

Herausgeber:
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer
Vors. Richter am BFH a. D., RA, StB
Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, RA, FAFStR
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön,
Direktor am MPI für Steuerrecht und
Öffentliche Finanzen

IStR

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Hef 3 · Seiten 85 – 124
27. Jahrgang · 1. Februar 2018

Herausgeber:
Martin Kreienbaum, Ministerialdirigent
Prof. Dr. Christian Kaeser
Präsident der Deutschen IFA
Dr. Roland Wacker
Vorsitzender Richter am BFH
Wissenschaftliche Schriftleiter:
Prof. Dr. Jens Schönfeld, RA, FAFStR
Dr. Daniel Fehling, LL.M., RD, Berlin

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Mitbegründer: Dr. Hans Flick †, Dr. Wilfried Dann † Ständige Mitarbeiter: Andreas Benecke, LL.M., BMF, Berlin; Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, StB, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Detroit; Dr. Stefan Greil, LL.M., BMF, Berlin; Dr. Wolfgang Haas, BASF, Ludwigshafen; Dr. Hartmut Hahn †, Ministerialrat a. D., Hagen; Nils Olaf Harbeke, RA, Pestalozzi Rechtsanwälte AG, Zürich; Franz Hruschka, Ltd. Regierungsdirektor, München; Prof. Dr. Georg Kofler, Linz; Andreas Kolb, RA, Bern; Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang, WU Wien; Dr. Eduard Lobis, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Michael Lorenz, RA in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., RA, StB, Deloitte, Düsseldorf; Dr. Stefan Pürner, RA, IRZ Bonn; Prof. Dr. Christian Schmidt, StB, PwC, Technische Hochschule Georg Simon Ohm, Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Amsterdam; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Jiří Zoubek, JUDr., Rechtsanwalt, Steuerberater (Cz), Rödl & Partner, Prag; Michael Wichmann, Ministerialrat, Berlin; Caroline Wunderlich, LL.M., Stockholm

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Highlights und Probleme des deutsch-österreichischen DBA

Prof. Dr. Stefan Bendlinger*

Österreichs Wirtschaft ist sehr eng mit den Märkten der EU-Mitgliedstaaten verflochten. Im Jahr 2016 wurden mehr als 69 % des Außenhandels innerhalb der EU abgewickelt. Deutschland ist und war (mit einem Anteil von 30 % der österreichischen Exporte im Jahr 2016) bei weitem der wichtigste österreichische Handelspartner.¹ Es verwundert deshalb nicht, dass aufgrund dieses Umstandes und der gemeinsamen Geschichte Deutschland und Österreich schon sehr früh versucht haben, ihre bilateralen steuerlichen Beziehungen zu regeln.

1. Die bilateralen Rechtsgrundlagen

Am 16.4.1869 wurde eine „Übereinkunft zwischen Preußen und Sachsen wegen Beseitigung der doppelten Besteuerung der beiderseitigen Staats-Angehörigen“ abgeschlossen, die durch ein Gesetz des Norddeutschen Bundes, nämlich das „Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung“ v. 13.5.1870, abgelöst worden ist und am 1.1.1871 in Kraft trat. Zweck dieses Bundesgesetzes war es, die Doppelbesteuerung im Bundesgebiet der seit 1871 das Deutsche Reich formenden Bundesstaaten zu beseitigen, weshalb später der territoriale Anwendungsbereich auf Baden, Bayern, Hohenzollern und Württemberg ausgedehnt wurde. Allerdings war dieses Gesetz

kein bilaterales Abkommen, da es auf Bundesebene geschlossen und nicht zwischen zwei souveränen Staaten abgeschlossen worden ist. § 5 des Gesetzes aus 1870 stellte klar, dass bei verbleibender Steuerkompetenz der Bundesstaaten Fragen der Doppelbesteuerung im Verhältnis zum Ausland von den einzelnen Bundesstaaten zu klären seien. Auf dieser Grundlage hatte Preußen die Kompetenz, „das älteste moderne DBA der Welt“ zu schließen, nämlich den Vertrag zwischen dem Königreich Preußen und der KK Österreichischen Regierung v. 21.6.1899 „... zur Beseitigung von Doppelbesteuerung, welche sich aus der Anwendung der für das Königreich Preußen beziehungsweise für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder geltenden Steuergesetze ergeben könnten ...“. Bayern², Sachsen³, Württemberg⁴, Baden⁵ und Hessen⁶ folgten dem Beispiel und vereinbarten ähnliche Verträge mit Österreich.⁷ Am 22.5.1922 wurde ein DBA zwischen Österreich und dem Deutschen Reich⁸ abgeschlossen, das ab 1945 aufgrund eines Gegenseitigkeitsverhältnisses⁹ bis einschließlich 1954 angewandt worden ist. Im Jahr 1954 wurde zwischen Deutschland und Österreich schließlich ein neues DBA ab-

2 Bayern, RGBl. 1903, 262, samt Durchführungsverordnung RGBl. 1903, 263, Abkommen ersetzt durch RGBl. 1913, 243.

3 Sachsen, RGBl. 1903, 123, samt Durchführungsverordnung RGBl. 1903, 124.

4 Württemberg, RGBl. 1905, 154.

5 Baden, RGBl. 1909, 110.

6 Hessen, RGBl. 1912, 102.

7 Ritter BB 1991, 353; jüngst Kippenberg IStR 2017, 952. Eine Übersicht zu den Rechtsgrundlagen der bilateralen steuerrechtlichen deutsch-österreichischen Beziehungen findet sich in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2015, Anhang, 975 (983).

8 BGBl. 1923, 286.

9 AÖF 1951, 151.

* Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Bei dem vorliegenden Beitrag handelt es sich um eine Zusammenfassung eines von Prof. Dr. Stefan Bendlinger anlässlich der 17. IStR-Jahrestagung am 10.11.2017 in Berlin gehaltenen Vortrages.

1 WKO, Aussenwirtschaft, Österreichs Exportwirtschaft 2016, Österreichischer Außenhandel und Direktinvestitionen, Export Hot-Spots, 9 f.

AUFSÄTZE

geschlossen¹⁰, das mit Wirkung für Steuerjahre ab 2003 durch das nach wie vor wirksame deutsch-österreichische DBA (künftig „DBA“) v. 24.8.2008 ersetzt worden ist.¹¹ Seit dem Wirksamwerden des „neuen“ DBA wurden eine Reihe von Zweifelsfragen zwischen Deutschland und Österreich in Verständigungs- und Konsultationsvereinbarungen bilateral abgestimmt, die in Österreich in Form von Erlässen kundgemacht worden sind.¹² Deutsch-österreichische Auslegungsgrundsätze zum DBA, die von Vertretern der deutschen und österreichischen Finanzverwaltung entworfen worden sind, liegen leider nur in einem unveröffentlichten Entwurf vor.¹³ Zu vielen Fragen der Anwendung und Auslegung des DBA hat das österreichische BMF im Rahmen des „Express Antwort-Service“ (EAS) Stellung genommen.¹⁴ Das *Multilaterale Instrument*¹⁵, das der raschen Umsetzung der im G-20/OECD-BEPS-Projekt enthaltenen DBA-rechtlich relevanten Maßnahmen dient, wird einzelne Regelungen des DBA überschreiben, ergänzen oder ersetzen, wobei hinsichtlich der von Deutschland und Österreich gewählten bzw. nicht gewählten MLI-Positionen große Übereinstimmung besteht.¹⁶

Dennoch zeigt die Praxis, dass die deutsche und die österreichische Finanzverwaltung einzelne Bestimmungen des DBA *unterschiedlich interpretieren* und *Qualifikationskonflikte* entstehen. Vor allem auch deshalb, weil das DBA besondere Regelungen enthält, die sich im OECD-MA nicht finden und damit einer Auslegung anhand des Kommentars zum OECD-MA (OECD-MK) nicht zugänglich sind. Der vorliegende Beitrag gibt eine Auswahl aktueller deutsch-österreichischer Besteuerungskonflikte.

2. Genussscheine im DBA vor dem EuGH

In Art. 25 Abs. 5 des deutsch-österreichischen DBA findet sich eine im internationalen DBA-Recht einzigartige Regelung zur Lösung bilateraler Besteuerungskonflikte, die den EuGH zum Schiedsrichter bestimmt. Darin ist vorgesehen, dass dann, wenn Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, die von den zuständigen Behörden im (herkömmlichen) Verständigungsverfahren (Art. 25 Abs. 1 bis 4 DBA)

nicht *innerhalb einer Frist von drei Jahren* ab der Verfahrenseinkleitung beseitigt werden, die Staaten auf Antrag der in einem der beiden Staaten ansässigen Person verpflichtet sind, den Fall im Rahmen eines *Schiedsverfahrens* entsprechend Art. 273 AEUV (ex Art. 239 EGV) *vor dem EuGH anhängig zu machen*.¹⁷

Strittig war die Auslegung und Anwendung der Verteilungsnorm für Zinsen (Art. 11 DBA). Es ging um die Besteuerung von Zinserträgen für Genussscheine, die von der in Österreich ansässigen Bank Austria AG von der in Deutschland ansässigen Westdeutschen Landesbank Girozentrale Düsseldorf und Münster, nunmehr Landesbank NRW, erworben worden sind. Während die deutsche Finanzverwaltung die von der Bank Austria AG bezogenen Vergütungen als „Einkünfte aus „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ iSd Art. 11 Abs. 2 DBA qualifizierte und von einem uneingeschränkten deutschen Besteuerungsrecht (mit Anrechnungsverpflichtung in Österreich gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DBA) ausging, vertrat Österreich die Rechtsansicht, dass es sich bei der Bedienung des Genussrechts um „Zinsen“ iSd Art. 11 Abs. 1 DBA handle, für die Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zustünde. Nachdem ein von der Bank Austria AG beim österreichischen BMF gemäß Art. 25 DBA eingeleitetes *Verständigungsverfahren* Ende 2011 von beiden Seiten für *gescheitert* erklärt wurde, sah sich die österreichische Finanzverwaltung angesichts der budgetrelevanten fiskalischen Auswirkungen der Qualifikation dieser Einkünfte genötigt, den Fall gemäß Art. 25 Abs. 5 DBA vor dem *EuGH als Schiedsgericht* vorzulegen.¹⁸

In einem ersten Schritt prüfte GA Mengozzi in seinen Schlussanträgen¹⁹ die Zuständigkeit des EuGH für die Entscheidung eines DBA-rechtlichen Streits.²⁰ Er kam zum Schluss, dass eine die Auslegung eines DBA betreffende Streitigkeit zwischen EU-Mitgliedstaaten – ohne zum Gegenstand der Verträge zu gehören – einen offenkundigen Bezug dazu aufweise. Denn ein solcher Konflikt sei mit dem in Art. 3 Abs. 3 AEUV vorliegenden Ziel der Schaffung eines Binnenmarktes verknüpft, da die Beseitigung oder Vermeidung von Doppelbesteuerung im Wege von Abkommen die *Verwirklichung des Binnenmarktes* und die Ausübung der Verkehrsfreiheiten erleichtern soll. Demnach sei der Gerichtshof zutreffend auf Grundlage des Art. 273 AEUV (ex Art. 239 EGV) angerufen worden.²¹

Weiters war zu prüfen, ob der EuGH im Rahmen des Art. 273 AEUV (ex Art. 239 EGV) befugt ist, Anordnungen zu erteilen, also Deutschland zu verpflichten, die Besteuerung der Vergütungen zu unterlassen, oder Österreich zu verpflichten, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Diese

10 AÖF 1955, 221.

11 BGBl. 2002, 182 idF BGBl. 2012, 32.

12 Übersicht bei *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Fn. 7), Anhang, 975 (983).

13 Deutsch-österreichische Anwendungsgrundsätze zum DBA Deutschland-Österreich (unveröffentlichter Entwurf v. 24.8.2008).

14 Das österreichische BMF hat bereits im Jahr 1991 den „Express-Antwort-Service“ eingerichtet, der einer möglichst raschen Information des Anfragenden über die Auffassung des BMF zu vorgelegten Zweifelsfragen, die bei Anwendung des internationalen Steuerrechts aufgetreten sind, dienen soll. Die inzwischen etwa 3.400 vom BMF bearbeiteten Fälle sind unter <https://findok.bmf.gv.at> abrufbar. *Loukota* SWI 1997, 94 (94).

15 Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, RV 1670 BlgNR XXV. GP.

16 Die zwischen Deutschland und Österreich bestehenden Übereinstimmungen bei der Auswahl der MLI-Positionen finden sich in einer Übersicht bei *Jirousek/Zöhner/Dziwinski* ÖStZ 2017, 393 (398 f.) und können unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm> in beta-Version in der „MLI Matching Database“ abgerufen werden.

17 Gemäß Art. 273 AEUV ist „... der Gerichtshof ... für jede mit dem Gegenstand der Verträge in Zusammenhang stehende Streitigkeit zwischen Mitgliedstaaten zuständig, wenn diese bei ihm aufgrund eines Schiedsvertrags anhängig gemacht wird.“ Der EuGH hatte aufgrund eines deutsch-österreichischen Besteuerungskonflikts erstmals die Gelegenheit, auf Grundlage des Art. 25 Abs. 5 DBA-DE-AT eine Entscheidung mit Pioniercharakter zu treffen. *Lang* SWI 2017, 507 (517).

18 *Jirousek* SWK 2017, 1186 (1186).

19 Schlussanträge GA Mengozzi v. 27.4.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, BeckRS 2017, 111740.

20 *Jirousek* SWI 2017, 300 (300 ff.).

21 *Sadlo* ÖStZ 2017, 239 (239).

Anordnungsbefugnis wurde von GA *Mengozzi* (und letztlich auch vom EuGH) verneint.²² Allerdings sind Deutschland und Österreich übereingekommen, im Einklang mit dem Geist der Schiedsvereinbarung in Art. 25 Abs. 5 DBA und dem Grundsatz von Treu und Glauben alle Konsequenzen aus einem Urteil des EuGH in der streitgegenständlichen Rechtssache zu ziehen und die sich daraus ergebenden Maßnahmen zu ergreifen.²³

Die zwischen 1996 und 1998 von der Bank Austria AG erworbenen Genussscheine vermittelten dieser zunächst einen Anspruch auf eine jährliche Ausschüttung nach einem festen Prozentsatz vom Nennwert, wobei im Falle eines durch die Ausschüttung bedingten Bilanzverlustes die Vergütung entsprechend reduziert wurde. In späteren Jahren wurde der Genussscheinzeichnerin jedoch ein Nachzahlungsrecht eingeräumt. Eine Beteiligung am Liquidationserlös hat nicht bestanden. Wäre die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zahlungen für die Bedienung des Genussscheines weggefallen, hätte der Emittent diese Genussscheine kündigen können.²⁴

Der EuGH folgte den Schlussanträgen von GA *Mengozzi* und hielt einleitend fest, dass trotz der in Art. 3 Abs. 2 DBA enthaltenen „*lex fori*-Klausel“ der in Art. 11 Abs. 2 DBA enthaltene Wortlaut „*Forderungen mit Gewinnbeteiligung*“ in Übereinstimmung mit Art. 31 Abs. 1 WVK nach völkerrechtlichen Methoden auszulegen sei.²⁵ Zunächst sei zur gewöhnlichen Bedeutung des Begriffs „*Gewinnbeteiligung*“ festzustellen, dass sowohl der allgemeine Sprachgebrauch als auch die allgemein anerkannten Rechnungslegungsstandards auf eine Bedeutung hinweisen würden, zu der die Möglichkeit gehört, an den positiven Jahresergebnissen eines Unternehmens beteiligt zu werden. Das bedeute gewöhnlich eine Veränderlichkeit und Unvorhersehbarkeit der Jahresergebnisse risikobehafteter Geschäftstätigkeit. Die Beteiligung an Gewinn vermittele idR einen Anspruch auf Auszahlung eines zu Beginn des Geschäftsjahres unbekanntes Betrages, der sich von einem zum anderen Geschäftsjahr ändern kann und im Übrigen gleich null sein könne.²⁶ Außerdem sei festzuhalten, dass der Begriff „*Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung*“ in Art. 11 Abs. 2 DBA vor einer Aufzählung stehe, die seiner Veranschaulichung diene und in der drei Arten von Finanzinstrumenten genannt seien. Nämlich Einkünfte stiller Gesellschafter, aus Gewinnobligationen und partiarischen Darlehen, deren gemeinsames Merkmal es sei, dass sich die Vergütung in Abhängigkeit vom Jahresgewinn des Emittenten ändern kann.²⁷

Interessant ist der Hinweis des EuGH, wonach Art. 11 Abs. 2 DBA eine Ausnahme von dem in Art. 11 Abs. 1 DBA geregelten Grundsatz darstelle, der allein dem Nutzungs-

berechtigten von Zinsen das Besteuerungsrecht daran zuteilt. Die Ausnahmebestimmung erlaube „auch“ dem Quellenstaat eine Besteuerung und verpflichte den Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten der Zinsen, die vom Quellenstaat einbehaltene Steuer anzurechnen.²⁸ In Anbetracht dieser allgemeinen Systematik sowie der Zielsetzung des DBA, die darin bestünde, die rechtliche Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zwischen den beiden Vertragsstaaten soweit wie möglich zu verhindern, sei das Kriterium für die Zulässigkeit einer Ausnahme von der vereinbarten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, nämlich das Vorliegen einer Gewinnbeteiligung eng auszulegen.²⁹ Eine weite Auslegung könne nämlich die Tragweite des Art. 11 Abs. 1 DBA-DE einschränken, der durch eine strikte Aufteilung der Befugnisse zur Zinsbesteuerung jede Doppelbesteuerung verhindern soll, während eine Anwendung des Art. 11 Abs. 2 DBA-DE dazu führe, deren schädliche Auswirkungen auf das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes nur durch die Anrechnungsregel in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 Buchst. b des DBA-DE-AT abgemildert werde.³⁰

Letztlich kam der EuGH zu dem Schluss, dass die für die Zeichnung der Genussscheine vereinbarte Vergütung zwar die Besonderheit aufweise, dass sie in gewinnlosen Jahren des Emittenten gemindert oder ausgesetzt und in späteren Jahren nachgeholt werde, was aber nicht bedeuten könne, dass die jährliche Zinszahlung von dem Erzielen eines hinreichenden Bilanzgewinns im selben Geschäftsjahr abhängig sei. Deshalb sei der Begriff „*Forderungen mit Gewinnbeteiligung*“ in Art. 11 Abs. 2 DBA dahingehend auszulegen, dass dieser die streitgegenständlichen Genussscheine nicht umfasse. Mangels „*Anordnungsbefugnis*“ gab der EuGH den wechselseitigen Anträgen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich, die Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen Steuer anzuordnen, nicht statt, wies aber darauf hin, dass es Sache der beiden Staaten sei, „in loyaler Zusammenarbeit die Konsequenzen aus dem vorliegenden Urteil zu ziehen“.³¹

3. Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung

3.1 Werkvertrag oder Arbeitnehmerüberlassung

Die Abgrenzung von *Werkverträgen* und Verträgen betreffend die *Überlassung von Arbeitskräften* („*Personalleasing*“, „*Arbeitskräftegestellung*“) ist für die steuerliche Behandlung in Österreich fätiger, aber in Deutschland ansässiger Unternehmen von besonderer Bedeutung.³² Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 öEStG sind Einkünfte „... aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung ...“ auch dann beschränkt steuerpflichtig, wenn der ausländische Unterneh-

22 Schlussanträge GA *Mengozzi* v. 27.4.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, BeckRS 2017, 111740 Rn. 59; EuGH v. 12.9.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, IStR 2017, 866 Rn. 56.

23 *Sadlo* ÖStZ 2017, 239 (239).

24 EuGH v. 12.9.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, IStR 2017, 866 Rn. 12.

25 EuGH v. 12.9.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, IStR 2017, 866 Rn. 39.

26 EuGH v. 12.9.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, IStR 2017, 866 Rn. 41.

27 EuGH v. 12.9.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, IStR 2017, 866 Rn. 44 ff.

28 EuGH v. 12.9.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, IStR 2017, 866 Rn. 48.

29 EuGH v. 12.9.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, IStR 2017, 866 Rn. 49.

30 EuGH v. 12.9.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, IStR 2017, 866 Rn. 50.

31 EuGH v. 12.9.2017 – C-648/15, Österreich/Deutschland, IStR 2017, 866 Rn. 58.

32 *Bentlinger* WT 2017, 29 (29 ff.).

AUFsätze

mer keine inländische Betriebsstätte unterhält und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist. Gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 öEStG ist in solchen Fällen die Einkommensteuer durch einen 20%igen Steuerabzug (§ 100 Abs. 1 öEStG) zu erheben. Schuldner der Abzugssteuer ist der ausländische Empfänger der Einkünfte, der inländische Vergütungsschuldner haftet jedoch für die gesetzeskonforme Abfuhr der Steuerbeträge (§ 100 Abs. 2 öEStG). Wird ein im Ausland ansässiges Unternehmen in Österreich hingegen im Rahmen eines *Werkvertrages* tätig, besteht beschränkte Steuerpflicht nur dann, wenn Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 öEStG) bezogen werden, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt (§ 98 Z 3 TS 1, 2, 3 öEStG). Den Vergütungsschuldner trifft in diesen Fällen aber keine Verpflichtung zu einem Steuereinbehalt.³³

3.2 Werkverträge im DBA-DE-AT

Ist ein in Deutschland ansässiges Unternehmen im Rahmen eines *Werkvertrages* in Österreich tätig, findet das Betriebsstättenprinzip (Art. 7 iVm Art. 5 DBA) Anwendung. Art. 7 DBA folgt dabei der Fassung des OECD-MA vor dem Update 2010, so dass aus österreichischer Sicht die Grundsätze des „*Authorized OECD-Approach*“ (AOA), der letztlich eine uneingeschränkte Selbständigkeit der Betriebsstätte fingiert, anders als in Deutschland nicht zur Anwendung kommen können.³⁴ Denn bislang enthält keines der von Österreich abgeschlossenen und in Rechtskraft befindlichen DBA eine Art. 7 idF des Update des OECD-MA 2010 nachgebildete Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne. In einer „*Reservation*“ zu Art. 7 OECD-MA idF des Update 2017 hat sich Österreich sogar vorbehalten, in seinen DBA die Version des Art. 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 zu verwenden.³⁵

3.3 Arbeitnehmerüberlassung im DBA-DE-AT

3.3.1 Der Arbeitgeberbegriff in DBA-DE-AT

Nach der Grundregel des Art. 15 Abs. 1 DBA dürfen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich im *Tätigkeitsstaat* besteuert werden. Art. 15 Abs. 2 DBA enthält jedoch eine *Rückfallklausel*, die dem Ansässigkeitsstaat der Person das Besteuerungsrecht überlässt, wenn sich diese im Tätigkeitsstaat nicht länger als 183 Tage im Kalenderjahr aufhält (Art. 15 Abs. 1 Buchst. a DBA) und die Vergütungen

von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist (Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA) und die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat (Art. 15 Abs. 2 Buchst. c DBA). Die drei Tatbestandsmerkmale müssen also kumulativ erfüllt sein.

Bis zum richtungsweisenden Urteil des VwGH³⁶ hat die österreichische Finanzverwaltung – anders als Deutschland – den im DBA-Recht verwendeten, dem Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA nachgebildeten *Arbeitgeberbegriff* nach der „*lex-foi-Klausel*“ in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach *innerstaatlichem Steuerrecht* interpretiert. In „*rechtlicher Betrachtungsweise*“ wurde das überlassende Unternehmen als Arbeitgeber qualifiziert. Der österreichische VwGH hat hingegen den Schluss gezogen, dass der *DBA-rechtliche Begriff* „*Arbeitgeber*“ iSd Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht nach innerstaatlichem Steuerrecht, sondern „*aus dem Zusammenhang*“ eines DBA auszulegen sei. Nachdem ein Rückfall des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat voraussetze, dass die Vergütungen „... von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im andern Staat [Tätigkeitsstaat] ansässig ist ...“, und im Fall der Arbeitskräfteüberlassung diese Vergütungen vom beschäftigenden Unternehmen („*Beschäftigter*“) getragen würden, komme im Fall der Arbeitnehmerüberlassung nicht dem zivilrechtlichen, sondern dem „*wirtschaftlichen*“ Arbeitgeber – also dem Überlasser – die Arbeitgeberbereiensechaft iSd Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA zu.³⁷ Weitere Entscheidungen des österreichischen Bundesfinanzgerichtes (BFG)³⁸ und des VwGH³⁹ haben den Tenor der Grundsatzentscheidung des VwGH aus 2013 übernommen. Die österreichische Finanzverwaltung ist dem Urteil des VwGH vollinhaltlich gefolgt und hat durch Erlass⁴⁰ festgehalten, dass im Fall einer internationalen Arbeitnehmerüberlassung ab Veröffentlichung des Erlasses die DBA-rechtliche Arbeitgeberbereiensechaft dem Beschäftigter (Gestellungsnehmer) zukommt.

3.3.2 Arbeitskräfteüberlassung aus DE nach AT

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 öEStG unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 öEStG), die im Inland *ausgeübt* oder *verwertet* wird oder worden ist, der beschränkten Steuerpflicht in Österreich. Eine Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat allerdings zu unterbleiben, wenn die Einkünfte *wirtschaftlich* bereits gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 öEStG erfasst worden sind. Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 vierter TS öEStG unterliegen (ua) Einkünfte „*aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung*“ der beschränkten Steuerpflicht. Wenn also von der Gestellungsver-

33 Ein von der österreichischen Finanzverwaltung der Abgrenzung von Werk- bzw. Dienstleistungsverträgen („*Aktivleistungen*“) und Verträgen zur Überlassung von Arbeitskräften („*Passivleistungen*“) zugrunde gelegter Kriterienkatalog findet sich in *Bendlinger WT* 2017, 29 (30).

34 Anders als Deutschland geht Österreich davon aus, dass eine vollinhaltliche Anwendung des AOA eine Übernahme des Art. 7 idF des Update 2010 in die von Österreich abgeschlossenen DBA erfordert. Der AOA hat in Österreich daher nur insoweit rechtliche Relevanz, als er mit dem OECD-MK idF 2008 zu Art. 7 OECD-MA nicht in Widerspruch steht. Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010) Rn. 181, AÖF 2010, 221. *Bendlinger TPI* 2017, 58 (65).

35 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 21 November 2017), Rz. 96 zu Art. 7 OECD-MA.

36 VwGH v. 22.5.2013 – 2009/13/0031.

37 *Schmidjell-Dommes IStR* 2014, 762 (762 ff.); *Novosell/Patloch ASoK* 2014, 369 (369 ff.); *Haas SWK* 2014, 983 (983 ff.).

38 BFG v. 25.3.2016 – RV/7104629/2015; v. 6.7.2016 – RV/3100632/2015; v. 6.4.2017 – RV/7104326/2016; v. 22.4.2017 – RV/7106276/2016.

39 VwGH v. 31.7.2013 – 2010/13/0003; v. 26.3.2014 – 2010/13/0089.

40 Erlass BMF-010221/0362-VI/8/2014 v. 12.6.2014, Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellung (BFM-Erlass AG).

AUFsätze

gütung die für das Gestellungsentgelt in § 99 Abs. 1 Z 5 öEStG vorgesehene 20%ige Quellensteuer einbehalten worden ist, ist damit auch die (*Lohn-*)*Steuer* der beschränkt steuerpflichtigen, nach Österreich überlassenen Arbeitnehmer abgegolten.⁴¹

Der Steuereinbehalt, der von der *gesamten Gestellungsvergütung* vorzunehmen ist, welche auch die vom Gesteller auf die reinen Arbeitslöhne aufgeschlagenen Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und den Gewinnaufschlag umfasst, kann nur dann vermieden werden, wenn für die überlassenen Arbeitskräfte *vom überlassenden Unternehmen* ein (freiwilliger) Lohnsteuerabzug vorgenommen wird, auf dessen Grundlage beim *FA Bruck Eisenstadt Oberwart*⁴² ein *Befreiungsbescheid* beantragt werden kann.⁴³ Legt der ausländische Überlasser dem österreichischen Beschäftigten diesen Bescheid vor, ist der Beschäftigte berechtigt, vom 20%igen Steuereinbehalt Abstand zu nehmen.⁴⁴ Bei *konzerninternen Personalüberlassungen* kann eine Entlastung gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 öEStG hingegen *unmittelbar an der Quelle* (ohne Befreiungsbescheid) vorgenommen werden, wenn die ausländische Konzerngesellschaft oder alternativ dazu der inländische Beschäftigte den freiwilligen Lohnsteuerabzug vornimmt („*shadow payroll*“). Wird kein Lohnsteuerabzug vorgenommen, kann nur der unter Art. 7 OECD-MA fallende Teil der Gestellungsvergütung (insb. Lohnnebenkosten, Gemeinkosten und Gewinnaufschlag) des gestellenden ausländischen Konzernunternehmens aus der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 Z 5 öEStG ausgeschieden werden.⁴⁵ Denn diese Entgeltbestandteile dürfen DBA-rechtlich mangels Betriebsstätte des ausländischen Überlassers in Österreich nicht besteuert werden.⁴⁶

3.3.3 Gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung – Sonderregelung in Art. 15 Abs. 3 DBA-DE-AT

Art. 15 Abs. 3 DBA enthält eine Sonderregelung, wonach auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA keine Anwendung findet.⁴⁷ Die in Art. 15 Abs. 2 Buchst. a DBA vorgesehene 183-Tage-Regel ist im Verhältnis zu Deutschland also unter Ausblendung des Arbeitgeberbegriffs anzuwenden.

41 Waser in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern I: Abzugsteuer nach § 99 EStG, 2016, 186 ff.

42 Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 AVOG ist das FA Bruck Eisenstadt Oberwart für die aufgrund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben zentral zuständig und gemäß Erlass des BMF v. 10.3.2006 – BMF-010221/0101-IV/2006, AÖF 2006, 127, geändert durch BMF-Erlass v. 12.6.2014 – BMF-010221/0362-VI/8/2014, AV Nr. 102/2014 auch für die Ausstellung von Befreiungsbescheiden.

43 BMF-Erlass AG Rn. 4.

44 Erlass BMF v. 10.3.2006 – BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF 2006, 127, geändert durch BMF v. 12.6.2014 – BMF-010221/0362-VI/8/2014, AV Nr. 102/2014, Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte.

45 BMF-Erlass AG Rn. 4.

46 EAS 2682 v. 16.12.2005; EAS 3367 v. 13.10.2015; OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA idF Update 2017 Rn. 39; Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 3. Aufl. 2016, 100 ff.

47 Gemäß Art. 15 Abs. 3 DBA findet Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA (entspricht Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA) keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält.

Die Wirkung der „183-Tage-Regel“ geht nur dann verloren, wenn das in einem Vertragsstaat ansässige arbeitnehmerüberlassende Unternehmen im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte unterhält, von der die Vergütung getragen wird.⁴⁸ Während die österreichische Finanzverwaltung in der Vergangenheit diese Bestimmung sowohl auf gewerbliche als auch konzerninterne Überlassungsfälle angewandt hatte⁴⁹, wollte Deutschland diese Regel nur auf die *gewerbliche Überlassung von Arbeitnehmern* angewandt wissen, nicht jedoch auf die *Arbeitnehmerüberlassung im Konzern*. Von deutscher Seite wurden konzerninterne Überlassungen jedoch vom Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 3 DBA ausgeschlossen und unter Art. 15 Abs. 2 Buchst. a DBA subsumiert.

3.3.4 Arbeitnehmerüberlassung im Konzern

Inzwischen folgt die österreichische Finanzverwaltung der deutschen Rechtsauffassung.⁵⁰ Auch der VwGH⁵¹ hat bestätigt, dass Art. 15 Abs. 3 DBA eng auszulegen sei und *nur auf die gewerbliche Arbeitskräfteüberlassung* bezogen werden müsse. Im konzerninternen Verhältnis gilt in Österreich deshalb die durch den VwGH geschaffene neue Rechtslage, wonach das *beschäftigende Konzernunternehmen* als „*wirtschaftlicher Arbeitgeber*“ zu qualifizieren ist, und die von den deutschen Arbeitnehmern bezogenen Vergütungen ab dem ersten Einsatztag in Österreich steuerpflichtig sind.

Belässt es die deutsche Konzerngesellschaft bei dem *20%igen Steuereinbehalt*, so werden damit (wirtschaftlich betrachtet) die Arbeitslöhne der überlassenen Arbeitnehmer besteuert. Allerdings kann ausländischen Finanzverwaltungen gegenüber nicht nachgewiesen werden, dass der Steuerabzug von den Einkünften der überlassenen Arbeitnehmer erhoben worden ist, da gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 iVm § 99 Abs. 1 Z 5 EStG *Schuldner der Quellensteuer* nicht der Arbeitnehmer, sondern vielmehr das *überlassende Unternehmen* ist. Das kann zur Folge haben, dass in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern eine Steuerentlastung in Deutschland verweigert wird, weil die Besteuerung ihrer auf Österreich-Tätigkeiten entfallenden Bezüge nicht nachgewiesen werden kann. Mit dieser Problematik konfrontiert hat das österreichische BMF auf die Möglichkeit der Einleitung eines Verständigungsverfahrens bzw. abzuschließender Konsultationsvereinbarungen hingewiesen, sollten davon betroffenen beschränkt steuerpflichtigen Personen eine Freistellung oder Anrechnung der österreichischen Steuer verwehrt werden.⁵² Eine aus der Sicht der Praxis unbefriedigende Lösung.

Auch in Fällen einer *Dauer von drei Monaten unterschreitenden Arbeitnehmerüberlassung im Konzern* kann es bei der Entsendung deutscher Arbeitnehmer nach Österreich zu Besteuerungskonflikten kommen. Nachdem Österreich den überlassenen Arbeitnehmer ab dem ersten Einsatztag besteuert, Deutschland jedoch erst ab einem dreimonatigen Ein-

48 Protokoll zum DBA Rn. 6 zu Art. 15 Abs. 2 und 3.

49 Schmidjell-Dommes SWI 2014, 494 (494 ff.).

50 BMF-Erlass AG Rn. 5; EAS 3375 v. 31.10.2016.

51 VwGH v. 22.2.2017 – 2014/13/0011. Schmidjell-Dommes SWI 2017, 497 (497 ff.).

52 EAS 2750 v. 26.6.2006; EAS 2848 v. 22.5.2007.

AUFsätze

satz⁵³ wirtschaftliche Arbeitgeberbereinschaft des beschäftigenden Konzernunternehmens unterstellt, kann die daraus resultierende Doppelbesteuerung nur im Wege eines *Verständigungs- bzw. Schiedsverfahrens* (Art. 25 OECD-MA) bereinigt werden.

Bedenkt man, dass nach der Rechtsprechung der deutschen und österreichischen Höchstgerichte die in einem DBA verwendeten und im DBA selbst nicht definierten Begriffe „*autonom*“ auszulegen sind, und aus dem Wortlaut des Art. 15 Abs. 3 DBA eine Unterscheidung zwischen gewerblicher Arbeitnehmerüberlassung und jener im Konzern *nicht ableitbar* ist, ist zu bezweifeln, ob der Ausschluss der Arbeitnehmerüberlassung im Konzern mit dem mit Art. 15 Abs. 3 DBA intendierten Zweck vereinbar ist.

3.3.5 Dreiecksüberlassungen

In Zusammenhang mit der Auslegung des Art. 15 Abs. 3 DBA ist allerdings unklar, ob die 183-Tage-Regelung auch dann anwendbar ist, wenn ein in Österreich ansässiges überlassendes Unternehmen Arbeitnehmer an einen österreichischen Beschäftigten überlässt, der seinerseits diese Arbeitnehmer auf seiner *deutschen Betriebsstätte* einsetzt. In Rn. 6 des Schlussprotokolls zu Art. 15 Abs. 2 und 3 DBA heißt es, dass Einvernehmen darüber besteht, dass im Fall der in Abs. 3 erwähnten Arbeitnehmerüberlassung die „183-Tage-Klausel“ zur Anwendung kommt. Die Wirkung dieser „*Schonfrist*“ soll nur dann verloren gehen, wenn „... *das in einem Vertragsstaat ansässige arbeitnehmerüberlassende Unternehmen im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte unterhält, die diese Vergütungen trägt* ...“.

Wird also ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer im Wege einer gewerblichen Arbeitskräfteüberlassung bei einem in Deutschland ansässigen Beschäftigten tätig – sei es in dessen Stammhaus oder auf dessen Betriebsstätte in Deutschland – so kommt gemäß Art. 15 DBA die 183-Tage-Regelung zur Anwendung. Wenn jedoch ein in Österreich ansässiger Überlasser an einen österreichischen Beschäftigten Arbeitnehmer gestellt, der diese auf seiner deutschen Betriebsstätte einsetzt, geht die deutsche Finanzverwaltung davon aus, dass die Ausnahmeregelung des Art. 15 Abs. 3 DBA nicht anwendbar ist. Der deutschen Interpretation ist allerdings der Wortlaut der *Rn. 6 des Schlussprotokolls zu Art. 15 Abs. 3 DBA entgegenzuhalten*, wonach die 183-Tage-Regelung auch dann zur Anwendung kommen soll, wenn das österreichische Leihpersonal auf einer deutschen Betriebsstätte des österreichischen Beschäftigten zum Einsatz kommt. Aus österreichischer Sicht wird die Anwendung der 183-Tage-Regelung nur dann versagt, wenn der *österreichische Überlasser in Deutschland eine Betriebsstätte unterhält, welche die Vergütungen trägt*.⁵⁴ Begründet damit, dass bei einer Arbeitskräfteüberlassung zwischen einem österreichischen Überlasser und einem österreichischen Beschäftigten ein rein innerstaatlicher Vorgang gegeben sei, der von DBA-rechtlichen Überlegungen zum Arbeitgeberwechsel nicht berührt würde. Wenn jedoch nur der österreichische Beschäftigte eine

deutsche Betriebsstätte unterhält, nicht jedoch das überlassende Unternehmen, habe das Besteuerungsrecht bei Arbeitseinsätzen von weniger als 183 Tagen aufgrund der Sonderregelung des Art. 15 Abs. 3 DBA in Österreich zu verbleiben.⁵⁵

Beim grenzüberschreitenden Einsatz von Arbeitskräften im Konzern ist zusätzlich zu prüfen, ob tatsächlich eine Arbeitskräfteüberlassung vorliegt, mit der Folge, dass der Beschäftigte als wirtschaftlicher Arbeitgeber zu qualifizieren ist. Werden zB Arbeitnehmer zu Ausbildungszwecken von Deutschland nach Österreich entsandt und hätte ein unabhängiges drittes Unternehmen die Arbeitskräfte nur *unentgeltlich als Trainees* im Rahmen eines Praktikums aufgenommen, kann davon ausgegangen werden, dass die österreichische Konzerngesellschaft nicht zur Arbeitgeberin wird und die 183-Tage-Regelung sehr wohl Anwendung finden kann.⁵⁶

4. Kapitalertragsteuer auf Dividenden von DE nach AT

4.1 Dividenden an eine österreichische Holdinggesellschaft mit einer natürlichen Person als Gesellschafter⁵⁷

Gewinnausschüttungen in Deutschland ansässiger Kapitalgesellschaften, deren Gesellschaftsanteile von österreichischen Kapitalgesellschaften gehalten werden, sind von der deutschen Kapitalertragsteuer (KESt) zu entlasten, wenn die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR)⁵⁸ erfüllt sind. Deutschland hat die nach der MTR bei Gewinnausschüttungen ins Ausland gebotene KESt-Befreiung in § 43b EStG umgesetzt, sich jedoch in § 50d EStG vorbehalten, unter gewissen Voraussetzungen die *KESt-Entlastung* zu verweigern. Das hat *Doppelbesteuerung* zur Folge, die ohne Inanspruchnahme des Rechtsmittelweges und allenfalls Befassung des EuGH nicht gelöst werden kann. Dieses deutsch-österreichische Dilemma wird in der Folge anhand von *drei konkreten Beispielen* dargestellt.

Im ersten Fall geht es um die in Österreich ansässige Frau A, die alleinige Gesellschafterin der ebenfalls in Österreich ansässigen AT GmbH ist. Die AT GmbH ist eine reine Holdinggesellschaft, die alle Anteile an der in Deutschland operativ tätigen DE GmbH hält. Die Gewinnausschüttung der DE GmbH an die AT GmbH unterliegt gemäß § 50d Abs. 1 S. 2 EStG der 26,38%igen deutschen KESt (25 % KESt plus 5,5 % Solidaritätszuschlag). Unter den in § 43b EStG vorgesehenen Voraussetzungen ist eine *Entlastung an der Quelle* oder eine *Rückzahlung* grundsätzlich möglich. Gemäß § 50d Abs. 3 EStG hat die AT GmbH jedoch *keinen Anspruch auf vollständige oder teilweise Entlastung* von deutscher KESt, „... *soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erziel-*

53 Kollmann/Oberbauer SWI 2016, 196 f.

54 EAS 3376 v. 17.1.2017.

55 In Anlehnung an EAS 3338 v. 24.9.2013.

56 Richtlinie 2011/96/EU des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl. 2011 L 345, 14; Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates v. 27.1.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. 2015 L 21, 1.

53 BMF v. 12.11.2014 – IV B 2 – S 1300/08/10027, BeckVerw 292340 Rn. 112.

54 Hofmann/Waser SWI 2015, 421; EAS 3368 v. 27.10.2015.

AUFsätze

ten, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie

- in Bezug auf die Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
- die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftsbetrieb angemessenen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.⁵⁹

Die deutsche Finanzverwaltung qualifiziert deshalb die AT GmbH als nicht zur KEST-Entlastung berechnete Holdinggesellschaft und ordnete deshalb die Dividenden steuerlich der natürlichen Person (Frau A) als Gesellschafterin der AT GmbH zu. Das hat zur Folge, dass gemäß § 50d Abs. 1 S. 2 EStG iVm Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBA-DE die deutsche KEST nur auf 15 % reduziert werden kann, so dass Deutschland nur die Differenz zwischen 15 % und der 26,38%igen deutschen KEST rückerstattet. In Österreich sind die von der DE GmbH an die AT GmbH bezahlten Dividenden gemäß § 10 Abs. 2 öKStG („internationale Schachtelbeteiligung“) steuerfrei, was eine Anrechnung der deutschen KEST auf Ebene der DE GmbH ausschließt. Auf den ersten Blick scheitert eine Anrechnung der deutschen KEST auf die von den Gewinnausschüttungen der AT GmbH an Frau A einzubehaltenden KEST daran, dass aus österreichischer Sicht die deutsche Dividende der DE GmbH dem österreichischen (unmittelbaren) Gesellschafter (also AT GmbH) zugerechnet wird, aus deutscher Sicht jedoch Frau A, welche die aus deutscher Sicht Nutzungsberechtigte ist („bilateraler Zurechnungskonflikt“).

Das österreichische BMF hat sich in der Einzelerledigung „EAS 3338“ jedoch dazu bereit erklärt, diese doppelte „Sukzessivbesteuerung“⁶⁰ im Wege einer „Kulanzlösung“ zu beseitigen. Nach Ansicht des BMF handle es sich dabei um einen Grenzfall juristischer Doppelbesteuerung.⁶¹ Frau A wird erlaubt, die von Deutschland einbehaltene KEST insoweit auf die Dividenden-KEST der von Frau A von der AT GmbH bezogenen Gewinnausschüttung anzurechnen, als darin die mit deutscher KEST vorbelasteten deutschen Dividenden enthalten sind. Denn es entspreche österreichischer, auf den OECD-Partnership-Report⁶² zurückgehender Verwaltungspraxis, die durch Unterschiede im nationalen Steuerrecht verursachten Zurechnungskonflikte auf Grundlage des Art. 23 OECD-MA (im konkreten Fall Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DBA) zu lösen.⁶³ Wenn Frau A daher nachweisen kann, in welchem Ausmaß die in Deutschland mit KEST vorbelastete Gewinnausschüttung in der Ausschüttung der inländischen GmbH enthalten ist, lässt es die österreichische Finanzverwaltung zu, die vorbelastende deutsche KEST im Ausmaß von 15 % der deutschen Bruttogewinnausschüttung auf die von der an Frau A fließenden Dividende einbehaltene österreichische KEST anzurechnen.⁶⁴

4.2 Dividenden an eine österreichische Holdinggesellschaft mit einer österreichischen Privatstiftung als Gesellschafter⁶⁵

Im zweiten Fall ist der in Österreich ansässige Herr B Begünstigter einer österreichischen Privatstiftung (PS), die ihrerseits über die vermögensverwaltende AT GmbH Anteile an der in Deutschland ansässigen DE GmbH hält. Die DE GmbH behält von der Gewinnausschüttung 26,38 % deutsche KEST ein (25 % KEST plus 5,5 % Solidaritätszuschlag) und führt diese an die deutsche Finanzverwaltung ab. Die AT GmbH beantragt daraufhin auf Grundlage der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) die vollständige Rückerstattung der deutschen KEST.

Auch in diesem Fall verweigert die deutsche Finanzverwaltung gestützt auf § 50d Abs. 3 EStG eine vollständige KEST-Entlastung. Anders als unter Pkt. 4.1 ist nicht eine natürliche Person, sondern eine österreichische PS Gesellschafterin der DE-GmbH. In den Stiftungszuwendungen der PS an Herrn B steckt ua auch die mit deutscher KEST vorbelastete Gewinnausschüttung der AT GmbH („indirekte Doppelbesteuerung“). Die „Durchreichung“ der Ausschüttung durch die Stiftung passe daher nach Ansicht des österreichischen BMF nicht mehr in das sich aus dem Wortlaut des § 50d EStG ergebende Tatbestandsbild. Die PS ist die an der DE GmbH beteiligte Person, die in Deutschland bei unmittelbarer Beteiligung gemäß Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBA nur einen Anspruch auf eine DBA-rechtliche KEST-Herabsetzung auf 15 % hätte. Der Sekundäreinkünftefluss von der GmbH an die Stiftung unterliegt, anders als im obigen Fall, keiner österreichischen KEST, auf die eine Anrechnung deutscher KEST vorgenommen werden könnte.⁶⁶ Diese „wirtschaftliche Doppelbesteuerung“ könnte nur im Rechtsmittelweg in Deutschland beseitigt werden, argumentiert mit der Unvereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit den Vorgaben der MTR.

4.3 Dividenden an eine österreichische Personengesellschaft mit einer Kapitalgesellschaft als Kommanditist⁶⁷

Die AT KG mit Sitz in Österreich hält alle Anteile an der DE GmbH. Kommanditistin der AT KG ist die in Österreich ansässige Frau C. Allein haftender (anteilsloser) Komplementär ist die B GmbH. Die DE GmbH schüttet ihren Gewinn unter Einbehalt und Abführung deutscher KEST iHv 26,38 % an die AT KG aus. Die AT GmbH als mittelbarer Gesellschafter der DE GmbH beantragt die vollständige Rückerstattung der deutschen KEST. Gemäß § 43b Abs. 2 EStG gilt als Voraussetzung für eine vollständige Entlastung von deutscher KEST, dass eine EU-Muttergesellschaft zum Zeitpunkt der Entstehung der KEST gemäß § 44 Abs. 1 S. 2 EStG nachweislich zu mindestens 10 % unmittelbar am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt ist. Aus deutscher Sicht ist trotz der aus deutscher und österreichischer Sicht gegebenen steuerlichen Transparenz der DE KG durch deren Zwischenschaltung keine „unmittelbare“ Beteiligung der AT GmbH an

59 Dazu BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 – S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, ISr 2012, 234 Tz. 5.1.

60 EAS 3359 v. 5.4.2016.

61 EAS 3359 v. 5.4.2016.

62 OECD, Issues in International Taxation No. 6, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (1999).

63 Rn. 32.8. OECD-MK zu Art. 23A und Art. 23B OECD-MA.

64 § 1 Abs. 2 Auslands-KEST-VO 2003, BGBl. II 2003, 393.

65 In Anlehnung an EAS 3338 v. 24.9.2013.

66 Verweis auf EAS 3350 v. 29.2.2014.

67 öBGBI. I 2009, 52.

AUFsätze

der DE GmbH gegeben, da aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung diesbezüglich die *gesellschaftsrechtliche Beziehung* maßgeblich ist. Wenngleich die MTR keine unmittelbare Beteiligung fordert, entspricht dieses Auslegungsergebnis aus deutscher Sicht der MTR, da Art. 1 Abs. 1 MTR auf „Gesellschaften“ Bezug nimmt und Art. 3 Buchst. a MTR darauf verweist, dass als Muttergesellschaft eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates gilt, die die Bedingungen des Art. 2 erfüllt und die einen Anteil „... am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates hält“. Daraus sei abzuleiten, dass es auf ein *unmittelbares gesellschaftsrechtliches Band* zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft ankomme.

Erwähnt sei, dass im *umgekehrten Fall*, also bei Gewinnausschüttungen österreichischer Kapitalgesellschaften an transparente deutsche Personengesellschaften mit dahinterstehenden Kapitalgesellschaften als Gesellschafter, eine Entlastung von österreichischer KESt gewährt würde. In Österreich wurde das Unmittelbarkeitserfordernis im Zuge des BBG 2009⁶⁸ in § 94a Abs. 1 Z 1 öEStG beseitigt, der diesbezüglich materiell § 94 Z 2 öEStG in aktueller Fassung entspricht. Aber schon vor dieser Anpassung wurde vom BMF die Auffassung vertreten, dass die MTR nicht zwischen unmittelbar und mittelbar gehaltenen Beteiligungen unterscheidet. Denn im Interesse einer richtlinienkonformen Auslegung nationalen Steuerrechts sei das Unmittelbarkeitserfordernis – Gegenseitigkeit vorausgesetzt – auch dann erfüllt, wenn sämtliche daran beteiligten Kapitalgesellschaften in Mitgliedstaaten der EU ansässig sind.⁶⁹

4.4 Verweigerung der KESt-Entlastung in Deutschland – Widerspruch gegen Gemeinschaftsrecht?

Das FG Köln hatte sich in zwei Beschwerden mit der Frage auseinanderzusetzen, ob die vom deutschen Gesetzgeber in § 50d Abs. 3 EStG idF des JStG 2007 zur Verhinderung von Missbrauch vorgesehenen Kriterien, die eine Entlastung von der deutschen KESt unter den dargestellten Umständen verweigern, mit Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Aufgrund bestehender Zweifel an dieser Vereinbarkeit hat das FG Köln die Frage gemäß Art. 267 AEUV dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt (C-504/16, *Deister Holding*⁷⁰, und C-613/16, *Juhler Holding*⁷¹). In beiden Verfahren ging es um EU-Muttergesellschaften, die grundsätzlich die in der Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435/EWG (MTRL)⁷² vorgesehene KESt-Entlastung hätten in Anspruch nehmen können. Die MTR regelt, dass Dividendenflüsse einer EU-Tochter- an eine EU-Muttergesellschaft vom KESt-Einbehalt freizustellen sind, um eine Mehrfachbesteuerung innerhalb der EU zu vermeiden. Art. 1 Abs. 2 MTRL weist allerdings darauf hin, dass die MTRL der Anwendung einzelstaatlicher oder ver-

traglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen nicht entgegensteht. Im deutschen EStG findet sich eine solche Vorschrift zur Missbrauchsvermeidung in § 50d Abs. 3 EStG.

In den beiden, dem EuGH zur Entscheidung vorgelegten, Fällen sind die Klägerinnen in EU-Mitgliedstaaten ansässige Kapitalgesellschaften („*Deister Holding*“ ansässig in den Niederlanden, und „*Juhler Holding*“ ansässig in Dänemark), die beim beklagten BZSt die *Erstattung der von ihren Tochtergesellschaften einbehaltenen KESt beantragt* hatten. Das FG Köln sah die Anrufung des EuGH als geboten an, weil es Zweifel daran hatte, ob der in § 50d Abs. 3 EStG idF JStG 2007 vorgesehene Missbrauchstatbestand einerseits den Vorgaben in Art. 1 Abs. 2 MTRL entspricht und andererseits mit der *Niederlassungsfreiheit* (Art. 54 AEUV) vereinbar ist. Auf dem Prüfstand des EuGH steht § 50d Abs. 3 EStG idF JStG 2007. Die Bestimmung musste Deutschland mit Wirkung ab 7.12.2011 durch das BeitrRLUmsG⁷³ anpassen, weil die EU-Kommission diese Regelung aufgrund der starren 10 %-Grenze (S. 1 Nr. 2 EStG idF JStG 2007) als *unverhältnismäßig* beanstandet und im März 2010 ein offizielles *Vertragsverletzungsverfahren* gegen Deutschland eingeleitet hatte. Der neu gefasste § 50d Abs. 3 EStG schränkt den Anspruch einer ausländischen Gesellschaft nach §§ 43b, 50g EStG oder einem bestimmten DBA auf Befreiung oder Ermäßigung von Kapitalertrags- oder Abzugssteuern nach § 50a EStG nicht ein,

- soweit Personen an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, denen die Steuerentlastung zustände, wenn sie die Einkünfte *unmittelbar* erzielten (*persönliche Entlastungsberechtigung*), oder
- soweit die Funktionsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 S. 1 EStG (*sachliche Entlastungsberechtigung*) vorliegen (unschädliche Erträge), oder
- wenn § 50d Abs. 3 S. 5 EStG Anwendung findet.

§ 50d Abs. 3 Z 2 EStG, wonach auch dann die KESt-Entlastung versagt werden konnte, wenn die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielte, wurde im Zuge des BeitrRLUmsG eliminiert.

Auch die Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG kann die Zweifel des FG Köln nicht beseitigen. Wenngleich die Notwendigkeit der mindestens 10%igen eigenen Wirtschaftstätigkeit der EU-Muttergesellschaft zwar weggefallen ist, zeigt das Vergleichspaar „*Deutschland-Holding versus Auslandsholding*“ eine der Niederlassungsfreiheit widersprechende Ungleichbehandlung. Bereits in den Urteilen in den Rechtssachen „*Cadbury Schweppes*“⁷⁴ und „*Thin Cap Group Litigation*“⁷⁵ hat der EuGH aufgezeigt, dass nationale Maßnahmen zur Missbrauchsvermeidung nur dann mit dem Europarecht vereinbar sind, wenn diese „das spezifische Ziel der Beschränkung [verfolgen], Verhaltensweisen zu verhin-

68 BGBl. I 2009, 52.

69 EAS 2630 v. 1.8.2005. *Bendlinger/Kofler* ÖStZ 2005, 332 ff.; *Bendlinger/Kofler* ÖStZ 2005, 412 ff.

70 FG Köln v. 8.7.2016 – 2 K 2995/12, ISr 2016, 905 mAnm *Bozza-Bodden*.

71 FG Köln v. 31.8.2016 – 2 K 721/13, BeckRS 2017, 94053.

72 Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 2011 L 345, 8), geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU, ABl. 2013 L 141, 30.

73 Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2608.

74 EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, ISr 2006, 670 mAnm *Körner*, Rn. 64.

75 EuGH v. 13.3.2007 – C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, ISr 2007, 249 mAnm *Rainer, Schönfeld*.

AUFsätze

dern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“ Eine rein künstliche Gestaltung setzt also ein „subjektives Element“ voraus, nämlich das „Streben nach einem Steuervorteil“, und ein „objektives Element“, nämlich das Fehlen „einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung“. ⁷⁶ Insofern rechtfertigt die Inanspruchnahme relativer Steuervorteile noch keine Diskriminierung. ⁷⁷ Auch das Schrifttum geht davon aus, dass mangels eines in der MTR zum Ausdruck gebrachten expliziten „Tätigkeitserfordernisses“ eine in einem Mitgliedstaat ansässige Holdinggesellschaft die von ihren EU-Tochtergesellschaften bezogenen Dividenden KEST-befreit beziehen kann, es sei denn, es handelt sich bei der gesamten Konstruktion in „subjektiver“ und „objektiver“ Betrachtung um eine *rein künstliche Gestaltung*. Durch das Verbot der Merkmalsübertragung, der Notwendigkeit der Führung eines angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs, und durch den Ausschluss vermögensverwaltender Holdinggesellschaften von der KEST-Entlastungsmöglichkeit werden deutsche Gesellschafter anders behandelt als solche, die in anderen Mitgliedstaaten der EU ansässig sind.

Es ist mit Spannung zu erwarten, ob der EuGH in den Fällen „*Deister*“ und „*Juhler Holding*“, beides reine EU-Holding-Gesellschaften, das Vorhandensein wirtschaftlicher Tätigkeit iSd Niederlassungsfreiheit ⁷⁸ anerkennt bzw. die Mög-

lichkeit eines Gegenbeweises (Motivtests) ⁷⁹ für notwendig erachtet, um eine „rein künstliche Gestaltung“ zwecks Bewirkung eines Steuervorteils zu widerlegen. Die europaweite Dimension des Themas wird auch dadurch deutlich, dass neben den Fällen aus Deutschland beim EuGH auch französische ⁸⁰, belgische ⁸¹ und dänische ⁸² Verfahren zur gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit innerstaatlicher Missbrauchsabwehr anhängig sind. Die Entscheidung des EuGH ist mit Spannung zu erwarten.

5. Ausblick

Die wenigen Beispiele deutsch-österreichischer Besteuerungskonflikte zeigen, dass trotz gemeinsamer Rechtstradition, jahrzehntelanger DBA-Praxis und einer Vielzahl von Verständigungs- und Konsultationsvereinbarungen zwischen den beiden Staaten nach wie vor Auffassungsunterschiede über die Zuteilung von Besteuerungssubstrat grenzüberschreitend tätiger Unternehmen bestehen. Nach wie vor bestehen DBA-rechtlich nicht geklärte Interpretationslücken, die beide Staaten auf Grundlage des Art. 3 Abs. 2 DBA durch innerstaatliches Steuerrecht füllen wollen. Bilaterale Sondervereinbarungen, die vom OECD-MA abweichen und deshalb auch durch den OECD-MK nicht geklärt werden können, lassen die gerade im internationalen Steuerrecht so wichtige Rechtssicherheit leiden. Ein Beweis dafür, dass DBA-Vertragsstaaten anzuraten ist, sich beim Abschluss von DBA weitestgehend an internationalen Vertragsschablonen wie dem OECD-MA bzw. im Verhältnis zu Entwicklungsländern dem (unvermeidbaren) Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA) zu orientieren.

76 EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, IStR 2006, 670 mAnm Körner, Rn. 54.

77 *Kofler*, Kommentar zur Mutter-Tochter-Richtlinie, 2011, 207.

78 EuGH v. 25.7.1991 – C-221/89, *Factorame*, BeckRS 2004, 75196 Rn. 20; v. 4.10.1991 – C-246/89, *Kommission/Vereinigtes Königreich*, BeckRS 2004, 75408 Rn. 21.

79 EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, *Cadbury Schweppes*, IStR 2006, 670 mAnm Körner, Rn. 62.

80 Schlussanträge GA *Kokott* v. 19.1.2017 – C-6/16, *Egiom und Enka*, BeckRS 2017, 100280; *Pinetz/Plansky* SWI 2017, 189.

81 EuGH v. 26.10.2017 – C-39/16, *Argenta Spaarbank*, BeckRS 2017, 129103.

82 EuGH C-116/16, *T Denmark*; C-117/16, *Y Denmark*.