

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2009 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der in Österreich ansässige Beschwerdeführer (Bf) hielt im Streitzeitraum Genussscheine der deutschen XY AG im Nominale von 48.670,00 €. Die Genussscheine gewährten einen jährlichen Gewinnanteil nach einem festen Prozentsatz (15%) auf den Nominalwert, der abhängig vom Konzernjahresüberschuss auch geringer oder ganz ausfallen konnte, wobei ein Ausgleich der verminderten Gewinnanteile in Folgejahren nicht erfolgte, bei negativer Gesamtkapitalrendite des Konzerns entfiel auf die Genussscheine ein Verlustanteil, der durch Gewinnanteile der Folgejahre auszugleichen war, im Liquidations- oder Konkursfall waren die Rückzahlungsansprüche der Genussscheininhaber nachrangig, eine Beteiligung am Vermögen oder Liquidationserlös der Emittentin war nicht vorgesehen.

In den Jahren 2005 bis 2009 erhielt der Bf Ausschüttungen von jeweils 7.300,50 €, d.s. 15% des Nominales, welche die belangte Behörde gestützt auf Art. 11 Abs. 1 des zwischen Österreich und Deutschland bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens (im Folgenden kurz: DBA-Deutschland) in den angefochtenen Bescheiden mit dem Steuersatz von 25% der österreichischen Einkommensteuer unterzog. Deutschland qualifizierte die Ausschüttungen demgegenüber als Einkünfte aus Forderungen mit Gewinnbeteiligung im Sinne des Art. 11 Abs. 2 DBA und nahm für sich ebenfalls das Besteuerungsrecht in Anspruch. Eine Anrechnung deutscher Quellensteuer ist in den angefochtenen Bescheiden nicht erfolgt.

Auf Grund der solcherart eingetretenen Doppelbesteuerung erhab der Bf die gegenständlichen Beschwerden.

Nachdem ein Verständigungsverfahren keine Einigung erbracht hatte, wurde in einem ähnlich gelagerten Fall gemäß Art. 25 Abs. 5 DBA-Deutschland entsprechend Artikel 239 EG-Vertrag vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft ein Schiedsverfahren anhängig gemacht, welches der Gerichtshof mit Urteil vom 12.9.2017, C-648/15, zugunsten Österreichs entschied.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß Art. 11 Abs. 1 DBA-Deutschland dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragssaat ansässige Person gezahlt werden, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, nur in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 11 Abs. 2 DBA-Deutschland dürfen 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 jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden.

Gemäß Art. 11 Abs. 3 DBA-Deutschland bedeutet der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Zinsen" 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.

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Abs. 2 und 17 Abs. 1 Satz 2 und 3 in Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Deutschland gezahlten Steuer entspricht.

Unstrittig ist, dass die Ausschüttungen auf die in Rede stehenden Genussscheine unter den Begriff "Zinsen" im Sinne des Art. 11 DBA-Deutschland zu subsumieren sind und dass der Bf in den Streitjahren im Sinne des DBA-Deutschland in Österreich ansässig war.

Festzuhalten ist weiters, dass Österreich nach Artikel 11 DBA-Deutschland jedenfalls zur Besteuerung der Gewinnanteile aus den XY-Genussscheinen berechtigt ist, da Artikel 11 Abs. 2 Deutschland als Quellenstaat bloß "auch" ein Besteuerungsrecht zuweist. Eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide könnte sich nur daraus ergeben, dass die in Deutschland einbehaltene Quellensteuer nicht auf die österreichische Steuer angerechnet wurde.

Die Anrechnung kann für manche von Art. 11 Abs. 2 DBA-Deutschland erfassten Finanzierungsformen Bedeutung haben, für die Deutschland als Quellenstaat das Besteuerungsrecht verbleibt (Wassermeyer, Kaeser/ Lang/ Schuch, Doppelbesteuerung³, Österreich Art. 23, Rz 49).

Aus Artikel 11 Abs. 1 DBA-Deutschland folgt grundsätzlich ein ausschließliches Besteuerungsrecht Österreichs an den Ausschüttungen. Sind die Ausschüttungen hingegen als Einkünfte aus Forderungen mit Gewinnbeteiligung im Sinne des Artikel 11 Abs. 2 zu qualifizieren, so hätte Deutschland sein Quellenbesteuerungsrecht abkommenskonform in Anspruch genommen und die dadurch eingetretene Doppelbesteuerung wäre durch Anrechnung der deutschen Quellensteuer auf die österreichische Einkommensteuer zu beseitigen.

Gegenstand des Schiedsspruchs des EuGH vom 12.9.2017, C-648/15, waren von der Westdeutschen Landesbank begebene Genussscheine, die einen Anspruch auf eine jährliche Ausschüttung nach einem festen Prozentsatz des Nennwertes gewährten, die sich bei Entstehung eines Bilanzverlustes entsprechend verminderte, wobei während der Laufzeit in späteren Jahren eine Nachzahlung zu erfolgen hatte; eine Beteiligung am Liquidationserlös der Emittentin bestand nicht.

Der EuGH führt in seinem Schiedsspruch aus, dass der Begriff "Forderungen mit Gewinnbeteiligung" im Sinne des DBA-Deutschland nicht nach dessen Artikel 3 Abs. 2, der zur Beilegung von zwischen den beiden Vertragsstaaten bestehenden Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung nicht diene, sondern nach völkerrechtlichen Methoden auszulegen sei. Aus den Bestimmungen des Wiener Übereinkommens ergebe sich, das ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zwecks sowie unter Berücksichtigung jedes in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbaren einschlägigen Völkerrechts auszulegen sei. Zur gewöhnlichen Bedeutung des Begriffs „Gewinnbeteiligung“ sei festzustellen, dass sowohl der allgemeine Sprachgebrauch als auch die allgemein anerkannten Rechnungslegungsstandards auf eine Bedeutung hinwiesen, zu der grundsätzlich die Möglichkeit gehöre, an den positiven Jahresergebnissen eines Unternehmens beteiligt zu werden. Zudem werde der Ausdruck „Gewinnbeteiligung“ gewöhnlich mit der Veränderlichkeit und Unvorhersehbarkeit der Jahresergebnisse jeglicher risikobehafteten Geschäftstätigkeit in Verbindung gebracht. Die Beteiligung am Gewinn eines Geschäftsjahrs bedeute daher in der Regel einen Anspruch auf Auszahlung eines zu Beginn des Geschäftsjahrs unbekannten Betrages, der sich von einem zum anderen Geschäftsjahr ändern und im Übrigen auch gleich null sein könne. Die Wendung „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ beziehe sich also auf Finanzprodukte, deren Vergütung sich zumindest teilweise in Abhängigkeit von der Höhe des Jahresgewinns des Schuldners ändere. Diese Auslegung werde durch eine Prüfung anhand des Zusammenhangs und der Zielsetzung der Bestimmungen gestützt, in denen der den Kern der vorliegenden Streitigkeit bildende Begriff „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ vorkomme. Zum Zusammenhang sei festzuhalten, dass der Begriff in Art. 11 Abs. 2 DBA-Deutschland vor einer Aufzählung stehe, die seiner Veranschaulichung diene und in der drei Arten von Finanzinstrumenten genannt werden - stiller Gesellschafter, partiarisches Darlehen, Gewinnobligationen -, deren

gemeinsames Merkmal darin liege, dass sich ihre Vergütung in Abhängigkeit vom Jahresgewinn des Emittenten ändern könne. Zur Zielsetzung der Bestimmungen, in denen die Wendung „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ verwendet werde, sei festzustellen, dass Art. 11 Abs. 2 eine Ausnahme von dem in Art. 11 Abs. 1 aufgestellten Grundsatz der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Vertragsstaaten darstelle, wonach Zinsen grundsätzlich nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Nutzungsberechtigte ansässig ist. Diese Ausnahmebestimmung erlaube die Besteuerung der Zinsen aus einer Forderung mit Gewinnbeteiligung „auch“ in dem Staat, aus dem sie stammen. In Anbetracht dieser allgemeinen Systematik sowie der Zielsetzung des Abkommens, die darin bestehe, die rechtliche Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zwischen den beiden Vertragsstaaten so weit wie möglich zu verhindern, sei das Kriterium für die Zulässigkeit einer Ausnahme von der vereinbarten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, nämlich das Vorliegen einer Gewinnbeteiligung, eng auszulegen. Eine weite Auslegung des in Art. 11 Abs. 2 verwendeten Ausdrucks „Gewinnbeteiligung“ könne nämlich die Tragweite von Art. 11 Abs. 1 einschränken, der durch eine strikte Aufteilung der Befugnis zur Zinsbesteuerung jede Doppelbesteuerung verhindern solle, während eine Anwendung von Art. 11 Abs. 2 zu einer Doppelbesteuerung führe, deren schädliche Auswirkungen auf das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts nur durch die Anrechnungsregel in Art. 23 DBA-Deutschland abgemildert werde. Fest stehe, dass die Genussscheine jedes Jahr in Höhe eines festen Prozentsatzes ihres (ebenfalls festen) Nennwerts vergütet werden, wobei beide Werte bei der Zeichnung im Voraus festgelegt werden. Die Vergütung der Genussscheine weise zwar außerdem die Besonderheit auf, dass sie gemindert oder ausgesetzt werde, wenn das Geschäftsjahr des Emittenten ihretwegen mit einem Verlust ende, sie aber in späteren profitablen Geschäftsjahren nachgeholt werde, sofern durch die Nachzahlung kein Bilanzverlust entstehe. Diese Nachzahlungen würden somit zu den normalen Zinszahlungen in diesen späteren Geschäftsjahren hinzutreten. Diese Besonderheit bedeute jedoch nur, dass die jährliche Zinszahlung von der Erzielung eines hinreichenden Bilanzgewinns im selben Geschäftsjahr abhängig sei, nicht aber, dass die Genussscheine über den Anspruch auf die jährlichen Zinsen hinaus zur Beteiligung an diesem Gewinn berechtigen würden. Der Begriff „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ in Art. 11 Abs. 2 DBA-Deutschland sei daher dahin auszulegen, dass er Wertpapiere wie die in Rede stehenden nicht umfasse.

Eine Bindungswirkung an diesen Schiedsspruch des EuGH für das gegenständliche Verfahren besteht zwar nicht; dies hindert jedoch nicht, eine Entscheidung auf Grundlage der Argumentation des EuGH zu treffen (vgl. Wassermeyer, Kaeser/ Lang/ Schuch, Doppelbesteuerung³, MA Art. 25, Rz 83). In Bezug auf die Auslegung des Begriffs "Forderung mit Gewinnbeteiligung" in Artikel 11 Abs. 2 DBA-Deutschland wird daher auf die zuvor dargelegten Ausführungen des EuGH verwiesen.

Die Bedingungen für die Genussscheine der XY AG stimmen zwar nicht in allen Einzelheiten mit den Bedingungen der den Gegenstand des Schiedsverfahrens

bildenden Genussscheine der Westdeutschen Landesbank überein. Im Gegensatz zu den Genussscheinen der Westdeutschen Landesbank sehen die Bedingungen für die XY-Genussscheine nämlich keine Nachzahlung von bei nicht ausreichendem Jahresüberschuss verminderten oder entfallenen Gewinnanteilen vor und enthalten zudem eine durch spätere Gewinnanteile auszugleichende Verlustbeteiligung. Entscheidend ist aber, dass die XY-Genussscheine einen Anspruch auf eine Gewinnausschüttung nach einem zwar nicht garantierten, aber, wie jene der Westdeutschen Landesbank, doch bei der Zeichnung im Voraus festgelegten festen Prozentsatz (15%) des (ebenfalls festen) Nennwertes gewähren und, wie auch der EuGH in seinem Schiedsspruch abschließend betont, über den Anspruch auf die jährlichen Zinsen hinaus nicht zur Beteiligung am Gewinn berechtigen. Es liegt damit eine grundsätzlich vereinbarte feste Verzinsung vor, die einer Beurteilung der XY-Genussscheine als "Forderung mit Gewinnbeteiligung" im Sinne des Art. 11 Abs. 2 DBA-Deutschland entgegensteht.

Da sohin das Besteuerungsrecht an den vom Bf aus den XY-Genussscheinen bezogenen Gewinnanteilen gemäß Artikel 11 Abs. 1 DBA-Deutschland ausschließlich bei Österreich lag und Deutschland kein Besteuerungsrecht zukam, wurde in den angefochtenen Bescheiden die in Deutschland einbehaltene Quellensteuer zu Recht nicht auf die österreichische Steuer angerechnet (vgl. VwGH 24.5.2007, 2006/15/0045, wonach nur eine abkommenskonform einbehaltene ausländische Steuer angerechnet werden kann).

Die Beschwerden waren daher spruchgemäß abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG 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.

Da es zur Auslegung des Begriffs "Forderung mit Gewinnbeteiligung" im Sinne des Art. 11 Abs. 2 DBA-Deutschland bzw. zu der Rechtsfrage, ob Einkünfte aus Genussscheinen der in Rede stehenden Art unter Art. 11 Abs. 1 oder unter Art. 11 Abs. 2 DBA-Deutschland zu subsumieren sind, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt, war die Revision spruchgemäß zuzulassen war.

Wien, am 19. Juni 2018

