

Einschränkungen bei der Auslandstätigkeit von Unternehmensgruppen

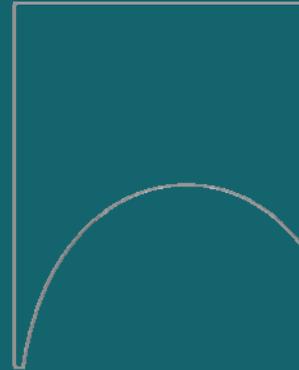
RA a.Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz

Aktuelle Konzernsteuerprobleme – Linz

Wahl des Themas und Übersicht über den Vortrag

- Übersicht über die Themen des Vortrages:
 - 1. Erforderlicher Auslandsbezug des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder – was verlangt das Europarecht?
 - 2. Ist das Erfordernis der eingetragenen Zweigniederlassung beim beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträger europarechtswidrig?
 - 3. Ausländische Gruppenmitglieder und die „1. Auslandsebene“

1. Erforderlicher Auslandsbezug des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder – was verlangt das Europarecht?



Aktuelle Konzernsteuerprobleme – Linz

Gruppenträger

- Sowohl Gruppenträger als auch Gruppenmitglieder können ausländische Körperschaften bzw beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sein
- Gruppenträger:
 - Gemäß § 9 Abs 3 KStG kann ein Gruppenträger eine unbeschränkt steuerpflichtige (in- oder ausländische) Körperschaft sein
 - Gruppenträger kann auch eine beschränkt steuerpflichtige (= ausländische) Körperschaften sein, wenn er
 - eine „**EU-Gesellschaft**“ ist (= bestimmten inländischen Rechtsformen vergleichbar ist, wie Kapitalgesellschaften und Genossenschaften; entweder ihren Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung in einem EU-Mitgliedstaat hat)
 - dh, Ansässigkeit in EU-Mitgliedstaat
 - oder eine „**EWR-Gesellschaft**“ ist (= inländischen Kapitalgesellschaften vergleichbar ist; sowohl den Sitz als auch den Ort der Geschäftsleitung in einem EWR-Mitgliedstaat hat)
 - dh, Ansässigkeit in Island, Liechtenstein oder Norwegen
 - Ferner: eingetragene Zweigniederlassung erforderlich

Aktuelle Konzernsteuerprobleme – Linz

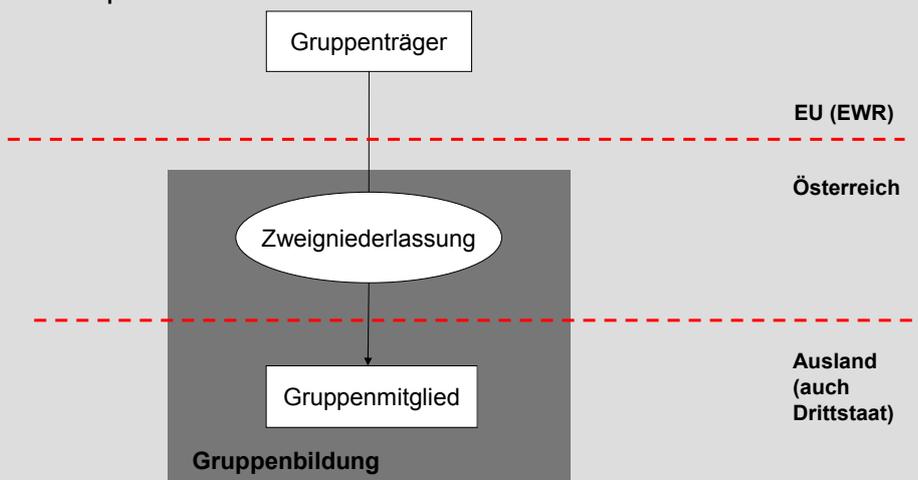
4

Gruppenmitglieder

- Gruppenmitglieder können ebenfalls ausländische Körperschaften sein
 - § 9 Abs 2 differenziert ausdrücklich zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen und ferner zwischen in- und ausländischen Gruppenmitgliedern
 - „inländisch“ = Satzungssitz gemäß § 27 Abs 1 BAO im Inland
 - Gruppenmitglieder können auch „nicht unbeschränkt steuerpflichtige“ „ausländische“ Körperschaften sein, wenn sie
 - mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vergleichbar sind und
 - ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (dazu später)

Auslandsbezug des Gruppenträgers bzw der Gruppenmitglieder

- Beispiel



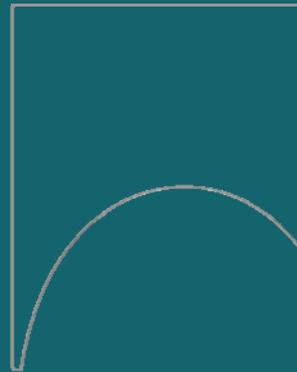
Erforderlicher Auslandsbezug und Europarecht 1

- Unterschied Gruppenträger / Gruppenmitglieder: als Gruppenmitglieder kommen auch Körperschaften in Betracht, die in einem Drittstaat (= nicht EU/EWR) ansässig sind
- Vorgaben des Europarechts:
 - Die Regelungen über die Gruppenbesteuerung fallen sowohl in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit als auch der Kapitalverkehrsfreiheit (Art 43 ff und 56 ff EG)
 - Beachte: Die Kapitalverkehrsfreiheit gilt auch gegenüber Drittstaaten
 - Insbesondere die EuGH-Rsp der letzten Jahre hat klargestellt, dass die Niederlassungsfreiheit der Kapitalverkehrsfreiheit vorgeht
 - Dieser Vorrang hat insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten Bedeutung, da keine Grundfreiheit zur Anwendung kommt (die Niederlassungsfreiheit ist zwar im Ergebnis nicht anwendbar, verdrängt aber die Kapitalverkehrsfreiheit)

Erforderlicher Auslandsbezug und Europarecht 2

- Fazit: Der Gesetzgeber hätte die Regelungen über die Gruppenbesteuerung nicht auf Drittstaaten erstrecken müssen
 - Eine Beschränkung der (ausländischen) Gruppenmitglieder auf Gesellschaften, die in einem EU/EWR-Mitgliedstaat ansässig sind, wäre daher ausreichend gewesen

2. Ist das Erfordernis der eingetragenen Zweigniederlassung beim beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträger europarechtswidrig?



Vortrag Habilitationskolloquium

Erfordernis der eingetragenen Zweigniederlassung 1

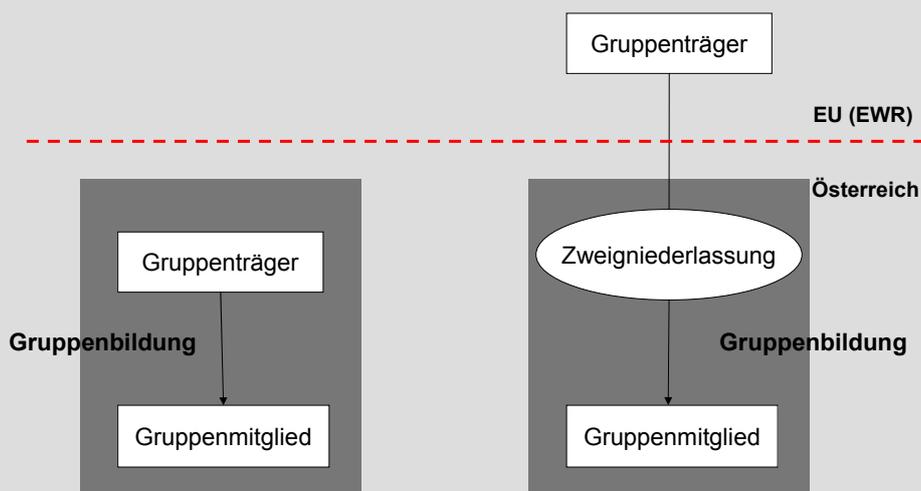
- Gemäß § 9 Abs 3 TS 5 KStG müssen beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger im Inland „mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen“ sein
 - (und die Beteiligung an dem/den Gruppenmitgliedern muss der Zweigniederlassung zuzurechnen sein)
 - Der Begriff der Zweigniederlassung ist offenbar im gesellschaftsrechtlichen Sinne zu verstehen (§§ 107 ff GmbHG und § 254 AktG)
 - Problem: warum stellt der Gesetzgeber auf die eingetragene Zweigniederlassung ab?
 - Das Erfordernis einer Betriebstätte (iSd Art 5 OECD-MA bzw iSd des jeweils anwendbaren DBA) macht deswegen Sinn, da ein steuerlicher Anknüpfungspunkt vorliegt (Besteuerung des dem Gruppenträger zugerechneten steuerlichen Ergebnisses in Österreich)

Erfordernis der eingetragenen Zweigniederlassung 2

- Problem: warum stellt der Gesetzgeber auf die eingetragene Zweigniederlassung ab?
 - Worin liegt der Sinn, neben dem Vorliegen einer Betriebstätte deren Eintragung im Firmenbuch – eben als Zweigniederlassung im gesellschaftsrechtlichen Sinne – vorzusehen?
 - Beachte: mit der Gewinnermittlungsart hat das Erfordernis einer eingetragenen Zweigniederlassung offenbar nichts zu tun (vgl § 21 Abs 1 Z 2 lit b und § 21 Z 3 KStG).
 - Europarechtliche Bedenken (Niederlassungs- bzw Kapitalverkehrsfreiheit)
 - Rechtfertigung der Betriebstätte als steuerlicher Anknüpfungspunkt und Rechtfertigung der Eintragung im Firmenbuch
 - Bildung von Vergleichspaaren
 - Rechtfertigungsgründe

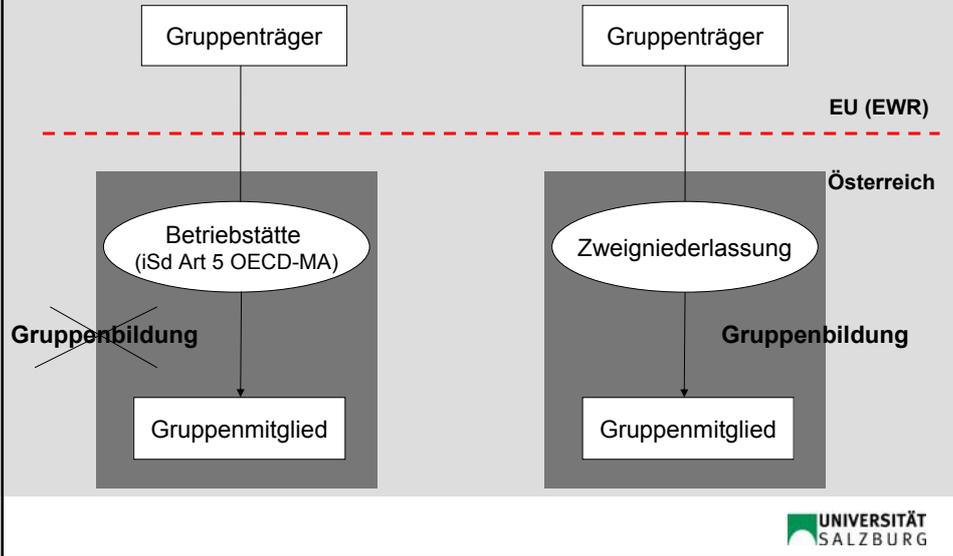
Verstößt das Eintragungserfordernis gegen Europarecht?

- Vergleichspaar inländischer, im Firmenbuch eingetragener Gruppenträger versus ausländischer Gruppenträger mit eingetragener Zweigniederlassung



Verstößt das Eintragungserfordernis gegen Europarecht?

- Vergleichspaar ausländischer Gruppenträger mit Betriebsstätte versus ausländischer Gruppenträger mit eingetragener Zweigniederlassung



3. Ausländische Gruppenmitglieder und die „1. Auslandsebene“

Ausländische Gruppenmitglieder und die „1. Auslandsebene“ (1)

■ Problemstellung:

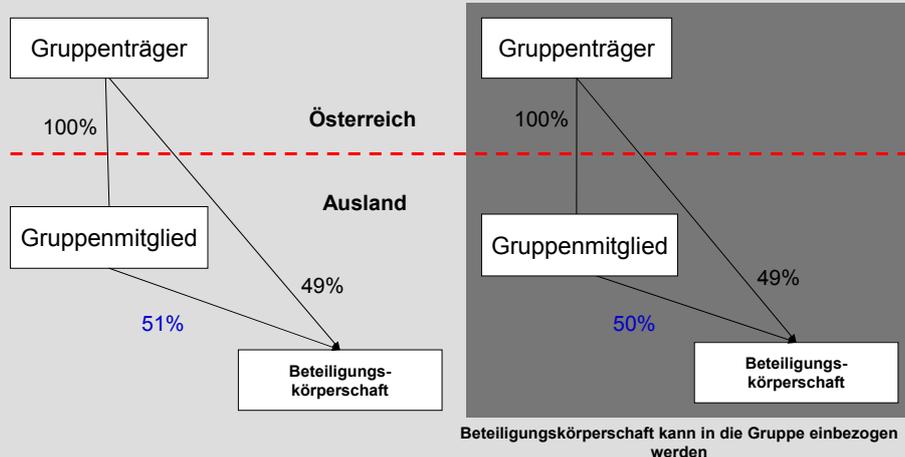
- Gruppenmitglieder können auch „nicht unbeschränkt steuerpflichtige“ „ausländische“ Körperschaften sein, wenn sie
 - mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vergleichbar sind und
 - „ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind“ (§ 9 Abs 2 TS 2)
 - In ähnlicher Weise ordnet § 9 Abs 2 S 1 KStG an, dass eine beteiligte (= übergeordnete) Körperschaft nur eine „inländische Körperschaft“ sein darf

Ausländische Gruppenmitglieder und die „1. Auslandsebene“ (1)

- Die Regelungen des § 9 Abs 2 S 1 und TS 2 KStG stellen das Kernproblem dar
- Weiteres Problem; „Vorrangregel“ bei mittelbarer Beteiligung über ein Gruppenmitglied (§ 9 Abs 4 TS 3)
 - das die Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft (= untergeordneten Körperschaft) vermittelnde Gruppenmitglied darf nicht bereits „für sich“ unmittelbar zu mehr als 50% an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sein → sonst ist die Beteiligungskörperschaft bereits mit dem Gruppenmitglied finanziell verbunden
 - Dieses Gruppenmitglied ist aber nicht unbeschränkt steuerpflichtig

Ausländische Gruppenmitglieder und die „1. Auslandsebene“ (2)

- HM in Lehre und FinVerw: Ist das Gruppenmitglied zu mehr als 50% an der Beteiligungskörperschaft beteiligt, kann diese nicht in die Gruppe einbezogen werden



Ausländische Gruppenmitglieder und die „1. Auslandsebene“ (3)

- Die hM und die FinVerw geht wie erwähnt von einer Obergrenze von 50% aus
 - Kernargument: Gesetzeswortlaut
- Gegenargumente:
 - Der Wortlaut kann auch so verstanden werden, dass die Vorrangregel des § 9 Abs 4 TS 3 KStG gar nicht zur Anwendung kommt, da sie von § 9 Abs 2 S 1 und TS 2 verdrängt wird (Abs 2 wird sozusagen bei Auslegung des Abs 4 mitgedacht)
 - Historische Interpretation: (Einziges) Beispiel in den Gesetzesmaterialien zum StReformG 2005 (mit inländischer Beteiligungskörperschaft)
 - Sinn und Zweck des § 9 Abs 2 S 1 und TS 2 KStG
- Fazit: ME ist die Einschränkung auf die „1. Auslandsebene“ anders zu verstehen als von der hM und der FinVerw

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!