

23. November 2012

BMF-010221/0718-IV/4/2012

EAS 3303

**Ungarische betrieblich tätige Personengesellschaft mit
Drittstaatskapitalerträgen und inländischem Gesellschafter**

Ist ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger an einer *betriebl*ich tätigen ungarischen Kommanditgesellschaft ("betéti társaság" B.T.) beteiligt, dann stellen die ungarischen Betriebstätten der B.T. anteilig Betriebstätten des österreichischen Mitunternehmers dar (VPR 2010 Rz 276). Die von der B.T. erwirtschafteten Gewinne sind dem österreichischen Gesellschafter anteilig zuzurechnen und sind - in Anwendung des Transparenzprinzips - in seinen Händen steuerpflichtig. Der Umstand, dass die B.T. in Ungarn nach dem Intransparenzprinzip als Körperschaft besteuert wird und dass daher nach ungarischem Recht die Gewinne nicht dem österreichischen Gesellschafter, sondern der ungarischen Gesellschaft steuerlich zugerechnet werden, führt zu einem Zurechnungskonflikt, vermag aber nicht die Anwendung des im österreichischen Recht verankerten Transparenzprinzips zu unterbinden.

Der Zurechnungskonflikt löst indessen keine Doppelbesteuerung aus, weil die Gewinnanteile des österreichischen Gesellschafters gemäß Artikel 7 iVm dem Methodenartikel (Art. 22) - unter Progressionsvorbehalt - der ungarischen Besteuerung zu überlassen und daher in Österreich steuerfrei zu stellen sind (zB EAS 231, EAS 1228, EAS 2683, EAS 3018, EAS 3040, EAS 3217).

Gewinnausschüttungen der ungarischen B.T. an den österreichischen Gesellschafter werden nach ungarischem Recht als Dividenden behandelt und fallen damit unter Artikel 10 des DBA-Ö/Ungarn und dürften folglich auf Grund des DBA in Österreich besteuert werden. Allerdings kann Abkommensrecht keine Besteuerungsrechte begründen, die im nationalen Steuerrecht nicht existieren, sodass die nach österreichischem Recht stattfindende Beurteilung der Gewinnausschüttung als steuerneutrale Entnahme zu keiner inländischen Steuerpflicht führen kann (EAS 2683, EAS 3018, EAS 3040).

EAS 1828 und EAS 2375 stehen mit dieser Konzeption nicht nur nicht im Widerspruch, sondern bestätigen sie. Denn durch den Hinweis auf Beispiel 18 des Partnership-Reports wird deutlich gemacht, dass es unzulässig wäre, das unter Artikel 10 eingeräumte

Besteuerungsrecht dafür zu nutzen, die im Gewinnerzielungsjahr freigestellten Betriebstättengewinne insoweit einer Besteuerung in Österreich zu unterziehen, als sie später ausgeschüttet werden. Gewinnerzielung und Gewinnverteilung sind zwei unterschiedliche Steuertatbestände, die keiner Vermischung zugänglich sind.

Sind in Anwendung der Grundsätze des AOA (VPR 2010 Rz 179 ff) Kapitalvermögen und Immaterialgüter mit Erträgen aus Drittstaaten (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) dem Betriebsvermögen der ungarischen B.T. zuzurechnen, sind diese Erträge Teil des ungarischen Betriebstättengewinnes und damit nach Artikel 7 iVm Artikel 22 DBA-Ö/Ungarn in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei. Wenn diese Erträge mit Quellensteuern in den Drittstaaten vorbelastet sind, besteht auf Grund der von Österreich mit diesen Drittstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen Anrecht auf Herabsetzung dieser Quellensteuern. Diese Entlastungsberechtigung tritt neben jene, die sich aus dem von Ungarn mit den Drittstaaten geschlossenen Abkommen ergibt (siehe Beispiel 9 des OECD Partnership Reports). Ungarn ist auf Grund seines Abkommens mit den Drittstaaten zur Steueranrechnung verpflichtet.

Die ungarische Dividendensteuer, die abkommenskonform in Höhe von 10% von der Gewinnausschüttung der B.T. an den österreichischen Gesellschafter erhoben wird, scheidet aus dem DBA-Anrechnungssystem aus. Es könnte daher der österreichische Steuerpflichtige nicht unter Berufung auf die "per-country-limitation" erwirken, dass die von der Gewinnausschüttung der Personengesellschaft (zB 1.000) erhobene Quellensteuer von 10% (100) auf jene österreichische Einkommensteuer angerechnet wird, die auf eine Dividende von einer ungarischen Kapitalgesellschaft entfällt, die in Höhe von 2.000 an ihn ausgeschüttet wird und mit 200 an ungarischer Dividendensteuer belastet ist. Die in Österreich zum Sondersteuersatz von 25% erfasste ungarische Dividende (österreichische ESt 500) kann nur durch Anrechnung der von der Kapitalgesellschaft einbehaltenen Dividendensteuer gekürzt werden. Die gemäß dem DBA in Österreich zu erhebende Steuer beträgt sonach 300 (500 - 200) und nicht 200 (500 - 200 - 100). Denn auch eine Zusammenfassungsberechtigung bezüglich der anrechnungsbegünstigten Einkünfte nach der "per-country-limitation" kann sich nur auf "Einkünfte" (2.000), nicht aber auch auf (nicht steuerbare) "Entnahmen" (1.000) beziehen.

Bundesministerium für Finanzen, 23. November 2012