

Participation in a French SIIC

Veronika Daurer*)

SWI-Jahrestagung: Beteiligung an einer französischen SIIC

SWI CONFERENCE: PARTICIPATION IN A FRENCH SIIC

On November 20th, 2008, the third annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.

I. SWI-Jahrestagung 2008

Am 20. November 2008 fand zum dritten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Dr. Heinz Jirousek, StB Mag. Dr. Rudolf Krickl, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlechner, Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, HR Gerhard Steiner, WP/StB Mag. Margit Widinski und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

II. Aktuelles aus der Praxis des BMF zum Internationalen Steuerrecht

Sachverhalt: Eine österreichische Holding hält eine mehr als 10%ige Beteiligung an einem französischen Immobilieninvestmentfonds (SIIC, *société d'investissement immobilier cotée*) (vgl. EAS 2834 vom 6. 6. 2007). Nach österreichischem Recht werden die Ausschüttungen dieses Fonds wie Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen behandelt, da bei einer mehr als 10%igen Beteiligung durch den Fonds direkt auf die Einkünfte aus der Immobilie durchgegriffen wird. Frankreich jedoch sieht den Fonds als Kapitalgesellschaft, die Dividenden ausschüttet.

Heinz Jirousek: Aus der österreichischen Rechtsbetrachtung heraus muss der Fall innerstaatlich zunächst dahin gehend untersucht werden, wie diese französische SIIC aus österreichischer Sicht zu behandeln ist. Hier sei auf § 42 ImmoInvFG verwiesen, wo klar geregelt wird, dass auch ausländische Immobilieninvestmentfonds als transparente Gebilde anzusehen sind. Das heißt also, wenn – ungeachtet der Rechtsform – diese Veranlagungsgemeinschaft nach den Grundsätzen der Risikostreuung i. S. d. ImmoInvFG erfolgt, würde hier von einer Transparenz auszugehen sein. Dies hat zur Folge, dass die Erträge unmittelbar der österreichischen Holdinggesellschaft zuzurechnen sind.

Wie bereits erwähnt, ist die Frage, die sich hier gestellt hat, wie die Einkünfte aus diesem französischen Immobilieninvestmentfonds aus DBA-rechtlicher Sicht einzuordnen sind. Welche Verteilungsnormen kommen zur Anwendung? In Diskussion steht einerseits Art. 6 für unbewegliches Vermögen, genauer gesagt Art. 6 i. V. m. Art. 13 Abs. 1 des DBA, und andererseits, wenn man die Einkünfte als Dividenden qualifiziert, Art. 10. Zu diesem Thema hat die OECD in den letzten beiden Jahren den Report über Real Investment Trusts (REITs) erarbeitet, der auch Eingang in den neuen Kommentar in der Fassung des Updates 2008 des Musterabkommens gefunden hat. Hiermit ist OECD-weit eine Einigung

*) Mag. Veronika Daurer ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

dahin gehend erzielt worden, dass eine Unterscheidungslinie zu ziehen ist: Wenn eine Beteiligung ab 10 % vorliegt, wird diese mit einer Beteiligung an Immobilien verglichen und mit einer unmittelbaren direkten Investition in unbewegliches Vermögen gleichgestellt. Das heißt, wenn eine Beteiligung ab 10 % vorliegt, wird davon ausgegangen, dass die Verteilungsnorm des Art. 6 anzuwenden ist. Die Investition wird wie eine Direktinvestition in die Immobilie selbst behandelt. Wenn die Beteiligung weniger als 10 % beträgt, geht man davon aus, dass eine entsprechende Gleichstellung mit einem normalen Dividendenertrag stattfinden soll. Das heißt also, dass bei weniger als 10 % die Regelung des Art. 10 Anwendung finden würde. Wie bereits erwähnt, hat diese Betrachtungsweise, die jetzt im Rahmen der OECD-Staatengemeinschaft international akkordiert ist, auch Eingang in den Musterkommentar aus dem Jahr 2008 gefunden. Zusammengefasst sieht die Unterscheidung wie folgt aus: Kleininvestitionen sollen wie Portfoliodividenden, Großinvestitionen wie Direktinvestments behandelt werden.

Die Konsequenz dieser Betrachtung für den vorliegenden Fall ist die Freistellungs- methode, weil eine Beteiligung von mehr als 10 % vorliegt und somit Art. 6 greift. Die an die Holding fließenden Beteiligungserträge würden in Österreich steuerfreigestellt werden (i. V. m. dem Methodenartikel). Es ist anzunehmen, dass Frankreich sich heute auch an diese Interpretation halten würde. Da diese EAS jedoch bereits vor der expliziten Regelung im OECD-MA formuliert wurde, ist in dieser EAS das Problem angesprochen, dass Frankreich nach seinem innerstaatlichen Recht gezwungen sein könnte, hier weiterhin von einer Dividendenausschüttung auszugehen, weil die SIIC aus französischer Sicht als Kapitalgesellschaft betrachtet wird. Dies würde zum Fall eines negativen Qualifikationskonflikts führen, der hier doppelte Nichtbesteuerung auslösen könnte und durch die Interpretation des Methodenartikels lösbar wäre. Das heißt, durch die Freistellung in Frankreich gem. Art. 10 Abs. 2 lit. b DBA Frankreich erlischt die im Methodenartikel verankerte Steuerfreistellungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaats. Die hier verfolgte Interpretationspraxis zur Lösung des Konflikts ergibt sich aus dem Partnership Report und hat Eingang in den Methodenartikel gefunden.

Rudolf Krickl: Kurz zur SIIC: Wir haben schon gehört, dass es sich hierbei um einen Immobilieninvestmentfonds handelt, der in Frankreich börsennotiert ist und 50 % bzw. 85 % der Gewinne laufend ausschütten muss. Wichtig dabei ist, dass Frankreich sich bewusst dafür entschieden hat, nicht zu besteuern, und es in Bezug auf die Ausschüttungen auch in Kauf nimmt, überhaupt keine Besteuerung vorzunehmen, wenn der Empfänger der Ausschüttung zu mindestens 10 % an der SIIC beteiligt ist. Auch unter Berücksichtigung der doppelten Nichtbesteuerung wird diese Konstellation bewusst von Frankreich gewählt, um die SIIC zu begünstigen. Ein weiterer interessanter Aspekt ist, dass Deutschland davon ausgeht, dass Immobilieninvestmentfonds in der Regel intransparent sind, und Ausschüttungen als Dividendeneinkünfte behandelt. Abschließend noch ein Wort zum Qualifikationskonflikt selbst: Mit dem OECD-MA-Update 2008 wurde klargestellt, dass aufgrund des Art. 23 Z 32.6 OECD-Kommentar der Ansässigkeitsstaat bei Vorliegen eines negativen Qualifikationskonflikts auch dann nicht befreien muss, wenn der Quellenstaat nach innerstaatlichem Recht nicht besteuert hätte. Der Qualifikationskonflikt beruht auf der unterschiedlichen Interpretation des DBA. Wenn aber Frankreich im gegenständlichen Fall nicht Art. 10, sondern ebenfalls Art. 6 anwendete, somit kein Qualifikationskonflikt vorläge, und aus eigenem Interesse gewählt hat, innerstaatlich nicht zu besteuern, läge dann überhaupt ein derartiger Doppelnichtbesteuerungsfall vor? Frankreich würde nicht aufgrund der unterschiedlichen DBA-Interpretation an der Besteuerung gehindert, sondern das Besteuerungsrecht innerstaatlich nicht ausüben.

Heinz Jirousek: Ich würde mich gerne dazu äußern, um ein Missverständnis zu vermeiden. Wenn beide Staaten übereinstimmen, dass Art. 6 zur Anwendung kommt, dann liegt kein Qualifikationskonflikt vor, sondern eine Doppelnichtbesteuerung, die sich dadurch ergibt, dass der besteuereungsberechtigte Staat auf eine Besteuerung verzichtet. Das ist

Participation in a French SIIC

etwas, was nicht im Wege des Methodenartikels und durch die automatische Rückfalls-klausel gelöst werden könnte. Das heißt, es ist zu prüfen, ob Frankreich tatsächlich Art. 6 oder Art. 10 zur Anwendung bringt. Nur in diesem letztgenannten Fall eines Qualifikationskonflikts würde das Besteuerungsrecht auf Österreich zurückfallen, zumal eine Doppelnichtbesteuerung in diesem Zusammenhang systemwidrig erschiene. Allgemein betrachtet würde üblicherweise bei Anwendung von Art. 10 im Quellenstaat wenigstens eine Quellensteuer erhoben. Die Frage, die sich üblicherweise stellt, ist daher, ob die Quellensteuer unlimitiert ist, wie es bei Anwendung von Art. 6 der Fall wäre, oder ob sie mit dem Höchstsatz des Art. 10 limitiert ist.

Rudolf Krickl: Frankreich geht eben davon aus, dass ab einer 10%igen Beteiligung keine Quellensteuer anfällt. Worum es aber geht, ist diese Asymmetrie: Wenn der Quellenstaat von sich aus auf die Besteuerung verzichtet, muss noch danach unterschieden werden, ob der Quellenstaat zusätzlich durch das DBA an der Ausübung seiner Besteuerungsrechte gehindert wird. Wenn dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht aufgrund des DBA zugewiesen wird, er aber innerstaatlich nicht besteuert, kommt es zu keinem Rückfall an den Wohnsitzstaat; wird der Quellenstaat aufgrund des DBA an der Besteuerung gehindert, die er aber auch in einem DBA-losen Zustand nicht wahrnehmen würde, kommt es zum Rückfall an den Wohnsitzstaat.

Heinz Jirousek: Der Rückfall kann nur eintreten, wenn ein Qualifikationskonflikt besteht, d. h. wenn sich der Quellenstaat nach dem Abkommen nicht steuerungsberechtigt fühlt. Wenn aber beide Staaten den gleichen Artikel anwenden und es aufgrund innerstaatlichen Rechts zur Doppelnichtbesteuerung kommt, dann ist das an sich ein legaler Zustand, der nicht über die Schiene der Interpretation des Methodenartikels gelöst werden kann.

Nikolaus Zorn: In diesem Zusammenhang soll auch das Lösungskonzept, das John F. Avery Jones und ihm folgend Klaus Vogel entwickelt haben, beachtet werden. Klaus Vogel und John F. Avery Jones gehen bei der Einkünftequalifikationsfrage davon aus, dass der Tätigkeitsstaat die Vorhand hat und vorgibt, wie die Einkünfte zu qualifizieren sind. Der Ansässigkeitsstaat hängt sich dann an diese Beurteilung an. Bei der Frage, ob eine Personen- oder eine Kapitalgesellschaft vorliegt, ob also von Transparenz oder Intransparenz auszugehen ist, wird dieses Prinzip etwas modifiziert, aber insofern beibehalten, als wiederum ein Staat die Vorhand haben soll. Wenn ich das im Partnership Report richtig verstehe, würde man bei der Frage Transparenz oder Intransparenz dem Ansässigkeitsstaat die Vorhand geben. Dieser gibt dann vor, ob die Gesellschaft als transparent behandelt wird oder nicht. Wenn man sich mit dieser Überlegung dem Fall nähert, haben wir hier kein Einkünftequalifikationsproblem. Zu beurteilen ist, ob die in Frankreich ansässige Gesellschaft eine Personen- oder eine Kapitalgesellschaft ist. Folgt man dem genannten Konzept, würde der Ansässigkeitsstaat entscheiden, und der andere Staat würde sich daran halten.

Michael Lang: Was ich an dem Fall faszinierend finde, ist, dass er sich m. E. gerade an der Grenzlinie zwischen Qualifikations- und Zurechnungskonflikt bewegt. Ich will jetzt gar nicht die Thesen der OECD beim Partnership Report hinterfragen. Darüber könnte man lange diskutieren, ob sie wirklich begründet sind oder nicht und welche Bedeutung der OECD-Kommentar für die Auslegung älterer DBA hat. All diese Fragen klammere ich jetzt aber aus. Der Partnership Report ist von zwei unterschiedlichen Ansätzen getragen, wobei ich persönlich auch das Problem habe, zu verstehen, warum sie sich unterscheiden. Tatsache ist jedenfalls, dass die OECD bei Qualifikationskonflikten davon ausgeht, dass der Quellenstaat die Vorhand haben sollte und, ungeachtet der Rechtsgrundlage, der Ansässigkeitsstaat dem dann letztlich folgen soll. Während bei Zurechnungskonflikten der Ansässigkeitsstaat – wobei man vielleicht jetzt auch in Hinblick auf den Fall differenzierend sagen müsste: der Empfängerstaat – eigentlich die Vorhand haben sollte, und bei Zurechnungskonflikten dann der Quellenstaat an die Qualifikation im Empfängerstaat gebunden ist, also die Umkehrung. Hier würde ich mich dann aber fragen, ob nicht eigentlich der

Beteiligung an einer französischen SIIC

Empfängerstaat Österreich ist, weil, wenn ich den Fall richtig verstehe, aus österreichischer Sicht die Einkünfte bei der Holding erfasst werden, da wir durch den ausländischen Investmentfonds aus unserer Sicht durchgreifen, während aus französischer Sicht die Einkünfte bei der französischen Gesellschaft erfasst werden. Wenn ich das als Zurechnungskonfliktfall sehe, hätte ich gesagt, dass die österreichische Qualifikation greift, weil es ja kein Qualifikations-, sondern ein Zurechnungskonflikt ist, also die Zurechnung zur österreichischen Holding maßgebend sein müsste. Deshalb müsste umgekehrt Frankreich an unsere Beurteilung gebunden sein. Das wäre mein erster Zugang zu dem Thema, sofern man die Thesen des Partnership Reports überhaupt für tragfähig erachtet, woran ich zweifle.

Nikolaus Zorn: Aber jedenfalls würde sich aus dem Partnership Report eine einheitliche Beurteilung der Frage Transparenz oder Nichttransparenz ergeben. Das wäre das Interessante an diesem Ansatz. Ob jetzt im Beispielfall Frankreich oder Österreich die Linie vorgibt, wäre zwar für die Fall-Lösungen interessant, für die generelle Linie aber nicht so sehr von Bedeutung.

Heinz Jirousek: Ich glaube nicht ganz, dass das zu einer echten Problemlösung führen würde, weil wir dann in die Problematik hineinkämen, dass wir auf innerstaatlicher Ebene ausländisches Recht anwenden sollten, was an sich ausgeschlossen ist. Der Partnership Report geht von der Unterschiedlichkeit aus, die zwischen den beiden nationalen Rechtsordnungen besteht. Die Lösung erfolgt im Ansässigkeitsstaat durch die Interpretation des Methodenartikels. Dort wird berücksichtigt, ob der Quellenstaat aufgrund der Anwendung innerstaatlichen Rechts zum Ergebnis kommt, dass es sich um Einkünfte handelt, die er gemäß DBA nicht besteuern darf und daher dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zuteilen würde, und somit der Ansässigkeitsstaat nicht mehr verpflichtet ist, eine Befreiung vorzunehmen. Das ist die Lösungsvariante, die der Partnership Report vorsieht.

Nikolaus Zorn: Michael Lang hätte den Fall jetzt so gelöst, dass Österreich vorgibt, dass beide Staaten den Fonds als transparent betrachten müssen. Somit müsste Frankreich sich ans Transparenzprinzip halten.

Heinz Jirousek: Wir müssen den Fall ja auch zuerst innerstaatlich beurteilen und können nicht vom innerstaatlichen Recht abweichen, wenn wir im Weiteren die Einkünfte qualifizieren.

Nikolaus Zorn: Die Lösung, die Michael Lang dargestellt hat, hätte mit dem innerstaatlichen Recht kein Problem mehr, weil wir dann von der österreichischen Beurteilung ausgehen würden.

Michael Lang: Folgt man den Thesen des Partnership Reports, wären es aus österreichischer Sicht Einkünfte nach Art. 6 oder nach Art. 13 Abs. 1 und, je nachdem, wie es im DBA vorgesehen ist, hätte Österreich dann entweder zu befreien oder anzurechnen. Frankreich könnte dann sein Besteuerungsrecht ausüben, und sollte es dies aus irgendwelchen Gründen nicht tun, würde das an der österreichischen Qualifikation auch nichts ändern.

Heinz Jirousek: Wir sind jedenfalls durch § 42 ImmoInvFG gezwungen, das Gebilde auf der Ebene des innerstaatlichen Rechts als transparent einzustufen und könnten nicht sagen, dass wir uns diesbezüglich der Qualifikation des Quellenstaates, also Frankreichs, anschließen. Damit würden wir bei der Beurteilung des ausländischen Fonds gegen zwingendes innerstaatliches Recht verstoßen.

Michael Lang: Aber das wäre eine andere Lösung, als sie in der EAS-Rechtsauskunft vertreten wurde.

Heinz Jirousek: Nein, wir haben genau diese Meinung vertreten. In diesem Fall ging es darum, dass wir hinsichtlich der Zuteilung des Besteuerungsrechts auf DBA-Ebene die Beteiligungsgrenze berücksichtigt haben, die jetzt durch den internationalen Akkord der

Participation in a French SIIC

OECD-Staaten als Grenze für den Switch-over von Art. 6 auf Art. 10 festgehalten wurde. Im vorliegenden Fall sind wir, weil die Beteiligung mehr als 10 % betrug, zum Ergebnis gekommen, dass Art. 6 greift und daher die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt. Das ImmoInvFG verweist nur darauf, dass die Erträge aus den Immobilien freizustellen sind, wenn das DBA es vorsieht, und lässt offen, ob das tatsächlich der Fall ist. Würden wir im Fall einer weniger als 10%igen Beteiligung Art. 10 anwenden, käme die Befreiungsmethode gar nicht zum Tragen. Insoweit ist hier also schon ein Konnex zur Befreiungsmethode in Bezug auf die konkreten Einkünfte gegeben. Die EAS-Rechtsauskunft wurde ja verfasst, bevor es zur Regelung im OECD-Musterkommentar gekommen ist, und hat die 10%-Grenze vorweggenommen, die nun maßgeblich für die Zuordnung der Einkünfte ist. Unsicher ist noch, ob Frankreich seine Haltung nach Einführung der Regelung des Kommentars 2008 beibehalten wird. Insofern ist die Rechtsauskunft im Ergebnis noch nicht endgültig verifiziert.

Michael Lang: Nach meinem Verständnis schlägt der OECD-Kommentar primär vor, bilateral abweichende Regelungen vorzusehen. Selbst wenn man den Kommentar aber so versteht, dass schon für die auf dem Boden des OECD-MA abgeschlossenen Musterabkommen die 10%-Grenze maßgebend sein soll, wäre dies eine Kommentarauffassung, bei der man, selbst wenn man der Bedeutung des Kommentars wohlwollend gegenübersteht, schon Zweifel haben muss, ob sich diese Differenzierung auf das Abkommen zurückführen lässt. Eine Prozentgrenze in das Abkommen hineinzulesen, obwohl sich im Abkommenswortlaut dafür kein Anhaltspunkt finden lässt, geht schon weit.

Heinz Jirousek: Der Musterkommentar lässt es ja auch offen und bietet eine alternative Textierung an, die in das Abkommen übernommen werden könnte. Diese Textierung können jene Staaten verwenden, die nicht durch reine Interpretation über Art. 31 der Vertragsrechtskonvention zum gewünschten Ergebnis kommen würden. Diese Möglichkeit ist selbstverständlich angedacht.

Deutsche Abfindung aufgrund eines Aufhebungsvertrags

(BMF) – In Abschnitt C Z 2 des Ergebnisprotokolls über österreichisch-deutsche Verständigungsgespräche (AÖFV Nr. 134/1999) wurde übereinstimmend festgestellt, dass bei Anwendung des DBA Deutschland dem Kausalitätsprinzip der Vorrang vor dem Zuflussprinzip zu geben ist. Dieses zwar noch aus dem zeitlichen Geltungsbereich des DBA 1954 stammende Verständigungsergebnis behält aber wegen seiner allgemeinen und grundsätzlichen Bedeutung auch im Geltungsbereich des DBA 2000 Gültigkeit. Wird daher ein Arbeitnehmer von seinem deutschen Arbeitgeber gekündigt und erhält er nach seinem Zuzug nach Österreich aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses eine Abfindung, dann steht nach Auffassung des BMF das Besteuerungsrecht daran gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens Deutschland zu, weil der Anspruch auf diese Abfindung durch die in Deutschland geleistete Arbeit erwirtschaftet worden ist. Art. 23 Abs. 2 DBA Deutschland verpflichtet in diesem Fall Österreich korrespondierend unter Progressionsvorbehalt zur Steuerfreistellung (EAS 1809). Die gleiche steuerliche Behandlung wird auf eine Abfindung zur Anwendung kommen, die nicht aufgrund einer tatsächlich erfolgten Kündigung, sondern aufgrund eines Aufhebungsvertrags zur Vermeidung einer solchen betriebsbedingten Kündigung gewährt wird.

Diese Steuerfreistellungsverpflichtung hängt aber davon ab, dass Deutschland die Abfindung ebenfalls Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zuordnet. Denn sollte Deutschland eine anderweitige abkommensrechtliche Qualifikation vornehmen und deshalb aufgrund des DBA die Besteuerung unterlassen („negativer Qualifikationskonflikt“), wäre Österreich gemäß Art. 28 Abs. 1 lit. a des Abkommens nicht zur Steuerbefreiung verpflichtet. (EAS 3037 v. 11. 2. 2009)