

Georg Kofler\*

## Schachteldividenden im neuen DBA mit Russland

### INTER-CORPORATE DIVIDENDS IN THE NEW TAX TREATY BETWEEN AUSTRIA AND RUSSIA

In order to benefit from the reduced withholding tax rate of 5 % according to paragraph 2 of Article 10 of the new Tax Treaty between Austria and Russia, a minimum holding percentage of 10 % as well as an absolute holding requirement exceeding 100.000 US\$ or an equivalent amount in any other currency is necessary. Georg Kofler undertakes a first interpretation of this provison.

**I. Überblick** Das im BGBl. III Nr. 10/2003 veröffentlichte Doppelbesteuerungsabkommen mit Russland ist gem. Art. 28 Abs. 2 für Fragen der Quellenbesteuerung seit 1. 1. 2003 anzuwenden und löst damit das alte Abkommen mit der Sowjetunion ab.<sup>1)</sup> Das neue Abkommen folgt dabei zwar weitgehend den Regeln des OECD-MA aus dem Jahr 1992,<sup>2)</sup> enthält jedoch in Art. 10 Abs. 2 für Schachteldividenden eine interessante Besonderheit: Grundsätzlich dem OECD-MA entsprechend wird das neben dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates bestehende Quellenbesteuerungsrecht für Portfolio dividenden auf 15 % und - bei 10%iger Mindestbeteiligung am Kapital - im Schachtelverhältnis auf 5 % begrenzt. Zusätzlich zu dieser prozentuellen Grenze bei Schachtelbeteiligungen muss aber für die Erlangung des ermäßigten Steuersatzes von 5 % „*die Beteiligung 100.000 US-Dollar oder den Gegenwert in anderer Währung*“ übersteigen. Eine ähnliche Regelung findet sich weder im alten Abkommen mit der Sowjetunion noch im OECD-MA, betragsmäßige Mindestbeteiligungserfordernisse sind aber in zahlreichen russischen Abkommen, z. B. auch in jenen mit Deutschland<sup>3)</sup> und der Schweiz<sup>4)</sup>, enthalten.<sup>5)</sup>

Diese betragsmäßige Mindestbeteiligungsgrenze wird in den Materialien damit begründet, dass in der Russischen Föderation das Mindestkapitalerfordernis für die Gründung einer Kapitalgesellschaft äußerst gering sei.<sup>6)</sup> Umgekehrt formuliert soll diese Regelung somit betragsmäßig größere Investitionen fördern, was insb. den Interessen Russlands als Kapitalimportland entspricht. Auch im Verhältnis zur Schweiz bestand die russische Seite auf einer solchen beitragsmäßigen Festlegung, weil wegen des Zerfalls des Rubels die prozentuelle Beteiligung von 20 % im schweizerisch-russischen Abkommen schon bei einem Kapitaleinsatz bestehen könnte, der die weitergehende Begünstigung einer Senkung der Quellenbesteuerung auf 5 % nicht rechtfertigte.

### II. Ermittlung der betragsmäßigen Mindestbeteiligung

Nach dem Wortlaut des Art. 10 DBA-Russland muss die „Beteiligung“ betragsmäßig 100.000 US\$ oder den Gegenwert in - irgendeiner<sup>7)</sup> - anderen Währung übersteigen.<sup>8)</sup> Bereits die Auslegung des Begriffes der „Beteiligung“ ist unklar.<sup>9)</sup> Wie sich aus den Verhandlungsunterlagen ergibt, sind die beiden Kriterien des Art. 10 Abs. 2 DBA-Russland insofern als Einheit zu verstehen, als die Beteiligung am Kapital mindestens 10 % betragen und eine Mindestbeteiligung *daran* i. H. v. mehr als 100.000 US\$ bestehen muss.<sup>10)</sup>

Freilich definiert das Abkommen den Begriff des „Kapitals“ nicht. Da die Russische Föderation in einer Verhandlungsniederschrift die Maßgeblichkeit der OECD-Auffassungen bestätigt hat, liegt es nahe, für die Auslegung des Begriffs des „Kapitals“ den OECD-MK heranzuziehen.<sup>11)</sup> Dieser versteht darunter im Wesentlichen das „*Kapital im gesellschaftsrechtlichen Sinn*“, also „*die Summe des Nennwerts der Anteile*“, „*die meistens als Grund- oder Stammkapital in der Bilanz der Gesellschaft erscheint*“.<sup>12)</sup> In diesem Sinne stellt die Parallelbestimmung im deutsch-russischen Abkommen auch ausdrücklich auf das „*Grund- oder Stammkapital*“ ab.<sup>13)</sup> Kapital- oder Gewinnrücklagen sind somit für die Berechnung der 100.000-US\$-Grenze nicht maßgeblich.<sup>14)</sup> Allerdings dürften zur Berechnung der 100.000-US\$-Grenze nicht nur die zur Gründung der Gesellschaft gemachten Einlagen, sondern auch nachträgliche Kapitalerhöhungen heranzuziehen sein, selbst wenn diese aus Gesellschaftsmitteln erfolgen.

### **III. Zeitliche Komponenten**

Das Abkommen schweigt auch zu der Frage, ob die 100.000-US\$-Grenze nur zum Zeitpunkt der Einbringung der Einlage bzw. der Kapitalerhöhung oder auch zum Zeitpunkt der Ausschüttung überschritten sein muss.<sup>15)</sup> Dies ist vor allem deshalb von Bedeutung, weil auch nach russischem Gesellschaftsrecht der Wert eines Kapitalanteils im Zeitpunkt der Einbringung in russischer Währung festgelegt und normalerweise nicht mehr korrigiert wird<sup>16)</sup> und somit aufgrund der andauernden Rubelentwertung der so festgesetzte Rubelwert im Zeitablauf unter die 100.000-US\$-Grenze sinken kann. Nahe liegend erscheint es, nach dem Wortlaut der Bestimmung auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem auch die prozentuelle Beteiligungsgrenze erfüllt sein muss. Hier ist nach dem OECD-MK der Zustand maßgebend, der in dem Zeitpunkt bestanden hat, der für das Entstehen der Steuerschuld für die Quellensteuer auf die Ausschüttung entscheidend ist; das ist „*meist der Zustand, der zum Zeitpunkt besteht, in dem der Aktionär über die Dividenden rechtlich verfügen kann*“.<sup>17)</sup> Dies dürfte tendenziell auch der bisherigen Ansicht der russischen Finanzverwaltung entsprochen haben, die bei einem nachfolgenden, währungskursbedingten Sinken der Beteiligung unter die betragsmäßige Mindestbeteiligungsgrenze den begünstigten Quellensteuersatz von 5 % nicht gewährt hat.<sup>18)</sup>

Einem solchen Ergebnis kann allerdings die Teleologie der Bestimmung entgegengehalten werden: Ist nämlich Ziel des Art. 10 Abs. 2 lit a, den begünstigten Quellensteuersatz von 5 % auf russischer Seite an einen hohen Kapitalimport nach Russland zu knüpfen, so erscheint es sachwidrig, diese einmal „erkaufte“ Begünstigung zukünftig von der nahezu ausschließlich endogen russischen und von der österreichischen Muttergesellschaft nicht beeinflussbaren Kursentwicklung zwischen Rubel und US\$ abhängig zu machen. Diesen Bedenken wurde jüngst offenbar im deutsch-russischen Verhältnis Rechnung getragen: Zwischen Deutschland und Russland wurde nämlich anlässlich von Verständigungsgesprächen im September 2001 Einvernehmen darüber erzielt, dass die in Art. 10 geforderte Mindestbeteiligung nur im Zeitpunkt der Investition vorliegen muss und nicht jährlich zum Zeitpunkt der Ausschüttung von Dividenden.<sup>19)</sup> Obwohl im Protokoll zum österreichisch-russischen Abkommen eine Gleichbehandlung Österreichs mit anderen Mitgliedstaaten der EU ausdrücklich nur im Hinblick auf Art. 7 und Art. 9 Abs. 1 vorgesehen ist, scheint die im deutsch-russischen Verhältnis getroffene Auslegung auf das österreichisch-russische Abkommen übertragbar. Dieser anfängliche Wert müsste auch dann maßgeblich sein, wenn die österreichische Muttergesellschaft die Beteiligung an einer russischen Gesellschaft zu einem Zeitpunkt erwirbt, in dem aufgrund von Währungsschwankungen die 100.000 US\$-Grenze bereits unterschritten ist.

### **IV. Zusammenfassung**

Eine erste Auslegung des betragsmäßigen Mindestbeteiligungserfordernisses in Art. 10 Abs. 2 DBA-Russland zeigt, dass sich die 100.000-US\$-Grenze im Wesentlichen auf die Beteiligung am Grund- oder Stammkapital der Tochtergesellschaft bezieht und Kapital- oder gar Gewinnrücklagen diesbezüglich unbeachtlich sind. In zeitlicher Hinsicht ist es jedoch wohl ausreichend, wenn die 100.000-US\$-Grenze nur im Zeitpunkt der Investition überschritten wird, gleichgültig ob dieser Betrag aufgrund von Wechselkursschwankungen auch im Ausschüttungszeitpunkt erreicht wird oder nicht.

---

\*) MMag. Dr. Georg Kofler ist Assistent an der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht der Universität Linz und Mitarbeiter der Abteilung für zwischenstaatliches Steuerrecht im BMF.

<sup>1)</sup> Nachdem die Russische Föderation eine Kündigung des mit der ehemaligen Sowjetunion bestehenden Abkommens per 1. 1. 1996 angedroht hatte, wurden unverzüglich Verhandlungen zum Abschluss eines neuen Abkommens aufgenommen (ErlRV 108 BlgNR XXI. GP). Verhandlungen fanden von 3. bis 8. 4. 1995 und von 18. bis 21. 11. 1997 in Wien statt, Einigung wurde in der dritten Verhandlungsrunde in der Zeit von 1. bis 2. 6. 1999 in Moskau erzielt und das Abkommen schließlich am 13. 4. 2000 in Moskau unterzeichnet. Die Mitteilungen gem. Art. 28 Abs. 1 des Abkommens über den

Abschluss der nationalen Verfahren für das In-Kraft-Setzen erfolgten von österreichischer Seite am 4. 1. 2001 bzw. von russischer Seite am 29. 11. 2002, das Abkommen ist daher gem. seinem Art. 28 Abs. 2 mit 30. 12. 2002 in Kraft getreten.

<sup>2)</sup> ErlRV 108 BlgNR XXI. GP; *Jirousek*, Das neue DBA mit der Russischen Föderation, ÖStZ 2000, 317 (318).

<sup>3)</sup> Nach Art. 10 Abs. 1 lit a des Abkommens zwischen Deutschland und Russland (dBGBl. II 1996, 2710 = BStBl. I 1996, 1490) darf die Steuer des Quellenstaates nicht übersteigen: „*5 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Grund- oder Stammkapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt und dieser Kapitalanteil mindestens 160.000 DM [ab 1. 1. 2002: 81.806,70 B; siehe BStBl. I 2001, 204; dBMF, FR 2001, 1313] oder den entsprechenden Wert in Rubeln beträgt*“; siehe dazu etwa *Eilers* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, DBA Russland Art. 10 Rz. 3; *Kempf/Straubinger*, Besonderheiten des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Russischen Föderation, IStR 1998, 564 (566 f.).

<sup>4)</sup> Nach Art. 10 Abs. 2 lit a des Abkommens zwischen der Schweiz und Russland (AS 1998, 762) darf die Steuer des Quellenstaates nicht übersteigen: „*5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt und die Beteiligung im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividenden zweihunderttausend (200.000) Schweizer Franken oder deren Gegenwert in anderer Währung übersteigt*“.

<sup>5)</sup> Siehe auch die Übersicht bei *Polivanova-Rosenauer*, Steuerliche Behandlung passiver Einkünfte unter besonderer Berücksichtigung der Verteilungsnormen des DBA-SU sowie des DBA-Russland, Dipl.-Arb. Wien (2000) 140 und I ff.

<sup>6)</sup> ErlRV 108 BlgNR XXI. GP.

<sup>7)</sup> Siehe *Jirousek*, Das neue DBA mit der Russischen Föderation, ÖStZ 2000, 317 (318); in der - ebenfalls authentischen und für Auslegungsunterschiede heranzuziehenden - englischen Fassung des Abkommens ist entsprechend von „*any other currency*“ die Rede.

<sup>8)</sup> Die in den ursprünglichen Abkommensentwürfen vorgesehene, von russischer Seite geforderte 200.000-US\$-Grenze, zu der sich im Begutachtungsverfahren die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, die Wirtschaftskammer und die Industriellenvereinigung kritisch geäußert hatten, wurde im Laufe der Verhandlungen auf 100.000 US\$ reduziert.

<sup>9)</sup> EAS 1676 = SWI 2000, 297; zur Parallelbestimmung im deutsch-russischen Abkommen, das ausdrücklich von „*Kapitalanteil*“ spricht, siehe etwa *Eilers* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, DBA Russland Art. 10 Rz. 3.

<sup>10)</sup> So EAS 1676 = SWI 2000, 297; a. A. *Kramer*, Quellensteuerreduktion nach Art. 10 DBA-Russland, IStR 2003, 159 ff., der den Verkehrswert für maßgeblich hält.

<sup>11)</sup> Dazu EAS 1676 = SWI 2000, 297.

<sup>12)</sup> Art. 10 Z 15 OECD-MK; dazu z. B. *Jann* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 113 ff.; zur Relevanz russischer Unterkapitalisierungsbestimmungen EAS 1676 = SWI 2000, 297.

<sup>13)</sup> Siehe dazu *Chebounov* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, DBA Russland, Exkurs zu Art. 10 Abs. 1.

<sup>14)</sup> Zu bedenken ist hier jedoch, dass der Kapitalbegriff des OECD-MA zur Bestimmung einer

prozentuellen Beteiligung, nicht jedoch einer betragsmäßigen Beteiligung dient. Eine teleologische Auslegung ließe es für die Ermittlung der betragsmäßigen Beteiligung im DBA-Russland ebenso möglich erscheinen, auf den z. B. nach Russland geflossenen Betrag abzustellen, gleichgültig ob dieser bilanziell als Grund- bzw. Stammkapital oder als Kapitalrücklage aufscheint; dagegen spricht freilich der Wortlaut des Art. 10 Abs. 2 DBA-Russland, der wohl so zu verstehen ist, dass die Beteiligung am Kapital einerseits mehr als mindestens 10 % und andererseits mehr als 100.000 US\$ betragen muss, sich somit die 100.000-US\$-Grenze auf das „Kapital“ bezieht.

<sup>15)</sup> Anders z. B. im schweizerisch-russischen DBA, in dem auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividenden abgestellt wird. Auch in den ursprünglichen österreich-russischen Abkommensentwürfen wurde ausdrücklich auf die Fälligkeit der Dividenden abgestellt, was zu kritischen Stellungnahmen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, der Wirtschaftskammer und der Industriellenvereinigung im Begutachtungsverfahren führte. Eine derartige zeitliche Festlegung findet sich im ausverhandelten Abkommen nicht mehr.

<sup>16)</sup> Siehe *Chebounov* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, DBA Russland, Exkurs zu Art. 10 Abs. 1.

<sup>17)</sup> Art. 10 Z 26 OECD-MK; dazu *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Art. 10 MA Rz. 78; *Jann* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 107 f.; ausführlich *Schuch*, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 217 ff.

<sup>18)</sup> Dazu *Chebounov* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, DBA Russland, Exkurs zu Art. 10 Abs. 1.

<sup>19)</sup> Vgl. dBMF, FR 2001, 1313.