsprozesses in einer Betriebsstätte unmittelbar verwendet werden, vergleichsweise einfach bewerkstelligen lässt, bereitet die Zuordnung von sogenannten „zuordnungsneutralen“ Wirtschaftsgütern, wie insbesondere immateriellen Wirtschaftsgütern (Beteiligungen), gewisse praktische Probleme.

In Österreich wurde von Seiten der FinVerw bislang die Auffassung vertreten, dass die Zuordnung einer Beteiligung zum **gewillkürten Betriebsvermögen** der österreichischen Betriebsstätte ausreicht.¹⁴ Dabei war die Aufnahme der Beteiligung in die Betriebsstättenbuchführung ein wesentliches Indiz.¹⁵ Im Ergebnis stand es somit weitestgehend im Ermessen des Unternehmers, ob er eine Beteiligung dem ausländischen Stammhaus oder der österreichischen Betriebsstätte zurechnete.¹⁶

Demgegenüber hat der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) bereits bisher eine „tatsächliche Zugehörigkeit“, eine „tatsächlich-funktionale Bedeutung“ oder einen „Funktionszusammenhang“ der Beteiligung mit den von der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten für die Zurechnung der Beteiligung zur Betriebsstätte gefordert.¹⁷ Dabei soll ein Zusammenhang der Beteiligung zur Tätigkeit der Betriebsstätte, die das „*Schwergewicht der in der Betriebsstätte ausgeübten Unter-*

¹⁴ Vgl schon BMF 21.4.1997, EAS 1053.

¹⁵ Für die Behandlung eines Wirtschaftsgutes als gewillkürtes Betriebsvermögen ist dennoch gefordert, dass ein gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb besteht und das Wirtschaftsgut diesem in gewissem Ausmaß dient. Vgl in diesem Zusammenhang *Nowotny*, Betriebsstättengewinnermittlung – Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 158.

¹⁶ Grenzen der Zurechnung werden insbesondere durch den Fremdvergleichsgrundsatz des Art 7 Abs 2 OECD-MA gesetzt. So würde ein Vergleich der Betriebsstätte mit einem selbständigen und unabhängigen Unternehmen die Zurechnung eines verlustbringenden Wirtschaftsgutes zur Betriebsstätte unterbinden, da auch ein unabhängiges Unternehmen dieses verlustbringende Wirtschaftsgut wohl nicht ohne weiteres „erwerben“ würde. Vgl dazu *Nowotny*, Betriebsstättengewinnermittlung 158 f.

¹⁷ Vgl BFH 19.12.2007, I R 66/06, BStBl. II 2008, 510; vgl schon BFH 30.8.1995, BStBl II 1996, 563; vgl in diesem Zusammenhang ausführlich *Nowotny*, Betriebsstättengewinnermittlung 140 ff mwN.