



GZ. A 13/6-IV/4/99

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-513 98 61

Sachbearbeiter:
Dr. Loukota
Telefon:
+43 (0)1-51433/2754
Internet:
post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: Stille Beteiligung nach spanischem Recht (EAS.1434)

Schließen in Österreich ansässige Investoren mit einer spanischen Kapitalgesellschaft, deren Geschäftsgegenstand der Bau und die Verwertung von Appartements und Penthäusern ist, Verträge nach Art einer stillen Beteiligung ab ("cuenta en participación"), wobei den stillen Gesellschaftern neben den Anteilen an den Gewinnen und Verlusten auch eine Beteiligung an den stillen Reserven und einem allfälligen Firmenwert sowie gewisse Mitspracherechte eingeräumt werden, und sind die Verträge jenen einer gewerblich tätigen unechten stillen Gesellschaft des österreichischen Rechts vergleichbar, sodaß eine gewerblich tätige Mitunternehmerschaft als gegeben anzunehmen ist, dann findet aus österreichischer Sicht auf diese Gestaltungen Artikel 7 des DBA-Spanien Anwendung.

Die in Artikel 7 Abs. 7 des Abkommens vorgesehene Beschränkung, derzufolge nur stille Gesellschaften des österreichischen Rechts in den Anwendungsbereich des Artikels 7 einbezogen werden, entfaltet nur hinsichtlich der echten stillen Gesellschaften eine normative Wirkung; denn die Einkünfte gewerblicher Mitunternehmer (einschließlich jener einer unechten stillen Gesellschaft) sind nach den allgemeinen Grundsätzen der "Bilanzbündeltheorie" auch ohne Nennung in Artikel 7 seinem Anwendungsbereich unterstellt; der Sinn der Bestimmung des Absatzes 7 zielt daher auf eine Erweiterung des Anwendungsbereiches durch Einbeziehung der österreichischen echten stillen Gesellschaften ab und ist nicht auf seine Einschränkung durch Ausscheidung der durch Rechtsvergleich als Mitunternehmerschaft zu qualifizierenden stillen Gesellschaften des spanischen Rechtes ausgerichtet.

Dennoch kann auch bei diesem Rechtsverständnis keine Steuerfreistellung der spanischen Einkünfte in Österreich erwirkt werden. Denn werden bei den gegebenen Vertragsgestaltungen bestimmte Einkünfte nach spanischen Recht anders qualifiziert als in Österreich und werden solcherart nach spanischem Rechtsverständnis Einkünfte zutreffend als Zinsertrag gewertet und daher ohne Rechtsverstoß der Zuteilungsregel des Artikels 11 zugeordnet, dann wird Spanien durch das Abkommen nicht das Recht abgesprochen, diese Einkünfte der abkommensgemäß vorgesehenen Quellenbesteuerung zu unterziehen. Diese Gegebenheiten zeitigen auf österreichischer Seite bei der Anwendung von Artikel 24 (Methodenartikel) entsprechende Rückwirkungen. Denn Artikel 24 Abs. 1 lit. a verpflichtet Österreich nicht vorbehaltlos zur Steuerbefreiung spanischer Einkünfte : Einkünfte, die unter Art. 24 Abs. 1 lit. b fallen, ziehen keine Steuerfreistellung in Österreich nach sich. Nach dem in dieser Hinsicht klaren Wortlaut der lit. b sind Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, "die nach den Artikeln 10, 11 und 12 in Spanien besteuert werden dürfen" von lit. b erfaßt. Kann aber die Abkommensberechtigung Spaniens, nach Artikel 11 zu besteuern, wie vorstehend ausgeführt wurde, nicht in Abrede gestellt werden, dann wird Österreich - ungeachtet des Umstandes, daß Österreich die Einkünfte nach seinem innerstaatlichen Recht unter Artikel 7 subsumiert - durch den Methodenartikel nicht das Besteuerungsrecht entzogen.

Ob Spanien in einem solchen Fall von der abkommensrechtlich zugestandenen Möglichkeit der Erhebung einer Quellensteuer in seinem innerstaatlichen Recht Gebrauch macht oder nicht, ist für die Frage der inländischen Steuerpflicht dieser in Spanien dem Artikel 11 zugeordneten Einkünfte unerheblich; denn es kommt nach dem Abkommenswortlaut lediglich darauf an, ob Spanien nach dem Abkommen besteuern darf, nicht aber ob es dies auch tatsächlich tut.

12. April 1999

Für den Bundesminister:

Dr. Loukota

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: