

Ausländische Rechtsentwicklungen

Österreich: Neue Verordnung zur Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen

Beziehen außerhalb Österreichs ansässige Personen Einkünfte aus Österreich, unterliegen diese Einkünfte einer inländischen Abzugsbesteuerung und besteht auf Grund von DBA Anspruch auf eine vollständige oder teilweise Entlastung von der inländischen Abzugsbesteuerung, so bestehen theoretisch zwei Möglichkeiten der Entlastung: Einerseits kann das DBA unmittelbar angewendet und nur die entsprechend niedrigere oder keine Abzugssteuer erhoben werden (Quellententlastungssystem), andererseits kann die Abzugssteuer ungeachtet der Bestimmungen des DBA erhoben und eine allfällige Differenz zwischen der tatsächlich erhobenen und der auf Grund des DBA zulässigen Quellensteuer auf Antrag zurückbezahlt werden (Rückerstattungssystem). Nach bisheriger österreichischer Rechtslage bestand zwar grundsätzlich ein Wahlrecht des Schuldners der Einkünfte; jedoch war im Anwendungsbereich von Durchführungsregelungen (d. h. innerstaatlichen Durchführungsverordnungen oder zwischenstaatlichen Durchführungsvereinbarungen) i. d. R. zwingend das Rückerstattungssystem angeordnet.

Das öBMF hat vor kurzem eine Verordnung betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von DBA (DBA-Entlastungsverordnung) erlassen, deren Ziel eine Vereinheitlichung der derzeit geltenden Bestimmungen ist. Die Verordnung ist mit 1. 7. 2005 in Kraft getreten, sieht die grundsätzliche Berechtigung zur unmittelbaren Abkommensanwendung vor und derogiert damit die bisher geltenden Durchführungsregelungen.

Nach der Verordnung ist nur in bestimmten, detailliert aufgezählten Fällen eine Entlastung an der Quelle unzulässig, so z. B. wenn dem Schuldner Umstände bekannt sind (oder bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätten bekannt sein müssen), dass die Einkünfte dem ausländischen Empfänger steuerlich nicht zuzurechnen sind; wenn Vergütungen aus einer Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen nicht an den Erbringer der Leistung, sondern an Dritte gezahlt werden; wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden; wenn der Empfänger eine ausländische Stiftung, ein ausländischer Trust oder ein ausländischer Investmentfonds ist; wenn der Empfänger eine juristische Person ist, deren Ort der Geschäftsleitung sich nicht im Gründungsstaat befindet; und wenn Kapitalerträge von Kreditinstituten ausbezahlt werden.

Schließlich enthält die Verordnung noch bestimmte Dokumentationsanforderungen, welche erfüllt sein müssen, damit das Quellenentlastungssystem zur Anwendung gelangen kann. Dazu zählt in erster Linie die von der ausländischen Steuerverwaltung (zwecks Glaubhaftmachung der Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers) ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung. Ist der Einkünfteempfänger eine juristische Person, dann ist zusätzlich noch eine Erklärung abzugeben, dass der Einkünfteempfänger eine Betätigung entfaltet, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht, eigene Arbeitskräfte beschäftigt und über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt. Statt einer Ansässigkeitsbescheinigung genügt es in kleineren Entlastungsfällen (Zahlung von maximal € 10 000 im Kalenderjahr), wenn statt dessen eine schriftliche Erklärung des Einkünfteempfängers vorliegt, die folgende Angaben enthält: bei natürlichen Personen den Familien- und Vornamen, die Anschriften aller in ausländischen Staaten unterhaltenen Wohnungen, die Bezeichnung jener Wohnung, an der sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet, sowie die Erklärung, dass sich in Österreich kein weiterer Wohnsitz befindet; bei juristischen Personen die genaue Bezeichnung, die Angabe des Gründungsstaates und die Anschrift des Ortes der Geschäftsleitung; weiters die Erklärung, dass keine Verpflichtung zur Weitergabe der Einkünfte an andere Personen besteht und dass die Einkünfte nicht einer vom Einkünfteempfänger unterhaltenen inländischen Betriebsstätte zufließen; und schließlich die Art und die Höhe der bezogenen Vergütung. Besondere Bestimmungen gelten nach der Verordnung weiters für Personengesellschaften als Einkünfteempfänger.

MMag. Dr. Niklas Schmidt, RA/StB Wolf Theiß
Rechtsanwälte OEG, Wien

Österreich: Quellensteuerfreiheit von Ausschüttungen an „mittelbar“ beteiligte EU-Muttergesellschaften

Nach bisheriger Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung konnte die Quellensteuerfreiheit wegen des „Unmittelbarkeitserfordernisses“ des dem § 43b Abs. 2 dEStG entsprechenden § 94a öEStG dann nicht in Anspruch genommen werden, wenn eine Ausschüttung an eine EU-Muttergesellschaft über eine zwischengeschaltete mitunternehmerisch tätige Personengesellschaft erfolgte (z. B. EAS 2052 = SWI 2002, 310). Demgegenüber wurde im Schrifttum auf Basis der Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie in richtlinienkonformer Interpretation die Unschädlichkeit der Zwischenschaltung einer Personengesellschaft angenommen (zuletzt Bendlinger/G. Kofler, ÖStZ 2005, 791, 332 ff. m. w. N.).

Unlängst wurde mit einer Reihe von Argumenten – eine Zusammenfassung findet sich bei Bendlinger/G. Kofler, ÖStZ 2005, 791, 332 ff. – hinsichtlich der richtlinienkonformen Interpretation des „Unmittelbarkeitserfordernisses“ in § 94a EStG in einem konkreten Steuerfall an das österreichische BMF herangetreten, das sich dieses Argumentation in der am 1. 8. 2005 ergangenen EAS-Auskunft 2630 weitgehend angeschlossen hat. Zwar hält das BMF vor dem Hintergrund des Entfalls des Unmittelbarkeitskriteriums in § 10 Abs. 2 KStG („Internationales Schachtelprivileg“) durch das BBG 2003 für Hereinausschüttungen grundsätzlich an der Ansicht fest, dass nicht nur eine Beteiligungshaltung im Wege einer Tochtergesellschaft, sondern auch im Wege einer zwischengeschalteten, mitunternehmerisch tätigen Personengesellschaft als mittelbare Beteiligungshaltung einzustufen ist, öffnet sich jedoch einer richtlinienkonformen Auslegung des § 94a EStG und folgt damit weitgehend den vorgebrachten Argumenten:

In der Mutter-Tochterrichtlinie wird als Voraussetzung für die Quellensteuerentlastung der Gewinnausschüttung nicht zwischen unmittelbar und mittelbar gehaltenen Beteiligungen unterschieden; es spricht daher tatsächlich viel dafür, dass sich aus dieser Richtlinie der Auftrag an die Mitgliedstaaten ergibt, in Fällen einer Zwischenschaltung transparenter Personengesellschaften, also in Fällen, in denen von der Personengesellschaft gehaltene Beteiligungen (so wie alle anderen Wirtschaftsgüter dieser Personengesellschaft) für steuerliche Belange unmittelbar im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschafter stehen, die Quellensteuerentlastung zu gewähren.

Im Interesse einer richtlinienkonformen Auslegung von § 94a EStG bestehen daher keine Bedenken, wenn das Unmittelbarkeitserfordernis bei Beteiligung von Personengesellschaften, die im jeweiligen EU-Land als transparent gewertet werden, dann erfüllt ist, wenn sämtliche daran beteiligten Kapitalgesellschaften in EU-Ländern ansässig sind.

Diese begünstigende Auslegung des Unmittelbarkeitserfordernisses ist ausschließlich richtlinienbedingt und daher nur im Verhältnis zum EU-Raum anwendbar; denn nur insoweit kann vom Bestand der Gegenseitigkeit ausgegangen werden. Bei fehlender Gegenseitigkeit besteht aber nach wie vor kein Anlass, Auslandsgesellschaften in Österreich steuerlich zu begünstigen, wenn gleichartige Begünstigungen österreichischen Gesellschaften im betreffenden Ausland verweigert werden. Das Unmittelbarkeitserfordernis in den auf Art. 10 OECD-MA basierenden DBA schließt daher nach wie vor eine Beteiligungshaltung durch eine Personengesellschaft von der Inanspruchnahme der Quellensteuerentlastung für konzerninterne Gewinnausschüttungen aus.

Nach der neuen Auslegung des § 94a EStG durch das öBMF kann somit bei Ausschüttungen an qualifizierte EU-Muttergesellschaften über steuertransparente Mitunternehmensformen ein Kapitalertragsteuerabzug unterbleiben. Dies gilt für den gesamten Geltungsbereich des § 94a EStG, also die 25 EU-Mitgliedstaaten, und hat wohl auch eine parallele Sichtweise für Hereinausschüttungen nach dem „alten“, ebenfalls Unmittelbarkeit erfordernden § 10 Abs. 2 KStG i. d. F. vor dem Budgetbegleitgesetz 2003, öBGBI I 2003, 71, zur Folge. Unklar ist derzeit noch die Rechtslage gegenüber der Schweiz, zumal diesfalls zwar ein der Mutter-Tochter-Richtlinie angenähertes Gemeinschaftsabkommen besteht (siehe ABL L 385/30 ff. v. 29. 12. 2004, und dazu Hull, BFD 2005, 63 ff.), dessen Art. 15 aber ausdrücklich eine „direkte“ Beteiligung erfordert. Auch hier könnte sich u. E. aber zeigen, dass im Verhältnis zur Schweiz dieses Erfordernis lediglich die Zwischenschaltung von anderen Körperschaften disqualifizieren soll.

Die neue Auslegung des § 94a EStG wird – vor dem Hintergrund von Reziprozitätsüberlegungen – vom BMF allerdings nicht auf die Anwendung des begünstigten Schachtelsatzes in DBA ausgedehnt und damit insofern die bisherige Ansicht (z. B. EAS 2052 – SWI

2002, 310) aufrechterhalten. Obwohl der Meinungswechsel des BMF sehr zu begrüßen ist und erneut die Gemeinschaftsfreundlichkeit des österreichischen Steuerrechts demonstriert, erstaunt doch eine gravierende Einschränkung: So ist es u. E. nicht nachvollziehbar, weshalb „sämtliche“ an der zwischengeschalteten Personengesellschaft „beteiligten Kapitalgesellschaften in EU-Ländern ansässig“ sein müssen. Konsequenterweise muss bereits eine – durchgerechnete – qualifizierte Beteiligung von mindestens 10 % zu einer quotalen Quellensteuerbefreiung führen, wie es offenbar auch der Ansicht der niederländischen Finanzverwaltung entspricht (siehe *Bullinger*, IStR 2004, 406, 409).

Diese durch die Mutter-Tochter-Richtlinie gebotene Quellensteuerentlastung von Dividenden, die über transparente Personengesellschaften an EU-Muttergesellschaften (in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft) fließen, ist – so wie es Rechtsansicht des österreichischen BMF entspricht – auch von den anderen 24 EU-Mitgliedstaaten entsprechend zu handhaben. So ist auch § 43b Abs. 2 dEStG, der für eine Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer eine „unmittelbare“ Beteiligung am Kapital der Tochtergesellschaft fordert, nach den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie so zu interpretieren, dass nur das mittelbare Halten einer Beteiligung über eine andere Körperschaft schädlich ist, nicht jedoch die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft (ebenso *Bullinger*, IStR 2004, 406, 409; *Jesse*, IStR 2005, 151, 158). Der Einbehalt einer Quellensteuer würde Fälle einer Beteiligung über eine steuerlichtransparente Personengesellschaft völlig unsachlich gegenüber der einer direkten Beteiligung einer EU-Kapitalgesellschaft benachteiligen und damit die Rechtsformwahl behindern, was den Intentionen der Mutter-Tochter-Richtlinie – dokumentiert durch die Änderungsrichtlinie 2003/123/EG aus Dezember 2003 (ABl L 7/4 ff. v. 13. 1. 2004) – eindeutig widerspricht.

Dr. Stefan Bendlinger, StB und StB Univ.-Ass.
DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), beide Linz

Frankreich: Vorherige einseitige Vereinbarung mit der Verwaltung über die Verrechnungspreise

Damit die Unternehmen die Möglichkeit haben, gewisse Entscheidungen zu treffen, insbesondere im Investitionsbereich, und zwar unter besseren Sicherheitsbedingungen im juristischen Bereich, hat der Gesetzgeber im Finanzgesetz für das Jahr 2005 unter Artikel L 80 B, 7° des LPF die Vereinbarungsvorschriften über den Antrag auf die ausdrückliche Stellungnahme der Verwaltung, was den Verrechnungspreis anbelangt, legalisiert.

Zwei Vereinbarungsarten sind durch das vorliegende Gesetz betroffen und deren Anwendungsmodalitäten wurden vor kurzem durch eine Anweisung 4 A-11-05 vom vergangenen 24. Juni präzisiert. Betroffen sind:

- Die vorherige bilaterale Vereinbarung, die in den DBA vorgesehen ist, die wir nicht erwähnen werden,
- Die vorherige einseitige Vereinbarung, die Gegenstand unserer Studie ist.

Die vorherige einseitige Vereinbarung in Bezug auf den Verrechnungspreis ist eine ausdrückliche Stellungnahme der französischen Steuerverwaltung, die dem Unternehmen gewährleistet, dass die in seinen industriellen, kommerziellen oder finanziellen Beziehungen innerhalb der Gruppe üblichen Preise nicht in die Vorausberechnung eines Gewinntransfers aufgenommen werden.

Die einseitige Vereinbarung wird nur zwischen der französischen Verwaltung und dem Unternehmen ausgehandelt.

Diese Vereinbarung bestimmt vor der Durchführung der Transaktionen zwischen den Partnerfirmen eine Anzahl von entsprechenden Kriterien, mit denen der Verrechnungspreis, der auf diese Transaktionen während einer gegebenen Zeit anwendbar ist, festgelegt werden kann.

Es muss darauf hingewiesen werden, dass im Gegensatz zu den anderen vorherigen Vereinbarungsvorschriften das Fehlen jeder Antwort seitens der Verwaltung in einer gewissen Frist nicht als stillschweigende Genehmigung betrachtet werden kann.

Desgleichen sind die einseitigen Vereinbarungen, die mit dem Steuerzahler abgeschlossen wurden, nur gegenüber der französischen Verwaltung und nicht gegenüber der Verwaltung des anderen Staates rechtlich wirksam.

Der Antrag auf einseitige vorherige Preisvereinbarung muss bei der Oberen Steuerverwaltung (Direction générale des impôts), Büro CF3 gestellt werden.

Für das Unternehmen ist die Vereinbarung von Interesse, weil gewährleistet wird, dass die Bestimmungsmethode des Verrechnungspreises den Prinzipien entspricht, die von der OECD (Konferenz für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) dargelegt wurden und auf der Grundlage von Art. 57 der Abgabenordnung (CGI) über den indirekten Transfer von Gewinn ins Ausland nicht in Frage gestellt werden wird.

Die Vereinbarung kann also während der gesamten Anwendungszeit nicht in Frage gestellt werden, außer falls die dadurch definierte Methode nicht eingehalten wird bzw. betrügerische Handlungen festgestellt werden oder falls der Antrag des Steuerzahlers die Verheimlichung von Informationen, Fehlern, Auslassungen oder eine falsche Darstellung der Fakten an den Tag bringt.

Der obligatorische Jahresbericht sorgt übrigens dafür, dass die Vereinbarung weiterverfolgt und kontrolliert werden kann.

Charles Kern, FIBA, Straßburg

Frankreich: Die bedeutendsten steuerlichen Bestimmungen des Gesetzes für das Vertrauen und die Modernisierung der Wirtschaft

Das Gesetz für das Vertrauen und die Modernisierung der Wirtschaft ist am vergangenen 13. Juli verabschiedet worden und wurde am vergangenen 27. Juli im Amtsblatt veröffentlicht.

Wir legen anschließend einige Bestimmungen aus diesem Gesetz dar, die zugleich für die Unternehmen und die Privatleute zur Anwendung kommen und uns interessant erscheinen.

Einerseits wird die Fälligkeitsgrenze der jährlichen Pauschalbesteuerung künftig auf 150 000 € Umsatz erhöht. Die Steuerbefreiung betraf davor nur die Gesellschaften, die der Körperschaftsteuer unterliegen, deren Umsatz unter 76 000 € lag.

Andererseits ist die Körperschaftsteuerbefreiung für den Mehrwert von Anteilscheinabtretungen auch für Wertpapiere gültig, die auf einem Kapitalmarkt zugelassen sind.

Genauer gesagt unterliegt die Abtretung der Wertpapiere von Risikokapitalgesellschaften (SCR) oder von Risiko-Investmentfonds (FCPR) bis 31. 12. 2005 einem Satz von 15 %, und für die Geschäftsjahre, die ab 1. 1. 2006 begonnen werden, einen Satz von 8 % und einem Satz von 0 % für Geschäftsjahre, die ab 1. 1. 2007 begonnen werden.

Wir möchten unterstreichen, dass die 8 % und 0 %-Sätze nur für die Abtretung von Wertpapieren oder für die Abtretung von Gesellschaftsanteilen, die sich seit mehr als zwei Jahren im direkten Besitz befinden und zwar i. H. von mindestens 5 % des Kapitals der ausgebenden Gesellschaft, zur Anwendung kommen.

Vorgreifend ist ein 0 %-Satz für den langfristigen Netto-Wertzuwachs gültig, der auf die Abtretung von Wertpapieren mit Gewinnbeteiligung von börsennotierten Klein- und Mittelbetrieben (KMUs) zurückzuführen ist und ab 17. 5. 2005 verwirklicht wurde.

Wir möchten Sie daran erinnern, dass ein Anteil der Kosten und Aufwendungen i. H. von 5 % des Netto-Abtretungsergebnisses für die Ermittlung des zum gemeinrechtlichen Körperschaftsteuersatzes zu versteuernden Ergebnisses in Kauf genommen wird.

Außerdem können die Unternehmen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, sowie die integrierten Gruppen in den Genuss einer Steuerermäßigung in Höhe der Zahlungen kommen, die zu Gunsten innovativer KMUs (d. h. von Klein- und Mittelbetrieben, die besonders Geld für Forschung i. H. von mindestens 15 % ihrer gesamten Aufwendungen ausgeben) und von Forschungsstrukturen in Höhe ihrer Zeichnungen in das Kapital dieser KMU und der Investmentfonds in innovative Projekte (FCPI).

Schließlich verlängert das vorliegende Gesetz bis 31. 12. 2005 die zeitlich begrenzte Befreiungsbestimmung der Übertragungsgebühr der Geldspenden bis zu einer Höchstgrenze von 30 000 €. Wir möchten Sie daran erinnern, dass diese Verfügung die Geldspenden zu Gunsten der Kinder, der Enkelkinder, der Urenkel oder, in Abwesenheit einer Nachkommenschaft, der Neffen und Nichten des Schenkers betrifft.

Wir möchten in diesem Zusammenhang darauf hindeuten, dass das Gesetz zu Gunsten der KMUs, das kurz vor der Veröffentlichung im Amtsblatt steht, eine Befreiung der unentgeltlichen Übertra-