

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Georg Kofler / Harald Moshhammer

Zurechnungskonflikte bei Personengesellschaften

Conflicts of Allocation in Connection with Hybrid Entities

Marion Stiastry / Theresa Stradinger

Ungarische Personengesellschaft mit deutschen Gesellschaftern

Hungarian Partnership with German Shareholders

Bernhard Renner

Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Sportteams

Withholding Tax Liability on Advertising Services of a Foreign Motor Sports Team

Stefan Haas / Karl Waser

Abgrenzung zwischen Arbeitskräfteüberlassung und Werkvertrag

Personnel Lease Contract vs. Service Contract Under International Tax Law

Anton-Rudolf Götzenberger

Automatischer Informationsaustausch mit Deutschland

Automatic Exchange of Information with Germany

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directive of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions



Linde

Marion Stiastry / Theresa Stradinger*)

SWI-Jahrestagung: Verkauf der Anteile einer inländischen Immobilien-GmbH durch eine ungarische Personengesellschaft mit deutschen Gesellschaftern

SWI CONFERENCE: ALIENATION OF SHARES OF A DOMESTIC REAL ESTATE PLC BY A HUNGARIAN PARTNERSHIP WITH GERMAN SHAREHOLDERS

On November 15th, 2012, the seventh 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.¹⁾

I. Sachverhalt

Eine vermögensverwaltende ungarische Kommanditgesellschaft mit zwei deutschen Gesellschaftern hält eine Beteiligung an einer österreichischen Immobilien-GmbH. Die ungarische Personengesellschaft veräußert ihre Anteile an der Immobilien-GmbH. Fraglich ist, wie diese Veräußerungsgewinne besteuert werden.²⁾

II. Diskussion

Heinz Jirousek: Nach österreichischem innerstaatlichen Steuerrecht unterliegt die Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Immobilien-GmbH gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht.³⁾ Österreich wendet das Transparenzprinzip an, wodurch es sich um Veräußerungsgewinne der deutschen Gesellschafter handelt. Die beschränkte Steuerpflicht tritt somit nicht auf Ebene der ungarischen KG, sondern auf Ebene der in Deutschland ansässigen Gesellschafter der ungarischen KG ein. Das ungarische innerstaatliche Steuerrecht betrachtet jedoch die Kommanditgesellschaft als intransparent und rechnet die Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung der ungarischen KG zu. Daher wäre nach ungarischem Recht das DBA Österreich – Ungarn anwendbar. Eine Besonderheit im DBA Ungarn liegt zudem darin, dass es keine Immobilienklausel enthält. Aus diesem Grund käme Art. 13 Abs 3 DBA Ungarn, der Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entspricht und das alleinige Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat vorsieht, zur Anwendung. Einerseits behandelt Ungarn die Gesellschaft als Kapitalgesellschaft und rechnet die Veräußerungsgewinne der KG zu. Andererseits wendet Österreich die Durchgriffsbesteuerung an und sieht die deutschen Gesellschafter als Zurechnungssubjekt der Veräußerungsgewinne. Diese beiden unterschiedlichen Sichtweisen führen nun zu einem Konflikt aufgrund der unterschiedlichen Einkünftezurechnung. Dazu erließ der deutsche BFH⁴⁾ eine richtungweisende Entscheidung im Jahr

*) Marion Stiastry, MSc. ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU. Mag. Theresa Stradinger ist Forschungsprojektkassistentin am selben Institut.

1) Am 15. 11. 2012 fand zum siebenten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU 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. Dr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, WP/StB Dr. Christian Ludwig, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlechner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödler, HR Gerhard Steiner und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

2) Vgl. EAS 3300 vom 25. 9. 2012, SWI 2012, 483.

3) Vgl. EAS 3300 vom 25. 9. 2012, SWI 2012, 483.

4) Vgl. BFH 4. 4. 2007, I R 110/05.

2007, wonach die Frage der Einkünftezurechnung nicht aus dem DBA, sondern nur aus der rein originär innerstaatlichen Sicht der beiden Vertragsstaaten gelöst werden kann. Hierbei ist auch der OECD-Kommentar Z 8.8 zu Art. 4 OECD-MA⁵⁾ zu beachten, wonach eine Person in einem der Vertragsstaaten ansässig, d. h. „*liable to tax*“ sein muss, um die DBA-Berechtigungen in Anspruch zu nehmen. Das „*Liable-to-tax-Kriterium*“ ist nur erfüllt, wenn die Personengesellschaft als solche auch Zurechnungsobjekt der Einkünfte ist. Dies ist in Ungarn gegeben, da die Personengesellschaft als eigenständige Rechtsperson und daher auch als Zurechnungsobjekt behandelt wird. Aus österreichischer Sicht ist hingegen die Ansässigkeit der Gesellschafter entscheidend. Die Kommentarbemerkung führt weiters aus, dass die Frage der Einkünftezurechnung nicht durch das Recht des anderen DBA-Staates determiniert werden kann. Dieses Grundprinzip der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts ist für beide Staaten als gültig anzusehen; sonst werden fundamentale Grundsätze des internationalen Steuerrechts verletzt. Das DBA kann nur eine gewisse Schrankenwirkung gegenüber innerstaatlichem Recht entfalten, ändert aber nicht die fundamentalen Regeln der Einkünftezurechnung.

Im Ergebnis verstößt Österreich daher nicht gegen das DBA Ungarn, wenn den beiden deutschen Gesellschaftern nach dem DBA Deutschland die Abkommensvorteile gewährt werden. Aus österreichischer Sicht ist das DBA Ungarn nicht anwendbar, weil die Steuerpflichtigen weder in Ungarn noch in Österreich ansässig sind. Wenn die Beteiligungsveräußerung in Ungarn zur Steuerpflicht führt, trifft Ungarn gemäß dem OECD-Partnership-Report die Verpflichtung, den Zurechnungskonflikt, der sich aus einem Qualifikationskonflikt ergibt, zu lösen. Entsprechend den Kommentarmeinungen in Z 32.1 ff. zu Art. 23A OECD-MA⁶⁾ hat der Ansässigkeitsstaat – in diesem Fall Ungarn – den Konflikt durch Steuerfreistellung beizulegen. Im Verhältnis zu Deutschland sind nach Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland Veräußerungsgewinne bei Anteilen an einer Immobiliengesellschaft im Belegenheitsstaat und damit in Österreich zu besteuern. Österreich ist somit auch nach dem DBA Deutschland steuerungsberechtigt, und die Veräußerungsgewinne unterliegen in Österreich im Rahmen des innerstaatlichen Rechts der beschränkten Steuerpflicht.

Dasselbe Ergebnis würde eintreten, wenn die deutschen Gesellschafter ihre Gesellschaftsanteile an der ungarischen Kommanditgesellschaft veräußern. Auch in dieser indirekten Gestaltung ist das Transparenzprinzip anzuwenden. Obwohl in dieser Variante zivilrechtlich nicht eine Inlandskapitalbeteiligung, sondern eine Beteiligung an einer ungarischen Personengesellschaft übertragen wird,⁷⁾ kommt es auch hier zur einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der Inlandsbeteiligung. In beiden Fällen ist Österreich somit steuerungsberechtigt, und Ungarn hat, dem OECD-Partnership-Report folgend, den Zurechnungskonflikt zu lösen. Demnach müsste Ungarn als Ansässigkeitsstaat auf sein Besteuerungsrecht verzichten.

Michael Lang: Das Besondere an dem Sachverhalt ist, dass die Einkünftezurechnung in diesen drei Ländern nach nationalem Recht unterschiedlich erfolgt: Nach österreichischem Steuerrecht wird die ungarische Kommanditgesellschaft als Personengesellschaft qualifiziert. Daher kommt das Durchgriffsprinzip zur Anwendung, und die in Deutschland ansässigen natürlichen Personen sind in Österreich beschränkt steuerpflichtig. In Deutschland erfolgt die Qualifikation gleich, d. h., die Kommanditgesellschaft wird auch als Personengesellschaft qualifiziert, und die deutschen Gesellschafter erzielen die Veräußerungsgewinne. Anders ist dies jedoch nach ungarischem Steuerrecht: Dort wird die Kommanditgesellschaft als Steuersubjekt behandelt. Daher werden die Veräußerungsgewinne nicht den Gesellschaftern, sondern der Gesellschaft zugerechnet. Der Zurechnungskonflikt besteht darin, dass einerseits nach österreichischem und deutschem Steu-

⁵⁾ Vgl. OECD-Kommentar 2010, Art. 4 OECD-MA Rz. 8.8.

⁶⁾ Vgl. OECD-Kommentar 2010, Art. 23 OECD-MA Rz. 32.1.

⁷⁾ Vgl. EAS 3300 vom 25. 9. 2012, SWI 2012, 483.

erreicht die Gewinne den Gesellschaftern und andererseits nach ungarischem Steuerrecht die Gewinne der ungarischen Kommanditgesellschaft zugerechnet werden.

Wenn man den Thesen des OECD-Partnership-Reports folgt, sollte man den Sachverhalt folgendermaßen lösen: Der OECD-Partnership-Report unterscheidet zwischen zwei verschiedenen Konflikten, nämlich einerseits dem Qualifikationskonflikt, wenn die Behörden beider Staaten unterschiedliche Verteilungsnormen ein und desselben Abkommens anwenden, und andererseits dem Zurechnungskonflikt. Beim Zurechnungskonflikt geht es darum, dass die Einkünfte nach verschiedenen Steuerrechtsordnungen unterschiedlichen Rechtsträgern zugeordnet werden. Beim Zurechnungskonflikt ist daher nicht strittig, welche Verteilungsnorm ein und desselben DBA anzuwenden ist, sondern welches DBA überhaupt zum Tragen kommt. Um einen Qualifikationskonflikt zu lösen, soll laut OECD-Partnership-Report das Recht des Quellenstaates Vorrang haben, und der Ansässigkeitsstaat soll an die Qualifikation des Quellenstaates gebunden sein. Die Überlegung dahinter ist, dass Art. 23 OECD-MA in bestimmten Fällen die Bindung an den Quellenstaat herbeiführt. Beim Zurechnungskonflikt hingegen soll nach den OECD-Vorstellungen das Recht des Empfängerstaates vorrangig zur Anwendung kommen. Die Zurechnung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers soll für den Quellenstaat bindend sein. Die OECD löst somit Qualifikations- und Zurechnungskonflikte nach diametral entgegengesetzten Grundsätzen.

Beim vorliegenden Sachverhalt handelt es sich nicht um einen Qualifikationskonflikt – die Anwendung des Art. 13 aller DBA ist völlig unbestritten –, sondern um einen Zurechnungskonflikt, und daher ist die in der von Heinz *Jirousek* erläuterten Rechtsauskunft des BMF vertretene Auffassung überraschend. Unter Anwendung der Thesen des OECD-Partnership-Reports müsste man nämlich zu folgenden Ergebnissen kommen. Zum einen sollte in Übereinstimmung mit der Rechtsauskunft das DBA Deutschland angewendet werden. Hier besteht auch kein Zurechnungskonflikt, denn sowohl Österreich als auch Deutschland rechnen die Veräußerungsgewinne den Gesellschaftern zu. In dem Fall bietet das DBA keinen Schutz vor der österreichischen Besteuerung, weil das DBA Deutschland eine Immobilienklausel bei den Veräußerungsgewinnen enthält. Daher hat der Quellenstaat (Österreich) das Besteuerungsrecht für die Veräußerungsgewinne, und im Ansässigkeitsstaat (Deutschland) ist allenfalls eine Anrechnung vorzunehmen. Zum anderen sollte dem OECD-Partnership-Report zufolge auch das DBA Ungarn anwendbar sein, weil Ungarn der Ansässigkeitsstaat der Kommanditgesellschaft ist und das Recht des Ansässigkeitsstaates des Einkünfteempfängers (hier: des Veräußerers) für den Quellenstaat maßgebend sein soll. Das DBA Ungarn hat keine Immobilienklausel. Die Veräußerungsgewinne sind daher ausschließlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Nach dem OECD-Partnership-Report kämen daher sowohl das DBA Ungarn als auch das DBA Deutschland zur Anwendung. Nach dem DBA Deutschland verliert Österreich nicht sein Besteuerungsrecht, laut DBA Ungarn aber sehr wohl. Daher trifft Deutschland – wenn man den OECD-Überlegungen folgt – keine Verpflichtung, die österreichische Steuer anzurechnen, da Deutschland davon ausgehen muss, dass Österreich sein innerstaatliches Recht korrekt anwendet und auch seine abkommensrechtlichen Verpflichtungen im Verhältnis zu den anderen Staaten wahrnimmt. Da Österreich der OECD-Auffassung zufolge nach dem DBA Ungarn kein Besteuerungsrecht hat, müsste Deutschland auch keine in Österreich – vor diesem Hintergrund – rechtswidrig erhobene Steuer anrechnen.

Überraschenderweise geht die Rechtsauskunft des BMF davon aus, dass Ungarn verpflichtet wäre, die österreichische Besteuerung freizustellen: Aus ungarischer Sicht erzielt ein ungarisches Steuersubjekt Veräußerungsgewinne in Österreich, und nach dem DBA Ungarn hat Ungarn für solche Veräußerungsgewinne auch das alleinige Besteuerungsrecht. Im Unterschied dazu geht jedoch die Rechtsauskunft davon aus, dass der Zurechnungskonflikt über Art. 23 zu lösen wäre und somit Ungarn eine Steuerfreistel-

lungsverpflichtung trifft. Der OECD-Partnership-Report sieht diese Lösung allerdings nur für Qualifikationskonflikte und nicht für Zurechnungskonflikte vor. Nach dem OECD-Partnership-Report müsste man zu dem Ergebnis kommen, dass Deutschland und Ungarn die Veräußerungsgewinne besteuern dürfen, aber Österreich nicht.

Allerdings ist im Ergebnis die Auffassung des Finanzministeriums zutreffend: Richtigerweise ist – entgegen den OECD-Überlegungen – davon auszugehen, dass es bei Zurechnungskonflikten im Quellenstaat auf die dort nach nationalem Recht vorgenommene Zurechnung ankommt.⁸⁾ Die Rechtsprechung des VwGH⁹⁾ hat dies bereits herausgearbeitet. Das BMF setzt sich daher zu Recht über die Auffassung des OECD-Partnership-Reports hinweg. Das BMF muss sich nur den Vorwurf gefallen lassen, den Eindruck zu erwecken, dem OECD-Partnership-Report zu folgen, obwohl es die gegenteilige Auffassung vertritt.

Heinz Jirousek: Nach der in der EAS-Auskunft vertretenen Auffassung des BMF hat Ungarn nach Art. 23 DBA Ungarn die Veräußerungsgewinne, die der andere Staat (hier: Österreich) besteuern darf, freizustellen. Obzwar es sich im vorliegenden Fall um einen Zurechnungskonflikt handelt, erscheint die Anwendung der der Überschrift zu Abschnitt E des OECD-Kommentars zu Art. 23A und Art. 23B des OECD-MA zufolge für Qualifikationskonflikte geltenden Kommentaranbestimmungen nicht ausgeschlossen, zumal m. E. kein fundamentaler Unterschied zwischen diesen beiden Konflikttypen erkennbar ist, die zu einer völlig unterschiedlichen Lösung auf der Ebene des OECD-Partnership-Reports führen würden. Wenn Ungarn im Zuge der Anwendung des Methodenartikels überprüft, ob die Steuerfreistellungsverpflichtung gegeben ist, dann müsste Ungarn zu dem Ergebnis kommen, dass diese Einkünfte in Österreich besteuert werden dürfen. Aufgrund der Phrase „*taxable in accordance with the tax treaty*“ ist für die Beurteilung entscheidend, ob das DBA Ungarn der Besteuerung der Veräußerungsgewinne entgegensteht. Werden aus österreichischer Sicht die Veräußerungsgewinne nicht der ungarischen Gesellschaft, sondern den deutschen Gesellschaftern zugerechnet, kommt das DBA Ungarn nicht zur Anwendung. Ungarn müsste hierbei die österreichische Besteuerungsberechtigung anerkennen. In diesem Fall kann die Lösung des Konflikts aber nicht im Vorfeld erfolgen. Die Meinung, dass bereits das Entstehen eines Konflikts unter Anwendung des OECD-Kommentars zu vermeiden wäre, würde bedingen, dass die innerstaatliche steuerrechtliche Beurteilung in Österreich entsprechend der Einkünftezurechnung in Ungarn geändert werden müsste und damit die Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile der ungarischen Gesellschaft zuzurechnen wären. Damit würden aber fundamentale Grundsätze des Abkommensrechts verletzt, da – wie bereits oben ausgeführt – diese Frage nicht dem DBA-Recht, sondern dem innerstaatlichen Recht vorbehalten ist.

Eine derartige Vorgehensweise kann, insbesondere in Dreiecksfällen, zu erheblichen Zweifelsfragen führen. Für den vorliegenden Sachverhalt würde dies bedeuten, dass Deutschland zu klären hätte, ob die Bindungswirkung von Österreich (entgegen dem innerstaatlichen Recht) auch für die deutsche Qualifikation maßgebend ist.

Z 8.8 OECD-Kommentar zu Art. 4 stellt fest, dass eine Personengesellschaft, die in einem Staat errichtet ist, der die steuerliche Rechtspersönlichkeit einer Personengesellschaft nach seinem innerstaatlichen Recht verneint und sie als transparent behandelt, dort nicht als „*liable to tax*“ und damit auch nicht als ansässig betrachtet werden kann.¹⁰⁾ Vielmehr richtet sich in diesen Fällen das Merkmal der Ansässigkeit nach jener der Gesellschafter. Die Abkommensvorteile können daher nur von den Gesellschaftern nach Maßgabe der aufgrund ihrer Ansässigkeit relevanten DBA geltend gemacht werden.

⁸⁾ Siehe ausführlicher *Lang*, Zurechnungskonflikte im DBA-Recht: Unterschiedliche Auffassungen des österreichischen Finanzministeriums und der OECD, IStR 2012, 857 (857 ff.).

⁹⁾ Vgl. VwGH 18. 10. 2006, 2003/13/0052; siehe ausführlicher *Lang*, IStR 2012, 859.

¹⁰⁾ Vgl. OECD-Kommentar 2010, Art. 4 OECD-MA Rz. 8.8.

Dies gilt auch dann, wenn der Quellenstaat die Personengesellschaft als intransparent qualifiziert. Auch daraus ist der Schluss abzuleiten, dass das Abkommensrecht die autonome Entscheidung, welchem Steuersubjekt die Einkünfte zugerechnet werden können, nicht behindert. Zudem kann der andere Staat nicht durch sein innerstaatliches Recht in diese Entscheidung eingreifen. Daher müsste Ungarn auch unter Berücksichtigung dieser Kommentarstelle anerkennen, dass Österreich nicht gegen das DBA Ungarn verstößt, wenn es Abkommensvorteile nur den in Deutschland ansässigen Gesellschaftern auf der Grundlage des DBA Deutschland gewährt. Da das DBA Ungarn solcherart Österreich gegenüber Ungarn kein Besteuerungsrecht entzieht, müsste Ungarn die im Methodenartikel des DBA Ungarn verankerte Freistellungsverpflichtung für „Einkünfte,...[die] nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden [dürfen]“, umsetzen.¹¹⁾ Diese Auslegung führt aus der Sicht des BMF zu keinem Verstoß gegen den OECD-Partnership-Report, sondern vielmehr zu dessen rechtsrichtiger Anwendung. Ungarn kann zwar nicht zur Anwendung des OECD-Partnership-Reports gezwungen werden, jedoch würde eine Nichtbeachtung einen endgültigen Konflikt zur Folge haben. Daher entspricht die Lösung nach dem OECD-Partnership-Report, wodurch ein Konflikt vermieden wird, dem Ziel und Zweck des Abkommens.

Nikolaus Zorn: Für die Judikatur sind in diesem Fall lediglich das innerstaatliche Gesetz und die ins innerstaatliche Gesetz umgesetzten DBA maßgeblich. Nach der Rechtsprechung des VwGH ergibt sich die Einkünftezurechnung aus den im österreichischen EStG enthaltenen Grundsätzen. Durch die Schrankenwirkung der DBA kann das Besteuerungsrecht in Österreich eingeschränkt werden. In einem ersten Schritt ergibt sich, dass die ungarische Personengesellschaft nach der Typenprüfung als transparent einzustufen und der Vorgang daher so zu behandeln ist, als hätte nicht eine ungarische Gesellschaft, sondern als hätten die zwei deutschen Gesellschafter die Anteile veräußert. In diesem Fall ist das DBA-Deutschland anzuwenden. Aufgrund der Besonderheit, dass es sich um Anteile an einer Immobilien-GmbH handelt, belässt dieses DBA Österreich das Besteuerungsrecht.

Bernhard Renner: Es ist der Ansicht von Nikolaus Zorn zu folgen, wonach die Frage der Einkünftezurechnung nach österreichischem Recht zu lösen ist. Anschließend greift die Schrankenwirkung des DBA. Hinsichtlich der Qualifikation des OECD-Partnership-Reports ist anzumerken, dass es sich dabei um einen Kommentar und damit um einen Auslegungsbehelf handelt. Der Ansicht des BMF folgend, ist der OECD-Partnership-Report als sanktionslose und unverbindliche Anregung zu beurteilen.

Michael Lang: Im Ergebnis besteht zwischen uns Einigkeit über die Lösung des vorliegenden Sachverhalts, jedoch ist der Begründungsweg unterschiedlich: Das BMF glaubt, sich auf den OECD-Partnership-Report stützen zu können, wohingegen sich meiner Ansicht nach die Begründung keinesfalls aus dem OECD-Partnership-Report ergibt. Vielmehr würde die Berücksichtigung der im Report enthaltenen Überlegungen zum gegenteiligen Ergebnis führen. Der OECD-Partnership-Report wäre aber natürlich auch keine in Betracht zu ziehende Rechtsquelle.

Friedrich Rödler: Einerseits ist erfreulich, dass entweder Österreich oder Ungarn die Besteuerung der Veräußerungsgewinne freistellen müssten. Andererseits ist jedoch zweifelhaft, ob Ungarn eine Freistellung tatsächlich vornehmen würde – aus der Sicht Ungarns handelt es sich ja eindeutig um einen in Ungarn zu versteuernden Vorgang. Fraglich ist sodann, ob überhaupt ein Verständigungsverfahren beantragt werden kann, wenn Ungarn die Veräußerungsgewinne nicht freistellt, denn aus ungarischer Sicht handelt es sich um unterschiedliche Besteuerungssubjekte. Dies hätte eine wirtschaftliche und nicht eine juristische Doppelbesteuerung zur Folge. In Ungarn werden die Veräußerungsgewinne nicht auf Ebene der natürlichen Personen (deutsche Gesellschafter), sondern auf Ebene der Kommanditgesellschaft besteuert.

¹¹⁾ Vgl. Art. 22 Abs. 1 DBA Ungarn, BGBl. Nr. 52/1976.

Zudem können Probleme auftreten, wenn die Personengesellschaft in Ungarn als Kapitalgesellschaft qualifiziert wird und die deutschen Gesellschafter einen Gewinn entnehmen. Aus ungarischer Sicht stellt diese Entnahme eine Dividende dar, die einer Quellenbesteuerung in Ungarn unterliegt. Da aus Sicht Deutschlands eine Entnahme aus der ungarischen Personengesellschaft und damit kein steuerpflichtiger Vorgang gegeben ist, wird keine Steueranrechnung der ungarischen Quellensteuer möglich sein.

Heinz Jirousek: Der OECD-Partnership-Report ist kein Report *sui generis*, der sich von den allgemeinen Grundsätzen des Abkommensrechts abhebt. Vielmehr knüpft der Report an den Wortlaut des Art. 23 OECD-MA an und stellt klar, dass die Freistellungsverpflichtung nur insoweit gilt, als der andere Staat berechtigt ist, diese Besteuerung nach dem Abkommen vorzunehmen. In der untersuchten EAS-Auskunft wird dieser Regelung die allgemeine Bedeutung zugemessen, dass die Besteuerung im anderen Staat dem Abkommen nicht widerspricht. Die im OECD-Partnership-Report vertretene Sichtweise stützt sich somit auf den Wortlaut des Methodenartikels und ist vor dem Hintergrund des Ziels und Zwecks der Abkommensanwendung zu sehen. Der OECD-Partnership-Report ist daher vom Ergebnis und von der Lösungsmethodik sehr einfach und müsste im Ergebnis selbst dann anerkannt werden, wenn man ihm aus anderen rechtlichen Überlegungen, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll, keine Relevanz beimessen sollte.

Michael Lang: In einem Worst-Case-Szenario könnte dieser Fall zu einer Dreifach- oder sogar Vierfachbesteuerung führen:

Österreich könnte das Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen ausüben, und Ungarn könnte, basierend auf dem DBA Ungarn, zu dem Ergebnis kommen, dass das Besteuerungsrecht für die Veräußerungsgewinne dem ungarischen Subjekt zugewiesen wird, daher ebenfalls besteuern kann, und sich nicht zur Freistellung verpflichtet fühlen. Deutschland könnte sich auf den OECD-Partnership-Report berufen und daraus ableiten, dass Österreich kein Besteuerungsrecht hat. Deutschland ist zwar zur Besteuerung der Veräußerungsgewinne unter Anwendung der Anrechnungsmethode berechtigt. Jedoch ist nur jene Steuer anzurechnen, die Österreich zu Recht erhoben hat. Wenn die deutschen Behörden davon ausgehen, dass Österreich kein Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen hat, weil Österreich dies nach seinem DBA mit Ungarn verloren hat, werden die deutschen Behörden auch keine Anrechnung der österreichischen Steuer in Deutschland vornehmen.

Eine Vierfachbesteuerung würde vorliegen, wenn – wie bereits von Friedrich Rödler ausgeführt – die ungarische Kommanditgesellschaft, die in Ungarn als Kapitalgesellschaft qualifiziert wird, Dividenden ausschüttet und eine Quellensteuer anfällt. In Deutschland wird vermutlich eine Anrechnung versagt werden, da nach deutschem Recht keine Ausschüttung der ausländischen Gesellschaft, sondern eine Entnahme vorliegt und damit kein steuerpflichtiger Vorgang verwirklicht wird.

Heinz Jirousek: Der letzte Fall wird im Beispiel 18 des OECD-Partnership-Reports behandelt,¹²⁾ wobei auf den sog. „*taxable event*“ abgestellt wird. Die Ausschüttung gilt nicht als steuerbarer Vorgang für den Ansässigkeitsstaat, wodurch die Besteuerung im anderen Staat verbleibt.

Die Mehrfachbesteuerung könnte im Übrigen auch durch ein Verständigungsverfahren zwischen Österreich und Ungarn ausgeschlossen werden. Dies gilt auch dann, wenn die betroffenen Steuersubjekte in Deutschland ansässig sind. Da es sich hierbei um einen Fall der grundsätzlichen Abkommensanwendung handelt, wäre Österreich durchaus bereit, nach Art. 25 Abs. 3 DBA Ungarn ein Verständigungsverfahren mit Ungarn zu führen. Österreich würde dabei auf die für OECD-Staaten gebotene Relevanz des OECD-Part-

¹²⁾ Vgl. OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, in OECD Issues in International Taxation No. 6 (1999) Beispiel 18, 48.

nership-Reports verweisen. Fragen der grundsätzlichen Abkommensanwendung können auch Gegenstand eines amtswegigen Verständigungsverfahrens sein.

Nikolaus Zorn: Aus dem OECD-Partnership-Report wird zu Art. 23 OECD-MA abgeleitet, dass der Ansässigkeitsstaat in gewisser Weise an die Vorgaben des Quellenstaates gebunden sein soll. Der Ansässigkeitsstaat soll freistellen, soweit der Quellenstaat tatsächlich ein Besteuerungsrecht hat. Es stellt sich die Frage, ob bei Verallgemeinerung dieses Gedankens eine Subject-to-Tax-Klausel in das Abkommen hineininterpretiert werden könnte.

Heinz Jirousek: Das würde ich methodologisch nicht ganz so sehen. Es geht dabei grundsätzlich nicht darum, ob eine faktische Besteuerung stattfindet. Vielmehr ist entscheidend, ob eine Besteuerung auf Basis des bilateralen Abkommens, in diesem Fall auf Basis des DBA Ungarn, im anderen Staat zulässig ist. Eine Besteuerung ist demnach in Österreich zulässig, in soweit das anzuwendende Abkommen der inländischen Besteuerung nicht entgegensteht. Es ist nicht notwendig, dass eine Verteilungsnorm Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zuordnet, sondern der Wortlaut ist bereits dann erfüllt, wenn die inländische Besteuerung nicht mit dem DBA Ungarn kollidiert und daher das DBA Ungarn keine Schranke hinsichtlich der Besteuerung in Österreich vorsieht.

Nikolaus Zorn: Maßgebend ist doch, ob die Kombination von nationalem Steuerrecht und DBA-Recht dem anderen Staat ein Besteuerungsrecht gewährt.

Heinz Jirousek: Es wird immer auf das jeweilige bilaterale Abkommen abgestellt. In diesem Fall ist das DBA Ungarn der Beurteilung, ob eine Besteuerung in Österreich zulässig ist, zugrunde zu legen. Entscheidend ist dabei die Phrase „*in accordance with the tax treaty*“, wonach keine Abkommensverletzung erfolgen darf.

Nikolaus Zorn: Diese Beurteilung, insbesondere hinsichtlich Transparenz und Zurechnung von Einkünften, erfolgt unter Anwendung des nationalen Steuerrechts.

Heinz Jirousek: Das nationale Steuerrecht ist bei der Frage des inländischen Besteuerungsrechts und damit bei der Einkünftezurechnung zu beachten. Nach dem DBA Deutschland ist Österreich berechtigt, ein Besteuerungsrecht auszuüben. Ungarn kann sodann nicht behaupten, dass das DBA Ungarn dieser Besteuerung entgegensteht, wenn Österreich nach seinem innerstaatlichen, rechtsrichtigen Recht besteuert. Entscheidend ist, dass die bloß faktische Besteuerung nicht ausreichend ist, sondern dass sich das Besteuerungsrecht aufgrund eines rechtsrichtigen Verfahrens ergibt.

Friedrich Rödler: Diskussionswürdig erscheint mir noch der letzte Absatz in der EAS-Rechtsauskunft, wonach kein anderes Ergebnis eintreten würde, wenn nicht die ungarische Personengesellschaft die Beteiligung an der österreichischen Immobilien-GmbH veräußert hätte, sondern wenn die beiden deutschen Gesellschafter ihre Anteile an der ungarischen Personengesellschaft veräußert hätten. Diese Aussage wäre nur dann zutreffend, wenn das steuerliche Transparenzprinzip in Österreich und Deutschland tatsächlich durchgängig anwendbar wäre. Zu beachten ist hier jedoch die UFS-Entscheidung vom 21. 12. 2011,¹³⁾ wonach die Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft als Veräußerung eines „*anderen Wirtschaftsgutes*“ und nicht als anteilige Veräußerung der Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft gelten soll. Der UFS ist mit dieser Entscheidung der Rechtsansicht des BFH¹⁴⁾ gefolgt und bei Veräußerungsvorgängen vom Transparenzprinzip abgewichen. Gegen die UFS-Entscheidung ist eine Amtsbeschwerde anhängig, und außerdem wurde durch das AbgÄG 2012 in § 32 EStG „zur Klarstellung“ ein neuer Abs. 2 eingefügt, wonach die Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft als anteilige Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft gilt.

¹³⁾ Vgl. UFS 21. 12. 2011, RV/1060-W09.

¹⁴⁾ BFH 4. 10. 1990, X R 148/88.

SWI-QUARTALSABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Quartalsabonnement 2013 inkl. Onlinezugang und App

(23. Jahrgang 2013, Heft 10-12)

EUR 44,40

(Jahresabo 2013 EUR 222,-)

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.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

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

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24,
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0,
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53