

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Ri über die Beschwerden des Bf, Anschr1, dieser vertreten durch Mag. STB, WP und StB, Anschr2, vom 28.04.2015 gegen die am 25.03.2015 und 16.12.2014 erlassenen Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Gegenüber den jeweils am 22.12.2015 von der belangten Behörde erlassenen Beschwerdevereinscheidungen ergeben sich keine Änderungen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf), ein Außendienstmitarbeiter, erzielte in den beiden Streitjahren (2012 und 2013) 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 (kurz H-GmbH genannt), resultieren.

In seinen im elektronischen Wege eingereichten Einkommensteuererklärungen wies der Bf an Einkünften aus der besagten Beteiligung unter der Kz 856 folgende Beträge aus: 2.522,81 Euro (2012) und 2.461,25 Euro (2013). Gleichzeitig wurde unter der Kz 901 die in Deutschland erhobene und anzurechnende Quellensteuer mit 885,15 Euro (2012) und 816,57 Euro (2013) angegeben.

Sowohl im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 25.3.2015 als auch im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16.12.2014 wurden die ausländischen Kapitaleinkünfte erfasst, indes die ausländische Quellensteuer zur Gänze unberücksichtigt blieb.

In seinen beiden **Beschwerden** führte der Bf aus, dass sich diese gegen die Nichtanrechnung der ausländischen Quellensteuer richten würden. Die Höhe sowie die Einbehaltung dieser Steuer sei durch Vorlage der entsprechenden Bescheinigungen dem Finanzamt gegenüber nachgewiesen worden. Nach der Bestimmung des

Art 23 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen habe eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer zwingend zu erfolgen.

In den jeweils am 22.12.2015 erlassenen **Beschwerdevorentscheidung** gab das Finanzamt den Beschwerden teilweise Folge und brachte für 2012 einen Betrag von 378,42 Euro, für 2013 einen Betrag von 369,19 Euro an Quellensteuer in Anrechnung. Bei der Ermittlung dieser Beträge brachte das Finanzamt 15% der vereinnahmten Kapitalerträge (3.540,58 Euro bzw. 3.266,28 Euro) in Ansatz, welche vorab um die mit der Beteiligungsfinanzierung im Zusammenhang stehenden Zinslasten (iHv 1.017,77 Euro bzw. 805,03 Euro) vermindert wurden. In den Bescheidbegründungen wurde ausgeführt, dass die Einkünfte aus einer echten stillen Beteiligung seit dem BBG 2011 einer tarifmäßigen Erfassung in Österreich unterlägen; eine allenfalls in Deutschland einbehaltene Steuer werde unter Hinweis auf Art 10 Abs. 2 lit b DBA Ö-Dtl mit 15% angerechnet. Die Differenzbeträge wären in Deutschland in einem Rückerstattungsverfahren ein- bzw. rückzufordern.

Mit den jeweils am 25.1.2016 eingereichten Eingaben beantragte der Bf die **Vorlage** seiner Rechtsmittel an das BFG. Konkret führte dieser in seinen beiden Vorlageanträgen aus:

"Die Beschwerde richtet sich gegen die Anrechnung der 15% igen Quellensteuer. Ich teile nicht Ihre Meinung zur Besteuerung der Zinseinkünfte lt DBA Deutschland. Die Zinseinkünfte als stiller Gesellschafter fallen unter Art 11 Abs. 2 DBA. Laut dieser Bestimmung dürfen die Einkünfte aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter auch in jenem Staat besteuert werden, aus welchem sie stammen (Quellenstaat - Deutschland als Quellenstaat hebt 25% Steuer ein). Der Ansässigkeitsstaat des stillen Gesellschafters rechnet diese Steuer an (Art 23 DBA). Somit hat eine Anrechnung der 25%igen Quellensteuer zu erfolgen. Diese Ansicht habe ich der Abgabenbehörde beispielsweise per Email vom 3.7.2013 mitgeteilt. Die Abgabenbehörde behandelt die Einkünfte als stiller Gesellschafter fälschlicherweise als Dividenden lt Artikel 10 DBA. Eine Begründung, warum sie eine Zuordnung zur Artikel 11 verneint, ist der Beschwerdeentscheidung nicht zu entnehmen. Ich beantrage daher die Anrechnung der 25%igen Quellensteuer lt Steuererklärung.[..]"

Die belangte Behörde legte die Beschwerden dem BFG zur Entscheidung vor. In ihrem Vorlagebericht gab diese zur vorliegenden rechtlichen Thematik folgende Stellungnahme ab:

"Artikel 11 Abs. 2 DBA-D teilt wohl das Besteuerungsrecht für Erträge aus stillen Beteiligungen dem Quellenstaat zu, in Art 10 Abs 3 DBA-D werden diese (stillen Beteiligungs-)Einkünfte konstitutiv jedoch den Dividenden im Sinne des Art 10 Abs. 1 zugerechnet, für die Art 10 Abs. 2 konkordierend mit den Ausführungen des Art 11 Abs. 2 das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat zuteilt. Die nun angefochtene Deckelung des

Anrechnungsbetrages wird für "Dividenden" im Sinne des Art 10, zu denen - wie oben erwähnt - auch die Einkünfte aus der stillen Beteiligung zählen, in Art 10 Abs. 2 normiert und entspricht die Vorgangsweise des Finanzamtes somit den Abkommensvorgaben.

Durch Artikel 23 Abs 2 lit b DBA-D wird schließlich die Anrechnungsmethode normiert und somit findet das Bescheidergebnis tatbestandmäßig seine Deckung."

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** wurde dem Bf aufgetragen, dem BFG den bezug habenden Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vorzulegen.

Aus der übermittelten Vertragsurkunde geht hervor, dass der Bf mit einer Einlage ("Nennkapital") iHv 21.100 Euro an der H-GmbH beteiligt ist. Dem Bf wurde die Möglichkeit eingeräumt, seine Einlage durch die Aufnahme eines Darlehens bei der Fa H-AG zu finanzieren. Vertraglich festgehalten wurde, dass dem Stillen ausschließlich Informations- und Kontrollrechte nach § 233 Abs. 3 dHGB zustehen; der Stille nimmt zwar an der Gewinn- und Verlustverteilung teil, es besteht für ihn allerdings keine Verpflichtung einen über die Einlage hinausgehenden Verlust abzudecken. Solcher Art entstandene Negativdifferenzen wären - so der Gesellschaftsvertrag - ausschließlich mit späteren Gewinnanteilen aufzufüllen.

Der Bf wurde weiters aufgefordert, im Rahmen der bei Auslandssachverhalten bestehenden erhöhten Mitwirkungsverpflichtung den Nachweis darüber zu erbringen, dass die Abzugsfähigkeit der an den Bf zur Auszahlung gebrachten Vergütungen bei der H-GmbH bzw. deren Muttergesellschaft (H-AG) gegeben ist.

Ein derartiger Nachweis wurde nicht erbracht.

Über die vorliegenden Beschwerden hat das Gericht erwogen:

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 genannt) 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 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 Bruttobetrag 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 Bruttobetrag 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."

Strittig ist, ob vorliegendenfalls 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 zu qualifizieren sind.

Allgemein ist 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 (*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 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.

Das in Bezug auf den gegenständlichen Fall anzuwendende oben zitierte DBA deckt sich allerdings nicht zur Gänze mit dem OECD-MA. Es enthält die Besonderheit, dass die Einkünfte des Stillen - 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.

Die Erl z RV (695 der Beilage XXI. GP) führen zu Art 10 des zitierten DBA 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 Erl halten zu Art 11 DBA fest:

"[.] 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 jene Fälle gemeint, in denen zwar ein stiller Gesellschaftsvertrag steuerlich anerkannt abgeschlossen wurde, aber nach deutschem innerstaatlichen Recht (vgl. dazu § 8a dKStG) der Gewinnanteil nicht abzugsfähig ist (*Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/2, Deutschland, Art 10, Schlussprotokoll, FN 2).

Fakt ist, dass im März 2007 zwischen der H-GmbH und dem Bf eine stille Gesellschaft errichtet wurde. Die H-GmbH hält und verwaltet eine stille Beteiligung an der H AG (H-AG). Dem Stillen 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. Die Verzinsung der aushaftenden Darlehensvaluta erfolgte in den Streitjahren mit 5,5%. In Pkt L des Gesellschaftsvertrages wurde zudem festgehalten, dass die Einlagen aller stillen Teilhaber insgesamt 15% des Eigenkapitals der H-AG nicht übersteigen dürfen.

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

Der Gewinnanteil des Stillen stellt für die ausschüttende Körperschaft (H-GmbH als Geschäftsherrin) auch nach deutschem Recht grundsätzlich abzugsfähigen Aufwand dar. Ob allerdings eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges bei Körperschaften gemäß § 8a dKStG gegenständlich vorliegt oder nicht, vermag das erkennende Gericht nicht zu beurteilen. Die Regelung im Zusammenhang mit der sog. "Zinsschranke" 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.

Es wäre die Aufgabe des stillen Teilhabers (Bf) gewesen, durch geeignete Urkunden bzw. sonstige Beweismittel darzutun, dass eine Abzugsfähigkeit der strittigen Vergütungen bei der ausschüttenden Körperschaft vorliegt. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Bf Partei im Sinne einer Beweismittelbeschaffungspflicht bzw. Vorsorgepflicht liegt immer dann vor, wenn Sachverhaltselemente zu erforschen sind, die ihre Wurzeln im Ausland haben. Die sachliche Rechtfertigung dieser erhöhten Mitwirkungsverpflichtung liegt in der beschränkten Möglichkeit der Durchführung von verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsschritten im Ausland.

Aufgrund der vorliegenden Beweislage sieht das erkennende Gericht es als wahrscheinlicher an, dass im konkreten Fall eine Abzugsfähigkeit der Vergütungen an den Bf bei der H-GmbH nicht vorliegt. 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 wohl zumutbar gewesen, den Nachweis darüber zu führen, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit der an ihn ausgezahlten Vergütungen bei der H-GmbH gegeben ist und dem keine schädliche "Zinsschranke" entgegen steht. Ein derartiger Nachweis hätte etwa in Form einer Bestätigung durch die H-GmbH erbracht werden können. Dies ist allerdings nicht geschehen.

Aufgrund der vorliegenden Beweislage konnte dem Beschwerdebegehren nicht Rechnung getragen werden. Die bekämpften Bescheide waren allerdings insoweit abzuändern, als dies von Seiten der belangten Behörde bereits im Rahmen der erlassenen Beschwerdevorentscheidungen vom 22.12.2015 geschehen war. Die darin erfolgte Qualifikation der Vergütungen als Dividenden und damit verbundenen Anrechnung der Quellensteuer im Ausmaß von 15% (nach Art 10 Abs. 2 lit b DBA) erfolgte zu Recht.

Begründung gemäß § 25a Abs. 1 VwGG

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 aus 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 4. Dezember 2017