

23. Jänner 2018

BMF-010221/0421-IV/8/2017

EAS 3396

Mitwirkung eines Österreicher in Beratungs- und Entscheidungsgremien von Hongkong-Trusts

Wird ein im Sinne des [Art. 4 Abs. 1 lit. b DBA Hongkong](#) in Österreich ansässiger österreichischer Staatsbürger in Beratungs- und Entscheidungsgremien von zwei in Hongkong errichteten Trusts berufen, wobei Trust I in seiner Ausgestaltung ähnlich einer österreichischen Privatstiftung sein soll und Trust II ausschließlich mildtätige Projekte in Asien finanzieren und umsetzen soll, so ist für die Beurteilung der Frage, welche steuerlichen Auswirkungen diese Mitwirkung auf die betroffenen Hongkong-Trusts haben könnte, zunächst aus der Sicht des innerstaatlichen Rechts anhand eines Typenvergleichs die Einordnung des ausländischen Trusts in das System der österreichischen Ertragsteuern zu prüfen. Die Kriterien des Typenvergleichs sind in den KStR 2013 Rz 133 f ausführlich dargelegt. Dabei sprechen überzeugende Argumente im Allgemeinen für die Subsumtion eines Trusts unter die nichtrechtsfähigen Zweckvermögen des [§ 1 Abs. 2 Z 3](#) und [Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988](#). Dies steht auch im Einklang mit dem Trust-Erkenntnis des VwGH vom 20.9.1988, [87/14/0167](#) (vgl. *Kubik*, Der Trust im Steuerrecht, 73). Demnach könnte ein ausländischer Trust als in Österreich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig angesehen werden, wenn sich – unter der Voraussetzung, dass dessen Einkommen weder nach dem KStG 1988 noch nach dem EStG 1988 unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist ([§ 3 KStG 1988](#)) – dessen Geschäftsleitung in Österreich befindet. Ob das Einkommen des Trusts bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist, richtet sich nach den allgemeinen österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung. Werden nach diesen Grundsätzen daher die Einkünfte etwa dem in Hongkong ansässigen Settlor („Stifter“) oder einem Begünstigten zugerechnet, kann § 3 KStG 1988 nicht zur Anwendung kommen.

Ob im konkreten Fall die Trusts als Körperschaftsteuersubjekte zu behandeln sind und ob ihnen und nicht dem „Österreicher“ allfällige Einkünfte zuzurechnen sind, hängt von der Beurteilung des Sachverhalts im Rahmen der freien Beweiswürdigung ab und kann daher nicht im Rahmen des EAS-Verfahrens geklärt werden. Unter der Annahme, dass sich der Sitz des Trusts in der Sonderverwaltungsregion Hongkong befindet und man dessen

Körperschaftsteuersubjektivität und die Zurechnung der Einkünfte an ihn bejaht, käme als Anknüpfungsmerkmal für eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich lediglich das Merkmal der inländischen Geschäftsleitung ([§ 27 Abs. 2 BAO](#)) in Betracht. Als Ort der Geschäftsleitung ist der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird. Entscheidend ist daher, an welchem Ort die tatsächlichen geschäftlichen Oberleiter ihren Willen zu den Geschäftsführungsmaßnahmen von einiger Wichtigkeit bilden (vgl. *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 138, sowie *Hohenwarter-Mayr* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 1, Rz 51 mwN). Der Ort der Geschäftsleitung ergibt sich aus der tatsächlichen Gestaltung und den wirtschaftlichen Umständen des konkreten Einzelfalls. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht, wobei der Ort der kaufmännischen Oberleitung jenem der technischen Oberleitung vorgeht (vgl. nochmals *Hohenwarter-Mayr*, aaO und VwGH 16.9.2003, [97/14/0169](#) mwN).

Somit kann nicht auf die bloße Ansässigkeit eines einzelnen Mitglieds des maßgeblichen Entscheidungsgremiums abgestellt werden, wenn dieses Mitglied nicht allein entscheidungsbefugt ist, sondern satzungsgemäß dem gesamten Gremium eine kollektive Beratungs- und Entscheidungsbefugnis mit einfachen Mehrheiten nach Köpfen eingeräumt ist und das Gremium seine Entscheidungen nicht in Österreich fällt.

Gemäß [Art. 4 Abs. 1 lit. a DBA Hongkong](#) gelten folgende nicht natürliche Personen als in der Sonderverwaltungsregion Hongkong ansässig:

- *eine Gesellschaft, die in der Sonderverwaltungsregion Hongkong eingetragen ist oder, wenn diese außerhalb der Sonderverwaltungsregion Hongkong eingetragen ist, gewöhnlich in der Sonderverwaltungsregion Hongkong geleitet oder beherrscht wird (sublit. iii);*
- *jede andere nach dem Recht der Sonderverwaltungsregion Hongkong errichtete Person oder, wenn diese außerhalb der Sonderverwaltungsregion Hongkong errichtet wurde, gewöhnlich in der Sonderverwaltungsregion Hongkong geleitet oder beherrscht wird (sublit. iv).*

Ist nach Abs. 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsparteien ansässig, so gilt sie gemäß Abs. 3 als nur in der Vertragspartei ansässig, in der sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

Gemäß [Abschnitt I Z 1 des Protokolls zum DBA Hongkong](#) schließt der Begriff „Person“ auch einen Trust und eine Personengesellschaft ein. Somit wäre auf Grund der Eintragung bzw. der Errichtung der Trusts in Hongkong deren Ansässigkeit in Hongkong anzunehmen, sofern sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht in Österreich befindet. Ob dies der Fall ist, muss nach den Umständen des Einzelfalls im Rahmen der freien Beweiswürdigung unter Berücksichtigung des OECD-Kommentars zu Art. 4 des OECD- bzw. UN-Musterabkommens, zu dessen dynamischer Auslegung sich beide Vertragsparteien in [Abschnitt IV Z 2 des Protokolls](#) explizit bekannt haben, geprüft werden, wobei die zur Frage des Orts der Geschäftsleitung aus innerstaatlicher Sicht oben angestellten Überlegungen sinngemäß auch für die abkommensrechtliche Beurteilung gelten.

Verneint man die Ansässigkeit des Trusts in Österreich, so könnten die Einkünfte des Trusts in Österreich lediglich im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht besteuert werden. Es stellt sich in weiterer Folge jedoch die Frage, wie die Bezüge des Mitglieds der Beratungs- und Entscheidungsgremien des Hongkong-Trusts und – falls dies der Fall sein sollte – Zuwendungen an das Mitglied als Begünstigten des Trusts zu behandeln sind.

Was diese Bezüge betrifft, könnte aus der Sicht des BMF für deren abkommensrechtliche Qualifikation nur dann *per analogiam* der auf Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen anzuwendende [Art. 15 DBA Hongkong](#) Anwendung finden, wenn sich die Funktionen der betroffenen Personen auf überwachende Funktionen, wie sie von Aufsichtsräten ausgeübt werden, beschränken (vgl. dazu *Loukota / Jirousek / Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht, I/1 Z 16, Rz 3 mwN und Rz 6 ff betreffend „Beiräte“). In diesem Fall würde das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften dem Ansässigkeitsstaat des Trusts, somit Hongkong, zugeteilt. Vorbehaltlich des [Art. 22 Abs. 2 lit. e](#) (Rückfallsklausel zugunsten Österreichs im Fall eines Qualifikationskonflikts) wären diese Einkünfte gemäß lit. a von der Besteuerung in Österreich unter Progressionsvorbehalt (lit. d) auszunehmen, sofern Österreich nicht von der Switch-over-Option auf die Anrechnungsmethode gemäß [Abschnitt II des Protokolls zum DBA Hongkong](#) Gebrauch macht.

Werden hingegen damit Funktionen abgegolten, die jenen von Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern vergleichbar sind, käme eine Anwendung von [Art. 15 DBA Hongkong](#) aus der Sicht des BMF nicht in Betracht. Dies steht allerdings unter dem Vorbehalt einer vertieften Auseinandersetzung mit dem Rechtscharakter dieser Aufsichts- und Beratungsgremien bzw. einer allfälligen künftigen anderslautenden Verständigung mit der zuständigen Behörde der Sonderverwaltungsregion Hongkong.

Sollte das in Österreich ansässige Mitglied der Beratungs- und Entscheidungsgremien eines als intransparent zu behandelnden Hongkong-Trusts gleichzeitig auch Begünstigter des Trusts sein, wären die Zuwendungen nach herrschender Lehre und Verwaltungspraxis gemäß [§ 29 Z 1 EStG 1988](#) in Österreich zu besteuern. Dieses Besteuerungsrecht Österreichs wird durch [Art. 20 Abs. 1 DBA Hongkong](#) nicht eingeschränkt, wonach der Ansässigkeitsstaat an „anderen Einkünften“ ein ausschließliches Besteuerungsrecht erlangt. Hongkong könnte sich jedoch gemäß [Art. 10 Abs. 2 lit. a](#) zur Erhebung einer Quellensteuer in Höhe von 10% auf Grund der weit gefassten Dividendendefinition in [Art. 10 Abs. 3 DBA Hongkong](#), die entsprechend dem österreichischen Musterabkommen zwecks Erfassung von Zuwendungen an Begünstigte von Privatstiftungen abweichend vom OECD-MA keinen Verweis auf das Merkmal der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung enthält, berechtigt erachten, sofern nach dem innerstaatlichen Recht Hongkongs diese Zuwendungen steuerlich den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind. Diese Quellensteuer wäre gemäß [Art. 22 Abs. 2 lit. b DBA Hongkong](#) auf die österreichische Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, anzurechnen.

Vorsorglich wird bemerkt, dass sich die vorstehenden Ausführungen lediglich auf die für ausländische Trusts allgemein geltenden österreichischen Rechtsgrundsätze beziehen. Eine konkrete Beurteilung der gegenständlichen Hongkong-Trusts ist nicht Inhalt des ministeriellen Auskunftsverfahrens.

Bundesministerium für Finanzen, 23. Jänner 2018