



ART.-NR.: 431

## STEUERRECHT AKTUELL

Stefan Frank, MSc/Elisabeth Höltzschl, MSc/Stefanie Schinnerl, MSc

### Aktuelle Judikate zu Beteiligungen – Urteilsbesprechung (Teil 1)

» ÖStZ 2020/431

Beteiligungen nehmen in der Unternehmens- und Steuerbilanz eine Sonderstellung ein, nicht nur, weil gem § 204 Abs 2 Satz 2 UGB spezielle Bewertungsvorschriften für Finanzanlagen vorgesehen sind, sondern auch, weil in der steuerlichen Gewinnermittlung der Abzug von weiteren Aufwendungen, die mit Beteiligungen im Zusammenhang stehen, regelmäßig Gegenstand literarischer Diskussion und von höchstgerichtlichen Erkenntnissen ist. Der folgende Beitrag befasst sich mit ausgewählten Judikaten zu Beteiligungen der letzten Jahre und nimmt eine Würdigung vor. Teil 1 befasst sich mit Geldbeschaffungskosten bei der Fremdfinanzierung des Erwerbs von Kapitalanteilen, wobei insb der in § 11 Abs 1 Z 4 KStG enthaltene Zinsbegriff diskutiert wird. Weiters wird die Einlage von GmbH-Anteilen in eine slowakische k.s. behandelt. Teil 2 behandelt das VwGH-Judikat vom 27. 6. 2019, wonach an ein rechtswidrig gewährtes erstes Siebentel nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG in Folgejahren keine Bindungswirkung besteht, und analysiert die Aktivierung von Due-Diligence-Aufwendungen in der Unternehmens- und Steuerbilanz.

#### 1. Geldbeschaffungskosten bei der Fremdfinanzierung des Erwerbs von Kapitalanteilen

##### 1.1. Sachverhalt

Eine inländische GmbH ist Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG und machte für die Jahre 2005 und 2006 Finanzierungsaufwendungen iZm dem Erwerb von sämtlichen Anteilen an einer inländischen GmbH geltend. Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005 und der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2006 ergingen zunächst erklärungsgemäß. Im Zuge einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass es sich bei den nicht auf Darlehenszinsen entfallenden Geldbeschaffungskosten für den Anteilserwerb nicht um (abzugsfähige) Zinsen iSd § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF StRefG 2005<sup>1</sup> handelt. Das Verfahren wurde wieder aufge-

nommen und neue Sachbescheide erlassen, in denen die strittigen Geldbeschaffungskosten nicht mehr anerkannt wurden. Die GmbH erhob dagegen Berufung beim BFG.

##### 1.2. Ansicht der Abgabenbehörde

In dem als Beschwerde zu behandelnden Verfahren machte das Finanzamt ua geltend, dass die strittigen Kosten keine Bereitstellungsgebühren im Sinne der in der Zwischenzeit ergangenen Erkenntnisses des VwGH vom 27. 2. 2014, 2011/15/0199, sind, sondern dass es sich um eine Pauschalberechnung diverser Kosten handelt. Gemäß dem genannten VwGH-Erkenntnis sind betrieblich veranlasste Bereitstellungsgebühren für den Kredit bei Inanspruchnahme des Kredits für die Anschaffung von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG aufgrund § 11 Abs 1 Z 4 KStG als Betriebsausgaben abziehbar. Nach Ansicht des Finanzamts lägen (auch insoweit) unstrittig Geldbeschaffungskosten und nicht dem engen Zinsbegriff [Anm: in § 11 Abs 1 Z 4 KStG] unterliegende Kosten vor.

##### 1.3. Ansicht des BFG

Das BFG gab der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmen Folge, weil das Vorliegen von „Geldbeschaffungskosten“ kein tauglicher Wiederaufnahmegrund gewesen sei. Die Beschwerde gegen die neuen Sachbescheide sei damit gegenstandslos. In seinen rechtlichen Erwägungen legte das BFG ohne nähere Befassung mit der Zusammensetzung der strittigen Geldbeschaffungskosten dar, dass deren Abzugsfähigkeit insb unter dem Gesichtspunkt der Zugrundelegung einer „weiten“ oder „engen“ Interpretation des Zinsbegriffs strittig sei. Eine Revision erklärte das BFG für unzulässig, weil die hier aufgeworfene Rechtsfrage vom VwGH<sup>2</sup> in seinem Erk2011/15/0199 bereits in Prüfung gezogen und beurteilt wurde, wobei das gegenständliche Erkenntnis des BFG den dortigen Ausführungen folgt.

Die Revision des Finanzamts stützt sich primär darauf, dass es sich im vorliegenden Fall – anders als in dem VwGH-Erk 2011/15/0199 – nicht um „Bereitstellungsgebühren“ handle.

<sup>1</sup> BGBl I 2004/57. Seit dem StRefG 2005 sind gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG Zinsen iZm der Fremdfinanzierung des Erwerbs von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen, abzugsfähig.

<sup>2</sup> Vgl VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199.



#### 1.4. VwGH-Erkenntnis vom 25. 1. 2017, Ra 2015/13/0027

Der VwGH hielt für den vorliegenden Fall fest, dass Aufwendungen für einen Anteilserwerb grundsätzlich dem Abzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG unterliegen. § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF vor BudBG 2014 normiert jedoch für Zinsen iZm der Fremdfinanzierung des Erwerbes eine Ausnahme. Der VwGH verweist auf sein Erk 2011/15/0199 aus dem Jahr 2014, welches nicht zum Ausdruck bringen würde, dass der Zinsbegriff in § 11 Abs 1 Z 4 KStG alle „Geldbeschaffungskosten“ umfasse. Vielmehr würde sich der VwGH in seinem Erk 2011/15/0199 der von Philipp<sup>3</sup> vertretenen Ansicht anschließen, wonach Bereitstellungsgebühren für tatsächlich in Anspruch genommene Kredite – im Gegensatz zu solchen für nicht in Anspruch genommene – als Zinsen anzusehen seien.

Der VwGH verweist im vorliegenden Fall auf ein Erkenntnis<sup>4</sup> zu § 7 Z 1 GewStG. Darin wurde festgehalten, dass als „Zinsen“ jeder Betrag zu qualifizieren sei, „*der als Entgelt für die Nutzung des Wirtschaftsgutes Kapital anzusehen ist*“. Auch Philipp<sup>5</sup> hebt in der vom VwGH zitierten Kommentierung hervor, als „Zinsen“ [Anm: iSd GewStG] gelte jeder Betrag, der als Entgelt für die Nutzung des Wirtschaftsgutes Kapital anzusehen sei. Geldbeschaffungskosten, laufender Verwaltungsaufwand und Depotgebühren seien nicht als Zinsen [Anm: iSd GewStG] anzusehen.<sup>6</sup>

Nach Ansicht des VwGH geht aus dem Erk 2011/15/0199 aus dem Jahr 2014 hervor, dass zwar einerseits **keine Einschränkung des Zinsbegriffs in § 11 Abs 1 Z 4 KStG** in dem Sinn vorzunehmen sei, dass er nicht jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital erfasse. Andererseits würde aber der Begriff **nur Finanzierungskosten bezeichnen, bei denen es sich um ein solches Entgelt** handelt. Die angefochtene Entscheidung des BFG steht deshalb mit dieser Judikatur nicht im Einklang, weil sie die Geldbeschaffungskosten ohne nähere Prüfung der den Beträgen jeweils zugrunde liegenden Entgeltsbeziehung dem Begriff der „Zinsen“ unterstellt.

#### 1.5. Würdigung

Nach § 12 Abs 2 TS 1 KStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter § 11 Abs 1 KStG fallenden Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensvermehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Die Abzugsfähigkeit von Zinsen bei einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb ist deshalb seit jeher ein heikles Thema, weil die Zinsen mit befreiten Beteiligungserträgen iSd § 10 Abs 1 KStG und internationale Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG und/oder mit steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen im Zusammenhang stehen können.<sup>7</sup>

<sup>3</sup> Vgl Philipp, Kommentar zum GewStG<sup>26</sup> (1989) § 7 Z 1 Tz 7.91.

<sup>4</sup> Vgl VwGH 29. 5. 1981, 2882/79, VwSlg 5597/F, mit Verweis auf VwGH 22. 5. 1974, 1441/72, Slg 4688/F.

<sup>5</sup> Vgl Philipp, Kommentar zum GewStG<sup>26</sup> § 7 Z 1 Tz 7.90 f.

<sup>6</sup> Vgl Philipp, Kommentar zum GewStG<sup>26</sup> § 7 Z 1 Tz 7.90.

<sup>7</sup> Vgl Plansky, Doch kein weiter Zinsbegriff: VwGH konkretisiert frühere Aussagen, GES 2017, 275 (277).

#### 1.5.1. Entwicklung

Nach stRsp<sup>8</sup> hängen Zinsen eines Kredits, der zum Erwerb einer Schachtelbeteiligung iSd § 10 KStG aufgenommen wurde, mit (steuerfreien) Schachtelgewinnen aus dieser Beteiligung unmittelbar zusammen und unterliegen daher grundsätzlich dem Abzugsverbot iSd § 12 Abs 2 KStG.<sup>9</sup> Der vorliegende Sachverhalt ist aber insoweit anders gelagert, als eine inländische GmbH Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft iSd § 10 KStG erwirbt. Der VfGH<sup>10</sup> sieht für solche Fälle eine Aufteilung von Fremdkapitalzinsen auf allfällige Beteiligungserträge und den Veräußerungserlös für sachgerecht an. Besteht ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen und der steuerwirksamen Veräußerung, schließt § 12 Abs 2 TS 1 KStG den Abzug von Zinsen iZm der Fremdfinanzierung des Erwerbs dieser Kapitalanteile insoweit aus, als diese im Gesamtbetrag der steuerfreien Beteiligungserträge Deckung finden, die zwischen Erwerb und Veräußerung der Beteiligung erzielt wurden.<sup>11</sup>

Mit dem StRefG 2005<sup>12</sup> wurde deshalb in § 11 Abs 1 KStG eine neue Z 4 eingefügt, wonach Zinsen iZm der Fremdfinanzierung des Erwerbs von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG abzugsfähig sind, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen.<sup>13</sup> Die Steuerneutralität der laufenden Beteiligungserträge (Dividenden) ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich.<sup>14</sup>

#### 1.5.2. „Weiter“ Zinsbegriff

Der Begriff der „Zinsen“ in § 11 Abs 1 Z 4 KStG wird gesetzlich nicht definiert, weshalb unterschiedliche Ansichten hinsichtlich der Reichweite des Begriffs aufkamen.<sup>15</sup> In Teilen des (älteren) Schrifttums<sup>16</sup> wird von einem weiten Zinsbegriff ausgegangen. Nach Tissot<sup>17</sup> zB erfasst der Zinsbegriff in § 11 Abs 1 Z 4 KStG neben den Zinsen im Sinne des Zivilrechts<sup>18</sup> auch Nebenkosten wie Gebühren, Provisionen und sonstige Zahlungen an den Fremdkapitalgeber und/oder Dritten (zB Makler, Notare, Rechtsanwälte).<sup>19</sup> Für diese Aufwendungen muss seiner Ansicht nach die teilweise Abzugsfä-

<sup>8</sup> Vgl VwGH 26. 8. 2009, 2007/13/0026; 20. 10. 2004, 99/14/0079; 20. 11. 1996, 96/15/0188; 10. 10. 1996, 94/15/0187; vgl auch VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0051, Slg 8483/F, zum Fehlen eines Zusammenhangs zwischen der Steuerfreiheit der Zinsen aus Beteiligungen und dem Kursverlust der Fremdwährungs-Finanzierungsverbindlichkeit.

<sup>9</sup> Vgl VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199.

<sup>10</sup> Vgl VfGH 27. 9. 2000, B 2031/98; 7. 3. 1997, B 2370/94.

<sup>11</sup> Vgl VwGH 22. 12. 2005; Lang, Neue Rechtsprechung des VfGH zum Schuldzinsenabzug, SWK 34/1998, 733 ff; Plansky/Marchgraber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> (2016) § 11 Rz 42.

<sup>12</sup> BGBl I 2004/57.

<sup>13</sup> Nach den Gesetzesmaterialien zum StRefG 2005 zählen zum Betriebsvermögen von Körperschaften jedenfalls Kapitalbeteiligungen, die von Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG gehalten werden. Vgl ErläutRV 451 BlgNR 22. GP 29 f.

<sup>14</sup> Vgl ErläutRV 451 BlgNR 22. GP 29.

<sup>15</sup> Vgl Plansky, GES 2017, 275 (277).

<sup>16</sup> Vgl Tissot, Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen gem. § 11 Abs 1 Z 4 KStG, SWK 35-36/2004, 1001 (1007); Hristov, Weite Interpretation des Zinsbegriffs in § 11 Abs 1 Z 4 KStG durch den UFS Linz, taxlex 1/2012, 13 (15).

<sup>17</sup> Vgl Tissot, SWK 35-36/2004, 1001 (1007).

<sup>18</sup> Tissot nennt hier das ABGB oder das deutsche BGB. Vgl Tissot, SWK 35-36/2004, 1001 f.

<sup>19</sup> So auch UFS Linz 16. 11. 2011, RV/1351-L/10. Siehe auch Fischerlehner, UFSjournal 2012, 62 ff.



higkeit im Fall von steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen möglich sein.<sup>20</sup> Nach *Achatz/Bieber*<sup>21</sup> scheint eine enge Auslegung des Zinsbegriffs durch die Finanzverwaltung historisch belegbar,<sup>22</sup> sie sei ihres Erachtens aber systematisch und teleologisch betrachtet abzulehnen. Ein Abzugsverbot für Fremdfinanzierungsaufwendungen, die über laufende Zinsen iS hinausgehen (wie zB Geldbeschaffungskosten, Kursverluste), sei unbegründet, da die Steuerbefreiung gem § 10 KStG lediglich der Vermeidung der Doppelerfassung von Beteiligungserträgen dienen würde und keine Steuerbegünstigung darstelle, die ein Abzugsverbot nach § 12 Abs 2 KStG rechtfertigen würde.<sup>23</sup> Für die Auslegung des „Zinsbegriffs“ sei vielmehr auf die Literatur<sup>24</sup> und Judikatur zum wirtschaftlichen „Schuldzinsbegriff“ zurückzugreifen. Zinsen lassen sich demzufolge definieren als einmalige oder laufende Leistungen in Geld oder Geldeswert, die der Schuldner für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung zu entrichten hat und die nicht für die Tilgung des Kapitals bestimmt sind.

### 1.5.3. „Enger“ Zinsbegriff

Die Finanzverwaltung<sup>25</sup> geht stets von einem engen Zinsbegriff aus, weil § 11 Abs 1 Z 4 KStG als Ausnahme vom Abzugsverbot gem § 12 Abs 2 KStG lediglich einen engen Anwendungsbereich haben soll. Abzugsfähig sollen daher ausschließlich jene Zinsen sein, die als unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung des Fremdkapitals entrichtet werden. Dazu zählen auch Zinsezinsen oder ein Disagio.<sup>26</sup> Aufgrund des Erk 2011/15/0199 des VwGH aus dem Jahr 2014 dürfen auch Bereitstellungsgebühren für in der Folge tatsächlich in Anspruch genommene Kredite als Betriebsausgabe abgezogen werden.<sup>27</sup> Nicht abzugsfähig sollen hingegen die mit der Fremdkapitalaufnahme verbundenen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten sein. Dies betrifft insb Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen und Bankverwaltungskosten, Bereitstellungsprovisionen und -zinsen, Haftungsentgelte, Kreditvermittlungsprovisionen oder Wertsicherungsbeträge. Sonstige Geldbeschaffungs- und Nebenkosten der Fremdfinanzierung, die nicht als unmittelbare Gegenleistung für die Überlassung von Fremdkapital entrichtet werden, sind von § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF StRefG 2005 nicht erfasst und folglich nicht abzugsfähig.<sup>28</sup>

### 1.5.4. Auslegung des VwGH

Gemäß dem Erkenntnis des VwGH<sup>29</sup> aus dem Jahr 2014 ist in Bezug auf § 11 Abs 1 Z 4 KStG davon auszugehen, dass der Begriff „Zin-

sen“ jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital erfasst. Auch Bereitstellungsgebühren für in der Folge tatsächlich in Anspruch genommene Kredite zählen zum **Entgelt für die Nutzung** des kreditierten Kapitals. Sollte ein Kredit nicht zur Finanzierung von Kapitalanteilen in Anspruch genommen werden, sei nach Ansicht des VwGH<sup>30</sup> nicht erkennbar, woraus sich ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen iSd § 12 Abs 2 KStG ergeben sollte oder auf welche andere Bestimmung sich ein Ausschluss der gewinnmindernden Berücksichtigung der Aufwendungen stützen sollte. Betrieblich veranlasste Bereitstellungsgebühren für den Kredit sind also bei Inanspruchnahme des Kredites für die Anschaffung von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG aufgrund § 11 Abs 1 Z 4 KStG, ansonsten mangels Anwendbarkeit eines Abzugsverbotes als Betriebsausgaben abziehbar. Daraus wurde in der Judikatur<sup>31</sup> und Teilen der Literatur<sup>32</sup> abgeleitet, dass der Zinsbegriff weit zu verstehen wäre. Der Gesetzgeber reagierte darauf und schränkte mit dem BudBG 2014<sup>33</sup> die Bestimmungen iSd § 11 Abs 1 Z 4 KStG dahin gehend ein, dass Geldbeschaffungs- und Nebenkosten<sup>34</sup> nicht abgezogen werden dürfen.<sup>35,36</sup> Nach der Intention des Gesetzgebers sollen ausschließlich jene Zinsen abzugsfähig sein, die als unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung des Fremdkapitals entrichtet werden (inklusive Zinsezinsen und Disagio).<sup>37</sup>

In dem vorliegenden Erkenntnis nimmt der VwGH<sup>38</sup> eine Klarstellung zu seinem Erkenntnis<sup>39</sup> aus dem Jahr 2014 vor, wonach keine Einschränkung des Zinsbegriffs iSd § 11 Abs 1 Z 4 KStG in

<sup>20</sup> Vgl *Tissot*, SWK 35-36/2004, 1001 (1007) mwN.

<sup>21</sup> Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 11 Rz 52.

<sup>22</sup> Dies deshalb, weil gemäß dem Begutachtungsentwurf zum StRefG 2005 „Kosten der Fremdfinanzierung“ abzugsfähig waren. Die Regierungsvorlage sowie § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF StRefG 2005 und idF BudBG 2014 sprechen hingegen von „Zinsen iZm der Fremdfinanzierung“. Vgl 136/ME, 22. GP 9 (StRefG 2005).

<sup>23</sup> So auch *Artmann/Polster-Grüll*, Spannungsfeld Konzernfinanzierung – rechtliche und steuerliche Aspekte, RdW 10/2008, 627 (630) FN 35.

<sup>24</sup> *Achatz/Bieber* verweisen hier auf *Tissot*, SWK 35-36/2004, 1001 ff mwN.

<sup>25</sup> Vgl KStR 2013 Rz 1254 f und Rz 1272; KStR 2001 Rz 1204.

<sup>26</sup> Vgl KStR 2013 Rz 1254.

<sup>27</sup> Vgl KStR 2013 Rz 1255 mit Verweis auf VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199.

<sup>28</sup> Vgl KStR 2013 Rz 1255 mit Verweis auf VwGH 25. 1. 2017, Ra 2015/13/0027.

<sup>29</sup> Vgl VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199.

<sup>30</sup> Vgl VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199.

<sup>31</sup> BFG 22. 4. 2015, RV/7101809/2011.

<sup>32</sup> Vgl *Renner*, Begriff abzugsfähiger Zinsen im Zusammenhang mit Beteiligungserwerben, SWK 13-14/2014, 667 (670); *Zinnöcker/Baumgartner* in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker* (Hrsg), Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> (2017) § 11 Rz 4; kritisch *Mayr*, Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungen und juristische Auslegungslehre, RdW 7/2014, 428 (430); *Haumer/Humann*, Ist vor 2014 jeglicher Aufwand iZm der Fremdfinanzierung von Beteiligungen abzugsfähig? SWK 19/2015, 851 (853 f).

<sup>33</sup> BGBl I 2014/40.

<sup>34</sup> Die nicht abzugsfähigen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten umfassen Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen bzw Bankverwaltungskosten, Bereitstellungsprovisionen und -zinsen, Fremdwährungsverluste, Haftungsentgelte, Kreditvermittlungsprovisionen oder Wertsicherungsbeträge. Vgl ErlRV 53 BlgNR 25. GP 15.

<sup>35</sup> Der vom VwGH vertretene weite Zinsbegriff in § 11 Abs 1 Z 4 in der bisherigen Fassung würde über die Intention des Gesetzgebers hinausgehen. Die Ausnahme vom Abzugsverbot sei nur in einem engen Anwendungsbereich vorzusehen. Vgl ErlRV 53 BlgNR 25. GP 14 (BudBG 2014).

<sup>36</sup> Gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF AbgÄG 2014 (BGBl 2014/13) gelten Zinsen iZm der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen und kein Anwendungsfall des § 12 Abs 1 Z 9 oder 10 KStG vorliegt, als Betriebsausgabe iSd EstG. Die Bestimmung idF AbgÄG 2014 ist auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28. 2. 2014 anfallen. Gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BudBG 2014 (BGBl 2014/40) gelten Zinsen iZm der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen, als Betriebsausgabe iSd EstG. Nicht abgezogen werden dürfen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten sowie Aufwendungen, die unter § 12 Abs 1 Z 9 oder Z 10 KStG fallen. Mangels Übergangsvorschriften tritt die Bestimmung idF BudBG 2014 am Tag nach der Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft, dh hier am 13. 6. 2014.

<sup>37</sup> Vgl ErlRV 53 BlgNR 25. GP 14.

<sup>38</sup> Vgl VwGH 25. 1. 2017, Ra 2015/13/0027.

<sup>39</sup> Vgl VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199.



dem Sinn vorzunehmen sei, dass er nicht jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital erfasse. Der Zinsbegriff würde demnach grundsätzlich „jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital erfassen“.<sup>40</sup> Dennoch bezeichne der Begriff aber auch nur jene Finanzierungskosten, bei denen es sich um ein solches Entgelt handelt.

Im Ergebnis bedeutet dieses Erkenntnis wohl eine gewisse Abkehr vom weiten Zinsverständnis, ohne dass die (neuen) Grenzen jedoch scharf gezogen werden. Fallen bspw bei Kreditaufnahme Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren an, stellen diese Geldbeschaffungs- und Nebenkosten dar<sup>41</sup> und dürfen gem § 11 Abs 1 Z 4 Satz 2 EStG nicht abgezogen werden.

Nach *Plansky*<sup>42</sup> wird dem weiten Zinsbegriff, der zB auch Zahlungen an Dritte einschloss, eine Absage erteilt. Vielmehr ist nun eine genaue Überprüfung der Geldbeschaffungskosten und Nebenkosten vorzunehmen. Ein Herausfallen aus dem Zinsbegriff in § 11 Abs 1 Z 4 KStG führt nicht unmittelbar zu einem Abzugsverbot, denn die betreffenden Aufwendungen könnten dann uU im Fall eines (steuerpflichtigen) Veräußerungsgewinns abzugsfähig sein.

### 1.5.5. Weitere Gedanken

Das Entgelt für die Kapitalüberlassung kann auf Nominalzinsen (Vertragszinsen) und andere Aufwendungen wie Gebühren oder Provisionen aufgeteilt werden. Diesbezüglich lohnt sich auch ein Blick über das Steuerrecht hinaus. Gem § 52 Abs 1 Z 4 BWG sind Gebühren und Provisionen mit Zinscharakter, die nach dem Zeitablauf oder nach der Höhe der Forderung bzw der Verbindlichkeit berechnet werden, als Zinsen und ähnliche Erträge sowie Zinsen und ähnliche Aufwendungen auszuweisen.

In seiner Entscheidung vom 30. 3. 2016, 6 Ob 13/16d, hielt der OGH fest, dass das Entgelt für ein Darlehen ausdrücklich nur „in der Regel“ in der Bezahlung von Zinsen besteht. Die Parteien haben bei der Gestaltung des Entgelts grundsätzlich freie Hand. Daher ist alles, was der Kreditnehmer über die Rückgabe der Valuta hinaus für den Erhalt der Leistung des Kreditgebers zu geben hat, Entgelt iSd § 988 ABGB ist. Dies gilt nach Ansicht des OGH auch für laufzeitunabhängige Bearbeitungs- oder Manipulationsgebühren.<sup>43</sup>

In seinem Urteil C-383/18 vom 11. 9. 2019 (Vorabscheidung) äußert sich der EuGH<sup>44</sup> zur Rückzahlung von Kosten eines Kredits bei vorzeitiger Erfüllung der Verbindlichkeit aus einem Kreditvertrag. Nach Ansicht des EuGH wäre die Wirksamkeit des Rechts des Verbrauchers auf Ermäßigung der Gesamtkosten des Kredits beeinträchtigt, „wenn sich die Ermäßigung des Kredits auf die Berücksichtigung nur der Kosten beschränken könnte, die vom Kreditgeber als von der Vertragslaufzeit abhängig ausgewiesen wurden, da (...) die Kosten und ihre Aufschlüsselung einseitig von der Bank bestimmt werden und die Kostenabrechnung eine gewisse Gewinn-

spanne enthalten kann“.<sup>45</sup> Wenn man die Möglichkeit einer Ermäßigung der Gesamtkosten des Kredits nur auf ausdrücklich mit der Vertragslaufzeit zusammenhängende Kosten beschränke, würde dies darüber hinaus die Gefahr mit sich bringen, dass dem Verbraucher zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kreditvertrags höhere einmalige Zahlungen auferlegt werden, da der Kreditgeber versucht sein könnte, die Kosten, die von der Vertragslaufzeit abhängig sind, auf ein Minimum zu reduzieren.<sup>46</sup> Zudem würde der Handlungsspielraum, über den die Kreditinstitute bei ihrer Abrechnung und ihrer internen Organisation verfügen, die Bestimmung der objektiv mit der Vertragslaufzeit zusammenhängenden Kosten durch einen Verbraucher oder ein Gericht in der Praxis sehr schwierig machen.<sup>47</sup> Art 16 Abs 1 der RL 2008/48 ist daher dahin auszulegen, dass „das Recht des Verbrauchers auf die Ermäßigung der Gesamtkosten des Kredits bei vorzeitiger Kreditrückzahlung sämtliche dem Verbraucher auferlegten Kosten umfasst“.<sup>48,49</sup>

Gem § 11 Abs 1 Z 4 Satz 2 KStG dürfen ua Geldbeschaffungs- und Nebenkosten nicht abgezogen werden. Fraglich ist, wie diese Geldbeschaffungskosten ermittelt werden, wenn in den (nominellen) Vertragszinsen zB Bearbeitungs- oder Manipulationsgebühren, die Geldbeschaffungs- und Nebenkosten darstellen,<sup>50</sup> (teilweise) enthalten sind und nicht gesondert verrechnet werden. Die gleiche Frage stellt sich, wenn Kreditinstitute ihre Geschäftsmodelle ändern, indem Geldbeschaffungs- und Nebenkosten relativ niedrig und laufende Zinsen, Zinseszinsen und Disagien entsprechend hoch bemessen werden. Eine für steuerliche Zwecke vorzunehmende Unterscheidung, welche Aufwendungen und Ausgaben als abzugsfähige Zinsen iSd § 11 Abs 1 Z 4 Satz 1 KStG und als nicht abzugsfähige Geldbeschaffungs- und Nebenkosten iSd § 11 Abs 1 Z 4 Satz 2 KStG und § 12 Abs 1 Z 9 und 10 KStG gelten sollen, bleibt entsprechend strittig und birgt nach wie vor Auslegungsdifferenzen in sich.

## 2. Einlage von GmbH-Anteilen in eine slowakische k.s. und Wegzugsbesteuerung

### 2.1. Sachverhalt

Der in Österreich ansässige Steuerpflichtige und seine Ehefrau waren zu jeweils 50 % an einer österreichischen (nicht operativ tätigen) GmbH beteiligt. Mit 31. 12. 2007 brachten beide Gesellschafter ihre Geschäftsanteile an dieser GmbH ohne Gegenleistung im Rahmen einer Sacheinlage in eine slowakische Gesellschaft (k.s.) ein. Die slowakische Gesellschaft entsprach nach Typenvergleich einer österreichischen GmbH & Co KG. Sie hatte ihren Sitz in Bratislava und war betrieblich in der Werbebranche tätig. Sowohl der österreichische Steuerpflichtige als auch seine

<sup>40</sup> *Plansky*, GES 2017, 275 (277).

<sup>41</sup> So die Erläuterungen zum BudBG 2014. Vgl ErlRV 53 BlgNR 25. GP 15.

<sup>42</sup> Vgl *Plansky*, GES 2017, 275 (277).

<sup>43</sup> Siehe *Bertl/Eberhartinger/Hirschler/Hölschl/Schiebel*, Anwendung der Effektivzinsmethode im UGB-Abschluss, in *Bertl/Hirschler* (Hrsg), RwSt 2020 (im Erscheinen).

<sup>44</sup> Vgl EuGH 11. 9. 2019, C-383/18.

<sup>45</sup> EuGH 11. 9. 2019, C-383/18, Rn 31.

<sup>46</sup> Vgl EuGH 11. 9. 2019, C-383/18, Rn 32.

<sup>47</sup> Vgl EuGH 11. 9. 2019, C-383/18, Rn 33.

<sup>48</sup> EuGH 11. 9. 2019, C-383/18, Rn 36.

<sup>49</sup> Siehe *Bertl/Eberhartinger/Hirschler/Hölschl/Schiebel*, Effektivzinsmethode, in *Bertl/Hirschler* (Hrsg), RwSt 2020 (im Erscheinen).

<sup>50</sup> Siehe ErlRV 53 BlgNR 25. GP 15.



Frau waren Kommanditisten der slowakischen k.s. Komplementär der slowakischen k.s. war eine slowakische Kapitalgesellschaft, deren Anteile wiederum dem österreichischen Steuerpflichtigen und seiner Frau gehörten.

Die Einbringung der Geschäftsanteile erfolgte aufgrund einer angestrebten Expansion nach Osteuropa und Russland, da es in Westeuropa zu Umsatzeinbußen kam. Die Slowakei sollte dabei wegen ihrer geografischen Lage und in sprachlicher Hinsicht als Zentrale dienen. Mit der 2008 eingetretenen Wirtschaftskrise wurde die geplante Expansion jedoch unmöglich.

Im vorliegenden Sachverhalt war strittig, ob die Einlage der GmbH-Anteile in die slowakische k.s. in Österreich zu einem Verlust des Besteuerungsrechts iSd § 31 Abs 2 Z 2 EStG in der für das Jahr 2007 maßgeblichen Fassung hinsichtlich der Anteile führte und damit eine Wegzugsbesteuerung auslöse.

Der Steuerpflichtige vertrat die Meinung, dass die übertragenen Anteile aufgrund ihrer näher dargestellten Bedeutung für den Betrieb notwendiges Betriebsvermögen der slowakischen Personengesellschaft darstellen und sah den Tatbestand als erfüllt an. Er beantragte die Nichtfestsetzung der Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung gem § 31 Abs 2 Z 2 EStG in der damals geltenden Fassung.

## 2.2. Ansicht der Abgabenbehörde

Das Finanzamt vertrat hingegen die Ansicht, dass es zu keiner steuerlichen Übertragung der Beteiligung in das ausländische Betriebsvermögen der slowakischen k.s. gekommen sei, da das wirtschaftliche Eigentum nach wie vor bei den natürlichen Personen lag. Nach den Prinzipien zur Auslegung des OECD-MA durch den Authorized OECD Approach (AOA) sei eine Beteiligung nur dann einer Betriebsstätte einer Personengesellschaft zuzurechnen, wenn ein tatsächlich-funktionaler Zusammenhang bestehe. Diese Voraussetzung sei jedoch nur dann erfüllt, wenn die Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen darstelle. Da die Beteiligung im vorliegenden Fall nach Ansicht des Finanzamts jedoch nicht funktional für die Ausübung der betrieblichen Tätigkeit in der Slowakei benötigt wurde, stellte diese kein notwendiges Betriebsvermögen dar.<sup>51</sup> Demnach kam es nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht zu einem Verlust des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Anteile und eine Wegzugsbesteuerung wurde somit nicht ausgelöst.

## 2.3. Ansicht des BFG – 28. 1. 2016, RV/7102306/2010

Das BFG gab der Berufung Folge und begründete seine Entscheidung damit, dass die Regelungen des AOA hier nicht anwendbar wären, da die slowakische Personengesellschaft nur über eine einzige Betriebsstätte verfügte und sowohl zivilrechtliches als auch wirtschaftliches Eigentum an der Beteiligung erworben wurde. Die Anteile stellten zwar kein notwendiges Betriebsvermögen dar, zählten aber zum gewillkürten Betriebsvermögen, was für die Zu-

rechnung zur Personengesellschaft ausreichend sei. Gegen die Entscheidung des BFG wurde Amtsrevision erhoben.

## 2.4. VwGH-Erkenntnis vom 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014

In dem dazu ergangenen Erkenntnis des VwGH war damit strittig, ob die Sacheinlage der Beteiligung dazu führte, dass deren Nutzung der Betriebsstätte in Bratislava iSd Art 7 Abs 1 und Abs 2 DBA-Slowakei zugerechnet werden konnte und sie damit auch iSd Art 13 Abs 2 des Abkommens „Betriebsvermögen einer Betriebsstätte“ in Bratislava wurde. Sofern dies der Fall wäre, käme es zu einem Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich an der Beteiligung. Nach Ansicht des VwGH sind die funktionalen Zurechnungskriterien – entgegen der Ansicht des BFG – auch dann von Bedeutung, wenn inländische Mitunternehmer nur eine (ausländische) Betriebsstätte haben. Der sachliche Zusammenhang zwischen Art 7 Abs 1 und 2 DBA-Slowakei, Art 13 Abs 2 DBA-Slowakei und Art 10 Abs 4 DBA-Slowakei sei dabei relevant. Nur die „tatsächliche“ Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte ermöglicht eine Besteuerung der Dividenden nach Art 7 DBA-Slowakei. Die „tatsächliche“ Zugehörigkeit der Beteiligung ist auch Voraussetzung für eine Zuordnung des Veräußerungserlöses zur Betriebsstätte. Daher war es im vorliegenden Sachverhalt nicht ausreichend, wenn die Beteiligung in den Büchern der slowakischen Gesellschaft als deren Vermögen aufschien, selbst wenn dies auf unternehmensrechtlichen Vorgaben iVm der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz beruht. Weiters führt der VwGH aus, dass es auch an einem funktionalen Zusammenhang fehlen kann, sofern „notwendiges“ Betriebsvermögen vorliegt. Nach Ansicht des VwGH hat das BFG die Bedeutung der für die Abgrenzung der Anwendungsbereiche von Art 7, Art 10 Abs 4 und Art 13 Abs 2 des Abkommens einerseits und die maßgebliche Frage einer „tatsächlichen“ Zuordnung der Beteiligung zu einer Betriebsstätte andererseits nicht erkannt. Die Zuordnung wurde vorgenommen, ohne einen funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte anzunehmen. Damit wurde das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes durch den VwGH aufgehoben.

## 2.5. Ansicht des BFG – 15. 11. 2018, RV/7105348/2017

Mit Erkenntnis vom 15. 11. 2018 hat das BFG erneut über die Sache entschieden. Nach Ansicht des BFG ist entscheidend, welche Tätigkeit die GmbH, an der die Anteile gehalten werden, entfaltet und ob es einen hinreichend starken wirtschaftlichen/funktionalen Zusammenhang zwischen der Tätigkeit der slowakischen k.s. und jener der GmbH gibt.<sup>52</sup> Im vorliegenden Sachverhalt sah das BFG einen funktionalen Zusammenhang der GmbH-Anteile und damit die Zuordnung der GmbH-Anteile zur slowakischen Gesellschaft (k.s.) als erfüllt an. Damit kam es entsprechend § 31 Abs 2 Z 2 EStG in der damals geltenden Fassung zum Verlust des ös-

<sup>51</sup> Vgl Schmidjell-Dommes, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht 262 (262).

<sup>52</sup> Vgl BFG 15. 11. 2018, RV/7105348/2017; Zorn, RdW 2018, 254, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014.



terreichischen Besteuerungsrechts an den GmbH-Anteilen und die Einkommensteuer für 2007 ist auf Antrag nicht festzusetzen gewesen. Der ursprünglichen Beschwerde durch den österreichischen Steuerpflichtigen gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wurde dementsprechend Folge gegeben.

## 2.6. Würdigung

### 2.6.1. Das slowakische k.s.-Modell

Personengesellschaften führen im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig zu Qualifikationskonflikten, da diese in den Vertragsstaaten unterschiedlich behandelt werden können. Während ein Vertragsstaat eine Personengesellschaft als steuerlich transparent ansieht, kann es vorkommen, dass der andere Vertragsstaat dieser Personengesellschaft Steuersubjektivität beimisst. Mit diesen Qualifikationskonflikten gehen häufig Zurechnungskonflikte einher und es kann zur Anwendung von unterschiedlichen Verteilungsnormen durch die Vertragsstaaten kommen.<sup>53</sup> IZm einer slowakischen k.s., die eine hybride Rechtsform darstellt, kommt es genau zu so einer unterschiedlichen Einordnung in den verschiedenen Vertragsstaaten. Während die slowakische k.s. aus österreichischer steuerrechtlicher Sicht nach dem Typenvergleich wie eine Personengesellschaft (Kommanditgesellschaft) und daher grundsätzlich als steuerlich transparent behandelt wird, wird diese aus slowakischer Sicht als steuerlich intransparent und daher als steuerpflichtige Körperschaft gewertet.<sup>54</sup> Gewinne einer slowakischen k.s. unterliegen aus slowakischer Sicht der slowakischen Körperschaftssteuer iHv 21 %. Die Einkünfte beschränkt haftender Kommanditisten der k.s. werden als Dividendeneinkünfte einer Kapitalgesellschaft behandelt und unterliegen außerdem einer slowakischen Quellensteuer iHv 7 %.<sup>55</sup> Da nach österreichischem Steuerrecht Personengesellschaften (Mitunternehmensformen) jedoch nicht als eigenes Steuersubjekt behandelt werden, werden die von ihnen erwirtschafteten Gewinne anteilig in den Händen der Gesellschafter besteuert (Transparenzprinzip).<sup>56</sup> Sofern die slowakische k.s. in der Slowakei betrieblich tätig<sup>57</sup> ist, kann diese aus abkommensrechtlicher Sicht als Betriebsstätte der einzelnen österreichischen Mitunternehmer angesehen werden. Damit kommt bei grenzüberschreitenden Beteiligungen an Personengesellschaften, die überwiegend betrieblich tätig sind, Art 7 OECD-MA zur Anwendung.<sup>58</sup> Dementsprechend sind Gewinne, die

der slowakischen k.s. zuzurechnen sind, gem Art 7 DBA-Slowakei in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen.<sup>59</sup>

Die Einbringung einer Beteiligung an einer österreichischen GmbH in die slowakische k.s. würde, sofern die Beteiligung der slowakischen k.s. zugerechnet werden kann,<sup>60</sup> Folgendes bewirken: Eine durch die österreichische Gesellschaft erfolgte Gewinnausschüttung wird nicht unmittelbar den österreichischen Gesellschaftern, sondern der slowakischen k.s. zugerechnet. Da die slowakische k.s. in Anlage 2 zum EStG angeführt ist, wird in Österreich gem § 94 Z 2 EStG für die Gewinnausschüttung keine KEST einbehalten und die Slowakei behandelt die Gewinnausschüttungen auf Ebene der k.s. als steuerfreie Ausschüttung nach der M-T-RL. Anschließend fließt die Tangente dem Kommanditisten als Dividende (Gewinnausschüttung) zu, wobei in der Slowakei seit 1. 1. 2017 eine Quellensteuer iHv 7 % einbehalten wird.<sup>61</sup>

Mit dem im Rahmen des StRefG 2020 neu kodifizierten § 14 KStG kam es zu einigen Regelungen, die hybride Gestaltungen zukünftig grundsätzlich verhindern sollen. Fraglich ist daher ob die slowakische k.s. als hybride Rechtsform unter § 14 KStG fallen könnte. Gem § 14 Abs 1 KStG ist eine Steuerdiskrepanz iSd Abs 2 im Rahmen einer hybriden Gestaltung iS der Abs 3–5 nach Maßgabe der Abs 6–10 zu neutralisieren. Sieht man sich zunächst an, was unter einer hybriden Gestaltung iSd § 14 Abs 3 KStG zu verstehen ist, könnte die slowakische k.s. unter § 14 Abs 3 Z 1 lit a TS 3 KStG, Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers oder Zahlungsempfängers (hybrides Unternehmen), subsumiert werden. § 14 Abs 3 Z 1 lit a KStG besagt im ersten Satz aber auch, dass aufgrund dieser unterschiedlichen Beurteilung eine Steuerdiskrepanz gem § 14 Abs 2 Z 1 KStG entsteht. Eine Steuerdiskrepanz liegt gem § 14 Abs 2 KStG allerdings nur dann vor, wenn ein Abzug ohne korrespondierende Einnahme (Z 1) oder ein doppelter Abzug (Z 2) vorliegt. Da es im Rahmen des slowakischen k.s.-Modells jedoch zu keinem Abzug ohne korrespondierende Einnahmen oder einem doppelten Abzug kommt, sind § 14 Abs 2 KStG und damit auch § 14 Abs 6–10 KStG uE nicht anzuwenden. Damit fällt die slowakische k.s. trotz ihres hybriden Charakters uE nicht unter den Anwendungsbereich des § 14 KStG. Allerdings könnte das slowakische k.s.-Modell eine meldepflichtige Gestaltung nach dem neuen EU-Meldepflichtgesetz darstellen.<sup>62</sup>

### 2.6.2. Die „Einlage“ der österreichischen GmbH-Beteiligung in die slowakische k.s.

#### 2.6.2.1. Kann das UmgrStG zur Anwendung kommen?

Die Einbringung der Beteiligung an der österreichischen GmbH kann nicht auf Art III UmgrStG gestützt werden, da die übernehmende Gesellschaft aus österreichischer Sicht eine Personengesellschaft darstellt und diese gem § 12 Abs 3 UmgrStG nicht übernehmende Ge-

<sup>53</sup> Vgl Lang, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht, Personengesellschaften im Doppelbesteuerungsabkommen 225; Bendlinger, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 16 (21 ff).

<sup>54</sup> Vgl EAS 3018 vom 18. 11. 2008; EAS 2633 vom 5. 7. 2005; EAS 2694 vom 6. 2. 2006; EAS 2783 vom 23. 10. 2006; VPR 2010 Rz 276; Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA<sup>2</sup> (2019) Art 7 Rz 244.

<sup>55</sup> Vgl Hummer/Höhfurtner, Die slowakische Komanditná Spoločnosť – eine hybride Gestaltung? SWI 2019, 601 (602).

<sup>56</sup> Vgl EAS 3303 vom 23. 11. 2012; VPR 2010 Rz 276.

<sup>57</sup> Zur betrieblichen Tätigkeit auch EAS 2900 vom 29. 10. 2007; EAS 1441 vom 15. 4. 1999; EAS 2062 vom 22. 5. 2002; EAS 2571 vom 25. 2. 2005; EAS 2185 vom 10. 12. 2002; EAS 2646 vom 17. 8. 2006.

<sup>58</sup> Vgl EAS 3303 vom 23. 11. 2012; VPR 2010 Rz 276; Bendlinger, SWI 2000, 16 (21 ff).

<sup>59</sup> Vgl EAS 3018 vom 18. 11. 2008.

<sup>60</sup> Siehe dazu Punkt 2.6.3.

<sup>61</sup> Vgl Stradinger, SWI 8/2011, SWI-Jahrestagung: Anteilsübertragung an (hybride) Ost-Personengesellschaften; Hummer, Wegzugsbesteuerung und Einlage einer GmbH-Beteiligung in eine slowakische K.S., SWI 2018, 288 (288); Hummer/Höhfurtner, SWI 2019, 601 (602).

<sup>62</sup> Vgl auch Hummer/Höhfurtner, SWI 2019, 601 (602).



sellschaft sein kann. Daran vermag auch der Umstand, dass die Slowakei die k.s. als Kapitalgesellschaft einstuft, nichts zu ändern.<sup>63</sup>

Fraglich ist, ob es sich im vorliegenden Sachverhalt um einen Zusammenschluss gem Art IV UmgrStG handeln kann. Ein Zusammenschluss wird definiert als die Vereinigung zweier oder mehrerer Personen zu einer neuen Mitunternehmerschaft,<sup>64</sup> wobei auch der Hinzutritt zu einer bestehenden oder die Erweiterung einer Personengesellschaft durch Erhöhung der Einlagen von bestehenden Gesellschaftern Anwendungsfälle des Zusammenschlusses nach Art IV UmgrStG darstellen.<sup>65</sup> Dabei müssen die Voraussetzungen des § 23 Abs 1 UmgrStG erfüllt sein. Gem § 23 Abs 1 UmgrStG muss Vermögen ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf Grundlage eines Zusammenschlussvertrags und einer Zusammenschlussbilanz einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen werden. Zu dem Vermögen zählen gem § 23 Abs 2 UmgrStG nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile iSd § 12 Abs 2 UmgrStG. Dabei reicht es aus, wenn lediglich eine an dem Zusammenschluss beteiligte Person begünstigtes Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG überträgt. Für die andere an dem Zusammenschluss beteiligte Person bestehen keine weiteren Anforderungen und es können bspw auch nicht begünstigte Kapitalanteile aus dem Privatvermögen übertragen werden.<sup>66</sup>

Voraussetzung für den Zusammenschluss iSd Art IV UmgrStG ist, dass die starren Kapitalkonten der Gesellschafter berührt werden, da nur darin eine Veränderung der Gesellschaft(er) rechte gesehen wird. Sofern daher die Einlage lediglich in die variablen steuerlichen Kapitalkonten erfolgt und das fixe Kapitalkonto unberührt bleibt, ist Art IV UmgrStG nicht anwendbar.<sup>67</sup>

Sofern eine Erweiterung der Personengesellschaft durch Erhöhung der Einlagen von bestehenden Gesellschaftern durch nicht begünstigtes Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG erfolgt, kann dieses nicht zu Buchwerten fortgeführt werden. Damit gelten, mit Ausnahme der Rückwirkungsfiction auf den vereinbarten Zusammenschlussstichtag, die allgemeinen Regeln des Ertragsteuerrechts für das nicht begünstigte Vermögen.<sup>68</sup> Dies gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob eine Vermögensübertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder eine bloße Zubuchung der Einlage auf das variable Kapitalkonto des einlegenden Gesellschafters erfolgt.<sup>69</sup> Kommt es mit der Einlage zu einer Änderung

der Zurechnung des übertragenen Wirtschaftsguts zu den anderen Gesellschaftern (anteilige Übertragung eines Wirtschaftsguts gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten), wird ein Tauschvorgang realisiert. Dieser Tauschvorgang unterliegt entsprechend den allgemeinen Regeln des Einkommensteuerrechts der Tauschbesteuerung gem § 6 Z 14 EStG. Soweit die Übertragung unter die eigene Mitunternehmerquote des Übertragenden fällt, liegt ein Einlagevorgang vor, der nach § 6 Z 5 EStG zu bewerten ist.<sup>70</sup>

Für den vorliegenden Sachverhalt könnte das entsprechend dieser Ausführungen zu folgenden Konsequenzen führen:

- Der österreichische Steuerpflichtige und seine Frau sind bereits Gesellschafter der slowakischen k.s. Die Einlagen der nicht begünstigten Kapitalanteile zu jeweils 50 % in die slowakische k.s. erhöhen grundsätzlich die steuerlichen Anschaffungskosten der jeweiligen Beteiligungen. Steuerlich gilt die Einlage als Neugründung der slowakischen k.s., auf die die österreichischen steuerpflichtigen Kommanditisten jeweils ihren Kapitalanteil übertragen und die bereits bestehende slowakische k.s. ihren Betrieb überträgt. Damit fingiert das Steuerrecht eine Übertragung des Betriebs der slowakischen k.s. auf die slowakische k.s.<sup>neu</sup> mit Gewährung neuer Gesellschafterrechte.<sup>71</sup>
- Die Einlage der Kapitalanteile als nicht begünstigtes Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG durch den österreichischen Steuerpflichtigen und seine Frau erfolgt unter Anwendung der allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen. Die Übertragung des jeweiligen Kapitalanteils führt zu einer Änderung der Zurechnung an diesen zum anderen Zusammenschlusspartner/Mitgesellschaftern (Fremdanteilsquote). Es kommt damit hinsichtlich der Fremdanteilsquote sowohl beim österreichischen Steuerpflichtigen als auch bei seiner Frau zu einem anteiligen Tausch des übertragenen Wirtschaftsguts gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit zur Anwendung der Tauschbesteuerung gem § 6 Z 14 EStG. Soweit die Übertragung die Eigenquote betrifft, kommt es bei den beiden zu einem Einlagevorgang, der wohl gem § 6 Z 5 lit a EStG zu bewerten ist.<sup>72</sup>

### 2.6.2.2. Die Wegzugsbesteuerung

Gem § 31 Abs 2 Z 2 EStG idF BGBl I 2007/24<sup>73</sup> wurden Umstände, die zum Verlust<sup>74</sup> des österreichischen Besteuerungsrechts im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Anteils iSd § 31 Abs 1

<sup>63</sup> Vgl Lang, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht 242.

<sup>64</sup> Vgl Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG<sup>5</sup> § 23 Rz 1.

<sup>65</sup> Vgl Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG<sup>5</sup> § 23 Rz 3.

<sup>66</sup> Vgl Ludwig, Die GmbH & Co KG<sup>2</sup> (2016) 423; Hirschler/Sulz/Knesl in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen (2018) § 23 Rz 17.

<sup>67</sup> Vgl Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG<sup>5</sup> § 23 Rz 79; Hirschler/Sulz/Knesl in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen Einführung zu Art IV UmgrStG Rz 21; Hirschler/Sulz/Knesl in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen § 23 Rz 64; UmgrStR 2002 Rz 1301.

<sup>68</sup> Vgl UmgrStR 2002 Rz 1370 und 1417; Hofer/Kapferer in Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre<sup>3</sup> (2017) Zusammenschluss zu Personengesellschaften 237 f; Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG<sup>8</sup> (2019) § 23 Rz 26.

<sup>69</sup> Außer bei Schenkungsabsicht und gleichmäßiger Verteilung auf alle variablen Kapitalkonten aller Gesellschafter, zumindest bei nahen Ange-

hörigen, vgl Hofer/Kapferer in Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre<sup>3</sup> Zusammenschluss zu Personengesellschaften 238.

<sup>70</sup> Vgl Hofer/Kapferer in Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre<sup>3</sup> Zusammenschluss zu Personengesellschaften 246 und 256; UmgrStR 2002 Rz 1417.

<sup>71</sup> Entsprechend dem Beispiel in Hofer/Kapferer in Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre<sup>3</sup> Zusammenschluss zu Personengesellschaften 231.

<sup>72</sup> Unter Anwendung von UmgrStR 2002 Rz 1417; Hofer/Kapferer in Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre<sup>3</sup> Zusammenschluss zu Personengesellschaften 256.

<sup>73</sup> Die entsprechenden Regelungen wurden mit dem BudBG 2011 in § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG idF BGBl I 2010/111 übernommen.

<sup>74</sup> Es sei darauf hingewiesen, dass mit dem AbgÄG 2015 nach § 27 Abs 2 Z 2 EStG idF BGBl 2015/163 eine Einschränkung des Besteuerungsrechts zur Erfüllung des Tatbestands ausreicht.



EStG in der damals geltenden Fassung<sup>75</sup> führen, einer Veräußerung gleichgesetzt und lösten damit grundsätzlich eine „Wegzugsbesteuerung“ aus. Beim Wegzug in einen Staat der Europäischen Union war gem § 31 Abs 2 Z 2 Satz 2 EStG<sup>76</sup> in der damals geltenden Fassung auf Antrag die durch den Wegzug entstandene Steuer-schuld bis zur tatsächlichen Veräußerung nicht festzusetzen.

Nach aktueller Rechtslage kommt es im außerbetrieblichen Bereich dann zu einer Wegzugsbesteuerung, wenn gem § 27 Abs 6 Z 1 EStG Umstände eintreten, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsguts führen. Dabei wurde das Nichtfestsetzungskonzept lediglich auf jene Fälle eingeschränkt, bei denen es zum tatsächlichen Wegzug einer natürlichen Person in einen EU/EWR-Staat kommt oder sofern eine unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts oder Derivats an eine andere natürliche Person, die in einem EU/EWR-Staat ansässig ist, erfolgt. In allen anderen Fällen, wie auch dem vorliegende, die zum Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs führen, kommt das in § 6 Z 6 EStG verankerte Ratenzahlungskonzept zur Anwendung.<sup>77</sup>

Ob es tatsächlich zu einem Wegzug und damit zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts kommt, hängt davon ab, ob Österreich nach den jeweils geltenden DBA das Besteuerungsrecht an den Anteilen verliert.

Gem Art 13 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit a DBA-Slowakei dürfen Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung, die Betriebsvermögen einer slowakischen Betriebsstätte der in Österreich ansässigen Mitunternehmer darstellt, in der Slowakei besteuert werden. Österreich hat diese unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung in Österreich auszunehmen. Damit würde Österreich gem Art 13 Abs 2 iVm Art 23 Abs 2 lit a DBA-Slowakei das Besteuerungsrecht an den GmbH-Anteilen verlieren. Nach Ansicht des VwGH war im gegenständlichen Fall der sachliche Zusammenhang zwischen Art 7 Abs 1 und 2, Art 13 Abs 2 und Art 10 Abs 4 DBA-Slowakei entscheidend. Nur wenn die Sacheinlage der Beteiligung dazu führt, dass deren Nutzung der Betriebsstätte in Bratislava iSd Art 7 Abs 1 und 2 iVm Art 10 Abs 4 DBA-Slowakei<sup>78</sup> zugerechnet wird, konnte es auch Betriebsvermögen einer Betriebsstätte iSd Art 13 Abs 2 DBA-Slowakei darstellen. Dementsprechend würde Österreich das Besteuerungs-

recht verlieren und es kommt zu einer Wegzugsbesteuerung iZm dem Nichtfestsetzungskonzept in der damals geltenden Fassung.

Entscheidend ist daher, dass die übertragenen GmbH-Anteile tatsächlich der Betriebsstätte zuzuordnen sind.

### 2.6.3. Die tatsächliche Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte

Gegenständliche Frage war, ob die Sacheinlage der Beteiligung dazu führte, dass diese der Betriebsstätte (die slowakische Personengesellschaft) iSd Art 7 Abs 1 und 2 DBA-Slowakei zugerechnet werden konnte und damit auch iSd Art 13 Abs 2 des DBA-Slowakei Betriebsvermögen der Betriebsstätte darstellte. Nach Ansicht des VwGH kommt es dabei auf die funktionalen Kriterien für die Zurechnung einer Beteiligung zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte iSd Art 13 Abs 2 DBA-Slowakei an.

Wirtschaftsgüter können einer Betriebsstätte nur dann zugerechnet werden, wenn diese wirtschaftlicher Eigentümer ist; das rechtliche Eigentum ist dabei nicht (allein) entscheidend.<sup>79</sup> Wesentlich ist die tatsächliche Zugehörigkeit der Beteiligung zur (Personengesellschafts-)Betriebsstätte. Die tatsächliche Zugehörigkeit gründet sich dabei auf einen funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte.<sup>80</sup> Bloße *Synergieeffekte* sind ebenso wenig ausreichend wie reine Kontroll- und Koordinierungsfunktionen.<sup>81</sup> Eine buchmäßige Erfassung stellt grundsätzlich ein Indiz dar, ist jedoch allein nicht ausreichend.<sup>82</sup> Es müssen vielmehr von Unternehmensmitarbeitern der Betriebsstätte wesentliche Funktionen („significant people functions“) in Bezug auf ihr zuzurechnende immaterielle Vermögenswerte ausgeübt werden, zu denen das gesamte Risikomanagement zählt. Die Beteiligung müsste daher funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Personengesellschaft dienen. Dabei ist stets das Gesamtbild der Verhältnisse und eine korrespondierende Vorgangsweise im Ansässigkeitsstaat zu beachten.<sup>83</sup> Auch wenn die tatsächliche Zurechnung wahrscheinlich oft ident mit „notwendigem Betriebsvermögen“ ist, führt die Einordnung als Betriebsvermögen nicht zwingend zu einer Zurechnung zur Betriebsstätte und es hat ebenfalls eine Prüfung des funktionellen Zusammenhangs der Beteiligung zur Betriebsstätte zu erfolgen.<sup>84</sup> Letztlich ist entscheidend, ob eine Förderung des Betriebszwecks bzw ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Betriebsstätte und der GmbH-Beteiligung vorliegt. Nach der österreichischen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis dient der Kapitalanteil funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit, wenn die Kapitalbeteiligung den Betriebszweck der Betriebsstätte fördert oder zwischen der Betriebsstätte und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche

**75** Gem § 31 Abs 1 EStG i d F BGBl I 2007/24 gehörten zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung lag auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, trat die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

**76** Mit BudBG 2011 in § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG verschoben. Nach den Gesetzesmaterialien „[sollen] die entsprechenden Regelungen aus § 31 in der derzeit geltenden Fassung übernommen werden“ (vgl ErlRV 981 BlgNR 24. GP 119).

**77** Vgl *Knechtl*, Steuerliche Übertragung von GmbH-Anteilen auf eine slowakische Personengesellschaft, BFGjournal 2018, 16 (21); ausführlich auch *Mechtler/Spies*, Die Entstrickungsbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich nach dem AbgÄG 2015, ÖStZ 2016/849, 634.

**78** Gem Art 10 Abs 4 DBA-Slowakei ist Art 7 und nicht Art 10 anwendbar, wenn eine Betriebsstätte in der Slowakei besteht und die Beteiligung für die die Dividende gezahlt wird, tatsächlich dieser Betriebsstätte zuzuordnen ist.

**79** Vgl EAS 3403 vom 8. 6. 2018.

**80** Vgl *Kaesler in Wassermeyer*, Doppelbesteuerung<sup>78</sup> (2019) Art 7 Rz 798 ff.

**81** Vgl *Bendlinger*, Betriebsstätte<sup>3</sup> (2016) 507; *Nowotny*, Betriebsstättengewinnermittlung (2004) 91.

**82** Vgl *Waser in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA<sup>2</sup> Art 7 Rz 39.

**83** Vgl *Waser in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA<sup>2</sup> Art 7 Rz 39; EAS 3403 vom 8. 6. 2018, Bezug nehmend auf AOA und VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014.

**84** Vgl EAS 3403 vom 8. 6. 2018, Bezug nehmend auf AOA und VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014; *Knesl/Knesl/Canbay*, Neues aus dem Wartungserlass 2019 der KStR, ÖStZ 2020, 65 f; *Hummer*, SWI 2018, 288 (291).



ART.-NR.: 432

STEUERRECHT AKTUELL

Beziehungen bestehen.<sup>85</sup> Besteht zB eine Beteiligung an einer Vertriebsgesellschaft, ist diese Beteiligung tatsächlich dann der Betriebsstätte zuzuordnen, wenn die Vertriebsgesellschaft Produkte verkauft, die in der Betriebsstätte hergestellt wurden.<sup>86</sup>

Entscheidend ist daher, welche Tätigkeit die GmbH, an der die Beteiligung gehalten wird, entfaltet und ob es einen hinreichend starken wirtschaftlichen/funktionalen Zusammenhang zwischen der Tätigkeit der KG einerseits und jener der GmbH andererseits gibt.<sup>87</sup> Mit dem am 11. 12. 2019 veröffentlichten Wartungserlass 2019 zu den Körperschaftsteuerrichtlinien hat die Finanzverwaltung hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte die Rz 433 und 1487 abgeändert. Danach erfolgt nur dann eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern (zB Beteiligungen) zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte, wenn ein funktionaler Zusammenhang dieser Wirtschaftsgüter mit der Aktivität der Betriebsstätte vorliegt.

<sup>85</sup> Vgl VwGH 18. 9. 2003, 2001/15/0008; 22. 11. 1995, 94/15/0147; EStR 2000 Rz 492; Bayer, RdW 2010, 546 (546); Waser in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA<sup>2</sup> Art 7 Rz 39.

<sup>86</sup> Vgl Kaeser in Wassermeyer, Doppelbesteuerung<sup>78</sup> Art 7 Rz 800.

<sup>87</sup> Vgl Zorn, VwGH: Zuordnung einer Beteiligung zur Betriebsstätte im DBA-Recht, RdW 2018, 255.

**Der Autor:**

**Stefan Frank**, MSc ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen (Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung) der WU sowie Steuerberater bei der PKF Österreicher & Partner GmbH & Co KG in Wien.

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Frank/Stefan](https://lesen.lexisnexis.at/autor/Frank/Stefan)

Foto: privat

**Die Autorin:**

StB **Elisabeth Höltzsch**, MSc ist als Universitätsassistentin (prae doc) am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen an der Wirtschaftsuniversität Wien tätig.

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Hoeltzsch/Elisabeth](https://lesen.lexisnexis.at/autor/Hoeltzsch/Elisabeth)

Foto: Valentin Panzirsch

**Die Autorin:**

**Stefanie Schinnerl**, MSc (WU), ist als fremdfinanzierte Universitätsassistentin prae doc an der Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung sowie als Berufsanwärterin in einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien tätig.

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Schinnerl/Stefanie](https://lesen.lexisnexis.at/autor/Schinnerl/Stefanie)

Foto: Roman Reiter-WUtv

Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser • Universität Innsbruck

## Abzugsverbot trotz Regelbesteuerung?

### Gesetzesmaterialien im Verfassungsrang?

» ÖStZ 2020/432

Das BFG bejaht ein Abzugsverbot nach § 20 EStG nach den Gesetzesmaterialien auch dann, wenn eine *lineare Endbesteuerung mit Splittingeffekt* aufgrund einer Option zur Regelbesteuerung *nicht „eintritt“*. Der Beitrag analysiert das Erk des BFG und das Verhältnis zwischen § 2 Endbesteuerungsg und dem Abzugsverbot nach § 20 EStG.

#### 1. Ein Fall aus der Praxis

Ein Abgabepflichtiger hat im Jahr 2017 ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 27 erzielt.

Einnahmen aus Kapitalvermögen iHv

rd	+	57.000 €	sind durch
rd	-	35.300 €	Werbungskosten auf
rd	+	21.700 €	Überschuss

nach dem objektiven Nettoprinzip vermindert worden.

Der Abgabepflichtige hat nach § 27a Abs 5 EStG **zur Regelbesteuerung optiert** und eine Veranlagung des nach dem objektiven Nettoprinzip ermittelten Überschusses beantragt.

Die Einkommensteuererklärung enthält die Einnahmen und Werbungskosten auf den Cent genau. Die erklärten Angaben sind in einer Außenprüfung geprüft und nicht beanstandet worden.

Das Finanzamt hat jedoch nicht den erklärten Überschuss nach dem objektiven Nettoprinzip, sondern die Bruttoeinnahmen als fiktiven Überschuss veranlagt.

Strittig ist die Anwendung des § 20 Abs 2 zweiter Teilstrich EStG: Eine Option zur Regelbesteuerung nach § 27a Abs 5 EStG zwingt zur Anwendung des progressiven Tarifs nach § 33 EStG und schließt somit die Anwendbarkeit eines linearen Steuersatzes nach § 27a EStG aus: Ein linearer Steuersatz nach § 27a EStG ist nur „*anwendbar*“, sofern nicht zur Regelbesteuerung optiert wird.

Das Finanzamt will das Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 zweiter Teilstrich EStG dagegen auch dann anwenden, wenn der lineare