

Rechtsnews

Expertendialog zum Thema „Holding und Steuerrecht“

Bearbeiter: Klaus Wiedermann, Vorsitz Verena Gabler, Deloitte
Christian Massoner, EY Matthias Mitterlehner, ICON
Christoph Marchgraber, KPMG · Rechtsnews 30937 · 26.5.2021

[KStG: §§ 8 Abs 4 Z 2 lit a und c, 10a](#)

[UStG: § 2](#)

Abstract

Im Rahmen dieses neuen Formats berichten Experten und Expertinnen unter der Leitung von DDr. Wiedermann von ihrem Umgang mit aktuellen praxisrelevanten Themenstellungen. Gerade in wirtschaftlich schwierigen Zeiten finden Holdingstrukturen als Option zur Steueroptimierung besondere Beachtung, werfen aber wegen der zunehmenden Komplexität des Steuerrechts zahlreiche Sonderfragen auf.

In der nunmehr fünften Runde diskutieren daher Mag. (FH) Verena Gabler (Deloitte), Dr. Christian Massoner (EY), Mag. Matthias Mitterlehner (ICON), Priv.-Doz. Dr. Christoph Marchgraber (KPMG) zur „Holding und Steuerrecht“ wichtige Themen rund um umsatzsteuerrechtliche Besonderheiten, effiziente Verwertung von Verlustvorträgen, Risiken bei Mantelkauf und Umgründungen sowie die internationalen Aspekte der Vermeidung von Quellensteuern und Hinzurechnungsbesteuerung.

Executive Summary von Klaus Wiedermann



Der Einsatz von Holdinggesellschaften kann für Unternehmen mit zahlreichen steuerlichen Vorteilen verbunden sein. Diese sind mit allfälligen steuerlichen Nachteilen abzuwägen, die bei anderen Rechtsformen (natürliche Personen bzw Personengesellschaften als Gesellschafter) nicht bestehen. Eine Kapitalgesellschaft kann im Gegensatz zu einer natürlichen Person die Zinsen aus der Fremdfinanzierung des Erwerbs einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung ertragsteuerlich geltend machen und im Rahmen einer Unternehmensgruppe mit operativen Gewinnen der erworbenen Gesellschaft verrechnen, umgekehrt ist der Verkauf einer solchen (inländischen) Beteiligung stets körperschaftsteuerpflichtig und unterliegt die Weiterleitung an die Gesellschafter im Fall von natürlichen Personen der 27,5%igen Kapitalertragsteuer, während eine natürliche Person eine solche Beteiligung von vornherein mit einer finalen Belastung von 27,5 % veräußern kann. Mit einer Holding-GmbH als Gruppenträger können Verlustvorträge der Gruppenmitglieder schneller verwertet werden, da deren eigene Gewinne mit diesen Verlustvorträgen zu 100 % (anstatt regulär nur zu 75 %) verrechnet werden können. Für die Holding-GmbH selbst besteht zwar die 75 %-Verlustvortragsgrenze, doch kann sie ihre eigenen Verlustvorträge mit 75 % des gesamten Gruppenergebnisses verrechnen, während ihre Verlustvorträge ohne Gruppe aufgrund der Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen und der gleichzeitigen Steuerfreiheit ihrer Beteiligungserträge nur ungenützt anwachsen würden.

Im Fall des Kaufes einer Holding-GmbH können deren Verlustvorträge im Fall einer Änderung der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur gefährdet sein. Dieser Mantelkaufatbestand gilt allerdings nur für Verlustvorträge und nicht für offene Siebentel aus einer Teilwertabschreibung auf Beteiligungen dieser Holdinggesellschaft. Für solche Teilwertabschreibungen besteht auch nach Umgründungen eine steuerliche Zuschreibungspflicht. Letztere wird bei einem wirtschaftlich begründeten Verkauf an eine andere Gesellschaft jedoch nicht mehr schlagend, da bei dieser die niedrigen Anschaffungskosten als Obergrenze gelten.

Seit 2019 muss (jährlich) überprüft werden, ob im Konzern Gesellschaften vorhanden sind, die eine Hinzurechnungsbesteuerung gem [§ 10a KStG](#) in Österreich auslösen. Dies gilt im Wesentlichen für ausländische Tochtergesellschaften und Betriebsstätten hinsichtlich ihrer mit maximal 12,5 % niedrigbesteuerten passiven Einkünfte (wie Zinsen, Lizenzen, Leasingeinkünfte und Gewinne aus dem Verkauf inländischer Beteiligungen), die dann im Wege einer Mehr-Weniger-Rechnung sofort am Jahresende dem Holdingergebnis steuerlich zugerechnet werden, während bei einem Beteiligungsausmaß von 5 % bis 50 % wie vor 2019 generell üblich erst die Ausschüttung besteuert wird (Methodenwechsel). Bei der Anwendung des [§ 10a KStG](#) gibt es in der Praxis zahlreiche Zweifelsfragen. Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Ausschüttung einer inländischen Kapitalgesellschaft an eine ausländische Holdinggesellschaft bereits an der Quelle von der KEST-Abzugsverpflichtung entlastet werden kann, hängt von zahlreichen Faktoren ab, die im Einzelfall geprüft und in speziellen Formularen (ZS-QU2 bzw ZS-EUMT) dokumentiert werden müssen. Diese Frage der Quellensteuerentlastung stellt sich in der Praxis auch für Berater ausländischer Gesellschaften, die an eine österreichische Holdinggesellschaft ausschütten.

Entfaltet eine Holdinggesellschaft auch eine wirtschaftliche Tätigkeit, die sogar in der bloßen Leistungsbesorgung für Tochtergesellschaften bestehen kann, so steht ihr insoweit auch der Vorsteuerabzug zu. Im Einzelfall ist die reine Beteiligungsholding von der operativen oder geschäftsleitenden Holding zu unterscheiden, wobei die gemischte Holding in der Praxis die größten Schwierigkeiten bei der Beurteilung der Reichweite des Vorsteuerabzugs bereitet.

Expertendialog – Fragen an die ExpertInnen

Frage 1: Hat eine Holding überhaupt Unternehmereigenschaft? Welche Arten von Holdinggesellschaften kommen in der Praxis im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Qualifikation überhaupt vor?



Verena Gabler (Deloitte): Gemäß Umsatzsteuergesetz ist Unternehmer, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbstständig ausübt und nach außen hin in Erscheinung tritt. Auf Ebene der unionsrechtlichen Mehrwertsteuervorschriften ist Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig ausübt, wobei eine Tätigkeit im Allgemeinen als wirtschaftlich angesehen werden kann, wenn sie nachhaltig ist und gegen Entgelt ausgeübt wird. Um beurteilen zu können, ob eine Holding als Unternehmer iSd [§ 2 UStG](#) bzw als Steuerpflichtiger iSd Art 9 MwStSystRL gilt, muss zunächst zwischen den verschiedenen Holdingarten differenziert werden. Je nach Tätigkeit unterscheidet man die reine Beteiligungsholding, die operative Holding sowie die geschäftsleitende Holding und die jeweils daran anknüpfenden umsatzsteuerlichen Auswirkungen:

- Beschränkt sich die Tätigkeit einer Holding auf den Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen liegt eine reine Beteiligungsholding bzw Finanzholding vor. Aufgrund der fehlenden Teilnahme am Wirtschaftsleben kann keine Unternehmereigenschaft begründet werden. Dementsprechend hat der EuGH festgehalten, dass der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen darstellt, da es sich bei einer etwaigen Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung um einen Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstands handelt. Solange die Tätigkeit einer Holding nicht über das reine Erwerben, Halten und Veräußern von Beteiligungen hinausgeht, ist keine unternehmerische Tätigkeit iSd umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften gegeben.

- Ist eine Holding über die Beteiligungsverwaltung hinaus unternehmerisch tätig, liegt eine sogenannte operative Holding vor – zB ein Handelsunternehmen, welches Beteiligungen an Tochtergesellschaften hält. Eine Beteiligung wird dem Unternehmensbereich zugerechnet, wenn sie iZm der operativen Tätigkeit der Gesellschaft steht. Dies liegt beispielsweise dann vor, wenn die Beteiligung der Verstärkung des Betriebskapitals, als Kapitalreserve oder als Anlage für künftige Investitionen dient. Hierbei gilt es zu beachten, dass die Veräußerung von Beteiligungen einer unechten Umsatzsteuerbefreiung unterliegt. Dient die Beteiligung jedoch nicht der operativen Tätigkeit, spricht man von einer sogenannten gemischten Holding, bei welcher ein unternehmerischer und ein nichtunternehmerischer Bereich vorliegt. Hierbei umfasst der unternehmerische Bereich alle nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, bei denen eine Gegenleistung besteht und der nichtunternehmerische Bereich umfasst die Beteiligungsverwaltung.

- Beteiligt sich eine Holding aktiv an der Geschäftsführung der Tochtergesellschaften, spricht man von einer geschäftsleitenden Holding. Diese besitzt insoweit Unternehmereigenschaft, als sie in die Verwaltung ihrer Beteiligungsgesellschaften eingreift und administrative, buchhalterische, finanzielle, kaufmännische oder technische Dienstleistungen entgeltlich erbringt. Der VwGH stellte diesbezüglich fest, dass für die Besorgung solcher Leistungen nichts anderes gelten kann. Erbringt demnach die Holding eine Besorgungsleistung – unternimmt sie es, im eigenen Namen, aber für Rechnung ihrer Tochtergesellschaft, einen Dritten zur Erbringung einer Leistung an die Tochtergesellschaft zu veranlassen – liegt ebenso eine wirtschaftliche Tätigkeit vor. Laut EuGH-Rechtsprechung ist ebenfalls eine wirtschaftliche Tätigkeit gegeben, wenn etwa die Holding ein Gebäude an die

	Tochtergesellschaft vermietet oder wenn sie ein verzinsliches Darlehen an ihre Beteiligungsgesellschaft gewährt.
--	--

Frage 2: Inwieweit steht einer Holding ein Vorsteuerabzug zu?

	<p>Verena Gabler (Deloitte): Hierbei muss zunächst wieder unterschieden werden, um welche Art von Holding es sich handelt. Da nur Unternehmern iSd § 2 UStG das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, ist die Unternehmereigenschaft grundlegende Voraussetzung. Aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen bzw unternehmerischen Tätigkeit einer reinen Beteiligungsholding kann keine Unternehmereigenschaft begründet werden und es steht diesen Holdings somit gänzlich kein Vorsteuerabzug zu. Operativen Holdings steht der Vorsteuerabzug nur zu, wenn die Vorleistung eine direkte und unmittelbare Verbindung mit den nicht unecht steuerbefreiten Umsätzen aufweist. Dienstleistungen iZm dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen, welcher einer unechten Befreiung unterliegt, sind demnach auch dann vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn die Kernumsätze der Gesellschaft steuerpflichtig sind. Es ist hierbei auch nicht relevant, ob und inwiefern die Kosten der Beteiligungsveräußerung in den Verkaufspreis eingeflossen sind. Vorsteuern, welche direkt mit den an die Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen zusammenhängen, sind bei geschäftsleitenden Holdings grundsätzlich abzugsfähig, da es sich hierbei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt. Jene Beteiligungsgesellschaften, an die Verwaltungsleistungen erbracht werden, werden dem unternehmerischen Bereich der geschäftsleitenden Holding zugeordnet. Folglich sind die Kosten iZm dem Erwerb und Halten solcher Beteiligungen als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, für welche grundsätzlich auch der Vorsteuerabzug zusteht. Sind jedoch bestimmte nachgelagerte Umsätze von der Umsatzsteuer befreit, steht die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht zu. Diesbezüglich stellte der EuGH in ständiger Rechtsprechung fest, dass Kosten, die iZm dem Erwerb von Beteiligungen an Tochtergesellschaften von einer Holding getragen werden, wobei die Holding nur bei einigen ihrer Tochtergesellschaften in der Verwaltung teilnimmt, hinsichtlich der übrigen dagegen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, nur zum Teil als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen sind. Demnach kann die für diese Kosten bezahlte Umsatzsteuer nur im Verhältnis zu den der wirtschaftlichen Tätigkeit inhärenten Kosten nach von den Mitgliedstaaten festgelegten Aufteilungskriterien abgezogen werden. Die</p>
---	---

	<p>Berechnungsweise des Vorsteuerschlüssels muss die objektiven Verhältnisse der Verwendung widerspiegeln, also welcher Teil der Eingangsaufwendungen der wirtschaftlichen und der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit tatsächlich zuzurechnen ist. Demzufolge ist jeder Investitionsschlüssel, Umsatzschlüssel oder jeder andere Schlüssel, der die wirtschaftliche Realität widerspiegelt, denkbar.</p>
--	---

Frage 3: Welche Besonderheiten gilt es bei einer Holding umsatzsteuerlich sonst noch zu beachten?

	<p>Verena Gabler (Deloitte): Der Leistungsort einer sonstigen Leistung, welche an einen Unternehmer ausgeführt wird, liegt grundsätzlich dort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Als Unternehmer im Sinne dieser Empfängerortregel gelten auch Unternehmer, die nicht steuerbare Tätigkeiten ausführen sowie nicht unternehmerisch tätige juristische Personen mit UID-Nummer. Demzufolge kommt bei einer reinen Beteiligungsholding, welche über eine UID-Nummer verfügt, bei sonstigen Leistungen die Empfängerortregel zur Anwendung. Andererseits bestimmt sich der Leistungsort bei sonstigen Leistungen an eine reine Beteiligungsholding ohne UID-Nummer – wie auch bei Nichtunternehmern – nach dem Ort, von dem aus der Leistungserbringer sein Unternehmen betreibt.</p>
---	---

Frage 4: Kann eine Holding Teil einer Organschaft sein?

	<p>Verena Gabler (Deloitte): Eine Organschaft gem § 2 (2) Z 2 UStG liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich sowie organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist. Hinsichtlich geschäftsleitender Holdings als auch operativer Holdings besteht dahingehend jedenfalls die Möglichkeit, dass diese als Organträger Teil der Organschaft sind. Bei einer reinen Beteiligungsholding fehlt es einerseits an der Unternehmereigenschaft der Holding und andererseits auch an der wirtschaftlichen Eingliederung. Aufgrund dessen kann eine reine Beteiligungsholding nicht Organträger einer Organschaft sein.</p>
---	---

Frage 5: Holdings und Mantelkauf – wann sind Verlustvorträge in Gefahr?

	<p>Christian Massoner (EY):Kein Unternehmen wünscht sich Verluste. Wenn ein Unternehmen aber doch rote Zahlen schreibt, kann diesem Umstand zumindest aus steuerlicher Sicht auch etwas Gutes abgewonnen werden, denn Verlustvorträge mindern zukünftige Steuerzahlungen. Gerade Holdinggesellschaften haben in der Praxis regelmäßig Verlustvorträge. Wenn die Anteile an einer Holdinggesellschaft übertragen werden, stellt sich häufig die Frage, ob dies zum Untergang von Verlustvorträgen führt. Die gute Nachricht: Die bloße Anteilsübertragung allein kann die Verlustvorträge einer Holdinggesellschaft nicht gefährden. Die schlechte Nachricht: Treten bestimmte zusätzliche Umstände hinzu, kann die sogenannte Mantelkaufregelung in § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG zu einem Untergang von Verlustvorträgen führen. Ein Mantelkauf liegt vor, wenn die folgenden drei Tatbestandselemente erfüllt sind: (i) wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur, (ii) wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur und (iii) wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage. Die drei Voraussetzungen müssen kumulativ innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes (innerhalb eines Jahres) erfüllt werden, um einen Untergang der Verlustvorträge zu bewirken. Wenn sich die einzelnen Tatbestandselemente des Mantelkaufes auf einen längeren Zeitraum erstrecken, ist der Mantelkaufatbestand aber dennoch erfüllt, wenn die einzelnen Strukturveränderungen in einem planmäßigen Zusammenhang zueinander stehen. Kein Mantelkauf liegt vor, wenn die Änderungen zur Sanierung der Körperschaft mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der Arbeitsplätze erfolgen.</p>
---	--

Frage 6: Was kann man sich unter einer „wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur“ bei einer Holding vorstellen?

	<p>Christian Massoner (EY):Für eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur ist entweder eine hinreichend große Umgestaltung der Vermögensverhältnisse (quantitativer Aspekt) oder eine wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes (qualitativer Aspekt) oder eine kombinierte Änderung beider Parameter erforderlich. Besonderes Gewicht ist dabei auf jenes Strukturmerkmal zu legen, das für die konkrete Gesellschaft identitätsstiftend wirkt. Wenn beispielsweise eine Holdinggesellschaft alle ihre Beteiligungen veräußert und einen Fleischereibetrieb übernimmt, ist die vollständige</p>
---	--

	<p>Änderung der wirtschaftlichen Struktur in qualitativer Hinsicht offensichtlich. Fälle, in denen die Holding ihre Tätigkeit nicht oder nicht wesentlich ändert, sich jedoch Änderungen im Beteiligungsportfolio ergeben, sind in der Praxis aber oft besonders schwierig zu beurteilen und mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden. Nach der Ansicht der Finanzverwaltung in Rz 996 der KStR 2013 wird die Identität der wirtschaftlichen Einheit bei Holdinggesellschaften insbesondere durch das Vermögen geprägt. Was darunter konkret zu verstehen ist, ist aber in höchstem Maße unbestimmt. Aus meiner Sicht sollte bei Holdinggesellschaften generell auf den quantitativen Umfang des Beteiligungsportfolios abzustellen sein. Dabei werden in der Regel die Buchwerte maßgebend sein, im Einzelfall und wenn wirtschaftlich sinnvoll könnten aber durchaus auch weitere Faktoren wie etwa die Anzahl der Beteiligungen, deren Verkehrswerte sowie deren Bedeutung für den Konzern in die Betrachtung miteinbezogen werden. Hat eine Holding noch zusätzliche Funktionen, wie beispielsweise Finanzierungs- oder Managementleistungen, so wird dies ebenso im Gesamtbild der Verhältnisse zu berücksichtigen sein.</p>
--	---

Frage 7: Erfasst der Mantelkauf neben dem Verlustvortrag auch weitere steuerliche Attribute?

	<p>Christian Massoner (EY): Von der Mantelkaufregelung betroffen ist ausschließlich der steuerliche Verlustvortrag einer Körperschaft. Nach einer älteren Ansicht der Finanzverwaltung hätten auch offene Siebentel aus Beteiligungsabschreibungen unter die Mantelkaufregelung fallen sollen. Der VwGH hat dieser Ansicht jedoch eine Absage erteilt (VwGH 31. 5. 2017, Ro 2015/13/0024). Das Erkenntnis des VwGH betrifft zwar den Begriff der Vorgruppenverluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung, die Argumentationslinie ist aber auch auf die Mantelkaufregelung übertragbar: Der VwGH sieht in Jahressiebenteln aus einer Teilwertabschreibung explizit keine „Verluste“ im Sinne eines Verlustvortrages. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass das Siebentel seine Wurzel in einem historischen Zeitraum hat, denn das im jeweiligen Veranlagungsjahr „abreifende“ (und erst hier einkünftermindernd wirkende) Siebentel gehört nicht zum Verlustvortrag. Dementsprechend wurde auch die Position der Finanzverwaltung in Rz 994 der KStR 2013 geändert und die Aussage, wonach offene Siebentel unter die Mantelkaufregelung fallen, ersatzlos gestrichen. Unbestritten ist übrigens, dass sogenannte Schwebeverluste (Wartetasteverluste) nicht von der Mantelkaufregelung betroffen sind.</p>
---	--

Dasselbe müsste aus meiner Sicht auch für Zinsvorträge und EBITDA-Vorträge im Sinne der neuen Zinsschranke gelten.

Frage 8: Vorausgesetzt die Verlustvorträge überleben die Anteilsübertragung: Wie kann die Holding die Verwertung ihrer Verlustvorträge optimieren?



Christian Massoner (EY): Holdings müssen wie alle Kapitalgesellschaften die sogenannte „75 %-Regel“ beachten: Demnach können in jedem Veranlagungszeitraum maximal 75 % der Einkünfte mit Verlustvorträgen ausgeglichen werden. Mit anderen Worten: mindestens 25 % der Bemessungsgrundlage einer Körperschaft ist zu besteuern, egal wie viele Verlustvorträge vorhanden sind. Die „75 %-Regel“ greift jedoch nicht in allen Situationen und genau darin liegt ein Ansatzpunkt für Steuerplanung. Erstens greift die „75 %-Regel“ in bestimmten Fällen generell nicht, dazu zählen zum Beispiel die Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, die Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitgliedern und Betriebsstätten oder auch gewisse Fälle der Wegzugsbesteuerung. Zweitens gilt die „75 %-Regel“ nicht für Vor- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Wenn ein Gruppenträger über Verlustvorträge verfügt und zugleich in der Gruppe hohe Gewinne erwartet werden, könnte eine effizientere Verlustverwertung durch eine Um- bzw. Neustrukturierung der steuerlichen Unternehmensgruppe erreicht werden. Gerade für Unternehmen, die im Rahmen der Covid-19-Krise hohe Verlustvorträge angehäuft haben und mit einem baldigen Turnaround rechnen, empfiehlt es sich dringend, möglichst frühzeitig das Potential für Steuerplanung auszuloten.

Frage 9: Besonders in Konzernen ist die weitgehende Eliminierung von Quellensteuern ua auf Ausschüttungen ein bedeutendes Thema. Die Reduktion von Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen an ausländische (Holding-)Gesellschaften ist entweder auf Basis der EU-Mutter-Tochterrichtlinie oder auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens möglich. Was ist dabei aus formaler Sicht zu beachten?



Matthias Mitterlehner (ICON): Generell ist zu beobachten, dass Fragen der gemeinschaftsrechts- bzw. abkommenskonformen Quellensteuerentlastung in letzter Zeit vermehrt vor Finanz- und Höchstgerichten landen. Die

	<p>österreichische Finanzverwaltung hat sich mit dieser Thematik zuletzt im Rahmen diverser EAS-Auskünfte befasst. Auch wir werden sehr regelmäßig von Klienten mit Fragestellungen zur korrekten Quellensteuerentlastung in Verbindung mit Holdingstrukturen konsultiert. Ferner haben mir zahlreiche Berufskollegen aus dem europäischen Ausland berichtet, dass deren Finanzverwaltungen bei Ausschüttungen und Zahlungen an ausländische Holdinggesellschaften mittlerweile deutlich genauer hinsehen als noch vor einigen Jahren. Aufgrund des damit verbundenen Liquiditätsvorteils ist die Entlastung an der Quelle, dh im Zeitpunkt der Ausschüttung, gegenüber dem Rückerstattungsverfahren anzustreben. Seitdem die Quellensteuerrückerstattung in Österreich Anfang 2019 neugestaltet wurde, kann der Antrag auf Rückerstattung nämlich frühestens im Folgejahr gestellt werden. Zudem ist üblicherweise mit sechs- bis neunmonatiger Bearbeitungsdauer von Rückerstattungsanträgen zu rechnen. Gesetz, DBA-Entlastungsverordnung und die Verordnung zu § 94 Z 2 EStG verlangen für die Entlastung an der Quelle die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung durch den Empfänger der Einkünfte. Im Anwendungsbereich der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie ist dafür das Formular ZS-EUMT zu verwenden. Eine Kopie davon ist an das zuständige österreichische Finanzamt zu übermitteln. Für eine abkommenskonforme Entlastung ist bei juristischen Personen als Einkünfteempfänger hingegen das Formular ZS-QU2 zu verwenden. Die ausgefüllten, vom Einkünfteempfänger unterzeichneten und von der ausländischen Finanzbehörde bestätigten Formulare müssen dem Abzugsverpflichteten im Original vorliegen und innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten vor oder nach der Ausschüttung ausgestellt worden sein. Es ist empfehlenswert, die Ausschüttung nur dann von der Quellensteuer zu entlasten, wenn das Formular im Zeitpunkt der Ausschüttung bereits vorliegt. Reicht die ausländische Empfängergesellschaft dieses nämlich nicht nach, so wurde die Entlastung zu Unrecht durchgeführt und die ausschüttende Gesellschaft kann zur Haftung herangezogen werden.</p>
--	--

Frage 10: Muss die Ansässigkeit zwingend auf den genannten österreichischen Formularen bestätigt werden oder kann auch eine ausländische Vorlage verwendet werden?

	<p>Matthias Mitterlehner (ICON): Es muss zwingend das Formular ZS-EUMT bzw das Formular ZS-QU2 verwendet werden! Lediglich mit Mexiko, Thailand, der Türkei und den USA wurde gesondert vereinbart, dass die Ansässigkeit auch mittels eines von der ausländischen zuständigen Behörde ausgestellten und den österreichischen Formularen</p>
---	---

beigehefteten Ansässigkeitsbescheinigungen nachgewiesen werden kann. Betragen die quellensteuerpflichtigen Einkünfte höchstens EUR 10.000 im Kalenderjahr, so kann auf die Bestätigung durch die ausländische Finanzbehörde verzichtet werden. Das ausgefüllte und von der Einkünfte empfangenden Gesellschaft bestätigte Formular an sich ist aber der abzugsverpflichteten Vergütungsschuldnerin dennoch vorzulegen.

Frage 11: Welche Anforderungen werden im Rahmen der Entlastung an der Quelle an die ausländische (Holding-)Gesellschaft gestellt?



Matthias Mitterlehner (ICON): Die ausländische (Holding-)Gesellschaft muss über ausreichend Substanz verfügen. Das bedeutet, sie muss eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Betätigung entfalten, eigene Arbeitskräfte beschäftigen und über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügen. Diese Merkmale sind im Rahmen einer Substanzerklärung im Wege der Formulare ZS-QU2 bzw ZS-EUMT durch die ausländische (Holding-)Gesellschaft zu bestätigen. Eine Entlastung an der Quelle steht allerdings nur dann zu, wenn alle drei Substanzkriterien erfüllt sind. Dabei sind als "eigene Arbeitskräfte" laut BMF nicht nur in einem Dienstverhältnis stehende Beschäftigte zu verstehen, sondern etwa auch geleaste Arbeitskräfte, sofern sie wie eigene Dienstnehmer in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert werden und die Gesellschaft ihnen Weisungen erteilen kann. Weiters müssen die erforderlichen „eigenen Betriebsräumlichkeiten“ nicht im Eigentum der Gesellschaft stehen, sondern können (zB von einer anderen Konzerngesellschaft) gemietet werden. Wird allerdings die operative Tätigkeit der ausländischen (Holding-)Gesellschaft zur Gänze durch Arbeitskräfte erbracht, die weder bei ihr angestellt noch im obigen Sinne „geleast“ werden, sondern allesamt Arbeitskräfte einer anderen Konzerngesellschaft sind, vermittelt dies der (Holding-)Gesellschaft keine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Betätigung. Neben der erforderlichen Substanz müssen die Einkünfte der ausländischen (Holding-)Gesellschaft auch tatsächlich zurechenbar sein. Sind dem Abzugsverpflichteten Umstände bekannt, oder müssten ihm diese Umstände bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes bekannt sein, dass die Einkünfte nicht der (Holding-)Gesellschaft zugerechnet werden können, so darf keine Quellensteuerentlastung vorgenommen werden. Bei einer reinen Durchleitungsgesellschaft – wenn also die ausländische (Holding-)Gesellschaft verpflichtet ist, die Ausschüttungen unmittelbar weiterzuleiten und keinerlei reale wirtschaftliche Tätigkeit ausübt – wird man jedenfalls nicht von

	<p>einer Zurechnung der Einkünfte an diese Gesellschaft ausgehen können. Ist der Einkünfteempfänger eine ausländische Stiftung, ein ausländischer Trust, ein ausländischer Investmentfonds oder eine juristische Person, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich nicht im Gründungsstaat befindet, so ist ebenfalls keine Quellensteuerentlastung zulässig.</p>
--	---

Frage 12: Welche Möglichkeiten zur Quellensteuerentlastung gibt es nun bei Ausschüttungen an ausländische (Holding-)Gesellschaften, welche die Substanzkriterien nicht erfüllen bzw denen die Ausschüttungen nicht zugerechnet werden können?

	<p>Matthias Mitterlehner (ICON): Sofern die Gesellschaft oder deren Muttergesellschaft im EU-Ausland ansässig ist, bleibt nur der Weg über das Rückerstattungsverfahren. Wurde ein solcher Antrag auf abkommenskonforme Rückzahlung allerdings einmal gewährt, können Ausschüttungen innerhalb der darauffolgenden drei Jahre von der Quellensteuer entlastet werden. Für das Rückerstattungsverfahren ist übrigens seit 1. 1. 2021 das Finanzamt für Großbetriebe zuständig. Liegt eine EU-Zwischenholding vor, welche die Voraussetzungen für die Quellensteuerentlastung selbst nicht erfüllt, kann die Entlastungsberechtigung möglicherweise über eine EU-Muttergesellschaft der Zwischenholding hergestellt werden. Erfüllt die EU-Muttergesellschaft der Zwischenholding die Voraussetzungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, so ist nach Rz 7759a der Einkommensteuerrichtlinien wie folgt vorzugehen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Handelt es sich um eine mit wirtschaftlicher Funktion ausgestattete Holding, der die Einkünfte zuzurechnen sind, bedarf es einer von der Holdinggesellschaft vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigung. Die Holdinggesellschaft kann dann zwar nicht die im Vordruck vorgesehene Substanzerklärung abgeben, der in der Entlastungsverordnung verankerte Missbrauchsverdacht kann jedoch mittels Ansässigkeitsbescheinigung und Substanzerklärung der Muttergesellschaft der Holding (gegebenenfalls unter Darlegung weiterer relevanter Umstände) widerlegt werden. • Handelt es sich um eine funktionslose Holding, sodass die Einkünfte der operativen Muttergesellschaft zuzurechnen sind, so ist neben dem für die Entlastung vorgesehenen Vordruck der Muttergesellschaft auch eine formlose Bestätigung der direkt beteiligten funktionslosen Holding darüber vorzulegen, dass ihr die Einkünfte nicht zuzurechnen sind.
---	---

Frage 13: Die neu eingeführte Hinzurechnungsbesteuerung in [§ 10a KStG](#) bringt zusätzliche Herausforderungen für österreichische Holdinggesellschaften mit sich. Was haben Holdinggesellschaften in diesem Zusammenhang besonders zu beachten?



Christoph Marchgraber (KPMG): Aus praktischer Sicht ist das CFC-Regime des [§ 10a KStG](#) vor allem eine administrative Erschwernis. Es muss nämlich (jährlich) überprüft werden, ob im Konzern Gesellschaften vorhanden sind, die eine Hinzurechnungsbesteuerung in Österreich auslösen können. Die wohl größte Komplexität in diesem Zusammenhang besteht darin, dass gem [§ 10a Abs 3 KStG](#) das Einkommen der ausländischen Konzerngesellschaften auf österreichisches Steuerrecht „umzurechnen“ ist. Wir kennen ein solches System zwar bereits für Zwecke der Gruppenbesteuerung ([§ 9 Abs 6 Z 6 KStG](#)) und bei ausländischen Betriebsstätten ([§ 2 Abs 8 EStG](#)). Einer Umrechnung bedarf es in diesen Fällen aber nur, wenn ausländische Verluste in Österreich tatsächlich verwertet werden sollen. Die Hinzurechnungsbesteuerung verlangt hingegen grundsätzlich eine jährliche Überprüfung, ob ein Anwendungsfall des [§ 10a KStG](#) vorliegt. Wenngleich eine Umrechnung von Ergebnissen ausländischer Gruppenmitglieder und Betriebsstätten bereits bisher gesetzlich vorgesehen war, sind zahlreiche Einzelfragen ungeklärt. So sind zB gem [§ 10a Abs 3 KStG](#) nur die Vorschriften des EStG und des KStG bei der Umrechnung heranzuziehen. Es gibt aber zB auch im UmgrStG für die Ermittlung des Einkommens maßgebende Regelungen. Obwohl [§ 10a Abs 3 KStG](#) nicht explizit auf das UmgrStG verweist, ist dieses mE dennoch mit zu berücksichtigen. Immerhin verweisen zB [§ 20 KStG](#) sowie [§ 6 Z 14 EStG](#) auf das UmgrStG, sodass es insoweit auch einer Anwendung dieses Gesetzes bedarf. Dieses Ergebnis wird auch von der Finanzverwaltung geteilt. Daher sollten österreichische Holdinggesellschaften bei einer im Ausland stattfindenden Umgründung hinzurechnungsgefährdeter Konzerngesellschaften involviert werden, um etwaige negative Folgen aus Sicht der österreichischen Hinzurechnungsbesteuerung prüfen zu können. Das ist eine in der Praxis auch organisatorisch nicht leicht zu bewältigende Aufgabe. Nicht eindeutig geregelt ist auch, ob Doppelbesteuerungsabkommen für Zwecke der Umrechnung zu berücksichtigen sind. Diese sind in eigenen Gesetzen geregelt und daher prima vista nicht von [§ 10a Abs 3 KStG](#) angesprochen. Teleologisch macht es aber dennoch Sinn, auch Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen. Wie diese aber im Detail angewandt werden

	<p>müssen, ist unklar. Die Finanzverwaltung vertritt etwa die Auffassung, die ausländische Körperschaft sei so zu behandeln, wie wenn sie ihren Sitz fiktiv im Inland hätte (KStR 2013, Rz 1248bb). Müssen daher auch ausländische Immobilien und Betriebsstätten fiktiv nach Österreich verlagert werden? Diese Frage ist derzeit noch nicht final geklärt. Diese wenigen Überlegungen zeigen bereits, welche Komplexität in der von § 10a Abs 3 KStG angeordneten Umrechnung steckt. Umso mehr sollte daher der Schwerpunkt darauf gelegt werden zu prüfen, ob auf eine Umrechnung nicht verzichtet werden kann, weil die ausländische Körperschaft schon aus anderen Gründen nicht als Hinzurechnungssubjekt in Betracht kommt. Dazu ist zum einen auf die Beherrschungsquote abzustellen: Besteht keine ausreichende Beherrschung von über 50 % der Stimmrechte, des Kapitals oder ein 50 % übersteigender Gewinnanspruch, liegt kein Hinzurechnungssubjekt vor, sodass es keiner Umrechnung der jeweiligen Beteiligungsgesellschaft bedarf. Zum anderen ist auf die Substanz der ausländischen Konzerngesellschaft abzustellen: Übt die beherrschte ausländische Konzerngesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit aus, kann eine Umrechnung unterbleiben. Dabei kommt es darauf an, ob die ausländische Konzerngesellschaft über Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten verfügt. In der Praxis hat es sich etabliert, diese Substanzkriterien mittels an die relevanten Konzerngesellschaften zu verschickenden Fragebögen abzufragen, um ein Bild davon zu bekommen, bei welchen Gesellschaften womöglich eine Umrechnung notwendig ist.</p>
--	--

Frage 14: Die Hinzurechnungsbesteuerung ist ein Beispiel dafür, dass das Konzernsteuerrecht durch gesetzliche Neuerungen zunehmend komplexer wird. Aber auch die Anwendung altbekannter Regelungen hält immer wieder neue Fragestellungen bereit. Ein Beispiel hierfür ist die Zuschreibungspflicht von Beteiligungen. Mit dem StRefG 2020 wurde [§ 6 Z 13 EStG](#) neu gefasst, um den Einfluss von Umgründungen auf diese Zuschreibungspflicht zu regeln. Welche praktischen Auswirkungen ergeben sich dadurch für Holdinggesellschaften?

	<p>Christoph Marchgraber (KPMG): Beteiligungszuschreibungen sind in der Tat ein Thema, das seit Jahrzehnten Zweifelsfragen aufwirft. Auch die Auswirkungen von Umgründungen sind bereits in der Vergangenheit immer wieder debattiert worden. Die angesprochene Neuregelung ist eine Reaktion auf ein Erkenntnis des VwGH, in dem dieser bestätigt hat, dass im Fall der Einbringung einer Beteiligung, die in der Vergangenheit auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben wurde, den Rechtsnachfolger keine Zuschreibungspflicht treffen</p>
---	---

kann. Der Gesetzgeber ist diesem Ergebnis mit dem StRefG 2020 entgegengetreten, um sicherzustellen, dass bei Umgründungen auch eine Rechtsnachfolge in Zuschreibungslatenzen eintritt. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass nach bisheriger Rechtslage eine solche Zuschreibungsrechtsnachfolge gar nicht am Steuerrecht, sondern an den unternehmensrechtlichen Regelungen scheiterte. Steuerrechtlich hat der Rechtsnachfolger nämlich seit jeher sowohl den Buchwert als auch die historischen Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers und daher – sollte der Buchwert unter den Anschaffungskosten liegen – auch eine Zuschreibungslatenz zu übernehmen. Unternehmensrechtlich begründet der beizulegende Wert im Zeitpunkt der Einbringung hingegen neue Anschaffungskosten. Da eine Zuschreibung über die Anschaffungskosten hinaus unternehmensrechtlich unzulässig ist (bzw sein soll), scheidet eine Wertaufholung aus. Ohne eine unternehmensrechtliche Zuschreibungspflicht muss aber auch steuerrechtlich keine Zuschreibung vorgenommen werden. Wenngleich somit das Unternehmensrecht der Grund ist, warum keine Rechtsnachfolge in die Zuschreibungspflicht bestand, hat der Gesetzgeber mit [§ 6 Z 13 EStG](#) eine steuerrechtliche Norm novelliert, um eine Rechtsnachfolge für steuerliche Zwecke sicherzustellen. Entgegen dem sonstigen Trend ist dies ein Schritt weg von der Einheitsbilanz. Für die Zukunft gilt es jedenfalls bei Umgründungen umso mehr zu beachten, ob Zuschreibungslatenzen übertragen oder womöglich sogar ausgelöst werden. Dies könnte ein ungewollter, nachteiliger Effekt von Umgründungen sein, der mitunter leicht übersehen werden kann. Hält eine Holdinggesellschaft zB Beteiligungen an zwei Tochtergesellschaften, wobei die Beteiligung an einer dieser Tochtergesellschaften auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben wurde, während die andere Beteiligung über die Jahre stets an Wert gewonnen hat, könnte eine Verschmelzung der beiden Tochtergesellschaften eine Zuschreibungspflicht bei der Holdinggesellschaft auslösen. Ähnliches gilt nach der Verwaltungspraxis seit der angesprochenen Änderung auch für andere Formen von side-stream-Umgründungen (zB side-stream Einbringung von Teilbetrieben). In bestimmten Fällen sollte es aber weiterhin möglich sein, Zuschreibungslatenzen durch konzerninterne Übertragungen zu „vernichten“. Wird zB eine teilwertabgeschriebene Beteiligung an eine andere Konzerngesellschaft verkauft, bevor sich deren Wert erholt, kann es zu keiner Zuschreibung bei der übernehmenden Gesellschaft mehr kommen. Denn gem [§ 6 Z 2 lit a EStG](#) bilden die Anschaffungskosten die Obergrenze der Bewertung. Diskutieren könnte man allenfalls, ob es sich bei einer solchen Übertragung allein zum Zweck der Vernichtung von Zuschreibungssubstrat um einen Anwendungsfall des [§ 22 BAO](#) handeln könnte. Die Anwendung der ebenfalls neu konzipierten Anti-Missbrauchs-Vorschrift bedarf allerdings – auch iZm

anderen Themen – noch praktischer Erfahrungen. Derzeit ist noch unklar, wie die Gerichte und Verwaltungspraxis mit der Neuregelung des [§ 22 BAO](#) umgehen werden.

