

Anscheinend muss es doch kein Viertel sein

Teilveräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung

[VON MAG. JOHANN WIEDLROITHER UND MAG. HARALD AIGNER*](#)

In der Literatur wurde bereits des Öfteren die Frage diskutiert, ob bei Teilveräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung der veräußerte Anteil einer qualifizierten Beteiligung entsprechen muss. Aufgrund einer bereits vor einiger Zeit ergangenen Entscheidung des UFS Klagenfurt sowie einer Berufungsvorentscheidung des Finanzamts (FA) Linz dürfte diese Frage nunmehr zugunsten des Steuerpflichtigen geklärt sein.

1. Zur Ausgangslage

Bei einer im Jahr 2006 durchgeführten Betriebsprüfung einer Kapitalgesellschaft (GmbH), welche den Prüfungszeitraum von 2001 bis 2003 umfasste, stieß die Betriebsprüfung des FA Linz auf mehrere Teilverkäufe von internationalen Schachtelbeteiligungen. Die für den Prüfungszeitraum geltende Fassung des [§ 10 Abs. 2 KStG](#) sah unter anderem für die Steuerfreiheit der Gewinne aus der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung ein Mindestbeteiligungsausmaß von 25 % vor.

Das Beteiligungsausmaß bei den betroffenen Beteiligungsgesellschaften betrug vor und nach Veräußerung jeweils mehr als 25 %. Die verkauften Tranchen bewegten sich im Bereich von 10 bis 20 % je Beteiligungsgesellschaft; die sonstigen Voraussetzungen (Behaltefrist etc.) für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung waren unstrittig. Die Betriebsprüfung versagte daraufhin die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne.

2. Rechtsansicht der Betriebsprüfung

Rz. 569 KStR (in der für den Prüfungszeitraum maßgeblichen Fassung) sage aus, dass der veräußerte Anteil stets die Eigenschaft einer internationalen Schachtelbeteiligung aufweisen müsse, d. h. mindestens 25 % des Nennkapitals betragen müsse.

Weiters untermauere die Formulierung des Gesetzgebers, zuerst eine internationale Schachtelbeteiligung zu definieren und im weiteren Verlauf die daraus resultierenden steuerfreien Erträge zu definieren, die Rechtsauslegung der oben angeführten Randziffer der Körperschaftsteuerrichtlinien.

Die inzwischen geänderte Rz. 569 KStR spiegle nach Ansicht der Betriebsprüfung keine geänderte Rechtsansicht der Finanzverwaltung wider. Die gegenständliche Randziffer beinhalte seit dem Stand der Körperschaftsteuerrichtlinien vom 1. 6. 2004 deshalb keinen Hinweis mehr auf ein konkretes gefordertes Beteiligungsausmaß, weil sich zwischenzeitig die gesetzliche Definition einer internationalen Schachtelbeteiligung (hinsichtlich der Anteilshöhe) geändert hatte. Nur aus diesem Grund sei die explizite Bezugnahme auf ein qualifiziertes Beteiligungsausmaß entfallen.

3. Begründung der Berufung

Die eingebrachte Berufung gegen die abgeänderten Bescheide stütze sich im Wesentlichen auf folgende Argumentationspunkte:

Nach dem eindeutigen Gesetzestext sind sämtliche Gewinne aus der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung steuerfrei zu stellen. Wenn sowohl vor als auch nach dem Verkauf eines Teils einer internationalen Schachtel weiterhin eine solche vorliegt, ist es denkunmöglich, zu irgendeinem Zeitpunkt dazwischen vom Nichtvorliegen einer internationalen Schachtel auszugehen - was ja letztendlich die einzige Rechtfertigung für die Versagung der Steuerfreiheit darstellen würde. Zusätzlich sind Gewinnanteile (Ausschüttungen) aus der nach der Teilveräußerung immer noch bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung weiterhin von der Steuerfreiheit erfasst.

Weiters wurde ins Treffen geführt, dass die ursprüngliche Intention des Gesetzgebers, die hinter der Normierung eines solchen Privilegs stand, eindeutig die Förderung von Auslandsengagements österreichischer Unternehmen war.¹⁾ Daher auch die (ursprüngliche) Einschränkung auf ein qualifiziertes Beteiligungsausmaß in Höhe von 25 % - eine Quote, die im Gesellschaftsrecht üblicherweise bestimmte qualifizierte Minderheitenrechte mit sich bringt und somit dem Beteiligten Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die wirtschaftliche Entwicklung des Beteiligungsunternehmens gibt.

Natürlich bezog man sich auch auf die bereits öfters zitierte Berufungsentscheidung²⁾ der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich aus dem Jahre 2001, in welcher der Senat ebenfalls zum Schluss gekommen war, dass die von *Quantschnigg*³⁾ vertretene Rechtsauffassung, dass die Steuerbefreiung nach [§ 10 Abs. 2 Z. 2 lit. b KStG](#) nur dann zum Tragen komme, wenn jede verkaufte Tranche mindestens 25 % betrage, im Gesetz nicht gedeckt erscheine.

Diese und noch einige weitere Argumente wurden in der Berufung angeführt, und der gesamte Akt landete schließlich beim UFS Linz. Interessanterweise war zur gleichen Zeit der UFS Klagenfurt mit der gleichen Fragestellung konfrontiert, und die darauf folgende Entscheidung des UFS Klagenfurt⁴⁾ dürfte wohl auch den Ausgang dieses Berufungsfalls nicht unwesentlich beeinflusst haben.

4. Entscheidung des UFS Klagenfurt

Kurz gesagt, der zuständige Referent beim UFS Klagenfurt entschied sich zugunsten der Steuerfreiheit des Teilverkaufs einer internationalen Schachtelbeteiligung. Die wichtigsten Punkte aus seiner Begründung seien nachfolgend kurz dargelegt:

In seiner Begründung verwies der Referent auf die Rechtsansicht von *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*.⁵⁾ [§ 10 Abs. 2 KStG](#) ist sowohl bei Veräußerung der gesamten als auch bei Veräußerung eines Teils einer internationalen Schachtelbeteiligung grundsätzlich uneingeschränkt anzuwenden. Nur wenn der Beteiligungsansatz nach einer Teilveräußerung unter 25 % sinkt, ist ein Gewinn aus der Veräußerung des restlichen Teils steuerpflichtig. Für diese Ansicht spreche in erster Linie ein Größenschluss: Wenn der Gewinn aus dem Verkauf einer gesamten internationalen Schachtelbeteiligung steuerfrei ist, dann ist kein sachlicher Grund ersichtlich, warum der Gewinn aus dem Verkauf eines auch noch so kleinen Anteils an dieser internationalen Schachtelbeteiligung nicht steuerfrei sein soll, da es sich in beiden Fällen um gleichartige Gewinne handelt. Es entspricht dem Gebot einer verfassungskonformen Interpretation, dass gleichartige Gewinne nicht in unsachlicher Weise verschiedene steuerliche Konsequenzen auslösen dürfen.

Weiters verwies der Referent auf die bereits weiter oben angeführte Intention des Gesetzgebers, mit der Schaffung eines solchen Steuerprivilegs den Auf- und Ausbau der Exportwirtschaft Österreichs zu fördern. Mit dem nur teilweisen Verkauf einer Tochtergesellschaft (und somit dem Aufrechterhalten einer qualifizierten Beteiligung) wäre dieser Absicht wohl eher entsprochen, und deshalb könne man nicht davon ausgehen, dass der Gesetzgeber den teilweisen Verkauf mit ungünstigeren steuerlichen Folgen versehen wollte als die vollständige Veräußerung.

5. Die Berufungsvorentscheidung

In dem hier geschilderten (nach der Entscheidung des UFS Klagenfurt entschiedenen) Berufungsfall erging letztlich keine Entscheidung des UFS Linz, sondern das FA Linz erledigte diesen Fall mittels Berufungsvorentscheidung - zugunsten des Steuerpflichtigen. Der eingebrachten Berufung wurde somit stattgegeben. Der UFS Linz dürfte somit dem FA signalisiert haben, in der Sache gleich wie der UFS Klagenfurt zu entscheiden. Da innerhalb der Finanzverwaltung das Mittel der Amtsbeschwerde offenbar nicht in Betracht kam, wurde der Berufung stattgegeben.

6. Fazit

Auch wenn bis dato kein Erkenntnis des VwGH in einem gleichgelagerten Fall ergangen ist, dürfte sich innerhalb der Finanzverwaltung die Ansicht bzw. Erkenntnis durchgesetzt haben, dass es für die Steuerfreiheit einer Veräußerung eines Teils einer internationalen Schachtelbeteiligung kein qualifiziertes Beteiligungsausmaß (bezogen auf den veräußerten Anteil) braucht. Sofern vor dem

Veräußerungsakt eine internationale Schachtelbeteiligung bestanden hat, dürfte die Wortfolge "Gewinnanteile jeder Art" tatsächlich wörtlich zu verstehen sein.

*) Mag. Johann *Wiedlroither* ist geschäftsführender Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Mondsee. Mag. Harald *Aigner* ist als Steuerberater in einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Mondsee tätig. Beide waren maßgeblich am gegenständlichen Verfahren vor dem FA Linz beteiligt.

¹⁾ Vgl. ErlRV 622 BlgNR 17 GP, 13 (zu §§ 7 und 10 KStG); AB 1162 BlgNR 17. GP, 37 (zu [§ 7 Abs. 4 KStG](#)).

²⁾ FLD für OÖ 16. 10. 2001, RV 754/1-6/2000.

³⁾ Vgl. *Quantschnigg*, ÖStZ 1989, 143; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988, § 10 Tz. 87.

⁴⁾ UFS Klagenfurt 29. 9. 2006, RV/0136-K/04.

⁵⁾ Vgl. *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988 (1996) § 10 Anm. 30; weiters *Hirschler/Sulz*, Die internationale Schachtelbeteiligung nach dem Abgabenänderungsgesetz 1996, SWI 1997, 218; *Kotschnigg*, Zur Steuerfreiheit bei Teilveräußerungen einer internationalen Schachtelbeteiligung, SWI 2002, 175; *Aigner/Kofler*, Tranchenveräußerungen von internationalen Schachtelbeteiligungen, SWI 2002, 571.