

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

## BMF zum Umfang der KESt-Befreiung nach § 94a EStG

ÖStZ 2005/  
897, S. 412

Nach bisheriger Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung konnte die Quellensteuerfreiheit wegen des „Unmittelbarkeitserfordernisses“ des § 94a EStG dann nicht in Anspruch genommen werden, wenn eine Ausschüttung an eine EU-Muttergesellschaft über eine zwischengeschaltete mitunternehmerisch tätige Personengesellschaft erfolgte<sup>1)</sup>. Demgegenüber wurde im Schrifttum auf Basis der Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie in richtlinienkonformer Interpretation die Unschädlichkeit der Zwischenschaltung einer Personengesellschaft angenommen<sup>2)</sup>. Das BMF hat sich nunmehr am 1. August 2005 dieser Ansicht weitgehend angeschlossen<sup>3)</sup>.

Dr. Stefan Bendlinger,  
StB/Univ.-Ass.DDr. Georg Kofler,  
LL.M. (NYU)

Unlängst wurde mit einer Reihe von Argumenten hinsichtlich der richtlinienkonformen Interpretation des „Unmittelbarkeitserfordernisses“ in § 94a EStG in einem konkreten Steuerfall an das BMF herangetreten<sup>4)</sup>. Zwar hält das BMF vor dem Hintergrund des Entfalls des Unmittelbarkeitskriteriums in § 10 Abs 2 KStG durch das BBG 2003 für Hereinausschüttungen grundsätzlich an der Ansicht fest, dass nicht nur eine Beteiligungshaltung im Wege einer Tochtergesellschaft, sondern auch im Wege einer zwischengeschalteten Personengesellschaft als mittelbare Beteiligungshaltung einzustufen ist, öffnet sich jedoch einer richtlinienkonformen Auslegung des § 94a EStG und folgt damit weitgehend den vorgebrachten Argumenten:

*„In der Mutter-Tochterrichtlinie wird als Voraussetzung für die Quellensteuerentlastung der Gewinnausschüttung nicht zwischen unmittelbar und mittelbar gehaltenen Beteiligungen unterschieden; es spricht daher tatsächlich viel dafür, dass sich aus dieser Richtlinie der Auftrag an die Mitgliedstaaten ergibt, in Fällen einer Zwischenschaltung transparenter Personengesellschaften, also in Fällen in denen von der Personengesellschaft gehaltene Beteiligungen (so wie alle anderen Wirtschaftsgüter dieser Personengesellschaft) für steuerliche Belange unmittelbar im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschafter stehen, die Quellensteuerentlastung zu gewähren.*

*Im Interesse einer richtlinienkonformen Auslegung von § 94a EStG bestehen daher keine Bedenken, wenn das Unmittelbarkeitserfordernis bei Beteiligung von Personengesellschaften, die im jeweiligen EU-Land als transparent gewertet werden, dann erfüllt ist, wenn sämtliche daran beteiligten Kapitalgesellschaften in EU-Ländern ansässig sind.*

*Diese begünstigende Auslegung des Unmittelbarkeitserfordernisses ist ausschließlich richtlinienbedingt und daher nur im Verhältnis*

*zum EU-Raum anwendbar; denn nur insoweit kann vom Bestand der Gegenseitigkeit ausgegangen werden. Bei fehlender Gegenseitigkeit besteht aber nach wie vor kein Anlass Auslandsgesellschaften in Österreich steuerlich zu begünstigen, wenn gleichartige Begünstigungen österreichischer Gesellschaften im betreffenden Ausland verweigert werden. Das Unmittelbarkeitserfordernis in den auf Artikel 10 des OECD-Musterabkommens basierenden Doppelbesteuerungsabkommen schließt daher nach wie vor eine Beteiligungshaltung durch eine*

*Personengesellschaft von der Inanspruchnahme der Quellensteuerentlastung für konzerninterne Gewinnausschüttungen aus.“<sup>5)</sup>*

Nach der neuen Auslegung des § 94a EStG durch das BMF kann somit bei Ausschüttungen an qualifizierte EU-Muttergesellschaften über steuertransparente Personengesellschaften ein Kapitalertragsteuerabzug unterbleiben. Dies gilt für den gesamten Geltungsbereich des § 94a EStG, also für alle EU-Mitgliedstaaten<sup>6)</sup>, und hat wohl auch eine parallele Sichtweise für Hereinausschüttungen nach dem „alten“, ebenfalls Unmittelbarkeit erfordernden § 10 Abs 2 KStG idF vor dem BBG 2003<sup>7)</sup> zur Folge. Die neue Auslegung des § 94a EStG wird – vor dem Hintergrund von Reziprozitätsüberlegungen – vom BMF allerdings nicht auf die Anwendung des begünstigten Schachtelsatzes angewandt, wenn im DBA ein Schachtelprivileg vorgesehen ist, das auf eine „unmittelbare“ Beteiligung abstellt<sup>8)</sup>. Obwohl die zitierte EAS sehr zu begrüßen ist und

5) EAS 2630 (1. 8. 2005).

6) Unklar ist die Rechtslage gegenüber der Schweiz, zumal diesfalls zwar ein der Mutter-Tochter-Richtlinie angenähertes Abkommen besteht (ABl L 385/30 ff [29. 12. 2004]; dazu auch *Hull*, BIFD 2005, 63 [63 ff]), dessen Art 15 aber ausdrücklich eine „direkte“ Beteiligung erfordert. Auch hier könnte sich uE aber zeigen, dass im Verhältnis zur Schweiz dieses Erfordernis lediglich die Zwischenschaltung von anderen Körperschaften disqualifizieren soll.7) Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I 2003/71. Zum früheren § 10 Abs 2 KStG aF und den Änderungen durch das BBG 2003, seit dem auch mittelbare Beteiligungen über Kapital- bzw Personengesellschaften erfasst sind, siehe etwa Rz 555 KStR 2001; *Kristen/Passeryrer*, ET 2003, 326 (326 ff); *D. Aigner/G. Kofler*, *ecolex* 2003, 485 (485 ff).

8) Die EAS 2052 = SWI 2002, 310 (Nichtanwendung des 5%-Satzes im DBA Deutschland bei Beteiligung über eine deutsche GmbH &amp; Co KG) bleibt

1) So für Österreich zB EAS 2052 = SWI 2002, 310; *Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002) Rz 189 iVm 168.2) Siehe zuletzt *Bendlinger/G. Kofler*, ÖStZ 2005/791, 332 (332 ff).

3) EAS 2630 (1. 8. 2005).

4) Eine Zusammenfassung der Argumentation findet sich bei *Bendlinger/G. Kofler*, ÖStZ 2005/791, 332 (333 ff).

erneut die Gemeinschaftsfreundlichkeit des österreichischen Steuerrechts demonstriert, erstaunt doch eine gravierende Einschränkung: So ist es uE nicht nachvollziehbar, weshalb „sämtliche“ an der zwischengeschalteten Personengesellschaft „beteiligten Kapitalgesellschaften in EU-Ländern ansässig“ sein müssen, da konsequenterweise bereits eine – durchgerechnete – qualifizierte Beteiligung von mindestens 10 % zu einer quotalen Quellensteuerbefreiung führen müsste.<sup>9)</sup>

Diese durch die Mutter-Tochter-Richtlinie gebotene Quellensteuerentlastung von Dividenden, die über transparente

damit „good law“; zum Kriterium der Unmittelbarkeit in Art 10 Abs 2 OECD-MA siehe zB *Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg), *Doppelbesteuerung* (2004) Art 10 MA Tz 77; *Tischbirek in Vogel/Lehner, DBA<sup>4</sup>*, Art 10 Rz 55.

- 9) So offenbar tendenziell auch die Ansicht der niederländischen Finanzverwaltung; siehe *Bullinger, IStR 2004, 406 (409)*.

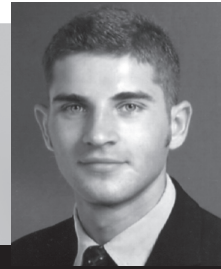
Personengesellschaften an EU-Muttergesellschaften fließen, ist – so wie es der Rechtsansicht des österreichischen BMF entspricht – auch von den anderen 24 EU-Mitgliedstaaten in gleicher Weise handzuhaben. Beispielweise wäre auch § 43b Abs 2 des dEstG, der für eine Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer eine „unmittelbare“ Beteiligung am Kapital der Tochtergesellschaft fordert, im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie richtlinienkonform so zu interpretieren, dass nur das mittelbare Halten einer Beteiligung *über eine andere Körperschaft schädlich* sein kann, nicht jedoch die Zwischenschaltung einer EU-Personengesellschaft<sup>10)</sup>, deren Anteile in ausreichendem Ausmaß von EU-Kapitalgesellschaften gehalten werden.

- 10) Ebenso für die deutsche Rechtslage *Bullinger, IStR 2004, 406 (409); Jesse, IStR 2005, 151 (158)*.



#### Der Autor:

Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH und berät seit mehr als 20 Jahren auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts. Fachautor, Vortragender und Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder



#### Der Autor:

DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Universitätsassistent am Forschungsinstitut für Steuerrecht und Steuermanagement der Universität Linz, Fachautor, Vortragender und korrespondierendes Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.