

ist, die der Arbeitgeber bereits unter Berücksichtigung der Rückerstattungsansprüche geleistet hat. Der vom Arbeitgeber schließlich vereinnahmte Rückerstattungsbetrag erhöht daher nicht mehr den bereits unter seiner Berücksichtigung geleisteten Betrag der Lohneinkünfte der Arbeitnehmer. (EAS 3305 v. 23. 11. 2012)

• **Ungarische betrieblich tätige Personengesellschaft mit Drittstaatskapitalerträgen und inländischem Gesellschafter**

Ist ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger an einer *betrieblich* tätigen ungarischen Kommanditgesellschaft („*betéti társaság*“ [B.T.]) beteiligt, dann stellen die ungarischen Betriebsstätten der B.T. anteilig Betriebsstätten des österreichischen Mitunternehmers dar (Rz. 276 VPR). Die von der B.T. erwirtschafteten Gewinne sind dem österreichischen Gesellschafter anteilig zuzurechnen und sind – in Anwendung des Transparenzprinzips – in seinen Händen steuerpflichtig. Der Umstand, dass die B.T. in Ungarn nach dem Intransparenzprinzip als Körperschaft besteuert wird und dass daher nach ungarischem Recht die Gewinne nicht dem österreichischen Gesellschafter, sondern der ungarischen Gesellschaft steuerlich zugerechnet werden, führt zu einem Zurechnungskonflikt, vermag aber nicht die Anwendung des im österreichischen Recht verankerten Transparenzprinzips zu unterbinden.

Der Zurechnungskonflikt löst indessen keine Doppelbesteuerung aus, weil die Gewinnanteile des österreichischen Gesellschafters gemäß Art. 7 i. V. m. dem Methodenartikel (Art. 22) – unter Progressionsvorbehalt – der ungarischen Besteuerung zu überlassen und daher in Österreich steuerfrei zu stellen sind (z. B. EAS 231, EAS 1228, EAS 2683, EAS 3018, EAS 3040, EAS 3217).

Gewinnausschüttungen der ungarischen B.T. an den österreichischen Gesellschafter werden nach ungarischem Recht als Dividenden behandelt und fallen damit unter Art. 10 DBA Ungarn und dürften folglich aufgrund des DBA in Österreich besteuert werden. Allerdings kann Abkommensrecht keine Besteuerungsrechte begründen, die im nationalen Steuerrecht nicht existieren, sodass die nach österreichischem Recht stattfindende Beurteilung der Gewinnausschüttung als steuerneutrale Entnahme zu keiner inländischen Steuerpflicht führen kann (EAS 2683, EAS 3018, EAS 3040).

EAS 1828 und EAS 2375 stehen mit dieser Konzeption nicht nur nicht im Widerspruch, sondern bestätigen sie. Denn durch den Hinweis auf Beispiel 18 des Partnership-Reports wird deutlich gemacht, dass es unzulässig wäre, das unter Art. 10 eingeräumte Besteuerungsrecht dafür zu nutzen, die im Gewinnerzielungsjahr freigestellten Betriebsstättengewinne insoweit einer Besteuerung in Österreich zu unterziehen, als sie später ausgeschüttet werden. Gewinnerzielung und Gewinnverteilung sind zwei unterschiedliche Steuertatbestände, die keiner Vermischung zugänglich sind.

Sind in Anwendung der Grundsätze des AOA (Rz. 179 ff. VPR) Kapitalvermögen und Immaterialgüter mit Erträgen aus Drittstaaten (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) dem Betriebsvermögen der ungarischen B.T. zuzurechnen, sind diese Erträge Teil des ungarischen Betriebsstättengewinns und damit nach Art. 7 i. V. m. Art. 22 DBA Ungarn in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei. Wenn diese Erträge mit Quellensteuern in den Drittstaaten vorbelastet sind, besteht aufgrund der von Österreich mit diesen Drittstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen Anrecht auf Herabsetzung dieser Quellensteuern. Diese Entlastungsberechtigung tritt neben jene, die sich aus dem von Ungarn mit den Drittstaaten geschlossenen Abkommen ergibt (siehe Beispiel 9 des OECD-Partnership-Reports). Ungarn ist aufgrund seines Abkommens mit den Drittstaaten zur Steueranrechnung verpflichtet

Die ungarische Dividendensteuer, die abkommenskonform in Höhe von 10 % von der Gewinnausschüttung der B.T. an den österreichischen Gesellschafter erhoben wird, scheidet

aus dem DBA-Anrechnungssystem aus. Es könnte daher der österreichische Steuerpflichtige nicht unter Berufung auf die „*per-country limitation*“ erwirken, dass die von der Gewinnausschüttung der Personengesellschaft (z. B. 1.000) erhobene Quellensteuer von 10 % (100) auf jene österreichische Einkommensteuer angerechnet wird, die auf eine Dividende von einer ungarischen Kapitalgesellschaft entfällt, die in Höhe von 2.000 an ihn ausgeschüttet wird und mit 200 an ungarischer Dividendensteuer belastet ist. Die in Österreich zum Sondersteuersatz von 25 % erfasste ungarische Dividende (österreichische ESt 500) kann nur durch Anrechnung der von der Kapitalgesellschaft einbehaltenen Dividendensteuer gekürzt werden. Die gemäß dem DBA in Österreich zu erhebende Steuer beträgt sonach 300 (500–200) und nicht 200 (500–200–100). Denn auch eine Zusammenfassungsberechtigung bezüglich der anrechnungsbegünstigten Einkünfte nach der „*per-country limitation*“ kann sich nur auf „*Einkünfte*“ (2.000), nicht aber auch auf (nicht steuerbare) „*Entnahmen*“ (1.000) beziehen. (EAS 3303 v. 23. 11. 2012)

- **Ungarische vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Drittstaatskapitalerträgen und österreichischem Gesellschafter**

Ist ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger an einer *vermögensverwaltenden* ungarischen Kommanditgesellschaft („*betéti társaság*“ [B.T.]) beteiligt, sind die von der B.T. erwirtschafteten Einkünfte dem österreichischen Gesellschafter anteilig zuzurechnen und sind – in Anwendung des Transparenzprinzips – in seinen Händen steuerpflichtig. Der Umstand, dass die B.T. in Ungarn nach dem Intransparenzprinzip als Körperschaft besteuert wird und dass daher nach ungarischem Recht die Einkünfte nicht dem österreichischen Gesellschafter, sondern der ungarischen Gesellschaft steuerlich zugerechnet werden, führt zu einem Zurechnungskonflikt, vermög aber nicht die Anwendung des im österreichischen Recht verankerten Transparenzprinzips zu unterbinden (EAS 3303).

Räumlichkeiten der ungarischen B.T., in denen lediglich vermögensverwaltende Funktionen ausgeübt werden, begründen für den Gesellschafter keine Betriebsstätten (Rz. 299 VPR). Bezieht daher die ungarische Personengesellschaft Drittstaatseinkünfte aus der Überlassung von Kapitalvermögen oder von Immaterialgütern, sind die Einkünfte unter Beachtung der mit den Drittstaaten geschlossenen DBA der österreichischen Einkommensbesteuerung zuzuführen.

Ungarn ist durch das DBA Ungarn nicht gehindert, den nach seinem Recht in seinem Staatsgebiet ansässigen Einkünfteempfänger (die in Ungarn als Kapitalgesellschaft zu besteuern B.T.) mit den Kapitalerträgen und Lizenzgebühren zu besteuern. Diese Auffassung stützt sich auf Beispiel 17 und Abs. 131 des OECD-Partnership-Reports. Die dadurch eintretende Doppelbesteuerung ist auf der Grundlage des Methodenartikels (Art. 22 DBA Ungarn) im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu beseitigen. Da im DBA Ungarn die Befreiungsmethode für die Beseitigung der Doppelbesteuerung in allen Fällen angewendet wird, in denen Einkünfte nach dem Abkommen in Ungarn besteuert werden dürfen, sind die aus der Vermögensverwaltung erzielten Einkünfte – soweit dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist – von der Besteuerung freizustellen (Z 133 des Partnership-Reports und die dort enthaltene indirekte Verweisung auf Z 32.1 ff. des OECD-Kommentars zu Art. 23 OECD-MA).

Das erwähnte Beispiel 17 des Partnership-Reports befasst sich zwar nur mit Inlandseinkünften der Gesellschaft. Nach Auffassung des BMF wird diese Abkommensauslegung aber auch für Drittstaatseinkünfte der Gesellschaft gelten müssen, da sonst das Abkommen mit Ungarn in einer Art ausgelegt würde, dass es nicht mehr in der Lage ist, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Da Ungarn durch das DBA Ungarn sonach nicht daran gehindert ist, die nach seinem Recht in Ungarn ansässige Gesellschaft auch mit den Drittstaatseinkünften zu besteuern, wird insoweit, als dies zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich ist, in Österreich Steuerfreiheit unter Progressionsvorbehalt zustehen.

EAS 3018 steht mit diesem Auslegungskonzept nicht im Widerspruch. Denn die aus Z 32.1 ff. des OECD-Kommentars zu Art. 23 OECD-MA ableitbaren Auslegungsregeln dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Z 32.3 letzter Satz), nicht aber der Herbeiführung einer Doppelnichtbesteuerung. Im Fall der EAS 3018 lag hinsichtlich der aus Österreich stammenden Gewinnausschüttungen keine Doppelbesteuerung vor, sodass damit die Grenze für eine extensive Auslegung von Art. 23 überschritten würde, wenn sie der Herbeiführung einer Keimnalbesteuerung dienlich gemacht werden sollte. (EAS 3304 v. 23. 11. 2012)

- **Weltbankpensionist mit Auslandskapitalertrag**

Verlegt ein langjähriger Mitarbeiter der Weltbank in Washington nach dem Ende seiner beruflichen Laufbahn seinen Wohnsitz nach Österreich, sind die Weltbankpensionen in Österreich von der Besteuerung befreit (EAS 175). Die Rechtsgrundlage hierfür bildet gemäß § 1 der Regierungsverordnung vom 18. 1. 1955, BGBl. Nr. 40/1955, die Bestimmung des Abschnittes 19 lit. b des Übereinkommens über die Privilegien und Immunitäten der Spezialorganisationen vom 21. 11. 1947 (veröffentlicht als Anlage zur Regierungsverordnung vom 28. 3. 1950, BGBl. Nr. 248/1950). Die zitierte Bestimmung des Übereinkommens vom 21. 11. 1947 gewährt den Beamten der UNO-Spezialorganisationen, sonach auch den Beamten der Weltbank, dieselben Steuerbefreiungen, wie sie die Beamten der Vereinten Nationen genießen. Die Steuerbefreiung in Bezug auf die von der Hauptorganisation der Vereinten Nationen bezahlten Gehälter und Einkünfte ist in Abschnitt 18 lit. b des UNO-Privilegienübereinkommens vom 13. 2. 1946, BGBl. Nr. 126/1957, festgelegt. Die Weltbankpensionen sind folglich in gleicher Weise steuerfrei wie die von den Vereinten Nationen bezahlten Pensionen. Siehe in diesem Sinn auch EAS 735.

Die Steuerbefreiung der Privilegienübereinkommen gilt allerdings nur für die von den Internationalen Organisationen bezogenen Einkünfte, nicht aber auch für andere Einkünfte wie beispielsweise ausländische Kapitalerträge. Es ist wohl richtig, dass mit der Weltbank in Art. 14 Abs. 1 lit. e des Abkommens vom 21. 7. 2010, BGBl. III Nr. 23/2011, über die Einrichtung eines österreichischen Verbindungsbüros vereinbart worden ist, dass für die Angestellten nicht nur eine Steuerbefreiung für ihre Aktiv- und Ruhegehälter, sondern auch hinsichtlich ihrer aus ausländischen Quellen stammenden Einkünfte zu gewähren ist. Dieses Abkommen gilt indessen nur für die Angestellten des österreichischen Verbindungsbüros und kann nicht auf die Angestellten des Hauptsitzes der Weltbank angewendet werden. (EAS 3306 v. 23. 11. 2012)

- **Bordpersonal und „Subject-to-Tax-Klausel“ im DBA Deutschland**

Sind in Österreich ansässige Matrosen auf Seeschiffen deutscher Reedereien tätig, steht nach Maßgabe von Art. 15 Abs. 5 DBA Deutschland das ausschließlich Besteuerungsrecht an den Arbeitslöhnen Deutschland zu. Denn nach dieser Bestimmung wird das Besteuerungsrecht an Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines internationalen Seeschiffes ausgeübt wird, dem Vertragsstaat zugeteilt, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Wenn Deutschland nach seinem innerstaatlichen Recht die Arbeitslöhne der Matrosen nicht besteuert und daher von dem ihm durch das Abkommen zugewiesenen Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht, bewirkt dies kein Wiederaufleben des österreichischen Besteuerungsanspruchs. Denn die „Subject-to-Tax-Klausel“ des Art. 15 Abs. 4 betrifft nur Fälle, in denen der Abkommensartikel dem *Tätigkeitsstaat* ein Besteuerungsrecht zuweist und dieser es nicht ausübt. Die Sonderbestimmung des Art. 15 Abs. 5 weist aber das Besteuerungsrecht nicht dem *Tätigkeitsstaat*, sondern dem *Ansässigkeitsstaat* des Arbeitgebers zu. Es bedarf daher keiner weiteren Überlegung, ob sich der Einleitungsteil des OECD-konformen Abs. 5 „*Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen ...*“ nur auf die OECD-konforme Besteuerungsaufeilung oder auch auf die Spezialnorm der „Subject-to-Tax-Klausel“ des Abs. 4 bezieht. (EAS 3307 v. 23. 11. 2012)

Georg Kofler / Harald Moshhammer*)

Zurechnungskonflikte bei Personengesellschaften

CONFLICTS OF ALLOCATION IN CONNECTION WITH HYBRID ENTITIES

More than a decade after the release of the OECD Partnership Report, conflicts of allocation in connection with hybrid entities still represent one of the most problematic issues in international tax law. Georg *Kofler* and Harald *Moshhammer* describe the treatment of such hybrid entities in the administrative practice in Austria. For this purpose, a simple case is used as a basis for explaining the tax consequences from a source state's and a resident state's perspective.

I. Modellfall und Fragestellungen

Zurechnungskonflikte zählen auch mehr als eine Dekade nach der Veröffentlichung des OECD-Partnership-Reports¹⁾ und der darauf basierenden Änderungen des OECD-Musterkommentars²⁾ zu den anspruchsvollsten und umstrittensten Problemstellungen des Abkommensrechts. Der folgende Beitrag, der einem Projekt des D-A-CH-Steuerausschusses³⁾ entsprungen ist, soll aber nicht die facettenreichen Diskussionen im Schrifttum⁴⁾ und die verschiedenen Zugänge nationaler Gerichte⁵⁾ diskutieren, sondern vielmehr anhand eines relativ einfachen Modellfalls darstellen, wie ein typischer Zurechnungskonflikt in einer Dreistaatenkonstellation von der österreichischen Verwaltungspraxis gelöst wird.⁶⁾

Der Ausgangsfall ist einfach: Eine in Deutschland, eine in Österreich und eine in der Schweiz ansässige natürliche Person sind Gesellschafter einer ungarischen Kommanditgesellschaft („*betéti társaság*“). Die Geschäftsleitung der KG befindet sich in Ungarn. Die KG erhält von fremden Lizenz- und Darlehensnehmern, die in Deutschland (D), in Österreich (A) und in der Schweiz (CH) ansässig sind, Lizenzgebühren und Zinsen. Des Weiteren erhält sie Dividenden von Kapitalgesellschaften in Deutschland, in Österreich und in der Schweiz. Fraglich sind die Besteuerungsfolgen dieser Einkünfte, wobei zwei Varianten dargestellt werden sollen: In der ersten Variante ist die KG vermögensverwaltend tätig, in der zweiten Variante ist die KG unternehmerisch in einer Betriebsstätte in Ungarn tätig; die den Erträgen zugrunde liegenden Vermögenswerte gehören auch tatsächlich zu der Betriebsstätte.

*) Univ.-Prof. DDr. Georg *Kofler*, LL.M. (NYU), lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Univ.-Ass. Mag. Harald *Moshhammer*, P LL.M. (JKU), LL.M. (WU), lehrt am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an derselben Universität.

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

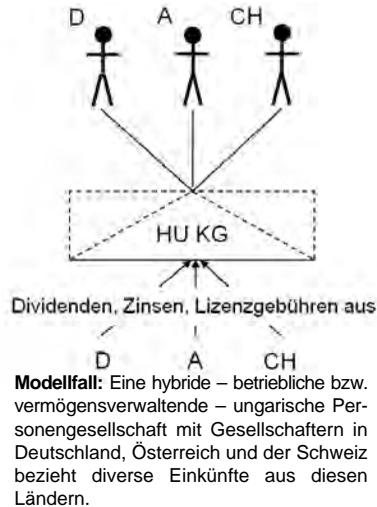
2) Siehe nunmehr Art. 1 Tz. 2 ff., Art. 4 Tz. 8.8 und Art. 23 Tz. 32.1 ff., Tz. 56.1 ff. und Tz. 69.1 ff. OECD-MK.

3) Der D-A-CH-Steuerausschuss (D steht für Deutschland, A für Österreich und CH für Schweiz) ist ein Ausschuss der Bundessteuerberaterkammer, Berlin, der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien, und der Treuhandkammer, Zürich, in dem von Experten international-steuerliche Fragestellungen im Hinblick auf die drei Länder behandelt werden.

4) Dazu aus dem jüngeren österreichischen Schrifttum z. B. *Lang*, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, IStR 2010, 114; *Toifl*, Internationales Steuerrecht, in *Bergmann/Ratka* (Hrsg.), Handbuch Personengesellschaften (2011) Rz. 16/1 ff.

5) Dazu jüngst *Lang*, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, IStR 2011, 1.

6) Zu Zweistaatenkonstellationen siehe zuletzt ausführlich *Kofler/Moshhammer/Tumpel*, Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte im DBA-Recht – Behandlung in der österreichischen Verwaltungspraxis, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012) 261 ff.



Folgende Fragen sollen untersucht werden:

1. Wie besteuert Österreich als Quellenstaat die Dividenden-, Zins- und Lizenzzahlungen? Findet ein Steuerabzug statt? Welches DBA bzw. welche DBA finden Anwendung? Wer kann DBA-Schutz geltend machen?
2. Wie besteuert Österreich die von der KG bezogenen Dividenden-, Zins- und Lizenzzahlungen in der Hand des österreichischen Gesellschafters? Welches DBA bzw. welche DBA finden Anwendung?
3. Welche Bedeutung hat für die Besteuerung der Gesellschafter in Österreich ein „Gewinntransfer“ seitens der KG? Kann eine von Ungarn auf den Gewinntransfer erhobene Kapitalertragsteuer in Österreich angerechnet werden?
4. Wie wird eine Veräußerung des Anteils an der KG in Österreich – sowohl als Ansässigkeits- wie auch als Quellenstaat – besteuert?

II. Vorbemerkung: Qualifikation der ungarischen Kommanditgesellschaft

Wie nach der deutschen Rechtsprechung⁷⁾ ist auch in Österreich die Behandlung einer ausländischen juristischen Person für ertragsteuerliche Zwecke danach zu beurteilen, ob die ausländische Gesellschaft mit einer Gesellschaft des österreichischen Rechts vergleichbar ist („Typenvergleich“).⁸⁾ Ergibt sich dabei eine weitgehende Übereinstimmung mit dem Aufbau und der wirtschaftlichen Bedeutung einer österreichischen Gesellschaft, so ist die ausländische Gesellschaft für das österreichische Steuerrecht entsprechend der vergleichbaren Rechtsform zu behandeln. Die steuerliche Qualifikation der Gesellschaft im Ausland spielt dafür jedoch keine Rolle.⁹⁾ Eine Qualifikationsverketung besteht nicht.¹⁰⁾ Kommt es aufgrund einer unterschiedlichen Qualifikation der Ge-

⁷⁾ Z. B. RFH 12. 2. 1930, RFHE 27, 73; BFH 17. 7. 1968, BStBl. II 1968, 695; 23. 6. 1992, BStBl. II 1992, 972.

⁸⁾ Siehe nur Rz. 110 f. KStR 2001 und Rz. 278 VPR 2010.

⁹⁾ Vgl. z. B. EAS 1151 vom 31. 10. 1997 (zu einer US Limited Partnership); EAS 1228 vom 24. 7. 1998 (zu einer australischen Limited Liability Partnership); EAS 1756 vom 20. 11. 2000 (zu einer Organgesellschaft); EAS 2375 vom 21. 11. 2003 (zu einer rumänischen Personengesellschaft); EAS 2683 vom 21. 12. 2005 (zu einer französischen SCI); EAS 3040 vom 11. 2. 2009 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); EAS 3217 vom 18. 4. 2011 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft).

¹⁰⁾ Siehe auch BFH 25. 5. 2011, I R 95/10, IStR 2011, 688 (Schmidt).

sellschaft zu einer abweichenden Zurechnung der Einkünfte, spricht die österreichische Verwaltungspraxis von einem „Zurechnungskonflikt“. ¹¹⁾

Die für den Ausgangsfall relevante ungarische Personengesellschaft – eine „*betéti társaság*“ (b.t.) – ist nach diesen Grundsätzen der österreichischen Kommanditgesellschaft vergleichbar und wird daher in Österreich als steuerlich transparent behandelt. ¹²⁾ Daran ändert auch nichts, wenn das ausländische Rechtsgebilde – wie hier – im Anhang zur Mutter-Tochter-RL als qualifizierte Gesellschaftsform genannt sein sollte. ¹³⁾ Österreichisches Steuerrecht ist dabei nicht nur für die Frage maßgeblich, ob die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft den inländischen Gesellschaftern anteilig zuzurechnen sind, ¹⁴⁾ sondern auch bei der Beurteilung, welcher Art die bezogenen Einkünfte sind und in welcher Höhe sie zuzurechnen sind. ¹⁵⁾ Insbesondere ist auch die Frage, ob die ausländische Personengesellschaft betrieblich oder vermögensverwaltend tätig ist und damit betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte vermittelt, nach österreichischem Steuerrecht zu beurteilen. ¹⁶⁾

III. Besteuerung der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in Österreich als Quellenstaat

1. Grundlagen

Die Einkünfte der KG sind nach österreichischem Steuerrecht anteilig den Gesellschaftern im Zeitpunkt ihres Entstehens zuzurechnen. Die ausländischen Anteilsinhaber D und CH unterliegen dabei hinsichtlich

- der anteiligen österreichischen Lizenzeträge in Österreich der beschränkten Steuerpflicht gem. § 98 Abs. 1 Z 6 EStG i. V. m. § 28 Abs. 1 Z 3 EStG, wenn das Recht in einem inländischen Register eingetragen ist oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet wird. ¹⁷⁾ Gemäß § 99 Abs. 1 Z 3 EStG ist dafür ein „*Steuerabzug in besonderen Fällen*“ vorgesehen, der grundsätzlich 20 % (bei Option zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten allerdings 35 %) beträgt. Abkommensrechtlich steht freilich nach allen hier relevanten DBA das Besteuerungsrecht an den Lizenzgebühren ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu. ¹⁸⁾
- der anteiligen österreichischen Zinsen nur dann der beschränkten Steuerpflicht gem. § 98 Abs. 1 Z 5 EStG, wenn eine unmittelbare oder mittelbare Besicherung der Forderung durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, besteht. ¹⁹⁾ Nicht erfasste Zinsen sind auch vom (vorläufigen) Kapitalertragsteuerabzug befreit (§ 94 Z 13 erster Teilstrich EStG). Abkommensrechtlich stünde nach allen hier relevanten DBA das Besteuerungsrecht an den Zinsen ohnehin ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu. ²⁰⁾

¹¹⁾ Siehe z. B. EAS 3087 vom 21. 9. 2009 (zu einer kroatischen Kommanditgesellschaft); EAS 3303 vom 23. 11. 2012 und EAS 3304 vom 23. 11. 2012 (zu betrieblichen bzw. vermögensverwaltenden ungarischen Personengesellschaften); siehe dazu auch *Lang*, IStR 2010, 114 ff.

¹²⁾ Vgl. EAS 254 vom 9. 4. 1993; EAS 303 vom 15. 9. 1993; EAS 3300 vom 25. 9. 2012; EAS 3303 vom 23. 11. 2012 und EAS 3304 vom 23. 11. 2012. Siehe gleichermaßen für die slowakischen „*komanditná spoločnosť*“ (k.s.) EAS 3018 vom 18. 11. 2008; EAS 2694 vom 6. 2. 2006; EAS 2783 vom 23. 10. 2006, und für die kroatische „*komanditno društvo*“ (k.d.) EAS 3087 vom 21. 9. 2009.

¹³⁾ Siehe EAS 2683 vom 21. 12. 2005 (zu einer französischen SCI); EAS 3018 vom 18. 11. 2008 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft).

¹⁴⁾ Rz. 276 ff. VPR 2010.

¹⁵⁾ EAS 3040 vom 11. 2. 2009 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft).

¹⁶⁾ Siehe EAS 1477 vom 2. 7. 1999 (zu einer schweizerischen Wertpapier-KG); weiters Rz. 299 VPR 2010.

¹⁷⁾ Verwertung ist jede Nutzung der überlassenen Sachen und Rechte, etwa durch Nutzen, Benutzen oder Gebrauchen durch eine eigene Tätigkeit des Berechtigten; siehe Rz. 7974 EStR 2000.

¹⁸⁾ Siehe Art. 12 Abs. 1 DBA Deutschland, Art. 12 Abs. 1 DBA Schweiz und Art. 12 Abs. 1 DBA Ungarn.

¹⁹⁾ Zum weiten Verständnis der „mittelbaren“ Sicherung durch die Verwaltungspraxis siehe *Kofler/Tumpel in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), KStG (2011) § 21 Tz. 97.

²⁰⁾ Siehe Art. 11 Abs. 1 DBA Deutschland, Art. 11 Abs. 1 DBA Schweiz und Art. 11 Abs. 1 DBA Ungarn.

- der anteiligen österreichischen Dividenden der beschränkten Steuerpflicht gem. § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG i. V. m. § 27 Abs. 2 Z 1 EStG. Die Steuer wird durch Kapitalertragsteuerabzug i. H. v. 25 % erhoben (§§ 93 ff. EStG). Abkommensrechtlich darf Österreich im Verhältnis zu Deutschland und der Schweiz grundsätzlich eine 15%ige Quellensteuer erheben;²¹⁾ im Verhältnis zu Ungarn ist eine 10%ige Quellenbesteuerung vorgesehen, und zwar unabhängig von Art und Höhe der Beteiligung (kein Schachtelprivileg).²²⁾ Handelt es sich bei der ungarischen Gesellschaft um eine Gesellschaft, die im Anhang der Mutter-Tochter-RL genannt ist und auch die übrigen Voraussetzungen der Richtlinie erfüllt (insb. 10%ige Mindestbeteiligung), sind die Dividenden bereits nach § 94 Z 2 EStG (früher: § 94a EStG) befreit.²³⁾

Der inländische Anteilshaber A unterliegt demgegenüber grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich. Stammen allerdings die Einkünfte – wie hier – aus einer österreichischen Quelle und fließen sie einer betrieblich tätigen Personengesellschaft in Ungarn („Personengesellschaftsbetriebsstätte“) zu, entfaltet das DBA Ungarn Sperrwirkung für die österreichische Besteuerung: Die Dividenden-, Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen fallen aus österreichischer Perspektive zunächst nicht unter Art. 10, 11 oder 12 DBA Ungarn, weil diese Artikel nur auf grenzüberschreitende Erträge anwendbar sind. Denn nach diesen Artikeln müssen der Quellenstaat und der Ansässigkeitsstaat verschiedene Staaten sein. Dies trifft aber im Fall eines österreichischen Gesellschafters nicht zu, da die österreichischen Dividenden-, Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen aus österreichischer Perspektive aufgrund der Transparenz der ungarischen Gesellschaft steuerlich an eine in Österreich ansässige Person gezahlt werden.²⁴⁾ Kommen diese Artikel aber nicht zur Anwendung, ist Österreich verpflichtet, Einkünfte einer ungarischen Betriebsstätte, zu denen auch die österreichischen Einkünfte gehören, in Österreich gem. Art. 7 DBA Ungarn von der Besteuerung freizustellen.²⁵⁾ Diese Freistellung kann nach der Verwaltungspraxis unmittelbar durch den inländischen Abzugsverpflichteten erfolgen, vorausgesetzt, er verfügt über sämtliche Unterlagen, die die DBA-Freistellungsverpflichtung belegen.²⁶⁾ Da aber der inländische Anteilshaber A zugleich Gesellschafter der betrieblich tätigen ungarischen Personengesellschaft ist, sind auch die Betriebsstättengewinne nach Art. 7 i. V. m. Art. 22 DBA (hier: mit Ungarn) in Österreich unter Progressionsvorbehalt freizustellen.²⁷⁾ Eine vergleichbare Verpflichtung zur Freistellung ergibt sich freilich dann nicht, wenn die Gesellschaft bloß vermögensverwaltend tätig ist.

2. Entlastungsberechtigung der Personengesellschaft

Im Hinblick auf die österreichische Quellensteuer, die auf den Dividenden- und Lizenzgebühreneinzahlungen sowie allenfalls auch den Zinszahlungen an den deutschen

²¹⁾ Siehe Art. 10 Abs. 2 DBA Deutschland, Art. 10 Abs. 2 DBA Schweiz.

²²⁾ Art. 10 Abs. 2 DBA Ungarn. Es kann daher offen bleiben, ob eine in ihrem Ansässigkeitsstaat intransparente Personengesellschaft bei unterstellter Abkommensberechtigung (dazu Punkt II.2.) ein Schachtelprivileg nach dem Muster des Art. 10 Abs. 2 OECD MA („Gesellschaft [jedoch keine Personengesellschaft]“) in Anspruch nehmen könnte; dies ablehnend z. B. Wassermeyer in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 10 Rz. 71 OECD-MA, wonach auf das Recht des Quellenstaates abzustellen sei; ablehnend auch Art. 10 Z 11 OECD-MK und Tz. 71 des „Partnership-Reports“.

²³⁾ EAS 2783 vom 23. 10. 2006 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); ebenso *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Art. 5 Rz. 5, m. w. N.

²⁴⁾ Siehe z. B. EAS 2724 vom 16. 5. 2006 und EAS 2762 vom 24. 8. 2006 (zum umgekehrten Fall deutscher Kapitalerträge einer österreichischen Personengesellschaft mit deutschem Gesellschafter); EAS 2783 vom 23. 10. 2006 (zu Gewinnausschüttungen einer inländischen GmbH an eine slowakische Kommanditgesellschaft mit österreichischen Kommanditisten).

²⁵⁾ EAS 2783 vom 23. 10. 2006 (zu Gewinnausschüttungen einer inländischen GmbH an eine slowakische Kommanditgesellschaft mit österreichischen Kommanditisten).

²⁶⁾ EAS 2762 vom 24. 8. 2006. Angemerkt sei, dass die DBA-Entlastungs-VO (siehe Punkt III.2.) auf diesen Fall keine Anwendung findet, weil der österreichische Steuerpflichtige keine „im Ausland ansässige Person“ i. S. d. § 1 Abs. 1 der Verordnung ist.

²⁷⁾ Dazu unten Punkt 3.

bzw. schweizerischen Gesellschafter lastet, bleibt zu prüfen, wem die Entlastungsberechtigung zukommt: Die abkommensrechtliche Entlastung kann in Österreich entweder durch eine Entlastung an der Quelle oder durch ein Rückerstattungsverfahren herbeigeführt werden. Diesbezüglich legt § 1 DBA-Entlastungsverordnung²⁸⁾ als Grundsatz fest, dass die Entlastung von inländischer Abzugsteuer für Einkünfte von Steuerausländern („im Ausland ansässigen Personen“) unter den Voraussetzungen der §§ 2 bis 4 DBA-Entlastungs-VO – bei sonstiger zwingender Entlastung im Rückerstattungsverfahren – unmittelbar an der Quelle erfolgen kann. Eine solche Entlastung an der Quelle kann – trotz der bestehenden Durchführungsverordnung²⁹⁾ – auch im Verhältnis zur Schweiz durchgeführt werden.³⁰⁾ Nach der DBA-Entlastungs-VO ist der Vergütungsschuldner (Abzugsverpflichtete) verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung des Steuerabzugs zu beweisen bzw. nach § 138 BAO glaubhaft zu machen (§ 1 DBA-Entlastungs-VO). Die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers kann dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung bestimmter Vordrucke³¹⁾ glaubhaft gemacht werden (§ 2 Abs. 1 DBA-Entlastungs-VO).³²⁾ Ungeklärt ist aber, ob die Ansässigkeitsbescheinigung als eine materielle Anwendungsvoraussetzung für die Entlastung an der Quelle anzusehen ist³³⁾ oder ob – wie der Wortlaut der DBA-Entlastungs-VO nahelegen scheint – auch alternative Nachweise denkbar sind.

Nach österreichischer Verwaltungspraxis³⁴⁾ ist auch eine im Ausland als Körperschaft besteuerte Personengesellschaft (hier: die ungarische KG), die in Österreich quellensteuerbelastete Einkünfte bezieht (insb. Dividenden und Lizenzgebühren), eigenständig berechtigt, eine Steuerentlastung nach dem DBA (hier mit Ungarn) in Österreich in Anspruch zu nehmen. Dies gilt unabhängig davon, dass auf österreichischer Seite die Quellensteuer von Einkünften erhoben wurde, die nicht der KG, sondern deren Gesellschaftern zugerechnet wurden.³⁵⁾ Das österreichische BMF ist daher bereit, hybriden Gebilden, denen im Ausland die DBA-Ansässigkeit bestätigt wird, einen DBA-Entlastungsanspruch zu gewähren, also auch dann, wenn die Gesellschafter in dritten Staaten ansässig sind.³⁶⁾ Bezieht daher eine im Ausland als Körperschaft besteuerte Personengesellschaft quellensteuerbelastete Einkünfte aus Österreich, „ist sie ungeachtet des Umstandes, dass auf österreichischer Seite die Abzugsteuer von Einkünften erhoben wurde, die nicht der Personengesellschaft, sondern den Gesellschaftern dieser Personengesellschaft zugerechnet wurden, berechtigt, eine abkommenskonforme Steuerent-

²⁸⁾ BGBl. III Nr. 92/2005 i. d. F. BGBl. II Nr. 44/2006.

²⁹⁾ Vereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, BGBl. Nr. 65/1975.

³⁰⁾ Siehe § 6 Abs. 3 fünfter Teilstich DBA-Entlastungs-VO.

³¹⁾ Zu verwenden sind die Vordrucke ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU2 (für juristische Personen), siehe § 2 Abs. 1 DBA-Entlastungs-VO sowie Punkt 3 des Erlasses zur „Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte“ (Erlass des BMF vom 10. 3. 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006) AÖFV Nr. 127/2006.

³²⁾ Siehe auch § 2 Abs. 2 DBA-Entlastungs-VO zur Behandlung von „Vergütungen“ von geringer Höhe (höchstens 10.000 Euro), wonach anstelle der Ansässigkeitsbestätigung eine schriftliche Erklärung mit näher spezifiziertem Inhalt ausreicht (dazu Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2007, Erlass des BMF vom 22. 11. 2007, BMF-010221/1897-IV/4/2007).

³³⁾ So womöglich VwGH 14. 6. 2009, 2009/15/0090 („[...] eine Ansässigkeitsbescheinigung, die nach der DBA-Entlastungsverordnung zu den Voraussetzungen für die Entlastung an der Quelle zählt, [...]“).

³⁴⁾ Vgl. EAS 1151 vom 31. 10. 1997 (zu einer US Limited Partnership); EAS 3044 vom 24. 3. 2009, (zu einem luxemburgischen Investmentfonds); EAS 3168 vom 21. 6. 2010 (zu ausländischen Hybridpersonengesellschaften); siehe auch Punkt 15 des BMF-Erlasses vom 10. 3. 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006. EAS 3044 vom 24. 3. 2009 beruft sich hierfür ausdrücklich auf Beispiel 5 des „OECD-Partnership-Reports“ und Art. 1 Z 6.4 des OECD-MK.

³⁵⁾ Toifl, Internationales Steuerrecht, in Bergmann/Ratka, Personengesellschaften, Rz. 16/49.

³⁶⁾ EAS 1151 vom 31. 10. 1997 (zu einer US Limited Partnership); EAS 3044 vom 24. 3. 2009 (zu einem luxemburgischen Investmentfonds).

lastung in Österreich in Anspruch zu nehmen“.³⁷⁾ Diese Rechtsansicht wurde unlängst allerdings durch EAS 3300 (zumindest für Veräußerungsgewinne) ohne nähere Begründung und abweichend von den Überlegungen der OECD dadurch in Zweifel gezogen, dass im Fall einer Veräußerung einer Inlandsbeteiligung durch eine ausländische hybride Personengesellschaft das österreichische Besteuerungsrecht nicht durch Art. 13 des entsprechenden DBA eingeschränkt sei.³⁸⁾

Legt man – trotz EAS 3300 – der Frage der Entlastungsberechtigung die überwiegende Verwaltungspraxis zugrunde, kommt es für Personengesellschaften damit – im Unterschied zu Investmentfonds³⁹⁾ – auch nicht auf die Abkommensberechtigung der Gesellschafter an: „Wird die Personengesellschaft im anderen Staat als Körperschaft besteuert und unterliegen daher im anderen Staat die gesamten Zahlungen aus Österreich in ihren Händen der Besteuerung, so ist auch dann die Entlastungsberechtigung für die Gesamtzahlung gegeben, wenn einzelne Gesellschafter der Personengesellschaft in Drittstaaten ansässig sein sollten.“⁴⁰⁾ Auch eine unmittelbare Entlastung an der Quelle ist unter den Voraussetzungen der DBA-Entlastungs-VO möglich.⁴¹⁾ Erfolgt allerdings keine vollständige Entlastung an der Quelle, kann sich das Problem der „Doppelerstattung“ aufwerfen: Da nämlich bei Auseinanderfallen der Ansässigkeit von Gesellschaft und Gesellschaftern mehrere Abkommen – hier: das DBA Ungarn für die Personengesellschaft und die DBA Schweiz und Deutschland jeweils für die Gesellschafter – simultan anwendbar sein können, ist nach einer (alten) Einzelerledigung als Vorkehrung gegen Doppelrückerstattungen vom zuständigen österreichischen Finanzamt der ausländischen Personengesellschaft dieser eine Erklärung abzuverlangen, dass die Gesellschafter keine gesonderten Rückerstattungsanträge einbringen werden.⁴²⁾

³⁷⁾ EAS 3168 vom 21. 6. 2010 (zu ausländischen Hybridpersonengesellschaften).

³⁸⁾ Siehe EAS 3300 vom 25. 9. 2012; dazu kritisch Lang, Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, IStR 2012, 857 (857 ff.).

³⁹⁾ Dazu EAS 304 vom 24. 3. 2009 (zu einem luxemburgischen Investmentfonds) und Rz. 54 InvFR 2008, wo Folgendes ausgeführt wird: „Für nach dem 31. 12. 2007 gestellte Anträge kann eine Rückzahlung inländischer KEST an einen ausländischen Kapitalanlagefonds nur dann erfolgen, wenn für den Fonds eine Ansässigkeitsbescheinigung erteilt worden ist und dieser Fonds nachweist oder in schlüssiger Form glaubhaft macht, in welchem Ausmaß die österreichischen Kapitalerträge begünstigungsfähigen Anteilinhabern zugehen. Begünstigungsfähig sind Anteilinhaber, die in Staaten ansässig sind, mit denen Österreich ein dem OECD-MA im gegebenen Zusammenhang (insb. Dividenden) entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Ist an einem Fonds ein Anteilinhaber zumindest zu 10 % beteiligt, ist für eine Erstattung inländischer KEST zusätzlich die Ansässigkeitsbescheinigung dieses Anteilinhabers erforderlich.“

⁴⁰⁾ Punkt 15 des BMF-Erlasses vom 10. 3. 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006.

⁴¹⁾ Nach § 3 Abs.1 DBA-Entlastungs-VO muss die Personengesellschaft hierbei die Erklärung abgeben, dass ihre Betätigung über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgeht und dass sie folglich eine betriebliche Tätigkeit entfaltet. Auch in diesem Fall, wenn also wenn der Einkünfteempfänger eine ausländische Personengesellschaft ist, die im Ausland wie eine Körperschaft besteuert wird, ist das österreichische Formular für juristische Personen (ZS-QU2) anwendbar; siehe Punkt 3 des BMF-Erlasses vom 10. 3. 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, und ebenso EAS 3168 vom 21. 6. 2010 (zu ausländischen Hybridpersonengesellschaften). Nicht verlangt wird dabei, dass im Fall hybrider Personengesellschaften auch Ansässigkeitsbescheinigungen der Gesellschafter dem inländischen Abzugspflichtigen (dem Schuldner der Einkünfte) zugeleitet werden; siehe wiederum EAS 3168 vom 21. 6. 2010 (zu ausländischen Hybridpersonengesellschaften).

⁴²⁾ EAS 1151 vom 31. 10. 1997 (zu einer US Limited Partnership). Interessant ist die österreichische Lösung im umgekehrten Fall: Die österreichische Praxis erteilt unter gewissen Voraussetzungen auch Ansässigkeitsbescheinigungen für inländische Personengesellschaften (siehe Punkt 5 des Erlasses „Entlastung steuerpflichtiger Auslandseinkünfte in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen; Verwendung von Ansässigkeitsbestätigungen“ [Erlass des BMF vom 23. 8. 2004, BMF-040101/31-IV/4/04, AÖFV Nr. 230/2004 i. d. F. AÖFV Nr. 62/2006]). Nach dem Erlass muss aber diesfalls einerseits „gewährleistet sein, dass für alle in der Personengesellschaft zusammengeschlossenen Gesellschafter die Abkommensberechtigung bereits länger als zwei Jahre besteht“; andererseits „müssen sämtliche Gesellschafter eine schriftliche Erklärung abgeben, dass sie für die zu entlastenden Einkünfte der Personengesellschaft bislang weder eine eigene Ansässigkeitsbestätigung erhalten bzw. beantragt haben noch künftig eine beantragen werden“.

IV. Besteuerung der Einkünfte der Personengesellschaft in Österreich als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters

1. Einkünfteerzielung der Personengesellschaft

1.1. Variante 1: vermögensverwaltende Personengesellschaft

Der österreichische Gesellschafter ist mit den ihm nach österreichischem Steuerrecht unmittelbar zugerechneten Dividenden-, Zins- und Lizenz Einkünften in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Aus abkommensrechtlicher Sicht ändert nach Ansicht des BMF der bloße Umstand, dass die Personengesellschaft in Ungarn intransparent ist, nichts an der Zurechnung der Einkünfte zu ihren Gesellschaftern.⁴³⁾ Das DBA Ungarn bewirkt allerdings nach Ansicht des BMF eine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts: Bereits bisher ging die Verwaltungspraxis ganz allgemein dann von einer Freistellungsverpflichtung nach dem Abkommen mit dem Personengesellschaftsstaat in Fällen von Qualifikationskonflikten aus, wenn der Personengesellschaftsstaat die Einkünfte als betriebliche und damit von Art. 7 OECD-MA erfasste ansieht und daher nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA aufgrund des Abkommens „besteuern darf“ (Art. 23 Abs. 1 OECD-MA).⁴⁴⁾ Die jüngere Verwaltungspraxis hat diesen Gedanken nunmehr generell auf Fälle von Zurechnungskonflikten in Dreistaatenkonstellationen ausgedehnt, in denen der Personengesellschaftsstaat (schon aufgrund der Intransparenz) nach seinem Recht und ohne Verletzung des österreichisch-ungarischen Abkommens die aus einem dritten Staat stammenden Dividenden-, Zins- und Lizenz Einkünfte besteuert⁴⁵⁾ und deshalb eine Doppelbesteuerung droht.⁴⁶⁾ In diesem Sinne führt das BMF zur hier fraglichen Konstellation Folgendes aus:

„Ungarn ist durch das DBA-Ö/H nicht gehindert, den nach seinem Recht in seinem Staatsgebiet ansässigen Einkünfteempfänger (die in Ungarn als Kapitalgesellschaft zu besteuern B.T.) mit den Kapitalerträgen und Lizenzgebühren zu besteuern. Diese Auffassung stützt sich auf Beispiel 17 und Abs. 131 des OECD-Partnership-Reports. Die dadurch eintretende Doppelbesteuerung ist auf der Grundlage des Methodenartikels (Art. 22 DBA-Ö/H) im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu beseitigen. Da im DBA-Ö/H die Befreiungsmethode für die Beseitigung der Doppelbesteuerung in allen Fällen angewendet wird, in denen Einkünfte nach dem Abkommen in Ungarn besteuert werden dürfen, sind die aus der Vermögensverwaltung erzielten Einkünfte – soweit dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist – von der Besteuerung freizustellen (Z 133 des Partnership-Reports und die dort enthaltene indirekte Verweisung auf Z 32.1 ff. des OECD-Kommentars zu Art. 23 OECD-MA).

Das erwähnte Beispiel 17 des Partnership-Reports befasst sich zwar nur mit Inlandseinkünften der Gesellschaft. Nach Auffassung des BMF wird diese Abkommensauslegung aber auch für Drittstaatseinkünfte der Gesellschaft gelten müssen, da sonst das Abkom-

⁴³⁾ Z. B. EAS 3018 vom 18. 11. 2008 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); EAS 3304 vom 23. 11. 2012 (zu einer vermögensverwaltenden ungarischen Personengesellschaft).

⁴⁴⁾ Siehe insb. EAS 1477 vom 2. 7. 1999 (zu einer schweizerischen Wertpapier-KG). Ein besonderer Anwendungsfall dieser Sichtweise lag in der „gewerblichen Prägung“ nach deutschem Steuerrecht: So ging die österreichische Verwaltungspraxis früher von einem Qualifikationskonflikt bei Annahme gewerblicher Prägung durch Deutschland aus (z. B. Beteiligung von Österreichern an einer deutschen GmbH & Co. KG) und folgerte eine Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung nach Art. 23 (i. V. m. Art. 3 Abs. 2) DBA Deutschland in Österreich; siehe insb. Rz. 301 VPR 2010; weiters z. B. EAS 1668 vom 31. 7. 2000 und EAS 3209 vom 11. 5. 2011. Diese Ansicht wird aber von Österreich nicht mehr aufrechterhalten, da die deutsche Rechtsprechung nunmehr davon ausgeht, dass die gewerbliche Prägung nach nationalem Recht nicht auf das DBA-Recht „durchschlägt“ (z. B. BFH 25. 5. 2011, I R 95/10; 24. 8. 2011, I R 46/11); dazu EAS 3256 vom 27. 1. 2012.

⁴⁵⁾ So nunmehr ausdrücklich EAS 3304 vom 23. 11. 2012; ebenso bereits in diese Richtung wohl EAS 3087 vom 21. 9. 2009.

⁴⁶⁾ Siehe zur Abgrenzung von Doppelnichtbesteuerungsfällen auch EAS 3304 vom 23. 11. 2012 i. V. m. EAS 3018 vom 18. 11. 2008 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft).

men mit Ungarn in einer Art ausgelegt würde, dass es nicht mehr in der Lage ist, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Da Ungarn durch das DBA-Ö/H sonach nicht daran gehindert ist, die nach seinem Recht in Ungarn ansässige Gesellschaft auch mit den Drittstaatseinkünften zu besteuern, wird insoweit, als dies zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich ist, in Österreich Steuerfreiheit unter Progressionsvorbehalt zustehen.

EAS 3018 steht mit diesem Auslegungskonzept nicht im Widerspruch. Denn die aus Z 32.1 ff. des OECD-Kommentars zu Art. 23 OECD-MA ableitbaren Auslegungsregeln dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Z 32.3 letzter Satz), nicht aber der Herbeiführung einer Doppelnichtbesteuerung. Im Fall der EAS 3018 lag hinsichtlich der aus Österreich stammenden Gewinnausschüttungen keine Doppelbesteuerung vor, sodass damit die Grenze für eine extensive Auslegung von Art. 23 überschritten würde, wenn sie der Herbeiführung einer Keimnalbesteuerung dienlich gemacht werden sollte.⁴⁴⁷⁾

1.2. Variante 2: betriebliche Personengesellschaft

In Österreich werden die Dividenden- bzw. Lizenzeinkünfte nach nationalem Steuerrecht wieder unmittelbar anteilig den Gesellschaftern der ungarischen KG zugerechnet, wird doch diese aus österreichischer Perspektive als transparent betrachtet. Erzielt die ungarische Personengesellschaft jedoch die Einkünfte in einer ungarischen Betriebsstätte (und sind ihr die entsprechenden Einkünfte auch zuzurechnen),⁴⁸⁾ dann stellen die ungarischen Betriebsstätten der ungarischen Gesellschaft anteilig Betriebsstätten des österreichischen Mitunternehmers dar.⁴⁹⁾ In einem solchen Fall kommt dem Abkommen aus unstrittig eine Sperrwirkung zu. Die Verwaltungspraxis geht hier abkommensrechtlich von einer unmittelbaren Zurechnung der Personengesellschaftseinkünfte zu den Gesellschaftern im Jahr ihres Entstehens aus.⁵⁰⁾ Daraus folgt aber weiters, dass die Verteilungsnorm für Betriebsstatteneinkünfte i. V. m. dem Methodenartikel (Art. 7 i. V. m. Art. 22 Abs. 1 DBA Ungarn Österreich zur Freistellung (unter Progressionsvorbehalt)⁵¹⁾ der der ungarischen Personengesellschaft zufließenden Einkünfte (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) verpflichtet, weil diese einer in Ungarn gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind.⁵²⁾

Wenn die in den Betriebsstättengewinn einfließenden Erträge (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) mit deutschen oder schweizerischen Quellensteuern vorbelastet sind, besteht aufgrund der von Österreich mit diesen Staaten abgeschlossenen Doppelbe-

⁴⁷⁾ EAS 3304 vom 23. 11. 2012.

⁴⁸⁾ Siehe z. B. EAS 3018 vom 18. 11. 2008 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft), wonach Österreich im Fall einer hybriden, betrieblich tätigen slowakischen K.S. keine Entlastungsverpflichtung für deren Dividendeneinkünfte trifft, wenn „die Beteiligungen nicht dazu dienen, diese betriebliche Tätigkeit zu ermöglichen und wenn sie sonach nicht Teil des ‚notwendigen Betriebsvermögens‘ der slowakischen Personengesellschaftsbetriebsstätten darstellen“. Siehe auch EAS 3303 vom 23. 11. 2012 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft) unter Hinweis auf den „Authorized OECD Approach“ (Rz. 179 ff. VPR 2010).

⁴⁹⁾ Siehe nur Rz. 276 VPR 2010 und z. B. EAS 3303 vom 23. 11. 2012 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft).

⁵⁰⁾ EAS 231 vom 4. 2. 1993 (zu einer tschechischen Personengesellschaft); EAS 1228 vom 24. 7. 1998 (zu einer australischen Limited Liability Partnership); EAS 2683 vom 21. 12. 2005 (zu einer französischen SCI); EAS 3018 vom 18. 11. 2008 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); EAS 3040 vom 11. 2. 2009 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); EAS 3217 vom 18. 4. 2011 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft).

⁵¹⁾ Anderer Ansicht *Toifl*, Internationales Steuerrecht, in *Bergmann/Ratka*, Personengesellschaften, Rz. 16/65, der davon ausgeht, die ungarische Gesellschaft sei als ungarisches Unternehmen i. S. d. Art. 7 Abs. 1 erster Halbsatz DBA Ungarn (entspricht dem OECD-MA) anzusehen, weshalb Österreich überhaupt kein Besteuerungsrecht an den der ungarischen Personengesellschaft zufließenden Einkünften (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) zukomme.

⁵²⁾ EAS 2683 vom 21. 12. 2005 (zu einer französischen SCI); EAS 3018 vom 18. 11. 2008 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); EAS 3040 vom 11. 2. 2009 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); EAS 3303 vom 23. 11. 2012 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft); dies entspricht im Ergebnis Beispiel 18 des „OECD-Partnership-Reports“.

steuerungsabkommen Anrecht auf Herabsetzung dieser Quellensteuern.⁵³⁾ Diese Entlastungsberechtigung tritt neben jene, die sich aus dem von Ungarn mit den Drittstaaten geschlossenen Abkommen ergibt.⁵⁴⁾ Nach Ansicht des österreichischen BMF ist Ungarn ist aufgrund seiner Abkommen mit diesen Staaten zur Steueranrechnung verpflichtet.⁵⁵⁾ Unklar ist allerdings, ob die abkommensrechtlich freigestellten ungarischen Betriebsstättengewinne dazu führen, dass auch sämtliche diesen ungarischen Betriebsstättengewinnen zugrunde liegenden Quellensteuern dritter Staaten (z. B. quellensteuerbelastete Ausschüttung einer deutschen Gesellschaft an die Betriebsstätte) angesichts der „Per-Country-Methode“⁵⁶⁾ auch dann von einer Anrechenbarkeit in Österreich ausgeschlossen sind, wenn aus diesen dritten Staaten weitere Einkünfte bezogen werden (z. B. der österreichische Gesellschafter bezieht zusätzlich noch direkt deutsche Dividenden). Das BMF hat sich zu dieser Frage noch nicht ausdrücklich geäußert, doch steht zu vermuten, dass eine Anrechnung in Österreich dann nicht möglich wäre, wenn eine Entlastung durch eine Anrechnung in Ungarn erfolgt ist oder erfolgen könnte und solcherart eine „Doppelanrechnung“ realisiert werden könnte.

2. Behandlung des Gewinntransfers der Personengesellschaft an den österreichischen Gesellschafter

2.1. Qualifikation des Gewinntransfers

Ein Gewinntransfer seitens der – aus ungarischer Sicht intransparenten – KG an ihre in Österreich ansässigen Gesellschafter ist aufgrund der Qualifikation des Art. 10 Abs. 3 DBA Ungarn abkommensrechtlich als Dividende zu qualifizieren.⁵⁷⁾ An dieser käme Österreich zwar nach Art. 10 Abs. 1 i. V. m. Art. 22 Abs. 2 DBA Ungarn aus abkommensrechtlicher Sicht das Besteuerungsrecht zu⁵⁸⁾ (verbunden mit einer Anrechnungsverpflichtung nach Art. 22 Abs. 2 DBA Ungarn⁵⁹⁾). Allerdings ist der Gewinntransfer bereits nach nationalem österreichischem Recht eine steuerlich unbeachtliche Entnahme⁶⁰⁾ und löst keine österreichische Besteuerung aus.⁶¹⁾ Die abkommensrechtliche Beurteilung ist daher aufgrund der Schrankenwirkung im Ergebnis irrelevant: Die Wertung auf Abkommensebene vermag nicht den Gewinntransfer auch auf der Ebene des innerstaatlichen Rechtes in eine Dividendenausschüttung „umzuqualifizieren“.⁶²⁾ Es wäre

⁵³⁾ EAS 3303 vom 23. 11. 2012 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft).

⁵⁴⁾ EAS 3303 vom 23. 11. 2012 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft) unter Hinweis auf Beispiel 9 des „OECD-Partnership-Reports“.

⁵⁵⁾ So EAS 3303 vom 23. 11. 2012 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft). Zur Frage der weiteren Anrechnung der Drittstaatsquellensteuern in Österreich siehe unten Punkt IV.2.2.

⁵⁶⁾ Dazu Rz. 7584 EStR 2000.

⁵⁷⁾ EAS 1228 vom 24. 7. 1998 (zu einer australischen Limited Liability Partnership).

⁵⁸⁾ Siehe nur EAS 303 vom 15. 9. 1993 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft).

⁵⁹⁾ EAS 1228 vom 24. 7. 1998 (zu einer australischen Limited Liability Partnership).

⁶⁰⁾ EAS 2683 vom 21. 12. 2005 (zu einer französischen SCI); EAS 3018 vom 18. 11. 2008 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); EAS 3040 vom 11. 2. 2009 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); EAS 3303 vom 23. 11. 2012 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft); siehe auch *Toffl*, Internationales Steuerrecht, in *Bergmann/Ratka*, Personengesellschaften, Rz. 16/78. Zum Teil wird in der Verwaltungspraxis die mangelnde Besteuerung offenbar auch mit der Befreiungsverpflichtung nach Art. 7 i. V. m. Art. 23 eines DBA begründet; siehe EAS 1828 vom 5. 4. 2011 (zu einer slowenischen Personengesellschaft) und EAS 2375 vom 21. 11. 2003 (zu einer rumänischen Personengesellschaft), jeweils unter Berufung auf Beispiel 18 des „OECD-Partnership-Reports“.

⁶¹⁾ Vgl. z. B. EAS 231 vom 4. 2. 1993 (zu einer tschechischen Personengesellschaft); EAS 303 vom 15. 9. 1993 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft); EAS 1828 vom 5. 4. 2011 (zu einer slowenischen Personengesellschaft); EAS 2375 vom 21. 11. 2003 (zu einer rumänischen Personengesellschaft); EAS 2683 vom 21. 12. 2005 (zu einer französischen SCI); EAS 2783 vom 23. 10. 2006 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); EAS 3040 vom 11. 2. 2009 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft). Dies entspricht der Lösung der OECD, siehe dazu Rz. 136 des „Partnership Reports“; Art. 23 Tz. 69.3 OECD-MK.

⁶²⁾ EAS 303 vom 15. 9. 1993 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft); EAS 1228 vom 24. 7. 1998 (zu einer australischen Limited Liability Partnership); EAS 3303 vom 23. 11. 2012 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft).

also unzulässig, „das unter Art. 10 eingeräumte Besteuerungsrecht dafür zu nutzen, die im Gewinnerzielungsjahr freigestellten Betriebsstättengewinne insoweit einer Besteuerung in Österreich zu unterziehen, als sie später ausgeschüttet werden. Gewinnerzielung und Gewinnverteilung sind zwei unterschiedliche Steuertatbestände, die keiner Vermischung zugänglich sind.“⁶³⁾

2.2. Quellensteueranrechnung

Werden der ungarischen Personengesellschaft nach ungarischem Recht die Einkünfte zugerechnet und wird die Personengesellschaft damit als im Errichtungsstaat (Ungarn) als ansässig angesehen, sind Gewinnausschüttungen von dieser an die in Österreich ansässigen Gesellschafter unter Art. 10 DBA Ungarn zu subsumieren. Österreich dürfte nun solche Ausschüttungen nach Art. 10 Abs. 1 DBA Österreich (entspricht Art. 10 Abs. 1 OECD-MA) besteuern. Nach nationalem Recht kommt es jedoch nicht zu einer Besteuerung, da in Österreich durch diese Ausschüttung kein Steuertatbestand begründet wird, zumal Österreich die ausgeschüttete Dividende nach nationalem Recht als steuerneutrale Entnahme qualifiziert.⁶⁴⁾ Daraus folgt grundsätzlich, dass eine in Ungarn – abkommenskonform⁶⁵⁾ – abgezogene Quellensteuer mangels steuerpflichtiger Einkünfte in Österreich nicht auf die inländische Steuerschuld angerechnet werden kann.⁶⁶⁾

Die Behandlung der ungarischen Ausschüttung als steuerneutrale Entnahme wirft jedoch unter dem Gesichtspunkt der „Per-Country-Methode“⁶⁷⁾ die Frage auf, ob eine Anrechnung der in Ungarn auf den Gewinntransfer abgezogenen Quellensteuer (mit 10 %) nach der „Per-Country-Methode“ aber dann doch möglich wäre, wenn der österreichische Gesellschafter noch weitere, in Ungarn (mit 10 %) quellensteuerpflichtige⁶⁸⁾ Dividenden direkt bezieht, die in Österreich der Besteuerung (mit 25 %) unterliegen. Das BMF lehnt hier eine Anrechnung ab, beziehe sich doch die „Per-Country-Methode“ nur auf „Einkünfte“, nicht aber auch auf (nicht steuerbare) „Entnahmen“.

„Die ungarische Dividendensteuer, die abkommenskonform in Höhe von 10 % von der Gewinnausschüttung der B.T. an den österreichischen Gesellschafter erhoben wird, scheidet aus dem DBA-Anrechnungssystem aus. Es könnte daher der österreichische Steuerpflichtige nicht unter Berufung auf die ‚per-country limitation‘ erwirken, dass die von der Gewinnausschüttung der Personengesellschaft (z. B. 1.000) erhobene Quellensteuer von 10 % (100) auf jene österreichische Einkommensteuer angerechnet wird, die auf eine Dividende von einer ungarischen Kapitalgesellschaft entfällt, die in Höhe von

⁶³⁾ EAS 3303 vom 23. 11. 2012 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft); siehe auch EAS 1228 vom 5. 4. 2011 (zu einer slowenischen Personengesellschaft) und EAS 2375 vom 21. 11. 2003 (zu einer rumänischen Personengesellschaft), jeweils unter Berufung auf Beispiel 18 des „OECD-Partnership Reports“.

⁶⁴⁾ Siehe soeben oben Punkt 2.1.

⁶⁵⁾ Dazu EAS 3040 vom 11. 2. 2009 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft).

⁶⁶⁾ Z. B. EAS 303 vom 15. 9. 1993 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft); EAS 1228 vom 24. 7. 1998 (zu einer australischen Limited Liability Partnership); EAS 1228 vom 5. 4. 2001 (zu einer slowenischen Personengesellschaft); EAS 3275 vom 21. 11. 2003 (zu einer rumänischen Personengesellschaft); EAS 2783 vom 23. 10. 2006 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); EAS 3040 vom 11. 2. 2009 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); weiters *Toifl*, Internationales Steuerrecht, in *Bergmann/Ratka*, Personengesellschaften, Rz. 16/76 ff. Auch dies entspricht der Lösung der OECD, siehe dazu Rz. 136 des „Partnership-Reports“ sowie Art. 23 Z 69.3 OECD-MK.

⁶⁷⁾ Dazu Rz. 7584 EStR 2000.

⁶⁸⁾ Nach Ansicht des VwGH (26. 5. 2010, 2005/13/0031) können nach Art. 22 DBA Ungarn nur jene Einkünfte in die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags einbezogen werden, die dem Abkommen zufolge im Quellenstaat besteuert werden dürfen (anders wohl Rz. 7585 EStR 2000, wonach die Einbeziehung von im Ausland nicht besteuerten Einkünften in die Höchstbetragsberechnung zulässig ist). An Einkünften aus Ungarn, die in die Höchstbetragsberechnung einbezogen werden könnten, verbleiben danach – im Lichte der Nullbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren gem. Art. 11 und 12 DBA Ungarn – nur Dividendeneinkünfte, die nach dem Abkommen mit 10 % quellenbesteuert werden dürfen.

2.000 an ihn ausgeschüttet wird und mit 200 an ungarischer Dividendensteuer belastet ist. Die in Österreich zum Sondersteuersatz von 25 % erfasste ungarische Dividende (österreichische ESt 500) kann nur durch Anrechnung der von der Kapitalgesellschaft einbehaltenen Dividendensteuer gekürzt werden. Die gemäß dem DBA in Österreich zu erhebende Steuer beträgt sonach 300 (500–200) und nicht 200 (500–200–100). Denn auch eine Zusammenfassungsberechtigung bezüglich der anrechnungsbegünstigten Einkünfte nach der ‚per-country limitation‘ kann sich nur auf ‚Einkünfte‘ (2.000), nicht aber auch auf (nicht steuerbare) ‚Entnahmen‘ (1.000) beziehen.⁶⁹⁾

V. Veräußerung des Gesellschaftsanteils an der Personengesellschaft

1. Besteuerung in Österreich als Ansässigkeitsstaat des veräußernden Gesellschafters

1.1. Variante 1: vermögensverwaltende Personengesellschaft

Eine Veräußerung des Anteils an der vermögensverwaltenden ungarischen Personengesellschaft durch den österreichischen Gesellschafter ist nur dann steuerbar, wenn die Beteiligung – also aufgrund der unmittelbaren Vermögensbeteiligung: die anteiligen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft⁷⁰⁾ – des österreichischen Gesellschafters entweder in einem Betriebsvermögen gehalten wird oder eine Steuerpflicht im außerbetrieblichen Bereich gegeben ist; Letzteres ist konkret dann der Fall, wenn eine Wertsteigerung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung realisiert wird (§ 27 Abs. 3 EStG) oder im Hinblick auf das lizenztragende Vermögen ein Spekulationsgeschäft gem. § 31 Abs. 1 EStG verwirklicht sein sollte. Abkommensrechtlich wird ein bestehendes innerstaatliches Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt: Ist die ungarische KG nämlich bloß vermögensverwaltend tätig, wird für Gesellschafter A der Tatbestand des Art. 13 Abs. 2 DBA Ungarn (ähnlich Art. 13 Abs. 2 OECD-MA) nicht erfüllt, zumal kein Vermögen veräußert wird, das zu einer ungarischen Betriebsstätte der KG zählt. Das Besteuerungsrecht wird daher gem. Art. 13 Abs. 3 DBA Ungarn (entspricht Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) ausschließlich Österreich zugeordnet. Sollte sich aus der Veräußerung eine beschränkte Steuerpflicht des A in Deutschland oder in der Schweiz ergeben, werden die letztgenannten Staaten durch Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland bzw. durch Art. 13 Abs. 3 DBA Schweiz (beide entsprechen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) an der Besteuerung gehindert, es sei denn, die Kapitalgesellschaft wäre eine Immobiliengesellschaft i. S. d. Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland (vergleichbar Art. 13 Abs. 4 OECD-MA).⁷¹⁾

1.2. Variante 2: betriebliche Personengesellschaft

Nach österreichischem Steuerrecht unterliegt der Verkauf eines Anteils an einer betrieblich tätigen ungarischen Personengesellschaft durch den in Österreich ansässigen A der Steuerpflicht (§§ 21 bis 24 EStG). Jener Teil des Veräußerungsgewinns, der auf die ungarische Betriebsstätte entfällt, wäre aus österreichischer Perspektive nach

⁶⁹⁾ EAS 3303 vom 23. 11. 2012 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft).

⁷⁰⁾ Zur unmittelbaren Beteiligung am Vermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft und der entsprechenden Beurteilung von Veräußerungsgeschäften als anteiliger Veräußerung der dieser Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter siehe z. B. Rz. 6022 EStR 2000. Diese Ansicht ist durch die Entscheidung des UFS vom 21. 12. 2011, RV/1060-W/09, RV/1225-W/10, in Frage gestellt worden: Demnach sollen Anteile an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Veräußerungsfall als eigenes Wirtschaftsgut anzusehen sein, ohne dass ein Durchgriff auf die anteiligen Vermögensgegenstände erfolgt (Amtsbescheidung zu 2012/13/0021 anhängig). Der Gesetzgeber soll dies nun im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis klären: Nach dem AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, soll in § 32 Abs. 2 EStG klargestellt werden, dass die Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eine anteilige Veräußerung der dieser Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter darstellt, sodass die jeweiligen Regelungen der §§ 27, 30 und 31 EStG auf diesen Vorgang anzuwenden sind.

⁷¹⁾ So zum umgekehrten Fall der Veräußerung einer Beteiligung an einer österreichischen Gesellschaft EAS 3300 vom 25. 9. 2012 (zu einer ungarischen vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft mit deutschen Gesellschaftern). Eine vergleichbare Immobiliengesellschaftsklausel besteht indes im Verhältnis zur Schweiz nicht.

Art. 13 Abs. 2 DBA Ungarn in Ungarn zu besteuern. Aus ungarischer Sicht ist die Veräußerung jedoch als Verkauf von Körperschaftsanteilen zu behandeln, wonach die Generalnorm des Art. 13 Abs. 3 DBA Ungarn (entspricht Art. 13 Abs. 5 OECD MA) zur Anwendung kommt, die Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweisen würde. Zur Lösung dieses Konflikts in Form der doppelten Nichtbesteuerung leistet die österreichische Verwaltungspraxis⁷²⁾ dem Konzept der OECD⁷³⁾ Folge: Aufgrund der gem. Art. 3 Abs. 2 DBA Ungarn (entspricht grundsätzlich Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) für DBA-Zwecke maßgeblichen unterschiedlichen nationalen Rechtsvorschriften würde sich nunmehr eine doppelte Nichtbesteuerung ergeben. Diese wird aber auf Basis des Art. 22 Abs. 1 DBA Ungarn (entspricht Art. 23A Abs. 1 OECD-MA) verhindert: Die Einkünfte können in Ungarn nicht „nach diesem Abkommen“ besteuert werden, weshalb Österreich keine Entlastung zu gewähren hat.

2. Besteuerung der Veräußerung in Österreich als Quellenstaat

Durch die anteilige Veräußerung ihrer Anteile an der ungarischen – betrieblichen oder vermögensverwaltenden – Personengesellschaft verwirklichen der deutsche und der schweizerische Gesellschafter aus österreichischer Sicht aufgrund der Transparenzbeurteilung eine Veräußerung der zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter, also der österreichischen Kapitalgesellschaftsbeteiligung und des lizenztragenden Vermögens. Der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen sie aber i. S. d. Isolationstheorie (nur dann, wenn die realisierte Wertsteigerung eine zumindest 1%ige Beteiligung an einer österreichischen Kapitalgesellschaft betrifft (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG), während Einkünfte aus der Veräußerung eines Lizenzrechts keinen Tatbestand des § 98 EStG erfüllen und daher nicht steuerbar wären. Österreich ist aber auch an der Ausübung eines allfälligen Besteuerungsrechts für die Beteiligungsveräußerung durch Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland und Art. 13 Abs. 3 DBA Schweiz (entsprechen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) gehindert, da beide Verteilungsnormen das ausschließliche Besteuerungsrecht dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter zuweisen. Nur im Verhältnis zu Deutschland wäre Österreich dann nicht an der Besteuerung gehindert, wenn die Kapitalgesellschaft eine Immobiliengesellschaft i. S. d. Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland (vergleichbar Art. 13 Abs. 4 OECD-MA) wäre;⁷⁴⁾ eine vergleichbare Immobiliengesellschaftsklausel besteht indes im Verhältnis zur Schweiz nicht.

⁷²⁾ Vgl. z. B. EAS 2375 vom 21. 11. 2003 (Beteiligung an einer rumänischen Personengesellschaft); EAS 2694 vom 6. 2. 2006 (Beteiligung an einer slowakischen Kommanditgesellschaft); EAS 2846 vom 14. 5. 2007 (zu einer ungarischen Personengesellschaft). Dazu *Kofler/Moshhammer/Tumpel*, Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte, in *Lang/Schuch/Staringer*, Einkünftezurechnung, 274 ff.

⁷³⁾ Art. 23 Tz. 32.7 OECD-MK.

⁷⁴⁾ EAS 3300 vom 25. 9. 2012 (zu einer ungarischen vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft mit deutschen Gesellschaftern).

Europaparlament verabschiedet einheitlichen EU-Patentschutz

Das Europäische Parlament hat das sog. EU-Patentpaket in drei getrennten Abstimmungen verabschiedet. Erfinder in der EU werden danach einen einheitlichen Patentschutz erhalten. Nach über 30 Jahre währenden Bemühungen sollen die Kosten für ein EU-Patent um bis zu 80 % sinken, was auch die Wettbewerbsfähigkeit gegenüber den USA oder Japan stärken und insb. klein- und mittelständische Unternehmen fördern soll. Nach Angaben der Kommission wird ein EU-Patent künftig nur noch 4.725 Euro kosten, also weit weniger als die heute üblichen Durchschnittskosten von 36.000 Euro.