

30. Jahrgang / Dezember 2020 / Nr. 12

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Behandlung hybrider ausländischer Gesellschaften

Tax Treaty Treatment of Hybrid Foreign Entities

Nadine Chiba / Ulf Zehetner

KESt-Rückerstattung auch für drittstaatsansässige Pensionsfonds

Withholding Tax Refund to a Third Country Pension Fund Claimant

Michael Reither / Veronika Kumer

Banken als Hilfsintermediäre

Banks as Auxiliary Intermediaries

Desiree Auer

Mehrwertsteuerbetrug in der EU: Wer stoppt das Karussell?

VAT Fraud in the European Union: Who Stops the Carousel?

Thomas Bieber

Besteuerung von Biermischgetränken: Zuckersteuer auf Umwegen?

Taxation of Flavoured Beer: Sugar Tax in a Roundabout Way?

Sarah Rothe / Filip Schade

Unilaterale Missbrauchsbekämpfung in Deutschland

Unilateral Anti-Abuse Measures in Germany

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Neue VwGH-Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung hybrider ausländischer Gesellschaften

NEW CASE LAW OF THE AUSTRIAN SUPREME ADMINISTRATIVE COURT ON THE TAX TREATY TREATMENT OF HYBRID FOREIGN ENTITIES

On October 15th, 2020, the Austrian Supreme Administrative Court had to decide on a case of a Slovak company that was treated as a taxpayer in Slovakia and as a partnership under Austrian tax law. The shareholder of the Slovak company was a resident of Austria who received dividends from an Austrian corporation through the Slovak company. The Court held that under Austrian tax law the dividends are allocated to the Austrian shareholder and that this is also relevant for the application of the tax treaty with Slovakia. Since the dividends were not attributable to a permanent establishment in Slovakia, Austria kept its taxation right under the treaty.

I. Das VwGH-Erkenntnis vom 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007

Der VwGH entschied am 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, über folgenden Sachverhalt: Die in Österreich ansässige Revisionswerberin – eine natürliche Person – war mit 94 % am Stammkapital der ebenfalls in Österreich ansässigen *X GmbH* beteiligt, die keine operative Tätigkeit, sondern nur geschäftsleitende Funktionen ausübte. Sie brachte ihren Geschäftsanteil mit Notariatsakt vom 3. 12. 2007 als Sacheinlage (ohne Gegenleistung) in eine am 30. 10. 2007 gegründete slowakische Gesellschaft ein, die vom Typus her einer österreichischen GmbH & Co KG entspricht (im Folgenden: *S KG*). Im Streitzeitraum war die Revisionswerberin alleinige Gesellschafterin der geschäftsführenden Komplementär-Gesellschaft und einzige Kommanditistin der *S KG*, wobei die Kommanditeinlage zunächst rund 66.000 Euro und ab 15. 12. 2011 rund 6.000.000 Euro betrug. Am Gewinn und Verlust und am Vermögen der *S KG* war ebenfalls nur die Revisionswerberin beteiligt. Im Jahr 2013 erwarb die *S KG* die verbleibenden Gesellschaftsanteile (6 %) an der *X GmbH*.

In den Jahren 2009 bis 2015 schüttete die *X GmbH* Dividenden in der Höhe von rund 290.000.000 Euro an die *S KG* aus. Nach dem Verkauf ihrer einzig werthaltigen Beteiligung erwarb die *X GmbH* Wertpapiere, die sie im Dezember 2015 im Wege einer Sachausschüttung ebenfalls an die *S KG* übertrug. Die *S KG* verkaufte im November 2016 die Wertpapiere an die Revisionswerberin und verrechnete den Kaufpreis mit deren offenen Gewinnansprüchen.

II. Die abkommensrechtliche Zurechnung

Der VwGH geht davon aus, „dass die ausländische Einrichtung aus der Sicht des österreichischen Steuerrechts als transparent anzusehen ist und somit das österreichische Einkommensteuerrecht eigenständig die Zurechnung der Einkünfte an die (in Österreich ansässige) natürliche Person normiert“. ¹⁾ Ausführlicher beschäftigt er sich mit der Frage, ob der Umstand, dass der slowakische Rechtsträger eine „Gesellschaft“ (§ 94a Abs 1 Z 3 EStG) oder „Körperschaft“ (§ 94 Z 2 EStG) ist, die die in der Anlage zum EStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt, die

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht sowie wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) an der WU. Herrn Christian Knotzer, MSc (WU) BSc danke ich herzlich für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats.

¹⁾ VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 44.

Besteuerung in Österreich ausschließt. Zu Recht verneint dies der VwGH:²⁾ Diese Regelungen verbieten zwar die Erhebung von Quellensteuer auf die Ausschüttungen der österreichischen Kapitalgesellschaft an die S KG, schließen aber nicht aus, „dass diese Ausschüttung bei der in Österreich ansässigen natürlichen Person, die Gesellschafter der – aus österreichischer Sicht transparenten – Gesellschaft slowakischen Rechts mit der Bezeichnung ‚komanditná spoločnosť‘ ist, als Einkommen erfasst und entsprechend besteuert werden kann.“³⁾ An anderer Stelle hält der VwGH fest:⁴⁾ „Die einkommensteuerliche Zurechnung der Einkünfte wird nicht im DBA-Slowakei geregelt.“ Daraus schließt der VwGH offenbar, dass die Zurechnung der Einkünfte nach österreichischem Recht auch für die DBA-Anwendung in Österreich maßgebend ist.

Die OECD hat eine ähnliche Konstellation bereits 1999 in ihrem OECD Partnership Report angesprochen. Fallbeispiel 16 entspricht dem Sachverhalt, den der VwGH zu entscheiden hatte:⁵⁾

„P is a partnership established in State P. Partner B is a resident of State R while partner A is a resident of State P. State P treats the partnership as a taxable entity while State R treats it as a transparent entity. P derives royalty income from State R that is not attributable to a permanent establishment in State R. P has an office in State P and may therefore be considered to have a permanent establishment in State P.“

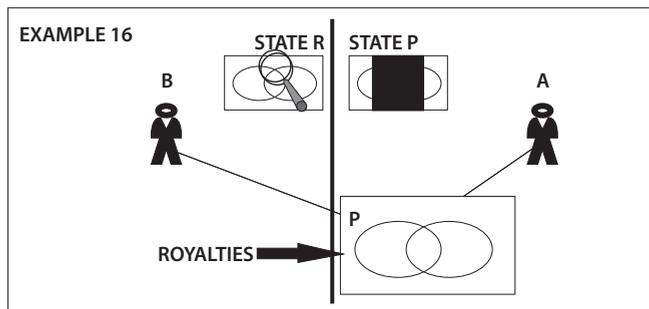


Abbildung 1: Example 16 (Quelle: OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships [1999] 45)

Dazu finden sich folgende Erläuterungen:

„126. Some delegates took the position that the R-P Convention prevents State R from taxing in that situation. On the basis of paragraph 1 of Article 12, which provides that royalties arising in State R and paid to a resident of State P are taxable only in State P if the resident is the beneficial owner thereof, they argued that because the partnership qualifies as a resident of State P and is the beneficial owner of the royalties, the conditions of the paragraph are met and the royalties may only be taxed in State P. The delegates who adopted that interpretation therefore concluded that unless the case fell under the application of CFC rules or the Convention included a special provision allowing State R to tax its residents in such circumstances (e.g. a specific provision applicable to partnerships or a so-called 'saving clause' such as is found in Conventions concluded by the United States), the Convention would prevent State R from taxing partner B on his share of the royalties.

127. The majority, however, disagreed with that position. When taxing partner B, State R is taxing its own resident on income arising in its territory. Article 12 of the Convention does not affect taxation that is based on residence but only taxation that is based on source. When applying the Convention,

²⁾ Zur nunmehr vom VwGH vertretenen Auffassung bereits Lang, zitiert bei Stradinger, SWI-Jahrestagung: Anteilsübertragung an (hybride) Ost-Personengesellschaften, SWI 2011, 347 (349); ebenso auch Hohenwarter-Mayr/Marchgraber, Kein Typenvergleich bei EU-Gesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie? StAW 2016, 3 (18 ff); anders hingegen Beiser, KEST-Ersparnis durch slowakische KS? RdW 2010, 426 (427).

³⁾ VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 44; so bereits Lang, zitiert bei Stradinger, SWI 2011, 347 (349).

⁴⁾ VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 49.

⁵⁾ Dazu Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (2000) 90 ff.

State R may indeed consider, based on the principles developed in previous examples, that partner B may be considered to have received payment of his share of the royalties for the purposes of taxation in that State so that the limitation of Article 12 does not apply since that Article is only applicable where royalties arising in one State have been paid to a resident of the other State."

Die geschilderte Minderheitsposition ist offenbar von dem Bemühen getragen, auch diese Fallkonstellation in Einklang mit den sonst im OECD Partnership Report entwickelten Grundsätzen zu lösen:⁶⁾ Der Report unterscheidet zwischen dem Quellenstaat und dem Empfängerstaat. Im Falle der Zurechnung von Einkünften zu verschiedenen Steuersubjekten in beiden Staaten geht der Report davon aus, dass die Beurteilung im Empfängerstaat auch für den Quellenstaat relevant ist. Denn wer nach dem Recht des Empfängerstaats abkommensberechtigt ist, sollte auch im Quellenstaat die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen können.⁷⁾ Dementsprechend ist die Steuersubjektqualifikation der „partnership“ im Staat P entscheidend dafür, dass die Behörden des Staats R anzunehmen haben, dass die „partnership“ auch für Zwecke der Rechtsanwendung im Staat R eine im Staat P ansässige Person ist. Staat R verliert daher als Quellenstaat das Besteuerungsrecht nach Art 12 OECD-MA. Konsequenterweise hätte auf Grundlage dieser Argumentation der VwGH der Beurteilung der S KG nach slowakischem Steuerrecht folgen und die Dividenden als von einer in der Slowakei ansässigen Person erzielt betrachten müssen. Österreichs Besteuerungsrecht wäre dann auf 10 % des Bruttobetrags der Dividenden limitiert.

Der Mehrheit der Delegierten waren die Konsequenzen, die sich aus der sonst im OECD Partnership Report vertretenen Auffassung für Fallbeispiel 16 ergeben, nicht geheuer. Daher wurden sie der eigenen Position untreu und sprachen sich mit fragwürdigen Argumenten in dieser Konstellation für das gegenteilige Ergebnis aus.⁸⁾ Naheliegender wäre es gewesen, die bei der Diskussion von Fallbeispiel 16 auftretenden Zweifel an der Richtigkeit der auf die Zurechnung im Empfängerstaat abstellenden OECD-Auffassung zum Anlass zu nehmen, diese Position generell zu hinterfragen.

Die überzeugenderen Argumente sprechen ohnehin für die auch vom VwGH vertretene Position, bei Zurechnungskonflikten generell der Beurteilung des Quellenstaats zu folgen, wenn es um die Frage geht, ob das Besteuerungsrecht dieses Staats durch ein DBA eingeschränkt ist:⁹⁾ DBA treffen eben keine eigenständige Zurechnungsentscheidung. Vielmehr können DBA nur ihre Wirkung entfalten, wenn die nach innerstaatlichem Recht verpflichteten Personen zu den nach Abkommensrecht Berechtigten werden. Daher sollte für Zwecke der DBA-Anwendung im Quellenstaat darauf abgestellt werden, wer nach dem Recht dieses Staats der steuerlich relevante Empfänger der Einkünfte und in welchem Staat dieser ansässig ist. Zu Recht kommt es daher im Fallbeispiel 16 für die Beurteilung des Besteuerungsrechts des Quellenstaats R darauf an, wo der Gesellschafter der Personengesellschaft ansässig ist. Da der Gesellschafter in Staat R ansässig ist, ist Staat R folglich auch der relevante Ansässigkeitsstaat. Das Besteuerungsrecht des Staats R hängt davon ab, welche Schranken die von Staat R abgeschlossenen DBA diesem Staat bei der Besteuerung seiner ansässigen Personen auferlegen. Übertragen auf den vom VwGH entschiedenen Fall: Österreich ist Ansässigkeitsstaat der natürlichen Person, die an der slowakischen S KG beteiligt ist. Ob das österreichische Besteuerungsrecht für Einkünfte dieses Gesellschafters eingeschränkt

⁶⁾ Dazu und zum Folgenden auch *Lang*, *Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer: Abkommensrechtliche Fragen der Zurechnung von Einkünften*, in *Fitz/Kalss/Kautz/Kucsko/Lukas/Torggler*, FS Torggler (2013) 713 (725 ff).

⁷⁾ *Lang*, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, 37.

⁸⁾ *Lang* in *Fitz/Kalss/Kautz/Kucsko/Lukas/Torggler*, FS Torggler, 728 f.

⁹⁾ Dazu *Lang*, *Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht*, ISr 2010, 114 (115 f); ähnlich auch *Beiser*, BFH bestätigt Durchgriff durch ausländische Personengesellschaften, RdW 2011, 691 (692).

ist, hängt davon ab, ob das mit der Slowakei abgeschlossene DBA Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für dessen Einkünfte nimmt.

Die vom VwGH vertretene Auffassung von der Maßgeblichkeit der steuerlichen Behandlung im Quellenstaat entspricht auch seiner eigenen Vorjudikatur.¹⁰⁾ Im Erkenntnis vom 18. 10. 2006, 2003/13/0052, das der VwGH in der nunmehrigen Entscheidung aber merkwürdigerweise nicht zitiert, hat er selbst schon diese Position vertreten: Es ging um einen Verein, dessen Zweck nach seiner Satzung darin lag, „den bildenden Künstlern die Wahrung der ihnen zustehenden Urheberrechte zu ermöglichen“. Der Verein ersuchte das Finanzamt um die Ausstellung von „Ansässigkeitsbescheinigungen für Belgien England Frankreich Italien Schweiz für die Jahre 2001 und 2002“. Diese „sollten dazu dienen, ihn von der Steuerlast im jeweiligen ausländischen Staat zu entlasten“. Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab,

„das Recht auf Quellensteuerentlastung von Lizenzgebühren stehe gemäß den Doppelbesteuerungsabkommen mit den in Rede stehenden Staaten nur dem wirtschaftlich bezugsberechtigten Gläubiger zu. Die Quellensteuerentlastung könne nicht von bloßen Treuhändern oder Inkassanten in Anspruch genommen werden. Da der beschwerdeführende Verein seiner Satzung nach hinsichtlich der von ihm wahrgenommenen Urheberrechte nur als Treuhänder tätig sei, könne er eine Quellensteuerentlastung hinsichtlich der von belgischen, englischen, französischen, italienischen bzw schweizerischen Schuldnern zu zahlenden Lizenzgebühren nicht in Anspruch nehmen.“

Der damals zuständige UFS schloss sich dieser Begründung des Finanzamts im Wesentlichen an und wies die Berufung ab. Der VwGH hob den Bescheid des UFS auf, weil die Behörde die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung von „Voraussetzungen abhängig gemacht [hat], welche die eben zitierten zwischenstaatlichen Vereinbarungen nicht erfordern“. Der VwGH begründete dies wie folgt:

„Die zitierten Doppelbesteuerungsabkommen verfolgen den Zweck der Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Wer im jeweiligen Staat Steuerpflichtiger ist, wem die Einkünfte zuzurechnen sind und wer somit allenfalls von der Steuerpflicht entlastet werden kann, ist allerdings grundsätzlich nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht des zur Abgabenerhebung oder -entlastung berechtigten Staates zu beurteilen (vgl auch Lang, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, in SWI 2000, 527 ff, insb 532, und Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung I (Kommentierung des OECD-MA), Rz 26 zu Art. 4 MA und Rz 33 zu Art. 12 MA). Die Fragen, ob der beschwerdeführende Verein im jeweiligen ausländischen Staat hinsichtlich ihm zugeflossener Lizenzgebühren steuerpflichtig ist oder ob die Steuerpflicht die einzelnen Künstler trifft oder andererseits ob ein Schuldner der Lizenzgebühren im jeweiligen ausländischen Staat die darauf entfallenden Steuern für den beschwerdeführenden Verein oder für den einzelnen Künstler einbehalten und abgeführt hat, sohin wessen Ansässigkeit dementsprechend für die Behörde des jeweiligen ausländischen Staates ein zu bescheinigender Umstand ist, sind Fragen, welche grundsätzlich die Behörden des jeweiligen ausländischen Staates zu beantworten haben.“

Der VwGH nahm somit die – auf den ersten Blick unspektakuläre – Erteilung von Ansässigkeitsbescheinigungen bereits 2006 zum Anlass, in der grundlegenden Frage der nach dem Abkommensrecht relevanten Zurechnung Position zu beziehen:¹¹⁾ Das Finanzamt orientierte sich offenbar an den Überlegungen der OECD und ging davon aus, dass die Abkommensberechtigung von der Zurechnungsentscheidung im Empfängerstaat abhängig ist. Daher zog die Behörde österreichisches Steuerrecht heran und verweigerte aufgrund des Umstands, dass der Verein die Urheberrechte treuhändig für die Künstler gehalten hat, die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigungen. Sie ging davon aus, dass die Quellensteuerentlastung in Belgien, England, Frankreich, Italien und der Schweiz nur nach der Zurechnungsentscheidung des Empfängerstaats – also Österreichs – beurteilt werden könnte. Mit dieser Auffassung holten sich das Finanzamt und der die erste Instanz bestätigende UFS beim VwGH eine Abfuhr. Der VwGH sah die Zurechnungsentscheidung im Quellenstaat als maßgebend an. Die Behörde

¹⁰⁾ Dazu bereits ausführlich Lang, Einkünftezurechnung im Lichte des Entwurfs zu Art 1 Abs 2 OECD-MA, SWI 2015, 153 (157 ff).

¹¹⁾ Dazu auch schon Lang, SWI 2015, 153 (157 ff).

hätte die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigungen daher nur dann verweigern dürfen, wenn das Ermittlungsverfahren ergeben hätte, dass die ausländische Quellensteuer auf die Lizenzgebühren nach ausländischem Steuerrecht nicht für Rechnung des Vereins, sondern der jeweiligen Künstler erhoben worden ist. Dass sich der VwGH der Tragweite der von ihm geäußerten Auffassung bewusst war, zeigt sich auch darin, dass er Literatur zitiert hat, in der es um Zurechnungskonflikte generell und nicht bloß um die konkrete Konstellation geht. Der VwGH erteilte damit der von der OECD im Partnership Report vertretenen Auffassung schon 2006 eine Absage und bekräftigt diese Position nunmehr.

III. Die maßgebende Verteilungsnorm und die Zuordnung zur Betriebsstätte

Der VwGH gibt in seinem Erkenntnis vom 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, die Begründung des BFG wieder. Das BFG setzt sich ausführlich mit der Frage auseinander, ob die Einkünfte der in Österreich ansässigen Person der gewerblichen Tätigkeit der S KG und deren Betriebsstätte zuzuordnen sind. Dem VwGH zufolge führte das BFG aus,¹²⁾

„die Tätigkeit der X GmbH habe im Halten und Verwalten einer Beteiligung bestanden, wohingegen die S KG im Immobilienbereich und der Unternehmensberatung tätig gewesen sei. Dies ließe einen wirtschaftlich/funktionalen Zusammenhang nicht ohne weiteres erkennen. Die Revisionswerberin habe – über Vorhalt des Finanzamtes – zwar wiederholt beteuert, dass die Beteiligung an der X GmbH der Tätigkeit der S KG diene und für diese Tätigkeit unverzichtbar sei, was diese Unverzichtbarkeit konkret ausmache und wie sich die Förderung des Betriebszweckes der S KG konkret manifestiere, sei von der Revisionswerberin aber weder dargelegt noch nachgewiesen worden.

Mit dem Vorbringen, Consultingtätigkeit und Immobilienerwerb seien nur mit Hilfe der S KG möglich, und dem Hinweis auf Wettbewerbsvorteile, die sich aufgrund der S KG ergäben, würden Gründe angeführt, aus denen es sinnvoll erscheine, die in der Slowakei ausgeübte Tätigkeit durch eine dort situierte Gesellschaft zu betreiben. Ein tragfähiges Argument für das Vorliegen eines funktionalen Zusammenhangs zwischen der Beteiligung an der X GmbH, die keinerlei Aktivitäten im Immobilien- bzw Consultingbereich entfaltet habe, und der gewerblichen Betätigung der S KG liefere sie damit nicht.

Das gelte auch für den ins Treffen geführten Umstand, die S KG habe mit Ausschüttungen der X GmbH Immobilienprojekte finanziert. Abgesehen davon, dass nur ein geringer Teil der Ausschüttungen in der S KG verblieben sei, reiche die Tatsache, dass eine Beteiligung das Betriebsstättenvermögen mehre bzw verstärke, für die Annahme der tatsächlichen Zugehörigkeit zur Betriebsstätte nicht aus. Dass für die Kapitalausstattung der S KG Ausschüttungen der X GmbH verwendet worden seien, bedeute daher nicht, dass die Beteiligung, ihrer Substanz und nicht nur ihrer äußeren Form nach, mit der Geschäftstätigkeit der S KG verbunden gewesen sei.

Ein hinreichend starker wirtschaftlich/funktionaler Zusammenhang zwischen der gewerblichen Tätigkeit der S KG und der Beteiligung an der X GmbH liege nicht vor, weshalb diese Beteiligung nicht der gewerblichen Betriebsstätte der S KG zurechenbar sei. Das Besteuerungsrecht an den Ausschüttungen der X GmbH werde daher durch Art. 10 Abs. 4 DBA-Slowakei nicht eingeschränkt, sondern stehe gemäß Art. 10 Abs. 1 DBA-Slowakei Österreich zu.

Für die Beurteilung der Frage, ob eine Beteiligung einen funktionalen Zusammenhang zur gewerblichen Betriebsstätte einer Personengesellschaft aufweise und damit abkommensrechtlich dieser Betriebsstätte zuzurechnen sei, könne es keinen Unterschied machen, ob die Beteiligung im Wege einer Einlage oder durch einen Verkauf an die Personengesellschaft übertragen worden sei. Folglich stehe Österreich das Besteuerungsrecht an den Ausschüttungen auch hinsichtlich jenes 6 %-Anteils an der X GmbH zu, den die S KG im Jahr 2013 käuflich erworben habe.

Da Art. 11 Abs. 3 DBA-Slowakei den Betriebsstättenvorbehalt gleichlautend wie Art. 10 regle, also in gleicher Weise bestimme, dass Art. 7 (nur) dann auf Zinsen anzuwenden sei, wenn die Forderung, für die die Zinsen gezahlt würden, tatsächlich zu der im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte gehöre, sei auch zwischen den im Wege einer Sachausschüttung übertragenen Wertpapieren und der gewerblichen Betriebsstätte der S KG ein hinreichender funktionaler Zusammenhang zu fordern. Die Revisionswerberin habe auch hier keinen tatsächlichen Bezug zur gewerblichen Betätigung der S KG aufgezeigt. Dass ein solcher Bezug bestanden habe, erscheine zudem schon deshalb wenig wahrscheinlich, weil die Wertpapiere nur vorübergehend, für einen Zeitraum von rund elf Monaten, bei der S KG verblieben seien. Österreich komme daher gemäß Art. 11 Abs. 1 DBA-Slowakei auch das Besteuerungsrecht an den im Jahr 2016 zugeflossenen Wertpapierzinsen zu. [...]

Ein Widerspruch zwischen der Zuordnung der Beteiligung an der X GmbH zur S KG einerseits und der Besteuerung der Ausschüttungen der X GmbH bei der Revisionswerberin andererseits bestehe nicht, weil sich bei Fehlen eines ausreichenden funktionalen Zusammenhangs zwischen der GmbH-Betteil-

¹²⁾ VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 18 ff.

gung und der gewerblichen Betriebsstätte der S KG in der Slowakei folgendes ergebe: Selbst wenn aus österreichischer Sicht die Beteiligung der slowakischen Betriebsstätte zuzuordnen sei, müssten für DBA-Zwecke zwei getrennte Kreise angenommen werden. Einerseits eine (vermögensverwaltende) slowakische KG, welche die Beteiligung an der österreichischen GmbH halte (hier bleibe das Besteuerungsrecht für den österreichischen Gesellschafter bei Österreich), und andererseits eine (gewerbliche) slowakische KG mit denselben Gesellschaftern, die eine gewerbliche Betriebsstätte (aber ohne die Beteiligung an der österreichischen GmbH) in der Slowakei führe, für die das Besteuerungsrecht der Slowakei zustehe (Hinweis auf Zorn, Zuordnung einer Beteiligung zur Betriebsstätte im DBA-Recht, RdW 2018, 254).

Für DBA-Zwecke erfolge daher die Zuordnung der Beteiligung an der X GmbH zum vermögensverwaltenden, die Beteiligung haltenden Kreis der S KG, für welchen das Besteuerungsrecht bei Österreich bleibe. Gleiches gelte für die von der S KG von Jänner bis November 2016 gehaltenen Wertpapiere. [...] Die Ausschüttungen und Zinserträge gehörten zum vermögensverwaltenden Kreis der S KG und stellten Einkünfte aus Kapitalvermögen dar [...].“

Zwei unterschiedliche Rechtsfragen sind zu beurteilen: Zunächst geht es darum, ob die Einkünfte unter Art 7 DBA Slowakei fallen, also zu einem „Unternehmen“ gehören. Nur dann stellt sich die weitere Frage, ob die Einkünfte einer Betriebsstätte in der Slowakei zugerechnet werden können.¹³⁾ Gehören die Einkünfte zu keinem Unternehmen und sind sie daher nicht unter Art 7 DBA Slowakei zu subsumieren, dann fallen die Dividenden – anders als dies das BFG angenommen hat – nicht unter Art 10 Abs 1 DBA Slowakei, sondern unter Art 21 DBA Slowakei. Die Anwendung des Art 10 DBA Slowakei würde voraussetzen, dass die Dividenden aus dem anderen Vertragsstaat – also der Slowakei – stammen.¹⁴⁾ Dies ist aber nicht der Fall, da es sich um eine österreichische Kapitalgesellschaft handelt, die ausschüttet. Aus ähnlichen Gründen ist Art 11 Abs 1 DBA Slowakei auf die Zinsen nur dann anwendbar, wenn sie aus slowakischen Quellen stammen. Sonst fallen auch die Zinsen unter Art 21 DBA Slowakei. Die Rechtsfolge bleibt allerdings dieselbe: Österreich hat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht. Gehören die Einkünfte hingegen zum „Unternehmen“ und dementsprechend zu Art 7 DBA Slowakei, sind sie von der österreichischen Bemessungsgrundlage aufgrund des Abkommens auszunehmen, wenn sie einer slowakischen Betriebsstätte zuzuordnen sind.¹⁵⁾ Fehlt es an der Zuordnung der Einkünfte zur slowakischen Betriebsstätte, bleibt es beim österreichischen Besteuerungsrecht.

Das BFG vermengt diese beiden unterschiedlichen Rechtsfragen: Gelegentlich ist davon die Rede, ob ein „hinreichend starker wirtschaftlich/funktionaler Zusammenhang zwischen der gewerblichen Tätigkeit der S KG und der Beteiligung an der X GmbH“ besteht. Diese Formulierung lässt darauf schließen, dass es dem BFG hier um die Frage geht, ob überhaupt Art 7 DBA Slowakei anzuwenden ist. An anderen Stellen geht es hingegen um die Frage des „ausreichenden funktionalen Zusammenhangs zwischen der GmbH-Beteiligung und der gewerblichen Betriebsstätte der S KG“. Diese Formulierung scheint wiederum vorauszusetzen, dass Art 7 DBA Slowakei dem Grunde nach anwendbar ist und es nur um die Zuordnung der Einkünfte zur slowakischen Betriebsstätte geht. Im Ergebnis sieht das BFG die Dividenden und Zinsen offenbar außerhalb des Anwendungsbereichs des Art 7 DBA Slowakei: Die über die S KG laufenden Einkünfte werden in einen vermögensverwaltenden und einen gewerblichen Teil aufgespalten.¹⁶⁾

Der VwGH selbst stellt eher die Frage der Zuordnung zur Betriebsstätte in den Vordergrund und erweckt dadurch den Eindruck, dass für ihn die Subsumtion der Einkünfte unter Art 7 DBA Slowakei außer Streit steht:¹⁷⁾

¹³⁾ So auch *Dziurdz*, Zurechnung von Beteiligungen und der funktionale Zusammenhang, SWI 2020, 521 (537).

¹⁴⁾ Zutreffend BFG 6. 7. 2020, RV/7101779/2017.

¹⁵⁾ Zu den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem DBA Slowakei *Lang*, Das DBA Österreich – Slowakei im Lichte des MLI, SWI 2020, 608 (609).

¹⁶⁾ So schon *Zorn*, VwGH: Zuordnung einer Beteiligung zur Betriebsstätte im DBA-Recht, RdW 2018, 254 (254 f).

¹⁷⁾ VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 35 ff.

„Im vorliegenden Fall ist im Wesentlichen strittig, ob die Beteiligung an der X GmbH und die im Dezember 2015 im Wege einer Sachausschüttung an die S KG übertragenen Wertpapiere der (gewerblichen) Betriebsstätte der S KG im Sinne des Art. 7 Abs. 1 und 2 DBA-Slowakei (Unternehmensgewinne) zugerechnet werden können und damit auch im Sinne des Art. 13 Abs. 2 DBA-Slowakei Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte sind. [...]

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Oktober 2017, Ro 2016/13/0014, ausgesprochen hat, regelt das DBA-Slowakei das Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne parallel zur Verteilung der Besteuerungsrechte für die laufenden Einkünfte, wobei die tatsächliche Zugehörigkeit der Beteiligung Voraussetzung für die Zuordnung des Veräußerungserlöses und der laufenden Einkünfte zur Betriebsstätte ist. Dabei genügt es nicht, wenn die Beteiligung in den Büchern der nur in der Slowakischen Republik betrieblich tätigen Gesellschaft als deren Vermögen aufscheint, und zwar auch dann nicht, wenn dies – bei der abkommensrechtlich gebotenen Betrachtung aus österreichischer Sicht – nicht auf freier Entscheidung, sondern auf unternehmensrechtlichen Vorgaben in Verbindung mit der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz beruhen sollte. An einem funktionalen Zusammenhang, auf den sich die Annahme der tatsächlichen Zugehörigkeit gründen ließe, kann es auch fehlen, wenn in diesem Sinn ‚notwendiges‘ Betriebsvermögen vorliegt. [...]

Hinsichtlich des Vorbringens, die S KG sei im Immobiliengeschäft tätig und benötige eine entsprechende Kapitalausstattung, genügt es darauf zu verweisen, dass allein der Umstand, dass eine Beteiligung das Betriebsstättenvermögen mehrt bzw. ‚verstärkt‘, für die Annahme der tatsächlichen Zugehörigkeit zur Betriebsstätte nicht ausreicht (vgl. Kaeser/Wassermeyer in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 10 MA, Rz 164). Nichts anderes kann für die Zuordnung von Wertpapieren gelten. Im Hinblick darauf stößt es auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn das Bundesfinanzgericht diesem – bereits im Beschwerdeverfahren ins Treffen geführten – Umstand bei Beurteilung der Frage einer tatsächlichen Zugehörigkeit der Beteiligung an der X GmbH und der im Wege einer Sachausschüttung übertragenen Wertpapiere zur (gewerblich tätigen) Betriebsstätte der S KG keine maßgebliche Bedeutung beigemessen hat.“

Etwas irritierend ist lediglich der Hinweis, dass es „an einem funktionalen Zusammenhang, auf den sich die Annahme der tatsächlichen Zugehörigkeit gründen ließe“, auch dann fehlen kann, „wenn in diesem Sinn ‚notwendiges‘ Betriebsvermögen vorliegt“. Hier scheint auch der VwGH die Frage, ob überhaupt Art 7 DBA Slowakei anzuwenden ist, nicht scharf von der Zuordnung zur Betriebsstätte zu trennen. Denn Ausdrücke wie „notwendiges“ oder auch „gewillkürtes Betriebsvermögen“ werden im österreichischen Steuerrecht üblicherweise verwendet, um die betriebliche von der privaten Sphäre zu trennen.¹⁸⁾ Übertragen auf das Abkommensrecht kann es daher nur darum gehen, Art 7 von Art 21 Abs 1 DBA Slowakei abzugrenzen, auch wenn aufgrund der autonomen Interpretation der DBA die betriebliche Sphäre des österreichischen Steuerrechts nicht unbedingt mit jener des Unternehmens des Abkommensrechts identisch ist.¹⁹⁾ Die Frage nach dem „funktionalen Zusammenhang“ der Einkünfte zur Betriebsstätte stellt sich hingegen erst innerhalb des Anwendungsbereichs des Art 7 DBA Slowakei.

Die erwähnte Formulierung fand sich allerdings auch schon im Erkenntnis vom 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014, auf das sich der VwGH in der nunmehrigen Entscheidung berief.²⁰⁾ Dort wurden die beiden Fragen – Anwendbarkeit des Art 7 DBA Slowakei einerseits und Zuordnung zur Betriebsstätte andererseits – noch weniger auseinandergelassen: Dies zeigt sich auch darin, dass der VwGH dort auch noch erwähnt, dass „die Anordnung des österreichischen Gesetzgebers, wonach alle Einkünfte einer gewerblich tätigen Personengesellschaft als gewerbliche Einkünfte gelten, zu keinem an-

¹⁸⁾ Zutreffend Dziurdz, SWI 2020, 521 (524).

¹⁹⁾ Dazu Lang, The Term “Enterprise” and Art 24 of the OECD Model Convention, in Maisto, The Meaning of “Enterprise”, “Business” and “Business Profits” under Tax Treaties and EU Tax Law (2011) 107 (113 ff); Lang, Tax Treaty Interpretation – A Response to John F. Avery Jones, BIT 2020, Sec 7; anders hingegen Knechtl, Steuerliche Übertragung von GmbH-Anteilen auf eine slowakische Personengesellschaft, BFGjournal 2018, 16 (21); Bergmann, Hybride Gesellschaften als Beteiligungsholdings, GES 2019, 378 (379, vgl allerdings auch 382).

²⁰⁾ Kritisch zu dieser Formulierung schon Hummer, Wegzugsbesteuerung und Einlage einer GmbH-Beteiligung in eine slowakische K.S., SWI 2018, 288 (291), der allerdings „notwendiges Betriebsvermögen“ mit „tatsächlicher“ Zugehörigkeit zur Betriebsstätte gleichsetzt. Ebenso gehen Frank/Höltzschl/Schinnerl, Aktuelle Judikate zu Beteiligungen – Urteilbesprechung (Teil 1), ÖStZ 2020, 353 (360), davon aus, dass „die tatsächliche Zurechnung wahrscheinlich oft ident mit ‚notwendigem Betriebsvermögen‘“ sein wird.

deren Ergebnis [führt]. Diese früher in § 1 Abs. 2 Z 1 GewStG und jetzt in § 2 Abs. 4 EStG verankerte Fiktion schlägt nicht – im Wege der [sic!] Art. 3 Abs. 2 des Abkommens – auf das Abkommensrecht durch [...]“ Diese Aussage ist für sich betrachtet zwar überzeugend, trägt aber nichts zur Frage bei, ob Einkünfte einer Betriebsstätte zugeordnet werden können, sondern höchstens dazu, ob überhaupt der Anwendungsbereich des Art 7 DBA Slowakei eröffnet ist.

Dem Erkenntnis vom 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014, ist allerdings ausschließlich der Fall einer „Wegzugsbesteuerung“ zugrunde gelegen: Streitpunkt des Verfahrens war, ob die Sacheinlage der GmbH-Beteiligung iSd § 31 Abs 2 Z 2 EStG in der für das Jahr 2007 noch maßgeblichen Fassung ein Umstand war, der hinsichtlich der Beteiligung zum Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs im Verhältnis zu anderen Staaten führte. Daher hatte sich der VwGH damals auf abkommensrechtlicher Ebene ausschließlich mit der Frage zu beschäftigen, welcher Staat im Falle einer späteren Veräußerung das Besteuerungsrecht hat. Dabei ging es um die Abgrenzung zwischen Art 13 Abs 2 und 4 DBA Slowakei. Unter Art 13 Abs 2 DBA Slowakei fallen – so wie unter Art 13 Abs 2 OECD-MA – „Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, [...] einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) erzielt werden [...]“. Diese Regelungstechnik ist anders als bei Art 7 DBA Slowakei und beim OECD-MA: Die Existenz einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat oder die Zuordnung von Vermögen oder Gewinnen zu ihr ist – im Unterschied zu Art 13 Abs 2 OECD-MA – keine Anwendungsvoraussetzung des Art 7 OECD-MA. Die Vorschrift des Art 7 OECD-MA ist auch dann anwendbar, wenn keine Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat besteht. Aus diesem Grund ist im ersten Schritt zu fragen, ob Art 7 OECD-MA überhaupt anwendbar ist, und dann in einem zweiten Schritt, ob im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte besteht, der Einkünfte zuzurechnen sind. Art 13 Abs 2 OECD-MA verlangt hingegen, dass das Unternehmen eine Betriebsstätte im anderen Staat hat, der das Vermögen zuzuordnen ist. In allen anderen Fällen – und zu denen zählen sowohl die, in denen gar kein zum Unternehmen gehörendes Vermögen veräußert wird, als auch jene, in denen zwar ein Unternehmen vorliegt, aber nicht im anderen Staat gelegenes Betriebsstättenvermögen veräußert wird – hat nach Art 13 Abs 4 DBA Slowakei – und Art 13 Abs 5 OECD-MA – der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Vor dem Hintergrund der damals anzuwendenden Vorschriften bestand daher für den VwGH nicht unbedingt die Notwendigkeit, danach zu unterscheiden, ob gar kein Unternehmen vorliegt, oder ob die Beteiligung bloß nicht Betriebsstättenvermögen ist. Im Erkenntnis vom 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, war es hingegen von Bedeutung, zwischen diesen beiden Fragen zu unterscheiden: Denn zur Bestimmung der maßgebenden Verteilungsnorm ist zunächst die Abgrenzung zwischen Art 7 DBA Slowakei und den anderen Verteilungsnormen von Bedeutung, und erst im Falle der Anwendung des Art 7 DBA Slowakei stellt sich die Frage der Zuordnung zur Betriebsstätte. Die vom VwGH gewählte Begründung lässt eher darauf schließen, dass er den Anwendungsbereich des Art 7 DBA Slowakei für alle Einkünfte, die der Gesellschafter über die S KG bezogen hat, außer Streit gestellt und sich auf die Frage, welche dieser Einkünfte der slowakischen Betriebsstätte zuzuordnen sind, konzentriert hat.

All diese Differenzierungen hätte sich der VwGH ersparen können, wenn er einen anderen Ansatz gewählt hätte, für den mE überzeugende Gründe sprechen:²¹⁾ Die Dividen-

²¹⁾ Vgl dazu bereits Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 92; näher auch Lang, Personengesellschaften und Doppelbesteuerungsabkommen, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht (2013) 225 (247 f).

dendefinition des Art 10 Abs 3 DBA Slowakei und OECD-MA knüpft an den Begriff der Gesellschaft und damit letztlich an die Steuersubjekteigenschaft im anderen Staat nach dessen Recht an. Die Vorschrift ist nicht nur auf Ausschüttungen anwendbar, sondern auch auf alle anderen im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der Steuerpflicht unterworfenen Einkünfte, für die die Existenz der im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft ursächlich ist. Der Begriff „zahlen“ bringt dabei – wie in anderen Verteilungsnormen – die Verbindung von ansässiger Person und Einkünften zum Ausdruck und verlangt nicht unbedingt eine Bargeldtransaktion. Die von Art 10 Abs 3 DBA Slowakei und OECD-MA geforderte Gleichstellung mit Dividenden im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ist gegeben, da diese Einkünfte dort genauso wenig abzugsfähig sind wie von den gesellschaftsrechtlich dafür zuständigen Organen beschlossene Ausschüttungen.²²⁾ Ist Art 10 Abs 1 DBA Slowakei und OECD-MA anwendbar, hat der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters – also hier Österreich – das Besteuerungsrecht. Bejaht man nämlich die Anwendung des Art 10 im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters in solchen Fällen, ist unerheblich, ob Art 7 überhaupt anwendbar wäre und ob im anderen Staat eine Betriebsstätte existiert: Art 10 geht dem Art 7 jedenfalls vor. Der Betriebsstättenvorbehalt des Art 10 Abs 4 DBA Slowakei und OECD-MA ändert daran nichts: Wenn die slowakische Gesellschaft dort über eine Betriebsstätte verfügt, gehört ja nicht die slowakische Gesellschaft zu der Betriebsstätte, sondern die Betriebsstätte zur Gesellschaft. Folgt man dieser Argumentation, hat Österreich jedenfalls das Besteuerungsrecht für alle vom in Österreich ansässigen Gesellschafter über die *S KG* bezogenen Einkünfte, und zwar ungeachtet, ob es sich um Unternehmensgewinne handelt und die Beteiligung an der *X GmbH* zu einer slowakischen Betriebsstätte gehört.

IV. Die Anrechnung der ausländischen Steuer

Eine weitere Rechtsfrage ist nur mit einem Satz behandelt worden:²³⁾ *„Eine Anrechnung der Steuer, die in der Slowakei für die Zinsen bezahlt worden sei, auf die österreichische Einkommensteuer sei nicht möglich, weil Doppelbesteuerungsabkommen nur zur Anrechnung abkommenskonform einbehaltener ausländischer Steuern verpflichteten (Hinweis auf VwGH 24. 5. 2007, 2006/15/0045, VwSlg. 8238/F).“* Dieser Satz findet sich auch nicht in den Erwägungen des VwGH, sondern in der Wiedergabe der Entscheidung des BFG durch den VwGH. Es geht aus der Entscheidung nicht hervor, auf welcher Ebene diese slowakische Steuer erhoben wurde. Sofern die Zinsen aus slowakischen Quellen stammen, wäre es denkbar, dass es um die Quellensteuer geht. Genauso kommt aber die Besteuerung auf Ebene der *S KG* in Betracht. Letzteres gilt auch für die von der österreichischen *X GmbH* an die *S KG* gezahlten Dividenden, würden sie der slowakischen Körperschaftsteuer bei der *S KG* unterliegen.²⁴⁾ Welche slowakische Steuer das BFG als offenbar nicht „abkommenskonform“ ansieht und deshalb die Anrechnung in Österreich verweigert, bleibt aber unklar.

Das Besteuerungsrecht Österreichs für diese Einkünfte beim in Österreich ansässigen Gesellschafter schließt jedenfalls auf Grundlage des Abkommens nicht aus, dass die aus der *X GmbH* bezogenen Dividenden und die Wertpapierzinsen auf Ebene der *S KG* in der Slowakei besteuert werden dürfen. Die *S KG* ist selbst ein in der Slowakei ansässiges Steuersubjekt, und daher selbst dort ansässige Person. Die Slowakei als Ansässigkeitsstaat hat das Besteuerungsrecht.²⁵⁾ Für die von der österreichischen *X GmbH*

²²⁾ Anders *Lüdicke*, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaften, IStR 2011, 91 (93).

²³⁾ VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 23.

²⁴⁾ Nach *Beiser*, RdW 2010, 426 (427), unterlagen derartige Dividenden keiner Besteuerung in der Slowakei.

²⁵⁾ Dazu *Wassermeyer*, Die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften, IStR 2007, 413 (416); *Lang*, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606 (609); *Lang in Bertl et al*, Personengesellschaft, 246 f.

bezogenen Dividenden ergibt sich dies aus Art 10 Abs 1 DBA Slowakei und OECD-MA, für die Wertpapierzinsen aus Art 11 Abs 1 DBA Slowakei und OECD-MA, wenn sie auch aus Österreich stammen, sonst – je nachdem, ob die S KG ein Unternehmen betreibt oder die Einkünfte zum unternehmerischen Bereich gehören – aus Art 7 Abs 1 oder Art 21 DBA Slowakei und OECD-MA. Dass es sich dabei um Dividenden und Zinsen handelt, die nach dem DBA Slowakei beim in Österreich ansässigen Gesellschafter auch besteuert werden dürfen, trifft zu. Bei Zurechnungskonflikten schaffen DBA aber oft keine Abhilfe, um die Besteuerung derselben Einkünfte bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen zu verhindern.

Die vom Steuerpflichtigen offenbar begehrte Anrechnung der slowakischen Steuer auf die österreichische Einkommensteuer ist auf den ersten Blick nicht völlig ausgeschlossen. Sofern es sich um eine auf der Ebene der S KG erhobene Steuer handelt, kann dem Anrechnungsbegehren nicht das Argument entgegengehalten werden, es handle sich um keine abkommenskonform einbehaltene ausländische Steuer. Daher ist es überraschend, dass das BFG diese Forderung des Steuerpflichtigen in bloß einem Satz abhandelte und das Thema im Verfahren vor dem VwGH offenbar gar keine Rolle mehr spielte.

Denn der OECD Partnership Report erachtete in seinem Fallbeispiel 18 die Anrechnung einer auf Ebene der ausländischen Personengesellschaft erhobenen Körperschaftsteuer beim inländischen Gesellschafter sogar als zwingend geboten:

„To the extent that State R [hier: Österreich] flows-through the income of the partnership to the partners for the purpose of taxing them, it should be consistent and flow-through the tax paid by the partnership for the purposes of eliminating double taxation arising from its taxation of the partners. In other words, if the corporate status given to the partnership by State P [hier: Slowakei] is ignored for purposes of taxing the shares in the profits, it should likewise be ignored for purposes of giving access to the foreign credit.“

Nahezu wortgleiche Formulierungen fanden Eingang in den OECD-MK zu Art 23 OECD-MA.²⁶⁾ Mehrere Rechtsauskünfte des BMF befürworteten ebenfalls die Anrechnung der ausländischen Steuer.²⁷⁾

Allerdings ist nur im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode die Anrechnung ausländischer Steuer denkbar. Es bedarf einer Vorschrift, wie wir sie in Art 23 B OECD-MA finden, aus der sich ergibt, dass der Ansässigkeitsstaat „auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer an[rechnet], der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht“. Weder bei Anwendung des Art 7 noch des Art 21 Abs 1 DBA Slowakei kommt allerdings die Anrechnungsmethode zu tragen. Begründen ließe sich dies nur, wenn man – wie oben näher argumentiert – in Österreich als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters Art 10 DBA Slowakei auf die durch die slowakische S KG (die „Gesellschaft“ iSd Art 10 Abs 3 DBA Slowakei) veranlassten Einkünfte anwendet. In diesem Fall wäre die Anrechnung der auf die Einkünfte der S KG entfallenden Steuer auf 10 % des Bruttobetrags dieser Einkünfte limitiert.

Selbst dann ist aber höchst fraglich, ob Art 23 OECD-MA oder der Methodenartikel des DBA Slowakei dieses Verständnis tatsächlich trägt: In der Slowakei wird die Steuer eben nicht auf Ebene des Gesellschafters, sondern der Gesellschaft (S KG) erhoben. Es handelt sich somit um einen Fall wirtschaftlicher Doppelbesteuerung, da nicht dasselbe Steuersubjekt betroffen ist. Der Methodenartikel der DBA ist aber für den Fall juristischer Doppelbesteuerung gedacht, in dem im anderen Vertragsstaat dasselbe Steuersubjekt belastet wird. Eine Verpflichtung zur indirekten Anrechnung lässt sich dem Methodenartikel nicht entnehmen.²⁸⁾

²⁶⁾ Tz 69. 2 OECD-MK zu Art 23 OECD-MA.

²⁷⁾ Vgl die Nachweise bei Lang in Bertl et al, Personengesellschaft, 254 FN 65.

²⁸⁾ Näher Lang in Fitz/Kalss/Kautz/Kucsko/Lukas/Torggler, FS Torggler, 730 ff.

V. Zusammenfassende Würdigung

Der VwGH hat in dieser Entscheidung konsequent seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt, wonach jene Person, der die Einkünfte nach nationalem Recht des Quellenstaats zuzurechnen sind, auch für Zwecke der DBA-Anwendung der maßgebende Steuerpflichtige ist. Die vom VwGH gewählte weitere Begründung erweckt den Eindruck, dass er die Subsumtion der über die slowakische *S KG* bezogenen Dividenden und Zinsen unter Art 7 DBA Slowakei außer Streit stellt und lediglich den funktionalen Zusammenhang der Beteiligung an der österreichischen *X GmbH* und der Wertpapiere mit der slowakischen Betriebsstätte verneint. Eine ausführlichere Begründung hätte mehr Klarheit gebracht. Die der Entscheidung des VwGH zugrunde liegenden Prämissen sind auch deshalb nicht ohne Weiteres erkennbar, weil der Gerichtshof davon absieht, Schritt für Schritt die Grundlagen der von ihm als zutreffend erachteten Lösung aufzubereiten, sondern sich darauf beschränkt, isoliert die in der Revision aufgeworfenen Fragen zu beantworten.

Nadine Chiba / Ulf Zehetner*

Rückzahlung österreichischer Kapitalertragsteuer auch für drittstaatsansässige Pensionsfonds

FULL WITHHOLDING TAX REFUND ON DIVIDENDS PAID TO A THIRD COUNTRY PENSION FUND CLAIMANT

In its landmark decision of September 11th, 2020, Ra 2020/13/0006, the Austrian Supreme Administrative Court found that the exclusion of third-country companies from a refund of withholding tax pursuant to the provisions of Austrian tax law (according to the wording of sec 21 para 1 subpara 1a Austrian Corporate Income Tax Act only EU/EEA claimants are entitled to apply for a WHT refund) constituted an unjustified restriction to the free movement of capital. The derogation from the prohibition on restrictions to the free movement of capital with non-EU countries (referred to as “standstill clause” or any other reasoning for a justified restriction) was not applicable at present.

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Ein – durch kanadischen hoheitlichen Akt gegründeter und zur Gänze im Eigentum des Staates Kanada stehender – kanadischer Pensionsfonds investierte in den Jahren 2007 bis 2011 in österreichische börsennotierte Aktiengesellschaften. Aus diesen Anteilen bezog der Pensionsfonds Dividenden, für welche die ausschüttenden Gesellschaften 25 % österreichische Kapitalertragsteuer (KESt) einbehalten und abgeführt haben.

Da der Pensionsfonds als sogenannte „*crown corporation*“¹⁾ von der kanadischen Körperschaftsteuer befreit ist,²⁾ bestand keine Möglichkeit, ausländische Quellensteuern

¹⁾ Nadine Chiba, MSc. (WU) ist Studentin an der JKU Linz und Steuerberater-Berufsanwältin bei KPMG in Wien. MMag. Dr. Ulf Zehetner ist Partner bei KPMG in Wien.

²⁾ Als sogenannte „*crown corporation*“ stellt die Gesellschaft eine staatliche, mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Körperschaft dar, die durch das vom kanadischen Parlament verabschiedete Gesetz *Canada Pension Plan Investment Board Act (CPPIB Act)* im Jahr 1997 geschaffen wurde und deren Anteile zur Gänze vom kanadischen Finanzministerium gehalten werden; vgl Sec 2, 3 (1), 4 (1), 5 CPPIB Act.

³⁾ Vgl Sec 149 (1) (d) Income Tax Act (Canada).