

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Wieser in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Ingrid Huber, Feldweg 7, 9241 Wernberg, über die Beschwerden vom 14. August 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamtes Spittal Villach) vom 11. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2015 und über die Beschwerde vom 26. Februar 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Spittal Villach) vom 22. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer ***Bf1***, geboren am ***Geb-Bf1***, (in weiterer Folge kurz Bf) erzielte im Beschwerdezeitraum 2014 bis 2016 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Kapitalvermögen, welche aus einer stillen Beteiligung des Bf am Unternehmen seines in Deutschland ansässigen Arbeitgebers, der Firma ***H-GmbH*** (in weiterer Folge kurz H-GmbH), resultierten.

In seinen im elektronischen Wege eingereichten Einkommensteuererklärungen der Jahre 2014, 2015 und 2016 wies der Bf an Einkünften aus der besagten Beteiligung folgende Beträge aus: Euro 3.186,44 (2014), Euro 3.576,81 (2015) und Euro 4.211,56 (2016). Gleichzeitig wurde die in Deutschland erhobene (und anzurechnende) Quellensteuer mit Euro 1.017,30 (2014), mit Euro 1.105,24 (2015) und Euro 1.110,80 (2016) angegeben.

In den Einkommensteuerbescheiden 2014 (erlassen am 11.07.2017), 2015 (erlassen am 11.07.2017) und 2016 (erlassen am 22.01.2019) wurden die ausländischen Kapitaleinkünfte des jeweiligen Veranlagungsjahres erfasst. Die in Deutschland einbehaltene Quellensteuer wurde jedoch von der Abgabenbehörde in jedem Veranlagungsjahr abweichend von den eingereichten Erklärungen nur in einer Höhe von 15% angerechnet. Begründend wurde in sämtlichen Bescheiden ausgeführt, dass Einkünfte aus einer (echten) stillen Beteiligung als Dividenden der tarifmäßigen Erfassung im Inland unterliegen und die Anrechnung der Quellensteuer nach Art 10 Abs 2 lit b DBA Deutschland mit 15% durchgeführt wurde.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2014, 2015 und 2016 eingebrachten Beschwerden führte der Bf jeweils ident aus, dass die Einkünfte als (echter) stiller Gesellschafter keine Dividenden, sondern Zinseinkünfte nach Art 11 Abs 2 DBA Deutschland darstellen und daher auch in jenem Staat besteuert werden, aus welchem sie stammen. Der Ansässigkeitsstaat habe diese Steuer des Quellenstaats nach Art 23 DBA Deutschland vollständig anzurechnen.

Mittels Beschwerdevorentscheidungen wies die Abgabenbehörde die Beschwerden unter Wiederholung der Begründungen der Einkommensteuerbescheide als unbegründet ab. Zudem führte das Finanzamt aus, dass der idente Sachverhalt bereits hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 und 2013 im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens vom Bundesfinanzgericht gewürdigt wurde und auch in diesem den Beschwerden des Bf nicht stattgegeben wurden (RV/4100134/2016).

Der Bf brachte fristgerecht Vorlageanträge ein und wiederholte darin seine Rechtsansicht. Die Abgabenbehörde legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mittels Vorhalt vom 06.03.2024 forderte das Verwaltungsgericht den Bf im Sinne der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten auf, dem Gericht unter Vorlage entsprechender Nachweise bekanntzugeben, ob eine Abzugsfähigkeit der an den Bf zur Auszahlung gebrachten Vergütungen bei der H-GmbH im beschwerdegegenständlichen Zeitraum vorgelegen hat. Im Zuge der Beantwortung des Vorhalts führte der Bf in rechtlicher Hinsicht aus, dass Einkünfte aus einer Beteiligung als echter stiller Gesellschafter als Zinsen iSd Art 11 OECD-MA anzusehen seien, während Einkünfte aus einer atypischen stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaften) als Unternehmensgewinne iSd Art 7 OECD-MA zu qualifizieren seien. Dem Protokoll zum DBA Deutschland könne entnommen werden, dass ein stiller Gesellschafter wie ein Unternehmer behandelt wird, wenn mit seiner Einlage eine Beteiligung am Vermögen des Unternehmens verbunden ist. Gemeint seien damit Einkünfte aus atypisch stillen Beteiligungen. Die „wenn-Bestimmung“ des letzten Satzes in Abs 3 des Art 10 DBA Deutschland weise wiederum auf die atypische stille Gesellschaft hin, da diese dem Verteilungsnormen für Unternehmensgewinne unterliege und somit nicht bei der Gewinnermittlung abzugsfähig sei. Im Unterschied hierzu seien Gewinnanteile des echten stillen Gesellschafters als Zinsen, da Fremdkapital, bei der

Gewinnermittlung abzugsfähig. Da im gegenständlichen Fall keine Mitunternehmerschaft vorliege, komme Art 10 DBA Deutschland nicht zur Anwendung, sodass eine Überprüfung der Abzugsfähigkeit der an den Bf zur Auszahlung gebrachten Vergütungen bei der H-GmbH unterbleiben könne. Nachweise für eine Abzugsfähigkeit der Vergütungen bei der H-GmbH im Beschwerdezeitraum wurden vom Bf nicht vorgelegt. Es wurde lediglich auf den Umstand hingewiesen, dass in Deutschland verfassungsrechtliche Bedenken gegen die sogenannte „Zinsschranke“ gemäß § 8a dKStG bestünden und der Bundesfinanzhof einen Vorlagebericht an das Bundesverfassungsgericht gestellt habe. Über diese Vorlage sei jedoch noch nicht entschieden worden.

II. Vorverfahren BFG, RV/4100134/2016

Der im gegenständlichen Fall strittige Sachverhalt bestand auch bereits in den Vorjahren 2012 und 2013 und führte für diese Veranlagungszeiträume ebenfalls zu einem Rechtsmittelverfahren und zu einem abschließenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (BFG vom 04.12.2017, RV/4100134/2016).

Im Zuge dieses verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übermittelte der Bf unter anderem den bezughabenden Gesellschaftervertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft mit der H-GmbH. Aus dieser Vertragsurkunde geht hervor, dass der Bf mit einer Einlage in Höhe von Euro 21.100,00 an der H-GmbH beteiligt ist. Dem Bf wurde die Möglichkeit eingeräumt, seine Einlage durch die Aufnahme eines Darlehens bei der Muttergesellschaft der H-GmbH, der ***H-AG*** (in weiterer Folge H-AG) zu finanzieren. Vertraglich festgehalten wurde, dass dem Bf als stiller Gesellschafter ausschließlich Informations- und Kontrollrechte zustehen. Der Bf nehme zwar an der Gewinn- und Verlustverteilung teil, es bestehe für ihn allerdings keine Verpflichtung einen über die Einlage hinausgehenden Verlust abzudecken. Solcher Art entstandene Negativedifferenzen wären gemäß Gesellschaftsvertrag ausschließlich mit späteren Gewinnanteilen aufzufüllen.

Der Bf wurde im Zuge des Verfahrens RV/4100134/2016 ebenfalls aufgefordert, im Rahmen der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung, den Nachweis darüber zu erbringen, dass die Abzugsfähigkeit der an den Bf zur Auszahlung gebrachte Vergütungen bei der H-GmbH bzw deren Muttergesellschaft H-AG gegeben ist.

Das Bundesfinanzgericht kam in weiterer Folge zu dem Ergebnis, dass die Einkünfte des Bf als stiller Gesellschafter, nicht wie vom Bf angenommen, als Zinsen gemäß Art 11 DBA Deutschland, sondern als Dividenden nach Art 10 DBA Deutschland zu qualifizieren sind. Dies ergebe sich aus Art 10 Abs 3 DBA Deutschland, wonach Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung unter diese Bestimmung fallen, wenn die Einkünfte nach dem Recht des Staates, aus dem sie stammen, bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind. Ein Nachweis, dass diese Abzugsfähigkeit bei der H-GmbH bzw der H-AG gegeben gewesen

sei, sei vom Bf nicht erbracht worden. Das Gericht kam im Zuge der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass von einer Nichtabzugsfähigkeit der an den Bf ausgezahlten Beträge bei der H-GmbH auszugehen ist. Die erfolgte Qualifikation der Einkünfte des Bf als Dividenden und die damit verbundene Anrechnung der Quellensteuer im Ausmaß von 15% seien daher durch das Finanzamt für die Zeiträume 2012 und 2013 zu Recht erfolgt.

Im einem nach Zustellung des Erkenntnisses RV/4100134/2016 gestellten Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach §§ 308 BAO im Zusammenhang mit der Versäumnis der vom Bundesfinanzgericht eingeräumten Frist zur Vorlage zweckdienlicher Beweismittel im Verfahren RV/4100134/2016 konnte der Bf ebenfalls keine Nachweise vorlegen, aus welchen die Abzugsfähigkeit der an den Bf zur Auszahlung gebrachte Vergütungen bei der H-GmbH hervorgeht. Dem Verwaltungsgericht wurde jedoch eine Mail-Korrespondenz zwischen der steuerlichen Vertretung des Bf und der H-AG vorgelegt. In einer Mail vom 6.12.2017 gab die H-AG folgendes an: *„...geht es hier um die frühere Mitarbeiterbeteiligung? Falls ja, bei dieser handelte es sich um eine typische stille Beteiligung, so dass die hieraus entstandenen Aufwendungen grundsätzlich Betriebsausgaben in Form von Zinsen darstellten. Allerdings war bei der A Group AG genau aufgrund dieses Umstandes der Betriebsausgabenabzug regelmäßig beschränkt, weil die Aufwendungen in die Zinsschranke des § 8a KStG gelaufen sind.“* Zudem wurde im Zuge des Wiedereinsetzungsantrages von dem Bf ebenfalls die Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke nach § 8a dKStG ins Treffen geführt. Das Verwaltungsgericht wies den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ab (siehe BFG vom 27.08.2018, RV/4100067/2018).

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer *****Bf1*****, geboren am *****Geb-Bf1*****, erzielte im Beschwerdezeitraum 2014 bis 2016 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Kapitalvermögen, welche aus einer stillen Beteiligung des Bf am Unternehmen seines in Deutschland ansässigen Arbeitgebers, der Firma H-GmbH, resultierten.

Im Jahr 2014 hatte der Bf Einkünfte aus der besagten Beteiligung in Höhe von Euro 3.186,44. In Deutschland wurden diese Erträge für das Jahr 2014 mit einer Quellensteuer in Höhe von Euro 1.017,30 besteuert. Im Jahr 2015 betrugen die Einkünfte des Bf aus der gegenständlichen Beteiligung Euro 3.576,81, wobei in Deutschland eine Quellensteuer von Euro 1.105,24 einbehalten wurde. Im Jahr 2016 erzielte der Bf mit der Beteiligung Einkünfte in Höhe von Euro 4.211,56, gleichzeitig wurde in Deutschland eine Quellensteuer in Höhe von Euro 1.110,80 eingehoben.

Vom Bf wurde die Anrechnung der gesamten in Deutschland abgeführten Steuer im Zuge seiner Einkommensteuerveranlagungen beantragt. Vom Finanzamt wurden die in Deutschland einbehaltenen Steuern bis dato in jedem Veranlagungszeitraum mit 15 % angerechnet.

Die aus seiner stillen Beteiligung bei der H-GmbH resultierenden Erträge des Bf waren in den Jahren 2014 bis 2016 weder bei der H-GmbH, noch der H-AG als Betriebsausgaben abzugsfähig.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Dokumenten des vorgelegten Aktes unter Berücksichtigung der bereits im Zuge des Vorverfahrens zu RV/4100134/2016 und RV 4100067/2018 durch den Bf eingebrachten Unterlagen, insbesondere dem Gesellschaftervertrag mit der H-GmbH und der Korrespondenz der steuerlichen Vertretung des Bf mit der H-AG.

Unstrittig steht dem Grunde nach fest, dass der Bf in den beschwerdegegenständlichen Jahren eine (echte) stille Beteiligung an der H-GmbH gehalten und daraus Erträge erzielt hat. Ebenfalls steht nach dem vorgelegten Akteninhalt fest, dass in Deutschland bei den gegenständlichen Erträgen Quellensteuer einbehalten worden ist. Dies ergibt sich aus dem im Zuge des Verfahrens RV/4100134/2016 vorgelegten Gesellschaftsvertrag zwischen dem Bf und der H-AG und den vom Bf im Zuge des gegenständlichen Verfahrens vorgelegten Steuerbescheinigungen der H-GmbH. Auch die Höhe der aus der stillen Beteiligung resultierenden Erträge und die Höhe der einbehaltenen Quellensteuern im Beschwerdezeitraum lassen sich den vorgelegten Steuerbescheinigungen entnehmen und stehen unstrittig fest.

Zur Abzugsfähigkeit der aus der stillen Beteiligung des Bf resultierenden Erträge bei der H-GmbH bzw H-AG ist folgendes auszuführen:

Hat der maßgebliche, steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland, besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen; in solchen Fällen tritt die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück (vgl VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109, mwN). Die Partei trifft insofern eine erhöhte Offenlegungspflicht (VwGH 20.3.1979, 88/13/0072), eine Beweisbeschaffungspflicht (VwGH 8.4.1970, ZI 1415/68) sowie eine Beweisvorsorgepflicht (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019). Es wäre daher im gegenständlichen Fall die Aufgabe des Bf als stiller Gesellschafter gewesen, durch geeignete Urkunden bzw sonstige Beweismittel darzulegen, dass eine Abzugsfähigkeit der strittigen Vergütungen bei der ausschüttenden Körperschaft in Deutschland in den Jahren 2014 bis 2016 vorgelegen hat. Ein Nachweis hierfür wurde vom Bf trotz Aufforderung nicht erbracht.

Aufgrund der vorliegenden Beweislage sieht es das erkennende Gericht als wahrscheinlicher an, dass im konkreten Fall eine Abzugsfähigkeit der an den Bf ausgeschütteten Vergütungen bei der H-GmbH oder der H-AG nicht vorlag. Diese Annahme erfolgt im Rahmen der vom

Gericht anzustellenden freien Beweiswürdigung. Dem Bf wäre es im Rahmen seiner Stellung als stiller Gesellschafter und Arbeitnehmer der H-GmbH zumutbar gewesen, den Nachweis darüber zu führen, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit der an ihn ausgezahlten Vergütungen bei der H-GmbH in den Jahren 2014 bis 2016 gegeben war und dem keine schädliche "Zinsschranke" entgegenstand. Ein derartiger Nachweis hätte etwa in Form einer Bestätigung durch die H-GmbH erbracht werden können. Dies ist allerdings nicht geschehen. Als Indiz für die Nichtabzugsfähigkeit bei der H-GmbH bzw H-AG ist auch auf die im Zuge des Verfahrens RV/4100067/2018 vom Bf vorgelegte E-Mail der H-AG vom 6.12.2017 zu verweisen, in welcher ausgeführt wird, dass der Betriebsausgabenabzug von Zinsen bei der H-AG regelmäßig beschränkt gewesen sei, weil diese Aufwendungen in die Zinsschranke des § 8a dKStG gelaufen seien. Das erkennende Gericht geht somit im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass eine Abzugsfähigkeit der an den Bf ausgeschütteten Vergütungen bei der H-GmbH bzw der H-AG in den Jahren 2014 bis 2016 nicht vorgelegen hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die für die Beurteilung des vorliegenden Falles maßgeblichen Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III Nr. 182/2002 idF des BGBl III Nr. 32/2012 (im Folgenden kurz DBA Deutschland) ordnen an:

Artikel 10

Dividenden

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nicht übersteigen:

a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;

b) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen.

Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

*(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. **Der Ausdruck „Dividenden“ umfasst auch Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter**, Einkünfte aus partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnliche Vergütungen, **wenn sie nach dem Recht des Staates, aus dem sie stammen, bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind**, sowie Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen.*

(4) bis (5) [..]"

Artikel 11

Zinsen

(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur im anderen Staat besteuert werden.

(2) Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Zinsen“ bedeutet Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen im Sinne dieses Artikels. Der Ausdruck „Zinsen“ umfasst nicht die in Artikel 10 behandelten Einkünfte.

(4) bis (6) [..]

Artikel 23

Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt: [..]

(2) Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Absatz 2 und 17 Absatz 1 Satz 2 und 3 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt.

c) [...]

d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden."

Entscheidend ist nach den oben angeführten Bestimmungen im gegenständlichen Fall, ob die an den Bf als stiller Beteiligter an der H-GmbH zur Auszahlung gelangten Vergütungen als Dividenden iSd Art 10, oder aber als Zinsen nach Art 11 DBA Deutschland zu behandeln sind. Lediglich bei einer Qualifizierung der Zahlungen als Dividenden ist die von der Abgabenbehörde durchgeführte Anrechnung gemäß Art 10 Abs 2 lit b DBA Deutschland in der Höhe von (nur) 15% als korrekt zu beurteilen.

Allgemein ist bei der Auslegung von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen anhand des OECD-Musterabkommens (in weiterer Folge kurz OECD-MA) festzuhalten, dass nach der Konzeption des OECD-MA darauf Bedacht zu nehmen ist, dass Art 10 OECD-MA jene Einkünfte erfasst, die aus der Funktion eines Eigenkapitalgebers erwachsen, während Art 11 OECD-MA Einkünfte aus der Funktion eines Fremdkapitalgebers erfasst.

Der typische Gesellschafter, der weder an den stillen Reserven noch am Firmenwert beteiligt ist, wird grundsätzlich als Fremdkapitalgeber angesehen (vgl. *Leitner* in SWI 2000, Heft 4, 159ff). Da die Kapitalhingabe eindeutig als Forderung, wenn auch mit Gewinnbeteiligung, zu bewerten ist, sind die Einkünfte - soweit in den jeweiligen DBA nichts anderes vorgesehen ist - nach dem OECD-MA als Zinsen iSd Art 11 zu qualifizieren. Ist der stille Gesellschafter allerdings im Falle der Auflösung der stillen Gesellschaft auch an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt, so ist er als Eigenkapitalgeber und - im Lichte ertragsteuerlicher Betrachtungen - als

Mitunternehmer zu betrachten. Die Einkünfte des atypisch stillen Gesellschafters (Eigenkapitalgeber) sind somit entweder Art 7 oder Art 10 OECD-MA zuzuordnen. Wenn das Eigenkapital in der Funktion des Anteilsinhabers einer Gesellschaft zur Verfügung gestellt wird, dann wären die Einkünfte aus der Kapitalüberlassung als Dividenden iSd Art 10 OECA-MA zu qualifizieren (vgl. *Leitner*, aaO). Wird hingegen das Eigenkapital zur Kapitalausstattung des eigenen Unternehmens überlassen, dann wären die daraus resultierenden Einkünfte als solche nach Art 7 OECD-MA ("Unternehmensgewinne") einzustufen.

Im gegenständlichen Fall besteht Einigkeit darüber, dass der Bf als „echter“ stiller Gesellschafter anzusehen ist. Fakt ist, dass im März 2007 zwischen der H-GmbH und dem Bf eine stille Gesellschaft errichtet wurde. Dem Bf wurde die Option eingeräumt, die bedungene Einlage durch die Inanspruchnahme eines Darlehens von Seiten der Konzernmutter (H-AG) vorzufinanzieren. Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass der Bf diese Möglichkeit auch in Anspruch genommen hatte. Im Gesellschaftsvertrag wurde zudem festgehalten, dass die Einlagen aller stillen Teilhaber insgesamt 15% des Eigenkapitals der H-AG nicht übersteigen dürfen.

Es ist dem Bf daher dem Grunde nach zuzustimmen, dass seine Einkünfte als „echter“ stiller Gesellschafter primär als Zinsen im Sinn des Art 11 des OECD-MA zu qualifizieren sind. In weiterer Folge ist jedoch darauf Bedacht zu nehmen, ob das im gegenständlichen Fall anzuwendende DBA Deutschland eine Abweichung von der Regelung des OECD-MA vorsieht.

Festzuhalten ist, dass sich das DBA Deutschland nicht zur Gänze mit dem OECD-MA deckt. Es enthält gemäß Art 10 Abs 3 die Besonderheit, dass die Einkünfte des stillen Gesellschafters - je nachdem, ob deren Abzugsfähigkeit bei dem Unternehmen, welches die Vergütungen ausschüttet, gegeben ist oder nicht - als Zinsen oder aber als Dividenden zu qualifizieren sind.

Entgegen der Ansicht des Bf werden durch Art 10 Abs 3 DBA Deutschland „echte“ stille Beteiligungen erfasst und nicht „atypisch“ stille Gesellschafter mit Vermögensbeteiligung, welche ohnehin wie ein Unternehmer behandelt werden (vgl. *Loukota* in *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/2, Deutschland, Art 7, Schlussprotokoll, vor FN 1). Auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (695 der Beilage XXI. GP) führen zu Art 10 des DBA Deutschland aus: "[...] Die in Abs 3 vorgesehene Definition des Begriffes "Dividenden" entspricht grundsätzlich dem Konzept der OECD. Abweichend davon werden Einkünfte aus **(echten) stillen Beteiligungen**, partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnlichen Vergütungen unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls dem Dividendenbegriff unterstellt, nämlich dann wenn diese Einkünfte nach dem Recht des Quellenstaates bei der Ermittlung des Gewinnes des Schuldners nicht abzugsfähig sind." Dieselben Erläuterungen halten zu Art 11 DBA fest, dass "[...] Einkünfte aus **echten stillen Beteiligungen**, partiarischen Darlehen oder Gewinnobligationen fallen - mit **Ausnahme der in Artikel 10 genannten Ausnahmefällen** - ebenfalls unter Artikel 11, unterliegen dabei aber der

betragsmäßig eingeschränkten Besteuerung im Quellenstaat, wobei die Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat anzurechnen ist." Wenn Art 10 DBA von Einkünften stiller Gesellschafter spricht, die bei der Ermittlung des Gewinnes des Schuldners nicht abzugsfähig sind, so sind damit also jene Fälle gemeint, in denen zwar ein (echter) stiller Gesellschaftsvertrag steuerlich anerkannt abgeschlossen wurde, aber nach deutschem innerstaatlichen Recht (vgl dazu § 8a dKStG, die sogenannte „Zinsschranke“) der Gewinnanteil nicht abzugsfähig ist (vgl *Loukota in Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/2, Deutschland, Art 10, Schlussprotokoll, FN 2).

Wesentlich für die Beurteilung des vorliegenden Falles ist somit (abweichend von der Ansicht des Bf), ob eine Abzugsfähigkeit der zur Ausschüttung gelangten Gewinnanteile bei der H-GmbH nach deutschem Steuerrecht gegeben ist oder nicht.

Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters stellt für die ausschüttende Körperschaft (H-GmbH) auch nach deutschem Recht grundsätzlich abzugsfähigen Aufwand dar. Jedoch besteht nach deutschem Recht eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges bei Körperschaften gemäß § 8a dKStG („Zinsschranke“), welche auch im gegenständlichen Fall zu einer Nichtabzugsfähigkeit der ausgeschütteten Gewinnanteile führen kann. Die Regelung im Zusammenhang mit der sogenannten "Zinsschranke" nach § 8a dKStG erfordert Einblick in das Rechenwerk der H-GmbH bzw. Kenntnis über eine Reihe von Faktoren (Höhe der Zinsaufwendungen und Zinserträge, steuerliches EBITDA, steuerliche Freigrenzen etc), die für eine verlässliche Beurteilung in Bezug auf die steuerliche Abzugsfähigkeit von Vergütungen der hier vorliegenden Art ausschlaggebend sind. Nachweise bzw zu überprüfende Dokumente zur Beurteilung des Vorliegens der Abzugsfähigkeit der an den Bf im Beschwerdezeitraum 2014-2016 ausgeschütteten Erträge bei der H GmbH wurden vom Bf trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Wie bereits unter Punkt III/1 (Beweiswürdigung) abschließend ausgeführt, geht das erkennende Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon aus, dass eine Abzugsfähigkeit der an den Bf ausgeschütteten Vergütungen bei der H-GmbH bzw der H-AG in den Jahren 2014 bis 2016 nicht vorgelegen hat.

Daraus folgt, dass die an den Bf in den Jahren 2014-2016 von der H-GmbH ausgeschütteten Erträge gemäß Art 10 Abs 3 DBA Deutschland als Dividenden iSd Art 10 DBA Deutschland zu qualifizieren sind. Folglich ist eine in Deutschland einbehaltenen Steuer nach Art 10 Abs 2 lit b DBA Deutschland in Österreich im gegenständlichen Fall mit einer Höhe von 15 % anzurechnen.

Das Vorbringen des Bf, dass der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) Bedenken über die Verfassungskonformität der Zinsschranke nach § 8a dKStG hege und mit Beschluss vom 14.10.2015 beim Bundesverfassungsgericht ein Gesetzesprüfungsverfahren initiiert habe (Vorlagebeschluss vom 14.05.2015, I R 20/15), stellt keinen geeigneten Nachweis für eine Abzugsfähigkeit der Vergütungen an den Bf bei der H-GmbH dar. Evident ist, dass das vor dem BFH geführte Verfahren, welches Anlass zur Überprüfung der Bestimmung des § 8a dKStG im

Blickwinkel verfassungsrechtlicher Überlegungen gab, nicht die H-GmbH oder H-AG betrifft, sondern ein anderes Rechtssubjekt. Es finden sich keine Anhaltspunkte dahingehend, dass im Falle einer etwaigen Aufhebung der gesetzlichen Bestimmungen in Bezug auf die Zinsschranke durch das Bundesverfassungsgericht auch die H-GmbH oder die H-AG - und zwar nicht pro futuro, sondern rückwirkend - betroffen wären, diese somit in den Genuss der sogenannten "Anlassfallwirkung" kämen. Die Zinsschranke nach § 8a dKStG war im gegenständlichen Beschwerdezeitraum und ist nach aktueller Rechtslage in Rechtsbestand. Ob eine im Falle einer Gesetzesaufhebung sich ergebende bzw vom deutschen Steuergesetzgeber zu schaffende Neuordnung der Rechtslage pro futuro Auswirkungen auf die steuerrechtliche Qualifikation von Vergütungszahlungen haben wird, ist für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage im Beschwerdezeitraum nicht von Bedeutung.

Aufgrund der vorliegenden Beweislage geht das erkennende Gericht davon aus, dass Einkünfte des Bf aus seiner stillen Beteiligung bei der deutschen H-GmbH gemäß Art 10 Abs 3 DBA Deutschland als Dividenden zu behandeln sind und die bekämpften Bescheide somit rechtsrichtig erlassen wurden. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Durch dieses Erkenntnis werden keine Rechtsfragen iSd Art 133 Abs 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtsfrage nur dann zu, wenn diese über den Einzelfall hinausgehend relevant ist (VwGH 31.1.1995, 94/15/0311). Dies ist dann der Fall, wenn die Entscheidung der Sache nicht nur für die beschwerdeführende Partei von Wichtigkeit ist, sondern auch im Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Rechtsprechung liegt. Das trifft zu, wenn eine Rechtsfrage zu entscheiden ist, die auch für eine Reihe anderer gleichgelagerter Fälle von Bedeutung ist und wenn dieselbe durch die Rechtsprechung des VwGH bisher nicht abschließend geklärt wurde. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage des materiellen oder formellen Rechts handeln (VwGH 15.9.1992, 92/05/0166). Hängt die Fällung einer Sachentscheidung lediglich von der Lösung einer Tatfrage ab, mit der auch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Zusammenhang steht, ist die Behandlung der Revision abzulehnen (VwGH 21.10.1992, 92/02/0189).

Die vom erkennenden Gericht im vorliegenden Fall vorgenommene Beweiswürdigung stellt keine Rechtsfrage dar, die einer Revision zugänglich wäre. Die hier zu beurteilende Rechtsfrage ist aufgrund der eindeutigen Textierung des DBA im Zusammenhang mit den vorhandenen Erläuterungen hinreichend geklärt und damit nicht revisibel.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. April 2024