

23. Oktober 2012

BMF-010221/0523-IV/4/2012

EAS 3299

**Unmittelbarkeitserfordernis im Fall einer treuhandschaftlich gehaltenen Beteiligung**

Hält eine schweizerische Aktiengesellschaft (CH-AG) im Rahmen einer finanzamtlich offengelegten Treuhandschaft über einen österreichischen Treuhänder eine 100-prozentige Beteiligung an einer österreichischen GmbH (Ö-GmbH), dann ist die an den Treuhänder überwiesene Gewinnausschüttung der Ö-GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht dem Treuhänder, sondern grundsätzlich der CH-AG zuzurechnen.

Mangels steuerlicher Zurechenbarkeit unterliegt der Treuhänder daher mit der Gewinnausschüttung keiner inländischen Besteuerung, sodass eine im Abzugsweg einbehaltene KEST eine Besteuerung der CH-AG darstellt.

Einer solchen Quellenbesteuerung steht indessen das DBA-Schweiz entgegen. Wohl macht das Abkommen in Artikel 10 Abs. 2 die Quellensteuerfreiheit davon abhängig, dass die schweizerische Muttergesellschaft "*unmittelbar* über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt". Eine bloß mittelbare Beteiligungshaltung zB über eine zwischengeschaltete 100-prozentige Tochtergesellschaft oder auch über eine Personengesellschaft schließt daher die Quellensteuerfreiheit aus. Denn in diesen beiden Fällen liegen auch nach dem im innerstaatlichen Recht entwickelten Verständnis bloße mittelbare Beteiligungen vor (siehe zB KStR 2001 Rz 385).

Nach inländischem Recht wird aber eine Beteiligung, die über einen Treuhänder gehalten wird, als unmittelbare Beteiligung des Treugebers eingestuft (KStR 2001 Rz 558). Aufbauend auf dieser Sichtweise wurde es daher in EAS 2970 als unmittelbare Beteiligung einer US-Gesellschaft an einer Inlandsgesellschaft gewertet, wenn diese Beteiligung formal über eine spanische Nominee-Gesellschaft gehalten wurde; dies allerdings unter dem Vorbehalt, dass diese Sichtweise auch auf US-Seite geteilt wird, denn die Auslegung des Unmittelbarkeitserfordernisses eines DBA erfordert einen Auslegungsgleichklang zwischen den Abkommenspartnern.

Das BM für Finanzen hält diese Beurteilung weiterhin aufrecht. Dies vor allem auch deshalb, weil sich seit dem OECD-Update 2003 zum OECD-MA aus dem OECD-Kommentar nunmehr eine Bestätigung hierfür ergibt. Denn nach Ziffer 12.2 des OECD-Kommentars zu Art. 10 OECD-MA bleibt bei Vorliegen einer Nominee-Beteiligungsholding die abkommensrechtliche Verpflichtung zur Einschränkung der Quellenbesteuerung aufrecht.

In dem beschriebenen Sachverhaltsbild ist allerdings nicht völlig ausgeschlossen, dass die Ö-GmbH dennoch zur Haftung für einen unterlassenen KEST-Abzug herangezogen werden könnte. Dies jedoch nicht deshalb, weil die CH-AG die Beteiligung über einen österreichischen Treuhänder hält, sondern dann, wenn die Entlastungsvoraussetzungen der [DBA-Entlastungsverordnung](#), BGBl. III Nr. 92/2005, nicht erfüllt sind, zB weil dem von der eidgenössischen Steuerverwaltung zwar bestätigten Vordruck ZS-QU 2 keine durch Ankreuzen der entsprechenden Vordruckfelder vorzunehmende Erklärung über den operativen Charakter der CH-AG zu entnehmen ist oder weil sonst für die Ö-GmbH erkennbar ist, dass die Gewinnausschüttung steuerlich nicht der CH-AG, sondern dahinterstehenden natürlichen oder juristischen Personen zuzurechnen ist. Wenn die Ö-GmbH wissen musste, dass der CH-AG nicht die Eigenschaft des "Nutzungsberechtigten" ("beneficial owner") iSd DBA zukam, kann das DBA keine Verpflichtung zur Freistellung vom KEST-Abzug bewirken.

Bundesministerium für Finanzen, 23. Oktober 2012