

auskünfte der Finanzämter hat die Rechtssicherheit (Planungssicherheit) international agierender Unternehmen zum Teil massiv beeinträchtigt. Mit dem neuen § 118 BAO erfüllt der Gesetzgeber (und in der Folge auch die Finanzverwaltung) eine langjährige Forderung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

Ich gehe davon aus, dass wir – trotz Kostenpflicht – ab 1. 1. 2011 einiges an zusätzlicher Arbeit zu bewältigen haben werden. Das Budgetdefizit wird sich durch diese Mehreinnahmen allerdings nicht wesentlich verringern. Um sowohl in qualitativer als auch in quantitativer Hinsicht diese Herausforderung bewältigen zu können, werden noch im Herbst dieses Jahres „die Weichen zu stellen“ sein. Ich bin allerdings zuversichtlich, dass die zuständigen MitarbeiterInnen alles daran setzen werden, um die Auskünfte an die Antragsteller so rasch wie möglich und in bester Qualität zu erteilen.

Polster-Grüll (Beratung): Erfahrungen in anderen Staaten zeigen, dass sich sogenannte Advance Pricing Agreements (APA) in der Praxis sehr gut bewähren. Der zunehmende Fokus der Steuerbehörden auf Verrechnungspreisfragen und das daraus resultierende erhöhte Risiko einer Doppelbesteuerung wecken starken Bedarf nach gut funktionierenden APA-Systemen. Es ist schön, dass Österreich diesem Bedarf nachkommt. Weil Verrechnungspreise regelmäßig mehrere Staaten betreffen, bietet ein unilaterales System jedoch nur eingeschränkte Sicherheit. Auch bei einer positiven Erledigung durch die österreichische Finanzverwaltung besteht keine Garantie, dass der andere Staat der österreichischen Auffassung folgt. Wünschenswert wäre daher zusätzlich ein bilaterales APA-System, in dem sich die Staaten zumindest bei größeren Fällen auf bestimmte Verrechnungen einigen. Auch so etwas gibt es schon in vielen Staaten. Vielleicht ein nächster Schritt ...



Der Autor:

Gerhard Steiner ist Mitglied des Fachbereichs der Großbetriebsprüfung, insbesondere zuständig für Fragen des IStR und der Verrechnungspreise.

Publikationen des Autors (Auswahl):

Macho/Steiner/Ruess, Verrechnungspreise kompakt (2007); Steiner/Jirousek, Index Internationales Steuerrecht – Steueroasen, 2. Auflage (2010).

Der Autor:

Barbara Polster-Grüll ist Partnerin bei der KPMG in Wien und auf die Beratung von international tätigen Konzernen spezialisiert. Ihre fachlichen Schwerpunkte liegen in den Bereichen Umstrukturierungen, Konzernsteuerplanung, Konzernfinanzierung, F&E, Verrechnungspreise und M&A.



Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr/Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Universität Wien/Universität Linz

■ RdW 2010/682, 669

RuSt 2010: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“

Auf der „RuSt 2010“, dem 14. Jahresforum für Recht und Steuern, findet wie jedes Jahr der Workshop „Update Internationales Steuerrecht“ statt. Im Rahmen dieses Workshops werden – unter anderem – folgende Themenschwerpunkte gesetzt: Internationale Umgründungen nach den Änderungen durch das AbgÄG 2010, die in Judikatur und Verwaltungspraxis intensiv problematisierten Fragen zur steuerlichen Behandlung der Arbeitnehmerentsendung sowie eine Vielzahl aktueller Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum Außensteuerrecht und zum DBA-Recht.

1. Internationale Umgründungen nach dem AbgÄG 2010: Verschmelzung und Umwandlung

1.1. Ausschüttungsfiktion bei Importverschmelzungen

Gewinnausschüttungen aus ausländischen Beteiligungen, die unter die „Missbrauchsverdachtsregelungen“ nach § 10 Abs 4 und Abs 5 KStG fallen, sind bei der inländischen Muttergesellschaft nicht von der Körperschaftsteuer befreit. „Um zu vermeiden, dass der Gewinn in solchen ausländischen Gesellschaften zunächst gespeichert wird („Cashbox“), sodann die ausländische Gesellschaft importverschmolzen wird und die gespeicherten Gewinne steuerfrei ins Inland gelangen, soll in Anlehnung an

§ 9 Abs 6 [UmgrStG] auch bei der Importverschmelzung eine Ausschüttungsfiktion vorgesehen werden.“¹⁾ Dementsprechend sieht § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG idF AbgÄG 2010 vor, dass – in den betreffenden Fällen – „der Unterschiedsbetrag zwischen dem Reinvermögen, das sich aus der der Verschmelzung zugrunde liegenden Bilanz der übertragenden Körperschaft ergibt, und dem eingezahlten Nennkapital mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages als offen ausgeschüttet [gilt]“.

Die neu eingeführte Ausschüttungsfiktion des § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG idF AbgÄG 2010²⁾ zielt auf die „surrogate“ Besteuerung einer – nach § 10 Abs 4 oder Abs 5 KStG – steu-

1) EB zu RV, 662 BlgNR 24. GP; vgl auch Lehner, SWI 2010, 429 (429 ff).
2) BGBl I 2010/34.

erhängigen Gewinnausschüttung ab. Der Umfang einer steuerlichen Gewinnausschüttungen berücksichtigt – ganz allgemein – Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs 12 EStG.³⁾ Insoweit auch im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Gewinnausschüttung Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG rückgezahlt werden, ist auf Ebene des Gesellschafters eine steuerverneutrale Beteiligungsabstockung bzw ein Veräußerungsvorgang anzunehmen. Im Ausmaß der Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG kann keine Gewinnausschüttung vorliegen. Dies gilt für in- und ausländische Kapitalgesellschaften.⁴⁾ Bei ausländischen Beteiligungen besteht die Besonderheit, dass die ausländische Kapitalgesellschaft nicht zur Führung eines Evidenzkontos verpflichtet werden kann.⁵⁾ Die Führung eines Evidenzkontos dient – ganz allgemein – Dokumentationszwecken iZm Einlagen und Einlagenrückzahlungen nach § 4 Abs 12 EStG.⁶⁾ Eine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG kann auch ohne Führung eines Evidenzkontos verwirklicht werden.⁷⁾

Im Fall von (gesellschaftsrechtlichen) Gewinnausschüttungen ist im Zweifel von einer Gewinnausschüttung auszugehen.⁸⁾ Dementsprechend sind – bei in- und ausländischen Kapitalgesellschaften gleichermaßen – Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs 12 EStG grundsätzlich nachzuweisen. In diesem Zusammenhang kann das Evidenzkonto iSd § 4 Abs 12 EStG, das von ausländischen Gesellschaften „freiwillig“ geführt werden kann, Bedeutung haben.⁹⁾

Anders als die Ausschüttungsfiktion nach § 9 Abs 6 UmgrStG, die auch Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG berücksichtigt, stellt die neugefasste Ausschüttungsfiktion bei Importverschmelzungen nur auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Reinvermögen und dem eingezahlten Nennkapital ab. Dieser Wortlaut impliziert, dass die Ausschüttungsfiktion nach § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG idF AbgÄG 2010 auch Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG erfasst, die zB in der unternehmensrechtlichen Bilanz als Kapitalrücklagen ausgewiesen sind.¹⁰⁾ Nach Mayr¹¹⁾ ist diese Vorgangsweise deswegen gerechtfertigt, weil die betroffenen Niedrigsteuerländer unter dem Verdacht stünden, die Trennlinie zwischen Gewinnrücklagen und Kapitalrücklagen nicht immer exakt zu ziehen. Dementsprechend sei auch keine Nachweismöglichkeit für den Steuerpflichtigen vorgesehen, dass die Kapitalrücklagen aus Einlagen stammten.

Vor dem allgemeinen Beweislasthintergrund von Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs 12 EStG vermag die Begründung von Mayr¹²⁾ nicht zu überzeugen. Die – ins Treffen geführte – Unsicherheit in der bilanziellen Darstellung oder Erfassung würde bei einer gesellschaftsrechtlichen Gewinnausschüttung dazu führen, dass im Zweifel Gewinnausschüttungen anzunehmen wären. Insoweit aber Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG zweifelsfrei vorliegen, müssten diese – zwingend – auch bei einer ausländischen Gesellschaft zu berücksichtigen sein. Da die Ausschüttungsfiktion nach

§ 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG idF AbgÄG 2010 „nur“ eine surrogate Besteuerung für die latent steuerpflichtige Ausschüttung aus der betreffenden Kapitalgesellschaft ist, müssten konsequenterweise – sofern nachgewiesen – alle Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG zu berücksichtigen sein.¹³⁾ Die überschießende Reichweite der Ausschüttungsfiktion nach § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG idF AbgÄG 2010 ist – im Hinblick auf das Sachlichkeitsgebot iSd Art 7 B-VG – verfassungsrechtlich bedenklich. Im räumlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit ist die überschießende Reichweite überdies europarechtlich problematisch.¹⁴⁾

Um steuerliche Nachteile zu vermeiden, müssten in der Praxis vor einer unter § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG idF AbgÄG 2010 fallenden Importverschmelzung die Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG aus der ausländischen Gesellschaft nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften rückgezahlt werden.

1.2. Grenzüberschreitenden Umwandlungen

1.2.1. Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft (§ 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstich UmgrStG)

Seit dem BudBG 2007¹⁵⁾ sieht § 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstich UmgrStG idF BudBG 2007 eine Aufwertung auf den gemeinen Wert vor, „soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der durch die errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft entsteht“. Nach dem AbgÄG 2010 kommt es in diesem Zusammenhang zu folgender Änderung: An die Stelle der Wortfolge „sind diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen“ tritt die Wortfolge „sind die Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen und mit diesem Wert bis zur späteren Realisierung der Anteile fortzuführen“.

Nach den Gesetzesmaterialien zu § 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstich UmgrStG idF BudBG 2007¹⁶⁾ soll diese Regelung die Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft betreffen, bei der die Gesellschaftsanteile nicht steuerhängig sind (zB bei deutschen Anteilsinhabern, bei denen nach Art 13 DBA Österreich-Deutschland die Besteuerungsrechte an den Veräußerungsgewinnen aus den Gesellschaftsanteilen Deutschland zustehen). Unabhängig davon, dass die inländische Kapitalgesellschaft in Bezug auf ihr Vermögen bis zur Umwandlung steuerhängig war, entstehen mit der Umwandlung – auf Ebene der Gesellschafter – Besteuerungsrechte in Bezug auf die Mitunternehmeranteile, die bisher – als Kapitalanteile – nicht steuerhängig waren. Dementsprechend soll – nach § 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstich UmgrStG – eine steuerverneutrale Aufwertung Platz greifen.¹⁷⁾ Die Neuregelung des § 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstich UmgrStG durch das AbgÄG 2010 soll – nach den Gesetzesmaterialien¹⁸⁾ – klarstellen, dass im Falle des Entstehens des Besteuerungsrechts durch eine errichtende Umwandlung ausschließlich die Anteile an der Gesellschaft und nicht das gesamte Vermögen der Gesellschaft aufzuwerten sind. Die be-

3) Vgl grundlegend: AÖF 1998/88; Doralt/Kirchmayr, EStG¹¹ § 4 Tz 443; Jakom/Marschner, EStG 2010 § 4 Rz 471 ff; Beiser, Die Einlagenrückzahlung in Handels- und Steuerbilanz, ecolex spezial (2000) 1 ff.

4) ZB Pkt 2.3.3. AÖF 1998/88; Jakom/Marschner, EStG 2010 § 4 Tz 473; Doralt/Kirchmayr, EStG¹¹ § 4 Tz 447.

5) Jakom/Marschner, EStG 2010 § 4 Tz 473; Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 374; vgl auch Pkt 2.3.3. AÖF 1998/88.

6) Pkt 3.1. AÖF 1998/88; Doralt/Kirchmayr, EStG¹¹ § 4 Tz 452.

7) ZB Doralt/Kirchmayr, EStG¹¹ § 4 Tz 452.

8) VwGH 22. 3. 2000, 98/13/0175; Pkt 1.4. AÖF 1998/88; Jakom/Marschner, EStG 2010 § 4 Rz 478; Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen, 165 und 374 f.

9) ZB Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen 374 f.

10) So auch Mayr, RdW 2010/331, 313 (313); Lachmayer, ÖStZ 2010/610, 305 (307); Wiesner, RWZ 2010/41, 165 (166).

11) Mayr, RdW 2010/331, 313 (313).

12) Mayr, RdW 2010/331, 313 (313).

13) Kritisch auch Wiesner, RWZ 2010/41, 165 (166).

14) Die von Mayr, RdW 2010/331, 313 (313 f), aufgezeigte europarechtliche Argumentation vermag nicht die überschießende Reichweite der Ausschüttungsfiktion zu rechtfertigen; vgl dazu auch ausführlich Lehner, SWI 2010, 429 (429 ff).

15) BGBl I 2007/24.

16) EB zu RV, 43 BlgNR 23. GP.

17) Nach Wiesner/Mayr, RdW 2007/517, 495 (496), hatte die Gesetzesänderung die schon bisher in Rz 462 UmgrStR behandelte errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilsinhabern vor Augen. Die in § 9 Abs 1 Z 3 dritter Teilstich UmgrStG vorgesehene Aufwertung entspreche dem Grundsatz, dass Österreich nur jene stillen Reserven besteuern möchte, die in der österreichischen Besteuerungshoheit entstanden sind; vgl auch Zöchling in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴ (2007) § 9 Tz 13.

18) EB zu RV, 662 BlgNR 24. GP.

treffenden Mitunternehmeranteile sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen; dieser Wert soll bis zur Realisierung (Veräußerung) der betreffenden Anteile beibehalten werden.¹⁹⁾

§ 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstrich UmgrStG führt zu einer steuerneutralen Aufwertung des übertragenen Vermögens einer inländischen Kapitalgesellschaft und ist insoweit – gemessen am allgemeinen, vermögensbezogenen Steuerhängigkeitserfordernis des § 7 Abs 2 UmgrStG – ein „Fremdkörper“ in Art II UmgrStG.²⁰⁾

Da es bei § 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstrich UmgrStG um die Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft geht, ist das übertragene Vermögen samt stiller Reserven bis zur Umwandlung steuerhängig. Anders als nach dem Grundtatbestand der §§ 7 ff UmgrStG verzichtet Österreich aber im Fall von § 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstrich UmgrStG ausnahmsweise auf die Besteuerung der stillen Reserven der (umgewandelten) inländischen Kapitalgesellschaft beim Rechtsnachfolger. Abgesehen von der – zweifelhaften – Dogmatik der eigenständig zu bewertenden Mitunternehmeranteile nach § 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstrich UmgrStG²¹⁾ sollte die Frage der Steuerhängigkeit von Gesellschaftsanteilen in Art II UmgrStG keine wesentliche Rolle spielen.²²⁾ Denn aufgrund des Trennungsprinzips kann es auch in einem Inlandssachverhalt vorkommen, dass die stillen Reserven auf Ebene der Kapitalgesellschaft erheblich von den stillen Reserven in den Kapitalanteilen abweichen. Bei einem reinen Inlandssachverhalt kann es zu keiner steuerneutralen Aufwertung kommen, und zwar auch dann nicht, wenn aufgrund der entsprechend hohen Anschaffungskosten im Kapitalanteil gar keine stillen Reserven vorhanden sind. Oder es kann auch sein, dass die betreffenden Anteile im Privatvermögen gehalten werden und gar nicht steuerhängig iSd §§ 30 und 31 EStG sind.

§ 9 Abs 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG begünstigt somit ausländische Anteilsinhaber gegenüber Inländern.²³⁾ Auch das von *Wiesner/Mayr*²⁴⁾ angeführte Argument, dass Österreich nur jene stillen Reserven besteuern möchte, die in der österreichischen Besteuerungshoheit entstanden sind, vermag nicht zu überzeugen. Denn bei Art II UmgrStG geht es – im Grundkonzept – nicht um die Besteuerung bzw um die Nichtbesteuerung der stillen Reserven in den Kapitalanteilen, sondern um die Steuerhängigkeit des übertragenen Vermögens. Darüber hinaus stellt § 9 Abs 1 Z 3 dritter Teilstrich UmgrStG ausdrücklich auf Mitunternehmeranteile ab und erfasst nicht den – ertragsteuerlich vergleichbaren – Fall des direkten Betriebserwerbs bei einer verschmelzenden Umwandlung. Es kommt somit zu – erheblich unterschiedlichen – Rechts- bzw Besteuerungsfolgen, je nachdem, ob eine inländische Kapitalgesellschaft (mit ausländischen Anteilseignern) errichtend oder verschmelzend umgewandelt wird. Auch diese Differenzierung widerspricht der Systematik des Art II UmgrStG.²⁵⁾

Die steuerneutrale Aufwertungsmöglichkeit des § 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstrich UmgrStG hat in der Praxis natürlich ein erhebliches Steuergestaltungspotenzial.²⁶⁾

1.2.2. Exkurs: Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft (§ 9 Abs 1 Z 2 UmgrStG)

Das BudBG 2007 hat in § 9 Abs 1 Z 2 UmgrStG – im Gegensatz zum Grundtatbestand nach § 7 Abs 2 UmgrStG – für Umwandlungen ausländischer Kapitalgesellschaften²⁷⁾ mit inländischen Anteilseignern ein Steuerhängigkeitserfordernis in Bezug auf die Anteile der umgewandelten Körperschaften eingeführt. Nach § 9 Abs 1 Z 2 UmgrStG kommt es zu einer Tauschbesteuerung nach § 6 Z 14 lit a EStG an dem dem Umwandlungstichtag folgenden Tag, „soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft durch die Umwandlung eingeschränkt wird“²⁸⁾. Diese Regelung gilt für errichtende und verschmelzende Umwandlungen.²⁹⁾

Der Verlust von Besteuerungsrechten aus den – durch die Umwandlung untergehenden – Anteilsrechten ist einer Umwandlung iSd Art II UmgrStG immanent. Denn Art II UmgrStG bewirkt gerade, dass die Rechtsnachfolger nach § 9 Abs 1 Z 1 UmgrStG die Buchwerte des im Zuge der Umwandlung übertragenen Vermögens fortsetzen. Die Besteuerungsrechte in Bezug auf die Anteilsrechte gehen steuerneutral unter. Der Grundtatbestand des Art II UmgrStG stellt somit bei einem reinen Inlandssachverhalt auf die Fortführung der Buchwerte und damit auf die Fortführung der stillen Reserven in Bezug auf das übertragene Vermögen ab.

Das in § 9 Abs 1 Z 2 UmgrStG zusätzliche Steuerhängigkeitserfordernis in Bezug auf die Anteile soll nur für die Umwandlung ausländischer Körperschaften gelten, bei denen durch die Umwandlung das Besteuerungsrecht an den Anteilen verloren geht.³⁰⁾ Im Hinblick auf die Grundstruktur des Art II UmgrStG, der grundsätzlich auf die Steuerbarkeit des übertragenen Vermögens abstellt, ist § 9 Abs 2 Z 2 UmgrStG uE einschränkend zu verstehen. Nur wenn das im Zuge der Umwandlung übertragene Vermögen der ausländischen Körperschaft in Österreich nicht steuerhängig bleibt, kommt es zu einem – im Vergleich zu Inlandssachverhalten – endgültigen Verlust von Besteuerungsrechten. § 9 Abs 1 Z 2 UmgrStG ist somit differenzierend aufzufassen, je nachdem, ob im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder nicht.³¹⁾ Insoweit eine ausländische Kapitalgesellschaft eine in Österreich steuerhängige Betriebsstätte unterhält, ist somit auch sowohl auf Ebene

19) Zum Meinungsstand vor dem AbgÄG 2010 *Keppert/Waiz-Ramsauer*, Art II Umwandlung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen § 9 Tz 22.

20) Nach *Keppert/Waiz-Ramsauer*, Art II Umwandlung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen § 9 Tz 20, ist diese Regelung im Hinblick auf die besondere anteilsbezogene Steuerhängigkeit bei Importumwandlungen (siehe dazu Pkt 1.2.2.) konsequent.

21) Vgl aber *Zöchling* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ (2007) § 9 Tz 14, der davon ausgeht, dass sich § 9 Abs 1 Z 3 letzter Teilstrich UmgrStG mit der Spiegelbildtheorie in Einklang bringen lässt; zur bilanziellen Darstellung ausführlich auch *Keppert/Waiz-Ramsauer*, Art II Umwandlung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen § 9 Tz 22.

22) Zur besonderen Steuerhängigkeit der Anteilsrechte bei der Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft vgl Pkt 1.2.2.

23) Kritisch auch *Beiser*, ÖStZ 2010/705, 363 (366 f).

24) *Wiesner/Mayr*, RdW 2007/517, 495 (496).

25) Kritisch dazu auch *Keppert/Waiz-Ramsauer*, Art II Umwandlung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen § 9 Tz 21.

26) *Zöchling*, SWK 2007, 718 (718 ff); *Damböck*, Konzerninterne Umgründungen als Steuergestaltungsinstrument, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waiz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht 635.

27) Vgl zur möglichen Anwendung auf inländische Körperschaften *Keppert/Waiz-Ramsauer*, Art II Umwandlung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen § 9 Tz 14.

28) Nach *Wiesner/Mayr*, RdW 2007/517, 495 (496), entspricht die gesetzliche Neuregelung der bisherigen Rz 461 der UmgrStR und zielt insb auf den Fall der Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft ab, die unbeschränkt steuerpflichtige Anteilsinhaber hat.

29) UmgrStR 2020 Rz 463; *Keppert/Waiz-Ramsauer*, Art II Umwandlung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen § 9 Tz 15.

30) Überzeugend kritisch *Zöchling* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ (2007) § 9 Tz 6; vgl auch *Keppert/Waiz-Ramsauer*, Art II Umwandlung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen § 9 Tz 14 f; vgl auch *Hofmann*, taxlex 2007, 566 (566 ff); zu den europarechtlichen Bedenken vgl auch *Beiser*, ÖStZ 2010/705, 363 (367).

31) So auch *Keppert/Waiz-Ramsauer*, Art II Umwandlung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen § 9 Tz 16; *Hofmann*, taxlex 2007, 567 (567); offen *Wiesner/Mayr*, RdW 2007/517, 495 (496); unklar UmgrStR 2002 Rz 461 und 463; vgl auch *Hofmann*, taxlex 2007, 566 (566 ff).

des übertragenen Vermögens als auch auf Ebene des Gesellschafters Art II UmgrStG anzuwenden. Nur insoweit Österreich keine Besteuerungsrechte an dem übertragenen Vermögen hat, kommt es zur Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen auf Ebene der unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter. Im Verhältnis zu EU- und EWR-Staaten besteht – aufgrund eines Verweises auf § 1 Abs 2 UmgrStG – die Möglichkeit einer aufgeschobenen Besteuerung.³²⁾

§ 9 Abs 1 Z 2 stellt auf eine Tauschbesteuerung iSd § 6 Z 14 lit a EStG ab. Dies überrascht, denn die Tauschbesteuerung nach § 6 Z 14 lit a EStG impliziert im Anwendungsbereich des § 31 die Besteuerung als Veräußerung nach § 31 Abs 1 EStG. Dieser (Grund-)Tatbestand setzt – anders als die Liquidationsbesteuerung nach § 31 Abs 2 Z 1 EStG – eine Mindestbeteiligung von 1 % voraus.³³⁾

2. Streitfragen zur Arbeitnehmerentsendung

Nach Art 15 OECD-MA ist bei der *Arbeitnehmerentsendung* grundsätzlich zu prüfen, wie lange der Auslandsaufenthalt des inländischen Arbeitnehmers im Ausland beträgt (183-Tage-Test).³⁴⁾ Unabhängig von der Aufenthaltsdauer geht das Besteuerungsrecht aber ua dann auf den Tätigkeitsstaat über, wenn die Vergütungen von einem oder für einen dort ansässigen Arbeitgeber gezahlt werden. Dem im OECD-MA nicht näher definierten *Begriff des Arbeitgebers* kommt daher entscheidende Bedeutung zu. Nach gefestigter österreichischer Rechtsprechung ist bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und sie entlohnt (Überlasser), und nicht jener (Beschäftiger), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt.³⁵⁾ Maßgeblich ist hier die Ausübung der *typischen Arbeitgeberfunktionen*; die entsprechenden Umstände sind in den LStR 2002 aufgelistet³⁶⁾, auch der OECD-MK idF Update 2010 listet entsprechende Kriterien.³⁷⁾ Dementsprechend wird von der österreichischen Judikatur – unter Rückgriff auf die Interpretationsregel des Art 3 Abs 2 OECD-MA – als Arbeitgeber bei derartigen „Duldungsleistungen“³⁸⁾ iSd Art 15 OECD-MA idR der zivilrechtliche Arbeitgeber angesehen, selbst wenn die Kosten zB in Form der Konzernverrechnung wirtschaftlich vom Beschäftiger getragen werden.³⁹⁾ Wird daher die 183-Tage-Grenze bei einer Entsendung durch einen österreichischen Arbeitgeber nicht überschritten, beansprucht Österreich nach *Art 15 Abs 2 OECD-MA* das Besteuerungsrecht auch für die auf die ausländischen Arbeitstage entfallenden Einkünfte.⁴⁰⁾ Der andere Staat dürfte aus österreichischer Sicht diese Einkünfte hingegen nicht besteuern.

Beantwortet das Ausland die Frage nach der Arbeitgeber-eigenschaft aufgrund seines innerstaatlichen Rechts jedoch dahingehend, dass der Beschäftigte als wirtschaftlicher (steuerlicher) Arbeitgeber anzusehen ist, und besteuert nach Art 15 Abs 1 OECD-MA, kommt es zu einem *Qualifikationskonflikt*. Das BMF hat in solchen Situationen bereits mehrfach die Ansicht vertreten, dass sich bei einem solchen, auf Art 3 Abs 2 OECD-MA basierenden Qualifikationskonflikt für Österreich als Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung zu einer korrespondierenden *Steuerbefreiung auf Basis des Art 23A Abs 1 OECD-MA* ergeben würde.⁴¹⁾ Dieser auf dem OECD-MK zu Art 23 und dem OECD Partnership Report basierende und nunmehr auch im OECD-MK vertretene⁴²⁾ jedoch auch bei „alten“ Abkommen anwendbare⁴³⁾ Lösungsansatz wird vom BMF unter die Bedingung gestellt, dass das Ausland das nationale Recht nichtdiskriminierend anwendet und in gleicher Weise bei nationalen Arbeitskräftegestellern vorgeht.⁴⁴⁾ Ist dies der Fall, kann diese Vorgehensweise auch ohne vorherige Führung eines Verständigungsverfahrens umgesetzt werden. Bei Zweifeln ist der Arbeitgeberbegriff im Wege eines Verständigungsverfahrens zu klären, wobei das BMF während der Dauer eines solchen Verfahrens zur temporären Steuerentlastung im Weg des § 48 BAO bereit ist.⁴⁵⁾

3. Aktuelle Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum Außensteuerrecht und zum DBA-Recht

Vor wenigen Monaten hat der VwGH⁴⁶⁾ das „*Montageprivileg*“ des § 3 Abs 1 Z 10 EStG auf den Prüfstand des VfGH⁴⁷⁾ gehoben.⁴⁸⁾ Interessant ist die mehrstufige Begründung: Im Hinblick auf die EU- bzw EWR-Arbeitnehmerfreizügigkeit und das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz ist die Beschränkung der Befreiungsbestimmung auf Arbeitnehmer „inländischer Betriebe“ nicht mehr haltbar; vielmehr sind auch Betriebe im EU- bzw EWR-Raum sowie in der Schweiz gemeint.⁴⁹⁾ Hinzu tritt jedoch nach der – nunmehr vom VwGH bestätigten – Ansicht des UFS⁵⁰⁾ und entgegen der Auslegung des BMF⁵¹⁾ dass überdies jede außerhalb Österreichs ausgeübte Tätigkeit als „Auslandstätigkeit“ zu qualifizieren ist. Damit sind letztlich in unionsrechtsrechtskonformer Auslegung selbst jene Fälle von § 3 Abs 1 Z 10 EStG erfasst, in denen ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer von einem ausländischen Arbeitgeber im selben ausländischen Staat auf „Montage“ entsandt wird. Damit wird das verfassungsrechtliche Problem offensichtlich,

32) Zur aufgeschobenen Besteuerung *Keppert/Waiz-Ramsauer*, Art II Umwandlung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen § 9 Tz 18 mwH.

33) Anders *UmgrStR* Rz 461.

34) Bei einem länger als 183 Tage innerhalb eines Kalenderjahrs oder innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums (je nach Abkommensrechtslage) dauernden Auslandsaufenthalt geht das Besteuerungsrecht an den Löhnen dieses Arbeitnehmers auf den Tätigkeitsstaat über (Art 15 Abs 1 iVm Abs 2 lit a OECD-MA), und zwar auch für die ersten sechs Monate des Auslandsaufenthalts; siehe zB Pkt 3 Salzburger Steuerdialog 2010 – Internationales Steuerrecht.

35) VwGH 20. 12. 1972, 2340/71; UFS 8. 10. 2009, RV/3015-W/09; vgl Rz 923 LStR 2002.

36) Rz 924 LStR 2002.

37) Art 15 Tz 8.14 OECD-MK 2010; siehe auch *Bendlinger*, Der Arbeitgeberbegriff im OECD-Musterabkommen 2010, taxlex 2010, 344 (346 ff).

38) Zur Abgrenzung von „aktiven“ Assistenzleistungen siehe Pkt 3 Salzburger Steuerdialog 2010 – Internationales Steuerrecht.

39) ZB UFS 6. 2. 2008, RV/1273-W/07, UFS 22. 1. 2009, RV/3057-W/08, UFS 8. 10. 2009, RV/3015-W/09.

40) Kein Lohnzettelsplitting; UFS 22. 1. 2009, RV/3057-W/08.

41) EAS 3108, SWI 2010, 50; Pkt 3 Salzburger Steuerdialog 2010 – Internationales Steuerrecht; siehe auch EAS 2944, SWI 2008, 101.

42) Art 15 Tz 8.10 OECD-MK 2010.

43) So zB Pkt 3 Salzburger Steuerdialog 2010 – Internationales Steuerrecht (zum DBA CSSR).

44) EAS 3108, SWI 2010, 50; dazu ausführlich *Bendlinger*, Der Arbeitgeberbegriff im OECD-Musterabkommen 2010, taxlex 2010, 344 (348 ff).

45) Pkt 3 Salzburger Steuerdialog 2010 – Internationales Steuerrecht.

46) ZB VwGH 22. 3. 2010, A 2010/0012 (2008/15/0184), RdW 2010/323, 30.

47) Anhängig als G 29/10 – G 33/10.

48) Dazu *Kotschnigg*, „Montageprivileg“ auf dem Prüfstand des VfGH, SWK 2010, S 587 (S 587 ff); oV, Aufhebungsantrag des VwGH zum „Montageprivileg“, ÖStZ 2010/471, 225; *Bendlinger*, Steht die Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeit vor dem Aus? SWI 2010, 245 (245 ff); *Moshammer*, Montageregelung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG – Verfassungswidrigkeit durch primäres Unionsrecht? taxlex 2010, 265 (265 ff).

49) Vgl zB UFS 5. 10. 2005, RV/0016-F/04; UFS 29. 5. 2006, RV/0028-F/06; UFS 22. 6. 2006, RV/1007-W/06; UFS 16. 8. 2006, RV/0252-F/05; UFS 5. 10. 2007, RV/0016-F/04; UFS 14. 4. 2008, RV/0360-F/07; UFS 22. 9. 2008, RV/0405-F/08; UFS 18. 5. 2009, RV/0132-S/09.

50) UFS 14. 4. 2008, RV/0360-F/07.

51) Siehe insb den Salzburger Steuerdialog 2007 (BMF-010222/0170-VI/7/2007) zur „Auslegung des Begriffs ‚Inländische Betriebe‘ gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 in Verbindung mit Entscheidungen des UFS“.

zumal die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG einem inländischen Arbeitnehmer, der innerhalb Österreichs auf Montage entsendet wird, nicht zukommt. Fällt aber solcherart auch das Argument der Exportförderung zur Rechtfertigung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG weitgehend weg, verliert nach Ansicht des VwGH auch die Beschränkung auf bestimmte im Einzelnen aufgezählte Auslandstätigkeiten (im Wesentlichen im Bereich des Anlagenbaus) ihre sachliche Rechtfertigung. Es bleibt nunmehr abzuwarten, ob der VfGH die Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG tatsächlich zur Gänze aufheben und wie diesfalls der Gesetzgeber reagieren wird. Im Schrifttum wird angesichts der potenziellen Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort bereits für eine Reaktion mit Augenmaß plädiert.⁵²⁾

Unlängst war der VwGH auch mit der Streitfrage der abkommensrechtlichen *Anrechenbarkeit von ausländischen Quellensteuern auf steuerbefreite Schachteldividenden* befasst. Aus abkommensrechtlicher Sicht war fraglich, ob eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Falle einer Befreiung der Dividenden auf Basis der Beteiligungsertragsbefreiung nach (nunmehr) § 10 Abs 1 Z 5 bis 7 iVm Abs 2 KStG erfolgen kann. Trotz einer grundsätzlich länderweisen Höchstbetragsberechnung⁵³⁾ ist es nach Ansicht des BMF aber „nicht zulässig, in die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages zB auch in Österreich steuerfreie Schachteldividenden einzubeziehen und auf diese Weise die davon erhobenen ausländischen Dividendensteuern auf jene österreichische Steuer zur Anrechnung zu bringen, die beispielsweise auf steuerpflichtige Auslandszinsen entfällt“.⁵⁴⁾ Diese Ansicht ist im Schrifttum auf erhebliche Kritik gestoßen.⁵⁵⁾ Der UFS⁵⁶⁾ und nunmehr auch der VwGH⁵⁷⁾ haben allerdings die Ansicht des BMF zumindest teilweise gestützt: Eine österreichische GmbH bezog aus Ungarn steuerfreie Dividenden (mit 10 % ungarischer Quellensteuer gem Art 10 des DBA) und steuerpflichtige Zinsen (ohne ungarische Quellensteuer gem Art 11 DBA). Der VwGH versagte eine Anrechnung der ungarischen Quellensteuer auf die Dividenden jedenfalls für den Fall, in dem durch das DBA dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht für eine bestimmte Quelle (hier: die Zinsen) entzogen sei, zumal diese auch nicht in die Höchstbetragsberechnung einflüsse; für die Höchstbetragsberechnung verblieben sodann nur die (steuerfreien) Dividenden. Bei dieser Begründung bleibt letztlich offen, wie im Fall einer Zinsenquellensteuer vorzugehen gewesen wäre, da dann die Zinsen auch nach Ansicht des VwGH in die Höchstbetragsberechnung eingeflossen wären und im Höchstbetrag dann noch „Platz“ für die Dividendenquellensteuer gewesen wäre. Ebenfalls noch nicht höchstgerichtlich geklärt ist die Frage, ob eine Anrechnung dann möglich wäre, wenn im Jahr des Dividendenbezuges in Österreich bloß Mindestkörperschaftsteuer anfällt; Verwaltungspraxis und UFS verneinen auch diesfalls eine Anrechenbarkeit, obwohl die Mindestkörperschaftsteuer im wirtschaftlichen Ergebnis die grundsätzlich befreiten Dividenden belastet.⁵⁸⁾

In einer interessanten Entscheidung zur *Anrechnung von Quellensteuern in der Gruppe* hat sich unlängst der UFS Linz⁵⁹⁾ mit der hA im Schrifttum⁶⁰⁾ gegen die bisherige Ansicht der KStR 2001⁶¹⁾ gewandt, wonach der Anrechnungshöchstbetrag für im Ausland bezahlte Steuern des Gruppenträgers nur anhand des Gesamtergebnisses der Gruppe zu ermitteln sei. Nach Ansicht des UFS bemisst sich demgegenüber der Anrechnungshöchstbetrag nach dem eigenen Einkommen des Gruppenträgers; ist dieses Einkommen negativ, kann keine Anrechnung erfolgen, selbst dann nicht, wenn die zusammengefassten Ergebnisse positiv sind. Wäre umgekehrt das Gruppenträgerergebnis positiv, das Gesamtergebnis jedoch negativ, so könnte eine Quellensteuer allerdings rein faktisch auch nur bis zur Höhe der tatsächlichen Steuerbelastung des Gruppenträgers angerechnet werden. Insofern ergibt sich auch beim Gruppenträger eine „doppelte Schranke“ der Anrechnung: Einerseits durch die Begrenzung auf Ebene des jeweiligen Gruppenunternehmens (Begrenzung aufgrund des anrechenbaren Betrages), andererseits auf Ebene der gesamten Unternehmensgruppe (Begrenzung aufgrund der tatsächlichen Gruppensteuerbelastung). Diese doppelte Schranke wurde im Schrifttum bisher vor allem im Hinblick auf Gruppenmitglieder kritisiert, wonach deren isoliert ermitteltes Anrechnungspotenzial durch ein negatives oder weniger positives Gruppenergebnis gemindert wird, was die Anrechnung ins Leere laufen lässt.⁶²⁾ Die Entscheidung des UFS scheint aber nunmehr implizit die rechtstechnische Richtigkeit dieser doppelten Schranke zu bestätigen.

Eine konsistente Entwicklung zeigt sich schließlich auch in der Verwaltungspraxis zur *Quellensteuerentlastung für ausländische Hybridpersonengesellschaften*. Bereits bisher entsprach es der Sichtweise des BMF, dass es für Zwecke der Quellenentlastung nach § 94a EStG nicht darauf ankommt, ob die ausländische Muttergesellschaft auch aus österreichischer Sicht als Körperschaft zu qualifizieren ist, sondern lediglich auf den Umstand, dass es sich um eine qualifizierte (allenfalls auch hybride) Gesellschaft iSd Mutter-Tochter-RL handelt. Es bedarf somit für die Frage der Anwendung des § 94a EStG keines Typenvergleichs.⁶³⁾ Eine vergleichbare Auslegung hat das BMF nunmehr für die Anwendung der DBA-Entlastungs-

der tschechischen Dividendensteuer auf die österreichische Mindestkörperschaftsteuer; s zum Meinungsstand *Brugger*, ÖStZ 2008, 59 ff.

59) UFS Linz 30. 3. 2010, RV/1386-L/09, GESt 2010, 97 m Anm *Haslehner*.

60) *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009) K 257; weiters zB *Aigner/Tumpel*, Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 207 (207 f); *Wilplinger*, Anrechnung ausländischer Quellensteuer und Gruppenbesteuerung, FJ 2006, 173 (173 ff); *Dommes/Schuch in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 347 (376 f); anders jedoch zB *Trenkwalder in Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) 429 (Rz 28).

61) Rz 418 KStR 2001.

62) Kritisch zB *Aigner/Tumpel*, Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 207 (207 f); *Dommes/Schuch in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 347 (374); *Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 9 Rz 162; siehe zu diesem Mechanismus etwa Rz 418 KStR 2001; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009) K 254 ff; antikritisch *Haslehner*, GESt 2010, 97 (98 f).

63) EAS 2783, SWI 2006, 491, zu einer „hybriden“ slowakischen Kommanditgesellschaft; *Hofbauer-Steffel*, Das Erfordernis eines Rechtsformvergleichs für EU-Körperschaften im Rahmen des internationalen Schachtelprivilegs, taxlex 2008, 382 (384 f); *Marschner in Jakom*³ § 94a Rz 15; anders wohl noch EAS 1849, SWI 2001, 290 = ÖStZ 2001/817, 409. Für diese Auslegung spricht insb der Umstand, dass die Richtlinie selbst für den Fall der hybriden Gesellschaften lediglich in Art 4 Abs 1a im Hinblick auf die Qualifikation der Tochtergesellschaft durch den Staat der Muttergesellschaft Bezug nimmt, sich jedoch nicht zur Situation hybrider Muttergesellschaften aus der Sicht des Staates der Tochtergesellschaft bzw Betriebsstätte äußert. Diese im Vergleich zur parallelen Problematik hybrider Gesellschaften im Rahmen des § 10 KStG (siehe Rz 551 KStR 2001) abweichende Auslegung lässt sich aus dem Blickwinkel des innerstaatlichen Steuerrechts damit rechtfertigen, dass § 10 Abs 2 Z 2 KStG ausdrücklich und einen Typenvergleich implizierend von „Körperschaften“ spricht, § 94a Abs 1 Z 3 EStG aber bloß auf das Vorliegen einer ausländischen „Gesellschaft“ abstellt.

52) Siehe *Bendlinger*, Steht die Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeit vor dem Aus? SWI 2010, 245 (249); zu den beihilfenrechtlichen Problemen siehe *Moshhammer*, Montagerregelung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG – Verfassungswidrigkeit durch primäres Unionsrecht? taxlex 2010, 265 (267 mwN).

53) Sog „per country limitation“; siehe Rz 7584 EStR 2000.

54) EStR 2000 Rz 7585; KStR 2001 Rz 527; EAS 124, SWI 1992, 162; EAS 1816, SWI 2001, 196; EAS 2122, SWI 2002, 509; s auch *Loukota*, Außensteuerrecht Tz 256 uHa BFH 20. 12. 1995, I R 57/94, BStBl II 1996, 261.

55) Siehe zB *Lang*, DBA² Tz 490 f; krit auch *Schuch in Gassner/Lang/Lechner*, Methoden 30 ff, u *Ratzinger in Sutter/Wimpfissinger*, Freistellungs- und Anrechnungsmethode 241 f; s auch *Staringer in Bertl et al*, Beteiligungen 168 f, u *W. Loukota in Lang/Schuch/Staringer*, Tax Treaty Law and EC Law, 132 f mwN.

56) UFS Wien 25. 1. 2005, RV/2035-W/02.

57) VwGH 26. 5. 2010, 2005/13/0031, RdW 2010/468, 425.

58) Rz 1517 KStR 2001; UFS Wien 14. 12. 2009, RV/0034-W/04; UFS Wien 17. 12. 2009, RV/1793-W/03; anders noch EAS 985, SWI 1997, 44, zur Anrechnung

verordnung⁶⁴⁾ gewählt: Bezieht eine im Ausland als Körperschaft besteuerte Personengesellschaft quellensteuerbelastete Einkünfte aus Österreich, ist sie ungeachtet des Umstands, dass auf österreichischer Seite die Abzugsteuer von Einkünften erhoben wurde, die nicht der Personengesellschaft, sondern den Gesellschaftern dieser Personengesellschaft zugerechnet wurden, berechtigt, eine abkommenskonforme Steuerentlas-

tung in Österreich in Anspruch zu nehmen.⁶⁵⁾ In der derzeitigen Fassung der DBA-Entlastungsverordnung wird daher nicht verlangt, dass im Fall hybrider Personengesellschaften auch Ansässigkeitsbescheinigungen der Gesellschafter dem inländischen Abzugspflichtigen zugeleitet werden.

64) BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44.

65) EAS 3168, SWI 2010, 366.



Die Autorin:

Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr ist Universitätsprofessorin für Finanzrecht an der Paris Lodron Universität Salzburg sowie Steuerberaterin und Partner bei Leitner+Leitner. Ihre Forschungsschwerpunkte sind nationale und internationale Unternehmensbesteuerung sowie Kapitalveranlagungsinstrumente.

Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz.



■ RdW 2010/683, 674

VwGH: USt-Pflicht für den Vertrieb von Lotto-Spielgemeinschaften

Unternehmer, die entgeltlich Spielgemeinschaften für das Lotto „6 aus 45“ vertreiben, unterliegen damit der Umsatzsteuer.

Die „Österreichischen Lotterien“ raten in Presseinseraten (etwa „Die Presse“ vom 5. 8. 2010) zur Achtsamkeit vor Anrufen von „sogenannten Spielgemeinschaften“, die zur Teilnahme an Lotto „6 aus 45“ oder „Euromillionen“ einladen; oft würden hinter diesen Anrufen professionelle Organisationen stecken, die mehr als die Hälfte der Einzahlung jedes Teilnehmers für „Verwaltungskosten“ (also gar nicht im Lottospiel) verwendeten.

Der Fall eines Unternehmers (GmbH), der offenkundig vergleichbare Lotto-Spielgemeinschaften vertrieben hat, war nunmehr beim VwGH anhängig. Die GmbH gehörte zu den kleineren Unternehmen in diesem Segment, zumal sie gerade über etwa 6.000 Personen als Kunden hatte.

Die Tätigkeit der GmbH bestand darin, dass sie über Telefon Personen (insgesamt mehr als 6.000 Personen) geworben hat, die sich verpflichtet haben, ihr zum Zwecke des Lottospielens in Spielgemeinschaften laufend (monatlich) Beiträge zu überweisen, damit sie einen Teilbetrag davon im öffentlichen Lotto einsetzt und allfällige Gewinne an die Mitglieder der jeweiligen Spielgemeinschaft ausbezahlt. Die von der GmbH zusammengestellten Spielgemeinschaften bestanden aus jeweils 45 oder 55 oder 100 Personen (die sich untereinander nicht kennen).

Im Beschwerdefall hatte jeder Kunde der GmbH einen Einziehungsauftrag für sein Konto zu erteilen. Es wurden monatlich Beträge von ca. 65 € pro Kunde abgebucht. Das Finanzamt und der UFS vertraten nun die Auffassung, diese regelmäßigen Zahlungen, die jeder Kunde an die GmbH leistete (um damit Mitglied einer von der GmbH rechnerisch erstellten Spielgemeinschaft zu sein), unterlägen der Umsatzsteuer.

Die GmbH war hingegen der Auffassung, sie erbringe bloß eine Besorgungsleistung iSd § 3a Abs 4 UStG 1994. Die Besorgung eines gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit d UStG 1994 steuerfreien Lottoumsatzes sei selbst wiederum eine steuerfreie Leistung.

Der VwGH entschied mit E 29. 7. 2010, 2008/15/0272. Er bestätigte den UFS. Die Leistung ist umsatzsteuerpflichtig.

Kein Agieren auf fremde Rechnung

Der VwGH schließt schon deshalb eine Besorgungsleistung aus, weil die GmbH im juristischen Sinn gar nicht „für Rechnung“ jedes einzelnen ihrer Vertragspartner (Kunden) tätig wird. Die Gewinnchance, welche die GmbH auf den einzelnen von ihr im offiziellen Lotto gespielten Lottoschein erhält, überträgt sie dem einzelnen Kunden nämlich nicht. Der Kunde bekommt vielmehr ein Aliud, eine anteilige Spielchance an einer rechnerischen Spielgemeinschaft. Der VwGH schreibt:

„Ob jemand für fremde Rechnung, d.h. für Rechnung eines anderen, handelt, ist nach dem Innenverhältnis zwischen dem Auftraggeber und dem Beauftragten zu beurteilen. Das Handeln für fremde Rechnung entspricht einer Geschäftsbesorgung. Der Geschäftsbesorger ist in fremdem Interesse tätig. Der Handelnde muss dem Auftraggeber den Erfolg und das Ergebnis seiner Tätigkeit herausgeben und erlangt dafür einen Anspruch auf Vergütung und Aufwandsersatz (vgl. *Birkenfeld*, Umsatzsteuerhandbuch, § 69 Tz 32).

Handeln auf fremde Rechnung bedeutet, allen aus dem Geschäft entspringenden Nutzen dem Auftraggeber, der auch die