

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Ludwig & Partner WP & StB GmbH, Schreyvogelgasse 2/4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 16.04.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt vom 16.03.2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird mit 1.438,19 Euro festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die durch den Wegzug gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zusätzlich entstandene Steuerschuld in Höhe von 1.628.420,25 Euro unter Einbeziehung der Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen in Höhe von 6.507.500 Euro wird nicht festgesetzt. Die Berechnung der Steuerschuld unter Einbeziehung der Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen (vor Abzug der festgesetzten 1.438,19 Euro) und die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin (Bf) und ihr Ehemann waren mit je 50% Gesellschafter an der österreichischen X Beteiligungs GmbH. Mit Notariatsakt vom 31.12.2007 brachten sie ihre Gesellschaftsanteile als Sacheinlage in die A. SLK, k.s. mit Sitz in Bratislava ein.

Für das Jahr 2007 erklärte die Bf in Zusammenhang mit der Abtretung ihrer Gesellschaftsanteile sonstige Einkünfte, nämlich Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen, in Höhe von 6.507.500 €. Die Bf beantragte, für diesen Betrag die Steuerschuld gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht festzusetzen. Sie vertrat dabei den

Standpunkt, die übertragene Beteiligung stelle notwendiges Betriebsvermögen für die A. SLK, k.s. dar.

Das Finanzamt entsprach dem Antrag der Bf nicht und erfasste im **Einkommensteuerbescheid für 2007** vom 17.3.2010 keine Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen, da die Beteiligung nicht funktional für die Ausübung der betrieblichen Tätigkeit in der Slowakei benötigt werde und nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen sei.

In der **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid und im anschließenden Rechtsmittelverfahren wiederholte die Bf ihre Ansicht, es liege notwendiges Betriebsvermögen vor. Sie machte darüber hinaus hilfsweise geltend, dass die übertragene Beteiligung der slowakischen Personengesellschaft auch als gewillkürtes Betriebsvermögen zugerechnet werden könne. Des Weiteren sei das Vermögen der Personengesellschaft schon wegen der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz steuerliches Betriebsvermögen. Wesentlich sei auch, dass die A. SLK, k.s. zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an der Beteiligung erlangt habe. Schließlich wandte die Bf ein, dass der angefochtene Einkommensteuerbescheid formelle Mängel aufweise, da der Spruch eines negativen Nichtfestsetzungsbescheides fehle.

Das **Bundesfinanzgericht** gab der als Beschwerde zu behandelnden Berufung statt (BFG 28.1.2016, RV/7102307/2010). Das Bundesfinanzgericht ging dabei davon aus, dass die Beteiligung nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen sei. Es liege aber gewillkürtes Betriebsvermögen vor, was für die Zurechnung zur Betriebsstätte in Bratislava ausreichend sei. Die tatsächlich-funktionale Bedeutung der Beteiligung sei im konkreten Fall nicht erforderlich.

Nach einer ordentlichen Revision des Finanzamtes hob der **Verwaltungsgerichtshof** (VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0015) das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf und verwies begründend auf das Erkenntnis VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014, betreffend den Mitgesellschafter (Ehegatten).

In einem ergänzenden **Schriftsatz vom 15.12.2017** führte der steuerliche Vertreter aus, dass der VwGH keine Beurteilung vorgenommen habe, ob ein funktionaler Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte gegeben ist. Im fortgesetzten Verfahren sei daher der funktionale Zusammenhang zu überprüfen. Nach Darstellung des bisherigen Verfahrensverlaufes wiederholte der steuerliche Vertreter das bisherige Vorbringen zur Betriebsstätte, wonach in den Büroräumlichkeiten in der Slowakei von 2008 bis 2012 Arbeitnehmer tätig gewesen seien. Aufgrund der operativen Tätigkeit liege – von der Finanzverwaltung unbestritten – eine Betriebsstätte gemäß Art 5 DBA Slowakei vor.

Zum wirtschaftlichen Eigentum führte der steuerliche Vertreter aus, dass das zivilrechtliche Eigentum an den Anteilen der X Beteiligungs GmbH und damit auch das Risiko einer Wertminderung bzw die Chance einer Wertsteigerung an die A. SLK, k.s. übergegangen seien. Das wirtschaftliche Eigentum komme darin zum Ausdruck, dass die A. SLK, k.s. als

Gesellschafterin in den Generalversammlungen der X Beteiligungs GmbH nachweislich Beschlüsse gefasst habe. Die Finanzverwaltung orientiere sich bezüglich der Zuordnung der Beteiligung hingegen am notwendigen Betriebsvermögen, welches Erfordernis aber im Gesetz keine Deckung finde.

Nach Ansicht des BMF seien Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte nur zuzurechnen, wenn sie wirtschaftlicher Eigentümer sei. Von Unternehmensmitarbeitern der Betriebsstätte müssten wesentliche Funktionen in Bezug auf ihr zuzurechnende immaterielle Vermögenswerte ausgeübt werden. Die gegenständliche Beteiligung müsste daher funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Personengesellschaft dienen. Diese Voraussetzung sei erfüllt, wenn die Kapitalbeteiligung zum „notwendigen Betriebsvermögen“ der Betriebsstätte zu zählen sei.

Nach der österreichischen Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis diene der Kapitalanteil funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit, wenn er den Betriebszweck der Betriebsstätte fördere oder zwischen der Betriebsstätte und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Eine Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft werde als typisches Beispiel für notwendiges Betriebsvermögen angesehen.

Die X Beteiligungs GmbH habe Beteiligungen an operativ in Westeuropa und Tschechien tätigen Gesellschaften gehalten. Die Bf habe im Jahr 2007 ihren Anteil an der X Beteiligungs GmbH auf die slowakische A. SKL, k.s. übertragen, weil man in die östlichen Nachbarstaaten expandieren wollte. Die Slowakei habe dabei aus geografischen und sprachlichen Gründen als Zentrale gedient.

Zwischen der X Beteiligungs GmbH und der slowakischen Gesellschaft seien Leistungsvereinbarungen abgeschlossen worden. Die X Beteiligungs GmbH habe für die slowakische Gesellschaft Kunden in Österreich, Deutschland und Holland akquiriert, welche in den A. Katalogen in der Slowakei, Ungarn und Tschechien Inserate geschaltet haben. Es seien auch Kunden für die Ukraine und Russland akquiriert worden. Durch die Einbringung der Beteiligung sei auch das Eigenkapital der slowakischen Gesellschaft gestärkt worden. Weiters habe die GmbH Dividenden ausgeschüttet, mit diesen zusätzlichen Mitteln sollte der Markt in Osteuropa ausgebaut werden. Die A. SLK, k.s. sei die „Muttergesellschaft“ der Firmengruppe geworden. Die langjährigen Erfahrungen der X Beteiligungs GmbH und deren Geschäftsbeziehungen sowie deren Bekanntheit in Westeuropa hätten der A. SLK, k.s. zu einem stärkeren Marktauftritt gegen Mitbewerber verholfen. In weiterer Folge sollte der Produktionsstandort in die Slowakei verlegt werden. Der Vertrieb sollte über die Tochtergesellschaften insbesondere Richtung Osteuropa erfolgen.

Die X Beteiligungs GmbH habe daher jedenfalls den Betriebszweck der slowakischen Gesellschaft gefördert und habe zweifellos der Ausübung der operativen Tätigkeit der slowakischen Gesellschaft gedient. Zudem seien die Unternehmensgegenstände der beiden Gesellschaften ident und die X Beteiligungs GmbH sei in weiterer Folge unter der

einheitlichen Marke „A.“ aufgetreten. Die Beteiligung an der X Beteiligungs GmbH sei daher eine Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft.

Kapitalanteile seien einer Betriebsstätte zuzuordnen, wenn diese funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit dienen. Dies sei nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis gegeben, wenn die Kapitalbeteiligung den Betriebszweck der Betriebsstätte fördere oder zwischen der Betriebsstätte und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Diese Voraussetzung sei nach Ansicht der Finanzverwaltung jedenfalls erfüllt, wenn die Kapitalbeteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen der Betriebsstätte zu zählen sei.

Die X Beteiligungs GmbH habe den Betriebszweck der Betriebsstätte gefördert. Zudem hätten enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen dieser GmbH und der slowakischen Gesellschaft bestanden. Da es sich um branchengleiche Gesellschaften handle, stelle die Beteiligung nach der Rechtsprechung des VwGH bereits aus diesem Grund notwendiges Betriebsvermögen der A. SLK, k.s. dar. Die Anteile an der X Beteiligungs GmbH seien daher der A. SLK, k.s. zuzurechnen.

Mit **Eingabe vom 4.10.2018** brachte der steuerliche Vertreter der Bf ergänzend vor:

1. Sachverhalt

Im vorliegenden Fall sei unstrittig sowohl das wirtschaftliche, als auch das zivilrechtliche Eigentum an der X Beteiligungs GmbH auf die slowakische A. SLK, k.s. übergegangen, welche in Bratislava eine Betriebsstätte iSd Art 5 DBA- Slowakei gehabt habe.

2. Rechtlicher Rahmen

Für die Zurechnung der Unternehmens- bzw Veräußerungsgewinne seien insbesondere durch die Judikatur des VwGH funktionale und zum Teil fiktive Maßstäbe entwickelt worden (vgl ua VwGH 20.10.2009, 2006/13/0116; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0226). Diese seien jedoch nicht gesetzlich geregelt.

Nach Ansicht des BMF gelte der Grundsatz, dass Wirtschaftsgüter einer Betriebstätte nur zugerechnet werden können, wenn diese wirtschaftlicher Eigentümer ist; das rechtliche Eigentum oder die bloße buchmäßige Erfassung sei nicht ausreichend. Es müssen vielmehr von Unternehmensmitarbeitern der Betriebstätte wesentliche Funktionen („significant people functions“) in Bezug auf ihr zuzurechnende immaterielle Vermögenswerte ausgeübt werden, zu denen das gesamte Risikomanagement zählt. Die gegenständliche Beteiligung müsste daher funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Personengesellschaft dienen (vgl *Waser in Aigner/Kofler/Tumpel*, Art 7 DBA-Kommentar, Rz 50).

Nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung komme eine Zuordnung von Kapitalanteilen zur Betriebsstätte nur in Frage, wenn der Kapitalanteil funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit diene. Diese Voraussetzung sei erfüllt, wenn die Kapitalbeteiligung zum "notwendigen Betriebsvermögen" der Betriebstätte zu zählen ist (VPR 2010, Rz 190).

Nach der österreichischen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis diene der Kapitalanteil funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit, wenn die Kapitalbeteiligung den Betriebszweck der Betriebstätte fördere oder zwischen der Betriebstätte und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008; VwGH 22.11.1995, 94/15/0147; EStR 2000, Rz 492; vgl auch *Bayer, RdW* 2010, 546; *Waser in Aigner/Kofler/Tumpel*, Art 7 DBA-Kommentar, Rz 50).

Der Verwaltungsgerichtshof folge hinsichtlich der Beurteilung von Kapitalbeteiligungen als notwendiges Betriebsvermögen der herrschenden Literatur, wonach Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen werden (VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008; *Doralt*, § 4 EStG, Rz 48; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 11.3.1.)

3. Beurteilung des konkreten Sachverhalts

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2017 (Ro 2016/13/0014) sei das entscheidende Kriterium für die Zurechnung der Beteiligung zur slowakischen Betriebstätte der funktionale Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte. Es komme bei der Beurteilung der Zurechnung nicht darauf an, ob die Beteiligung im notwendigen Betriebsvermögen der A. SLK, k.s. stehe.

Die Beteiligung an der X Beteiligungs GmbH habe aus folgenden Gründen eine tatsächliche funktionale Bedeutung für die A. SLK, k.s.:

In der X Beteiligungs GmbH seien die Beteiligungen an sämtlichen operativen Gesellschaften in Westeuropa (mit Ausnahme von Österreich) gewesen. Dabei handle es sich um die A. GmbH (Deutschland), die A. B.V. (Niederlande), die A. s.r.o. (Tschechien), die A. Ltd (England) und die A. Sarl (Frankreich). Darüber hinaus habe die X Beteiligungs GmbH operativ tätige Tochtergesellschaften in der Schweiz, Belgien sowie Ungarn gehabt. Die jeweiligen Gesellschaften hätten Geschäftsbeziehungen mit großen Versandhäusern in den jeweiligen Ländern gehabt.

Die Umsätze in Westeuropa hätten in den Jahren vor der Übertragung der Beteiligung aufgrund von Marktsättigung bzw der stetig wachsenden Konkurrenz durch Online-Shops signifikant abgenommen, weshalb man das Geschäft in Osteuropa intensivieren und in die östlichen Nachbarstaaten expandieren wollte. Vor allem in der Ukraine und in Russland sah man großes Potenzial, da diese Länder noch über keinen flächendeckenden Internet-Zugang verfügten (vor allem in den ländlichen Gebieten) und Bestellungen über Kataloge auch nicht weit verbreitet gewesen seien.

Aus diesem Grund seien die Anteile an der X Beteiligungs GmbH im Jahr 2007 auf die slowakische A. SLK, k.s. übertragen, von welcher 2007 bis 2009 die Geschäfte in der Slowakei, Ungarn, Polen, Ukraine und Russland bearbeitet wurden.

Die Slowakei habe dabei aus geografischen und aus sprachlichen Gründen für die Länder Osteuropas als Zentrale gedient. Kunden in Osteuropa hätten lieber mit Ansprechpartnern

aus einer slowakischen Gesellschaft agiert. Dadurch sollte eine stärkere Vertrauensbasis mit den Kunden in Osteuropa geschaffen werden.

Ein großer Vorteil aus der Übertragung der Beteiligung an die A. SLK, k.s. seien zB die Kontakte zu Kunden und die Expertise der Mitarbeiter der tschechischen A. s.r.o. bei der Organisation und Durchführung der ersten Ausgabe des slowakischen Couponkataloges gewesen. Ohne diese Hilfe wäre ein solch reibungsloser Ablauf bei der Erstausgabe kaum möglich gewesen.

Zwischen der X Beteiligungs GmbH und der slowakischen A. SLK, k.s. seien Leistungsvereinbarungen abgeschlossen worden. Die X Beteiligungs GmbH habe für die slowakische Gesellschaft Kunden aus Österreich, Deutschland, der Schweiz, Belgien sowie Holland akquiriert, welche in den A. Katalogen in der Slowakei, Ungarn und Tschechien Inserate geschalten haben. Zudem seien von der X Beteiligungs GmbH Kunden für die Slowakei, Tschechien, Ungarn, Slowenien, die Ukraine und Russland akquiriert worden.

Der Papiereinkauf und die Druckaufträge seien zentral von der X Beteiligungs GmbH organisiert worden.

Außerdem seien die Geschäftsbeziehungen der X Beteiligungs GmbH bzw deren Tochtergesellschaften mit den Versandhäusern in Westeuropa genutzt worden, welchen neuen Märkte zugänglich gemacht worden seien.

Die A. SLK, k.s. sei zur „Muttergesellschaft“ der X- bzw A.-Gruppe geworden.

Die langjährige Erfahrung der X Beteiligungs GmbH und deren erfolgreiche Geschäftsbeziehungen sowie deren Bekanntheit in Westeuropa verhalfen der A. SLK, k.s. nach der Einbringung zudem zu einem stärkeren Marktauftritt gegen Mitbewerber.

Weiters habe die geografische Nähe von Bratislava zum Wohnort der Gesellschafter-Geschäftsführer eine wesentliche Rolle bei der Entscheidung gespielt, ob die X Beteiligungs GmbH auf eine slowakische oder etwa auf eine neu zu gründende ukrainische oder russische Gesellschaft übertragen wird.

Die A. SLK, k.s. habe bereits über eine feste Einrichtung sowie über Mitarbeiter verfügt, welche die Expansionspläne der A.-Gruppe nach Osteuropa in die Tat umsetzen. Es seien mehrere Mitarbeiter vor Ort gewesen, die Vorgespräche mit den potentiellen Kunden führten und die Geschäftsabschlüsse mit den Kunden vorbereiteten. Aus der Slowakei sollten weitere Länder wie Ungarn, Slowenien, Polen und insbesondere Ukraine sowie Russland erschlossen werden.

Ein Team von eigens abgestellten Mitarbeitern (einschließlich eines Prokuristen), die der russischen und ukrainischen Sprache mächtig gewesen seien, habe sich ausschließlich um die Vorbereitung der Expansion in die Ukraine gekümmert. Der Prokurist und ein weiterer Mitarbeiter hätten aufgrund ihrer Ehefrauen aus der Ukraine die Sitten und Gebräuche in der Ukraine gekannt und konnten auf die Geschäftspartner viel besser eingehen.

Nach intensiven Gesprächen mit interessierten Geschäftspartnern in Russland und noch weitreichenderen Vorbereitungs- und Planungsarbeiten in der Ukraine sei die erste Ausgabe eines Couponheftes in der Ukraine im Jänner 2009 geplant gewesen.

Durch die Einbringung der X Beteiligungs GmbH sei es zu einer Stärkung des Eigenkapitals der A. SLK, k.s. gekommen. Weiters seien von der X Beteiligungs GmbH an die slowakische A. SLK, k.s. am 28.01.2009 und am 31.03.2009 Dividenden ausgeschüttet worden, mit welchen der Markt in Osteuropa und Russland ausgebaut werden sollte. Der starke Finanzierungsbedarf für die Expansionspläne hätte ohne die Übertragung der Beteiligung und deren Dividendenausschüttungen an die A. SLK, k.s. auf andere Weise kaum gedeckt werden können.

Es seien Verhandlungen mit diversen Druckereien geführt worden, um aufgrund der niedrigeren Produktionskosten die Herstellung der A.-Kataloge in die Slowakei zu verlegen und die westlichen A.-Töchter mit den Katalogen zu beliefern. Auch alle in Österreich ansässigen Gesellschaften der A.-Gruppe sollten in die Slowakei verlagert werden.

Unvorhersehbare politische Entwicklungen und die globale Wirtschaftskrise hätten dazu geführt, dass die Kunden wegen großer Unsicherheit die Vertragsverhandlungen eingestellt hätten und es zu keiner Ausgabe der Kataloge durch die A.-Gruppe kommen konnte. Der Markt in Osteuropa sei nicht wie geplant erschlossen werden. Daher sei es auch nicht zu einer „Übersiedelung“ der österreichischen A.-Gesellschaften gekommen.

Die X Beteiligungs GmbH habe daher jedenfalls den Betriebszweck der A. SLK, k.s. wesentlich gefördert und habe zweifellos funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der slowakischen Gesellschaft gedient.

Zudem sei darauf zu verweisen, dass die Unternehmensgegenstände der beiden Gesellschaften ident seien. Die X Beteiligungs GmbH sei unter der einheitlichen Marke „A.“ aufgetreten. Daher sei die Beteiligung der A. SLK, k.s. an der X Beteiligungs GmbH darüber hinaus auch jedenfalls als Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft anzusehen.

4. Mutter-Tochter-Richtlinie

Angeregt werde in Hinblick auf das ausgesetzte Verfahren betreffend die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für 2009-2011 eine Vorlage der nachfolgenden Rechtsfrage an den Europäischen Gerichtshof.

Eine Einschränkung der Zurechnung der Beteiligung an einer österreichischen GmbH zu einer slowakischen k.s. nur aufgrund eines funktionalen Zusammenhangs iSd VwGH Rechtsprechung sei nicht mit der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten) in Einklang zu bringen. Dies insbesondere in Hinblick darauf, dass auch die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie im § 94a EStG (nunmehr § 94 Z 2 EStG) bzw die dazugehörige Anlage 2 zum EStG 1998 ausdrücklich die slowakische k.s. als begünstigte Mutter-Gesellschaft nennt.

5. Formeller Mangel des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 17.03.2010

Wie bereits in früheren Schriftsätzen dargelegt, müsse die Behörde im Spruch des Einkommensteuerbescheides darlegen, dass die Nicht-Festsetzung iSd damals geltenden § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 mangels Beteiligungsüberganges unterbleibt. Nicht genügend sei es, ohne Spruchbestandteil nur in der Begründung darzulegen, dass ein Nicht-Übergang erfolgt ist. Im Spruch ausdrücklich darüber abzusprechen, sei deshalb zwingend erforderlich, da nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur der Spruch des Bescheides (und nicht die Begründung) angefochten werden könne. Da dies im gegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 17.03.2010 nicht erfolgt sei, sei der erstinstanzliche Einkommensteuerbescheid alleine schon aus diesem Grund aufzuheben.

Der Eingabe vom 4.10.2018 war eine **Stellungnahme** des B. C. beigelegt, der als kaufmännischer Angestellter bei der A. GmbH von 02.02.2004 bis 31.12.2010 beschäftigt gewesen ist. Herr C. schildert ausführlich seine Tätigkeit, insbesondere im Rahmen der Ostexpansion. Er habe dabei mit Herrn D. und slowakischen Mitarbeitern, die im Büro in Bratislava zur Kundenakquise aufgenommen worden seien, zusammengearbeitet. Sie seien auch durch Kontakte der internationalen Kollegen unterstützt worden. Durch die Weltwirtschaftskrise sei die für Jänner 2009 geplante Herausgabe eines Couponheftes für die Ukraine nicht zu Stande gekommen. Auch in Russland sei man schließlich nicht erfolgreich gewesen.

In der **mündlichen Verhandlung am 10.10.2018** brachte der steuerliche Vertreter vor, dass bei der Gründung der neuen slowakischen k.s. die überwiegenden Kunden von den Tochtergesellschaften vermittelt worden seien. Die slowakische Gesellschaft wäre alleine niemals an die Kundenaufträge aus Westeuropa gekommen. Beispielsweise seien im August 2008 in der Slowakei 2,5 Mio slowakische Kronen Umsatz gemacht worden, wovon weniger als 1 Mio in der Slowakei selbst akquiriert wurde.

Was die Druckereien und die slowakische Post betreffe, haben die Mitarbeiter in der Slowakei gemeinsam mit Herrn und Frau X neue Verträge für die slowakische Gesellschaft abgeschlossen. Man habe dabei auf Erfahrungswerte der Tochtergesellschaften zurückgegriffen und es seien entsprechend günstige Verträge in der Slowakei ausgehandelt worden.

Die Stärkung des Eigenkapitals der slowakischen Gesellschaft durch die Einlage der Beteiligung sei insbesondere für die Geschäftsbeziehungen mit den Lieferanten sehr wichtig gewesen. Durch die Wirtschaftskrise sei es dann nicht zur Expansion in den Osten gekommen. Das sei der Grund gewesen, dass die Gewinnausschüttungen der GmbH nicht in der Slowakei geblieben sind, sondern schließlich an die beiden Gesellschafter zurückgeflossen seien. Ein Abwarten auf das Abflauen der Krise hätte keinen Sinn gemacht, weil das Internetgeschäft im Anlaufen war. Die Konkurrenz durch die Internetbestellungen sei einfach zu stark geworden, deshalb mussten dann alle Unternehmen geschlossen werden.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf das bisherige Vorbringen und dass die Beteiligung funktional für die slowakische Gesellschaft nicht notwendig gewesen sei.

Frau X gab an, dass sie hauptsächlich in der Kundenakquise tätig gewesen sei. Sie sei zu den verschiedenen Tochtergesellschaften in Europa gereist und sei mit Hilfe der dortigen Mitarbeiter als Geschäftsführerin tätig gewesen.

Herr X erklärte, dass das Büro der X GmbH in Z gewesen sei. Die Verlegung der Zentrale der A.-Gruppe nach Bratislava habe in der Praxis so ausgesehen, dass auch von Bratislava aus Kunden akquiriert wurden und die Expansion in den Osten organisiert wurde. Die Kunden für die slowakische Gesellschaft seien auch von Bratislava aus akquiriert worden.

Der steuerliche Vertreter legte einen Couponkatalog für Ungarn aus dem Jänner 2008 vor, der von der Slowakei aus organisiert wurde. Dieser wird ebenso zum Akt genommen wie ein umfangreicher Katalog eines Mitbewerbers aus der Ukraine. Kataloge in dieser Art seien von der A. k.s. ebenfalls angestrebt gewesen, um an dem dortigen Kundenpotential teilzuhaben.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass die Versandhäuser in Westeuropa über die Tochtergesellschaften bzw. Enkelgesellschaften Druck zur Expansion nach Osten gemacht hätten.

Zu Herrn D. gab Herr X an, dass dieser Prokurist in der slowakischen Gesellschaft gewesen sei. Er sei anfangs in der österreichischen A. GmbH angestellt gewesen und dann ab ca. Anfang 2008 in der slowakischen Gesellschaft. Er sei mit einer Ukrainerin verheiratet gewesen.

Herr C. sei in Österreich angestellt gewesen. Er spreche wegen seiner ukrainischen Ehegattin auch russisch und sei oft im Osten unterwegs gewesen.

Die A. GmbH in Österreich habe ebenfalls Couponkataloge herausgegeben.

Der Vertreter des Finanzamtes bestätigte, dass die Höhe der Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen unstrittig sei.

Der steuerliche Vertreter stellte abschließend fest, dass der funktionale Zusammenhang der X GmbH mit der slowakischen Gesellschaft ausreichend dargelegt worden sei. Auch das Finanzamt habe die gegenteilige Ansicht nicht näher erklären können. Bei Bedarf können auch noch weitere angesprochene Unterlagen übermittelt werden.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht unbestritten fest:

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin (Bf) und ihr Ehegatte waren mit je 50% Gesellschafter der österreichischen X Beteiligungs GmbH. Mit Notariatsakt vom 31.12.2007 brachten sie ihre im Privatvermögen gehaltenen Gesellschaftsanteile ohne Gegenleistung als Sacheinlage in die A. SLK, k.s. mit Sitz in Bratislava ein. Die

slowakische Gesellschaft entfaltete unter Einsatz von Betriebsräumlichkeiten und Arbeitskräften eine betriebliche Tätigkeit in der Werbebranche. Die Rechtsform der slowakischen Gesellschaft entspricht einer österreichischen GmbH & Co KG. Die Bf und ihr Ehegatte waren an der slowakischen A. SLK, k.s. als Kommanditisten beteiligt. Komplementärin war eine slowakische Kapitalgesellschaft, deren Anteile ebenfalls die Bf und ihr Ehegatte hielten.

Die X Beteiligungs GmbH übte als Holdinggesellschaft eine geschäftsleitende Funktion aus. Sie hielt Beteiligungen an verschiedenen Kapitalgesellschaften in Westeuropa und Tschechien, welche ebenfalls in der Werbebranche tätig waren. Die Bf und ihr Ehegatte fungierten in allen Gesellschaften als Geschäftsführer.

Streitpunkt ist in Hinblick auf den Antrag der Bf auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, ob es durch die Übertragung der GmbH-Anteile an die slowakische Gesellschaft zu einem Verlust des Besteuerungsrechtes Österreichs im Sinne des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der für 2007 noch geltenden Fassung gekommen ist, die zu einer Wegzugsbesteuerung führt.

Rechtslage:

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 idF vor dem BudBG 2011 gehören zu den sonstigen Einkünften auch die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft.

Als Veräußerung gelten gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der für 2007 geltenden Fassung auch Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Anteiles im Sinne des Abs. 1 führen. Bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen. Als Wegzug gelten alle Umstände im Sinne des ersten Satzes.

Das DBA Slowakei, BGBl. Nr. 1046/1994, enthält auszugsweise folgende – im gegenständlichen Fall relevante - Regelungen:

"Artikel 3

Allgemeine Definitionen

(2) Bei Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand dieses Abkommens sind.

Artikel 7 Unternehmensgewinne

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus. Übt das Unternehmen seine

Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(7) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

Artikel 10 Dividenden

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 10 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen.

(4) Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger der Dividenden im anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte oder festen Einrichtung gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 anzuwenden.

Artikel 13 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

(1) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für die Ausübung einer selbständigen Arbeit im anderen Vertragsstaat zur Verfügung steht, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) oder einer solchen festen Einrichtung erzielt werden, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(4) Gewinne aus der Veräußerung des in den Absätzen 1, 2 und 3 nicht genannten Vermögens dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

Artikel 23 Vermeidung der Doppelbesteuerung

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich, vorbehaltlich der lit. b diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; die Republik Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.“

Rechtliche Erwägungen und Beweiswürdigung:

Aus Art 13 Abs. 2 iVm Art 23 Abs. 2 lit a DBA-Slowakei folgt, dass Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung, die Betriebsvermögen der slowakischen Betriebsstätte der in Österreich ansässigen Mitunternehmer ist, in der Slowakei besteuert werden dürfen und unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind.

Ist die Beteiligung hingegen nicht Betriebsvermögen der slowakischen Betriebsstätte dürfen Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung nur in Österreich versteuert werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im gegenständlichen Fall entschieden, dass aufgrund des sachlichen Zusammenhangs zwischen Art 7 Abs. 1 und 2 DBA-Slowakei, Art. 13 Abs. 2 DBA-Slowakei und Art 10 Abs. 4 DBA-Slowakei die **tatsächliche** Zugehörigkeit der Beteiligung zur slowakischen Betriebsstätte Voraussetzung für die Besteuerung eines Veräußerungserlöses in der Slowakei ist. Eine Beteiligung lediglich im gewillkürten Betriebsvermögen der slowakischen Personengesellschaft reicht nicht aus (VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014).

Im fortgesetzten Verfahren ist daher festzustellen, ob es durch die Sacheinlage der Gesellschaftsanteile an der X Beteiligungs GmbH zu einer tatsächlichen Zugehörigkeit der Beteiligung zur slowakischen Betriebsstätte gekommen ist.

Entsprechend der aufhebenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sind funktionale Kriterien für die Zurechnung einer Kapitalbeteiligung als Betriebsvermögen einer Betriebsstätte iSd Art. 13 Abs. 2 DBA maßgebend, wobei ein funktionaler Zusammenhang u.U. auch fehlen kann, obwohl notwendiges Betriebsvermögen vorliegt.

Entscheidend ist, welche Tätigkeit die GmbH, an der die Beteiligung gehalten wird, entfaltet, und ob es einen hinreichend starken wirtschaftlichen/funktionalen Zusammenhang zwischen der Tätigkeit der slowakischen Personengesellschaft einerseits

und jener der GmbH andererseits gibt (Zorn in RdW 2018, 254, unter Bezugnahme auf VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014).

Auch gemäß der österreichischen Finanzverwaltung kommt eine Zuordnung zur Betriebstätte nur in Frage, wenn der Kapitalanteil funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Betriebstätte dient (VPR 2010 Rz 190).

In der mündlichen Verhandlung am 10.10.2018 sowie in vorangegangenen Schriftsätzen wurde Seitens der Bf nachvollziehbar dargelegt, dass der Beteiligungserwerb durch die A. SLK, k.s. in Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der slowakischen Gesellschaft steht. Bedingt durch die Umsatzrückgänge in Westeuropa wollte die X Beteiligungs GmbH den Mittelpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit der Firmengruppe in den Osten Europas verlegen, was Ende 2017 mit der Gründung der A. SLK, k.s. in Bratislava und der Einlage der X Beteiligungs GmbH geschehen ist. Es ist davon auszugehen, dass die Bekanntheit, die Erfahrungen und die Kundenkontakte der X Beteiligungs GmbH bzw deren Tochtergesellschaften für die neugegründete slowakische Gesellschaft – nicht zuletzt aufgrund der Branchengleichheit - sehr von Vorteil waren. Ein großer Teil der Werbeeinschaltungen 2008 und 2009 in den von der slowakischen Gesellschaft herausgegebenen Couponheften erfolgte laut Bf durch deutsche, österreichische und niederländische Unternehmen, was auch aus den im Akt befindlichen entsprechenden Couponkatalogen ersichtlich ist.

Die A. SLK, k.s. hat bereits 2008, im ersten Jahr nach der Gründung, laut aktenkundiger Gewinn- und Verlustrechnung Umsätze von 10.193.000 SKK (338.345,72 Euro) erzielt. Es kann davon ausgegangen werden, dass ohne die Beteiligungseinlage sich die Anfangsphase einer auf sich allein gestellten Gesellschaft deutlich weniger erfolgreich gestaltet hätte. Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung ist nachvollziehbar, dass eine neugegründete slowakische Gesellschaft ohne den Beteiligungserwerb keine Kundenaufträge von großen westeuropäischen Versandhäusern erhalten hätte.

Die Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit der slowakischen Gesellschaft ist in der Leistungsvereinbarung vom 9.7.2008 dokumentiert, wonach die X Beteiligungs GmbH im Bereich Kundenakquisition sowie Beratung zu Druck und Verteilung der Werbehefte tätig geworden ist. Für diese Leistungen hat die X Beteiligungs GmbH am 4.5.2009 an die slowakische Gesellschaft eine Rechnung über 40.000 Euro gelegt.

Der funktionale Zusammenhang der GmbH-Beteiligung mit der slowakischen Gesellschaft ist daher zu bejahen, die tatsächliche Zugehörigkeit zur slowakischen Betriebsstätte ist damit gegeben. Dieser Umstand führt bezüglich der GmbH-Anteile zu einem Verlust des Besteuerungsrechtes Österreichs und in weiterer Folge zur (theoretischen) Wegzugsbesteuerung gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1998 in der für 2007 geltenden Fassung.

Auf Grund des in der Steuererklärung gestellten Antrages ist aber über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Einkommensteuerbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen.

Für die Vorschreibung der Einkommensteuer 2007 ist das Einkommen nur auf der Basis der Einkünfte ohne Ansatz der der Wegzugsbesteuerung unterliegenden Einkünfte zu ermitteln (siehe angefochtener Einkommensteuerbescheid). Daneben ist der im Gesetz vorgesehene, aber noch nicht mit einer Steuerfestsetzung zu verbindende Abspruch "über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld" laut beiliegendem Berechnungsblatt vorzunehmen (VwGH 27.4.2016, 2013/13/0038).

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 war somit Folge zu geben.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen dieses Erkenntnis ist die Revision unzulässig, da das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren in rechtlicher Hinsicht der in gegenständlicher Sache ergangenen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Die Frage des funktionalen Zusammenhangs der Kapitalbeteiligung und der slowakischen Personengesellschaft ist auf der Ebene des Sachverhalts zu lösen.

Wien, am 15. November 2018