

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Ludwig & Partner WP & StB GmbH, 1010 Wien, Schreyvogelgasse 2/4, vom 16.4.2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 17.3.2010, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

A. X. und B. X. hielten bis zum Jahr 2007 jeweils eine 50% Beteiligung an der X. Beteiligungs GmbH. Mit Notariatsakt vom 31. Dezember 2007 erfolgte eine Abtretung ihrer Gesellschaftsanteile, insgesamt 100%, an die Z. SLK, k.s. mit Sitz in Bratislava.

Für das Jahr **2007** erklärte der Beschwerdeführer (Bf.) B. X. in der Folge Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie sonstige Einkünfte, nämlich Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen, in Höhe von 6.507.500 € in Zusammenhang mit der Abtretung seiner Gesellschaftsanteile. Für den genannten Betrag beantragte der Bf., die Steuerschuld gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG nicht festzusetzen.

Das Finanzamt ersuchte um Informationen zu den slowakischen Firmen Z. SLK, k.s. und Z. s.r.o. und wies darauf hin, dass sich die Geschäftsleitung und der Sitz der X. Beteiligungs GmbH in V. befinden, wo auch der Wohnsitz von B. X. und A. X.

gelegen sei. Die Gesellschaft halte Beteiligungen in Westeuropa. Daraus sei für das Finanzamt notwendiges Betriebsvermögen der Z. SLK, k.s. nicht erkennbar. Bei einer bloß buchmäßigen Erfassung der Beteiligung im Rechenwerk der Z. SLK, k.s. ohne Nachweis von gravierenden außersteuerlichen Gründen für die Anteilsübertragung habe nach Meinung des Finanzamtes die Zurechnung der Einkünfte an die in Österreich ansässigen Gesellschafter zu erfolgen.

Der steuerliche Vertreter erläuterte mit **Schreiben vom 29. Juli 2009**, dass die slowakischen Gesellschaften einer österreichischen GmbH & Co KG vergleichbar seien, wobei die Z. SLK, k.s. die operative Personengesellschaft darstelle.

Der Unternehmensgegenstand beider Gesellschaften sei vor allem die Werbung für andere Unternehmen mittels Kuponkatalogen, Verbundmailings, Pocketmagazinen und Prospekten sowie Organisation, Registrierung und Vermarktung von Adressen. Die Gesellschaften werden hauptsächlich in Osteuropa tätig.

Nach Meinung des steuerlichen Vertreters liegt eine ausschließliche operative bzw. betriebliche Tätigkeit vor. Die übertragene Beteiligung stelle notwendiges Betriebsvermögen für die Z. SLK, k.s. dar, da die übertragene Gesellschaft dieselbe operative Tätigkeit ausübe wie die slowakischen Gesellschaften und enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen den Gesellschaften bestehen. Durch die gleiche operative Tätigkeit der Gesellschaft werde auch der Betriebszweck der Z. SLK, k.s. gefördert. Wesentliche Funktionen in Bezug auf die übertragene Beteiligung werden von den beiden Geschäftsführern der slowakischen Gesellschaften ausgeübt. Es gebe derzeit bei der Z. SLK, k.s. eine Mitarbeiterin (C. , angestellt ab 29.5.2009, davor D. ab 20.5.2008) und E. , der bei der Z. Österreich angestellt sei, aber 20 bis 25 Stunden im slowakischen Büro tätig sei und für die osteuropäischen Länder zuständig sei. Dieser Mitarbeiter werde noch 2009 auch formal zur slowakischen Firma wechseln und ausschließlich für diese tätig sein.

Durch die Beteiligung werde der Betriebszweck der Z. SLK, k.s. gefördert und zwischen beiden Gesellschaften bestehen enge wirtschaftliche Beziehungen. Der Unternehmensgegenstand beider Gesellschaften sei vor allem die Werbung für andere Unternehmen etc. (wie oben angeführt). Die Gesellschaften treten auch unter einer einheitlichen Marke – dem Namen „Z.“ – auf und werden von denselben Personen geleitet. Im Jahr 2008, im ersten Jahr des Bestehens, habe die Z. SLK, k.s. bereits einen beträchtlichen operativen Umsatz in der Slowakei und Ungarn erzielt. Ab dem Jahr 2009 werde von der Z. SLK, k.s. eine Managementgebühr von den in Westeuropa tätigen Gesellschaften eingehoben.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes werde eine Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft als typisches Beispiel für notwendiges Betriebsvermögen angesehen.

Für die Übertragung der Anteile seien nach den weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters vor allem außersteuerliche Gründe ausschlaggebend: Von den beiden slowakischen Gesellschaften werden die Slowakei, Ungarn, Polen und die Ukraine bearbeitet. Da die Umsätze in Österreich, Deutschland und Holland rückläufig seien,

werde die Expansion nach Osteuropa und Russland angestrebt. Die Slowakei diene dabei als Zentrale aufgrund ihrer Eignung in geografischer und sprachlicher Hinsicht.

In einem weiteren **Ergänzungsersuchen** vom 25.8.2009 vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass ohne Nachweis von gravierenden außersteuerlichen Gründen die Zurechnung der Beteiligung weiterhin beim Bf zu erfolgen habe.

Der steuerliche Vertreter übermittelte daraufhin die angeforderte Ansässigkeitsbescheinigung sowie Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnung für 2007 und 2008 für die Z. SLK, k.s. In einer Stellungnahme wurde darauf hingewiesen, dass es sich keineswegs um eine bloß buchmäßige Erfassung der Beteiligung an der X. Beteiligungs GmbH handle, da durch die Beteiligung sowohl der Betriebszweck der Gesellschaft gefördert werde als auch enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen den Gesellschaften bestehen. Die Gesellschaften treten unter der einheitlichen Marke „Z.“ auf, werden von denselben Personen geleitet und werde ab 2009 von den in Westeuropa tätigen Gesellschaften eine Managementgebühr eingehoben. Zu den außersteuerlichen Gründen wurden nochmals die rückläufigen Umsätze in Westeuropa hervorgehoben und die Stellung der Slowakei als Zentrale für Osteuropa.

In der Folge erging der **Einkommensteuerbescheid 2007**, ohne Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erfassen. Das Finanzamt begründete den Bescheid damit, dass der Veräußerungstatbestand des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG nicht erfüllt worden sei. Der Bf. habe nicht nachgewiesen, dass die Beteiligung funktional für die Ausübung der betrieblichen Tätigkeit in der Slowakei benötigt werde, sodass sie nicht dem notwendigen Betriebsvermögen der Z. SLK, k.s. zuzurechnen sei.

Der Bf. habe nach Meinung des Finanzamtes nicht dargelegt, in welcher Form die Personengesellschaft in der Slowakei durch die Beteiligung gefördert werde, da es für beide selbständig tätigen Betriebe ohne Belang sei, ob die Beteiligung im Privatvermögen oder im Betrieb gehalten werde. Auch der Name sei nicht ident. Enge wirtschaftliche Beziehungen liegen nicht vor, da jede Gesellschaft für sich andere Unternehmen in verschiedenen Ländern betreue. Synergieeffekte stellen im Hinblick auf die notwendige Verrechnung zu Fremdvergleichspreisen keinen Vorteil dar, der eine Betriebsvermögenszugehörigkeit der Beteiligung begründen würde. Der VwGH verweise hinsichtlich der branchengleichen Kapitalgesellschaft auf *Doralt*, EStG, § 4 Tz 52, wonach die Förderung immer durch sich ergänzende Tätigkeiten eintrete (Beteiligung an Kapitalgesellschaft zum Vertrieb der Produkte des Einzelunternehmens, Beteiligung eines Malermeisters an einer Wohnungsbau-GmbH, Beteiligung eines Landwirtes an einer Milchgenossenschaft).

Im vorliegenden Fall tragen die Unternehmen verschiedene Namen. Die Z. SLK, k.s. sei in der Werbebranche tätig und die X. Beteiligungs GmbH weise als Geschäftszweig „Verwaltung und Beteiligung“ aus, was nicht darauf hindeute, dass durch die Beteiligung eine Förderung oder eine Ermöglichung der Tätigkeit der Personengesellschaft in

der Slowakei gegeben sei. Daher sei die Beteiligung nicht Teil des notwendigen Betriebsvermögens der Personengesellschaft.

Das Finanzamt schließt daraus, dass die steuerliche Zurechnung der Beteiligung und die Versteuerung sämtlicher in Zusammenhang stehender Einkünfte beim Wohnsitzstaat Österreich verbleiben. Eine Nichtfestsetzung der Steuer gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 komme nicht in Betracht. Im Fall der Veräußerung der Beteiligung durch die Z. SLK, k.s. liegen aufgrund der Zurechnung der Beteiligung zum Privatvermögen Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung bei den österreichischen Anteilsinhabern vor.

In der **Berufung** vom 16.4.2010 wurde den Ausführungen der Bescheidebegründung entgegengehalten, dass es sich bei der Beteiligung sehr wohl um notwendiges Betriebsvermögen der slowakischen Gesellschaft handle. Im Dezember 2007 seien die Anteile an der X. Beteiligungs GmbH an die Z. SLK, k.s. übertragen worden. Diese GmbH sei an den operativen Gesellschaften in Westeuropa beteiligt: an der Z. GmbH in Deutschland, an der Z. B.V. in den Niederlanden, an der Z. s.r.o. in Tschechien, an der Z. Ltd. in England und an der Z. Sarl. in Frankreich. Die X. Beteiligungs GmbH habe außerdem Anteile an der Y. GmbH in Österreich gehalten.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass der Grund für die Übertragung der Anteile an der X. Beteiligungs GmbH vor allem in der Absicht gelegen sei, das Geschäft in Osteuropa zu intensivieren. Denn die Umsätze in Westeuropa haben in den Jahren davor signifikant abgenommen. Von der slowakischen Gesellschaft seien 2008 und 2009 die Slowakei, Ungarn, Polen und die Ukraine bearbeitet worden.

Die Slowakei sei als Zentrale aus geografischer und sprachlicher Sicht am besten geeignet. Von großem Vorteil habe sich dabei die Beteiligung an der Z. s.r.o. in Tschechien erwiesen, da man auf Kontakte zu deren Kunden und deren Mitarbeiter zurückgreifen konnte. Die Gesellschaften in Tschechien und der Slowakei profitieren bis heute sehr stark von diesen Synergieeffekten. Diese Synergieeffekte entsprechen nach Ansicht des steuerlichen Vertreters genau den ergänzenden Tätigkeiten iS *Doralt*, EStG, § 4 Tz 52.

Nach den EStR Rz 492 gehöre eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördere oder wenn zwischen diesem und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen.

Die Unternehmensgegenstände der X. Beteiligungs GmbH und der Tochtergesellschaften seien vor allem die Werbung für andere Unternehmen und die Vermarktung von Adressen. Die Gesellschaften (auch die X. Beteiligungs GmbH) treten unter der einheitlichen Marke „Z.“ auf und werden von denselben Personen geleitet. Im Jahr 2008 habe die Z. SLK k.s. bereits einen operativen Umsatz mit Tätigkeiten in der Slowakei und Ungarn von rund 340.000 € erzielt. Ab dem Jahr 2009 hebe die Z. SLK k.s. außerdem eine Managementgebühr von den in Westeuropa tätigen Gesellschaften ein.

Dass das Finanzamt keine Namensgleichheit feststellen könne, sei nicht nachvollziehbar, da sich im Jahr 2007 fünf Gesellschaften mit dem Namen Z. in der X. Beteiligungs GmbH

befanden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise mache es keinen Unterschied, dass die Z. SLK k.s. nur mittelbar an den anderen Gesellschaften mit dem Namen Z. beteiligt war.

Da der Unternehmensgegenstand der X. Beteiligungs GmbH im Gesellschaftsvertrag als Verwaltung von und Beteiligung an Gesellschaften jeder Art im In- und Ausland, Werbeunternehmen sowie Handel mit und Erwerb und Verwaltung von Liegenschaften bezeichnet sei, handle es sich um eine branchengleiche Kapitalgesellschaft. Dies umso mehr als alle von der Gesellschaft gehaltenen Beteiligungen ebenso im Werbebereich tätig seien.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof eine Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft als typisches Beispiel für notwendiges Betriebsvermögen bezeichnet habe (VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008).

Nach Meinung des steuerlichen Vertreters belegen die angeführten Tatsachen, dass durch die Beteiligung der Betriebszweck der Z. SLK k.s. gefördert werde und dass zwischen den Gesellschaften enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Die Beteiligung sei daher notwendiges Betriebsvermögen.

Die Beteiligung könne nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters aber auch als gewillkürtes Betriebsvermögen der Z. SLK k.s. zugerechnet werden.

Diese Ansicht wird damit begründet, dass ein § 5 Abs. 1 EStG Ermittler neben dem notwendigen auch gewillkürtes Betriebsvermögen ansetzen dürfe. Das Finanzamt gehe offenbar von der irrigen Annahme aus, dass die Z. SLK k.s. den Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermittle und somit nur notwendiges Betriebsvermögen ansetzen könne. Bei der slowakischen Gesellschaft (k.s.) handle es sich nach österreichischem Verständnis um eine GmbH & Co KG, wobei der unbeschränkt haftende Gesellschafter, nämlich die s.r.o., einer GmbH. entspreche.

Nach § 189 Abs. 1 Z 1 UGB sei das dritte Buch „Rechnungslegung“ auf Kapitalgesellschaften und auch zB auf eine unternehmerisch tätige GmbH & Co KG anzuwenden. Unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person sei und die gewerbliche Einkünfte tätigen, seien jedenfalls § 5 Abs. 1 EStG Ermittler. Damit sei gewillkürtes Betriebsvermögen zulässig, ohne dass es auf Mindestumsätze ankomme.

Die österreichische Finanzverwaltung vertrete die Ansicht, dass eine Beurteilung einer ausländischen Gesellschaft nach österreichischen Kriterien erfolgen müsse. Somit müsse der Gewinn der Z. SLK k.s. nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelt werden. Das habe zur Folge, dass auch gewillkürtes Betriebsvermögen durch entsprechende buchmäßige Behandlung angesetzt werden könne. Die slowakische k.s. sei auch nach dem slowakischen Handelsgesetzbuch zur Rechnungslegung verpflichtet, sodass auch aus diesem Grund von der Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens auszugehen sei. Eine andere Auffassung würde aufgrund der Ungleichbehandlung gegen EU-Grundfreiheiten verstoßen.

Schließlich verweist der steuerliche Vertreter auch auf die im Schrifttum vertretene Auffassung, dass das auf Personengesellschaften übertragene Vermögen grundsätzlich aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zum steuerlichen Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehöre. Auch nach Auffassung des BFH komme die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen beim Gesamthandvermögen einer Personengesellschaft nicht in Betracht. Grenzen können sich nur bei der Übertragung von notwendigem Privatvermögen der Gesellschafter ergeben.

Die übertragene Beteiligung an der österreichischen GmbH sei nicht als notwendiges Privatvermögen anzusehen. Auch insofern sei von Betriebsvermögen der slowakischen Gesellschaft an den Beteiligungen auszugehen. Im gegenständlichen Fall sei das zivilrechtliche Eigentum an der GmbH-Beteiligung in das Vermögen der Personengesellschaft übertragen worden. Es bestehe kein Grund ein abweichendes wirtschaftliches Eigentum anzunehmen.

Abschließend wendete der steuerliche Vertreter ein, dass der Einkommensteuerbescheid 2007 formelle Mängel aufweise. Es fehle der Spruch eines negativen Nichtfestsetzungsbescheides.

Gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG sei aufgrund 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. Das bedeute, dass im Spruch des Bescheides über die Steuerschuld abzusprechen sei (positiver Nichtfestsetzungsbescheid).

Wenn die Behörde dem Antrag auf Übertragung der Beteiligung nicht stattgebe, sei hingegen nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters ein „negativer Nichtfestsetzungsbescheid“ notwendig. Im Spruch müsse festgestellt werden, dass aufgrund des Nichtüberganges der Beteiligung gemäß § 31 Abs. 2 Z 2 EStG der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld abgewiesen werde und eine Nichtfestsetzung der Steuerschuld unterbleibe. Andernfalls werde der Antrag des Steuerpflichtigen keiner Entscheidung zugeführt.

Auf einen **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts** wiederholte der steuerliche Vertreter sein bisheriges Vorbringen zum notwendigen Betriebsvermögen und ergänzte, dass die Gesellschaften in Deutschland und Holland gegründet worden seien, da die dortigen Geschäftspartner Geschäftsbeziehungen zu einer einheimischen Firma bevorzugt hätten. Darüber hinaus sollte die Haftung begrenzt werden und ein eventueller Konkurs einer ausländischen Gesellschaft sollte nicht das ganze Unternehmen gefährden.

Durch die Wirtschaftskrise ab Herbst 2008, vor allem in den osteuropäischen Ländern, sei die geplante Expansion in Osteuropa unmöglich geworden. Der Werbemarkt – zumindest die klassische Direktwerbung des Bf – sei in den osteuropäischen Ländern fast vollständig zusammengebrochen. Es sei auch nicht mehr möglich gewesen, westeuropäische Werbekunden zu gewinnen, die in Osteuropa Werbungen schalten wollten. Vor allem österreichische und deutsche Firmen hätten in den Jahren nach 2008

ihr Osteuropaengagement massiv gekürzt. Das Umsatzvolumen der Gesellschaft habe sich in den Jahren 2009 bis 2011 beträchtlich reduziert, es seien keine Gewinnmargen mehr zu erzielen gewesen. Ab Mitte 2011 seien daher die Herstellung und der Vertrieb der Couponhefte eingestellt worden. Es sei nur mehr der Adresshandel und die Nachbetreuung und Analyse von alten Ausgaben der Couponhefte geblieben.

Zum osteuropäischen Markt erläuterte der steuerliche Vertreter darüber hinaus, dass Anfang 2006 eine Gesellschaft in der Tschechischen Republik gegründet worden sei und das erste Couponheft erschienen sei. In der Slowakei sei das erste Heft im Jahr 2006, in Ungarn im Jahr 2008 erschienen.

Aufgrund des geschäftlichen Erfolges in Tschechien und der Slowakei sei beschlossen worden, verstärkt in den "Osten" zu expandieren und die osteuropäischen Länder von einem neuen Standpunkt in der Slowakei zu betreuen. Von großem Vorteil habe sich dabei die Beteiligung an der Z. s.r.o. Tschechien erwiesen, da man auf Kontakte zu deren Kunden und deren Mitarbeiter zurückgreifen konnte.

Es sei zusätzlich geplant gewesen, die Ukraine und Russland von der Slowakei aus zu erschließen. Für die Ukraine habe es ab Mai 2008 eine gründliche Vorbereitung über ein Jahr hinweg gegeben. Wegen der politischen und wirtschaftlichen Lage habe schließlich die Ausgabe von Couponheften in der Ukraine nicht realisiert werden können. In Russland sei das Projekt nie über den Planungsstatus hinausgekommen.

Folgende Personen seien im Zeitraum 2008 bis 2012 für die Bearbeitung des osteuropäischen Marktes zuständig gewesen:

- E. - Prokurist (Büro Slowakei und Österreich, Märkte: Slowakei, Ungarn, Tschechien, Ukraine und Russland)
- F. (Büro Österreich und Slowakei, Märkte: Ukraine und Russland, Slowakei, Österreich)
- M. (Büro Österreich und Slowakei, Märkte: Ungarn, Slowakei, Österreich)
- G. (Büro Slowakei, Märkte: Slowakei)
- C. (Büro Slowakei, Backoffice)
- S (Büro Slowakei, Backoffice)

Auf die Frage nach wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der X. Beteiligungs GmbH und der Z. SLK, k.s. antwortete der steuerliche Vertreter, dass es schriftliche Leistungsvereinbarungen und die Verrechnung von Leistungen für die Aufbereitung des slowakischen Marktes gegeben habe. Die X. Beteiligungs GmbH habe für die slowakische Gesellschaft Kunden in Österreich, Deutschland und Holland akquiriert, welche dann in den Ausgaben in der Slowakei, Ungarn und Tschechien Inserate geschaltet haben. Auch für die Ukraine und Russland seien Kunden akquiriert worden. Als Beispiel werde eine Managementrechnung übermittelt. Weitere wirtschaftliche Beziehungen habe es vor allem aufgrund der Kunden gegeben, welche oftmals in mehreren Ländern in den

Couponheften warben. Ebenso seien die Druckaufträge und der Papiereinkauf zentral von der X. Beteiligungs GmbH vorbereitet und Angebote eingeholt worden.

Zu den Gesellschaften, an denen die X. Beteiligungs GmbH zum 31. Dezember 2007 Beteiligungen hielt, führte der steuerliche Vertreter an:

Y. GmbH, im Jahr 2012 verschmolzen in die X. Beteiligungs GmbH

Z. GmbH München, im Jahr 2014 Liquidation abgeschlossen

Z. Ltd London, im Jahr 2008 liquidiert

Z. s.r.o. Prag, im Jahr 2013 Liquidation abgeschlossen

Z. sarl Paris, im Jahr 2008 liquidiert

Bei allen Gesellschaften seien A. X. und B. X. Geschäftsführer gewesen.

Hinsichtlich einer allenfalls möglichen Zurechnung der Beteiligung an der X. Beteiligungs GmbH als gewillkürtes Betriebsvermögen der Z. SLK, k.s. sowie hinsichtlich der Beteiligung (jedenfalls) als Betriebsvermögen der slowakischen k.s. wiederholte der steuerliche Vertreter seine bereits in vorangegangenen Schriftsätzen getätigten Ausführungen.

Der steuerliche Vertreter hielt schließlich fest, dass keine Verlagerung von (Beteiligungs-) Wertminderungen aus dem steuerunwirksamen privaten in den steuerwirksamen betrieblichen Bereich erfolgt sei. Bei der Übertragung bzw. Einlage der Beteiligung im Jahr 2007 an der X. Beteiligungs GmbH sei die Beteiligung steuerneutral in eine Kapitalrücklage mit dem Verkehrswert eingestellt worden. In der Folge sei auf Grund eines (slowakischen) Wirtschaftsprüferwechsels die Bewertung geändert worden, so dass bei der Bewertung der Beteiligung nur mehr auf das buchmäßige Eigenkapital der X. Beteiligungs GmbH abgestellt worden sei.

Nur durch diese Änderung der Bewertung sei es zu einer "Abwertung" im Jahr 2008 gekommen. Ab 2009 seien aufgrund des oben angeführten schlechter werdenden wirtschaftlichen Umfeldes (Weltwirtschaftskrise) Abwertungen der Beteiligung vorgenommen worden. Diese Abwertungen seien (aber) im Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligung Ende 2007 nicht absehbar gewesen.

Darüber hinaus sei zu beachten, dass die Abwertungen ergebnis- und steuerneutral gegen die Kapitalrücklage gebucht worden seien (damit hänge auch die kumulierte Darstellung zusammen). Es habe somit kein Eingang der Wertminderung in die Gewinn- und Verlustrechnung stattgefunden. Es sei weder das steuerliche Ergebnis in der Slowakei noch in Österreich (im Rahmen des Betriebstättergewinnes) vermindert worden.

Dem Schreiben wurden beigelegt:

1. Ausdruck eines Artikel der Zeitschrift „Spiegel Online“ vom 23. März 2009 über die Wirtschaftskrise in Osteuropa

2. Leistungsvereinbarung zwischen X. Beteiligungs GmbH und Z. slk k.s. vom 9.7.2008 für Kundenakquisition und Beratung zu Druck und Verteilung der Werbehefte durch die X. Beteiligungs GmbH.

3. Rechnung der X. Beteiligungs GmbH. vom 4.5.2009 an die Z. slk k.s. für Leistungen über 40.000 €
4. Leistungsvereinbarung zwischen Z. slk k.s. und Z. GmbH in H. vom 10.7.2008 für die Bearbeitung des osteuropäischen Werbemarktes und Vermittlung von Kunden aus Osteuropa an Werbefirmen in Österreich, Deutschland und Holland durch die Z. slk k.s
5. Rechnung der Z. slk k.s. an die Z. GmbH vom 31.12.2008 für die August Ausgabe 2008 in Ungarn über 160.220 €
6. Couponhefte

In einem weiteren **ergänzenden Schriftsatz** vom 24.11.2015 führte der neue steuerliche Vertreter des Bf nach einer zusammenfassenden Darstellung des Verfahrensablaufs im Wesentlichen folgendes aus:

Die Wegzugsbesteuerung trete ein, wenn ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums stattgefunden habe und damit das Vermögen der Z. SLK, k.s. zuzurechnen sei.

Das Vermögen sei gemäß § 24 BAO entsprechend dem wirtschaftlichen Eigentum zuzurechnen. Sowohl herrschende Lehre als auch der Authorized OECD Approach (AOA), die Verrechnungspreisrichtlinien (VPR) und die EAS des BMF räumen dem wirtschaftlichen Eigentum bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern eine entscheidende Bedeutung ein.

Der BFH verlange für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an Anteilen an Kapitalgesellschaften eine rechtlich geschützte Position, somit die Übertragung der Gesellschaftsrechte und des Risikos der Wertminderung.

Mit dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an den Anteilen der X. Beteiligungs GmbH sei die Z. SLK, k.s. berechtigt gewesen, sämtliche positive (zB Veräußerung) und negative (Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Anteile) Befugnisse zivilrechtlichen Eigentums auszuüben. Durch die Übertragung des Anteils sei auch das Risiko einer allfälligen Wertminderung sowie die Chance auf künftige Wertsteigerung der Anteile auf die Z. SLK, k.s. übergegangen.

Die tatsächliche Ausübung dieser Befugnisse eines Eigentümers komme dadurch zum Ausdruck, dass die Z. SLK, k.s. in den Generalversammlungen der X. Beteiligungs GmbH als Gesellschafterin Beschlüsse über die Jahresabschlüsse und die Gewinnausschüttungen gefasst habe. Die entsprechenden notariell beglaubigten Protokolle seien dem Schreiben angeschlossen.

Die vom Finanzamt bisher vorgenommene Orientierung am notwendigen Betriebsvermögen als Kriterium bei der Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum finde weder im Gesetz noch in herrschender Literatur oder der Judikatur Deckung. Wesentlich für die Zurechnung der Beteiligung sei deshalb nicht allein, ob in Hinblick auf die Beteiligung (wesentliches) Betriebsvermögen vorliege, sondern dass die Z. SLK, k.s. wirtschaftliche Eigentümerin der Beteiligung sei.

Es sei aber festzuhalten, dass für notwendiges Betriebsvermögen nicht nur das zivilrechtliche Eigentum an einer Beteiligung relevant sei, sondern die Beteiligung müsse auch tatsächlich, also funktional zu einer Betriebsstätte gehören. Zusätzlich zu bereits genannten Argumenten sei anzuführen, dass der Z. SLK, k.s. in Hinblick auf die Beteiligung an der X. Beteiligungs GmbH. eine geschäftsleitende Funktion zukomme, welche in den angeführten Gesellschafterbeschlüssen zum Ausdruck komme.

Durch die Einlage der X. Beteiligungs GmbH sei eine Vereinigung des organisatorischen und strategischen Managements in der Zentrale mit dem Standort Slowakei erfolgt. Für die Erschließung des Marktes in Osteuropa sei das Tätigwerden einer slowakischen Gesellschaft statt einer österreichischen Gesellschaft von Bedeutung gewesen.

Die Z. SLK, k.s. habe in der Slowakei über eine Betriebsstätte in Form von angemieteten Büroräumlichkeiten verfügt, wo Arbeitnehmer, darunter ein vertretungsbefugter Prokurist, tätig gewesen seien.

Einkünfte seien demjenigen zuzurechnen, dem auch die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Zurechnungssubjekt sei derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trage, der also die sich bietenden Marktchancen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, ausnützen könne. Einkünfte aus Kapitalvermögen (zB Gewinnanteile einer GmbH) seien demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt sei. Dem wirtschaftlichen Eigentum komme dabei entscheidende Bedeutung zu. Die Zurechnung von Gewinnanteilen erfolge bei demjenigen, der im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung wirtschaftlicher Gesellschafter gewesen sei (zB über das mit der Beteiligung zusammenhängende Stimmrecht verfügt habe).

Die Z. SLK, k.s. habe im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung über ein Stimmrecht verfügt und dieses auch ausgeübt und sei daher wirtschaftlicher Gesellschafter der X. Beteiligungs GmbH. gewesen. Die Gewinnausschüttungen seien der Z. SLK, k.s. auch nachweislich zugeflossen.

Vorsorglich werde festgehalten, dass es sich bei der Einlage der X. Beteiligungs GmbH in die Z. SLK, k.s. nicht um eine missbräuchliche Gestaltung handle. Missbrauch iSd § 22 BAO liege dann nicht vor, wenn für die Gestaltung außersteuerliche Gründe bestehen. Die vorliegende Gestaltung sei aus organisatorischen und strategischen Gründen gewählt worden, um die Planung der strategischen Ausrichtung der Unternehmensgruppe und die Kontrolle über ihre (in der Form von Tochterunternehmen der X. Beteiligungs GmbH) bestehenden Geschäftszweige (mittelbar über die X. Beteiligungs GmbH) in einer Hand zu vereinigen.

In der am 30.11.2015 abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde von den steuerlichen Vertretern das Vorbringen zum wirtschaftlichen Eigentum wiederholt.

Das Finanzamt bekräftigte die bisherige Argumentationslinie. Die Beteiligung passe funktional nicht zur slowakischen Gesellschaft. Die Geschäftsbeziehung habe zwischen der österreichischen Z. und der slowakischen Z. bestanden, aber nicht zwischen der Beteiligungs GmbH und der slowakischen Z..

X entgegnete, dass es für das wirtschaftliche Eigentum nicht auf den funktionalen Zusammenhang ankomme, sondern auf die Ausübung der positiven und negativen Eigentümerbefugnisse durch die slowakische Z..

Z ergänzte, dass das zivilrechtliche Eigentum eindeutig übergegangen sei. Es gebe nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur ganz wenige Beispiele für das Auseinanderfallen des wirtschaftlichen vom zivilrechtlichen Eigentum. Die Rechtsprechung werde diesbezüglich in letzter Zeit immer strenger, im vorliegenden Fall sei kein Beispiel eines Auseinanderfallens gegeben.

Die Leitungsfunktionen für die ganze Unternehmensgruppe von der Slowakei aus seien laut F darin zu sehen, dass die bereits vorhandenen Kundenkontakte der Tochterunternehmen für die slowakische Z. genutzt wurden.

X wies darauf hin, dass die Zentrale in der Slowakei auf Grund der Sprache wegen der Expansion in den Osten sinnvoll gewesen sei. Auch die Arbeitskräfte seien in der Slowakei billiger als in Österreich. Es gebe weiters einen gemeinsamen kulturellen und wirtschaftlichen Hintergrund in Osteuropa.

Der Bf erläuterte, dass sein Büro damals in H. und sein Wohnort in K. gewesen sei, bei Bedarf sei er in das Büro in Bratislava gefahren. Für seine Gattin gelte dasselbe. Er habe viele deutsche Kunden gehabt, die damals verstärkt in den Osten expandiert haben.

Z ergänzte, dass anfangs die Wirtschaftslage in Osteuropa sehr gut ausgesehen habe und die Geschäfte der Z. gut angesprungen seien. Die schlechte wirtschaftliche Entwicklung sei damals noch nicht absehbar gewesen.

Der Bf führte aus, dass die Z. GmbH in Österreich für den Bereich Österreich Couponhefte herausgebracht habe. Im Jahr 2007 habe er seine Geschäftsführerbezüge wahrscheinlich von der Z. in Deutschland bezogen. Es könne sein, dass die Sozialversicherungsbeiträge von der österreichischen Z. übernommen worden sind.

Laut F sei es bei den Umsätzen der X. Beteiligungs GmbH von jeweils 120.000 € in den Jahren 2008 bis 2010 um die Verrechnung von Managementleistungen an verschiedene westliche Tochtergesellschaften gegangen. Es seien ähnliche Leistungen wie in dem Beispiel gewesen, das in der Vorhaltsbeantwortung beigelegt wurde (Leistung der X. GmbH an die slowakische Z.).

Die Vertreterin des Finanzamtes schloss aus der aktenkundigen Rechnung der X. Beteiligungs GmbH an die Z. GmbH Österreich über 120.000 €, dass in den anderen Jahren ebenfalls Rechnungen an die Z. Österreich ausgestellt wurden.

F bestätigte, dass die Z. Österreich formal keine Tochtergesellschaft der X. Beteiligungsgesellschaft sei, wirtschaftlich gesehen aber schon. Die Z. Österreich habe die Verwaltungskosten getragen und Leistungen für die Tochtergesellschaften übernommen und sodann die Leistungen nach dem Umsatzschlüssel weiterverrechnet.

Auf Nachfrage des Finanzamts hielt der Bf fest, dass sein Hauptwohnsitz (auch jener der Gattin) derzeit in L. ist.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte weiterhin die Abweisung der Beschwerde.

X verwies abschließend nochmals darauf, dass das wirtschaftliche Eigentum relevant sei. Ein funktionaler Zusammenhang sei nicht geeignet, eine Umdeutung vorzunehmen. Letztendlich wäre der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums für den Verlust des Besteuerungsrechtes Österreichs im Verhältnis zur Slowakei entscheidend.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Zum Stichtag 31. Dezember 2007 brachten der in Österreich ansässige Bf und seine Ehegattin (beide Gesellschaftergeschäftsführer) ihre im Privatvermögen gehaltene Beteiligung (jeweils ein Hälfteanteil) an der X. Beteiligungs GmbH. mit Sitz in Österreich in eine slowakische Personengesellschaft, die Z. SLK, k.s. mit Sitz in Bratislava, ein. Die Z. SLK, k.s. scheint nunmehr im österreichischen Firmenbuch als Alleingesellschafterin der X. Beteiligungs GmbH. auf. Der Bf und seine Ehegattin sind Kommanditisten der slowakischen Gesellschaft, Komplementärin ist die slowakische Kapitalgesellschaft Z. s.r.o., deren Anteile wiederum vom Ehepaar X. gehalten werden. Die Z. SLK, k.s. wurde Ende Dezember 2007 gegründet und ist betrieblich (in der Werbebranche) tätig. Sie verfügt über Betriebsräumlichkeiten in Bratislava und über Arbeitskräfte.

Die X. Beteiligungs GmbH. übt keine operative Tätigkeit, sondern nur geschäftsleitende Funktionen aus. Sie hielt zum damaligen Zeitpunkt 100%-Beteiligungen an der Z. GmbH in Deutschland, an der Z. B.V. in den Niederlanden, an der Z. s.r.o. in Tschechien, an der Z. Ltd. in England und an der Z. Sarl. in Frankreich sowie Anteile an der Y. GmbH in Österreich. Für sämtliche Tochtergesellschaften, die in der Werbebranche tätig waren, fungierten A. X. und B. X. als Geschäftsführer. Spätestens im Jahr 2011 haben alle Gesellschaften, an denen die X. Beteiligungs GmbH. beteiligt war, ihre Tätigkeit eingestellt (lt. Mitteilung der GmbH an das Finanzamt vom 7.8.2011).

Die X. Beteiligungs GmbH. hat Gewinnanteile von 5.772.773 € (am 28.1.2009), von 2.633.063 € (am 31.3.2009), von 750.000 € (am 16.2.2010) und 889.731,65 € (am 14.4.2011) an die Z. SLK, k.s. ausgeschüttet. Die Einkünfte des Bf. als Gesellschafter der slowakischen Gesellschaft wurden ab 2008 bei den Veranlagungen zur Einkommensteuer als unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte berücksichtigt.

Beide Verfahrensparteien stimmen darin überein, dass die Rechtsform der slowakischen Z. SLK, k.s. in Anwendung österreichischen Steuerrechts mit einer Kommanditgesellschaft, genauer gesagt einer GmbH & Co KG, vergleichbar ist.

Strittig ist, ob die Beteiligung an der X. Beteiligungs GmbH. durch die Einlage in die slowakische Gesellschaft steuerlich aus dem Privatvermögen des Bf. und seiner Ehegattin ausgeschieden ist, ob eine Einlage in das Betriebsvermögen der slowakischen Gesellschaft stattgefunden hat und ob bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 2007 die Regelung der Wegzugsbesteuerung iSd § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (ab dem BudBG 2011 in § 27 Abs. 6 Z 1 lit b EStG 1988 geregelt) anwendbar ist.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 idF vor dem BudBG 2011 gehören zu den sonstigen Einkünften 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.

Zweck der Regelung über die Wegzugsbesteuerung ist die Sicherung der Besteuerung von stillen Reserven, die während der österreichischen Steuerhoheit entstanden sind.

Ein Verlust des Besteuerungsrechtes kann nicht nur durch Wegzug in einen anderen Staat, sondern zB. auch durch die unentgeltliche Übertragung von Kapitalanlagen auf einen Steuerausländer oder durch die Einlage von privatem Kapitalvermögen in ausländisches Betriebsvermögen eintreten (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁶, § 27 Tz 438; *Kanduth-Kristen* in Jakom 2008, EStG, § 31 Tz 61).

Das bedeutet, dass eine nachfolgende Veräußerung des Anteils nach dem EStG bzw dem in Betracht kommenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht mehr von Österreich besteuert werden dürfte, eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Höhe nach ist hingegen unmaßgeblich. Einkünfte nach § 31 EStG 1988 unterliegen gemäß § 98 Z 8 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt, die Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Bei Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften führt der Wegzug daher nur dann zu einem Verlust des Besteuerungsrechtes, wenn dieses durch ein DBA beschränkt wird (*Kanduth/Kristen* in Jakom 2008, EStG, § 31 Tz 61).

Das Besteuerungsrecht wird Österreich in Bezug auf eine österreichische GmbH mit einer in der Slowakei ansässigen Muttergesellschaft durch Art 7 DBA Slowakei genommen. Die Steuerfreistellung gilt gleichermaßen für den Fall der Veräußerung von Anteilen an der österreichischen GmbH durch die slowakische Gesellschaft.

Auch zwischen den Verfahrensparteien besteht Übereinstimmung, dass Österreich das Besteuerungsrecht verliert, falls die Gesellschaftsanteile an der österreichischen GmbH der slowakischen Gesellschaft zuzurechnen sind. Dies entspricht auch der herrschenden Rechtsmeinung, wonach die Slowakei als Ansässigkeitsstaat des Unternehmens das ausschließliche Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne hat, während Österreich als Quellenstaat auf sein Besteuerungsrecht verzichten muss.

Das Finanzamt ging aber davon aus, dass keine steuerlich anzuerkennende Übertragung der Beteiligung in das ausländische Betriebsvermögen stattgefunden hat und das wirtschaftliche Eigentum nach wie vor dem Geschäftsführer-Ehepaar X. zuzurechnen ist. Folgt man der Ansicht des Finanzamtes, kommt es in Bezug auf den Gesellschaftsanteil nicht zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich und ist somit die Wegzugsbesteuerung nicht anwendbar.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bf ist hingegen die GmbH-Beteiligung aus dem Privatvermögen des Bf und seiner Ehegattin ausgeschieden und in das wirtschaftliche Eigentum der Z. SLK, k.s. übergegangen, sodass die Wegzugsbesteuerung iSd § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 einzutreten habe.

Eine Veräußerung im Sinne des § 31 EStG 1988 setzt die beabsichtigte Änderung in der Person des (wirtschaftlichen) Eigentümers voraus (*Doralt*, EStG¹⁴, § 31 Tz 87).

Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter ist das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 BAO) ausschlaggebend. Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, ausschließen kann (*Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 113).

Die Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums gilt auch für Beteiligungen (*Hofstätter/Reichel*, EStG, § 31 Tz 6).

Dem wirtschaftlichen Eigentümer sind idR auch die Einkünfte zuzurechnen (*Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 110). Die Einkünftezurechnung richtet sich stets nach nationalem Recht und ist nicht Gegenstand von zwischenstaatlichem Recht (BFH 4.4.2007, I R 110/05).

Toifl verweist hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH 15.12.1999, BStBl 2000 II, 527), der für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an Anteilen von Kapitalgesellschaften grundsätzlich eine rechtlich geschützte Position, somit die Übertragung der Gesellschafterrechte und des Risikos der Wertminderung, verlangt (*Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 118).

Diese Grundsätze müssen auch für die Rückbehaltung des wirtschaftlichen Eigentums an Beteiligungen gelten. Nach einer zivilrechtlichen Übertragung von GmbH-Anteilen könnte also der bisherige Gesellschafter nur dann im Sinne dieser Rechtsansicht weiterhin als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sein, wenn er sich eine rechtlich geschützte Position zurückbehält.

Im vorliegenden Fall wurde das zivilrechtliche Eigentum an den Anteilen der X. Beteiligungs GmbH. mit Notariatsakt vom 31. Dezember 2007 auf die Z. SLK, k.s. übertragen. Ab diesem Zeitpunkt war die slowakische Personengesellschaft in der Lage, ihre Befugnisse als zivilrechtliche Eigentümerin auszuüben. Sie hat – nachgewiesen

durch notariell beglaubigte Protokolle - als Gesellschafterin der X. Beteiligungs GmbH. Beschlüsse über die Jahresabschlüsse und die Gewinnausschüttungen gefasst. Dass der Bf und seine Ehegattin in ihrer Funktion als Organ der Z. SLK, k.s. bzw. der Z. s.r.o. auftreten, ändert nichts an der Tatsache, dass dem Ehepaar X. ab der Abtretung der GmbH-Beteiligung keine Gesellschafterbefugnisse mehr in Bezug auf die X. Beteiligungs GmbH. zukommen und die Gewinnausschüttungen der Z. SLK, k.s. zugeflossen sind. Ebenso traf die Wertminderung der GmbH-Anteile die slowakische Gesellschaft. Folglich können der Bf und seine Ehegattin nicht als wirtschaftliche Eigentümer an den Anteilen der X. Beteiligungs GmbH. angesehen werden.

Auch wenn faktisch die Entscheidungsbefugnis über die GmbH nach der Übertragung in denselben Händen bleibt, lässt sich rechtlich die Ebene der slowakischen Gesellschaft nicht ausblenden.

Die Z. SLK, k.s. ist daher ab 31. Dezember 2007 nicht nur zivilrechtliche, sondern auch wirtschaftliche Eigentümerin der GmbH-Anteile.

Was die im Rechtsmittelverfahren diskutierte Frage der Zugehörigkeit der Beteiligung zum Betriebsvermögen der Z. SLK, k.s. betrifft, lässt sich aus Art. 7 DBA Slowakei (der mit Art. 7 OECD-Musterabkommen korrespondiert) keine Definition ableiten, welche Wirtschaftsgüter (hier: Beteiligungen) als Betriebsvermögen einem Unternehmen zuzurechnen sind. Nach österreichischem Steuerrecht weisen Stammanteile an einer GmbH ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich (VwGH 8.11.1977, 1054/75 und 2175/77).

Eine Beteiligung gehört zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck durch eine enge wirtschaftliche Beziehung oder in anderer Weise fördert, zB eine Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, Beteiligung eines Erzeugungsunternehmens an einer Vertriebsgesellschaft (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷, § 4 Tz 48). Synergieeffekte durch die Nutzung von Einrichtungen der Kapitalgesellschaft (Buchführung etc) für das Erzeugungsunternehmen allein stellen im Hinblick auf die notwendige Verrechnung zu Fremdvergleichsgrundsätzen noch keinen besonderen, die Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligung begründenden Vorteil dar (*Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 4 Anm 12).

Im vorliegenden Fall ist die Z. SLK, k.s. lediglich mittelbar an branchengleichen Unternehmen beteiligt (die Tochtergesellschaften der X. Beteiligungs GmbH), da die X. Beteiligungs GmbH selbst keine operative Tätigkeit ausübt. Es gehört aber auch nicht jede branchengleiche Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen im Sinne oben genannter Judikatur, sondern es ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Beteiligung tatsächlich den Betriebszweck fördert (siehe UFS 14.11.2011, RV/1543-W/04). Es müssen weitere Indizien hinzukommen (UFS 16.4.2012, RV/0651-K/07).

Dazu ist darauf zu verweisen, dass wirtschaftliche Beziehungen iSd genannten Literatur zwischen der Z. SLK, k.s. und der X. Beteiligungs GmbH bzw. deren Tochterunternehmen nicht festgestellt werden konnten.

Nach dem Vorbringen des Bf hat die X. Beteiligungs GmbH für Kundenakquisition und Beratung von der Z. SLK, k.s. eine Managementgebühr eingehoben. Dem ist entgegenzuhalten, dass diesen Leistungen in der wirtschaftlichen Realität keine Funktion zukommt. Die Leistungen müssen mangels sonstigen Personals der X. Beteiligungs GmbH von den Geschäftsführern (Bf und seine Gattin) selbst erbracht worden sein, die aber gleichzeitig als Geschäftsführer der leistungsempfangenden Gesellschaft fungieren. Wenn aber eine Leistung des Geschäftsführers an seine Gesellschaft nur formal so dargestellt wird, dass er aufgrund eines Vertrages als Geschäftsführer einer anderen Gesellschaft die Leistung erbringt, ist eine Leistungsbeziehung zwischen den beiden Gesellschaften steuerlich nicht anzuerkennen. Auch der Umstand, dass die entsprechende Leistungsvereinbarung vom 9.7.2008 zwischen der Z. SLK, k.s. und der X. Beteiligungs GmbH sehr allgemein gehalten ist und die Festlegung eines Entgelts gänzlich fehlt, spricht gegen eine tatsächliche wirtschaftliche Beziehung.

Ebenso wenig können die angeführten Leistungen der Z. SLK, k.s. an die Z. GmbH in Österreich als Nachweis für die Förderung der slowakischen Gesellschaft durch ihre Untergesellschaften dienen, zumal weder die Z. SLK, k.s. noch die X. Beteiligungs GmbH an der Z. GmbH Österreich beteiligt ist.

Mangels einer besonderen Förderung des Beteiligten ist daher davon auszugehen, dass die Beteiligung nicht zum notwendigen Betriebsvermögen Z. SLK, k.s. gehört.

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde eingewendet, dass - falls kein notwendiges Betriebsvermögen vorliegt – die Beteiligung aber jedenfalls Teil des gewillkürten Betriebsvermögens geworden ist.

Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, stellen bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen dar, wenn der Steuerpflichtige seinen Entschluss, die Wirtschaftsgüter als (dann eben gewillkürtes) Betriebsvermögen zu behandeln, durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentiert. Wirtschaftsgüter müssen, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, dem Betrieb in irgendeiner Weise – etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung – förderlich sein. Das Wirtschaftsgut muss unmittelbar (durch Erträge) oder mittelbar (durch Betriebsvermögensstärkung) zum Betriebserfolg beitragen. Die objektive Förderungsmöglichkeit (Förderung des Betriebes) ist ex ante zu beurteilen. Wirtschaftsgüter dürfen nicht bloß deswegen in das Betriebsvermögen eingebracht werden, um insbesondere im Hinblick auf die bevorstehende Wertminderung einen steuerlichen Vorteil zu erreichen. Dass die Kursentwicklung von Wertpapieren im Zeitpunkt ihrer Anschaffung ungewiss ist, schließt ihre Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen allerdings nicht aus (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0205, siehe auch *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 4 Tz 54).

Beteiligungen gelten als Schulbeispiel für gewillkürtes Betriebsvermögen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 4 Tz 63).

Eine Mitunternehmerschaft kann bei Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen haben, das im Eigentum der Personengesellschaft steht (*Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 23 Anm 231, *Fellner in Hofstätter/Reichel*, EStG, § 23 Tz 443). Eine Rechnungslegungspflicht kraft Rechtsform besteht nach § 189 Abs. 1 UGB für unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, wie insbesondere bei einer GmbH & Co KG (*Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 5 Anm 7b). Für jene Steuerpflichtige, die rechnungslegungspflichtig sind, ist gemäß § 5 Abs. 1 EStG die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen zulässig.

Die slowakische Z. SLK, k.s. entspricht einer GmbH & Co KG, die nach innerstaatlichem Steuerrecht kraft Rechtsform zur Rechnungslegung verpflichtet ist und somit gewillkürtes Betriebsvermögen bilden darf. Die Beurteilung einer ausländischen Gesellschaft hat nach österreichischem Recht zu erfolgen (*Jakom/ Laudacher*, EStG 2015, § 2 Tz 191).

Die X. Beteiligungs GmbH. hat Gewinnanteile von 5.772.773 € (am 28.1.2009), von 2.633.063 € (am 31.3.2009), von 750.000 € (am 16.2.2010) und 889.731,65 € (am 14.4.2011) an die Z. SLK, k.s. ausgeschüttet. Die Beteiligung hat auf diese Weise zweifellos nicht unbeträchtlich zum Betriebserfolg der slowakischen Gesellschaft beigetragen und deren Betrieb gefördert. Es ist davon auszugehen, dass die Z. SLK, k.s. ex ante auf längere Sicht Erträge erwarten konnte. Die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung, die schließlich zur Einstellung der betrieblichen Tätigkeit der Tochtergesellschaften in West- und Mitteleuropa geführt hat, war im Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligung nicht vorhersehbar (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 5.6.2014).

Aus diesen Erwägungen ist die gegenständliche Beteiligung jedenfalls Teil des (gewillkürten) Betriebsvermögens der Z. SLK, k.s. geworden.

Die international abgestimmten Prinzipien zur Auslegung des Art. 7 OECD-MA durch den authorized OECD-approach (AOA) führen im vorliegenden Fall zu keinem anderen Ergebnis:

Nach den AOA ist es für die Zurechnung von Vermögenswerten zu einer Betriebsstätte erforderlich, dass die Beteiligung eine tatsächlich-funktionale Bedeutung für die Personengesellschaft hat (AOA I/125). Diese Voraussetzung gilt als erfüllt, wenn die Kapitalbeteiligung zum „notwendigen Betriebsvermögen“ der Betriebsstätte zu zählen ist (*Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, VPR 2010, Rz 190).

Die Regelung der AOA betrifft die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Betriebsstätten eines Unternehmens in zwei (oder mehreren) Mitgliedstaaten. In diesen Fällen scheidet eine Zuordnung der Wirtschaftsgüter auf Basis des zivilrechtlichen Eigentums aus, sodass andere Kriterien heranzuziehen sind (*Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, I/1, Z 7 Tz 49).

Im vorliegenden Fall ist der Sachverhalt jedoch insofern anders gelagert, als die slowakische Gesellschaft nur über eine Betriebsstätte (in Bratislava) verfügt und als

rechtlich selbständig sehr wohl zivilrechtliches (und auch wirtschaftliches – siehe oben) Eigentum an der Beteiligung erworben hat. Die Regelungen der AOA sind daher hier nicht anwendbar, sodass sich das Erfordernis der tatsächlich-funktionale Bedeutung der Beteiligung an der X. Beteiligungs GmbH. bzw. der Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen daraus nicht ableiten lässt.

Seitens des Finanzamtes wurde eingewendet, dass eine bloß buchmäßige Erfassung der Beteiligung im Rechenwerk der Z. SLK, k.s. nicht anzuerkennen sei, konkrete Einwendungen gegen die Zulässigkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen wurden jedoch nicht vorgebracht.

Soweit nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in der Bilanz gewillkürtes Betriebsvermögen nicht ausschließlich deshalb aufgenommen werden darf, um insbesondere in Hinblick auf eine bevorstehende Wertminderung einen steuerlichen Vorteil zu erreichen (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0205), hat der steuerliche Vertreter dargelegt, dass die Abwertungen der Beteiligung zu keinem verminderten steuerlichen Ergebnis geführt haben.

Seitens des Bf wurde schließlich auf eine allfällige missbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass für die in Rede stehende Gestaltung organisatorische und strategische Gründe ausschlaggebend gewesen seien. Das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei hinsichtlich der sinkenden Umsätze bei den Untergesellschaften in West- und Mitteleuropa und die daraus resultierende Verlagerung des Unternehmensschwerpunktes in den Osten ist glaubwürdig. Dieser außersteuerliche Grund für die gewählte Vorgangsweise ist nicht außer Acht zu lassen. Die Verlegung der Zentrale von Österreich nach Bratislava kann demgemäß nicht als ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung beurteilt werden – auch wenn die Absicht der Steuervermeidung für das Ehepaar X. eine Rolle gespielt haben mag.

Nach der Rechtsprechung wären Missbrauchshandlung und Missbrauchsabsicht von der Behörde nachzuweisen (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184). Eine missbräuchliche Gestaltung wurde seitens des Finanzamtes jedoch nicht einmal behauptet.

Nach *Zorn* stellt die Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften (die reale Tätigkeiten entfalten) von seltenen Ausnahmefällen abgesehen keine missbräuchliche Praxis dar. Die Verlagerung von Aktivitäten in Staaten mit niedrigen (Einkommen)steuersätzen ist als solches keine missbräuchliche Praxis (*Zorn* in FS Doralt, S. 547).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für die Zurechnung einer Beteiligung das wirtschaftliche Eigentum maßgebend ist, welches mit 31. Dezember 2007 auf die slowakische Gesellschaft übergegangen ist. Die Übertragung des Gesellschaftsanteiles des Bf führte zu einem Verlust des Besteuerungsrechtes Österreichs. Es kommt somit die Wegzugsbesteuerung des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zum Tragen. Auf Grund des in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 gestellten Antrages ist über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen.

Die Höhe der Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung ist nicht strittig.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

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 des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, da zu der angesprochenen Rechtsfrage betreffend der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an Anteilen von Kapitalgesellschaften eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit im Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.

Wien, am 28. Jänner 2016