

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Dietmar Gosch

Rechtsprechung des BFH zum Internationalen Steuerrecht

Case Law of the German Federal Fiscal Court in International Tax Law

Christoph Marchgraber

Der Begriff „Gesellschaft“ im DBA-Recht

The Term “Company” in Double Tax Treaty Law

Doris Bramo-Hackel / Cornelia Groß

Konzerninterne Verrechnung von Personalentsendungen

Transfer Pricing: Secondments Between Group Companies

Theresa Stradinger

Anteilsübergang an (hybride) Ost-Personengesellschaften

Transfer of Shares to (Hybrid) CEE Partnerships

Karoline Spies

EuGH-Rechtsprechung: Kapitalverkehrsfreiheit und Kapitalbeteiligungen

The Free Movement of Capital and Shareholdings in ECJ Case Law

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions

Christoph Marchgraber*)

Der Begriff „Gesellschaft“ im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

THE TERM "COMPANY" IN DOUBLE TAX TREATY LAW

Several articles of the OECD MC refer to a company of a contracting state. For that reason, the term "company" is crucial for the determination of the scope of these articles. A definition of the term "company" is provided for in Art. 3 (1) (b) OECD MC. However, there are disputes as to the interpretation of this definition. Christoph Marchgraber takes a critical look at the various opinions on the interpretation of the term "company" on the basis of the first drafts of Art. 3 OECD MC and the minutes of the OEEC Working Party 14, which prepared these drafts in the 1950ies and 1960ies.

I. Die Bedeutung des Begriffs „Gesellschaft“ im OECD-MA

Der Begriff der Gesellschaft¹⁾ wird in Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA definiert: „*For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires (...) the term company means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes.*“ Für die Abkommensberechtigung ist der Begriff der Gesellschaft nur von untergeordneter Bedeutung: Art. 1 OECD-MA setzt für die persönliche Abkommensberechtigung eine in einem der beiden Vertragsstaaten ansässige Person voraus. Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA bestimmt den Begriff: „*the term 'person' includes an individual, a company and any other body of persons*“. Letztlich ist es aber für die Frage der Abkommensberechtigung irrelevant, ob ein steuerrechtsfähiges Gebilde als Gesellschaft oder als andere Personenvereinigung angesehen wird, da in beiden Fällen die Voraussetzung des Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA erfüllt ist. So ist es auch bei der ansonsten heftig umstrittenen Thematik der Personengesellschaften²⁾ einhellige Auffassung, dass diese von Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA erfasst sind, „*sei es, dass sie unter die Definition der Gesellschaft fallen, sei es, wo dies nicht der Fall ist, dass sie andere Personenvereinigungen darstellen*“.³⁾

Wenngleich der Begriff der Gesellschaft für die Abkommensberechtigung nur eine untergeordnete Rolle spielt, zeigt sich dessen besondere Bedeutung bei den Verteilungsnormen der Art. 10 und 16 OECD-MA.⁴⁾ Die Anwendung beider Verteilungsnormen hängt

*) Mag. Christoph Marchgraber ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) In der originalen englischen Sprachfassung wird der Begriff „company“ verwendet. Zur Frage der Bedeutung der unterschiedlichen Sprachfassungen des OECD-MA für die Interpretation siehe Lang, *Relevance of Authenticated Languages in Bilateral Tax Treaties*, in Maisto/Nikolakis (Hrsg.), *Book in Honour of David A. Ward*, in Druck; derselbe, *Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen*, IStR 2011, in Druck.

2) Vgl. z. B. für die Frage der Abkommensberechtigung von Personengesellschaften die Ausführungen des OECD-Partnership-Reports *OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (1999) Rz. 27 ff.; kritisch dazu Lang, *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) 31 ff.; derselbe, *Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung*, IStR 2011, 1 (1 ff.); derselbe, *Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften*, IStR 2000, 129 (129 ff.); derselbe, *Personengesellschaften im DBA-Recht*, SWI 2000, 60 (64 f.); derselbe, *Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts*, SWI 2000, 527 (529 ff.); derselbe, *Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law*, BIFD 2001, 596 (597 ff.); derselbe, *Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht*, IStR 2010, 114 (115 ff.); siehe aber auch Toiff, *Personengesellschaften mit Drittstaatseinkünften aus abkommensrechtlicher Sicht*, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2000) 121 (142 ff.); derselbe, *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2003) 55 ff.

3) OECD-Kommentar (2010) Art. 3 Rz. 2. Siehe auch Lang, *Application*, 32 f.; Toiff, *Personengesellschaften*, 45 ff.; Vogel, *Zur Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften*, IStR 1999, 5 (6).

vom Vorliegen einer Gesellschaft i. S. d. Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA ab. So verlangt Art. 10 Abs. 1 OECD-MA die grenzüberschreitende Zahlung einer Dividende, von einer in einem Vertragsstaat ansässigen *Gesellschaft* an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person: „*Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.*“ Art. 16 OECD-MA kommt ebenso nur dann zur Anwendung, wenn eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer im anderen Vertragsstaat ansässigen *Gesellschaft* ist:⁵⁾ „*Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.*“ Liegt also keine Gesellschaft i. S. d. Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA vor, scheidet die Anwendung der Art. 10 und 16 OECD-MA. Eine unterschiedliche Auslegung des Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA kann demnach einen Qualifikationskonflikt und somit Doppelbesteuerung oder eine doppelte Nichtbesteuerung nach sich ziehen.⁶⁾

Trotz der bedeutenden Rechtsfolgen, die mit Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA einhergehen, wurde der historischen Entwicklung dieser Bestimmung bei der Auslegung bislang noch wenig Beachtung geschenkt. Die erst seit wenigen Jahren öffentlich zugänglichen Materialien zum ersten Entwurf des OECD-MA ermöglichen nunmehr aber, diese Entwicklung nachzuvollziehen.⁷⁾ Vor diesem Hintergrund ist es daher gerechtfertigt, die verschiedenen Meinungen zur Auslegung des Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA einer kritischen Würdigung auf Basis einer historischen Interpretation zu unterziehen.

II. Die historische Entstehung des Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA

Die Working Party 14 (WP 14)⁸⁾ des von Seiten der OEEC zur Vorbereitung des Musterabkommens zuständigen Fiscal Committee (FC)⁹⁾ hatte seinerzeit die Aufgabe, sich mit Abkommensbestimmungen „*of a general nature which should be inserted in Conventions for the avoidance of double taxation*“ auseinanderzusetzen.¹⁰⁾ Unter anderem befasste sich die WP 14 dabei mit der Frage der Definition abkommensrechtlicher Begriffe. Bereits

⁴⁾ Darüber hinaus wird der Begriff auch in Art. 5 Abs. 7 OECD-MA verwendet: „*The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.*“ Dieser Bestimmung kommt nach h. A. aber nur klarstellende Bedeutung zu (vgl. dazu *Bendlinger*, Ist da eine Betriebsstätte? Nationalbericht zum IFA-Kongress 2009 in Vancouver, SWI 2009, 324 [334]; *derselbe*, Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte, ÖStZ 2010, 140 [143]; *Ditz*, Seminar A: Verbundene Unternehmen als Betriebsstätte, IStR 2010, 553 [553 ff.]; *Görl* in *Vogel/Lehner* [Hrsg.], DBA⁵ [2008] Art. 5 Rz. 165; *Toifl*, Die Tochtergesellschaft als Betriebsstätte, in *Gassner/Lang/Lechner* [Hrsg.], Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen [1998] 125 [125 ff.]).

⁵⁾ Vgl. zur Auslegung von Art. 16 OECD-MA m. w. N. *Gruber*, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk, SWI 2010, 354 (354 ff.).

⁶⁾ Der OECD-Partnership-Report versteht unter Qualifikationskonflikten die Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen durch die beiden Vertragsstaaten. Qualifikationskonflikte können ihre Ursache unter anderem in einer unterschiedlichen Auslegung der Abkommensbestimmungen haben. Vgl. dazu *OECD*, Partnerships, Rz. 94 ff.; weiters *Loukota*, Der OECD-Report zur Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften, in *Gassner/Lang/Lechner*, Personengesellschaften im Recht der DBA, 15 (24); *Schuch/Bauer*, Die Überlegungen des OECD-Steuerausschusses zur Lösung von Qualifikationskonflikten, in *Gassner/Lang/Lechner*, Personengesellschaften im Recht der DBA, 27 (31).

⁷⁾ Siehe <http://www.taxtreatieshistory.org>

⁸⁾ Vgl. zu den einzelnen Working Parties TFD/FC/2, 24. 5. 1956, List of Working Parties.

⁹⁾ Vgl. zur Entstehung des Fiscal Committee der OEEC C(56)49(Final), 19. 3. 1956, Resolution of the Council: Creating a Fiscal Committee (Adopted by the Council at its 321st Meeting on 16th March, 1956).

¹⁰⁾ FC/WP14(59)1, 3. 3. 1959, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Report of general provisions to be inserted in conventions for the avoidance of double taxation (Received on 25th February, 1959). Zur Arbeitsweise des OECD-Steuerausschusses und dessen Working Parties bei der Entwicklung des OECD-MA und des OECD-Kommentars vgl. *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203 (203 ff.); *derselbe*, Die Arbeiten der OEEC und der OECD zur Schaffung der Diskriminierungsverbote, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 31 (31 ff.).

in ihrem ersten Report schlug die WP 14 eine Definition des Begriffs der Gesellschaft vor, die sich auch in der aktuellen Fassung des OECD-MA wiederfindet:¹¹⁾ „*The term 'company' means any body corporate and any entity which is treated as a body corporate for tax purposes.*“ Die Bedeutung dieser Definition wurde jedoch erst in weiterer Folge klargestellt:¹²⁾ „*In most Member countries of O.E.E.C. differences exist between the provisions of civil law and those of tax laws as to the treatment of different kinds of entities. Thus, e.g., a partnership is frequently treated for tax purposes as a body corporate whereas this form of business undertaking has no legal personality under civil law. The term 'company' has been defined with a view to eliminate difficulties originating from such differences between the national tax laws and the civil law.*“ Demnach soll der Begriff „Gesellschaft“ verhindern, dass sich die unterschiedliche Behandlung von Rechtsträgern im innerstaatlichen Privat- und Steuerrecht auf das Abkommensrecht auswirkt. Die Definition dient also der Sicherstellung einer einheitlichen abkommensrechtlichen Beurteilung, unabhängig von Unterschieden innerhalb der nationalen Rechtsordnung der Vertragsstaaten.

Die WP 14 ging in ihrem zweiten Report ausführlicher auf den abkommensrechtlichen Begriff der Gesellschaft ein:¹³⁾ „*From the use made of the term 'person' in, for example, the agent clause of the Article on permanent establishment and in the provisions on fiscal domicile the Working Party was of the opinion that the term must be given widest possible scope. Thus, it should be defined with a view to cover not only individuals and legal persons but also such separate entities which are not legal persons (e.g. certain partnerships). The term 'company' in the opinion of the Working Party however had to be drafted in a way to fit in with the definition of the term 'dividends' prepared by Working Party 12 (Art. XX), meaning that the term should cover only such entities which are regarded as legal persons under the taxation laws of the Contracting States.*“ Demnach bestimmt sich der Begriff „Gesellschaft“ nach dem nationalen Recht der Vertragsstaaten.¹⁴⁾ Jedoch machen die Ausführungen der WP 14 deutlich, dass letztlich die steuerrechtliche Beurteilung relevant ist, unabhängig davon, ob ein Gebilde auch in anderen Rechtsgebieten des nationalen Rechts Träger von Rechten und Pflichten ist. Der Grund dafür findet sich in den zu Art. 10 OECD-MA – in Zusammenhang mit dem dort verwendeten Begriff der Dividende – angestellten Überlegungen der WP 12. Dies war vor allem deshalb von Bedeutung, weil die für Art. 10 OECD-MA zuständige WP 12 zuvor eine eigenständige Definition des Begriffs „Gesellschaft“ entwickelt hatte:¹⁵⁾ „*The term 'company' in the preceding paragraph (2) (a) means any commercial association possessing a joint capital or any co-operative society, and excludes partnerships or associations of individuals.*“ Diese selbständige Definition für Zwecke des Art. 10 OECD-MA wurde in weiterer Folge jedoch aufgegeben. Der Begriff der Gesellschaft i. S. d. Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA kann demnach aber nicht losgelöst von Art. 10 OECD-MA betrachtet werden, sondern erfordert eine Auseinandersetzung mit den Prämissen der WP 12.¹⁶⁾

Der Dividendenbegriff setzt nach der Auffassung der WP 12 „*the distributions of profits to the shareholders or members by companies limited by shares (1), limited partnerships with share*

¹¹⁾ FC/WP14(59)1, 4.

¹²⁾ FC/WP14(61)1, 9. 1. 1961, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Report on the article of definitions, 3.

¹³⁾ FC/WP14(61)2, 18. 9. 1961, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Second Report on the article of definitions, 2.

¹⁴⁾ Vgl. auch Lang, *Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht* (1991) 117; Vogel in Vogel/Lehner, DBA⁵, Art. 3 Rz. 13; Wassermeyer in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA (2010) Art. 3 Rz. 18.

¹⁵⁾ FC/WP12(60)2, 30. 4. 1960, Working Party No. 12 of the Fiscal Committee (Germany – Italy – Switzerland): Aide-mémoire on the taxation of dividends (Received on 29th April, 1960), 3.

¹⁶⁾ *Tumpel/Aigner* gehen jedoch davon aus, dass der in Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA definierte Begriff der Gesellschaft nicht für Art. 10 Abs. 3 OECD-MA maßgebend ist. Vielmehr würde dieser Regelung ein eigenständiger, engerer Gesellschaftsbegriff zugrunde liegen, weil ein Rechtsträger vorausgesetzt wird, von dem Dividenden erzielbar sind (vgl. dazu *Tumpel/Aigner*, Die Personeneigenschaft nach Art 3 Abs. 1 lit a OECD-MA als Voraussetzung der Ansässigkeit, in *Lang/Schuch/Staringer* [Hrsg.], Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen [2008] 33 [51]). Die historische Entstehung des Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA spricht jedoch gegen eine solche Auffassung.

capital (2), limited liability partnerships (3) or other commercial association with joint stock“ voraus.¹⁷⁾ Der Begriff „shareholder“ ist dabei vor allem von der Beziehung zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern abzugrenzen:¹⁸⁾ „Under the laws of all European countries, such 'joint stock companies' (4) are legal entities with a separate juridical personality distinct from all their shareholders or members. On this point, they generally differ from partnerships. The consequence of this from the taxation point of view are well known. The profits of a business carried on by a partnership are the partners' profits derived from their own exertions: for them they are industrial or commercial profits. So the partner is ordinarily taxed personally on his share of the partnership capital and partnership profits. The position is different for the shareholder; he is not a trader and the company's profits are not his; so they cannot be attributed to him. He is personally taxable only on those profits which are distributed by the company (apart from the provisions in certain countries' laws relating to the taxation of undistributed profits in special cases). From the shareholders' standpoint, dividends are income from the capital which they have made available to the company as its shareholders.“ Demnach ist die Anwendbarkeit des Art. 10 OECD-MA nach Auffassung der WP 12 letztlich davon abhängig, ob das nationale Steuerrecht der Vertragsstaaten für Beziehungen zwischen natürlichen und juristischen Personen das Trennungs- oder das Transparenzprinzip¹⁹⁾ zur Anwendung bringt.²⁰⁾ „The fact that the company and the shareholder are not identical for taxation purposes generally results in economic double taxation (...), for the following reasons: first, the company, which pays the dividend, is liable to income tax on its profits. The dividend paid to the shareholders (like interest) is not deductible from the company's taxable income; secondly, the shareholder, who receives the dividend, is also liable to income tax. The dividend he receives is income to him from movable property and consequently is (like interest) ordinarily taxable as income. This type of double taxation, in which the company is taxed on its profits and the shareholder on the dividend, exists in most States and is possible because their taxation laws do not regard the company and its shareholders as being one entity for taxation purposes and because the same form of income is not taxed twice.“

Dies deckt sich auch mit den Ausführungen der WP 14: Als abkommensrechtliche Gesellschaft sollen nur juristische Personen i. S. d. innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten gelten. Die WP 14 war sich jedoch bewusst, dass diese Gesellschaftsdefinition Schwierigkeiten bei der Auslegung bereiten könnte:²¹⁾ „It was believed, however, that the definition of the term 'company' could be adopted as drafted by the working Party, provided some explanations were given in the Commentary in order to remove the vagueness inherent in the phrase 'any entity which is treated as a body corporate for tax purposes““. Aufgrund dessen widmete sich die WP 14 dem Begriff der Gesellschaft ausführlicher.²²⁾ Vor allem Zurechnungskonflikte, die entstehen, wenn ein Rechtsträger in einem Vertragsstaat als steuerlich transparent (Transparenzprinzip) und im anderen Vertragsstaat als steuerlich intransparent (Trennungsprinzip) behandelt wird, schienen der WP 14 von besonderer Bedeutung.²³⁾ Die WP 14 kam letztlich aber zum Ergebnis, dass derartige Zurechnungskonflikte nicht notwendigerweise vom OECD-MA gelöst werden müssen, und behielt daher den bisherigen Entwurf bei:²⁴⁾ „In that point the Working Party is of the opi-

¹⁷⁾ FC/WP12(58)1, 28. 11. 1958, Working Party No. 12 of the Fiscal Committee (Germany – Italy – Switzerland): Report on the taxation of dividends (Received 13th November, 1958), 2; FC/WP12(61)1, 6. 1. 1961, Working Party No. 12 of the Fiscal Committee (Germany, Italy and Switzerland): Revised second report on the taxation of dividends (Received on 3rd January, 1961), 4.

¹⁸⁾ FC/WP12(58)1, 2; FC/WP12(61)1, 4; siehe auch FC/WP12(61)3, 20. 2. 1961, Working Party No. 12 of the Fiscal Committee (Germany, Italy and Switzerland): Final report on the taxation of dividends (Received on 13th February, 1961), 4.

¹⁹⁾ Vgl. dazu *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts⁹ (2007) 289 Rz. 902.

²⁰⁾ FC/WP12(58)1, 2 f.

²¹⁾ FC/WP14(61)2, 2.

²²⁾ Siehe dazu FC/WP14(61)2, 5 f.

²³⁾ FC/WP14(61)2, 6 f.

²⁴⁾ FC/WP14(61)2, 7. Vgl. auch FC/WP14(62)1, 8. 1. 1962, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Third Report on the article of definitions (Received on 8th January, 1962), 5 f.

nion that in reality no such rule seems to be necessary at all. An individual which decides to participate in a partnership, which is treated as a body corporate in a certain state, did initially not mind the fact that the so received corporate income will be liable to tax twice, on the one hand as income of the body corporate and, when distributed, as income of the shareholder. It does not seem necessary to avoid such double taxing which is purposely levied by one of the Contracting States by international agreements for the sole reason that other Contracting States do not take the same view in the treatment of like income."

Der ursprüngliche Entwurf fand auch Eingang in den finalen Report der WP 14. Ein Unterschied besteht jedoch darin, dass es nach der WP 14 für die Frage, ob ein Gebilde als abkommensrechtliche Gesellschaft anzusehen ist, auf das Steuerrecht jenes Vertragsstaats ankommt, indem der Rechtsträger errichtet wurde:²⁵⁾ „*The term ‚company‘ includes in the first place all corporate bodies. In addition, the term covers other taxable units which are treated as corporate bodies according to the tax laws of the Contracting State in which they are organised. The definition is in line with the definition of the term ‚dividends‘ contained in the Article on dividends. It should be noted that the term company has a bearing only on that Article and Article IX and paragraph 6 of Article II.*“ Demnach hat die WP 14 ihre Auffassung aber insofern geändert, als ein Zurechnungskonflikt – wenn ein Vertragsstaat das Trennungs- und der andere Vertragsstaat das Transparenzprinzip anwendet – doch im OECD-MA gelöst werden soll: Eine Gesellschaft i. S. d. Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA liegt nach Auffassung der WP 14 immer dann vor, wenn die potenzielle Gesellschaft in dem Vertragsstaat, in dem sie errichtet wurde, nach dem Trennungsprinzip besteuert wird.²⁶⁾

Die Rechtsentwicklung des Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA zeigt, dass der Begriff der Gesellschaft an das nationale Recht der Vertragsstaaten anknüpft. Die historische Entwicklung ist für die Auslegung vor allem deshalb von besonderer Bedeutung, weil der OECD-Kommentar in seiner ersten Fassung aus dem Jahr 1963 diesen Ausführungen folgte²⁷⁾ und bis heute keinerlei Änderungen vorgenommen wurden. So gibt der OECD-Kommentar auch in der aktuellen Fassung die Ausführungen des finalen Reports der WP 14 sinngemäß wieder:²⁸⁾ „*The term ‚company‘ means in the first place any body corporate. In addition, the term covers any other taxable unit that is treated as a body corporate according to the tax laws of the Contracting State in which it is organised. The definition is drafted with special regard to the Article on dividends. The term ‚company‘ has a bearing only on that Article, paragraph 7 of Article 5, and Article 16.*“ Eine historische Interpretation spricht demnach dafür, dass juristische Personen grundsätzlich von Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA erfasst sind. Es reicht jedoch nicht aus, dass ein Gebilde nach dem innerstaatlichen Privatrecht, Gesellschaftsrecht oder öffentlichen Recht als juristische Person angesehen wird. Der enge Zusammenhang mit Art. 10 OECD-MA deutet darauf hin, dass auch das Steuerrecht die Rechtspersönlichkeit anerkennen muss, damit der abkommensrechtliche Begriff der Gesellschaft erfüllt ist:²⁹⁾ „*The term ‚company‘ in the opinion of the Working Party however had to be drafted in a way to fit in with the definition of the term ‚dividends‘*

²⁵⁾ FC/WP14(62)2, 28. 2. 1962, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria – Sweden): Final Report concerning the articles on definitions, diplomatic and consular privileges, entry into force and denunciation of the convention (Received on 26th February, 1962), 6.

²⁶⁾ Nach Vogel sei es hingegen ausreichend, wenn ein Gebilde nach dem Recht zumindest eines der beiden Vertragsstaaten als juristische Person angesehen wird (vgl. Vogel, IStR 1999, 6; derselbe in Vogel/Lehner, DBA⁵, Art. 3 Rz. 13; so auch Lang, Hybride Finanzierungen, 119; Prillinger, Die Abkommensberechtigung von Körperschaften des öffentlichen Rechts, SWI 2008, 246 [248]). Wassermeyer geht wiederum davon aus, dass es auf das Recht des Anwendestaats ankommt (vgl. Wassermeyer, Die Beurteilung der Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften durch Deutschland als dem Nichtansässigkeitsstaat der Personengesellschaft, IStR 1998, 489 [490 ff.]; derselbe in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 3 Rz. 18; so auch Kluge, Das internationale Steuerrecht⁴ [2000] 789 f.).

²⁷⁾ Siehe OECD-Kommentar (1963) Art. 3 Rz. 4.

²⁸⁾ OECD-Kommentar (2010) Art. 3 Rz. 3.

²⁹⁾ FC/WP14(61)2, 18. 9. 1961, 2.

prepared by Working Party 12 (Art. XX), meaning that the term should cover only such entities which are regarded as legal persons under the taxation laws of the Contracting States.“ Darüber hinaus erfasst Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA aber auch solche Gebilde, die zwar nach dem innerstaatlichen Privatrecht, Gesellschaftsrecht oder öffentlichen Recht nicht als juristische Personen angesehen, für Zwecke des Steuerrechts aber als solche behandelt werden. Die WP 12 und 14 setzen dafür eine von den Gesellschaftern unabhängige Besteuerung der Gesellschaft voraus (Trennungsprinzip).

III. Die Auslegung des Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA vor dem Hintergrund der historischen Entwicklung

Nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA fallen unter den Begriff der Gesellschaft juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. Das Steuerrecht knüpft für die Besteuerung juristischer Personen an die vom Privatrecht oder öffentlichen Recht zugestandene Rechtsfähigkeit an.³⁰⁾ Genau diese Anknüpfung an die Rechtsfähigkeit wirft in der Literatur jedoch einen Meinungsstreit auf: Nach *Vogel* erfasst der in Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA verwendete Begriff der juristischen Person „soziale Gebilde, denen die Rechtsordnung, d. h. das Privatrecht oder das öffentliche Recht, die Rechtsfähigkeit in grundsätzlich gleichem Umfang wie natürlichen Personen zugesteht, mit Ausnahme der ihrer Natur nach dem Menschen vorbehaltenen, insbesondere der familienrechtlichen Rechtsbeziehungen“.³¹⁾ Demnach käme es aber für die Abkommensberechtigung nicht auf die Steuerrechtsfähigkeit der juristischen Personen an.³²⁾ Die überwiegende Auffassung im Schrifttum misst demgegenüber den privat- und öffentlich-rechtlichen Regelungen keine Bedeutung bei, sondern sieht die Steuerrechtsfähigkeit des jeweiligen Gebildes als maßgeblich an.³³⁾

Es stellt sich die Frage, ob auf Basis einer historischen Interpretation Argumente für oder gegen eine der beiden Auffassungen gefunden werden können: Nach den Ausführungen der WP 12 und 14 kommt es auf das nationale Recht der Vertragsstaaten an. Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA stellt in Wahrheit aber nicht darauf ab, ob das nationale Privatrecht, Gesellschaftsrecht oder öffentliche Recht einem Gebilde Rechtsfähigkeit zuerkennen. Vielmehr kommt es darauf an, ob es im Steuerrecht als Träger von Rechten und Pflichten angesehen wird.³⁴⁾ So sind Personengesellschaften zwar regelmäßig Träger von Rechten und Pflichten.³⁵⁾ Nach den Ausführungen der WP 12 und 14 gelten sie aber dennoch nicht als Gesellschaften i. S. d. Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA, es sei denn, sie unterliegen einer dem Trennungsprinzip folgenden Besteuerung.³⁶⁾ Im Gegensatz dazu kommen aber bloße Vermögensmassen, die nach den privat- oder öffentlich-rechtlichen Vorschriften keine Rechtspersönlichkeit haben,³⁷⁾ als abkommensrechtliche Gesellschaften in Betracht,

³⁰⁾ Vgl. *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art. 3 Rz. 13; *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art. 1 Rz. 16.

³¹⁾ *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art. 3 Rz. 13; weiters *Vogel*, IStR 1999, 5 ff.; zustimmend *Tumpel/Aigner* in *Lang/Schuch/Staringer*, Ansässigkeit, 52.

³²⁾ So verstehen *Prillinger* (SWI 2008, 248) und *Tumpel/Aigner* (in *Lang/Schuch/Staringer*, Ansässigkeit, 52) diese Ausführungen. Es sei jedoch dahingestellt, ob *Vogel* eine solche Auffassung tatsächlich unterstellt werden kann. Letztlich geht er auf nämlich auf den Fall, dass einer nach privat- oder öffentlich-rechtlichen Vorschriften mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten juristischen Person keine Steuerrechtsfähigkeit zukommt, gar nicht ein.

³³⁾ So z. B. *Lang*, Hybride Finanzierungen, 116; *Toifl*, Personengesellschaften, 50; *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art. 3 Rz. 18.

³⁴⁾ So auch *Toifl*, Personengesellschaften, 50.

³⁵⁾ Für offene Gesellschaften normiert § 105 UGB die Rechtsfähigkeit. Vgl. *Koch* in *Kozioł/Bydlinski/Bollenberger* (Hrsg.) ABGB³ (2010) § 26 Rz. 7; zur vor dem Handelsrechts-Änderungsgesetz (BGBl. I Nr. 120/2005) bestehenden Diskussion, ob Personengesellschaften juristische Personen sind, vgl. m. w. N. *Posch* in *Schwimmann* (Hrsg.) ABGB³ (2005) § 26 Rz. 11.

³⁶⁾ Vgl. dazu bereits Punkt II.

³⁷⁾ Derartige Gebilde unterliegen gem. § 1 Abs. 2 Z 3 i. V. m. § 3 KStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht in Österreich. Die praktische Relevanz hält sich jedoch in sehr engen Grenzen. Vgl. dazu *Fölhs* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), KStG (2009) § 3 Rz. 1 ff.; KStR 2001, Rz. 90 ff.

wenn ihnen nach nationalem (Steuer-)Recht Steuerrechtsfähigkeit zukommt:³⁸⁾ „From the meaning assigned to the term ‚company‘ by the definition contained in sub-paragraph (c) it follows that, in addition, the term person comprises any entity which, although itself not a body of persons, is treated as a body corporate for purposes of tax. Thus, e.g. a foundation (fondation, Stiftung) may fall within the meaning of the term person.“

Eine historische Interpretation bestätigt damit im Ergebnis jene Auffassung, wonach es auf die Steuerrechtsfähigkeit eines Gebildes ankommt: Die juristische Persönlichkeit eines Gebildes allein ist nicht ausreichend, um eine abkommensrechtliche Gesellschaft zu begründen. Vielmehr kommt es auf die steuerrechtliche Beurteilung des Rechtssubjekts an. Anerkennt auch das innerstaatliche Steuerrecht, durch eine dem Trennungsprinzip folgende Besteuerung, die Rechtspersönlichkeit, liegt eine Gesellschaft i. S. d. Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA vor.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Der Begriff der Gesellschaft findet sich in den Art. 5, 10 und 16 OECD-MA. Eine Definition bietet Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA. Demnach verweist der Begriff auf das nationale Recht der Vertragsstaaten. Diese Anknüpfung an das nationale Recht wirft im Schrifttum aber die Frage auf, ob es auf die steuerrechtliche Beurteilung eines Gebildes ankommt oder juristische Personen, ob ihrer Rechtsfähigkeit nach privat- oder öffentlich-rechtlichen Bestimmungen, jedenfalls als abkommensrechtliche Gesellschaften anzusehen sind. Der historischen Entwicklung des Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA wurde bei der Auslegung des Begriffs „Gesellschaft“ bisher nur wenig Beachtung geschenkt. Die Rechtsentwicklung bestätigt im Ergebnis die schon bisher herrschende Ansicht, wonach auf die steuerrechtliche Beurteilung abzustellen ist. Demnach ist ein Gebilde, das aufgrund privat- oder öffentlich-rechtlicher Bestimmungen Träger von Rechten und Pflichten ist, nur dann als Gesellschaft i. S. d. Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA anzusehen, wenn auch das Steuerrecht die Rechtsfähigkeit anerkennt. Nach den Ausführungen der historischen Materialien zum OECD-MA kommt es dabei darauf an, ob das Rechtssubjekt nach dem Trennungs- oder Transparenzprinzip besteuert wird. Allein nach dem Trennungsprinzip besteuerte Rechtssubjekte sind demnach als abkommensrechtliche Gesellschaften anzusehen, selbst wenn ihnen in anderen Rechtsgebieten keine oder nur eine eingeschränkte Rechtsfähigkeit zukommt.

³⁸⁾ FC/WP14(62)2, 5. So im Ergebnis auch Vogel in Vogel/Lehner, DBA⁵, Art. 3 Rz. 13: „Sog. ‚Teilrechtspersonen‘, denen die Rechtsfähigkeit nur auf einem Teilgebiet der Rechtsordnung eingeräumt ist, sind (...) keine juristischen Personen i. S. der Vorschrift. Sie sind ‚Gesellschaften‘ nur, wenn sie wie juristische Personen besteuert werden (Buchst. b, 2. Alternative), ‚Personen‘ gegebenenfalls, wenn sie i. S. des Buchst. a ‚Personenvereinigungen‘ sind.“

Doppelbesteuerungsabkommen mit Tadschikistan unterzeichnet

Anfang Juni haben Vertreter der Republik Österreich und der Präsidialrepublik Tadschikistan ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterzeichnet. Es handelt sich um ein erstes derartiges Abkommen mit dem zentralasiatischen Staat; bisher hat noch das DBA aus der Zeit der Sowjetunion Anwendung gefunden. Das nun abgeschlossene Abkommen beinhaltet alle Rechtsstandards gemäß den aktuellen OECD-Kriterien, womit Österreich auch seinen internationalen Verpflichtungen nachkommt. Das neue DBA soll der österreichischen Wirtschaft Rechtssicherheit gewähren, und Unternehmen, die sich in Tadschikistan engagieren, sollen dadurch künftig verbesserte Rahmenbedingungen vorfinden, heißt es aus dem BMF.

BESTELLEN SIE JETZT IHR SCHNUPPERABO 20 % GÜNSTIGER!



SWI-Schnupperabo 2011
(Heft 10–12)
Print & Online
EUR 41,80

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

Ex. **SWI-Schnupperabonnement**, Print & Online 2011 (Heft 10–12)
SWI-Jahresabonnement, Print & Online 2011 (Heft 1–12)

EUR 41,80
EUR 209,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden):	Firma:
Vorname:	Nachname:
Straße:	PLZ:
Telefon:	Fax:
E-Mail:	Newsletter: <input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein
Datum:	Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

office@lindeverlag.at • www.lindeverlag.at **Linde**