

Abkommensrecht, Außensteuerrecht, EU-Recht

Redaktion: MR Dr. Heinz Jirousek, BMF

Mutter-Tochter-Richtlinie versus § 94a EStG: Quellensteuerfreie Ausschüttungen bei „mittelbarer“ Beteiligung der Muttersgesellschaft?

ÖStZ 2005/
791, S. 332

Aufgrund der unklaren Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) gewähren zahlreiche EU-Mitgliedstaaten die Quellensteuerfreiheit für Auswärtsausschüttungen nur im Falle einer „unmittelbaren“ Beteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft¹⁾. So fordert zB der in Umsetzung des Art 5 MTR eingeführte § 94a EStG das Bestehen einer „unmittelbaren“ Beteiligung von zumindest 10 % als Voraussetzung für die Quellensteuerfreiheit von Ausschüttungen an EU-Muttersgesellschaften. Die Zwischenschaltung einer mitunternehmerisch tätigen Personengesellschaft soll deswegen trotz ihrer aus der Sicht des Quellenstaates vorhandenen Steuertransparenz schädlich sein²⁾, wobei diesfalls idR auch die Anwendung des begünstigten Schachtelsatzes des jeweiligen DBA ausgeschlossen sein wird³⁾. Der folgende Beitrag soll der Frage nachgehen, wie diese Problematik aus dem Blickwinkel der Mutter-Tochter-Richtlinie zu beurteilen ist.

Dr. Stefan Bendlinger, StB

ICON WT-GmbH

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler,

LL.M. (NYU)

Universität Linz

I. Das Erfordernis der Unmittelbarkeit im österreichischen Steuerrecht

Das österreichische Steuerrecht verwendet das Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit derzeit nicht nur im hier fraglichen § 94a EStG, sondern zB auch in § 94 Z 2 EStG und § 9 Abs 4 und Abs 7 KStG⁴⁾. Traditionell wird das Kriterium der Unmittelbarkeit formalrechtlich verstanden und sein Vorliegen – trotz § 24 Abs 1 lit e BAO⁵⁾ – nur dann bejaht, wenn zwei Körperschaften ohne weitere Zwischenstrukturen (einschließlich einer Personengesellschaft) miteinander verknüpft

sind⁶⁾. Der gleichermaßen vertretbare materiellrechtliche Ansatz⁷⁾, wonach die Zwischenschaltung einer steuerlich transparenten Personengesellschaft nichts an der Unmittelbarkeit ändere, da deren Einkünfte ertragsteuerlich unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden, konnte sich bislang nicht durchsetzen und erscheint nunmehr durch § 9 Abs 4 TS 2 KStG (arg „mittelbar über eine Personengesellschaft“) ausgeschlossen. Trotz der formalrechtlichen Sichtweise ändert hingegen eine „zwischeneschaltete“ vermögensverwaltende Personengesellschaft nach teilweise in Österreich vertretener Ansicht⁸⁾ und überzeugend

Das Halten eines Gesellschaftsanteiles über eine steuerlich transparente Personengesellschaft steht einer KEST-Entlastung nach § 94a EStG nicht entgegen.

1) Siehe zB § 94a ÖEStG; § 43b Abs 2 dEStG.

2) So für Österreich zB EAS 2052 = SWI 2002, 310; *Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002) Rz 189 iVm 168; siehe auch *Doralt/Kirchmayr*, EStG⁸, § 94a Tz 15 mwN.

3) Siehe etwa EAS 2052 = SWI 2002, 310 (Nichtanwendung des 5 %-Satzes im DBA Deutschland bei Beteiligung über eine deutsche GmbH & Co KG); zum Kriterium der Unmittelbarkeit in Art 10 Abs 2 OECD-MA siehe etwa *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg.), Doppelbesteuerung (2004) Art 10 MA Tz 77 mwN, sowie *Tischbirek* in *Vogel/Lehner*, DBA⁴, Art 10 Rz 55 und insb Rz 73 f zu neueren Tendenzen in Deutschland, wonach das Halten einer Beteiligung über eine Personengesellschaft – trotz des Erfordernisses der Unmittelbarkeit – womöglich der Quellensteuerbefreiung bzw Schachtelbegünstigung nicht entgegen steht.

4) Zum früheren § 10 Abs 2 KStG aF und den Änderungen durch das BBG 2003, seit dem auch mittelbare Beteiligungen über Kapital- bzw Personengesellschaften von § 10 Abs 2 KStG erfasst sind, siehe etwa Rz 555 KStR 2001; *Kristen/Passyner*, International Holding Regime Revised, ET 2003, 326 (326 ff); *D. Aigner/G. Kofler*, Internationale Schachtelbeteiligungen – Neuregelung durch das Budgetbegleitgesetz 2003, ecolo 2003, 485 (485 ff).

5) Zur grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 24 Abs 1 lit e BAO auf Mitunternehmensformen siehe zB VwGH 27. 5. 1983, 82/17/0159, ÖStZB 1984, 18; VwGH 26. 11. 1990, 89/15/0049, ÖStZB 1991, 218; VwGH 5. 8. 1993, 93/14/0106, ÖStZB 1994, 66; *Ritz*, BAO², § 24 Tz 16; *Blasina*, „Unmittelbarkeit“ im internationalen Schachtelprivileg (§ 10 Abs 2 KStG) und bei der KEST-Befreiung gemäß § 94 a EStG, SWI 2002, 171 (172).

6) Vgl zB Rz 559 KStR 2001; EAS 2052 = SWI 2002, 310; *Wiesner et al*, KStG, § 10 Anm 22; *Bauer/Quantschnigg*, KStG, § 9 Tz 46; *Doralt/Kirchmayr*, EStG⁸, § 94a Tz 15; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 94 Tz 6; siehe aus der deutschen Rsp auch BFH 4. 4. 1974, I R 73/72, BFHE 112, 351, BStBl 1974 II 645; BFH 7. 4. 1976, I R 75/73, BFHE 119, 146, BStBl 1976 II 557; BFH 10. 2. 1982, I B 39/81, BFHE 135, 307, BStBl 1982 II 392.

7) Vgl *Ludwig*, Mutter-Tochter-Richtlinie und zwischeneschaltete Personengesellschaft – richtlinienwidrige Umsetzung? RdW 1997, 752 (753); *Balsina*, SWI 2002, 171 (171 ff); dies ausdrücklich ablehnend BFH 10. 2. 1982, I B 39/81, BFHE 135, 307, BStBl 1982 II 392.

8) Rz 559 KStR 2001 (zum früheren § 10 Abs 2 KStG); ebenso zur früheren Organschaft, wo ebenfalls Unmittelbarkeit gefordert war, *Bauer/Quantschnigg*, KStG, § 9 Tz 46; Rz 395 KStR 2001; krit *Hirschler*, Rechtsformplanung (2000) 202; aA zum Gruppenbesteuerungsregime wohl ErlRV 651 BlgNR 22. GP = ÖStZ 2004/322, 133 (143) und *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2005/172, 82 (83), wo die vermögensverwaltende Personengesellschaft der mittelbaren Beteiligung nach § 9 Abs 4 TS 2 KStG zugeordnet wird.

der deutscher Rsp⁹⁾ wegen der völligen „Ausblendung“ der Personengesellschaft¹⁰⁾ und der anteiligen steuerlichen Erfassung der Beteiligung an der Tochterkörperschaft bei den Gesellschaftern („Bruchteilsbetrachtung“¹¹⁾) nichts an der Unmittelbarkeit der Beteiligung; entsprechend kommt nach österreichischer Ansicht auch die Quellensteuerfreiheit des § 94a EStG bei Ausschüttungen an eine zwischengeschaltete vermögensverwaltende Personengesellschaft zur Anwendung¹²⁾. Zusammenfassend liegt daher nach dieser Ansicht eine lediglich mittelbare Beteiligung nicht nur dann vor, wenn der Anteil an der Tochtergesellschaft über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft gehalten wird¹³⁾; zu den mittelbaren Beteiligungen gehören vielmehr auch Kapitalanteile, die von einer Personengesellschaft gehalten werden, an der die Muttergesellschaft als Mitunternehmer beteiligt ist.

II. Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie

Es lässt sich also einleitend festhalten, dass nach nationalem Verständnis des Kriteriums der Unmittelbarkeit in § 94a EStG die Zwischenschaltung einer mitunternehmerischen Personengesellschaft der Quellensteuerfreiheit von Ausschüttungen an EU-Muttergesellschaft nach dieser Bestimmung entgegensteht. Fraglich ist aber, ob diese Auslegung durch die MTR gedeckt ist. Nach Art 1 Abs 1 TS 2 iVm Art 5 MTR sind die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit¹⁴⁾. Für das Vorliegen eines solchen zur Quellensteuerfreiheit führenden Mutter-Tochter-Verhältnisses muss die Muttergesellschaft ua nach Art 3 MTR einen „Anteil von wenigstens 20 % am Kapital“ der Tochtergesellschaft halten. Anders als etwa in Art 3 lit b der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie¹⁵⁾ oder im die grenzüberschreitende Dividendenzahlung regelnden Art 15 des Abkommens zwischen der EG und der Schweiz¹⁶⁾ ist der Begriff des Anteils- bzw Beteiligungsbesitzes in der MTR aber nicht durch das Erfordernis der *Unmittelbarkeit* oder – wohl synonym – *Direktheit* qualifiziert¹⁷⁾. Relativ unstrittig ist aber zunächst,

dass die „indirekte“ Beteiligung über andere Körperschaften nicht nur aufgrund der ausdrücklichen Anordnung im Rahmen der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie¹⁸⁾ und des EG-Schweiz-Abkommens, sondern auch bei der MTR nicht genügt, was aufgrund der international vorherrschenden Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften bisher sowohl von der Kommission¹⁹⁾ als auch von der hA im Schrifttum²⁰⁾ vertreten wurde.

Inwieweit aber das Halten einer Tochtergesellschaft über eine mitunternehmerisch tätige Personengesellschaft privilegiert ist, ist nicht nur – bei explizitem Abstellen auf eine „direkte Beteiligung“ – für die Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie und das EG-Schweiz-Abkommen zweifelhaft²¹⁾, sondern bleibt auch trotz der unlängst erfolgten Änderung²²⁾ für die MTR weiterhin offen. Im Anwendungsbereich der MTR geht die hA allerdings zu Recht davon aus, dass auch das Halten der Beteiligung über eine steuertransparente Personengesellschaft ausreichend ist und zu einer quotalen Beteiligungszurechnung führt²³⁾. In der Literatur wurde bereits über ein diesbezügliches Ruling der niederländischen Finanzverwaltung berichtet, wonach Ausschüttungen einer niederländischen Gesellschaft an eine deutsche GmbH & Co KG (anteilig) quellensteuerfrei gestellt werden²⁴⁾. Für dieses Ergebnis, auch bei Zwischenschaltung einer

[...] holding“ die Rede ist. Im ursprünglichen Kommissionsvorschlag zur Zinsen-Lizenzgebühren-RL sollten noch „mittelbare und unmittelbare“ Beteiligungen erfasst werden (KOM(1998)67, ABl C 123/9 ff [22. 4. 1998]); der Rat hat diesen Vorschlag nicht angenommen und eine Einschränkung auf „auf die ausdrücklich aufgeführten Gesellschaftsformen, wenn diese direkt miteinander verbunden sind, sowie deren Betriebsstätten“ gewünscht (PRES/99/165 [28. 5. 1999]).

9) BFH 9. 5. 2000, VIII R 40/99, BFH/NV 2001, 17 = HFR 2001, 132; BFH 9. 5. 2000, VIII R 41/99, BFHE 192, 273, BStBl 2000 II 686.

10) Siehe etwa Rz 6022 EStR 2000.

11) Dazu zB VwGH 21. 2. 2001, 2000/14/0127, ÖStZB 2002/131; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 31 Tz 6; aus der umfangreichen deutschen Rsp siehe etwa BFH 19. 3. 1996, VIII R 15/94, BFHE 180, 146, BStBl 1996 II 312; die Zweifel an dieser Rsp, die in BFH 13. 7. 1999, VIII R 72/98, BFHE 190, 87, BStBl 1999 II 820, geäußert wurden, sind durch das Urteil BFH 9. 5. 2000, VIII R 41/99, BFHE 192, 273, BStBl 2000 II 686, mittlerweile behoben; dazu klarstellend auch BFH 25. 1. 2001, VIII B 46/00, BFH/NV 2001, 779.

12) Siehe zB *Loukota*, Außensteuerrecht, Rz 189 iVm 168.

13) Siehe zB BFH 12. 6. 1980, IV R 128/77 BFHE 131, 49, BStBl 1980 II 646; BFH 9. 5. 2000, VIII R 41/99, BFHE 192, 273, BStBl 2000 II 686.

14) Zum Inhalt des autonom auszulegenden Begriffes des Steuerabzugs an der Quelle siehe zB EuGH 13. 2. 1996, C-197/94 und C-252/94, Slg 1996, I-505, *Bautiaa und Société française maritime* – Tz 39; EuGH 8. 6. 2000, C-375/98, Slg 2000, I-04243, *Epson* – Tz 23; EuGH 4. 10. 2001, C-294/99, Slg 2001, I-6797, *Athinaiki Zythopii* – Tz 27 f; EuGH 25. 9. 2003, C-58/01, Slg 2003, I-9809, *Océ van der Grinten* – Tz 46 f.

15) Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 157/49 ff (26. 6. 2003).

16) Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, ABl L 385/30 ff (29. 12. 2004); zur Dividendenbesteuerung nach diesem Abkommen siehe *Hull*, The EC Parent-Subsidiary Directive in Switzerland – Swiss Outbound Dividends, BIFD 2005, 63 (63 ff).

17) In Art 3 lit b der Zinsen-Lizenzgebühren-RL wird eine „unmittelbare“ Beteiligung gefordert, in Art 15 des EG-Schweiz-Abkommens eine „direkte“, während zB in den englischen Fassung jeweils von einer „direct

18) Dazu *Distaso/Russo*, The EC Interest and Royalties Directive – A Comment, ET 2004, 143 (145); *Thömmes*, Commentary on the Parent/Subsidiary Directive, in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.3, Art 3 Tz 67 f.

19) „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEC(2001)1681, 356 f; noch deutlicher die englische Fassung: „[T]he Parent-Subsidiary Directive currently applies where companies have a direct holding of 25 % or more in the capital of the company located in another Member State that is paying the dividends“ („Company Taxation in the Internal Market“, SEC(2001)1681, 327). Siehe auch die Mitteilung der Kommission „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse“, KOM(2001)582 endg, 14: „Die Mutter-Tochter-Richtlinie muss außerdem dahin gehend geändert werden, dass sie sowohl direkte als auch indirekte Beteiligungen abdeckt. Alternativ könnte eine vergleichbare Wirkung im Wege einer niedrigeren Mindestbeteiligung erzielt werden.“ Dieser Vorschlag wurde letztlich durch die Richtlinie 2003/123/EG vom 22. Dezember 2003 umgesetzt (siehe das nunmehr gesenkte Beteiligungsmaß in Art 3 Abs 1 lit a MTR).

20) *Knobbe-Keuk*, Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien, EuZW 1992, 336 (340); *Tumpel*, Beseitigung der Doppelbesteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren innerhalb der EG, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 163 (171 f); *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 264; *Thömmes in Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.3, Art 3 Tz 22 f; *Maisto*, The 2003 amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive: what's next? EC Tax Rev. 2004, 164 (176); siehe auch *Farmer/Lyal*, EC Tax Law (1994) 267, unter Rückgriff auch Art 10 Abs 2 OECD-MA; teilweise aa *De Hosson*, The Parent-Subsidiary Directive, Intertax 1990, 414 (430 f); krit auch *Ludwig*, RdW 1997, 752 (754).

21) Dazu *Distaso/Russo*, ET 2004, 143 (146).

22) Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 007/41 ff (13. 1. 2004).

23) So zB *Tumpel*, Harmonisierung 264; *Ludwig*, RdW 1997, 752 (752 ff); *Hirschler*, Rechtsformplanung (2000) 55 f; *Blasina*, SWI 2002, 171 (171 ff); *Bendlinger*, Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie in der EU, SWI 2004, 277 (281 f); *Bullinger*, Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie ab 2005: Erweiterung des Anwendungsbereiches und verbleibende Probleme, IStR 2004, 406 (409); *Jesse*, Richtlinien-Umsetzungsgesetz – EURLUMSG: Anpassung des § 43b EStG (Kapitalertragsteuerbefreiung) an die geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie, IStR 2005, 151 (158).

24) Siehe *Bullinger*, IStR 2004, 406 (409); zur Beurteilung der Steuertransparenz einer ausländischen Gesellschaft nach niederländischem Recht siehe auch *Besluit Staatssecretaris van Financien van 18. 12. 2004*, „Vennootschapsbelasting. Dividendbelasting. Inkomstenbelas-

steuertransparenten Personengesellschaft die Vorteile der MTR zu gewähren, sprechen uE auch die besseren Argumente:

- Im international steuerrechtlichen Kontext wird die von einer steuertransparenten Personengesellschaft unterhaltene Betriebsstätte dem einzelnen Mitunternehmer zugerechnet²⁵). Ist daher die fragliche Beteiligung einer im EU-Sitzstaat der Muttergesellschaft gelegenen Personengesellschaftsbetriebsstätte zuzurechnen, ist demnach aus der Sicht des Staates der ausschüttenden Tochtergesellschaft die Quellensteuerfreiheit jedenfalls zu gewähren²⁶). Der Umstand, dass im Rahmen der Änderung der MTR durch die ÄnderungsRL 2003/123/EG der Fall, bei dem sich Muttergesellschaft und Betriebsstätte im gleichen Staat befinden, nicht ausdrücklich geregelt worden ist, ist darauf zurückzuführen, dass diese Konstellation unstrittig schon in der Ursprungsfassung der MTR abgebildet war: Nach dem Konzept der MTR liegt diesfalls aus der Sicht des Quellenstaates eine Gewinnausschüttung an das „Stammhaus“ dieser Betriebsstätte (Gesellschafter der Personengesellschaft) vor. Der Fall, bei dem die Betriebsstätte im Staat der Muttergesellschaft belegen ist, bedurfte deshalb denklogisch keiner gesonderten Regelung, da steuerrechtlich betrachtet ohnehin ein unmittelbarer Bezug der Dividenden durch die Muttergesellschaft gegeben ist²⁷). Geht man im Falle von Personengesellschaften von dieser betriebsstättenbezogenen Betrachtung aus, ist weiters auch die Situation einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte erfasst²⁸), was nach der Erweiterung der MTR durch die ÄnderungsRL 2003/123/EG selbst dann gilt, wenn Mutter- und Tochtergesellschaft in ein und demselben, aber vom EU-Betriebsstättenstaat verschiedenen Mitgliedstaat ansässig sind (Art 1 Abs 1 TS 4 MTR)²⁹).
- Weiters ist dem dem Wortlaut der MTR ein Unmittelbarkeitserfordernis nicht zu entnehmen³⁰). Verlangt also der

ting. Europees recht. Wijziging moeder-dochterrichtlijn. Kwalificatie rechtsvormen“, CPP2004/2730M (abrufbar über die Suchfunktion auf <http://www.minfin.nl/>).

- 25) Siehe zB BFH 26. 2. 1992, I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl 1992 II 937; BFH 7. 8. 2002, I R 10/01, BFHE 199, 547, BStBl 2002 II 848; ebenso zB EAS 135 (29. 5. 1992) = *Jirousek/Loukota*, Steuerfragen International (1994) 69 f; *Kuschill/Loukota*, § 6 Z 6 EStG (neu) und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, ÖStZ 2005, 283 (284).
- 26) Zur Erfassung dieser Betriebsstätten-Konstellation durch Art 1 iVm Art 5 MTR siehe etwa *SaB*, Die Fusionsrichtlinie und die Mutter/Tochterrichtlinie, DB 1990, 2340 (2346); *Bell*, Cross-Border Repatriation of Dividends: Tax Neutral in the European Union? DFI 2005, 18 (22); siehe auch *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (167 ff). Quellensteuerfreiheit muss grundsätzlich auch dann gewährt werden, wenn die Betriebsstätte der qualifizierten Muttergesellschaft im Sitzstaat der Tochtergesellschaft gelegen ist, wenngleich dieser Staat nach hA dennoch die Betriebsstättengewinne besteuern darf; siehe dazu *Garcia Prats*, Application of the Parent-Subsidiary Directive to Permanent Establishments? ET 1995, 179 (181 f); *Thömmes* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.5, Art 5 Tz 18; *Zanotti*, Taxation of Inter-Company Dividends in the Presence of a PE: The Impact of the EC Fundamental Freedoms, ET 2004, 535 (542 f); *Bell*, DFI 2005, 18 (22); siehe auch *SaB*, DB 1990, 2340 (2346).
- 27) Vgl *Jesse*, Richtlinien-Umsetzungsgesetz – EURLUmSG: Anpassung des § 43b EStG (Kapitalertragsteuerbefreiung) an die geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie, IStR 2005, 151 (158).
- 28) *SaB*, DB 1990, 2340 (2346); *Tumpel*, Harmonisierung 264; *Garcia Prats*, ET 1995, 179 (182 f); *Thömmes* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law, Chapter 6.5, Art 5 Tz 19; *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (167 f); *Zanotti*, ET 2004, 535 (541).
- 29) So jüngst *Bendlinger*, SWI 2004, 277 (281 f); zu dieser nunmehr von der MTR erfassten Betriebsstätten-Konstellation siehe zB *Zanotti*, ET 2004, 493 (503); *Maisto*, EC Tax Rev. 2004, 164 (169); *Bell*, DFI 2005, 18 (22); selbst einer in einem Drittstaat gelegenen Betriebsstätte einer EU-Muttergesellschaft soll die KESt-Entlastung nicht versagt werden; dazu *Zanotti*, ET 2004, 535 (536).
- 30) Siehe auch *Jesse*, IStR 2005, 151 (158).

Gemeinschaftsrechtssetzer sowohl in der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie als auch hinsichtlich der Dividendenbesteuerung im EG-Schweiz-Abkommen eine „direkte“ Beteiligung, tut dies jedoch nicht im Rahmen der MTR, so zeigt sich im Gegenschluss, dass auch „indirekte“ Beteiligungen in den Anwendungsbereich der MTR fallen, sofern dem nicht – wie nach hA bei indirekten Beteiligungen über andere Körperschaften – systematische Gründe entgegenstehen. Das lässt sich auch aus dem neuen Art 4 Abs 1a der MTR ableiten, der normiert, dass Steuern auf Gewinne, die von einem transparenten, aber letztlich der KöSt unterliegenden Rechtsträger bezogen werden, bei der Muttergesellschaft zumindest anzurechnen sind³¹).

- Auch das Abstellen des Art 2 MTR auf die jeweilige Körperschaftsteuer spricht dafür, den körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern die Anteile an EU-Gesellschaften, die von ihrer Personengesellschaft gehalten werden, zuzurechnen und bei diesen die übrigen Voraussetzungen für die Anwendung der MTR zu prüfen³²). Wenig zugkräftig ist hier uE der Einwand, dass Personengesellschaften nicht im Anhang zur MTR als qualifizierte Gesellschaftsformen angeführt sind; dies erklärt sich schon daraus, dass sie aufgrund ihrer Steuertransparenz als solche nicht der von der MTR in Art 2 geforderten Ertragsbesteuerung unterliegen und die relevanten Steuersubjekte daher die dahinterstehenden Gesellschafter sind³³). Bestätigt wird die hier vertretene Auslegung wohl auch durch die ausdrückliche Aufnahme hybrider Gesellschaften in den Anwendungsbereich der MTR durch die ÄnderungsRL 2003/123/EG.
- Schließlich verwendet die Präambel der MTR hinsichtlich des Mutter-Tochter-Verhältnisses eine allgemeine Formulierung – „die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft“ –, woraus sich schließen lässt, dass nicht nur die „direkte“ Beteiligung zwischen den beiden Gesellschaften ins Auge gefasst wurde, sondern auch eine umfassende – die Rechtsformwahl nicht behindernde – Betrachtung des Steuersystems in Bezug auf Mutter-Tochter-Beteiligungsverhältnisse; dies wiederum spricht für die Unschädlichkeit der Zwischenschaltung eines steuertransparenten Gebildes³⁴). Der Einbehalt einer Quellensteuer würde Fälle der mittelbaren Beteiligung über Personengesellschaften nämlich unsachlich gegenüber der direkten Beteiligung benachteiligen und gerade dadurch zu einer den Intentionen der MTR widersprechenden Doppelbesteuerung führen.

III. Conclusio

Zusammenfassend zeigt sich also, dass nach Wortlaut und Zielsetzung der MTR die besseren Argumente dafür sprechen, die Quellensteuerfreiheit für Ausschüttungen an eine EU-Muttergesellschaft nach Art 5 MTR auch dann zu gewähren, wenn diese die Beteiligung an der Tochtergesellschaft über eine zwischengeschaltete steuertransparente Personengesellschaft hält. Das zB in Österreich (§ 94a öEStG) und Deutschland (§ 43b Abs 2 dEStG) normierte Kriterium der „Unmittelbarkeit“ ist vor diesem Hintergrund richtlinienkonform wohl dahin gehend zu interpretieren, dass nur die Zwischenschaltung

31) Ebenso *Bullinger*, IStR 2004, 406 (409 m FN 22).

32) So *Bullinger*, IStR 2004, 406 (409).

33) Dazu ausf *Ludwig*, RdW 1997, 752 (755).

34) In diesem Sinne *Blasina*, SWI 2002, 171 (173 f).

anderer Körperschaften schädlich ist³⁵⁾). Das wäre auch im Hinblick auf den Entfall der Notwendigkeit der „unmittelbaren Beteiligung“ in § 10 Abs 2 KStG durch das BBG 2003 konsequent. Abschließend ist freilich noch zu erwähnen, dass aus österreichischer Sicht § 94a EStG in seiner Gesamtheit

35) Für die Praxis sei darauf hingewiesen, dass sich der Steuerpflichtige bei nicht richtiger Umsetzung der MTR im innerstaatlichen Steuerrecht unmittelbar auf die Richtlinie berufen kann; siehe zB EuGH 17. 10. 1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94, Slg 1996, I-5063, *Denkavit* – Tz 37 ff.



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 Wirtschaftstreuhand

auch auf erhebliche Bedenken im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten stößt³⁶⁾.

36) Dazu etwa *Blasina*, SWI 2002, 171 (173 f); *W. Loukota*, Dividendenbesteuerung bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht – verbleibende Diskriminierungen im Lichte der EG/EWR-Freiheiten, SWI 2004, 504 (504 ff); zum Parallelproblem bei § 10 Abs 2 KStG siehe bereits *G. Kofler/Toifl*, *Austria's Differential Treatment of Domestic and Foreign Inter-Company Dividends Infringes the EU's Free Movement of Capital*, ET 2005, 232 (232), und *D. Aigner/G. Kofler*, *Internationales Schachtelprivileg gemeinschaftsrechtswidrig!* taxlex 2005, 49 (49 ff).

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 Wirtschaftstreuhand.

