

25. März 2020

2020-0.194.134

EAS 3423

**DBA-Quellensteuerentlastung bei Holdinggesellschaften**

An einer in Österreich ansässigen GmbH (Ö-GmbH) ist zu 100% eine in den USA ansässige Holding-Kapitalgesellschaft (US-Holding) beteiligt, an der wiederum zu 100% eine in den USA ansässige, operativ tätige und börsennotierte Konzernmuttergesellschaft (US-KM) beteiligt ist. Die US-Holding ist in den USA nicht unmittelbar aktiv betrieblich tätig, unterhält jedoch Betriebsstätten in anderen Staaten. Der US-Holding kommt grundsätzlich eine wirtschaftliche Funktion zu und sie entfaltet außerhalb der USA eine Betätigung, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Sind der US-Holding als Nutzungsberechtigte der Dividenden die Einkünfte zuzurechnen, stellt sich die Frage, wie im Falle von Gewinnausschüttungen der Ö-GmbH an die US-Holding eine abkommensrechtliche Entlastung von der österreichischen Quellensteuer, die grundsätzlich im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Wege der Kapitalertragsteuer zu erheben ist (vgl. [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#) iVm [§ 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) iVm [§ 93 EStG 1988](#)), gewährt werden kann (siehe zu einem ähnlich gelagerten Fall bereits EAS 3422).

Steht der US-Holding – unter Berücksichtigung der LOB („Limitation on Benefits“)-Klausel iSd [Art. 16 DBA-USA](#) – ein reduzierter Quellensteuersatz ([Art. 10 Abs. 2 DBA-USA](#)) zu, so muss für Zwecke einer Entlastung an der Quelle auch den Dokumentationsanforderungen der [§§ 2 bis 4 DBA-Entlastungsverordnung](#) entsprochen werden ([§ 5 Abs. 1 Z 1 DBA-Entlastungsverordnung](#)). Um die Steuerentlastung an der Quelle vornehmen zu können, muss der Vergütungsschuldner über ausreichende Dokumentation verfügen, aus welcher sich der Entlastungsanspruch des ausländischen Einkünfteempfängers ergibt (vgl. BMF-Erlass vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, Abs. 18). Dabei wäre auch die besondere Rechtslage des jeweiligen Abkommens zu berücksichtigen, weshalb beispielsweise im Fall des DBA-USA zu dokumentieren ist, dass der Entlastungsanspruch nicht aufgrund der LOB-Klausel versagt wird (vgl. zu weiteren Fällen auch BMF-Erlass vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, Abs. 20).

Zu den Dokumentationserfordernissen zählt auch die in [§ 3 DBA-Entlastungsverordnung](#) genannte Erklärung, aus der hervorgeht, dass der Einkünfteempfänger keine substanzlose Holding- und/oder Briefkastengesellschaft ist. Zeigt die Erklärung, dass eine substanzlose Holding- und/oder Briefkastengesellschaft vorliegt, oder fehlt diese Erklärung, so muss eine DBA-Entlastung im Rückzahlungsverfahren herbeigeführt werden (vgl. BMF-Erlass vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, Abs. 19). Dabei wäre es etwa nicht ausreichend, wenn im zeitlichen Umfeld der Gewinnausschüttung das Aktivitätsfeld der US-Holding in den USA betrieblich „aufgerüstet“ wird und so die Substanzlosigkeit der Gesellschaft lediglich künstlich und bloß temporär beseitigt wird. Ferner kann den Substanzerfordernissen iSd [§ 3 DBA-Entlastungsverordnung](#) nicht allein dadurch entsprochen werden, dass die US-Holding operative Betriebsstätten außerhalb der USA unterhält, wo Arbeitskräfte tätig sind und Betriebsräumlichkeiten vorliegen, im Sitzstaat aber nicht betrieblich tätig ist. Diese Sachverhaltskonstellation vermag nämlich für sich allein noch keine ausreichende Gewähr für die Unbedenklichkeit der Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen durch die US-Holding zu bieten (vgl. BMF-Erlass vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, Abs. 4). Denn Sinn und Zweck des [§ 3 DBA-Entlastungsverordnung](#) ist es, dem Abzugsverpflichteten das Haftungsrisiko bei einer DBA-Entlastung an der Quelle weitgehend abzunehmen. Eine Auslegung, wonach diese Begünstigung einer US-amerikanischen Holdinggesellschaft auch dann ungeprüft zustehen soll, wenn diese nicht im DBA-Partnerstaat sondern in anderen Staaten – also außerhalb des territorialen Anwendungsbereichs des anzuwendenden DBA – Betriebe unterhält, wäre eine mit den Grundsätzen der [DBA-Entlastungsverordnung](#) nicht vereinbare Interpretation. Dies bedeutet aber nicht, dass die DBA-Entlastungsverordnung bei solchen Konstellationen einer KEst-Entlastung bei der Ausschüttung schlechthin entgegensteht. Die DBA-Entlastungsverordnung verlangt lediglich, dass der Finanzverwaltung jeweils zu Beginn eines Dreijahreszeitraums zumindest die Möglichkeit einer Prüfung der Abkommenskonformität der KEst-Entlastung eröffnet werden muss.

Bei einer US-Holding mit operativer Betriebsstätte in einem Drittstaat könnte zudem nicht ausgeschlossen werden, dass die US-Holding eine doppelansässige Gesellschaft ist, wodurch aufgrund von [§ 5 Abs. 1 Z 6 DBA-Entlastungsverordnung](#) zwingend das Rückerstattungsverfahren angewendet werden muss (vgl. BMF-Erlass vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, Abs. 8 und 34). An einer ausreichenden Gewähr der Unbedenklichkeit mangelt es ebenso, wenn die Beteiligung funktional der Betriebsstätte zuzurechnen ist.

Wären in einer anderen Sachverhaltskonstellation die Einkünfte nicht der US-Holding als Nutzungsberechtigte der Dividenden zuzurechnen, sondern der US-KM, so würde eine Entlastung an der Quelle schon aufgrund von [§ 5 Abs. 1 Z 2 DBA-Entlastungsverordnung](#) scheitern, da für Zwecke der [DBA-Entlastungsverordnung](#) nicht die US-KM sondern die US-Holding als „Empfänger der Vergütung“ gilt. Die US-KM kann in diesem Fall zudem nicht die erforderliche Erklärung abgeben, dass sie die Einkünfte für eigene Rechnung vereinnahmt und daher keine Verpflichtung besteht, sie an andere Personen weiterzugeben (siehe die Formulierung im Formular ZS-QU2 sowie den BMF-Erlass vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006, Abs. 9).

Bundesministerium für Finanzen, 25. März 2020