

21. September 2009

BMF-010221/2419-IV/4/2009

EAS 3087

Vermögensverwaltende kroatische Hybrid-Personengesellschaften

In mehreren EAS-Anfragebeantwortungen ist in Umsetzung der Erkenntnisse des OECD-Partnership Reports und dem diesbezüglichen Update 2000 des OECD-Kommentars anerkannt worden, dass DBA durch den Methodenartikel dem Ansässigkeitsstaat die Pflicht auferlegen, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte, die durch Art. 3 Abs. 2 DBA verursacht sind, zu beseitigen. In EAS 1668 wurde Steuerfreistellung auf österreichischer Seite anerkannt, wenn eine deutsche vermögensverwaltende Personengesellschaft auf deutscher Seite als gewerblich geprägt mit deutschen Betriebstättengewinnen besteuert wurde. Und in EAS 1477 wurde - in späterer Abstimmung mit der Schweiz (AÖF Nr. 34/2000) - anerkannt, dass Erträge aus US-Vermögen, das in einer schweizerischen Wertpapier-KG angelegt und dessen Erträge in der Schweiz als Einkünfte einer gewerblich tätigen KG mit 25% versteuert wurden, in Österreich von der Besteuerung freizustellen sind.

Die gleichen Rechtsbeurteilungen werden anzustellen sein, wenn eine kroatische Personengesellschaft (k.d.) aus ihren Eigenmitteln einer anderen kroatischen Gesellschaft einen verzinslichen Kredit einräumt und die Finanzierungs-k.d. nach kroatischem Recht als Kapitalgesellschaft, nach österreichischem Recht aber als vermögensverwaltende Personengesellschaft behandelt wird. Werden die Zinsen in Kroatien in den Händen der k.d. als deren Einkünfte besteuert und wird aus österreichischer Sicht der Zinsenfluss unmittelbar den österreichischen Gesellschaftern der k.d. zugerechnet und ebenfalls besteuert, so würde dies eine Doppelbesteuerung auslösen. Wenn daher anzuerkennen ist, dass Kroatien durch die Besteuerung der Zinsen in den Händen der k.d. keine Verletzung des DBA begeht, wenn sonach Kroatien auf Grund des DBA diese Zinsen „besteuern darf“, ist Österreich gemäß Artikel 23 Abs. 1 zur Steuerfreistellung verpflichtet.

Allerdings ist zu beachten, dass diese Sichtweise nicht bedeutet, dass die in Rede stehenden Zinsen der als Kapitalgesellschaft besteuerten kroatischen Gesellschaft steuerlich zugerechnet werden. Vielmehr liegt auf der Ebene des österreichischen innerstaatlichen Rechts im Durchgriff durch die vermögensverwaltende kroatische Personengesellschaft ein

unmittelbarer Zinsenzufluss an die österreichischen Gesellschafter vor, der kraft unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich steuerpflichtig ist. Erst auf der Ebene des Abkommensrechtes setzt eine Sperrwirkung ein, die Österreich zur Steuerfreistellung der Zinsen verpflichtet. Diese Verpflichtung kann sich aber nur auf die Zinseneinkünfte beziehen. Wenn daher die Finanzmittel, die der kroatischen Personengesellschaft als deren Eigenkapital zur Verfügung gestellt wurden, mit Aufwand (insbesondere Fremdfinanzierungszinsen) in den Händen der österreichischen Gesellschafter vorbelastet waren, dann sind nicht nur die kroatischen Zinsen, sondern auch deren Vorbelastung aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden.

Zu beachten ist auch, dass keine künstliche Gestaltung vorliegen darf, die nur dazu dient, die kroatischen Zinsen der österreichischen Besteuerung zu entziehen. Denn handelt es sich bei der nach kroatischem Recht als Kapitalgesellschaft gewerteten Personengesellschaft um eine funktionslose Briefkasten-Holdinggesellschaft und wird die Finanzierung nicht von der (zwischen geschobenen) kroatischen Gesellschaft, sondern von den österreichischen Gesellschaftern administriert, ist daher die kroatische Gesellschaft nicht der "beneficial owner" der Darlehensforderungen und ihrer Erträge, dann ist Kroatien durch das Abkommen nicht berechtigt, nur deshalb auf die gegenständlichen Zinsen steuerlich zuzugreifen, weil diese formal im Rechnungswerk der Gesellschaft als deren Ertrag verbucht worden sind.

Wenn solcherart wegen fehlender beneficial ownership der kroatischen Gesellschaft das Besteuerungsrecht Kroatiens bestritten werden sollte, kann dem Artikel 23 nicht gleichzeitig die Wirkung beigemessen werden, dass er Österreich das Besteuerungsrecht an den Zinsen entzieht.

Bundesministerium für Finanzen, 21. September 2009