

# ANGRENZENDES STEUERRECHT

## Hybride Gesellschaften als Beteiligungsholdings

In der Praxis kommen hybride Gesellschaften häufig aus steuerplanerischen Überlegungen zum Einsatz. Dabei wird versucht, Steuervorteile zu lukrieren, die aus der unterschiedlichen steuerlichen Qualifikation solcher Gesellschaftsformen im In- und Ausland resultieren. Nachfolgend soll untersucht werden, unter welchen Voraussetzungen sich hybride Gesellschaften als Beteiligungsholdings eignen können.

**Deskriptoren:** Hybride Gesellschaften, Holding, Durchgriffsprinzip, Transparenzprinzip, Trennungsprinzip, Qualifikationskonflikt, Steuerplanung.

**Normen:** Art 3 Abs 1 lit c DBA; Art 7 DBA; § 23 Z 2 EStG; § 28 BAO; Mutter-Tochter-Richtlinie.

Von Sebastian Bergmann

### 1. Einleitung

In der Praxis kommen hybride Gesellschaftsformen wie die slowakische k.s. („komanditná spoločnosť“), die ungarische B.T. („betéti társaság“) oder die bulgarische KD („командитно дружество“) nicht selten gezielt zum lukrieren steuerlicher Vorteile zum Einsatz. So können sich diese Gesellschaftsformen etwa als Holdinggesellschaften von in Österreich ansässigen natürlichen Personen anbieten:<sup>1</sup>

- Aus österreichischer Perspektive werden die betreffenden Gesellschaften ertragsteuerlich als transparente Rechtsträger eingestuft.<sup>2</sup> Sofern diese für ihre inländischen Gesellschafter ausländische Betriebsstätten begründen, denen Beteiligungen an Tochtergesellschaften steuerlich zuzurechnen sind, kommt der Republik Österreich hinsichtlich empfangener Dividenden regelmäßig kein Besteuerungsrecht zu (Art 7 Abs 1 iVm Art 10 Abs 4 iVm Art 23A DBA).
- Im ausländischen Sitzstaat werden die betreffenden hybriden Gesellschaften demgegenüber als intransparente Körperschaftsteuersubjekte qualifiziert. Der ausländi-

sche Sitzstaat darf aber das diesem abkommensrechtlich zustehende Besteuerungsrecht hinsichtlich empfangener Dividenden nicht wahrnehmen, weil Gesellschaften wie die slowakische k.s., die ungarische B.T. oder die bulgarische KD ausdrücklich in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>3</sup> fallen (vgl. Anhang I Teil A leg cit). Folglich werden in solchen Konstellationen an hybride Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden weder im In- noch im Ausland besteuert.

- Wenn in weiterer Folge die hybriden Gesellschaften Gewinne an ihre österreichischen Gesellschafter ausbezahlen, liegen aus österreichischer Perspektive steuerneutrale Entnahmen vor.<sup>4</sup> Im ausländischen Sitzstaat können in diesem Zusammenhang zwar Quellensteuern einzubehalten sein, doch liegen die dabei maßgeblichen Quellensteuersätze regelmäßig deutlich unter der österreichischen KESt.<sup>5</sup>

Im Ergebnis kann es somit durch den Einsatz hybrider Gesellschaftsformen zu massiven Steuervorteilen kommen. Vor diesem Hintergrund wundert es nicht, dass derartige Strukturen von Seiten der österreichischen Finanzverwaltung zusehends mit Argusaugen beobachtet werden und solchen Gestaltungen nach Möglichkeit die steuerliche Anerkennung versagt wird. Entscheidend ist dabei, ob die hybriden Gesellschaften im Ausland tatsächlich steuerliche Betriebsstätten unterhalten und diesen gegebenenfalls auch steuerlich die Beteiligungen an deren zivilrechtlichen Tochtergesellschaften zuzurechnen sind. Unter welchen Voraussetzungen dies der Fall sein kann, soll nachfolgend näher analysiert werden.

1 Vgl. in diesem Zusammenhang auch *Hummer*, Wegzugsbesteuerung und Einlage einer GmbH-Beteiligung in eine slowakische K.S., SWI 2018, 288 (288 ff); *Hummer/Waser*, Die hybrid besteuerte slowakische K.S. im Lichte der jüngsten Stellungnahmen der österreichischen Finanzverwaltung, SWI 2009, 583 (583 ff).

2 Vgl. BMF 23.11.2012, EAS 3303; 18.4.2011, EAS 3217; 18.11.2008, EAS 3018; 23.10.2006, EAS 2783; 6.2.2006, EAS

2694; *Zorn*, VwGH: Zuordnung einer Beteiligung zur Betriebsstätte im DBA-Recht, RdW 2018, 254 (255).

3 Richtlinie 2011/96/EU.

4 Vgl. BMF 23.11.2012, EAS 3303; 18.11.2008, EAS 3018.

5 Slowakei: 7%; Ungarn: 15% bzw. gemäß DBA Österreich-Ungarn 10%; Bulgarien: 10% bzw. gemäß DBA Österreich-Bulgarien 5%.

## 2. Ertragsteuerlicher Typenvergleich

Für die Einstufung ausländischer Rechtsträger für österreichische Ertragsteuerzwecke ist grundsätzlich ein sogenannter „Typenvergleich“ vorzunehmen.<sup>6</sup> Dabei ist davon auszugehen, dass die hybride Gesellschaftsformen der slowakischen k.s., der ungarischen B.T. und der bulgarische KD im Wesentlichen mit einer österreichischen Kommanditgesellschaft vergleichbar sind und daher aus österreichischer Perspektive eine steuerliche Qualifikation als transparente Personengesellschaft geboten ist.<sup>7</sup> Dies ungeachtet des Umstandes, dass diese Gesellschaftsformen nach der Rechtslage ihres jeweiligen Sitzstaates abweichend von der österreichischen Sichtweise als intransparent und daher als steuerpflichtige Körperschaften eingestuft werden.<sup>8</sup> Auch aus der Aufzählung der betreffenden Rechtsformen im Katalog der von der Mutter-Tochter-Richtlinie geschützten Gesellschaften ist nicht abzuleiten, dass diese im Geltungsbereich des österreichischen Ertragsteuerrechts als Kapitalgesellschaften zu werten sind.<sup>9</sup>

Mangels Steuersubjekteigenschaft kommt Personengesellschaften aus österreichischer Sicht keine persönliche Abkommensberechtigung zu. Abkommensberechtigt sind vielmehr die als Gesellschafter der Personengesellschaft fungierenden Personen. Ein Unternehmen einer Personengesellschaft wird dabei abkommensrechtlich als Unternehmen der Gesellschafter behandelt.<sup>10</sup>

## 3. Geschäftsleitender Holdingbetrieb

Eine potenzielle Beteiligungszurechnung an eine ausländische Betriebsstätte setzt denklogisch voraus, dass im Ausland überhaupt dem Grunde nach eine Betriebsstätte im Sinne des Art 5 DBA unterhalten wird. Um eine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne begründen

zu können, ist jedenfalls das Vorliegen einer originär-betrieblichen Tätigkeit erforderlich und spielt etwa die innerstaatlich im Zusammenhang mit Personengesellschaften zu beachtende Abfärbetheorie<sup>11</sup> für die Frage, ob abkommensrechtlich ein Unternehmen im Sinne des Art 3 Abs 1 lit c DBA bzw Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 DBA vorliegen, keine Rolle.<sup>12</sup> Folgerichtig müssen für den Fall, dass eine Personengesellschaft materiell sowohl einer betrieblichen als auch einer außerbetrieblich-vermögensverwaltenden Tätigkeit nachgeht, diese Tätigkeiten für DBA-Anwendungszwecke (ungeachtet der innerstaatlichen Abfärbetheorie) getrennt betrachtet werden.<sup>13</sup>

Zur Beantwortung der Frage, ob die Tätigkeiten einer hybriden Gesellschaft ein Unternehmen im Sinne des Art 3 Abs 1 lit c DBA begründen, ist mangels eigenständiger abkommensrechtlicher Definition auf die innerstaatlichen Gewerbebetriebskriterien des § 28 BAO zurückzugreifen sein, wonach als Gewerbebetrieb eine selbständige, nachhaltige Betätigung anzusehen ist, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.<sup>14</sup>

Im Hinblick auf eine Holdingfunktion ist zunächst festzuhalten, dass das bloße Halten und Verwalten von Beteiligungen (im Sinne eines schlichten Ausübens von Gesellschafterrechten) für sich allein keine originär-betriebliche Aktivität begründet, sondern der bloßen Vermögensverwaltung zuzurechnen ist.<sup>15</sup> Die Annahme eines originären Holdingbetriebes würde vielmehr voraussetzen, dass die Aufgaben einer sogenannten geschäftsleitenden Holding wahrgenommen werden,<sup>16</sup> bei der die Funktionen eine eigenständige betriebliche Tätigkeit darstellen und sich nicht auf die Geltendmachung der mit der Beteiligung verbundenen Gesellschafterrechte beschränken.<sup>17</sup>

6 Vgl BMF 2.7.2007, EAS 2869; 4.5.2007, EAS 2843; 6.5.2005, EAS 2607; KStR 2013 Rz 133; *Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2016) § 1 Rz 65 ff.

7 Vgl BMF 23.11.2012, EAS 3303; 18.4.2011, EAS 3217; 18.11.2008, EAS 3018; 23.10.2006, EAS 2783; 6.2.2006, EAS 2694; *Zorn*, RdW 2018, 254 (255).

8 Vgl BMF 18.11.2008, EAS 3018; 5.7.2005, EAS 2633.

9 Vgl BMF 18.11.2008, EAS 3018.

10 Vgl VPR 2010 Rz 276; *Hummer*, SWI 2018, 288 (288).

11 Die (auf § 2 Abs 4 Satz 3 EStG in Verbindung mit § 21 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG und § 22 Z 3 Teilstrich 1 EStG beruhende) Abfärbetheorie führt dazu, dass jede betriebliche Betätigung einer Personengesellschaft, neben der eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, die bei einer natürlichen Person zu Einkünften einer anderen (betrieblichen oder außerbetrieblichen) Einkunftsart führen würde, einheitlich gewerbliche Einkünfte bewirkt (vgl *Bergmann in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> [2016] Rz 13/71; *derselbe*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht [2009] 95 f; *derselbe*,

Abfärbetheorie: Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich? ÖStZ 2008, 360 [360]; *derselbe*, EStR-Wartungserlass 2010: Neues zur „Abfärbetheorie“ bei Personengesellschaften, GES 2011, 86 [86 f]).

12 Vgl VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014; *Ditz/Tcherveniachki*, Zuordnung von Beteiligungen an KapGes zur Betriebsstätte einer Holding-PersGes, DB 2015, 2897 (2898); *Kessler/Huck*, IStR 2006, 433 (435).

13 Vgl *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2015, 2897 (2898).

14 Vgl *Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019) Art 7 Rz 33 mwN; *Kessler/Huck*, IStR 2006, 433 (435).

15 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257; *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2015, 2897 (2899); *Kessler/Huck*, Der (zwangsweise) Weg in den Betriebsstättenkonzern am Beispiel der Hinausverschmelzung von Holdinggesellschaften, IStR 2006, 433 (436).

16 Vgl *Neumann in Gosch*, KStG<sup>3</sup> (2015) § 14 Rz 110.

17 Vgl *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2015, 2897 (2899).

Dabei ist vorwegzuschicken, dass es Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer unternehmerischen Dispositionen grundsätzlich freisteht, die wirtschaftlichen Funktionen einzelner Unternehmensteile zu bestimmen und ein geschäftsleitender Holdingbetrieb somit in gleicher Weise über das inländische Stammhaus eines Steuerpflichtigen wie über dessen ausländische Betriebsstätte ausgeübt werden kann, wobei für beide Fälle dieselben Kriterien für eine Qualifikation als originär-betriebliche Tätigkeit maßgeblich sein müssen.<sup>18</sup>

Ob und falls ja, unter welchen Voraussetzungen eine Holdingfunktion als eigenständige betriebliche Tätigkeit zu qualifizieren sein kann, ist für den österreichischen Rechtsbereich kaum untersucht. Jene Autoren, die sich mit dieser Frage (nicht speziell in Bezug auf Personengesellschaften) auseinandersetzen, halten dies aber grundsätzlich für möglich.<sup>19</sup> So führen etwa *Furherr/Huber*<sup>20</sup> und *Wild*<sup>21</sup> unter Bezugnahme auf die deutsche BFH-Rechtsprechung zu Holdingbetriebsstätten aus, dass auch Holdingfunktionen eine Betriebsstätte begründen könnten, wenn eine aktive unternehmerische Tätigkeit ausübt wird, wozu geschäftsleitende Funktionen für den nachgelagerten Teilkonzern, aktives Eingreifen in die Geschäftspolitik der Tochtergesellschaften oder aktives Konzernmanagement zählen. Auch nach Auffassung von *Zöchling/Puchner* könne eine Holding, die sinnvolle zentrale Leitungs-, Lenkungs- und Verwaltungsaufgaben übernimmt und über eine entsprechende sachliche, personelle und räumliche Ausstattung verfügt, einen eigenständigen Betrieb aufweisen.<sup>22</sup>

Eine etwas breitere Auseinandersetzung mit der Themstellung geschäftsleitender Holdingbetriebsstätten ist demgegenüber in Deutschland erfolgt, wobei die dort herausgearbeiteten Kriterien aufgrund der weitgehend übereinstimmenden Rechtslage gleichermaßen für den österreichischen Rechtsbereich maßgeblich sein sollten. Vorweg ist dabei anzumerken, dass jene BFH-Rechtsprechung, auf welche im gegenständlichen Kontext im Schrifttum regelmäßig Bezug genommen wird, nicht die Frage einer geschäftsleitenden Holdingbetriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn betrifft, sondern die Problemstellung, ob eine Holding-Personengesellschaft infolge ihrer geschäftsleitenden Aktivitäten über einen originären Betrieb verfügt, auf Grundlage dessen sie als

Organträgerin im Sinne des deutschen körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaftregimes in Betracht komme. Ob dieselben Kriterien auch auf die Frage des Vorliegens einer geschäftsleitenden Holdingbetriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn übertragen werden können, ist zwar offen,<sup>23</sup> doch wird im Schrifttum (schlüssig) davon ausgegangen, was im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der innerstaatlichen Betriebskriterien für Qualifikationszwecke eines Unternehmens im Sinne des Art 3 Abs 1 lit c DBA auch überzeugend sein dürfte.

In der rekurrerten Rechtsprechung vertritt der BFH die Auffassung, dass die Ausübung einer einheitlichen Leitung im Konzern durch das herrschende Unternehmen unter gewissen Voraussetzungen ausreichen könne, um die Annahme eines Betriebs zu rechtfertigen.<sup>24</sup> Zwar ist für eine Betriebsqualifikation auch in diesem Fall unabdingbar, dass eine selbständige und nachhaltige Betätigung vorliegt, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, doch können diese Kriterien nach Auffassung des BFH hinsichtlich einer geschäftsleitenden Holding auch über deren beherrschte Konzerngesellschaften vermittelt werden, zumal Konzerne im Wirtschaftsleben regelmäßig als wirtschaftliche Einheiten auftreten würden.<sup>25</sup>

Eine selbständige und nachhaltige Betätigung könne nach Auffassung des BFH im Allgemeinen in der Ausübung einer einheitlichen Leitung im Konzern erblickt werden, wobei eine qualifizierte Konzernleitung nicht ein Eingreifen in alle Bereiche der Konzerngesellschaften erfordere, sondern es genüge, dass die Konzernleitung in einer durch äußere Merkmale erkennbaren Form die Grundlinien der Geschäftspolitik bestimmt und sonst grundlegende Fragen der Geschäftspolitik der Konzerngesellschaften aufeinander abstimmt.<sup>26</sup>

Verbunden mit der einheitlichen Leitung sei nach Ansicht des BFH die Absicht des herrschenden Unternehmens, durch die beherrschten Konzerngesellschaften Gewinne zu erzielen.<sup>27</sup> Die Gewinnerzielungsabsicht werde dadurch verwirklicht, dass sich das herrschende Unternehmen der abhängigen Konzerngesellschaften und ihrer Wirtschaftsgüter und Arbeitskräfte bedient, um sie nach einem einheitlichen Plan im Wirtschaftsleben einzusetzen, und dass es die rechtlich den abhängigen Konzern-

18 Vgl *Kessler/Huck*, IStR 2006, 433 (436 f).

19 Vgl *Zöchling/Puchner* in *Frotz/Kaufmann*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen<sup>2</sup> (2013) SteuerR, FN 155; *Wild*, Importverschmelzungen (2018) 56 f.

20 Vgl *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen nach der Fusionsbesteuerungsrichtlinie (2008) 44.

21 Vgl *Wild*, Importverschmelzungen 56 f unter Verweis auf BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

22 Vgl *Zöchling/Puchner* in *Frotz/Kaufmann*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen<sup>2</sup>, SteuerR, FN 155.

23 Vgl FG Münster 15.12.2014, 13 K 624/11 F.

24 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257; ebenso zu einer Holding-GmbH BFH 9.2.2011, I R 54/10, BStBl 2012 II 106.

25 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

26 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

27 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

gesellschaften zufließenden Gewinne letztlich an sich zieht.<sup>28</sup> Der Bedeutungsgehalt des Umstandes, dass die Wirtschaftsgüter und Arbeitskräfte rechtlich den abhängigen Konzerngesellschaften zustehen, trete dabei zurück.<sup>29</sup>

Bezüglich der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zeige nach Auffassung des BFH eine nähere Betrachtung der typischen Konzernerscheinungsformen, dass diese im Wesentlichen dem herrschenden Unternehmen zuzurechnen sei, welches die einheitliche Leitung ausübt.<sup>30</sup> Für das Vorliegen eines Betriebs des herrschenden Holdingunternehmens genüge es aber nicht, dass die Beteiligung des herrschenden Unternehmens am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nur durch das Auftreten der abhängigen Konzerngesellschaften außerhalb des Konzerns in Erscheinung tritt.<sup>31</sup> Hinzukommen müsse vielmehr, dass die Ausübung der einheitlichen Leitung durch äußere Merkmale erkennbar ist.<sup>32</sup> Was dazu im Einzelnen erforderlich ist, könne angesichts der vielfältigen Formen, die das Wirtschaftsleben für die Konzernleitung herausgebildet hat, nicht erschöpfend dargestellt werden.<sup>33</sup> Die Voraussetzungen einer durch äußere Merkmale erkennbaren Konzernleitung werden im Allgemeinen erfüllt sein, wenn das herrschende Unternehmen Richtlinien über die Geschäftspolitik der abhängigen Konzerngesellschaften aufstellt und den abhängigen Konzerngesellschaften zuleitet oder wenn es den abhängigen Konzerngesellschaften schriftliche Weisungen erteilt.<sup>34</sup> Auch Empfehlungen des herrschenden Unternehmens, gemeinsame Besprechungen und Beratungen sollen genügen können, wenn diese schriftlich festgehalten werden.<sup>35</sup> Hingegen soll es nicht ausreichen, dass sich die einheitliche Leitung stillschweigend aus einer weitgehenden personellen Verflechtung der Geschäftsführungen der Konzerngesellschaften ergibt.<sup>36</sup>

Die Übernahme von Gemeinschaftsaufgaben des Konzerns, wie etwa die gemeinsame Beschaffung von Wirtschaftsgütern, die gemeinsame Bearbeitung von Rechts- bzw Steuerangelegenheiten oder andere Tätigkeiten, deren Wirksamkeit sich nicht auf eine Konzerngesell-

schaft beschränkt, könnten nach Ansicht des BFH für die Annahme eines Betriebes zwar ein ausreichendes, aber kein notwendiges Merkmal darstellen, zumal diese Gemeinschaftsaufgaben in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung gegenüber der Ausübung der einheitlichen Leitung regelmäßig in den Hintergrund treten würden.<sup>37</sup>

Um eine eigenständige betriebliche Tätigkeit begründen zu können, dürfte der BFH vom Erfordernis ausgehen, dass die einheitliche Leitung einer geschäftsleitenden Holding zumindest zwei untergeordnete Konzerngesellschaften zu betreffen habe.<sup>38</sup>

Nicht zur Körperschaftsteuerlichen Organschaft, sondern zur Frage des Vorliegens einer durch eine Personengesellschaft vermittelten geschäftsleitenden Holdingbetriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne, hat der BFH im Rahmen eines *obiter dictum* ausgeführt, dass geschäftsleitende Holdingfunktionen etwa wahrgenommen werden könnten, wenn die Personengesellschaft die Funktion habe, eine Kontrolle und Koordinierung der einzelnen Arbeitsabläufe vorzunehmen, dadurch bestimmte Synergie-Effekte zu nutzen und beim Wareneinkauf die Marktmacht der Kapitalgesellschaften zu bündeln.<sup>39</sup> Zu den Holdingfunktionen könnten weiters Personalangelegenheiten, Fragen der Preispolitik, der Werbung, der Öffentlichkeitsarbeit, des Vertriebs sowie der Unternehmensstrategie gehören.<sup>40</sup>

Nach dem FG Münster soll eine Anerkennung einer geschäftsleitenden Holdingfunktion einer durch eine Personengesellschaft vermittelten DBA-Betriebsstätte jedenfalls erforderlich sein, dass Führungsentscheidungen schriftlich dokumentiert werden, und sollen folglich bloß mündlich vorgetragene Anweisungen nicht genügen.<sup>41</sup> Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer geschäftsleitenden Holdingfunktion mit eigenbetrieblichem Charakter erfüllt sind, wird nach Auffassung des BFH letztlich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse (und somit nicht isoliert nach bestimmten Einzel-funktionen) beurteilt werden müssen.<sup>42</sup>

Im deutschen Schrifttum wird gefordert, dass für die Anerkennung einer geschäftsleitenden Holdingtätigkeit

28 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

29 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

30 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

31 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

32 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

33 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

34 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257; 17.9.2003, I R 98/01, BFH/NV 2004, 808; 10.8.2005, I B 27/05, BFH/NV 2006, 133.

35 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257; 17.9.2003, I R 98/01, BFH/NV 2004, 808; 10.8.2005, I B 27/05, BFH/NV 2006, 133.

36 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257; ebenso zu einer Holding-GmbH BFH 9.2.2011, I R 54/10, BStBl 2012 II 106.

37 Vgl BFH 17.12.1969, I 252/64, BStBl 1970 II 257.

38 Vgl zu Holding-GmbH BFH 9.2.2011, I R 54/10, BStBl 2012 II 106; 13.9.1989, I R 110/88, BStBl 1990 II 24; 18.4.1973, I R 120/70, BStBl 1973 II 740; 15.4.1970, I R 122/66, BStBl 1970 II 554.

39 Vgl BFH 17.12.2003, I R 47/02, BFH/NV 2004, 771; weiters FG Münster 15.12.2014, 13 K 624/11 F.

40 Vgl BFH 17.12.2003, I R 47/02, BFH/NV 2004, 771; weiters FG Münster 15.12.2014, 13 K 624/11 F.

41 Vgl FG Münster, 15.12.2014, 13 K 624/11 F.

42 Vgl BFH 9.2.2011, I R 54/10, BStBl 2012 II 106 zu einer Holding-GmbH; ebenso Kessler/Huck, IStR 2006, 433 (436).

einer Personengesellschaft keine übertriebenen Anforderungen gestellt werden sollten.<sup>43</sup> So dürfe bei einer Holding-Personengesellschaft nicht mehr an Funktionsausübung in Bezug auf die beherrschten Beteiligungen verlangt werden, als bei einer Holding in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft vorausgesetzt werde, damit diese nicht als Basisgesellschaft zu qualifizieren ist.<sup>44</sup> Entgegen der BFH-Rechtsprechung sei etwa beim Vorliegen einer Personalunion in der Geschäftsführung der Holding-Personengesellschaft und jener der Tochtergesellschaft jedenfalls eine geschäftsleitende Holdingfunktion anzunehmen, zumal dadurch sichergestellt werde, dass die Holding-Personengesellschaft unmittelbar in die Geschäftsleitung der Tochtergesellschaft eingreift und deren unternehmerische Tätigkeit maßgeblich beeinflusst.<sup>45</sup> Entgegen der BFH-Rechtsprechung sei auch nicht erforderlich, dass von der Holdinggesellschaft mindestens zwei Tochtergesellschaften gelenkt werden müssen.<sup>46</sup>

#### 4. Beteiligungszurechnung an ausländische Betriebsstätten

Vom Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte gesondert zu prüfen ist die Frage, ob die Beteiligungen an den zivilrechtlichen Tochtergesellschaften einer hybriden Gesellschaft ertragsteuerlich der ausländischen Betriebsstätte oder aber unmittelbar dem Stammhaus der inländischen Gesellschafter zuzurechnen sind. Denn selbst das Vorliegen einer geschäftsleitenden Holdingbetriebsstätte dürfte nicht zwingend bedeuten, dass dieser steuerlich auch die Beteiligungen an den Tochtergesellschaften zuzurechnen sind,<sup>47</sup> wenngleich das Gebot einer steuerlichen Beteiligungszurechnung im Falle eines solchen Typs von Betriebsstätte naheliegend erscheint.

Zwar können unbestrittenerweise auch Beteiligungen an Kapitalgesellschaften einer Betriebsstätte zugerechnet werden,<sup>48</sup> doch steht vor allem die Finanzverwaltung derartigen Vorhaben zusehends kritischer gegenüber und ist eine solche Beteiligungszurechnung in der Praxis kein leichtes Unterfangen.<sup>49</sup>

Die Zurechnung von Beteiligungen ist – wie jene anderer immaterieller Wirtschaftsgüter – nach den Grundsätzen des Authorized OECD Approach („AOA“) zu beurteilen.<sup>50</sup> Demnach können Wirtschaftsgüter nur dann einer Betriebsstätte zugerechnet werden, wenn diese „wirtschaftlicher Eigentümer“ ist (das rechtliche Eigentum ist nicht entscheidend).<sup>51</sup> Das wirtschaftliche Eigentum kommt jenem Unternehmensteil zu, bei dem die Wirtschaftsgüter aus wirtschaftlicher Sicht gesehen bei der Funktionsausübung zum Einsatz gelangen.<sup>52</sup> Wesentlich für die Zurechnung einer Beteiligung ist die tatsächliche Zugehörigkeit der Beteiligung zur Betriebsstätte, wobei eine solche auf einem funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte gründet.<sup>53</sup> Zur Zurechnung einer Beteiligung an eine Betriebsstätte muss die betreffende Beteiligung somit funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Personengesellschaft dienen.<sup>54</sup> Dies wäre etwa dann gegeben, wenn die Beteiligung den Betriebszweck der Betriebsstätte fördert oder zwischen Betriebsstätte und beteiligungsgegenständlicher Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (wie zB bei einer Produktionsbetriebsstätte und der Vertriebsgesellschaft<sup>55</sup>).<sup>56</sup> Zusätzlich soll die Beteiligungszurechnung an eine Betriebsstätte voraussetzen, dass von Mitarbeitern der Betriebsstätte wesentliche Funktionen („significant people functions“) in Bezug auf die Beteiligung ausgeübt werden,<sup>57</sup> zu denen auch das gesamte Risikomanagement zählt.<sup>58</sup> Bei der Beurteilung soll letztlich auf das Gesamtbild der maßgebenden Verhältnisse, auf die Wahrnehmung der Gesellschafterfunktionen, aber auch auf die korrespondierende Vorgangsweise im Ansässigkeitsstaat Bedacht zu nehmen sein.<sup>59</sup>

Nach Maßstäben des innerstaatlichen Steuerrechts soll eine Betriebsstättenzurechnung von Wirtschaftsgütern typischerweise deren Qualifikation als notwendiges Betriebsvermögen voraussetzen<sup>60</sup> und eine Einstufung als gewillkürtes Betriebsvermögen in der Regel nicht genü-

43 Vgl *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2015, 2897 (2900).

44 Vgl *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2015, 2897 (2900).

45 Vgl *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2015, 2897 (2900).

46 Vgl *Neumann in Gosch*, KStG<sup>3</sup> § 14 Rz 113.

47 Vgl BFH 17.12.2003, I R 47/02, BFH/NV 2004, 771.

48 Vgl VPR 2010 Rz 190; *Knechtl*, BFGjournal 2018, 19.

49 Vgl *Kessler/Arnold in Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht<sup>3</sup> (2018) Rz 226.

50 Vgl BMF 8.6.2018, EAS 3403; 21.1.2009, EAS 3034; 18.12.2008, EAS 3010.

51 Vgl BMF 8.6.2018, EAS 3403; 18.12.2008, EAS 3010.

52 Vgl VPR 2010 Rz 189; *Loukotal/Jirousek*, § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, ÖStZ 2007, 137 (137).

53 Vgl VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014; BMF 8.6.2018, EAS 3403.

54 Vgl VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014; VPR 2010 Rz 190; BMF 8.6.2018, EAS 3403; *Kessler/Arnold in Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht<sup>3</sup> Rz 227.

55 Vgl *Knechtl*, Steuerliche Übertragung von GmbH-Anteilen auf eine slowakische Personengesellschaft, BFGjournal 2018, 16 (19); *Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> Art 7 Rz 45.

56 Vgl BMF 8.6.2018, EAS 3403; *Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> Art 7 Rz 45.

57 Vgl BMF 8.6.2018, EAS 3403; 18.12.2008, EAS 3010; VPR 2010 Rz 190; *Kessler/Arnold in Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht<sup>3</sup> Rz 227; vom VwGH (18.10.2017, Ro 2016/13/0014) wird die Bedeutung dieses Aspekts hingegen nicht explizit betont.

58 Vgl VPR 2010 Rz 190; BMF 8.6.2018, EAS 3403; 18.12.2008, EAS 3010.

59 Vgl BMF 8.6.2018, EAS 3403; 8.4.2013, EAS 3317.

60 Selbst eine Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen soll für sich aber keine zwingende Zurechnung bedingen, weil es auch in diesem Fall an einem funktionalen Zusammenhang mangeln könne (vgl VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014; BMF 8.6.2018, EAS 3403).

gen, um abkommensrechtlich einer Betriebsstätte zugeordnet werden zu können.<sup>61</sup> In diesem Zusammenhang ist jedoch festzuhalten, dass im Schrifttum überzeugend vertreten wird, dass eine Personengesellschaft im Unterschied zu einer „reinen“ Betriebsstätte<sup>62</sup> zivilrechtlich selbst (dh im eigenen Namen und auf eigene Rechnung) Rechte begründen und Pflichten eingehen kann und so etwa auch selbst in der Lage ist, Eigentum an Wirtschaftsgütern (wie zB einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) zu erwerben. Dieser Umstand sollte bei der Vermögenszurechnung nicht außer Acht gelassen werden und daher im Zusammenhang mit Personengesellschaften (ungeachtet der bei anderen Betriebsstätten womöglich maßgeblichen Grundsätze) auch eine Zuordnung von gewillkürtem Betriebsvermögen zur Personengesellschaftsbetriebsstätte möglich sein.<sup>63</sup> Der Gleichklang in der Beurteilung zwischen dem innerstaatlichen Verständnis von notwendigem Betriebsvermögen einerseits und der abkommensrechtlichen Zuordnung von Wirtschafts-

gütern zur Betriebsstättensphäre andererseits dürfte somit nicht immer gelten, sondern vielmehr einer innerstaatliche Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen lediglich Indizwirkung beizumessen sein.

Ein Indiz für eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums der Beteiligungen an Tochtergesellschaften an die durch hybride Gesellschaften begründete ausländische Betriebsstätten sollte auch der Ausweis der betreffenden Beteiligungen im Jahresabschluss der hybriden Gesellschaft darstellen,<sup>64</sup> wenngleich dieser Umstand für sich alleine für eine Beteiligungszurechnung nicht ausreichen würde.<sup>65</sup>

Schließlich dürfte auch aus Perspektive des jeweiligen Sitzstaates der hybriden Gesellschaft die steuerliche Zurechnung der Beteiligungen an Tochtergesellschaften erfolgen, sodass eine übereinstimmende Zurechnung aus österreichischer Perspektive zu einer einheitlichen Zurechnung in beiden betroffenen Ländern führen und Qualifikationskonflikte vermeiden würde.

## Fazit

Resümierend ist festzuhalten, dass der steueroptimierende Einsatz hybrider Gesellschaftsformen für Holdingzwecke nur unter den Voraussetzungen gelingen kann, dass die hybriden Gesellschaften für ihre inländischen Gesellschafter im Einzelfall eine ausländische Betriebsstätte begründen und eine steuerliche Zurechnung zivilrechtlich gehaltener Beteiligungen an diese Betriebsstätte gelingt. In der Praxis werden diese Voraussetzungen aber lediglich in seltenen Fällen erfüllt sein. So werden bei einer reinen Beteiligungsholding in der Regel nicht jene Kriterien verwirklicht sein, die eine Qualifikation als geschäftsleitende Holding (und damit als nicht bloß vermögensverwaltende Tätigkeit) voraussetzt. Sofern dies doch der Fall sein sollte, wird der geschäftsleitende Holdingbe-

trieb nicht selten dem inländischen Stammhaus der Gesellschafter zuzurechnen sein, anstatt eine ausländische Betriebsstätte zu begründen, der die Beteiligung an Tochtergesellschaften steuerlich zuzurechnen ist. Sollte hybride Gesellschaften für ihre inländischen Gesellschafter aufgrund anderer betrieblicher Tätigkeiten ausländische Betriebsstätten begründen, so stellt die Zurechnung von Beteiligung an Tochtergesellschaften an solche Betriebsstätten ein besonders schwieriges Unterfangen dar, das in der Praxis nur in einer untergeordneten Anzahl von Fällen gelingen wird.

## Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, [sebastian.bergmann@jku.at](mailto:sebastian.bergmann@jku.at)

61 Vgl BMF 18.11.2008, EAS 3018; 18.12.2008, EAS 3010; *Schmidjell-Dommes*, VwGH zur Zurechnung einer Beteiligung zu einer slowakischen Personengesellschaft, SWI 2018, 262 (264).

62 Vgl dazu VPR 2010 Rz 189.

63 Vgl *Galla in Damböck/Galla/Nowotny*, Verrechnungspreisrichtlinien (2012) K 417.

64 Vgl auch BMF 8.6.2018, EAS 3403; 18.12.2008, EAS 3010; VPR 2010 Rz 192.

65 Vgl VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014; *Kessler/Arnold in Kessler/Kröner/Köbler*, Konzernsteuerrecht<sup>3</sup> Rz 224 mwN.