

29. September 2014

BMF-010221/0600-VI/8/2014

EAS 3350

Beteiligungen inländischer GmbHs über eine inländische KG an einer deutschen AG

Eine österreichische Kommanditgesellschaft wird sowohl nach österreichischem wie auch nach deutschem Ertragsteuerrecht als steuerlich transparent angesehen und kommt daher nicht als Steuerpflichtiger und folglich auch nicht als Einkünftezurechnungsempfänger in Betracht. Ist daher eine österreichische KG zu 50% an einer deutschen börsennotierten AG beteiligt, so werden sowohl nach österreichischem wie auch nach deutschem Steuerrecht die Gewinnausschüttungen den KG-Gesellschaftern als deren Einkünfte zugerechnet, wobei diese die Dividenden über ihre österreichischen Betriebstätten (anteilige Personengesellschaftsbetriebstätten) in Empfang nehmen.

Sind an der österreichischen KG ausschließlich österreichische GmbHs beteiligt, wobei deren durchgerechneter Anteil an der deutschen AG jeweils unter 10% liegt (Portfoliodividenden), kann Deutschland nicht entgegengetreten werden, wenn die Gewinnausschüttungen abkommenskonform mit einer gemäß [Art. 10 DBA-D](#) auf 15% herabgesetzten Kapitalertragsteuer belastet werden. Nur dann, wenn die österreichischen GmbH-Gesellschafterinnen der österreichischen KG durchgerechnet Schachtelbeteiligungen hielten, wäre im Hinblick auf die [Mutter-Tochter-Richtlinie](#) auf deutscher Seite völlige Steuerbefreiung zu gewähren (siehe EAS 2630). Denn dies wird auch auf österreichischer Seite zugunsten deutscher Personengesellschaften so gehandhabt (EAS 3110).

Es ist einzuräumen, dass sich dadurch bei einer Gewinnausschüttung der KG-Gesellschafterinnen (der österreichischen GmbHs) der Effekt einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ergeben kann, wenn in der Gewinnausschüttung mit 15% vorbelastete deutsche Dividenden enthalten sind und diese Gewinnausschüttung der 25-prozentigen Endbesteuerung in Österreich unterzogen wird. Allerdings liegt nur eine **wirtschaftliche** und keine juristische Doppelbesteuerung vor, weil Deutschland die österreichischen KG-Gesellschafterinnen (GmbHs) der 15-prozentigen Abzugsbesteuerung unterwirft, die von den

österreichischen GmbHs erhobene 25-prozentige KESt aber eine Steuerleistung anderer Personen ist, nämlich eine Steuerleistung der Gesellschafter der GmbHs.

Da das Ziel der DBAs nur auf die Beseitigung der juristischen Doppelbesteuerungen ausgerichtet ist (Z 3 der Einführung zum OECD-Musterabkommen), kann aus EAS 3338 für die Lösung des vorliegenden Problems nichts gewonnen werden. Denn in EAS 3338 geht es um die Beseitigung einer **juristischen** Doppelbesteuerung, die als Folge eines Zurechnungskonfliktes aufgetreten ist. Im Fall der EAS 3338 hat Deutschland die Gewinnausschüttung einer deutschen Kapitalgesellschaft an eine österreichische GmbH gemäß § 50d dEStG im Ergebnis unmittelbar deren Gesellschaftern zugerechnet und daher anstelle einer Steuerbefreiung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie eine 15-prozentige KESt erhoben. Als die österreichische GmbH eine Weiterausschüttung an ihre Gesellschafter vorgenommen hat, waren **diese Gesellschafter** damit sowohl der österreichischen 25-prozentigen KESt als auch der deutschen 15-prozentigen KESt unterworfen (= juristische Doppelbesteuerung). Im Fall der EAS 3338 war daher die Doppelbesteuerung durch eine vom OECD-Partnership Report getragene Auslegung des [Artikels 23 DBA](#) lösbar. Der in EAS 3338 im letzten Satz enthaltene Hinweis auf [§ 1 Abs. 2 der Auslands-KESt VO 2003](#), BGBI. II Nr. 393/2003 (eine Bestimmung, die mit gleichem Ergebnis in die [Auslands-KESt VO 2012](#), BGBI. II Nr. 92/2012, übernommen wurde) bringt lediglich zum Ausdruck, dass die DBA-Auslegung zu demselben Ergebnis führt, wie es sich aus der Verordnung ergibt, kann aber nicht so verstanden werden, dass durch die Verordnung darüber hinausgehend auch wirtschaftliche Doppelbesteuerungen beseitigt werden.

Bundesministerium für Finanzen, 29. September 2014