

DRITTSTAATSGESELLSCHAFTEN MIT VERWALTUNGSSITZ UND ORT DER GESCHÄFTSLEITUNG IN ÖSTERREICH



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

AUSLÄNDISCHE GESELLSCHAFTEN IN DER RECHTSFORM EINER „LIMITED LIABILITY COMPANY“ HABEN EINE GEWISSE BELIEBTHEIT. ALS JURISTISCHE PERSON HAFTEN SIE NUR MIT IHREM VERMÖGEN, IN MANCHEN STAATEN IST DIE AUSSTATTUNG MIT MINIMALEM GESELLSCHAFTSKAPITAL ZULÄSSIG, DIE GRÜNDUNG ZU JEDEM GESCHÄFTSZWECK ERLAUBT UND AUF GRUNDLAGE EINES SEHR LIBERALEN GESELLSCHAFTSRECHTS MÖGLICH. HÄUFIG WERDEN SOLCHE „SCHEINGESELLSCHAFTEN“ VON ÖSTERREICH AUS GEFÜHRT UND HABEN VERWALTUNGSSITZ UND IHREN ORT DER GESCHÄFTSLEITUNG IM INLAND. ALS REAKTION AUF EINE ENTSCHEIDUNG DES OGH, IN WELCHER WEGEN DES AUSTRITTS DES VEREINIGTEN KÖNIGREICHS (GROSSBRITANNIEN) AUS DER EU SOLCHEN LIMITEDS DIE UNIONSRECHTLICH GEWÄHRLEISTETE RECHTS- UND PARTEIFÄHIGKEIT VERSAGT WORDEN IST, HAT DAS BMF IM ENTWURF EINER INFORMATION ZUR ERTRAGSTEUERLICHEN BEURTEILUNG VON DRITTSTAATSGESELLSCHAFTEN MIT VERWALTUNGSSITZ (§ 10 IPRG) UND ORT DER GESCHÄFTSLEITUNG (§ 27 ABS. 2 BAO) IN ÖSTERREICH STELLUNG GENOMMEN.

1. ERTRAGSTEUERLICHE FOLGEN DES BREXIT FÜR DIE BRITISCHE LTD.

In einer Entscheidung vom 27.1.2022, 90b74/21 hatte sich der OGH mit der Rechtsfähigkeit einer britischen „*Limited Liability Company*“ (Ltd.), einer der österreichischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung vergleichbaren Rechtsform zu beschäftigen, die ihren Verwaltungssitz (gleichzusetzen mit dem „steuerlichen“ Ort der Geschäftsleitung) in Österreich hatte und die bis zum BREXIT zivilrechtlich als eigener Rechtsträger anzuerkennen war. Solange Großbritannien Mitglied der Europäischen Union (EU) war, hat es die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit geboten, eine Gesellschaft, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates wirksam gegründet worden ist, in dem anderen Mitgliedsstaat – unabhängig vom Ort des Verwaltungssitzes – als eigenständigen Rechtsträger in der Rechtsform anzuerkennen, in der sie gegründet worden ist („*Gründungstheorie*“).¹ Damit wurde für die in einem EU-Mitgliedstaat gegründeten Rechtsgebilde die nach

den Bestimmungen des österreichischen internationalen Privatrechts die gemäß § 10 IPRG angewandte „*Sitztheorie*“ aufgrund des Anwendungsvorrangs der unionsrechtlichen *Niederlassungsfreiheit* (Art. 49, 54 AEUV) von der „*Gründungstheorie*“ überlagert.²

Durch den mit 1.1.2020 wirksam gewordenen Austritt Großbritanniens aus der EU und der *Versagung der „Gründungstheorie“* hat die britische Ltd. ihre Rechts- und Parteifähigkeit verloren, mit der Folge, dass nach österreichischem Gesellschaftsstatut eine *Mehr-Personen-Ltd.* zur *Gesellschaft bürgerlichen Rechts* (GesBR) wird bzw. bei einer *Ein-Personen-Ltd.* der Alleingesellschafter im Wege der *Gesamtrechtsnachfolge* als *Einzelunternehmer* an ihre Stelle tritt.³ Das deutsche BMF geht davon aus, dass aus einer britischen Ltd. – wenn sie ein Handelsgewerbe betreibt – auch eine *Offene Handelsgesellschaft* (OHG) werden kann.⁴ Forderungen und Verbindlichkeiten der (ehemaligen) Ltd. gehen

somit auf den bzw die (persönlich haftenden) Gesellschafter der früheren britischen Gesellschaft über. Eine zivilrechtlich nicht rechtsfähige Ltd. kann allerdings *Unternehmerin* iSd Umsatzsteuergesetzes sein.⁵

Der Austritt Großbritanniens aus der EU erfolgte mit Ablauf des 31.1.2020 mit einer Übergangsperiode bis zum 31.12.2020, während der Großbritannien in jeder Hinsicht weiterhin als EU-Mitgliedstaat behandelt wurde. Seit dem durch *Ablauf der Übergangsfrist* wirksamen Austritt Großbritanniens aus der Europäischen Union (EU) – also ab 1.1.2021 – ist die *Niederlassungsfreiheit* (Art. 49 AEUV, 54 AEUV) als Grundlage für die Anerkennung einer britischen Ltd. – wohl auch einer „*private company limited by shares*“ – die ihren tatsächlichen Verwaltungssitz nicht im Gründungsstaat Großbritannien, sondern in einem anderen EU-Mitgliedstaat hat, weggefallen, sodass wiederum die „*Sitztheorie*“ wirksam geworden ist. Infolge des BREXIT besteht deshalb kein Rechtsgrund mehr, eine britische Ltd. mit Hauptverwaltungssitz in Österreich anerkennen zu müssen.

Eine Fortgeltung der „*Gründungstheorie*“ kann auch nicht aus dem 1.400seitigen Handels- und Kooperationsabkommen zwischen der EU und Großbritannien vom 25.12.2020⁶ abgeleitet werden, weil dieses Abkommen keine Vorschriften enthält, die ausdrücklich und unmittelbar die Niederlassungsfreiheit gewähren.⁷ Vielmehr ergibt sich aus dem Abkommen selbst, dass die EU und Großbritannien die Niederlassungsfreiheit nach dem BREXIT gerade nicht vereinbaren wollten. So heißt es in Anhang SERVIN-1 Nr. 10 zum Kooperationsabkommen:

„Zur Klarstellung sei angemerkt, dass für die Union mit der Verpflichtung zur Inländerbehandlung nicht die Anforderung verbunden ist, die Behandlung auf natürliche oder juristische Personen des Vereinigten Königreichs auszudehnen, die in einem Mitgliedstaat aufgrund des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder der gemäß diesem Vertrag erlassenen Maßnahmen einschließlich deren Durchführung in den Mitgliedstaaten, folgenden Personen gewährt wird:

- (i) natürlichen Personen oder Personen mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat; oder
- (ii) nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats oder der Union gegründeten oder organisierten juristischen Personen, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder den Schwerpunkt ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in der Union haben.“

Das *Bundesministerium für Justiz (BMJ)*⁸ hat zu den Folgen des BREXIT für die britische Ltd. bereits in einer Information aus Oktober 2021 Stellung genommen. Darin finden sich auch Hinweise auf die steuerlichen Auswirkungen auf im österreichischen Firmenbuch als Zweigniederlassung eingetragene Gesellschaften, die in Großbritannien gegründet wurden. Demnach verlieren solche Gesellschaften, bei denen die *österreichische Zweigniederlassung den Verwaltungssitz* darstellt ihre Rechtsfähigkeit mit der steuerlichen Folge einer BREXIT-bedingten „Umwandlung“ der Ltd. in eine Gesellschaft

bürgerlichen Rechts (GesbR) bzw. bei nur einem Gesellschafter in ein Einzelunternehmen. Das hat keinen steuerneutralen Rechtsformwechsel, sondern eine *Liquidationsbesteuerung* zur Folge. Allerdings wurde in dem Schreiben des BMJ darauf hingewiesen, dass bis zum Stichtag 31.12.2020, bis zu dem die Anerkennung einer britischen Ltd. noch möglich war, zwecks Vermeidung einer Liquidationsbesteuerung und bei Erfüllung aller anderen gesetzlichen Voraussetzungen eine *Umwandlung nach Art. II UmgrStG* vorgenommen werden konnte.

2. DRITTSTAATSGESELLSCHAFTEN

Aus Anlass der oben zitierten Entscheidung des OGH hat das BMF den Entwurf einer Information vorbereitet, die sich generell mit der ertragsteuerlichen Beurteilung von Drittstaatsgesellschaften mit *Verwaltungssitz* (§ 10 IPRG) und *Ort der Geschäftsleitung* (§ 27 Abs. 2 BAO) in Österreich beschäftigt. Damit soll die zur steuerlichen Behandlung der britischen Ltd. geäußerte Rechtsansicht auf alle in Nicht-EU-Staaten gegründete Gesellschaften ausgerollt werden. § 10 IPRG⁹ bestimmt, dass das Personalstatut einer juristischen Person oder einer sonstigen Personen- oder Vermögensbindung, die Träger von Rechten und Pflichten sein kann, das Recht des Staates ist, in dem der Träger den tatsächlichen Sitz seiner Hauptverwaltung hat („*Sitztheorie*“). § 27 Abs. 2 BAO definiert den – neben dem Sitz – für die unbeschränkte Körperschaftsteuer (KöSt-)pflicht gem. § 1 Abs. 2 KStG maßgeblichen Ort der Geschäftsleitung, der sich demnach am Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung der Körperschaft befindet.

Da die Rechtsprechung davon ausgeht, dass eine Drittstaatsgesellschaft mit Sitz und Hauptverwaltung im Inland zivilrechtlich *keine juristische Person des privaten Rechts* ist, ist diese nach den Ausführungen im Entwurf der BMF-Information auch kein Körperschaftsteuersubjekt iSd § 1 Abs. 2 Z 1 KStG.

3. DRITTSTAATSGESELLSCHAFTEN UND DIE FOLGEN IM ÖSTERREICHISCHEN STEUERRECHT

3.1. ERTRAGSTEUERLICHE FOLGEN AUF GESELLSCHAFTSEBENE

Das BMF folgt der zivilrechtlichen Sichtweise und geht davon aus, dass eine Drittstaatsgesellschaft ungeachtet einer etwaigen Vergleichbarkeit mit einer inländischen juristischen Person des privaten Rechts weder gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG noch als nichtrechtsfähige Personenvereinigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 KStG gilt. Demnach ist die Gesellschaft ab Verlegung ihres Hauptverwaltungssitzes nach Österreich als *GesbR* und – bei nur einem Gesellschafter – bei Vorliegen betrieblicher Einkünfte als *Einzelunternehmen* zu behandeln ist, also als ein *steuerlich transparentes Gebilde*, dessen Einkünfte nicht mehr der Gesellschaft, sondern deren Gesellschaftern zuzurechnen sind.

Wird der Hauptverwaltungssitz nach Österreich verlegt, kommt es zu einer *Sachauskehr* des Vermögens der Drittstaatsgesell-

schaft an die GesBR, bei nur einem Gesellschafter an ihn als Einzelunternehmer. War die Drittstaatsgesellschaft zuvor mit inländischen Einkünften gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 iVm § 98 EStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, ist insoweit eine Liquidationsbesteuerung gem. § 19 KStG vorzunehmen, als die Gesellschaft im Inland Betriebsstätten und unbewegliches Vermögen unterhielt.

Nachdem § 19 KStG auf § 7 Abs. 3 KStG Bezug nimmt, wäre die Liquidationsbesteuerung grundsätzlich nur für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften relevant. Allerdings ist in § 21 Abs. 1 Z 3 KStG vorgesehen, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen, die inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaften vergleichbar sind, § 7 Abs. 3 KStG auf *Betriebsstätten* und *unbewegliches Vermögen* anzuwenden ist.¹⁰

Es kommt gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 EStG iVm § 98 Abs. 1 Z 5 lit e EStG auch dann zur einer *Entstrickungsbesteuerung* mit der Notwendigkeit einer Aufdeckung stiller Reserven im Hinblick auf die bisher steuerhändigen Beteiligungen der Drittstaatsgesellschaft an *inländischen Kapitalgesellschaften*, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der in diesen Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven nach dem Zurechnungswechsel zu dem/den *beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter/n eingeschränkt* sein sollte. Das könnte dann der Fall sein, wenn einer der Gesellschafter der Drittstaatsgesellschaft in einem Staat ansässig ist, mit dem Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat, das in Übereinstimmung mit Art 13 Abs. 5 OECD-MA¹¹ das Besteuerungsrecht an Gewinnen aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen dem Ansässigkeitsstaat überlässt.

3.2. DIE ERTRAGSTEUERLICHEN FOLGEN AUF GESELLSCHAFTEREBENE

Der zivilrechtliche und vom BMF auch steuerlich unterstellte *Untergang der Drittstaatsgesellschaft als Körperschaft* hat auf Gesellschafterebene den Untergang der Anteile an dieser Körperschaft und korrespondierend dazu eine *Sachauskehr* der bisher der Drittstaatsgesellschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgüter an die GesBR bzw. das Einzelunternehmen zur Folge.

War Gesellschafter der Drittstaatsgesellschaft eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, wird eine Veräußerung fingiert, da gemäß § 27 Abs. 6 Z 3 EStG als solche auch der „...*Untergang von Anteilen aufgrund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligungen [gilt], unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung.*“ Das gilt für Anteile im Privatvermögen und solche, die im Betriebsvermögen gehalten werden. Bemessungsgrundlage der Besteuerung ist die Differenz zwischen dem *Abwicklungsguthaben* (gemeiner Wert der untergehenden Anteile) und den *Anschaffungskosten* (Privatvermögen) bzw. den Buchwerten (Betriebsvermögen)

der untergehenden Anteile. Der Differenzbetrag unterliegt auf Ebene der Anteilshaber gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG dem *Sondersteuersatz von 27,5%*.

Handelt es sich beim Gesellschafter um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, erfolgt eine Besteuerung der Differenz zwischen dem Abwicklungsguthaben (gemeiner Wert der untergehenden Anteile) und den Anschaffungskosten bzw. den Buchwerten, es sei denn es lag bislang eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 3 KStG vor. Denn bei einer doppelt ansässigen Körperschaft, die ihren Sitz im Ausland und die Geschäftsleitung in Österreich hat, gehen die KStR¹² davon aus, dass – trotz unbeschränkter Steuerpflicht kraft inländischer Geschäftsleitung – die Regeln betreffend die internationale Schachtelbeteiligung anwendbar sind, da es sich iSd § 10 Abs. 2 Z 1 KStG dennoch um eine „*ausländische Körperschaft*“ handelt. Eine Anwendung der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung kommt demnach nicht in Frage, da die Untergesellschaft in solchen Fällen eben keine „inländische Kapitalgesellschaft“ iSd § 10 Abs. 1 Z 1 KStG ist.

Ab dem Zeitpunkt der Verlegung des Hauptverwaltungssitzes der Drittstaatsgesellschaft nach Österreich liegen aufgrund ihres Untergangs auf Gesellschafterebene *keine Kapitalanteile* iSd § 27 Abs. 2 Z 1 EStG, § 10 KStG sowie § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG vor, sondern *Anteile an einer Personengesellschaft* (GesBR). Mit der Folge, dass die Einkünfte der (ehemaligen) Drittstaatsgesellschaft ertragsteuerlich ab diesem Zeitpunkt *unmittelbar dem bzw. den Gesellschaftern zuzurechnen* sind. ESt- bzw. KöSt-Bescheide ergehen an den Gesellschafter oder es sind im Falle einer gemeinschaftlichen Einkunftsquelle, die von zwei oder mehr Personen bewirtschaftet wird, *Feststellungsverfahren* (§ 188 BAO) durchzuführen. Mangels anderslautender Gesellschaftervereinbarung ist dabei von der Rechtsform einer GesBR auszugehen. Der Feststellungsbescheid ist an „Person A und Mitgesellschafter“ oder an „Person A und Person B“ zu richten, mit Zurechnung der Anteile an den gemeinschaftlich erzielten Einkünften an die Teilhaber im Spruch des Bescheides.

4. DIE FOLGEN IM RECHT DER DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

4.1. VERTEILUNGSNORM FÜR GEWINNE AUS DER VERÄUSSERUNG VON VERMÖGEN

Soweit es im Zeitpunkt der Verlegung des Hauptverwaltungssitzes nach Österreich zu einer Liquidations- bzw. Entstrickungsbesteuerung auf Ebene der (bis dahin beschränkt steuerpflichtigen) Drittstaatsgesellschaft kommt, kann abhängig von der Ausgestaltung des jeweils anzuwendenden DBA eine dem Art. 13 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) nachgebildete Verteilungsnorm anwendbar sein, die regelt, welchem der beiden DBA-Staaten *Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen* zur Besteuerung zu überlassen sind.

Gewinne die eine in einem DBA-Staat ansässige Person aus

der Veräußerung *unbeweglichen Vermögens* iSd Art. 6 OECD-MA (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen) bezieht, das in einem andern Staat belegen ist, dürfen im Belegenheitsstaat besteuert werden (Art. 13 Abs. 1 OECD-MA). Gewinne aus der *Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte* ist, einschließlich der Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) erzielt werden, dürfen im Betriebsstättenstaat besteuert werden (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA). Gewinne aus der *Veräußerung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen* oder von *beweglichem Vermögen*, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, können im Ansässigkeitsstaat des betreibenden Unternehmens besteuert werden (Art. 13 Abs. 3 OECD-MA).

Gewinne aus der Veräußerung von *Immobilien* dürfen gemäß Art. 13 Abs. 4 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert werden. Eine Regelung, die allerdings in vielen österreichischen DBA nicht enthalten ist. Gewinne aus der Veräußerung des in Art. 13 Abs. 1 bis 4 OECD-MA nicht genannten Vermögens, dürfen gemäß Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nur im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert werden, wie z.B. *Anteile an Kapitalgesellschaften*. Allerdings ist in einzelnen österreichischen DBA abweichend davon vorgesehen, dass Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen auch im Ansässigkeitsstaat der veräußerten Gesellschaft besteuert werden dürfen (z.B. Art. 13 Abs. 3 DBA-Brasilien¹³, Art. 13 Abs. 3 lit a DBA-Frankreich¹⁴, Art. 13 Abs. 5 DBA-China¹⁵).

Auf Gesellschafterebene kommt es zum *Untergang der Anteile an der Drittstaatsgesellschaft* mit der Folge der *Liquidationsbesteuerung*. Wird eine Kapitalgesellschaft liquidiert, dann stellen die hierbei erzielten Einkünfte (Abwicklungsguthaben abzüglich Anschaffungs- und allfälliger Werbungskosten) *Einkünfte aus einem Veräußerungsvorgang dar*,¹⁶ sodass die dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA nachgebildete Verteilungsnorm der österreichischen DBA zur Anwendung gelangt. Sind also die Gesellschafter der Drittstaatsgesellschaft in Österreich ansässig, darf ein allfälliger Veräußerungs- bzw. Liquidationsgewinn in Österreich besteuert werden.

4.2. ENTFALL DER ABKOMMENSBERECHTIGUNG

Aufgrund der Einordnung der Drittstaatsgesellschaft als (steuerlich transparente) Personengesellschaft (GesBR) ist diese nicht mehr abkommensberechtigt. Denn gem. Art. 1 Abs. 1 OECD-MA gilt ein Abkommen für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Art. 3 Abs. 1 lit a) OECD-MA definiert den Begriff „Personen“ als *natürliche Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen*. Gemäß Art. 3 Abs. 1 lit b) OECD-MA bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die *für die Besteuerung wie juristische Personen* behandelt werden. Nachdem juristische Personen und Rechtsträger, die wie juristische Personen besteuert werden als „Gesellschaften“ gelten und deshalb DBA-rechtlich „Personen“ sind, fallen unter den Begriff „andere Personenvereinigungen“ nur Gebilde, die

weder rechtsfähig noch selbständig steuerfähig sind. Das trifft insbesondere auf Personengesellschaften zu, die aufgrund des Transparenzprinzips kein Steuersubjekt sind, aber als „Person“ iSd Art. 3 Abs. 1 lit b) OECD-MA gelten. Da aber diese „Person“ zusätzlich in einem DBA-Staat iSd Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ansässig sein muss, und nach der Bilanzbündeltheorie steuerlich transparent behandelte Personengesellschaften mangels unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich¹⁷ dieses Kriterium nicht erfüllen, *ist eine GesBR von der Anwendung eines DBA ausgeschlossen*. Auch abkommensrechtlich werden die Einkünfte den Gesellschaftern zugerechnet.

Bei im Inland betrieblich tätigen Personengesellschaften (*Mitunternehmenschaften*) begründet der Verwaltungssitz in Österreich eine Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-MA, der nach den Grundsätzen des Art. 7 OECD-MA Gewinne zuzurechnen sind.¹⁸

4.3. ZURECHNUNGSKONFLIKTE MIT DRITTSTAATEN

Nachdem die Drittstaatsgesellschaft mit Verwaltungssitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich nach ausländischen Rechtsvorschriften (zivilrechtlich) als Gesellschaft bestehen bleibt und idR aufgrund des Satzungssitzes, der Eintragung in ein Firmenbuch oder anhand anderer Anknüpfungsmerkmale im Gründungsstaat *weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig* sein kann, wäre die Gesellschaft im DBA-Fall aus der Sicht des Drittstaates als dort *ansässige Gesellschaft weiterhin berechtigt, dessen DBA-Netz in Anspruch zu nehmen*.

Zurechnungskonflikte, die dadurch entstehen, dass der Gründungsstaat möglicherweise Einkünfte auf Ebene der Drittstaatsgesellschaft besteuert, Österreich jedoch in den Händen der Gesellschafter, können wirtschaftliche Doppelbesteuerung zur Folge haben. Nachdem im Verhältnis zu DBA-Staaten der Gründungsstaat in solchen Fällen „*Ansässigkeitsstaat*“ ist und Österreich „*Quellenstaat*“, sind „*Subjektqualifikationskonflikte*“¹⁹ anhand der DBA-rechtlichen Verteilungsnormen und – nach Ansicht des BMF – über Art. 23 A und B OECD-MA (Methodenartikel) nach den Grundsätzen des OECD-MK zu lösen.

Nach der Rechtsprechung handelt es sich bei Zurechnungskonflikten – um eine unilateral eigenständig zu beantwortende Rechtsfrage.²⁰ Die OECD hat sich bereits im „Partnership Report“ aus dem Jahr 1999²¹ mit der Lösung solcher Zurechnungskonflikte beschäftigt, dessen Kernaussagen im Zuge der regelmäßigen Updates des OECD-MA in den Kommentar dazu (OECD-MK) Eingang gefunden haben.²² Im Zuge des BEPS-Projektes wurde im Rahmen des Update 2017 des OECD-MA dem Art. 1 OECD-MA ein zweiter Absatz hinzugefügt, der zur Lösung solcher Zurechnungskonflikte beitragen soll.²³

Ist die Drittstaatsgesellschaft iSd Art. 4 OECD-MA in ihrem Gründungsstaat ansässig, weil sie dort als unbeschränkt steuerpflichtige Person behandelt wird, ist sie damit auch iSd

Art. 1 OECD-MA berechtigt, ein DBA in Anspruch zu nehmen. Aufgrund der *Doppelansässigkeit* kraft Verwaltungssitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich ist der Ansässigkeitsstaat anhand der Kollisionsnorm des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA zu bestimmen. Dabei kommt dem Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung besondere Bedeutung zu. Insofern wird die Drittstaatsgesellschaft, die ihren Verwaltungssitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat, abkommensrechtlich als eine gem. Art. 4 OECD-MA in Österreich ansässige und iSd § 1 Abs. 2 KStG *unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft* gelten. Sollte die Drittstaatsgesellschaft in ihrem Gründungsstaat betriebliche Aktivitäten entfalten, wäre eine Ergebnisabgrenzung anhand der Grundsätze des Art. 7 OECD-MA vorzunehmen. Konflikte zwischen den beiden Staaten könnten nur im Wege eines Verständigungsverfahrens (Art. 25 OECD-MA) gelöst werden.

5. LÖSUNG VON ALTFÄLLEN

Das BMF weist in ihrer Information darauf hin, dass bei Drittstaatsgesellschaften mit Sitz der Hauptverwaltung iSd § 10 IPRG und Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs. 2 BAO in Österreich, die aufgrund bisheriger EAS-Auskünfte als doppelt ansässige unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft qualifiziert wurden, durch *Umgründungsmaßnahmen von einer Liquidationsbesteuerung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene abgesehen werden kann*. Voraussetzung ist, dass sämtliche Gesellschafter der Drittstaatsgesellschaft ihre „Anteile“ spätestens mit Einbringungsstichtag 31.12.2021 in eine unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaft gemäß Art. III UmgrStG einbringen, die für diese Zwecke noch als begünstigte Kapitalanteile iSd § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG gelten. Es wäre wünschenswert, den Stichtag auf 1.1.2023 zu verschieben. Nicht zuletzt deshalb, um bei Leistungsbeziehung, die zwischen Gesellschafter und Gesellschaft bestanden haben, eine rückwirkende Umqualifizierung in Sondervergütungen (§ 23 Z 2 EStG) zu vermeiden.

Die Vermeidung einer Liquidationsbesteuerung bedarf demnach der Gründung einer übernehmenden österreichische GmbH, der Erstellung einer Einbringungsbilanz zum Einbringungsstichtag, der Unterfertigung eines Einbringungsvertrages, der Eintragung des Betriebsübergangs im Firmenbuch, der Löschung einer allenfalls im Firmenbuch eingetragenen inländische Zweigniederlassung der Ltd. und der Löschung der Ltd. im britischen Handelsregister (*Companies House*).

Eine solche Einbringung soll jedoch nicht für eine britische Ltd. mit eingetragener Zweigniederlassung im Inland möglich sein, weil diese bereits im Oktober 2022 vom BMJ in Abstimmung mit dem BMF über die steuerlichen Auswirkungen des BREXIT informiert worden sind und für die ohne weitere Schritte des Steuerpflichtigen die Rechtsfolgen der Liquidationsbesteuerung bereits mit Ablauf des 31.12.2020 eingetreten sind.

6. SATZUNGS- UND VERWALTUNGSSITZ IM AUSLAND

Drittstaatsgesellschaften, deren Satzungs- und Verwaltungssitz iSd § 10 IPRG im Ausland liegt, sind zivilrechtlich *weiterhin als ausländische juristische Personen des privaten Rechts* einzustufen.²⁴

- Liegen Satzungs- und Verwaltungssitz iSd § 10 IPRG sowie der Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs. 2 BAO) im Ausland, unterliegt die Drittstaatsgesellschaft *mit etwaigen inländischen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht* iSd § 1 Abs. 3 Z 1 KStG (iVm § 98 EStG), wenn die Gesellschaft nach einem *Typenvergleich* mit einer inländischen *juristischen Person des privaten Rechts* vergleichbar ist.
- Liegen Satzungs- und Verwaltungssitz iSd § 10 IPRG im Ausland, der Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs. 2 BAO jedoch im Inland, unterliegt die Gesellschaft als ausländische Person des privaten Rechts gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG der *unbeschränkten Steuerpflicht*.

Gesellschaften mit Sitzungssitz im EU/EWR-Gebiet, die sowohl ihren Verwaltungssitz iSd § 10 IPRG als auch ihren Ort der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs. 2 BAO im Inland haben, fallen unter den Schutz der Niederlassungsfreiheit und gelten daher als juristische Person des privaten Rechts als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft iSd § 1 Abs. 2 Z 1 KStG. Auf die sich daraus in DBA-Fällen ergebenden Folgen (Ansässigkeit, Ergebnisaufteilung) wurde bereits hingewiesen.

Durch die BMF-Info werden anderslautende EAS-Auskünfte aufgehoben, in denen noch davon ausgegangen wurde, dass nach ausländischem Recht gegründete, dem Typenvergleich standhaltende Kapitalgesellschaft mit Verwaltungssitz und Ort der Geschäftsleitung anzuerkennen und in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind.²⁵

7. KRITISCHE ANMERKUNGEN

Nach den Ausführungen des BMF soll bei der Beurteilung von Drittstaatsgesellschaften ausschließlich einer zivilrechtlichen Betrachtung gefolgt werden, ungeachtet einer Vergleichbarkeit in Drittstaaten gegründeter ausländischer Rechtsgebilde nach Maßgabe eines Typenvergleichs. Nach bisheriger Verwaltungspraxis war die zivilrechtliche Behandlung eines ausländischen Rechtssubjekts durch den Ansässigkeitsstaat bedeutungslos, solange dieses dem Typus nach und in ihrer Struktur unter Beachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtlichen Aufbaus einer inländischen Körperschaft vergleichbar war.²⁶ Künftig soll der Typenvergleich auf Drittstaatsgesellschaften mit Verwaltungssitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich generell keine Anwendung finden, indem ausschließlich der zivilrechtlichen Beurteilung gefolgt werden soll. Der Typenvergleich soll jedoch weiterhin angewandt werden, wenn Gesellschaften ihren Verwaltungssitz und ihren Ort der Geschäftsleitung im Ausland haben oder nur der Verwaltungssitz im Ausland gelegen ist, sodass in solchen Fällen keine Liquidationsbesteuerung Platz greifen kann.

Die „Umwandlung“ in eine steuerlich transparente GesBR bzw. ein Einzelunternehmen samt Sachauskehr der Wirtschaftsgüter wird im internationalen Kontext Verwerfungen auslösen. Im DBA-Fall kann die Abkommensberechtigung der Drittstaatsgesellschaft unterschiedlich beurteilt werden, auch im Bereich der Einkünftezurechnung kann es zu Irritationen mit der Folge doppelter Besteuerung kommen.

Der vom BMF vorgenommene Paradigmenwechsel ist offenbar eine Folge der durch das BMJ-Schreiben zur britischen Ltd. ergangenen Information zu deren steuerlichen Behandlung, die nun auf alle Drittstaatsgesellschaften ausgedehnt werden soll.

Dennoch ist die Abkehr von traditionellen Grundsätzen der steuerlichen Einordnung ausländischer Rechtsgebilde unverständlich, zumal auf österreichischer Seite mit keinen Steuereinbußen zu rechnen ist, wenn dem Typenvergleich standhaltende Drittstaatsgesellschaften weiterhin anerkannt werden, die aufgrund ihres Verwaltungssitzes und Ortes der Geschäftsleitung ohnehin gemäß § 1 Abs. 2 KStG *unbeschränkt steuerpflichtig* und gem. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA *in Österreich ansässig* wären.

Nachdem die Drittstaatsgesellschaften weiterhin als zivilrechtliches Gebilde existieren und idR nach nationalem ausländischem Steuerrecht dort auch *unbeschränkt steuerpflichtig* sein werden, muss davon ausgegangen werden, dass *Zurechnungskonflikte* nicht die Ausnahme, sondern die Regel sein werden.

Solche wären wesentlich leichter zu lösen, wenn Österreich die einem Typenvergleich entsprechende Drittstaatsgesellschaft anerkennen würde. Die Aufteilung der Besteuerungsrechte könnte durch Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA) und auf Grundlage der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) deutlich leichter gelöst werden. Aufgrund der dann ohnehin in Österreich verhangenen stillen Reserven könnte auch auf eine steuerliche Entstrickung verzichtet werden.

Deshalb besteht keine Notwendigkeit ein bisher bewährtes System im Umgang mit ausländischen Rechtsgebilden wegen eines zivilrechtlichen Urteils zu ändern. Nachdem es durchaus wirtschaftliche Gründe dafür gibt, Gesellschaften nach einer ausländischen Rechtsordnung zu errichten, jedoch von Österreich aus zu führen, sollte die doppelt ansässigen Gesellschaften ohnehin immanente steuerrechtliche Komplexität nicht weiterhin verschärft werden, sondern für in Österreich ansässige Drittstaatsgesellschaften („*Österreich-Limiteds*“) der Status Quo beizubehalten werden. Es bleibt zu hoffen, dass das BMF die auch in der Stellungnahme der KSW²⁷ geäußerten Bedenken berücksichtigt. ■

- 1 EuGH 30.9.2003, C-167/01, *Inspire Art Ltd.*; EuGH 14.9.2006, C-386/04, *Centro die Musicologia Walter Stauffer*.
- 2 *Schollmeyer*, Geht es für die britische Ltd. nach dem Brexit zurück auf die Trabrennbahn?, NZG 2021, 692 (693)
- 3 *Kriwanek*, BREXIT: Ltd mit Verwaltungssitz in Österreich, Lexis360, Rechtsnews 32337 v. 4.5.2022.
- 4 BMF v. 30.12.2020 IV A 3 – S 0284/20/10006 :003, BStBl 2021, 46; *Thölke*, Kein Bestandsschutz für die „deutsche“ Limited?, IWB 2021, 322 (323).
- 5 Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein v. 10.03.2022 - VI 3510 - S 7104 - 167.
- 6 Handels- und Kooperationsabkommen zwischen der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft einerseits und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland andererseits, ABl L 444/14 v. 31.12.2020.
- 7 OLG München v. 5.8.2021 – 29 U 2411/21 Kart, RIW 2021, 839.
- 8 Information des Bundesministeriums für Justiz zu den Folgen des Brexit für Limited Liability Companies; Auslaufen der Übergangsregelung (14.10.2020).
- 9 Bundesgesetz vom 15. Juni 1978 über das internationale Privatrecht (IPR-Gesetz), BGBl 304/1978 in aktueller Fassung.
- 10 KStR 2013, Rz 1425.
- 11 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017).
- 12 KStR 2013, Rz 1205.
- 13 BGBl 1976/431.
- 14 BGBl 1994/613 idF BGBl II 2012/77, BGBl III 2018/93.
- 15 BGBl 1992/679.
- 16 EAS 589 v. 15.3.1996; EAS 806 v. 29.1. 1997; EAS 1131 v. 29.9.1997; EAS 1704 v. 14.8.2000; EAS 1784 v. 11.1.2001; EAS 1891 v. 18.7.2001; EAS 2196 v. 13.1.2003; EAS 2470 v. 5.7.2004.
- 17 Gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD-MA „...bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.“
- 18 Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (VPR 2021), Rz 375 ff.
- 19 *Loukota*, Qualifikationskonflikte einschließlich Zurechnungskonflikten, SWI 2022, 336 (336).
- 20 BFH 25.5.2011, I R 95/10, BFHE 234, 63.
- 21 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6 (1999).
- 22 Art. 1 Z 2 ff. und Art. 23 Z 59.1. ff OECD-MK.
- 23 Die Übernahme von Art. 1 Abs. 2 OECD-MA wurde auch im Multilateralen Instrument (MLI, BGBl III 93/2018) vorgeschlagen, dem Österreich aber nicht gefolgt ist. Das österreichische BMF hat bei Übernahme dieser Bestimmung aufgrund der österreichischen Qualifikation von Investmentfonds und Personengesellschaften als transparente Gebilde Nachteile befürchtet. Fließen z.B. aus Österreich stammende Kapitaleinkünfte, einem im Ausland als intransparent qualifizierten Fonds zu, die an in Österreich oder in Drittstaaten ohne vergleichbare DBA-Begünstigung ansässige Steuerpflichtige weitergeleitet werden, wären aufgrund der gem. Art. 1 Abs. 2 OECD-MA idF des Update 2017 anzuerkennenden Ansässigkeit des Fonds im Empfängerstaat diese Kapitaleinkünfte in Österreich vollständig von der Steuer zu entlasten. 1670 der Beilagen XXV. GP, 3. *Kofler*, in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, X/44.
- 24 OGH 27.1.2022, 9Ob74/21d.
- 25 EAS 2516 v. 17.8.2004 (Jersey-Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung); EAS 2177 v. 10.12.2022 (Doppelt ansässige Gesellschaft auf der Isle of Man); EAS 1921 v. 4.9.2001 (Internationale Schachtelbeteiligung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften); EAS 1326 v. 22.9.1998 (Doppelansässige Kapitalgesellschaften und inländisches Schachtelprivileg); EAS 970 v. 13.11.1996 (Doppelansässige Kanada-Holding); EAS 623 v. 21.4.1995 (Verlustvortrag für Inlandsbetriebsstätte einer US-Gesellschaft), EAS 598 v. 16.3.1995 (Doppelansässige Kapitalgesellschaften).
- 26 KStR 2013, Rz 133.
- 27 KSW, Stellungnahme zum Entwurf einer BMF-Information betreffend die ertragsteuerliche Beurteilung von Drittstaatsgesellschaften mit Verwaltungssitz (§ 10 IPRG) und Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs. 2 BA0) in Österreich (23.6.2022).