

Herausgeber:  
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer  
Vors. Richter am BFH a. D., RA, StB  
Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, RA, FAFStR  
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB  
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön  
Vizepräsident der Max-Planck-Gesellschaft

# IStR

## INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 22 · Seiten 857 – 896  
21. Jahrgang • 15. November 2012

Wissenschaftliche Schriftleiter:  
Dipl.-Kfm. Dr. Jens Schönfeld  
RA, FAFStR  
Prof. Dr. Jutta Förster  
Richterin am BFH  
Geschäftsführend:  
Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.  
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann † Ständige Mitarbeiter: Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, StB, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Detroit; Dr. Pierre-Olivier Gehrig, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich; Dr. Wolfgang Haas, BASF, Ludwigshafen; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, Ministerialrat a. D., Hagen; Franz Hruschka, Ltd. Regierungsdirektor, München; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, RA, Bern; Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, WU Wien; Dr. Eduard Lobis, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Michael Lorenz, RA in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; Prof. Dr. Helmut Loukota, Ministerialrat, Wien; Manfred Naumann, Ministerialrat, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., RA, StB, Deloitte, Düsseldorf; Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz/Wien; Prof. Dr. Christian Schmidt, StB, Deloitte, Georg-Simon-Ohm-Hochschule Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Leitner, Prag; Michael Wichmann, Ministerialrat, Berlin; Caroline Wunderlich, StB, PwC, Hamburg

### INTERNATIONALES STEUERRECHT

#### AUFSÄTZE

## Zurechnungskonflikte im DBA-Recht: Unterschiedliche Auffassungen des österreichischen Finanzministeriums und der OECD

Von Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Wien\*

Das österreichische Bundesministerium für Finanzen (BMF) nahm kürzlich anhand des Falles einer ungarischen Kommanditgesellschaft mit österreichischen Einkünften und deutschen Gesellschaftern zur Frage Stellung, wie sich Zurechnungskonflikte auf die Anwendung der DBA auswirken. Die Position des BMF unterschied sich in entscheidenden Punkten von den Auffassungen, die sich im OECD-Partnership-Report und im OECD-Kommentar zum Musterabkommen finden.

### 1. Anfrage und Rechtsauskunft des österreichischen Finanzministeriums

An das österreichische Bundesministerium für Finanzen (BMF) wurde folgender Sachverhalt herangetragen:

„Zwei natürliche Personen sind ausschließlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und daher auch dort ansässig. Sie sind die Gesellschafter einer ungarischen Kommanditgesellschaft (betéti társaság), die nach ungarischem Steuerrecht als Steuersubjekt behandelt wird, nach den Kriterien des österreichischen und des deutschen Steuerrechts aber einer Personengesellschaft vergleichbar ist und deren Einkünfte daher nach österreichischem und deutschem Steuer-

recht den Gesellschaftern zugerechnet werden. Nach den Kriterien des österreichischen und deutschen Steuerrechts ist diese ungarische Kommanditgesellschaft im vorliegenden Sachverhalt aufgrund ihrer Tätigkeit noch dazu als vermögensverwaltend zu qualifizieren und vermittelt daher ihren Gesellschaftern keine betrieblichen, sondern nur außerbetriebliche Einkünfte. Die ungarische Kommanditgesellschaft ist an einer österreichischen Kapitalgesellschaft zu 100 % beteiligt, deren Vermögen wiederum ausschließlich in unbeweglichem Vermögen besteht, das in Österreich gelegen ist.

Nunmehr beabsichtigt die ungarische Kommanditgesellschaft, die Beteiligung an der österreichischen Kapitalgesellschaft zu veräußern. Alternativ dazu überlegen stattdessen die in Deutschland ansässigen Gesellschafter der ungarischen Kommanditgesellschaft die beiden Beteiligungen an der ungarischen Kommanditgesellschaft zu veräußern. (Die Beteiligung, die die ungarische Kommanditgesellschaft an der österreichischen Kapitalgesellschaft hält, würde bei dieser Alternativvariante weiterhin bei der ungarischen Kommanditgesellschaft bleiben und von der ungarischen Kommanditgesellschaft nicht veräußert werden.)“

Das österreichische BMF nahm mit dem vom 25. 9. 2012 datierenden Schreiben im Rahmen des EAS-Verfahrens dazu Stellung<sup>1</sup>. Das BMF ist bereit, in DBA-Fällen Rechtsauskünfte zu erteilen. Diese Rechtsauskünfte sind zwar nicht verbindlich und lösen – da das BMF im Abgabeverfahren nicht zuständige Behörde ist – auch keinen Vertrauensschutz im Rahmen von Treu und Glauben aus. Die nachgeordneten Dienststellen messen derartigen Auskünften aber im Regelfall Bedeutung bei, auch wenn es sich dabei um keine Weisungen der Oberbehörde handelt<sup>2</sup>.

\* Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU in Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums Internationales Steuerrecht und Sprecher des Doktorandenkollegs DIBT (Doctoral Program in Business Taxation) dieser Universität. Frau Nadine Oberbauer, LL.M. (WU) danke ich herzlich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

1 EAS 3300; GZ BMF-010221/0588-IV/4/2012.

## AUFsätze

Die Rechtsauskunft lautet wie folgt:

„Veräußert eine vermögensverwaltende ungarische Kommanditgesellschaft mit zwei deutschen Gesellschaftern ihre Anteile an einer österreichischen Immobilien-GmbH, liegt angesichts des im Bereich der Einkommensbesteuerung bei in- und ausländischen Personengesellschaften angewendeten Transparenzprinzips im Durchgriff durch die ungarische Personengesellschaft eine Veräußerung der inländischen GmbH-Beteiligung durch die beiden deutschen Personengesellschafter vor. Der Vorgang unterliegt nach österreichischem innerstaatlichem Steuerrecht gemäß § 98 Abs. 1 Z. 5 lit. e EStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht.“

Der Umstand, dass das ungarische innerstaatliche Steuerrecht die Kommanditgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft besteuert, vermag nicht zu bewirken, dass dies auf österreichischer Seite ebenso zu geschehen hat. Es ist wohl richtig, dass Art. 13 Abs. 3 DBA-Ö/Ungarn das Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung einer Inlandskapitalbeteiligung bei einer in Ungarn ansässigen Person Ungarn zuteilt und dass diese Gegebenheiten aus der Sicht des ungarischen nationalen Steuerrechts vorliegen. Aus der Sicht des österreichischen nationalen Steuerrechts ist der Veräußerungsgewinn aber nicht einer in Ungarn ansässigen Person zuzurechnen, sondern den in Deutschland ansässigen Gesellschaftern. Da die Frage der Einkünftezurechnung durch DBA-Recht nicht berührt wird (BFH v. 4. 4. 2007, I R 110/05), sind beide Staaten berechtigt, in dieser Frage auf ihr nationales Recht zurückzugreifen. Es liegt daher auf österreichischer Seite kein Verstoß gegen das DBA-Ö/Ungarn vor, wenn nur den beiden deutschen Gesellschaftern etwaige Abkommensvorteile, und zwar jene aus dem DBA-Ö/Deutschland, zuerkannt werden (siehe auch Z. 8.8 OECD-Kommentar zu Art. 4 OECD-MA).

Sollte die Beteiligungsveräußerung auch in Ungarn zur Steuerpflicht führen, dann trifft Ungarn gemäß Art. 22 Abs. 1 DBA-Ö/Ungarn die Verpflichtung, den Zurechnungskonflikt durch Steuerfreistellung zu lösen. Da aus den vorstehenden Gründen das Abkommen Österreich kein Besteuerungsrecht entzieht, ist die tatbestandliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung auf ungarischer Seite erfüllt, dass nämlich „diese Einkünfte ... nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden“ dürfen; es ist Art. 3 Abs. 2 des Abkommens, der diese Besteuerung in Österreich gestattet. Zu diesem DBA-rechtlichen Lösungsmechanismus siehe die Ziffern 32.1 ff. des OECD-Kommentars zu Art. 23A OECD-MA).

Aber auch das DBA-Ö/Deutschland entzieht Österreich keine Besteuerungsrechte an den Veräußerungsgewinnen, da es sich um Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft mit österreichischen Grundstücken handelt, die folglich nach Art. 13 Abs. 2 DBA-Deutschland der Besteuerung in Österreich unterliegen.

Kein anderes Ergebnis würde eintreten, wenn nicht die ungarische Personengesellschaft die Inlandskapitalbeteiligung veräußert, sondern wenn die beiden deutschen Gesellschafter ihre Anteile an der ungarischen Personengesellschaft veräußern. Denn in Anwendung des Transparenzprinzips erlangt der Käufer in beiden Fällen von den beiden deutschen Gesellschaftern das wirtschaftliche Eigentum an der inländischen Kapitalbeteiligung. Dass im zweiten Fall zivilrechtlich nicht eine Inlandskapitalbeteiligung, sondern eine Beteiligung an einer ungarischen Personengesellschaft auf den Käufer übertragen wird, erzeugt – angesichts des steuerlichen Transparenzprinzips – keine vom ersten Fall abweichenden Besteuerungsauswirkungen.“

## 2. Anwendung von DBA im Quellenstaat

Die Rechtsauskunft des BMF geht zunächst zutreffend davon aus, dass es hier um eine Frage der Zurechnung von Einkünften geht: Nach den Wertungen des österreichischen

und deutschen Steuerrechts gilt die ungarische Kommanditgesellschaft als transparent, die Veräußerungsgewinne werden daher den beiden in Deutschland ansässigen natürlichen Personen zugerechnet. Das ungarische Steuerrecht behandelt die Kommanditgesellschaft als Steuersubjekt, weshalb – zumindest in der Sachverhaltsvariante, nach der die KG die österreichische Beteiligung veräußert – die Veräußerungsgewinne der ungarischen Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. Somit liegt ein Zurechnungskonflikt vor. Untersucht man die Auswirkungen der DBA auf die Besteuerung im Quellenstaat, ist entscheidend, welche der von Österreich abgeschlossenen DBA anwendbar und daher geeignet sind, den österreichischen Besteuerungsanspruch einzuschränken: Das österreichische BMF geht dabei davon aus, dass sich die DBA-Anwendung nach der Zurechnung im Quellenstaat richtet: Da die Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht den beiden in Deutschland ansässigen Personen zugerechnet werden, kommt nur die Anwendung des DBA-Ö/Deutschland in Betracht. Das DBA-Ö/Ungarn ist mangels Ansässigkeit der beiden Gesellschafter in Ungarn nicht anwendbar. Der Umstand, dass die Veräußerungsgewinne nach ungarischem Steuerrecht der ungarischen KG zuzurechnen sind, führt nicht dazu, dass die österreichischen Behörden das DBA-Ö/Ungarn anzuwenden haben.

Die in der Rechtsauskunft enthaltenen Verweise auf den Kommentar zum OECD-Musterabkommen erwecken den Eindruck, dass die vom österreichischen BMF vertretene Auffassung im Einklang mit den Positionen der OECD steht. Betrachtet man allerdings den angegebenen Hinweis auf Z 8.8. des OECD-Kommentars näher, zeigt sich ein anderes Bild. Diese Kommentarstelle lautet wie folgt:

„(Partnerships) Where a state disregards a partnership for tax purposes and treats it as fiscally transparent, taxing the partners on their share of the partnership income, the partnership itself is not liable to tax and may not, therefore, be considered to be a resident of that State. In such a case, since the income of the partnership 'flows through' to the partners under the domestic law of that State, the partners are the persons who are liable to tax on that income and are thus the appropriate persons to claim the benefits of the Conventions concluded by the States of which they are residents. This latter result will obtain even if, under the domestic law of the State of source, the income is attributed to a partnership which is treated as a separate taxable entity. For States which could not agree with the interpretation of the Article, it would be possible to provide for this result in a special provision which would avoid the potential double taxation where the income is differently allocated by the two States.“

Die Kommentarstelle behandelt somit den umgekehrten Fall: In ihrem Errichtungsstaat wird die Personengesellschaft als transparent behandelt. In diesem Fall sollen keine Abkommensvorteile zum Tragen kommen. Die Verfasser des OECD-Kommentars machen deutlich, dass die Behandlung der Personengesellschaft als Steuersubjekt im Quellenstaat daran nichts ändert. Auf die Rechtslage im Quellenstaat soll es daher für die DBA-rechtliche Beurteilung nicht ankommen. Für die – der Anfragebeantwortung zugrundeliegende – spiegelbildliche Konstellation kann das nur bedeuten, dass die Behandlung der Personengesellschaft als Steuersubjekt im Errichtungsstaat Abkommenschutz bewirken soll, und dass es wohl auch in diesem Fall nicht darauf ankommt, wie der Quellenstaat die Personengesellschaft einstuft. Aus den zitierten Aus-

## AUFsätze

fürhungen des Kommentars lässt sich daher nur ableiten, dass eine ungarische Personengesellschaft, die dort als Steuersubjekt behandelt wird, Abkommensberechtigung genießt. Der Umstand, dass Österreich als Quellenstaat die Einkünfte nicht der Personengesellschaft, sondern den dahinter stehenden Gesellschaftern zurechnet, soll dem gerade *nicht* entgegenstehen.

Fallbeispiel 9 des OECD-Partnership-Reports behandelt eine nahezu völlig vergleichbare Konstellation<sup>3</sup>: In ihrem Errichtungsstaat wird die Personengesellschaft als Steuersubjekt eingestuft, nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates der Gesellschafter werden hingegen die Einkünfte den Gesellschaftern zugerechnet. Die Verfasser des Partnership-Reports kommen dabei zum Ergebnis, dass im Quellenstaat beide Abkommen – also sowohl jenes zwischen dem Quellenstaat und dem Errichtungsstaat der Personengesellschaft als auch jenes zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter – anzuwenden sind, und dass es gerade nicht darauf ankommt, wie der Quellenstaat die Personengesellschaft einstuft. Übertragen auf den der Anfragebeantwortung zugrunde liegenden Fall kann dies nur bedeuten, dass die österreichischen Abgabenbehörden nicht nur die Regelungen des DBA-Ö/Deutschland, sondern auch jene des DBA-Ö/Ungarn anzuwenden hätten.

Im Ergebnis ist der Auffassung des österreichischen BMF allerdings zuzustimmen: Die im OECD-Kommentar und im OECD-Partnership-Report geäußerten Auffassungen entfalten keine Bindungswirkung. Da die zitierten Passagen des Kommentars und des Reports erst lange nach Abschluss des DBA-Ö/Ungarn entstanden sind, haben sie für die Auslegung der Regelung dieses Abkommens – wie an anderer Stelle ausführlich begründet<sup>4</sup> – überhaupt keine Bedeutung. Im Fachschrifttum wurde bereits wiederholt aufgezeigt, dass die von der OECD vertretene Position wenig überzeugend ist und dass für die DBA-Anwendung im Quellenstaat vielmehr die Zurechnungsentscheidung nach dem Steuerrecht des Quellenstaates entscheidend sein soll<sup>5</sup>. Das österreichische BMF scheint sich nunmehr dieser Position implizit angeschlossen zu haben.

Die Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) lässt auch gar keine andere Wahl. Dies ergibt sich aus der Entscheidung des VwGH vom 18. 10. 2006, 2003/13/0052<sup>6</sup>: Ein Verein, dessen Zweck nach seiner Sat-

zung darin lag, „den bildenden Künstlern die Wahrung der ihnen zustehenden Urheberrechte zu ermöglichen“, ersuchte das Finanzamt um die Ausstellung von „Ansässigkeitsbescheinigungen für Belgien England Frankreich Italien Schweiz für die Jahre 2001 und 2002“. 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 Schuldner zu zahlenden Lizenzgebühren nicht in Anspruch nehmen.“ Der Unabhängige Finanzsenat (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*, SWI 2000, 527ff., 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 hat somit die – auf den ersten Blick unspektakuläre – Frage der Erteilung von Ansässigkeitsbescheinigungen zum Anlass genommen, in einer der zentralen Streitfragen des DBA-Rechts Position zu beziehen: Das Finanzamt hat sich offenbar an den Überlegungen der OECD orientiert und ist davon ausgegangen, dass die Abkommensberechtigung von der Zurechnungsentscheidung im Empfängerstaat abhängig ist. Daher hat die Behörde österreichisches Steuerrecht herangezogen und aufgrund des Umstands, dass der Verein die Urheberrechte offenbar treuhändig für die Künstler gehalten hat, die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung verweigert. Sie ist davon ausgegangen, dass die Quellensteuerentlastung in Belgien, England, Frankreich, Italien und der Schweiz nur nach der Zurechnungsentscheidung des Empfängerstaates – also Österreich – beurteilt werden könnte.

Mit dieser Auffassung holten sich das Finanzamt und der die erste Instanz bestätigende UFS beim VwGH eine Abfuhr.

<sup>3</sup> OECD, Issues in International Taxation No. 6 (1999).

<sup>4</sup> Vgl. bereits *Lang*, in: Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994), S. 11 (14 ff. und 24 ff.).

<sup>5</sup> Vgl. weiterführend und mit weiteren Nachweisen *Lang*, IStR 2000, 129 (132 f.); *ders.*, SWI 2000, 60 (64 f.); *ders.*, SWI 2000, 527 (529 ff.); *ders.*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs (2000), S. 37 ff.; *ders.*, IBFD Bulletin 2001, 596 (599 f.); *ders.*, IStR 2010, 114 (115 ff.); *ders.*, IStR 2011, 1 (1 ff.); zustimmend *Wassermeyer*, IStR 1999, 8 (8 ff.); *ders.*, in: *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung (2004), Art. 4 Rz. 26; *ders.*, IStR 2011, 85 (90); a. A. z. B. *Töifl*, in: Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000), S. 121 (142 ff.).

<sup>6</sup> *Weninger*, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht – VwGH zur Ansässigkeitsbescheinigung bei DBA-Entlastung für Lizenzen durch Verwertungsgesellschaften, S. 243 ff.; VwGH v. 18. 10. 2006, 2003/13/0052, ÖStZ 2007, 192; VwGH zum Anspruch auf Ausstellung einer österreichischen Ansässigkeitsbescheinigung, RdW 2006, 790.

## AUFsätze

Der VwGH hat die Zurechnungsentscheidung *im Quellenstaat* als maßgebend angesehen. Die Behörde 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 erhoben worden ist. Dass sich die Behörde der Tragweite der von ihr geäußerten Auffassung bewusst war, zeigt sich auch darin, dass sie Literatur zitiert hat, in der es um Zurechnungskonflikte generell und nicht bloß um die vom VwGH entschiedene Konstellation ging. Der VwGH hat damit der von der OECD im Partnership-Report vertretenen Auffassung schon 2006 implizit eine Absage erteilt<sup>7</sup>.

### 3. Anwendung von DBA in den Empfängerstaaten

Das österreichische BMF geht davon aus, dass in beiden Sachverhaltsvarianten die Regelung des Art. 13 Abs. 2 DBA-Ö/Deutschland zum Tragen kommt. Nach dieser Vorschrift dürfen Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und sonstigen Anteilen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, in diesem Staat besteuert werden<sup>8</sup>. Die Anwendung dieser Abkommensnorm ist in beiden Fallkonstellationen nicht völlig selbstverständlich: Erfolgt die Veräußerung der Beteiligung der österreichischen Gesellschaft durch die ungarische Kommanditgesellschaft, werden die dabei erzielten Gewinne nur aufgrund der nach deutschem innerstaatlichen Steuerrecht vorgesehenen transparenten Behandlung der ungarischen KG den in Deutschland ansässigen Gesellschaftern zugerechnet. Veräußern die deutschen Gesellschafter ihre Anteile an der ungarischen KG, erzielen sie ebenfalls nur aufgrund der nach deutschem Steuerrecht vorgesehenen Durchgriffsbetrachtung Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der österreichischen Immobiliengesellschaft. Eine *unmittelbare* Veräußerung der Beteiligung an der österreichischen Gesellschaft durch die deutschen Gesellschafter liegt in keinem der beiden Fälle vor.

Erachtet die deutsche Abgabenbehörde die Anwendung des Art. 13 Abs. 2 des österreichisch-deutschen DBA für zutreffend, trifft sie die Verpflichtung, eine österreichische Steuer anzurechnen. Allerdings ist nicht ausgeschlossen, dass sie dies verweigert: Österreich hätte auf Grundlage der OECD-Auffassungen das DBA-Ö/Ungarn anwenden müssen und daher gar keine Berechtigung zur Besteuerung gehabt. Dagegen ist aber einzuwenden, dass die von der OECD vertretenen Positionen nicht auf das geltende Abkommensrecht zurückgeführt werden können und die österreichische Abgabenbehörde daher das DBA-Ö/Ungarn zurecht nicht angewendet hat.

Das österreichische BMF nimmt zwar nicht zur Behandlung der Einkünfte in Deutschland, aber zur Abkommensinterpretation in Ungarn Stellung: Die ungarischen Abgabenbehörden hätten den Methodenartikel des Art. 22 anzuwen-

den, der im Wesentlichen der Vorschrift des Art. 23 A OECD-MA nachgebildet ist. Der Umstand, dass Österreich die Veräußerungsgewinne besteuert, verpflichte Ungarn zu deren Freistellung: „Da aus den vorstehenden Gründen das Abkommen Österreich kein Besteuerungsrecht entzieht, ist die tatbestandliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung auf ungarischer Seite erfüllt, dass nämlich ‚diese Einkünfte ... nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden‘ dürfen; es ist Art. 3 Abs. 2 des Abkommens, der diese Besteuerung in Österreich gestattet.“ Zur Abrundung verweist die Rechtsauskunft auf die Ausführungen des OECD-Kommentars zu Art. 23 A OECD-MA:

Über die Frage, wie weit Art. 23 A OECD-MA – und die dieser Vorschrift nachgebildeten DBA – eine Rechtsgrundlage abgeben, Fälle von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung aufgrund von Qualifikationskonflikten zu beheben, lässt sich trefflich streiten<sup>9</sup>: Gerade die in der Rechtsauskunft des österreichischen BMF angesprochene Wortfolge des Methodenartikels lässt nämlich nur erkennen, dass die Freistellung dann zum Tragen kommen soll, wenn „diese Einkünfte ... nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ dürfen, nicht aber, dass es dabei auf die Beurteilung nach der Rechtslage oder gar durch die Behörde des anderen Staates ankommen soll. Da der Ansässigkeitsstaat den Methodenartikel anwendet, ist es vielmehr naheliegend, dass auch dessen Blickwinkel bei der Abkommensanwendung entscheidend dafür ist, ob der andere Vertragsstaat nach dem Abkommen besteuern darf oder nicht. Dabei handelt es sich aber um eine bereits vertraute Kontroverse.

Überraschend ist jedoch, dass das österreichische BMF Art. 23 A OECD-MA nicht bloß zur Lösung von *Qualifikationskonflikten*, sondern auch von *Zurechnungskonflikten* heranziehen will. Die in der Rechtsauskunft zitierten Passagen des Kommentars des OECD-Steuerausschusses zu Art. 23 A OECD-MA stützen diese Auffassung jedenfalls nicht. Sie werden schon mit der Überschrift „conflicts of qualification“ eingeleitet. Ausdrücklich ist dann von „cases where the State of residence and the State of source classify the same item of income or capital differently for purposes of the provisions of the Convention“ die Rede<sup>10</sup>. Diese und andere Passagen machen klar, dass es den Verfassern des OECD-Kommentars um Fälle geht, in denen die Abgabenbehörden der beiden Ver-

<sup>7</sup> Näher Lang, IFF Forum für Steuerrecht 2012, 26 (29).

<sup>8</sup> Dazu Loukota, SWI 1998, 255 (257); Staringer, in: Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999), S. 97 (106 ff.).

<sup>9</sup> Weiterführend und den Diskussionsstand widerspiegelnd Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, (Fn. 5), S. 41 f.; ders., in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi, Staaten und Steuern, FS Vogel 2000, S. 907 (907 ff.); ders., Double Non Taxation, General Report, IFA, Cashiers de droit fiscal international, Volume 89a (2004), S. 21 (49 ff.); ders., Bulletin for International Taxation 2009, 204 (205 f.); ders., IStR 2010, 117 f.; D-A-CH-Steuerausschuss, SWI 1998, 580; Schuch/Bauer, in: Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000), S. 27 (45); Wassermeyer, in: Wassermeyer/Lang/Schuch/Eilers, Doppelbesteuerung (2010), Art. 3 Rz. 73; Kofler/Moshhammer/Tumpel, in: Lang/Schuch/Staringer, Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012), S. 261 (269 ff., 278 ff.); Avery Jones et al, European Taxation 1996, 118 (141 ff.); Sasseville, in: Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel, Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999), S. 41 (49); Vogel, SWI 2000, 103 (111 f.); Benecke/Schmitzer, RIW 2002, 439 (443 ff.); Loukota, in: Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007), S. 263 (280 ff.).

## AUFsätze

tragsstaaten unterschiedliche Vorschriften *desselben* Abkommens anwenden und dies zu Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung führt. Wenden die Abgabenbehörden der beiden Vertragsstaaten zwar beide das Abkommen, aber unterschiedliche Verteilungsnormen an, liegt ein derartiger Qualifikationskonflikt vor, den die Verfasser des OECD-Kommentars vor Augen hatten. In der Konstellation, die der Rechtsauskunft zugrunde liegt, entsteht die Doppelbesteuerung aber deshalb, weil Ungarn das Abkommen anwendet und sich aufgrund dessen zur Besteuerung berechtigt erachtet, während die österreichischen Behörden das DBA gar nicht als anwendbar erachten. Dies hat seinen Grund im Zurechnungskonflikt und nicht in einem Qualifikationskonflikt.

Daher passt auch der in der Rechtsauskunft enthaltene Hinweis auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht: In dieser Vorschrift geht es um die Interpretation von Ausdrücken, die im Abkommen nicht definiert sind und um die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen für deren Interpretation auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaates zurückgegriffen werden darf<sup>11</sup>. Im Falle eines Zurechnungskonfliktes geht es aber nicht um die Auslegung undefinierter Abkommensausdrücke. Vielmehr berechtigt das Abkommen eben nur jene ansässigen Personen, denen die Einkünfte innerstaatlich zugerechnet werden. Wer als ansässige Person in Betracht kommt, ist dabei nicht weiter zweifelhaft: Aufgrund der unterschiedlichen Zurechnungsentscheidungen der beiden Steuerrechtsordnungen ist eben in jedem Staat ein anderes Steuersubjekt die maßgebende ansässige Person.

Dass sich die ungarischen Behörden für abkommensrechtlich verpflichtet erachten, die Veräußerungsgewinne freizustellen, ist daher keineswegs naheliegend: Schon bei Qualifikationskonflikten ist zweifelhaft, ob die seit 2000 im OECD-Kommentar vertretene Auffassung auf Grundlage der dem OECD-MA nachgebildeten DBA überzeugend ist. Umso

weniger ist anzunehmen, dass die ungarischen Behörden diese für Qualifikationskonflikte entwickelte These auch auf *Zurechnungskonflikte* übertragen und daher von der Besteuerung absehen werden. Die österreichischen Behörden würden sich wohl auch deshalb schwer tun, auf die Einhaltung von „OECD-Grundsätzen“ zu pochen, weil die Doppelbesteuerung gar nicht entstanden wäre, wenn die österreichischen Behörden selbst den von der OECD zu Zurechnungskonflikten vertretenen Auffassungen gefolgt wären.

#### 4. Zusammenfassender Ausblick

Die von der OECD zu Zurechnungskonflikten und deren Auswirkungen auf die Abkommensanwendung entwickelte Auffassung hat weltweit unterschiedliche Resonanz gefunden. In letzter Zeit wurden häufiger Entscheidungen veröffentlicht, in denen Gerichte eigene Wege gegangen sind und sich von den – tatsächlich auf äußerst schwankendem Boden stehenden – OECD-Positionen nicht beeindruckend ließen<sup>12</sup>. Die vorliegende Rechtsauskunft des österreichischen BMF zeigt, dass sich auch Finanzverwaltungen nicht immer an die Vorgaben der OECD halten, zumindest dann, wenn ein Verlust von Besteuerungsrechten die Folge wäre. Im Ergebnis ist die vom österreichischen BMF vertretene Auffassung durchaus überzeugend. Wünschenswert wäre aber gewesen, wenn das BMF die Divergenz zu den OECD-Auffassungen auch explizit gemacht hätte.

Gerade in Fällen von Zurechnungskonflikten bleibt auf dem Boden des geltenden Abkommensrechts nichts anderes über, als entstandene wirtschaftliche Doppelbesteuerung hinzunehmen. Wer dies – aus berechtigten rechtspolitischen Gründen – für problematisch hält, müsste sich um die Weiterentwicklung der Abkommensvorschriften bemühen. Die derzeit bestehenden Abkommen geben meines Erachtens keine Grundlage ab, um die Entlastung der durch Zurechnungskonflikte entstehenden Doppelbesteuerung dem Ansässigkeitsstaat aufzuerlegen.

<sup>10</sup> Siehe dazu *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. (2008), Art. 23 Rz. 32.2.; *OECD*, Commentary on Article 23 A and 23 B: Concerning the methods for elimination of double taxation, in: *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (2012), 32.2.

<sup>11</sup> Näher und den Meinungsstand zusammenfassend *Lang*, IWB 2011, 281 (281 ff.).

<sup>12</sup> *Lang*, IStR 2011, 1 ff.

## Zum 40. Geburtstag des Außensteuergesetzes: Die Dienstleistungsgesellschaft als Anwendungsfall der Hinzurechnungsbesteuerung

Von Dr. Maren Schwarz, Stuttgart\*

Die Hinzurechnungsbesteuerung erfasst unter bestimmten Voraussetzungen auch die Einkünfte einer ausländischen Dienstleistungsgesellschaft. Bereits das Außensteuergesetz vom 8. 9. 1972<sup>1</sup>, das derzeit in der Änderungsfassung vom 8. 12. 2010<sup>2</sup> Anwendung

findet, enthielt Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung derartiger Einkünfte, da der Einkünftecatalog des § 8 Abs. 1 AStG bislang nicht grundlegend überarbeitet wurde. Der 40. Geburtstag des Außensteuergesetzes soll zum Anlass genommen werden, Tatbestand und Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung vor dem Hintergrund betrieblicher Besteuerungspraxis in Form einer strukturierten Falldarstellung zu analysieren<sup>3</sup>. Schwerpunkt ist dabei die Frage nach dem Vorliegen aktiver Einkünfte i. S. des § 8

\* Dr. Maren Schwarz ist Senior Manager International Taxation, Daimler AG.

<sup>1</sup> BGBl I 1972, 1713.

<sup>2</sup> BGBl I 2010, 1768.