

22. Mai 2009

BMF-010221/1199-IV/4/2009

EAS 3060

Steuerliche Behandlung einer doppelstöckigen Personengesellschaft mit Hybridcharakter

Beteiligen sich österreichische Anleger an einer deutschen GmbH & Co KG (KG), die mit dem aufgebrachten Kapital eine australische Limited Partnership (LP) erwirbt, die landwirtschaftliche Betriebe in Australien unterhält und bewirtschaftet, und wird die deutsche KG aus österreichischer Sicht als Holding-KG mit bloß vermögensverwaltender Funktion eingestuft, wohingegen die australische Limited Partnership (einer österreichischen KG vergleichbar) mit den erzielten landwirtschaftlichen Einkünften als betrieblich tätig beurteilt wird, dann erzielen die österreichischen Anleger insoweit australische Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, als diese nach den Grundsätzen des AOA (zum Begriff des AOA siehe EAS 3010) gemäß Artikel 7 iVm Art. 5 Abs. 2 lit. g DBA-Australien den australischen Personengesellschaftsbetriebstätten zuzurechnen sind. Diese Einkünfte sind gemäß Art. 23 Abs. 3 DBA-Australien in Österreich von der Besteuerung freizustellen. Wird die deutsche Holding-KG auf Grund der nach wie vor in Deutschland herrschenden "Geprägetheorie" als gewerblich tätig eingestuft und wird folglich von deutschen Personengesellschaftsbetriebstätten der österreichischen Anleger ausgegangen, dann kann Deutschland nicht entgegengetreten werden, wenn jene Einkünfte, die den Funktionen der Holding-KG zuzurechnen sind, in Deutschland besteuert werden. Österreich wäre diesfalls nach Maßgabe des Artikels 23 DBA-Deutschland zur Steuerfreistellung verpflichtet.

Das österreichisch-deutsche DBA lässt aber nicht zu, dass Deutschland die in den australischen Personengesellschaftsbetriebstätten generierten Einkünfte in die deutsche Besteuerungsgrundlage der österreichischen Anleger einbezieht. Es hat daher eine funktionale Trennung zwischen der Einkünfteerzielung in Australien und in Deutschland stattzufinden; diese ist allerdings nicht für die Besteuerung in Österreich, sondern nur für die Besteuerung in Deutschland von Relevanz, weil - wie erwähnt - in Österreich sowohl für die deutschen wie auch für die australischen Betriebstätteneinkünfte Steuerfreistellung zu gewähren ist.

Veräußert die deutsche KG ihre Anteile an der australischen LP dann haben damit aus steuerlicher Sicht die Steuerpflichtigen (das ist nicht die deutsche KG, sondern es sind die österreichischen Gesellschafter der deutschen KG) nicht eine "Beteiligung", sondern das zugrundeliegende bewegliche und unbewegliche australische Betriebsvermögen veräußert. Nach Artikel 13 DBA-Deutschland hat Deutschland lediglich das Recht, die Gewinne aus der Veräußerung von in Deutschland gelegenen unbeweglichem Vermögen und das deutschen Betriebsstätten zuzurechnende bewegliche Betriebsstättenvermögen zu besteuern. Das Abkommen mit Deutschland entzieht daher Österreich keine Besteuerungsrechte an den aliquoten Gewinnen aus der Veräußerung des australischen Vermögens.

Der Umstand, dass Australien die LP steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt, führt dazu, dass Australien (vermutlich) den Veräußerungsfall nach Art. 13 Abs. 2 lit. b sublit. iii DBA-Australien steuerlich erfassen wird. Sollte auf dieser Grundlage (oder auf der Grundlage von Art. 21 Abs. 2 DBA-Australien) eine australische Erfassung des Veräußerungsgewinnes stattfinden, dann würde damit wohl ein Qualifikationskonflikt ausgelöst (Österreich qualifiziert den Vorgang im Wesentlichen als Verkauf von unbeweglichem australischem Betriebsvermögen, während Australien darin den Verkauf von Anteilen an einer Grundstücksgesellschaft sieht), der aber unechter Natur ist. Denn sowohl nach der österreichischen wie auch nach der australischen Qualifikation wird das Besteuerungsrecht Australien zugeteilt.

Sollte allerdings nicht die deutsche KG ihre Anteile an der australischen LP, sondern sollten die österreichischen Anleger ihre Beteiligung an der deutschen KG veräußern, dann würde dadurch aus steuerlicher Sicht zwar ebenfalls das der Beteiligung zugrundeliegende australische Betriebsvermögen veräußert, doch würde Australien in diesem Fall (vermutlich) keine Veräußerungsbesteuerung vornehmen, weil (vermutlich) für Australien kein Veräußerungsvorgang erkennbar wird (Eigentümer der landwirtschaftlichen Betriebe bleibt für Australien weiterhin die deutsche KG). Aus australischer Sicht betrachtet haben daher diesfalls die österreichischen Investoren ihre Gewinne nicht aus australischem Landbesitz, sondern aus der Veräußerung ihrer Gesellschaftsanteile an einer deutschen KG lukriert, an denen mangels ausreichendem Bezug zu Australien durch das DBA-Australien kein Besteuerungsrecht vermittelt wird. In diesem Fall dürfte daher Australien - aus seiner rechtlichen Perspektive betrachtet - keine abkommensrechtlich zugelassene Besteuerung vornehmen, sodass Österreich korrespondierend dazu durch Artikel 23 Abs. 2 lit. a DBA-Australien nicht die Verpflichtung zur Steuerbefreiung auferlegt wird. Kann daher keine

australische Besteuerung nachgewiesen werden, ist die Veräußerung der deutschen KG-Anteile - soweit damit das in Australien zu Grunde liegende Vermögen und nicht allfälliges in Deutschland befindliches Vermögen veräußert wird - in Österreich steuerpflichtig.

Bundesministerium für Finanzen, 22. Mai 2009