

Verbundene Unternehmen im Sinne des EU-MPFG

Im Zuge des AbgÄG 2020¹ hat der Gesetzgeber ein EU-MPFG² erlassen, mit welchem die Änderungen der AmtshilfeRL³ durch die sogenannte DAC 6⁴ in österreichisches Recht implementiert wurden. Das EU-MPFG tritt mit 1.7.2020 in Kraft und normiert eine Meldepflicht für bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen sowie einen automatischen Informationsaustausch über die gemeldeten Steuergestaltungen innerhalb der EU. Mehrere Bestimmungen des EU-MPFG knüpfen dabei an den Begriff des „verbundenen Unternehmens“ an, welcher im nachfolgenden Beitrag näher analysiert werden soll.

Deskriptoren: Verbundene Unternehmen, Steuergestaltung, abzugsfähige Zahlung; Verrechnungspreise, Meldepflicht.

Normen: § 3 Z 11 EU-MPFG; Art 3 Z 23 AmtshilfeRL.

Von Sebastian Bergmann

1. Allgemeines

Das EU-MPFG knüpft einerseits im Zusammenhang mit der abschließenden Aufzählung meldepflichtiger Gestaltungen („Kennzeichen“ bzw. „Hallmarks“) und andererseits bezüglich des erforderlichen Meldeinhalts an den Begriff des „verbundenen Unternehmens“ an. So stellen nach § 5 Z 1 bzw. § 6 Z 7 EU-MPFG bestimmte abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen sowie nach § 5 Z 8 EU-MPFG bestimmte Verrechnungspreisgestaltungen mit der Übertragung schwer zu bewertender immaterieller Vermögenswerte zwischen verbundenen Unternehmen meldepflichtige Gestaltungen dar und haben Meldungen einschlägiger Gestaltungen gemäß § 16 Abs 1 Z 2 EU-MPFG unter anderem die Angabe aller verbundenen Unternehmen des bzw. der relevanten Steuerpflichtigen zu enthalten.

In Umsetzung von Art 3 Z 23 der AmtshilfeRL⁵ definiert § 3 Z 11 EU-MPFG als „verbundenes Unternehmen“ eine solche Person (§ 3 Z 8 EU-MPFG), die mit einer oder mehreren anderen Personen auf mindestens eine der folgenden Arten verbunden ist:

a) Eine Person ist an der Geschäftsleitung einer anderen Person insofern beteiligt, als sie erheblichen Einfluss auf diese ausüben kann,

- b) eine Person ist über eine Holdinggesellschaft, die über mehr als 25% der Stimmrechte verfügt, an der Kontrolle einer anderen Person beteiligt,
- c) eine Person ist über ein Eigentumsrecht, das mittelbar, durch Multiplikation der Beteiligungsquoten an den nachgeordneten Unternehmen, oder unmittelbar mehr als 25% des Kapitals beträgt, am Kapital einer anderen Person beteiligt oder
- d) eine Person hat Anspruch auf mindestens 25% der Gewinne einer anderen Person.

2. Tatbestände

2.1. Qualifizierte Beteiligung an Geschäftsleitung

Nach § 3 Z 11 lit a EU-MPFG liegt ein verbundenes Unternehmen für Zwecke des EU-MPFG zunächst dann vor, wenn eine Person an der Geschäftsleitung einer anderen Person insofern beteiligt ist, als sie erheblichen Einfluss auf diese ausüben kann. Nach diesem Tatbestand wird ein verbundenes Unternehmen somit durch einen erheblichen Einfluss einer Person auf die Geschäftsleitung einer anderen Person begründet. In den Gesetzesmaterialien wird zwar offenbar davon ausgegangen, dass eine Person den erheblichen Einfluss auf die Geschäftsleitung einer anderen Person „aufgrund ihrer Beteiligung“ ausüben können muss.⁶ Da aber weder dem Gesetzes- noch dem Richtlinienwortlaut eine derartige Einschränkung zu entnehmen ist, dürften tatsächlich auch andere, nicht in der Beteiligung an einer anderen Person begründete erhebliche Einflussnahmemöglichkeiten genügen, welche nicht nur rechtlicher, sondern allenfalls auch rein faktischer Natur sein können. Der Begriff des erheblichen Ein-

1 BGBl I Nr 91/2019.

2 EU-Meldepflichtgesetz.

3 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 64/1 ff (11.3.2011) idgF.

4 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automa-

tischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl L 139/1 ff (5.6.2018).

5 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

6 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

flusses ist freilich für sich in höchstem Maße unbestimmt. Als Beispiele für qualifizierte Einflussnahmemöglichkeiten rechtlicher Natur werden etwa Bestellungen- und/oder Abberufungsrechte in Bezug auf Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgane (vgl § 244 Abs 2 Z 2 UGB)⁷ oder ein vertragliches Recht, einen beherrschenden Einfluss auszuüben (vgl § 244 Abs 2 Z 3 UGB),⁸ genannt.

2.2. Qualifizierte Kontrolle über Stimmrechte

Nach § 3 Z 11 lit b EU-MPFG liegt ein verbundenes Unternehmen für Zwecke des EU-MPFG auch dann vor, wenn eine Person über eine Holdinggesellschaft, die über mehr als 25% der Stimmrechte verfügt, an der Kontrolle einer anderen Person beteiligt ist. Bezüglich dieses wortgleich von Art 3 Z 23 lit b der AmtshilfeRL übernommenen Tatbestandes ist zunächst die Bedeutung des Wortes „Holdinggesellschaft“ unklar, zumal das verbaliter bestehende Erfordernis des Bestehens eines tatbestandlichen Stimmgewichts „über eine Holdinggesellschaft“ weder teleologisch noch systematisch⁹ Sinn zu machen scheint. Tatsächlich dürfte in diesem Zusammenhang ein Übersetzungsfehler in Art 3 Z 23 lit b der deutschen Sprachfassung der AmtshilfeRL vorliegen¹⁰ und sich aus den gleichermaßen verbindlichen¹¹ englischen¹² bzw französischen¹³ Sprachfassungen von Art 3 Z 23 lit b der AmtshilfeRL ergeben, dass der Tatbestand statt einer „Holdinggesellschaft“ eine „Beteiligung“ anspricht und richtigerweise wie folgt lauten sollte: *„eine Person ist über eine Beteiligung, die über mehr als 25 % der Stimmrechte gewährt, an der Kontrolle einer anderen Person beteiligt“*.¹⁴ Eine entsprechende Klarstellung durch den Richtlinien- und/oder Gesetzgeber wäre im Sinne der Rechtssicherheit wünschenswert.

In den Gesetzesmaterialien wird zum gegenständlichen Tatbestand ausgeführt, dass für die Form der Berechnung der Stimmrechte § 244 Abs 2 Z 1 UGB maßgeblich erscheine,¹⁵ wobei im Zusammenhang mit letzterer Bestimmung davon ausgegangen wird, dass

- Stimmrechte, die einem nach § 244 UGB beherrschten Tochterunternehmen (§ 189a Z 7 UGB) zustehen, der Muttergesellschaft (ohne quotenmäßiger Durchrechnung) zuzurechnen sind,¹⁶
- allfällige (direkt oder indirekt gehaltene) eigene Anteile des nachgeordneten Unternehmens von der Gesamtzahl der Anteile abzuziehen sind, zumal diese nicht ausgeübt werden können,¹⁷ und
- die Stimmrechte rechtlich zustehen müssen, sodass bloße (wenn auch allenfalls nachhaltig bestehende) Präsenzmehrheiten in Gesellschafterversammlungen nicht genügen.¹⁸

In Bezug auf § 244 Abs 2 Z 1 UGB wird weiters davon ausgegangen, dass nur auf solche Stimmrechte abzustellen ist, die sich aus einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung ergeben und somit von anderen abgeleitete Stimmrechte (wie zB aufgrund eines Stimmbindungsvertrages) bei der Anwendung dieses Tatbestandes nicht einzubeziehen sind.¹⁹ Im Zusammenhang mit § 3 Z 11 lit b EU-MPFG kann letztere Einschränkung jedoch nicht gelten, zumal gemäß ausdrücklicher Regelung in § 3 Z 11 EU-MPFG eine Person, die in Bezug auf Stimmrechte an einem Unternehmen gemeinsam mit einer anderen Person handelt, für Zwecke des gegenständlichen Tatbestandes so zu behandeln ist, als würde sie auch die Stimmrechte der anderen Person halten. Im Falle eines gemeinsamen Handelns bezüglich der Stimmberechtigung sind somit die Gesamtzahl der Stimmrechte der gemeinsam handelnden Personen für jede dieser Personen gleichermaßen maßgebend.²⁰ Ein qualifiziertes gemeinsames Handeln in Bezug auf Stimmrechte könnte etwa auf Basis eines Stimmbindungsvertrages (Syndikatsvertrages) erfolgen. Gemäß einer weiteren gesetzlichen Fiktion des § 3 Z 11 EU-MPFG gilt eine Person mit einer Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50% automatisch als Halter von 100% der Stimmrechte, sodass andere Personen rechnerisch über keine Stimmrechte verfügen und hinsichtlich dieser folglich kein verbundenes Unternehmen auf Basis des Tatbestandes des § 3 Z 11 lit b EU-MPFG vorliegen kann.

7 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

8 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

9 In den Alternativtatbeständen des § 3 Z 11 lit a, b und d EU-MPFG ist ein vergleichbares Erfordernis nicht vorhanden.

10 Vgl auch *Schnitger/Brink/Welling*, Die neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Teil I), IStR 2018, 513 (526) FN 47.

11 Vgl EuGH 6.10.1986, C-283/81, Rs *CILFIT*.

12 Art 3 Z 23 lit b AmtshilfeRL (englische Sprachfassung): *„a person participates in the control of another person through a holding that exceeds 25 % of the voting rights“*.

13 Art 3 Z 23 lit b AmtshilfeRL (französische Sprachfassung): *„une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote“*.

14 Vgl *Schnitger/Brink/Welling*, IStR 2018, 513 (526).

15 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

16 Vgl *Fröhlich/Haberer in Torggler*, UGB³ (2019) § 244 Rz 29; *Nowotny in Straube/Ratka/Rauter*, UGB³ (2018) § 244 Rz 26.

17 Vgl *Nowotny in Straube/Ratka/Rauter*, UGB³ § 244 Rz 29; *Fröhlich/Haberer in Torggler*, UGB³ § 244 Rz 30.

18 Vgl *Nowotny in Straube/Ratka/Rauter*, UGB³ § 244 Rz 29; *Fröhlich/Haberer in Torggler*, UGB³ § 244 Rz 33.

19 Vgl *Nowotny in Straube/Ratka/Rauter*, UGB³ § 244 Rz 26; *Fröhlich/Haberer in Torggler*, UGB³ § 244 Rz 29.

20 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

2.3. Qualifizierte Beteiligung am Kapital

Nach § 3 Z 11 lit c EU-MPFG liegt ein verbundenes Unternehmen für Zwecke des EU-MPFG weiters dann vor, wenn eine Person über ein Eigentumsrecht, das mittelbar, durch Multiplikation der Beteiligungsquoten an den nachgeordneten Unternehmen, oder unmittelbar mehr als 25% des Kapitals beträgt, am Kapital einer anderen Person beteiligt ist. Nach diesem Tatbestand wird die Eigenschaft als verbundenes Unternehmen über eine qualifizierte Kapitalbeteiligung von mehr als 25% begründet. Unter dem „Kapital“ dürfte dabei grundsätzlich das nominelle Eigenkapital zu verstehen sein. Im Falle des Vorliegens von Surrogatkapital mit bilanziellem Eigenkapitalcharakter (zB Genussrechte) dürfte zudem auch dieses zu berücksichtigen sein, wobei aufgrund der internationalen Ausrichtung der Bestimmung bzw deren unionsrechtlicher Grundlage die endorsierten Eigenkapitalkriterien der IFRS²¹ und nicht jene des UGB²² maßgeblich sein dürften. Ohne Bedeutung ist, ob die Person unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25% am Kapital einer anderen Person beteiligt ist,²³ wobei allfällige mittelbare Kapitalbeteiligungen durch Multiplikation der Beteiligungsquoten an den betreffenden nachgeordneten Unternehmen zu errechnen sind (Durchrechnung).²⁴ Die Kapitalbeteiligung muss jedenfalls über ein Eigentumsrecht bestehen, sodass etwa Fruchtgenussrechte an Gesellschaftsanteilen für den Fruchtgenussberechtigten keine Kapitalbeteiligung vermitteln können.

Gemäß ausdrücklicher Regelung in § 3 Z 11 EU-MPFG ist eine Person, die in Bezug auf die Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen gemeinsam mit einer anderen Person handelt, für Zwecke des gegenständlichen Tatbestandes so zu behandeln, als würde sie auch die Kapitalbeteiligung der anderen Person halten. Im Falle eines gemeinsamen Handelns bezüglich der Kapitalbeteiligung sind somit die gesamte Kapitalbeteiligung der gemeinsam handelnden Personen für jede dieser Personen gleichermaßen maßgebend.²⁵ Ein qualifiziertes gemeinsames Handeln in Bezug auf die Kapitalbeteiligung könnte etwa auf Basis eines Syndikatsvertrages erfolgen.

2.4. Qualifizierte Beteiligung am Gewinn

Nach § 3 Z 11 lit d EU-MPFG liegt ein verbundenes Unternehmen für Zwecke des EU-MPFG schließlich auch dann vor, wenn eine Person Anspruch auf mindestens 25% der Gewinne einer anderen Person hat. Nach diesem Tatbestand kann die Eigenschaft als verbundenes Unternehmen somit auch über eine qualifizierte Gewinnbeteiligung von mindestens²⁶ 25% der Gewinne einer anderen Person begründet werden. Da gegenständlich ausdrücklich ein entsprechender „Anspruch“ erforderlich ist, müssen die Gewinne in entsprechender Höhe rechtlich durchsetzbar²⁷ zustehen und nicht bloß faktisch gewährt werden. Unmaßgeblich sollte demgegenüber sein, ob der Gewinnanspruch auf gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Basis besteht, sodass ein solcher etwa auch über Genussrechte, partiarische Darlehen oder sonstige Schuldverhältnisse mit Gewinnbeteiligung vermittelt werden kann.

3. Nahe Angehörige

Für sämtliche Tatbestände des § 3 Z 11 EU-MPFG gilt, dass eine natürliche Person, ihr Ehepartner und ihre Verwandte in aufsteigender oder absteigender gerader Linie als einzige Person zu behandeln sind. Daraus ergibt sich, dass deren erhebliche Einflussnahmemöglichkeiten, Stimmrechte, Kapitalbeteiligungen und Gewinnansprüche jeweils zusammengezählt werden müssen.

4. Sonstiges

Mit § 3 Z 11 EU-MPFG wurde Art 3 Z 23 der AmtshilfeRL insofern unvollständig in innerstaatliches Recht implementiert, als nach der Richtlinienvorgabe für den Fall, dass mehr als eine Person gemäß den vorgenannten Tatbeständen an der Geschäftsleitung, der Kontrolle, dem Kapital oder den Gewinnen derselben Person beteiligt ist, alle betroffenen Personen als verbundene Unternehmen gelten (Fall 1), und falls dieselben Personen gemäß den vorgenannten Tatbeständen an der Geschäftsleitung, der Kontrolle, dem Kapital oder den Gewinnen von mehr als einer Person beteiligt sind, alle betroffenen Personen als verbundene Unternehmen gelten (Fall 2).

21 Vgl zu diesen *Bergmann*, Genussrechte (2016) 345 ff.

22 Vgl zu diesen *Bergmann*, Genussrechte 326 ff.

23 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

24 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

25 Vgl Erl IA 983/A 26. GP 31.

26 Anders als im Zusammenhang mit § 3 Z 11 lit b und c genügen beim Tatbestand des § 3 Z 11 lit d bereits 25% und ist kein Gewinnanspruch von mehr als 25% erforderlich.

27 Die rechtliche Durchsetzbarkeit muss im Falle einer Gewinnausschüttung gegeben sein. Soweit kein Ausschüttungsgebot besteht, sollte dem Vorliegen eines tatbestandlichen Anspruches der Umstand nicht entgegenstehen, dass von einer Gesellschaftermehrheit auch gegen den Willen der betreffenden Person eine Gewinnthesaurierung beschlossen werden kann.

Beispiel: Die Personen A und B sind jeweils zu 50% an den Gesellschaften X und Y beteiligt. A und B gelten auch im Verhältnis zueinander als verbundene Unternehmen im Sinne des § 3 Z 11 EU-MPFG (Fall 1). Weiters gelten auch die Gesellschaften X und Y im Verhältnis zu-

einander als verbundene Unternehmen im Sinne des § 3 Z 11 EU-MPFG (Fall 2).

Die Bestimmung des § 3 Z 11 EU-MPFG wird in diesem Sinne richtlinienkonform zu interpretieren sein.

Zusammenfassung

Durch das EU-MPFG wird für bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen eine Meldepflicht sowie ein automatischer Informationsaustausch über die gemeldeten Steuergestaltungen innerhalb der EU eingeführt. Im Zusammenhang mit der abschließenden Aufzählung meldepflichtiger Gestaltungen („Kennzeichen“ bzw. „Hallmarks“) sowie hinsichtlich des erforderlichen Meldeinhalts knüpft das EU-MPFG an den Begriff des „verbundenen Unternehmens“ an. Als solches gilt nach § 3 Z 11 EU-MPFG eine Person,

die mit einer oder mehreren anderen Personen durch eine qualifizierte Beteiligung an der Geschäftsleitung, durch eine qualifizierte Kontrolle über Stimmrechte, durch eine qualifizierte Beteiligung am Kapital oder durch eine qualifizierte Beteiligung am Gewinn verbunden ist.

Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann,
LL.M. MBA, sebastian.bergmann@jku.at