



COFAG und dem jeweiligen Antragsteller. Unterstützt bei der Abwicklung des Förderverfahrens wird die COFAG von der Finanzverwaltung, die das FinanzOnline-Verfahren für die Einbringung der Anträge zur Verfügung stellt, die automationsunterstützte Plausibilisierung der Anträge vor Auszahlung übernimmt und in einer Gutachterfunktion diverse Prüfungshandlungen vornimmt. Eine wichtige Rolle im Förderverfahren kommt auch den Berufsgruppen der Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Bilanzbuchhalter zu,

deren zur Qualitätskontrolle erforderliche Bestätigungen bei vielen der Zuschüsse zwingende Antragsvoraussetzung sind. Besonderheiten des Antragsverfahrens sind auch die sich aus dem allgemeinen Strafrecht ergebenden Problemstellungen (während das für Parteienvertreter und Finanzverwaltung gewohnte Finanzstrafrecht nicht zur Anwendung kommt) und die zwingende Antragsvoraussetzung des „steuerlichen Wohlverhaltens“. Eine Begrifflichkeit, die in diesem Zusammenhang erstmals Eingang in die österreichische Rechtsordnung fand.

Foto: Christoph Meissner



#### Die Autorin:

Mag. Anja Cupal ist Steuerberaterin und Partnerin bei TPA Steuerberatung GmbH. Die Beratungsschwerpunkte der Juristin liegen auf Finanzstrafverfahren, Verfahrensrecht, Gebühren, Grunderwerbsteuer sowie die steuerliche Betreuung von in- und ausländischen Immobilienprojektgesellschaften. Sie ist auch als Fachautorin und -vortragende tätig.

✉ anja.cupal@tpa-group.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Cupal/Anja



#### Der Autor:

Mag. Martin Riedler ist Mitarbeiter der Zentralen Fachstelle des Bundesministeriums für Finanzen, Mitglied des Leitungsausschusses der OECD-Arbeitsgruppe zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft und Mindestbesteuerung internationaler Konzerne, Fachvortragsreferent und Fachautor. Sein fachlicher Schwerpunkt ist die Unternehmensbesteuerung.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Riedler/Martin

Foto: Foto Fischer Graz

Dr. Florian Brugger/Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)/Dr. Michael Schilcher • Wien

## Aktuelle Rechtsprechung zum Konzern- und Unternehmenssteuerrecht

» RdW 2021/636

## RuSt 2021

25. Jahresforum für Recht und Steuern

Am 14. und 15. Oktober 2021 fand die Jubiläumsausgabe der „RuSt“ in Rust am Neusiedler See statt. Bereits zum 25. Mal vereinte das Jahresforum für Recht und Steuern führende JuristInnen und SteuerexpertInnen zu fachlichem und persönlichem Austausch. Beim diesjährigen Update zum Konzern- und Unternehmenssteuerrecht, das von *Florian Brugger, Georg Kofler* und *Michael Schilcher* gestaltet wurde, standen neben brennenden Themen aus der Legistik (zB Zinsschranke nach § 12a KStG, COVID-19-Gesetzgebung im Unternehmenssteuerrecht) insb auch aktuelle Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis auf dem Programm. Der folgende Beitrag greift aus diesem Themenbündel einzelne interessante höchstgerichtliche Entscheidungen heraus.

### 1. Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften bei Markenrechten

Der VwGH hatte sich in der Entscheidung vom 27. 11. 2020, Ra 2019/15/0162,<sup>1</sup> mit der Zurechnung von Einkünften aus im-

materiellen Wirtschaftsgütern (Markenrechten) zu befassen. Der VwGH stützt seine Entscheidung auf das wirtschaftliche Eigentum und wählt damit einen überraschenden Lösungsweg, der Fragen aufwirft. Es zeigte sich bei der Diskussion des Judikats im Rahmen der „RuSt“, dass der gewählte Lösungsweg aus den unterschiedlichen Blickwinkeln der Autoren – der Wissenschaft, der Verwaltung und der Beratung – differenziert bewertet wurde.

Der Entscheidung lag (soweit erkennbar)<sup>2</sup> folgender Sachverhalt zugrunde:

- Eine österreichische Kapitalgesellschaft („M-GmbH“), die Teil eines Konzerns ist, verfügte ursprünglich neben einer Handeltätigkeit auch über Markenrechte und Immobilien. Mit Spaltungsstichtag 31. 3. 2007 wurden die Immobilien auf eine konzernzugehörige Kapitalgesellschaft und mit Spaltungsstichtag

Eigentum an Markenrechten bei Abspaltung eines Handelsbetriebs, AnwBI 2021, 124 (124 ff); *Thorbauer/Hayden*, Markenrechte nach Malta verschiff, ÖBI 2021, 183 (183 ff); *Klokar*, Immaterielle Werte und das wirtschaftliche Eigentum, ecolex 2021, 357 (357 ff); *Knechtl*, Abspaltung von Markenrechten und das daran bestehende wirtschaftliche Eigentum, BFGjournal 173 (173 ff); *Schmidjell-Dommes*, Keine Anerkennung von Lizenzzahlungen nach Malta, SWI 2021, 387 (387 ff).

<sup>2</sup> Das bekämpfte Erkenntnis des BFG vom 19. 12. 2018, RV/5100076/2014, wurde nicht veröffentlicht.

<sup>1</sup> Vgl dazu *Zorn*, VwGH: Lizenzzahlungen an maltesische Gesellschaft sind keine Betriebsausgaben, RdW 2021, 55 (55 ff); *Sutter*, Wirtschaftliches

30. 9. 2007 der Handelsbetrieb auf eine weitere konzernzugehörige österreichische Kapitalgesellschaft (die Revisionswerberin) abgespaltet, sodass lediglich die Markenrechte (damals bewertet mit 383,5 Mio €) bei der M-GmbH verblieben.
- Die Markenrechte wurden am 25. 9. 2007 in eine im selben Jahr in Malta „errichtete“ Betriebsstätte „überführt“. Der Ort der Geschäftsleitung der M-GmbH wurde sodann am 15. 1. 2008 nach Malta verlegt.
  - Zwischen der Revisionswerberin und der M-GmbH wurde ein Lizenzvertrag abgeschlossen, wodurch die Revisionswerberin berechtigt war, die Marken der M-GmbH für Zwecke ihrer Handelstätigkeit gegen eine umsatzabhängige Lizenzgebühr zu nutzen.
  - Nach den Feststellungen der Außenprüfung betrug die tatsächliche Steuerbelastung der Lizenzinkünfte in Malta 5 %.
  - Seitens der Revisionswerberin wurde ua vorgebracht, dass die Kosten der Markenpflege im Ergebnis von der M-GmbH getragen werden, da in den Lizenzvereinbarungen eine Bewerbungspflicht für die Lizenznehmer enthalten ist und dafür niedrigere Lizenzgebühren verrechnet werden. Auch hat die Revisionswerberin vorgebracht, dass die Marken auf den Namen der M-GmbH registriert sind, sich die M-GmbH um den Schutz der Marken auf internationaler Ebene kümmert, die „Eigentümerfunktion“ ausübt und das „Eigentümerrisiko“ trägt.
  - Das BFG hat festgestellt, dass eine Mitarbeiterin der M-GmbH mit Markenverwaltung, Registrierung und Markenführung sowie mit der Überwachung von Markenaktivitäten und dem Entwurf von Lizenzverträgen und ein Mitarbeiter der M-GmbH mit Rechtsberatung beschäftigt waren. Alle anderen Angestellten, bis auf eine Mitarbeiterin mit 40 Wochenstunden für Buchhaltung und Finanzen, waren nach den Feststellungen des BFG Teilzeitkräfte, die mit Unterstützungsdiestleistungen und Marktforschung befasst waren. Die Lohn- und Gehaltszahlungen der M-GmbH haben 2008 insgesamt rund 92.000 € und 2009 insgesamt rund 77.000 € betragen und sich auf acht Personen verteilt. Vor diesem Hintergrund ist das BFG zur Ansicht gekommen, dass alle maßgebenden Markenverwaltungs-, -erhaltungs- und -bewirtschaftungsaufgaben (wie vor der Abspaltung) von anderen Konzerngesellschaften oder von konzernexternen beauftragten Spezialisten besorgt werden und die M-GmbH dabei nur unterstützend,<sup>3</sup> ähnlich einer konzerninternen Rechts- und Werbeabteilung ohne Möglichkeit der strategischen Einflussnahme, tätig wird.
  - Auch hat das BFG festgestellt, dass die Werbelinie des Konzerns durch die Revisionswerberin entsprechend ihren Anforderungen vorgegeben wurde, wobei die Brand Manager der M-GmbH an diesem Prozess teilnehmen, die Entscheidungen aber von Organen der Revisionswerberin getroffen werden. Bei der Revisionswerberin ist nach den Feststellungen des BFG im Jahr 2008 ein Werbe- und Marketingaufwand von rund

56,4 Mio € und im Jahr 2009 von rund 67,9 Mio € angefallen; bei der M-GmbH von 96.000 € im Jahr 2008 und rund 432.000 € im Jahr 2009.

- Lizenzentnahmen der M-GmbH wurden nach den Feststellungen des BFG als Darlehen an andere Konzerngesellschaften vergeben oder ausgeschüttet.
- Schließlich hat das BFG festgestellt, dass die M-GmbH im Betriebsprüfungszeitraum (bis Ende 2009) keine neuen Marken registriert hat, also die „Markenrechtsschöpfung“ durchwegs in der Zeit erfolgt ist, wo Marken und Handelstätigkeit noch nicht getrennt waren.

Strittig war, ob die Revisionswerberin den Aufwand aus den der M-GmbH geschuldeten Lizenzgebühren in den Jahren 2008 und 2009<sup>4</sup> als Betriebsausgabe abziehen kann. Das BFG hat das verneint und dieses Ergebnis (soweit erkennbar) darauf gestützt, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Markenrechten bei der Revisionswerberin gelegen ist und (alternativ) auch der Missbrauchstatbestand (§ 22 BAO) verwirklicht ist.

Der VwGH hat die Sichtweise des BFG bestätigt und sich dabei (nur) mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den Markenrechten beschäftigt. Aus Sicht des VwGH hält die M-GmbH die Markenrechte lediglich treuhändig für die Revisionswerberin (Rz 22 ff):

- „*Die revisionsgegenständliche Abspaltung des bisherigen operativen Handelsbetriebs bei konzerninterner Entkleidung der abgespaltenen Handelsgesellschaft von ihren bisherigen Markenrechten und einer nachfolgenden (exklusiven) Überlassung dieser Markenrechte im Konzern erfordert eine genaue Prüfung nach den (...) Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums, weil die Zurückbehaltung eines nudum ius wie des gegenständlichen Markenrechts in der bisherigen Gesellschaft und die Fortführung des operativen Handelsbetriebs ohne Aufrechterhaltung der Rechte an den von ihm genutzten Markenrechten in einer neuen Gesellschaft bei weitgehend unverändertem Ablauf der bisherigen Marketingaktivitäten eine Treuhandschaft und das Auseinanderfallen von juristischem und wirtschaftlichem Eigentum durchaus nahelegen kann. Entscheidend für die steuerliche Beurteilung im Revisionsfall ist somit (...) die Frage des wirtschaftlichen Eigentums an den revisionsgegenständlichen Markenrechten (...).*“

- Der VwGH verweist sodann auf die zuvor angeführten Feststellungen des BFG zum Sachverhalt (Markenrechte wurden vor der Abspaltung geschaffen; im Betriebsprüfungszeitraum wurden keine neuen Marken registriert; Werbelinie gemäß Konzernvorgaben; Entscheidungen werden durch Organe der Revisionswerberin getroffen; Höhe des jeweiligen Marketingaufwands; Höhe des Gehaltsaufwands bei der M-GmbH in Relation zum Wert ihres Vermögens; bloße Unterstützungstätigkeiten durch die M-GmbH) und kommt zum Ergebnis: „*Wenn das BFG vor diesem Hintergrund trotz der formalen Zurückbehaltung des*

3 Genannt werden Vorbereitungen zu Aktivitäten betreffend Markenrechtsverletzungen und Markenregistrierungen sowie Bürotätigkeiten (wie Buchhaltung, Kalkulationen).

4 Das Abzugsverbot gem § 12 Abs 1 Z 10 KStG für niedrigbesteuerte Lizenzzahlungen im Konzern war daher noch nicht relevant, da diese Vorschrift erstmals für Aufwendungen anwendbar ist, die nach dem 28. 2. 2014 anfallen (§ 26c Z 49 KStG).



*juristischen Eigentums an den Markenrechten von einem bei der Abspaltung der Revisionswerberin mitübertragenen wirtschaftlichen Eigentum der Revisionswerberin an den zu diesem Zeitpunkt bereits geschaffenen Markenrechten ausgeht, kann darin keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Rechtswidrigkeit erblickt werden. Hat im gegenständlichen Fall die Revisionswerberin dennoch Lizenzverträge mit der M GmbH abgeschlossen, kann der Grund dafür nicht im Erwerb der ihr als wirtschaftliche Eigentümerin ohnedies von vornherein zustehenden Nutzungsberechtigung gelegen gewesen sein. Das BFG hat somit zu Recht die Betriebsausgabeneigenschaft der von der Revisionswerberin unter dem Titel ‚Lizenzzahlungen‘ geleisteten Beträge verneint.“*

- Ergänzend führt der VwGH aus: „*Sofern die Revision dem entgegenhält, dass (...) auch deutsche Konzerngesellschaften an die maltesische Gesellschaft Lizenzgebühren zahlen und gleichzeitig selbst Werbeaufwendungen tätigen, so zeigt sie damit keine Unschlüssigkeit der Argumentation des BFG auf. Es liegt nämlich in der Natur eines Treuhandverhältnisses, dass nach außen nur der Treuhänder (hier die maltesische Gesellschaft) auftritt; da aber die Dispositionsbefugnis über das Treugut dem Treugeber zukommt, wird der Einkunftsstatbestand aus der Nutzungsüberlassung bei dem diese Befugnis wahrnehmenden Treugeber verwirklicht sein. Für die von der Revision ins Treffen geführten Rechte der M GmbH als zivilrechtliche Eigentümerin der Marken sowie für die Chance auf Wertsteigerungen bzw. das Eigentümerrisiko gilt: Auch sie hat zunächst der Treuhänder, getragen werden sie aber vom Treugeber.“*

Diese Begründung erscheint im Lichte der bisherigen Rechtsprechung des VwGH zum wirtschaftlichen Eigentum durchaus überraschend. Demnach ist das wirtschaftliche Eigentum nicht vorrangig dadurch geprägt, wer Chancen und Risiken überwiegend hat. Vielmehr dürfte die bisherige Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum dem Grundsatz folgen, dass die steuerliche Zurechnung eines Wirtschaftsguts zum zivilrechtlichen Eigentümer erfolgt, sofern die dem zivilrechtlichen Eigentümer verbleibende Rechtsposition wirtschaftlich noch ins Gewicht fällt. Dabei dürfte unerheblich sein, ob das weitere Schicksal des Wirtschaftsguts überwiegend eine andere Person berührt.<sup>5</sup> Die

<sup>5</sup> Nach der VwGH-Rechtsprechung ist zB lediglich (neben dem zivilrechtlichen Eigentum) die Teilnahme des Leasinggebers an Wertsteigerungen im Ausmaß von zumindest 25 % ausreichend, damit der Leasinggeber wirtschaftlicher Eigentümer ist (vgl VwGH 17. 10. 1989, 88/14/0189; darauf bezieht sich der VwGH auch in seiner weiteren Rechtsprechung, siehe VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0085; 28. 5. 2002, 99/14/0109; 7. 7. 2011, 2008/15/0320). Der Umstand, dass das weitere Schicksal des Leasingguts in einer solchen Konstellation ganz überwiegend den Leasingnehmer berührt (der das Wirtschaftsgut nutzt, Wertminderungen zur Gänze trägt und an Wertsteigerungen zu 75 % teilnimmt), ändert daran nichts. Auch ist es zB idR so, dass der Verkäufer eines Wirtschaftsguts Chancen und Risiken hinsichtlich der zukünftigen Wertentwicklung dieses Wirtschaftsguts mit Abschluss des Kaufvertrags weitgehend auf den Käufer übertragen hat. Dennoch hat er das wirtschaftliche Eigentum noch nicht übertragen (den Gewinn noch nicht realisiert), da der Verkäufer vorerst (in aller Regel) weiterhin eine Rechtsposition innehat, die wirtschaftlich von gewisser Bedeutung ist (zB könnte das Wirtschaftsgut bis zur Übergabe noch untergehen; der Gesellschafter einer Gesellschaft kann sein Stimmrecht bis zum „Closing“ noch ausüben usw). Auch in diesem Zusammenhang wird nicht

Anforderungen an die steuerliche Zurechnung eines Wirtschaftsguts zum zivilrechtlichen Eigentümer erscheinen daher relativ gering, wenn man die bisherige Rechtsprechung betrachtet. Nach dieser Rechtsprechung wäre daher zu erwarten gewesen, dass das wirtschaftliche Eigentum einer Gesellschaft, die rechtlich Inhaberin von Markenrechten ist, nur schwer „angegriffen“ werden kann.

Auch ist die Frage, ob eine Treuhandschaft vorliegt, keine Frage, die nach steuerlichen Grundsätzen zu beurteilen ist, sondern dies richtet sich nach den zivilrechtlich abgeschlossenen Vereinbarungen. Den vom BFG getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, auf die sich auch der VwGH stützt, ist nicht zu entnehmen, dass ein Treuhandverhältnis rechtlich tatsächlich begründet wurde.

Eventuell hat sich der VwGH daher bei seinen Überlegungen zum wirtschaftlichen Eigentum der Revisionswerberin vom Fremdvergleich leiten lassen und den verwirklichten Sachverhalt insgesamt als nicht fremdüblich angesehen, da erhebliche Lizenzzahlungen geleistet werden, obwohl die wesentlichen Entscheidungen und Funktionen sowie der ganz überwiegende Marketingaufwand vom Lizenznehmer getragen werden. Vor diesem Hintergrund ist der VwGH bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums vielleicht von einem angenommenen fremdüblichen Sachverhalt ausgegangen und hat das wirtschaftliche Eigentum dementsprechend zugeordnet.

Aus Beratersicht stellt sich allerdings die Frage, ob der Fremdvergleichsgrundsatz tatsächlich so weit geht und ob die Treuhandschaft in der vorliegenden Konstellation die einzige fremdübliche Gestaltung war. Der Lösungsansatz des VwGH wirft auch die Frage auf, ob das wirtschaftliche Eigentum an den Markenrechten anlässlich der Spaltung zunächst von der M-GmbH (entsprechend der bei der Spaltung getroffenen Vermögenszuordnung) zurückbehalten und sodann außerhalb der Spaltung, daher aus steuerlicher Sicht gewinnrealisierend, übertragen wurde, oder ob das wirtschaftliche Eigentum sogleich mit dem Handelsbetrieb (entgegen der getroffenen rechtlichen Vermögenszuordnung) aus steuerlicher Sicht steuerneutral abgespalten wurde. BFG und VwGH haben sich für den zweiten Weg entschieden („[...] bei der Abspaltung der Revisionswerberin mitübertragenen[n] wirtschaftliche[n] Eigentum der Revisionswerberin an den zu diesem Zeitpunkt bereits geschaffenen Markenrechten [...]“). Damit ist allerdings verbunden, dass die steuerliche Zuordnung des Vermögens anlässlich der (steuerlich rückwirkenden) Spaltung davon abhängt, wie sich die Parteien in weiterer Folge verhalten (bei umfassender Aktivität und Substanz in Malta wäre das Ergebnis wohl anders gewesen).

Aus dogmatischer Sicht hätten auch gute Gründe dafür sprechen können, den Fall nicht über die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums, sondern über eine Auseinandersetzung mit der

darauf abgestellt, wer das „stärkere“ Recht hat. Für das vorerst (bis zum „Closing“) noch andauernde wirtschaftliche Eigentum des Verkäufers genügt, dass ihn das weitere Schicksal des Wirtschaftsguts auch noch (sei es auch untergeordnet) berührt, da er (noch) zivilrechtlicher Eigentümer ist. Vgl näher Brugger, Zurechnung des Leasingguts, in Podoschek (Hrsg), Praxishandbuch Leasing (2017) 187 (188 f.).

Fremdüblichkeit der durchgeführten Verrechnungen (§ 6 Z 6 EStG und Art 9 des DBA Österreich-Malta) zu lösen.<sup>6</sup> Jene Sachverhaltslemente, die aus Sicht des VwGH relevant waren, um dem österreichischen Lizenznehmer das wirtschaftliche Eigentum an den Markenrechten zuzurechnen, sind auch aus Sicht der OECD nach dem „DEMPE“-Konzept<sup>7</sup> relevant, um das Besteuerungsrecht an Erträgen aus immateriellen Wirtschaftsgütern festzulegen.<sup>8</sup>

## 2. Verdeckte Ausschüttung versus Einlagenrückzahlung

Wird seitens des Finanzamtes eine verdeckte Ausschüttung auf Ebene einer Körperschaft festgestellt, stellt sich vor dem Hintergrund der unterschiedlichen steuerlichen Folgen einer verdeckten Ausschüttung iSd § 27 EStG und einer Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG auf Gesellschafterebene und der damit verbundenen KESt-Haftungsfolgen die Frage, ob und wann eine Körperschaft eine verdeckte Ausschüttung nachträglich auf Gesellschafterebene in eine (steuerneutrale) Einlagenrückzahlung umqualifizieren kann.<sup>9</sup> Mit dieser Frage setzte sich der VwGH im Erkenntnis vom 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, auseinander.<sup>10</sup> Dem Erkenntnis lag folgender Fall zugrunde:

- Eine GmbH veräußerte im Jahr 2009 eine Beteiligung an einen Dritten um 473.181,80 €, wobei vom Veräußerungserlös ver-

<sup>6</sup> Vgl auch Staringer, Justice needs to be seen – Nochmals zur Publizität der Rechtsprechung des BFG, ÖStZ 2021, 389 (390 FN 30). Laudacher weist darauf hin, dass das BFG auch Überlegungen zu den Verrechnungspreisen angestellt hat (vgl Laudacher, Die Veröffentlichungspraxis des BFG in Verbindung mit komplexen Beschwerdefällen, 294 [295]), auf die der VwGH allerdings nicht eingegangen ist.

<sup>7</sup> Zum „DEMPE“-Konzept siehe OECD-VPL 2017 Rz 6.12 und 6.32 ff sowie VPR 2021 Rz 142 ff.

<sup>8</sup> Zu den Parallelen des Judikats mit dem „DEMPE“-Konzept der OECD siehe Klokar, ecolex 2021, 359 f; Schmidjell-Dommes, SWI 2021, 390 f. In den VPR 2021 wird eine „dynamic interpretation“ vertreten, wonach die OECD-Verrechnungspreisleitlinien in ihrer letztgültigen Version heranzuziehen sind, es sei denn, „in einer neueren Version der OECD-VPG [ist] eine ausdrückliche Abkehr von Aussagen früherer OECD-VPG und nicht bloß klarstellende oder ergänzende Aussagen [zu] finden, so ist dem jeweiligen Geschäftsvorfall die zu diesem Zeitpunkt geltende Version der OECD-VPG zu grunde zu legen“ (Rz 19). Aus Beratersicht wäre allerdings auch zu berücksichtigen, dass das DBA-Malta im vorliegenden Fall idF des Jahres 1979 anzuwenden war (für die Maßgeblichkeit der Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien bei Abschluss des DBA zB Rosenberger, Österreichische Verrechnungspreisrichtlinien „reloaded“ – ausgewählte Aspekte zum Begutachtungsentwurf der VPR 2020, SWI 2021, 2 [2 f] mwN).

<sup>9</sup> Vgl zur Abgrenzung allgemein etwa Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) (32. Lfg, 2019) Tz 345 ff; Ebner/Wild, Die verdeckte Einlagenrückgewähr im Steuerrecht – Abgrenzung zwischen verdeckter Einlagenrückgewähr, Einlagenrückzahlung, offener und verdeckter Ausschüttung, RWZ 2018, 236 ff.

<sup>10</sup> Siehe dazu etwa Achatz/Kirchmayer/Schlüsselberger, Verdeckte Ausschüttungen als Einlagenrückzahlung, taxlex 2021, 129; Bodis, Wahlmöglichkeit zur Behandlung einer verdeckten Ausschüttung als Einlagenrückzahlung, SWK 2021, 789 ff; Brandl/Leitner, Qualifizierung einer verdeckten Gewinnausschüttung als Einlagenrückgewähr, ZWF 2021, 174; Hatzenbichler/Schaffer, Wahlmöglichkeit zur Behandlung einer verdeckten Ausschüttung als Einlagenrückzahlung bis zum Ende des Kalenderjahres, GES 2021, 204 ff; Hirschler/Uedl, VwGH zur nachträglichen Umdeutung einer verdeckten Gewinnausschüttung in eine Einlagenrückzahlung, RWZ 2021, 180 ff; Zorn, VwGH: Verdeckte Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung, RdW 2021, 209 f.

einbarungsgemäß 453.181,80 € an ihren Alleingesellschafter ausbezahlt wurden und nur 20.000 € des Veräußerungserlöses der GmbH zuflossen.

- Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme des Verfahrens und erließ einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2009, in dem es den steuerlichen Gewinn der GmbH aufgrund der Beurteilung des Vorganges als verdeckte Ausschüttung um 453.181,80 € erhöhte. Diesen Betrag wertete das Finanzamt auch auf Ebene des Alleingeschäfts als verdeckte Ausschüttung und zog die GmbH zur Haftung für die auf diese Ausschüttung entfallende KESt heran.
- Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid durch die GmbH, die das Vorliegen einer nachträglichen Einlagenrückzahlung mangels erwirtschafteter Gewinne und vorhandener Einlagen argumentierte, gab das BFG teilweise Folge. Nach Ansicht des BFG<sup>11</sup> habe nämlich im Ausmaß der auf dem Evidenzkonto der GmbH vorhandenen Einlagen die verdeckte Ausschüttung im Verhältnis zum Alleingesellschafter in eine (nicht der KESt unterliegende) Einlagenrückzahlung „umgedeutet“ werden können.<sup>12</sup> Aufgrund einer Amtsrevision des Finanzamtes hob der VwGH die Entscheidung des BFG als inhaltlich rechtswidrig auf. Das Höchstgericht kam zum Ergebnis, dass die nachträgliche Umqualifizierung einer verdeckten Ausschüttung durch die GmbH nach Ablauf des Jahres 2009 nicht möglich sei.<sup>13</sup> Das Gesetz sehe die Möglichkeit, eine Ausschüttung nach dem Entstehen der Steuerschuld als „Einlagenrückgewähr“ (gemeint wohl: Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG) zu qualifizieren, nicht vor.<sup>14</sup> Der Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung für die zu veranlagenden Abgaben – somit der Ablauf des Kalenderjahrs, für das die Veranlagung vorgenommen wird – sei nämlich als Endzeitpunkt zu werten, bis zu welchem die Kapitalgesellschaft dem Finanzamt gegenüber die Wahl treffen könne, eine Vermögenszuwendung an den Gesellschafter statt als (verdeckte) Ausschüttung als Einlagenrückgewähr zu werten.<sup>15</sup>

Der VwGH kam zu diesem Ergebnis zunächst aufgrund der Feststellung, dass es einer Kapitalgesellschaft nach § 4 Abs 12 EStG idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/16 grds freistehe, Zuwendungen an ihre Gesellschafter ertragsteuerlich als verdeckte oder offene Ausschüttungen iSd § 27 EStG oder – bei ausreichendem Einlagenstand – als Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG zu behandeln.<sup>16</sup> Er betonte weiters, das im Falle von verdeckten Zuwen-

<sup>11</sup> BFG 9. 4. 2019, RV/7104968/2017. Vgl zum BFG-Erkenntnis etwa Knesl/Zwick-Pevny, Umdeutung einer verdeckten Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung (?), BFGjournal 2019, 288 ff; Hatzenbichler/Schaffer, BFG zur Qualifikation einer verdeckten Ausschüttung als Einlagenrückzahlung, ecolex 2020, 553 ff.

<sup>12</sup> Ähnlich auch BFG 28. 12. 2018, RV/7105237/2015; Amtsrevision beim VwGH anhängig zu Ra 2019/13/0051. Vgl dazu etwa V. Bendlinger, Verdeckte Ausschüttung als Einlagenrückzahlung? taxlex 2019, 140 ff; Blasina/Ehgartner, Verdeckte Ausschüttung und Einlagenrückzahlung, SWK 2019, 454 ff; Ehgartner, Verdeckt erfolgte Einlagenrückzahlung, BFGjournal 2019, 105 ff; Franke, Verdeckte Einlagenrückzahlung im Rahmen des § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 vor dem Hintergrund aktueller Rechtsprechung, ÖStZ 2019, 315 ff.

<sup>13</sup> VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, Rn 28.

<sup>14</sup> VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, Rn 26.

<sup>15</sup> VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, Rn 26.

<sup>16</sup> VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, Rn 20.



dungen an Gesellschafter – quasi als Grundregel – vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen sei, sofern nicht der Nachweis einer Einlagenrückzahlung vorliege.<sup>17</sup> Wenngleich das Judikat zwar nicht die geltende Rechtslage betraf, dürfte es in Bezug auf verdeckte Ausschüttungen auch unverändert Relevanz für die Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG haben, zumal diese weder in § 4 Abs 12 EStG idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/16 noch idF des AbgÄG 2015 vom Gesetzgeber angesprochen werden.<sup>18</sup>

Das Judikat veranschaulicht, dass bei einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft für Zwecke der KSt nicht auch korrespondierend dazu eine verdeckte Ausschüttung auf Gesellschafterebene für Zwecke der KESt vorliegen muss, sofern das entsprechende Wahlrecht zur Umqualifizierung entsprechend zeitnah zur verdeckten Ausschüttung ausgeübt wird.<sup>19</sup>

Der VwGH verwies zwar explizit auf den Einklang des Ergebnisses im gegenständlichen Fall mit seiner stRsp, wonach die Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG nur bis zum Bilanzstichtag des betroffenen Wirtschaftsjahres (der ausschüttenden Körperschaft) möglich sei,<sup>20</sup> orientierte sich aber letztlich hinsichtlich des Endzeitpunkts zur Umqualifizierung am Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung gem § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO für die zu veranlagende ESt und KSt und stellte damit bemerkenswerterweise nicht auf den für kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte relevanten Zuflusszeitpunkt ab.<sup>21</sup> Der VwGH begründete dieses Ergebnis mit der „*Vermeidung unsachlicher Differenzierungen*“, weil verdeckte Ausschüttungen nur in bestimmten Konstellationen dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen würden.<sup>22</sup> Dies führt im Ergebnis dazu, dass bei einem Regelwirtschaftsjahr die Umqualifizierung einer verdeckten Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung (auf Ebene des Gesellschafters) bis zum Ende dieses Wirtschaftsjahrs möglich ist, während bei einem abweichen den Wirtschaftsjahr das Wahlrecht über den Bilanzstichtag hinausgehend bis zum Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, offensteht.<sup>23</sup>

Da der VwGH in seiner Begründung nicht nur auf verdeckte Ausschüttungen, sondern auch auf offene Ausschüttungen Bezug nahm, erscheint es denkbar, dass seine Ausführungen zum Endzeitpunkt für die Umqualifizierung auch für offene Ausschüttungen relevant sein könnten.<sup>24</sup>

<sup>17</sup> VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, Rn 21 unter Verweis auf VwGH 22. 11. 2018, Ra 2018/15/0037, mwN.

<sup>18</sup> Gem § 4 Abs 12 Z 4 EStG idF AbgÄG 2015 setzt lediglich eine offene Ausschüttung das Vorliegen einer positiven Innenfinanzierung voraus.

<sup>19</sup> Vgl Zorn, RdW 2021, 210.

<sup>20</sup> VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, Rn 27.

<sup>21</sup> VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, Rn 25 und 26.

<sup>22</sup> VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, Rn 26.

<sup>23</sup> Vgl Bodis, SWK 2021, 790. Aus dem VwGH-Erkenntnis geht allerdings nicht explizit hervor, ob der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht des Gesellschafters oder der Körperschaft gemeint ist. Aus systematischer Sicht dürfte der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld des Gesellschafters betreffend die verdeckte Ausschüttung gemeint sein. In diese Richtung wohl Zorn, RdW 2021, 210; aa Hirschler/Uedl, RWZ 2021, 184, die darauf hinweisen, dass es die Körperschaft ist, die darüber entscheidet, ob die Zuwendung eine Einlagenrückzahlung oder eine verdeckte Ausschüttung ist.

<sup>24</sup> Dies bejahend Bodis, SWK 2021, 791; skeptisch Hirschler/Uedl, RWZ 2021, 183 f; Achatz/Kirchmayr-Schliesslberger, taxlex 2021, 129. Da für Letz-

Wenngleich der VwGH lediglich von einer „Erklärung“<sup>25</sup> gegenüber dem Finanzamt zur Ausübung des Wahlrechts sprach und damit die konkreten Modalitäten der Bekanntgabe offenließ, könnte man hieraus schließen, dass nicht nur eine KESt-Anmeldung,<sup>26</sup> sondern auch sonstige formlose Erklärungen zur Umqualifizierung einer verdeckten Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung geeignet wären.<sup>27</sup>

### 3. Hybride „Sandwich-Strukturen“ und die Zugehörigkeit von Beteiligungen zu Auslandsbetriebsstätten

In den vergangenen Jahren hatte sich sowohl die Verwaltungspraxis<sup>28</sup> als auch die Rechtsprechung<sup>29</sup> mehrfach mit der steuerlichen Behandlung sogenannter „hybrider Sandwich-Strukturen“ zu befassen. Eine solche Struktur – das „K.S.-Modell“ – betrifft slowakische Kommanditgesellschaften („komanditná spoločnosť“, K.S.), die aus österreichischer Perspektive auf Basis des Typenvergleichs als transparente Personengesellschaften gesehen werden, aus slowakischer Perspektive aber der Körperschaftsbesteuerung unterliegen.<sup>30</sup> Der Entscheidung des VwGH vom 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, lag dabei eine geradezu typische Konstellation zugrunde: Anteile an einer österreichischen

tere idR im Unterschied zu verdeckten Ausschüttungen auch binnen einer Woche nach Zufluss eine fristgerechte KESt-Anmeldung gem § 96 Abs 3 EStG 1988 abzugeben wird, erachtet die Finanzverwaltung im Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass (BMF 27. 9. 2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, Punkt 1.3.1) den Zeitpunkt der KESt-Anmeldung auch als Endzeitpunkt für die Ausübung des Wahlrechts.

<sup>25</sup> VwGH 5. 2. 2021, Ro 2019/13/0027, Rn 28.

<sup>26</sup> BMF 27. 9. 2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, Punkt 3.3.

<sup>27</sup> So etwa Hirschler/Uedl, RWZ 2021, 184; Bodis, SWK 2021, 790.

<sup>28</sup> Für eine Analyse der Verwaltungspraxis siehe zB Kofler/Moshammer, Zurechnungskonflikte bei Personengesellschaften, SWI 2013, 6 ff. Siehe speziell zur slowakischen „komanditná spoločnosť“ zB EAS 2783, EAS 3010, EAS 3018 und EAS 3125. Ähnliche Fragestellungen betrafen etwa die ungarische „betéti társaság“ (siehe EAS 3303 und EAS 3304) und die bulgarische „komanditno drujestvo“ (siehe EAS 3217; weiters EAS 3040).

<sup>29</sup> Zuletzt VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007 (vorgehend BFG 10. 10. 2018, RV/7101777/2015); siehe zuvor bereits VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0015 (vorgehend BFG 28. 1. 2016, RV/7102307/2010, und nachfolgend BFG 15. 7. 2018, RV/7105347/2017, und BFG 6. 7. 2020, RV/7101779/2017). Siehe dazu aus dem Schrifttum zB Zorn, VwGH: Zuordnung einer Beteiligung zur Betriebsstätte im DBA-Recht, RdW 2018, 254; Auer/Miladinovic, SWI-Jahrestagung: Zuordnung einer Beteiligung zur Betriebsstätte im DBA-Recht, SWI 2019, 234; Zorn, VwGH: Einkünfte aus Beteiligung an slowakischer k.s., RdW 2020, 949; Dziurdz, Zurechnung von Beteiligungen und der funktionale Zusammenhang, SWI 2020, 521; Lang, Neue VwGH-Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung hybrider ausländischer Gesellschaften, SWI 2020, 642; Deichsel, Steuerliche Behandlung der von einer österreichischen GmbH an eine slowakische k.s. erfolgten Gewinnausschüttungen, GES 2020, 400; Hummer/Höhfurtner, Aktuelles BFG-Erkenntnis zur slowakischen Kommanditná Spoločnosť, SWI 2021, 133; Loukota, Aktuelle BEPS-konforme VwGH-Jurisdiktion zu hybriden Personengesellschaften, SWI 2021, 181; Anderwald/Wiegele, Quellensteuerbefreiung bei hybriden Personengesellschaften – ein Anwendungsfall des Gestaltungsmissbrauchs? ecolex 2021, 465; Beiser, Slowakische Kommanditgesellschaften im Licht einer konsistenten Einmaleraffassung, SWI 2021, 315.

<sup>30</sup> Die slowakische K.S. ist nach slowakischem Recht eine juristische Person. Die Gewinnanteile der Kommanditisten – Gewinn der K.S. abzüglich des auf den Komplementär entfallenden Gewinnanteils – unterliegen bei der K.S. selbst der KSt (siehe zB EAS 2694; EAS 2783; EAS 3040).

GmbH wurden als Einlage an eine betrieblich tätige K.S. übertragen, deren alleinige Kommanditistin (und Gesellschafterin der Komplementär-GmbH) eine österreichische natürliche Person war.<sup>31</sup> Aus innerstaatlicher und abkommensrechtlicher<sup>32</sup> Sicht sind damit mehrere Fragen angesprochen: Erstens, ob die Dividenden der österreichischen GmbH an die K.S. nach § 94 Z 2 EStG quellensteuerbefreit sind. Zweitens, ob der österreichische Gesellschafter nach Art 7 iVm Art 23 des DBA im Hinblick auf die der slowakischen K.S. zugehenden Dividenden unter Progressionsvorbehalt befreit ist. Und drittens, ob nachfolgende Ausschüttungen der slowakischen K.S. an den österreichischen Gesellschafter steuerpflichtig oder als steuerneutrale Entnahme zu behandeln sind.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 15. 10. 2020 mehrere dieser Kernfragen deutlich beantwortet (und musste sich dabei auch nicht mit der möglichen Frage einer missbräuchlichen Gestaltung nach § 22 BAO befassen),<sup>33</sup> wobei sich die wesentlichen Eckpfeiler der Entscheidung im Lichte der bisherigen Judikatur kurz zusammenfassen lassen:

- Implizit bestätigte der VwGH zunächst die Relevanz des Typenvergleichs zur Qualifikation ausländischer Rechtsgebilde und konkret auch die Beurteilung der slowakischen K.S. als transparente Personengesellschaft für Zwecke des österreichischen Steuerrechts.<sup>34</sup> Diese Einordnung wird weder dadurch verhindert, dass die K.S. eine qualifizierte Gesellschaftsform iSd Mutter-Tochter-RL ist,<sup>35</sup> noch dadurch, dass sie im slowakischen Recht wie eine Körperschaft besteuert und als ansässige Person angesehen wird.<sup>36</sup>
- Zudem ist der Entscheidung des VwGH inhärent, dass die Behandlung der K.S. als ansässige Steuerpflichtige im slowakischen Steuerrecht nicht schon wegen Art 7 Abs 1 des DBA dazu führt, dass Österreich an der Besteuerung des Gesellschafters gehindert wäre.<sup>37</sup> Diese Folgerung ergibt sich schon daraus, dass das DBA keine Regeln zur subjektiven Zurechnung von Einkünften enthält, sondern dies vielmehr eine Frage des nationalen Steuerrechts darstellt.<sup>38</sup>

<sup>31</sup> Siehe etwa *Beiser*, KEST-Ersparnis durch slowakische KS? RdW 2010, 426; *Beiser*, BFH bestätigt Durchgriff durch ausländische Personengesellschaften, RdW 2011, 691; siehe auch die Diskussionsbeiträge in *Stradinger*, SWI-Jahrestagung: Anteilsübereignung an (hybride) Ost-Personengesellschaften, SWI 2011, 347, und in *Auer/Miladinovic*, SWI 2019, 234.

<sup>32</sup> Im Verhältnis zur Slowakei ist das „alte“ Abkommen mit der Tschechoslowakei (BGBl 1978/34 idgF) weiterhin anwendbar (siehe BGBl 1994/1046). Das Abkommen folgt weitgehend dem OECD MA und wurde auch durch das Multilaterale Abkommen angepasst, wobei allerdings die neuen Bestimmungen entsprechend Art 1 Abs 2 und Abs 3 sowie den Änderungen in Art 23A und Art 23B OECD MA nicht übernommen wurden.

<sup>33</sup> Dazu *Anderwald/Wiegele*, ecolex 2021, 465.

<sup>34</sup> Siehe auch EAS 2694; EAS 2783; EAS 3018.

<sup>35</sup> Siehe auch EAS 2683, EAS 3018 und, wenngleich in anderem Kontext, VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 44 f.

<sup>36</sup> Siehe auch EAS 2248; EAS 2375; EAS 3018; EAS 3040; EAS 3217; EAS 3304.

<sup>37</sup> Dies entspricht auch der Sichtweise der OECD. Siehe etwa für das OECD MA vor dem Update 2017 die Rz 125–129 und Beispiel 16 in *OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6* (1999).

<sup>38</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 49.

- Aus der Perspektive Österreichs als Quellenstaat bekräftigte der VwGH, dass im Lichte der Mutter-Tochter-RL und der diese umsetzenden Quellensteuerbefreiung des § 94 Z 2 EStG die K.S. eine qualifizierte Rechtsform darstellt<sup>39</sup> und Ausschüttungen an sie daher – bei Erfüllung auch der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen (zB der 10%igen Mindestbeteiligung) – in Österreich ungeachtet der „Hybridität“ quellensteuerbefreit sind.<sup>40</sup> Dieses Verständnis entspricht auch der hA im Schrifttum.<sup>41</sup> Es kommt aus dieser Perspektive daher – im Unterschied zur abkommensrechtlichen Beurteilung<sup>42</sup> – auch nicht darauf an, ob die Beteiligung an der ausschüttenden österreichischen Gesellschaft einer slowakischen Betriebsstätte zuzuordnen wäre, sondern lediglich darauf, ob die K.S. als solche wirtschaftliche Eigentümerin der Beteiligung ist.<sup>43</sup> Ausschüttungen an die K.S. „sind daher gemäß der in Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben ergangenen Bestimmungen des [...] § 94 Z 2 EStG 1988 von der Abzugspflicht ausgenommen, auch wenn diese Gesellschaften aus der Sicht des österreichischen Steuerrechts als Personengesellschaften (also als transparent) und nicht als Körperschaften zu qualifizieren sind“.<sup>44</sup>
- Allerdings betraf die „hybride Sandwich-Struktur“ Österreich nicht nur als Quellenstaat der Ausschüttungen, sondern auch als Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter der K.S. Hier machte der VwGH zunächst deutlich, dass die Mutter-Tochter-RL die ansässigkeitsbasierende Besteuerung des Gesellschafters mit den (anteiligen) Einkünften aus der slowakischen Personengesellschaft im Wege der Veranlagung nicht hindert.<sup>45</sup> Die Mutter-Tochter-Richtlinie und die durch sie bedingte Befreiung von der Abzugsteuer „schließen es also nicht aus, dass diese Ausschüttung bei der in Österreich ansässigen natürlichen Person, die Gesellschafter der – aus österreichischer Sicht transparenten – Gesellschaft slowakischen Rechts mit der Bezeichnung ‚komanditná spoločnosť‘ ist, als Einkommen erfasst und entsprechend besteuert werden kann“.<sup>46</sup>
- Aus der Perspektive Österreichs als Ansässigkeitsstaat vermittelte die – aus österreichischer Sicht transparente – slowakische K.S. dem österreichischen Gesellschafter eine „normale“ Betriebs-

<sup>39</sup> Annex I Teil A lit y der Mutter-Tochter-RL (2011/96/EU, ABI L 2011/345, 8 idgF).

<sup>40</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 43, 47; kritisch jedoch *Beiser*, RdW 2010, 426 (426 f); *Jirousek* in *Stradinger*, SWI 2011, 347 (347 f), und *Beiser*, SWI 2021, 315 (316 f) (mit der Überlegung, dass die Behandlung einer K.S. als Körperschaft in der Slowakei nur im Hinblick auf die Gewinnanteile der Kommanditisten greife und daher die von der Mutter-Tochter-RL geforderte Körperschaftsteuerpflicht ohne Wahlmöglichkeit fehlen könne).

<sup>41</sup> Siehe allgemein etwa Punkt 3.3.5.2. des Berichts der Kommission an den Rat in COM(2009)179; siehe weiters zum früheren § 94a EStG etwa EAS 2783 und zum nunmehrigen § 94 Z 2 EStG ausführlich und mwN *Aigner/Kofler/Kofler/Tumpel*, Grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen und hybride Gesellschaften in § 10 Abs 2 KStG und § 94 Z 2 EStG, in *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (Hrsg.), Personengesellschaften und andere Mitunternehmen sowie ihre Gesellschafter, GedS Bruckner (2013) 355.

<sup>42</sup> Kritisch *Anderwald/Wiegele*, ecolex 2021, 465 (466 f).

<sup>43</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 43 und 47; ebenso BFG 6. 7. 2020, RV/7101779/2017.

<sup>44</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 43.

<sup>45</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 44 F.

<sup>46</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 44.



stätte und es komme in weiterer Folge für die Anwendung des DBA auf die „*tatsächliche Zugehörigkeit der Beteiligung*“ an der österreichischen Gesellschaft im Sinne eines funktionalen Zusammenhangs mit der slowakischen Betriebsstätte an. Die betrieblich tätige slowakische K.S. kann somit mehrere Kreise und insb auch eine bloß vermögensverwaltende Sphäre haben: Im Falle der Zugehörigkeit der Beteiligung zu einer slowakischen Betriebsstätte der K.S. kommt es zur Befreiung der entsprechenden Einkünfte in Österreich nach Art 7 iVm Art 23 Abs 2 lit a des Abkommens,<sup>47</sup> im Falle der Nichtzugehörigkeit aber zur unmittelbaren Zurechnung der Ausschüttung an den österreichischen Gesellschafter, deren Besteuerung nach Art 21 des Abkommens auch nicht beschränkt ist.<sup>48</sup>

- Diese tatsächliche Zugehörigkeit wird vom VwGH abkommensautonom verstanden und deckt sich – entgegen der früheren Verwaltungspraxis<sup>49</sup> – nicht zwingend mit den innerstaatlichen Konzepten des notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögens.<sup>50</sup> An einem funktionalen Zusammenhang, auf den sich die Annahme der tatsächlichen Zugehörigkeit gründen ließe, kann es daher auch fehlen, wenn die Beteiligung „notwendiges“ Betriebsvermögen darstellt.<sup>51</sup> Vielmehr kommt es auf Funktion und Verwendung eines Wirtschaftsgutes in der Betriebsstätte an,<sup>52</sup> wobei hier auch auf das Konzept des „wirtschaftlichen Eigentums“ im Sinne des „Authorized OECD Approach“ (AOA) rekurriert wird.<sup>53</sup> So wurde bspw ein funktionaler Zusammenhang dann bejaht, wenn die hybride Personengesellschaft und die Beteiligungskörperschaft im selben Wirtschaftszweig tätig waren.<sup>54</sup> Umgekehrt genügt es nicht, wenn die Beteiligung in den Büchern der betrieblich tätigen Auslandsgesellschaft als deren Vermögen aufscheint, und zwar auch dann nicht, wenn dies auf unternehmensrechtlichen Vorgaben in Verbindung mit der Maßgeblichkeit der

Unternehmensbilanz beruhen sollte.<sup>55</sup> Gleichermaßen irrelevant für die abkommensrechtliche Beurteilung ist dabei auch die innerstaatliche Gewerbliehkeitsfiktion des § 2 Abs 4 EStG.<sup>56</sup> Im konkreten Fall erkannte der VwGH – ebenso wie zuvor das BFG – keine solche „*tatsächliche Zugehörigkeit der Beteiligung*“ zu einer slowakischen Betriebsstätte der K.S., sondern ordnete diese vielmehr ihrem „*vermögensverwaltenden Kreis*“ zu. Die bloße Stärkung der Kreditwürdigkeit reiche für eine Zuordnung zur Betriebsstätte nämlich nicht aus.<sup>57</sup> Die Besteuerung unterscheidet sich daher nicht von dem Fall, dass das Engagement direkt von dem in Österreich ansässigen Gesellschafter (anstelle der hybriden Personengesellschaft) betrieben würde: Er unterliegt mit den ihm nach österreichischem Steuerrecht unmittelbar zugerechneten Einkünften (also den im Wege der slowakischen K.S. bezogenen Dividenden der österreichischen Gesellschaft) der unbeschränkten Steuerpflicht. Der Vorgang stellt sich somit aus dieser Perspektive als rein innerstaatlicher, nicht grenzüberschreitender Dividendenbezug dar; auch aus abkommensrechtlicher Perspektive wird diese Besteuerung nach Art 21 des Abkommens weder eingeschränkt noch ergibt sich sonst eine Verpflichtung zur Freistellung dieser Einkünfte. Konsequenterweise bestätigte der VwGH im konkreten Fall dann auch, dass es bei der ursprünglichen Einlage der Beteiligung in die K.S. zu keiner österreichischen Wegzugsbesteuerung gekommen ist, da die Beteiligung insofern nicht einer slowakischen Betriebsstätte zugehörig wurde (Art 13 Abs 2) und daher auch das österreichische Besteuerungsrecht nicht verloren ging (Art 13 Abs 4).<sup>58</sup>

Der VwGH sprach in der Entscheidung vom 15. 10. 2020 einen weiteren interessanten Aspekt an: Im konkreten Fall erfolgte auch eine Sachausschüttung zinstragender Wertpapiere von der österreichischen GmbH an die slowakische K.S. Die entsprechenden, aus diesen Wertpapieren stammenden Zinsen durfte die Slowakei als Ansässigkeitsstaat der K.S. auch aus abkommensrechtlicher Sicht nach Art 7 Abs 1 besteuern.<sup>59</sup> Zumal der VwGH aber von einer Direktzurechnung sowohl der Sachausschüttung als auch der Zinsen aus den sachausgeschütteten Wertpapieren an den österreichischen Gesellschafter ausging, war fraglich, ob das Abkommen eine Freistellung dieser Zinseinkünfte durch Österreich gebiete. Während eine solche Verpflichtung in der Vergangenheit von der Verwaltungspraxis unter gewissen Voraussetzungen durchaus (großzügig) bejaht worden ist,<sup>60</sup> lehnte sie der VwGH kurzerhand ab, zumal einerseits „Österreich [...] nur dann kein Besteuerungsrecht an den aus den Wertpapieren resultierenden Kapitaleinkünften zustünde, wenn diese in einem funktionalen Zusammenhang mit der Tätigkeit der (gewerblichen) Betriebsstätte der [slowakischen K.S.] stünden“, und andererseits „[d]ie einkommensteuerliche Zurechnung der Einkünfte“ im Abkommen mit der Slowakei ge-

<sup>47</sup> Siehe dazu bereits VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0015, und weiters etwa EAS 231; EAS 1228; EAS 2683; EAS 3018; EAS 3040; EAS 3217; EAS 3303. Diese Sichtweise lehnt somit implizit die Anwendung der Dividendennorm des Art 10 Abs 1 des Abkommens auf thesaurierte Gewinne der K.S. ab (für deren Anwendung aber Aigner/Aigner, Sind Entnahmen aus Personengesellschaften abkommensrechtlich „Dividenden“? SWI 2000, 254; Lang, Personengesellschaften und Doppelbesteuерungsabkommen, in Bertl et al [Hrsg], Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht [2013] 225 [247 f]; Lang, Neue VwGH-Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung hybrider ausländischer Gesellschaften, SWI 2020, 642 [659 f]).

<sup>48</sup> Siehe Zorn, RdW 2018, 254 (256); Lang, SWI 2020, 642 (647); Loukota, SWI 2021, 181 (190).

<sup>49</sup> Zum früheren Erfordernis notwendigen Betriebsvermögens EAS 2931; EAS 3010; EAS 3018; siehe zur angenommenen Relevanz gewillkürten Betriebsvermögens BFG 28. 1. 2016, RV/7102307/2010, und dagegen bereits EAS 3010, EAS 3018 und EAS 3317. Die aktuelle Verwaltungspraxis hat sich bereits der Rechtsprechung des VwGH angeschlossen (siehe zB EAS 3403; EAS 3421; KStR 2013 Rz 433 idF WE 2019).

<sup>50</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 35 ff und 39 f (auch zum fehlenden Schutz des Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben).

<sup>51</sup> VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0015.

<sup>52</sup> BFG 28. 1. 2016, RV/7102307/2010; VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0015.

<sup>53</sup> Siehe zB EAS 3304, EAS 3317 und EAS 3421 sowie die ausführliche Analyse bei Dziurdz, SWI 2020, 521.

<sup>54</sup> BFG 15. 11. 2018, RV/7105347/2017, und 6. 7. 2020, RV/7101779/2017.

<sup>55</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 36.

<sup>56</sup> VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0015; womöglich anders noch EAS 2248.

<sup>57</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 37 f.

<sup>58</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 50; siehe dazu auch EAS 3125.

<sup>59</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 48 f; womöglich anders BFG 10. 10. 2018, RV/7101777/2015.

<sup>60</sup> Siehe etwa EAS 3304.



rade nicht geregelt werde.<sup>61</sup> Dieses Ergebnis liegt auch auf einer Linie mit den – womöglich bloß klarstellenden<sup>62</sup> – Änderungen der Art 23A und 23B des OECD MA im Jahr 2017.<sup>63</sup>

**61** VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rn 49; zustimmend *Lang*, SWI 2020, 642 (650 f); *Loukota*, SWI 2021, 181 (187 f).

**62** Zum klarstellenden Charakter aus der Perspektive der OECD siehe Art 23 Z 11.1 OECD MK idF Update 2017. Aus dem früheren OECD-Kommentar ließ sich dieses Ergebnis freilich nicht zweifelsfrei ableiten (siehe etwa *Kofler*, Some Reflections on the ‘Saving Clause’, *Intertax* 2016, 574 [585]).

**63** Siehe Art 23 Z 11.1 mit Beispielen E und F sowie Z 69.1 OECD MK idF Update 2017.



Foto: WU Wien

#### Der Autor:

Dr. Florian Brugger ist Steuerberater und Partner bei KPMG in Wien, Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien sowie Mitglied im Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

✉ fbrugger@kpmg.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Brugger/Florian



#### Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) ist Professor für Internationales Steuerrecht an der WU Wien. Er ist in mehreren internationalen Gremien aktiv und leitet etwa die ECJ Task Force der CFE Tax Advisers Europe, ist stellvertretender Vorsitzender des Permanent Scientific Committee der International Fiscal Association (IFA) und Mitglied des D-A-CH-Steuerausschusses.

✉ georg.kofler@jku.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Kofler/Georg

Foto: WU Wien



Foto: Interfoto

#### Der Autor:

Dr. Michael Schilcher ist stellvertretender Leiter der Abteilung Einkommen- und Körperschaftsteuer im Bundesministerium für Finanzen sowie externer Lektor an der Wirtschaftsuniversität Wien. Zuvor war er als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien und als Steuerberater in einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Schilcher/Michael

WIRD Dr. Sabine Schmidjell-Dommes/Prof. Dr. Stefan Bendlinger • Wien

## Update zum internationalen Steuerrecht – die Highlights

» RdW 2021/637

Am 14./15. Oktober 2021 fand in Rust am Neusiedlersee die Jubiläumstagung „RuSt 2021“ statt, die seit 25 Jahren Österreichs führende JuristInnen und SteuerexpertInnen aus Wissenschaft, Ministerien, Unternehmen, Banken und Anwalts- und Steuerberatungskanzleien vereint. In Rahmen eines Update zum internationalen Steuerrecht berichteten *Sabine Schmidjell-Dommes* und *Stefan Bendlinger* brandaktuell über die neuesten internationalen Bemühungen zur Schaffung einer neuen Weltsteuerordnung, über die neuesten Erkenntnisse zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und über ausgewählte höchstgerichtliche Entscheidungen.

### 1. Neues von OECD und United Nations

#### 1.1. Die neue Weltsteuerordnung – Pillar One und Pillar Two nach der Einigung im Inclusive Framework der OECD

##### 1.1.1. Internationale Einigung

Im Rahmen der 12. Sitzung des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (IF) kam es am 1. Juli 2021 zwischen 130 der 139 Staaten des IF zu einer Einigung<sup>1</sup> auf die sogenannte Zwei-Säulen-Lösung.<sup>2</sup> Auch Österreich stimmte der Einigung zu. Ebenso wurden die Eckdaten der neuen Weltsteuerordnung beim G20-Treffen der Finanzminister und Notenbankgouverneure am 9. und 10. Juli 2021 für gut befunden. Zwischenzeitlich wurden noch offene politische und technische Fragen im Zuge der 13. Sitzung des IF am 8. Oktober 2021 geklärt, sodass wesentliche Parameter der globalen Steuerreform nunmehr feststehen.<sup>3</sup> Die 136 Staaten, die sich inzwischen zu dem Zwei-Säulen-Konzept bekennen, vertreten mehr als 94 % des weltweiten BIP. Nach Berechnungen

ten des IF zu einer Einigung<sup>1</sup> auf die sogenannte Zwei-Säulen-Lösung.<sup>2</sup> Auch Österreich stimmte der Einigung zu. Ebenso wurden die Eckdaten der neuen Weltsteuerordnung beim G20-Treffen der Finanzminister und Notenbankgouverneure am 9. und 10. Juli 2021 für gut befunden. Zwischenzeitlich wurden noch offene politische und technische Fragen im Zuge der 13. Sitzung des IF am 8. Oktober 2021 geklärt, sodass wesentliche Parameter der globalen Steuerreform nunmehr feststehen.<sup>3</sup> Die 136 Staaten, die sich inzwischen zu dem Zwei-Säulen-Konzept bekennen, vertreten mehr als 94 % des weltweiten BIP. Nach Berechnungen

**1** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 1 July 2021, abrufbar unter Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy – 1 July 2021 – OECD (oecd.org).

**2** Mit Stand 28. 10. 2021 haben 136 von derzeit 140 Staaten des IF der Zwei-Säulen-Lösung zugestimmt. Ihre Zustimmung verweigert haben bis dato *Kenia*, *Nigeria* und *Sri Lanka* sowie *Pakistan*.

**3** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, 8 Oktober 2021, abrufbar unter Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021 – OECD (oecd.org).

## RuSt 2021

25. Jahresforum für Recht und Steuern