

31. Jahrgang / Jänner 2021 / Nr. 1

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Florian Rosenberger

Österreichische Verrechnungspreisrichtlinien „reloaded“

Austrian Transfer Pricing Guidelines Reloaded

Michael Lang

DBA USA und Wegzugsbesteuerung

Tax Treaty with the United States and Exit Taxation

Gerald Gahleitner / Martin Eckerstorfer

Besteuerung ausländischer Lizenzgebühren

Taxation of Foreign Royalties

Martin Hummer / Florian Hintz

Praxis der Projektbesteuerung am Beispiel Österreich

Practice of Project Taxation Using the Example of Austria

Kristin Resenig

Folgt der DAC 6 nun die DAC 7?

Will DAC 7 Now Follow DAC 6?

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

DBA USA und Wegzugsbesteuerung: Anmerkungen zur DBA-Auslegung durch den VwGH

TAX TREATY WITH THE UNITED STATES AND EXIT TAXATION: COMMENTS ON TAX TREATY INTERPRETATION BY THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT

The Austrian Supreme Administrative Court had to decide on the question whether a tax-neutral step-up of shares had to be granted when a taxpayer became resident in Austria. A necessary requirement for such a step-up was that Austria did not have any taxation rights on the shares before the taxpayer moved to Austria. Since he had left Austria a couple of years before, the crucial question was whether Austria had ever lost its taxation rights. At the core of the case was a very technical provision of the tax treaty between Austria and the US. However, the judgment is also interesting from a tax treaty interpretation perspective. *Michael Lang* analyzes whether the Court's approach is in line with general rules of interpretation of international treaties.

I. Der dem Erkenntnis des VwGH vom 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, zugrunde liegende Fall

Der VwGH hatte am 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, über folgenden – hier auf das Wesentliche reduzierten – Sachverhalt zu entscheiden: Ein Steuerpflichtiger brachte 1993 das von ihm gegründete Einzelunternehmen gemäß Art III UmgrStG zu Buchwerten in eine ihm allein gehörende GmbH ein. 2001 übersiedelte er unter Aufgabe des österreichischen Wohnsitzes in die USA. Nach Art 13 Abs 6 DBA USA können Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Gesellschaftsanteilen nur im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert werden. Die Anwendung dieser Vorschrift bewirkte den Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs an diesen Anteilen. In einer vom Steuerpflichtigen eingeholten Rechtsauskunft vertrat das BMF dennoch die Auffassung, dass keine „Wegzugsbesteuerung“ vorzunehmen sei.¹⁾ Das BMF erachtete nämlich die Spezialvorschrift des Art 13 Abs 7 DBA USA als anwendbar:

„Wurde Vermögen von einer in den Vereinigten Staaten ansässigen Person in eine in Österreich ansässige Gesellschaft in Form einer Einlage eingebracht und erfolgte in Österreich in Anwendung des UmgrStG keine Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes, so bleibt eine spätere Veräußerung der entsprechenden Anteile an der österreichischen Gesellschaft in Österreich bis zum Jahr 2010 steuerpflichtig.“

Im Kern lautete die Begründung des BMF wie folgt:²⁾

„Zieht [...] ein in Österreich ansässiger Unternehmer, der sein Einzelunternehmen unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des UmgrStG steuerneutral in eine GmbH eingebracht hat, mit seinem Sohn aus erster Ehe unter Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes zu seiner neuen Ehegattin in die USA, dann erscheint die Auffassung vertretbar, dass hierdurch der österreichische Besteuerungsanspruch aufgrund von Art 13 Abs 7 DBA USA erst mit Ablauf des Jahres 2010 verloren geht. Ursprüngliches Kernziel der Bestimmung war es zu verhindern, dass in den USA ansässige Personen inländisches Betriebsvermögen nach dem Alt-Abkommen aus dem Jahr 1956 unter Vermeidung des Aufwertungszwanges in einem ersten Schritt in eine inländische GmbH steuerneutral einbringen und sodann nach dem neuen Abkommen in einem zweiten Schritt steuerfrei im Wege der Anteilsveräußerung weiterübertragen. In verallgemeinernder Form sollte sodann innerhalb der Übergangszeit das österreichische Besteuerungsrecht an Gesellschaftsanteilen nicht verloren gehen, wenn diese Anteile durch steuerneutrale Betriebseinbringungen erworben worden sind.

Dies trifft auch im gegenständlichen Fall zu. Auch der Wortlaut der Bestimmung steht dieser Auslegung nicht entgegen, da er nicht verlangt, dass der in den USA ansässige Eigentümer der Anteile an der österreichischen Kapitalgesellschaft auch bereits im Zeitpunkt der Betriebseinbringung in den USA ansässig gewesen sein musste.

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht sowie wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DI BT) an der WU. Frau Theres Neumüller, MSc (WU) danke ich für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche.

1) BMF vom 8. 11. 2002, EAS 2119.

2) BMF vom 8. 11. 2002, EAS 2119.

Findet daher keine Veräußerung der GmbH-Anteile in den USA vor dem Jahr 2010 statt und kehrt der österreichische Unternehmer tatsächlich nach Schulabschluss seines Sohnes in den USA noch vor dem Jahr 2010 wieder nach Österreich zurück, dann kann nach den im Verhältnis zur Schweiz in EAS 1845 dargelegten Grundsätzen im Wegzugsjahr eine vorläufige Veranlagung unter Nichteinbeziehung des Veräußerungsgewinnes erfolgen.“

Der Steuerpflichtige informierte das Finanzamt im Jänner 2003 vom Umzug in die USA. Aufgrund der Rechtsauskunft des BMF erfolgte keine Wegzugsbesteuerung. Ab 2007 hatte der Steuerpflichtige dann seinen Wohnsitz und den Mittelpunkt der Lebensinteressen wieder in Österreich. Der VwGH hatte die Rechtsfrage zu klären, ob der Zuzug nach Österreich eine steuerneutrale Aufwertung der Beteiligung auf den gemeinen Wert auf Grundlage der damals geltenden Vorschrift des § 31 Abs 3 EStG bewirkt. Dies setzt voraus, dass es durch den Zuzug zum „Eintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich“ gekommen ist. Ein solcher „Eintritt“ ist aber nur denkbar, wenn vorher Österreich gar kein Besteuerungsrecht hatte. Letztlich hatte der VwGH daher darüber zu entscheiden, ob der 2001 erfolgte Wegzug einen Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich bewirkt hat und damals eigentlich die Wegzugsbesteuerung vorzunehmen gewesen wäre oder ob tatsächlich Art 13 Abs 7 DBA USA anwendbar war und dieser Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs nie eingetreten ist und es folglich 2007 auch zu keinem neuerlichen „Eintritt“ in das Besteuerungsrecht kommen konnte.

Schon das BFG erachtete Art 13 Abs 7 DBA USA nicht für anwendbar. Der aufgrund einer Revision des Finanzamts angerufene VwGH bestätigte im Ergebnis diese Auffassung. Im Kern lautete die Begründung des VwGH wie folgt:³⁾

„Bringt eine ausländische, nicht in der EU oder bestimmten anderen Staaten ansässige Person Vermögen gemäß Art III UmgrStG in eine österreichische Kapitalgesellschaft ein, so ist dies gemäß § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG nur dann unter Buchwertfortführung und sohin ohne Gewinnrealisierung möglich, wenn das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der in den Gesellschaftsanteilen enthaltenen stillen Reserven nicht eingeschränkt ist.“

Nach dem alten DBA waren die Vertragsstaaten als Quellenstaaten vertraglich nicht gehindert, Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen zu besteuern. Folglich konnten in den USA ansässige Personen, die inländisches Vermögen (etwa einen österreichischen Betrieb) in österreichische Kapitalgesellschaften gemäß Art III UmgrStG eingebracht haben, diesen Vorgang steuerneutral bewerkstelligen.

„Nach dem neuen Abkommen gilt das OECD-Konzept, demzufolge der Nichtansässigkeitsstaat (Quellenstaat) das Recht verliert, Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen zu besteuern, sodass ab Wirksamwerden des neuen Abkommens entsprechende Umgründungsvorgänge zur Besteuerung der stillen Reserven führen können.“

Erkennbares Ziel des Art 13 Abs 7 des neuen DBA ist,

„die nach dem alten DBA im Rahmen der steuerneutralen Einbringung nicht erfassten stillen Reserven im Rahmen einer Übergangsfrist bei Veräußerung der Beteiligung in Österreich zu erfassen. Diesbezüglich hat man sich auf eine einfach zu vollziehende, dafür grob vereinfachende Regelung geeinigt, nämlich auf die Steuerhängigkeit derartiger Beteiligungen bis zum Jahr 2010 [...]. [...] (Frühere) steuerneutrale Umgründungen von in Österreich ansässigen Personen werden von der Übergangsbestimmung nicht erfasst. Es kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn das BFG davon ausgegangen ist, dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den Anteilen der O GmbH mit dem Wegzug des Rechtsvorgängers des Mitbeteiligten in die USA verloren gegangen ist.“⁴⁾

Daher erachtete der VwGH die steuerneutrale Aufwertung der Beteiligung auf den gemeinen Wert mit dem Zuzug als geboten.

Diese Begründung überzeugt im Ergebnis. Interessant sind aber auch einige hier und in anderen Passagen der Entscheidung angesprochene Argumente vor dem Hinter-

³⁾ VwGH 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, Rz 32.

⁴⁾ VwGH 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, Rz 34 und 38.

grund, dass der VwGH letztlich – auch – Vorschriften eines DBA auszulegen hat. Diese Aspekte der Entscheidung möchte ich in der Folge näher beleuchten und darlegen, wie weit der VwGH den Besonderheiten, die die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags erfordern, Rechnung getragen hat.

II. Die Bedeutung der authentischen Sprache

BFG und VwGH haben sich auch auf den Wortlaut der Abkommensvorschrift berufen. Der VwGH hat nicht nur den deutschen Text des Abkommens, sondern auch die englische Version herangezogen. Dies war auch geboten: Beide Sprachen sind authentisch. Die völkerrechtliche Interpretation verlangt, den Abkommenstext in allen authentischen Sprachen zu berücksichtigen.⁵⁾

Wenn eine Vorschrift dem OECD-MA entnommen ist, muss zusätzlich zur englischen auch die französische Fassung der Regelung des Musterabkommens berücksichtigt werden.⁶⁾ Denn es ist davon auszugehen, dass die Rechtsetzer des bilateralen DBA mit der Orientierung an den aus dem OECD-MA stammenden Regelungen auch deren Inhalt übernehmen wollten. Zur Ermittlung des Inhalts der OECD-Regelung bedarf es aber des Rückgriffs auf die Texte in der englischen und der französischen Originalsprache.⁷⁾ Ein nach dem DBA ebenfalls authentischer deutschsprachiger Text tritt dann in den Hintergrund. Bei Regelungen, die aus dem UN-MA stammen, können noch weitere Sprachen dazu kommen.⁸⁾ Bei Art 13 Abs 7 DBA USA handelt es sich aber um eine Regelung, die im OECD-MA nicht vorgesehen ist. Daher konnte der VwGH auch nur die deutsche und die englische Fassung heranziehen.

III. Die Bedeutung des Abkommensvergleichs

Der Entscheidung des VwGH ist zu entnehmen, dass das BFG seine Argumentation auch aus dem Vergleich des Art 13 Abs 7 DBA USA mit anderen österreichischen Abkommen bezogen hat:⁹⁾

„Aber auch die Ansicht, dass aufgrund des Abs 7 das österreichische Besteuerungsrecht für Gewinne an Anteilsveräußerungen bis 2010 immer dann bestehen bleibe, wenn eine steuerneutrale Umgründung vor Inkrafttreten des ‚neuen‘ DBA erfolgt sei, treffe nicht zu. Dies werde insbesondere bei einem Vergleich des Wortlautes des Art 13 Abs 7 DBA USA mit abkommensrechtlichen Bestimmungen deutlich, deren Intention es sei, bei Wohnsitzverlegung das Besteuerungsrecht für Gewinne an Anteilsveräußerungen dem früheren Ansässigkeitsstaat für eine bestimmte Zeitspanne weiterhin zuzugestehen und die diese Absicht im Wortlaut klar und eindeutig zum Ausdruck bringen, wie dies beispielsweise in den näher dargestellten Formulierungen der von Österreich mit Kanada (Art 13 Abs 5 und 6 DBA Kanada), den Niederlanden (Art 14 Abs 4 und 5 DBA NL) oder Großbritannien und Nordirland (Art 13 Abs 4 und 5 DBA GB) geschlossenen DBA der Fall sei.“

Der VwGH war gut beraten, sich dieser Argumentation nicht zu bedienen: Bei Rechtsvorschriften des nationalen Rechts sind es zwar oft verschiedene Experten, die dem Gesetzgeber die Feder führen, und schon deshalb werden oft unterschiedliche Regelungstechniken und Formulierungen verwendet. Auch sind oft Kompromisse zwischen Vertretern verschiedener Ministerien oder schon im Vorfeld mit oder zwischen Interessenvertretungen erforderlich, damit der Gesetzesentwurf zustande kommt. Ebenso kann die Verwen-

⁵⁾ Ausführlich Lang, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403 (404 ff).

⁶⁾ So bereits Lang, IStR 2011, 403 (407 f); Lang, Die Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 – 2018, FS BFH I (2018) 983 (986 f).

⁷⁾ Lang, IStR 2011, 403 (408); siehe auch Lang, The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages, in Maisto/Nikolakakis/Ulmer, Essays on Tax Treaties: A Tribute to David A. Ward (2013) 15 (17); Lehner in Vogel/Lehner, DBA⁶ (2015) Einl Rz 124a.

⁸⁾ Lang, IStR 2011, 403 (409); Sasseville, The OECD Model Convention and Commentaries, in Maisto, Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law (2005) 129 (130).

⁹⁾ VwGH 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, Rz 18.

dung einer anderen Formulierung Abgeordneter eines Koalitionspartners mitunter die Zustimmung zu einer Regelung erleichtern, auch wenn inhaltlich gar kein Dissens besteht. Und ein Dissens kann durch die Verwendung anderer als der ursprünglich vorgeschlagenen Formulierungen, manchmal auch bewusst unklarer Regelungen, leichter überspielt werden. Dennoch: Bundesgesetze werden vom selben Gesetzgeber erlassen. Wenn der Gesetzgeber identische oder auch unterschiedliche Formulierungen als in anderen Gesetzen verwendet, berechtigt dies den Interpreten, daraus Schlüsse zu ziehen. Der Gesetzgeber muss sich eben bewusst sein, dass die Übernahme von Formulierungen aus anderen Regelungen oder auch die Abweichung davon bei der Auslegung berücksichtigt wird. Experten, die diese Regelungen entwerfen, müssen darauf Bedacht nehmen, dass es für die Auslegung der von ihnen vorgeschlagenen Regelungen von Bedeutung sein kann, ob diese Vorschrift einer anderen Regelung entspricht oder eben nicht.

Bei DBA-Regelungen ist dies anders. Zwar werden DBA auch vom Nationalrat genehmigt. Die Schwierigkeit, bei den Verhandlungen eine für alle Seiten akzeptable Formulierung zu finden, ist zwar oft faktisch nicht größer als im innerstaatlichen Gesetzgebungsprozess. Der formale Unterschied ist aber entscheidend: Das Zustandekommen eines DBA setzt nicht nur den Konsens der Verhandlungsteams, sondern auch die Zustimmung der gesetzgebenden Körperschaften beider Vertragsstaaten voraus. Es bedarf des Zusammenwirkens von Rechtsetzern in beiden Staaten, damit der völkerrechtliche Vertrag gilt. Daher darf unterschiedlichen Formulierungen in DBA mit verschiedenen Staaten nicht die Bedeutung beigemessen werden, die solchen Unterschieden zwischen vom selben Gesetzgeber erlassenen nationalen Rechtsvorschriften zukommt.¹⁰⁾ Lediglich dann, wenn es sich um völkerrechtliche Verträge zwischen denselben Vertragspartnern handelt, ist die Ausgangslage ähnlich wie jene im nationalen Recht: Unterschieden und Übereinstimmungen im Wortlaut des alten und des neuen DBA kann genauso Bedeutung beigemessen werden wie zwischen einem DBA auf dem Gebiet der Ertragsteuern und der Erbschafts- und Schenkungssteuern.

IV. Die Bedeutung von Gesetzesmaterialien

Der VwGH hat auch auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage Bezug genommen. Dabei dürfte es sich um einen der seltenen Fälle handeln, in denen die Gesetzesmaterialien überhaupt aussagekräftig sind. Denn die in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage enthaltenen Hinweise sind meist nichtssagend. Sie wiederholen bloß die Abkommensformulierungen oder weisen darauf hin, dass eine bestimmte Formulierung dem OECD-MA entnommen wurde, was aber nicht bloß für Kenner der Materie mit freiem Auge oder zumindest nach kurzer Recherche erkennbar ist. Gerade bei Formulierungen, die vom OECD-MA abweichen, wäre dem Rechtsanwender oft sehr gedient, die Hintergründe für die Aufnahme dieser Vorschrift zu erfahren. Denn dies hilft, die Vorschrift besser einordnen zu können.¹¹⁾ Daher ist es begrüßenswert, dass in diesem Fall die Gesetzesmaterialien immerhin so aussagekräftig waren, dass sich der VwGH ihrer bedienen konnte.

Allerdings sind die Erläuterungen zur Regierungsvorlage eines DBA nicht geeignet, zur Klärung interpretativer Zweifelsfragen herangezogen zu werden. Denn zu den „*vorbereitenden Arbeiten*“ nach Art 32 WVK können nur Unterlagen gehören, die über das gemeinsame Verständnis der beiden Vertragsstaaten zum Inhalt einer DBA-Vorschrift Auskunft

¹⁰⁾ So bereits *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung (II), *StuW* 1982, 286 (298); *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Redaktionsfehler, in *KWT*, Personengesellschaften und andere Mitunternehmensformen sowie ihre Gesellschafter, *GS* Karl Bruckner (2013) 463 (471); *Lang*, *Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer*: Abkommensrechtliche Fragen der Zurechnung von Einkünften, in *Fitz/Kalss/Kautz/Kucsko/Lukas/Torggler*, *FS* Torggler (2013) 713 (716 ff).

¹¹⁾ Kritisch *Hinny/Kaiser/Balzerkiewicz/Lang*, Das Verfahren beim Abschluss und bei der Kündigung von Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland, Österreich und der Schweiz, *ISr* 2020, 317 (322); *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, *SWI* 2012, 108 (126).

geben.¹²⁾ Der Text der Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist nicht mit dem Verhandlungspartner vorweg abgestimmt. Er wird nach Abschluss der Verhandlungen verfasst und kann nicht als Nachweis einer übereinstimmenden Auffassung der Vertragsverhandler zum Zeitpunkt der Verhandlungen gelten. Daher sollte ihnen – anders als im nationalen Recht – keine Bedeutung beigemessen werden. Anders wäre es nur, wenn entsprechende Dokumente aus dem anderen Vertragsstaat existieren, die darüber Aufschluss geben, dass auch die andere Seite zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen dasselbe Verständnis hatte. Lassen sich vergleichbare Unterlagen aus beiden Staaten finden, könnte dies auch bei der DBA-Auslegung berücksichtigt werden.¹³⁾ Der VfGH hat aber offenbar keine Bemühungen angestellt, zu untersuchen, ob sich die österreichischen Gesetzesmaterialien mit denen auf US-amerikanischer Seite diesbezüglich decken.

V. Die Bedeutung von Verständigungsvereinbarungen

Der VfGH berief sich zur Ermittlung des Inhalts der maßgebenden Regelung des alten DBA auf eine dazu ergangene Verständigungsvereinbarung („*Wie ein Verständigungsverfahren der Vertragsstaaten ergab, [...]*“).¹⁴⁾ Es ging dabei darum, „*dass die Vertragsstaaten als Quellenstaaten vertraglich nicht gehindert waren, Gewinne – zB aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen – zu besteuern (vgl VO BGBl 1993/878; Loukota, Neues österreichisch-amerikanisches Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1996, 297)*.“ Die vom VfGH angegebenen Quellen enthalten allerdings keinen Hinweis darauf, dass diese Auffassung auch in einer Verständigungsvereinbarung vertreten wurde. Auch die angegebene Verordnung des BMF ist – anders als andere Verordnungen des BMF zu DBA-Regelungen¹⁵⁾ – ohne Erwähnung eines ihr vorausgegangenen Verständigungsverfahrens erlassen worden.¹⁶⁾

Darüber hinaus überrascht, dass der VfGH hier Verständigungsvereinbarungen als Nachweis für den Inhalt von DBA-Vorschriften anerkennt. Die Rechtsprechung des VfGH zeichnet sich an sich dadurch aus, Verständigungsvereinbarungen kritisch zu prüfen. Keineswegs fühlt er sich an die dort vertretenen Auffassungen gebunden.¹⁷⁾ Vielmehr sieht er es als seine Aufgabe, den Inhalt von Verständigungsvereinbarungen am jeweiligen DBA zu messen. Eine Bindung des VfGH besteht nur dann, wenn die Verständigungsvereinbarung mittels Verordnung umgesetzt wurde. Dann liegt die Kontrollbefugnis beim VfGH.¹⁸⁾ In allen anderen Konstellationen beachtet er die Vereinbarung nicht weiter, wenn die DBA-Vorschriften den Inhalt einer Verständigungsvereinbarung nicht tragen.¹⁹⁾ Aber selbst, wenn er den Inhalt einer Verständigungsvereinbarung

¹²⁾ So bereits Lang, Die Besonderheiten der Auslegung des DBA Österreich – USA, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – USA (1997) 25 (30 ff).

¹³⁾ Dazu Lang in Gassner/Lang/Lechner, DBA Österreich – USA, 25 (31 f).

¹⁴⁾ VfGH 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, Rz 32.

¹⁵⁾ ZB VO BGBl 1979/505: Durchführung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung bei den Steuern vom Einkommen; VO BGBl 1970/154: Durchführung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen.

¹⁶⁾ BGBl 1993/878: „*Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Besteuerung von Gewinnen bei Anteilsveräußerungen durch amerikanische Unternehmen nach dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen: Aufgrund des Artikels III des Abkommens vom 25. 10. 1956 zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, BGBl 1957/232, wird verordnet: Der Begriff ‚gewerbliche Gewinne‘ im Sinn von Artikel III des Abkommens umfaßt nicht Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.*“

¹⁷⁾ VfGH 27. 8. 1991, 90/14/0237; 20. 9. 2001, 2000/15/0116.

¹⁸⁾ Kerschner/Marchgraber, Die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des VfGH, SWI 2015, 209 (209 ff); Jirousek/Loukota, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, ÖStZ 2016, 52 (52 ff); Drüen/Kofler/Simonek, Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht, StAW 2018, 209 (220).

¹⁹⁾ VfGH 22. 9. 1999, 97/15/0005; 30. 3. 2006, 2002/15/0098.

abkommensrechtlich gedeckt sieht, erachtet der VwGH es als maßgebend, dass er selbst zu dieser Auffassung gelangt ist.²⁰⁾ Der Umstand, dass in der Verständigungsvereinbarung dieselbe Auffassung vertreten wird, ist für ihn sonst unbeachtlich. Denn die auf Ebene der Verwaltungsbehörden geschlossenen Vereinbarungen können nicht den Inhalt des von den gesetzgebenden Körperschaften genehmigten DBA bestimmen.²¹⁾

VI. Die Bedeutung drohender doppelter Nichtbesteuerung

Das Finanzamt hatte in seiner Revision auch geltend gemacht, dass der Steuerpflichtige inkonsequent argumentiere, indem er

„zunächst eine Rechtsauskunft beim BMF einhole und aufgrund der darin geäußerten vertretbaren Rechtsansicht das Finanzamt veranlasse, von einer Besteuerung anlässlich des Wegzugs in die USA abzusehen, um im Zusammenspiel mit der nunmehr eingetretenen Verjährung des Wegzugsjahres eine doppelte Nichtbesteuerung zu erreichen. Dies widerspreche klar dem Ziel und Zweck des DBA USA.“²²⁾

Der VwGH hat sich mit diesem Vorbringen – aus guten Gründen – nicht weiter beschäftigt. Denn der Umstand, dass das Finanzamt offenbar einer rechtswidrigen Auffassung des BMF gefolgt ist, kann dem Steuerpflichtigen nicht zum Nachteil gereichen. Das Finanzamt hat den Sachverhalt von sich aus rechtlich zu beurteilen. Der Umstand, dass das Finanzamt 2001 davon abgesehen hat, die Wegzugsbesteuerung vorzunehmen, kann nicht dazu führen, dem Steuerpflichtigen beim Zuzug nach Österreich die ihm zustehende steuerneutrale Aufwertung der Beteiligung auf den gemeinen Wert vorzulegen, und in den Folgejahren dementsprechend vorzugehen.

Die Gefahr doppelter Nichtbesteuerung sollte auch sonst für die DBA-Auslegung nicht von Bedeutung sein. Denn häufig ermöglicht die DBA-Anwendung solche Effekte: Wenn ein Staat aufgrund des DBA nicht besteuern darf und der zur Besteuerung berechnete Staat sein Besteuerungsrecht nicht ausübt, ist Nichtbesteuerung das Ergebnis.²³⁾ Wenn dies abkommenspolitisch nicht gewünscht ist, müssen sich die Abkommen der Anrechnungsmethode bedienen oder Subject-to-Tax-Klauseln vorsehen. Im Interpretationsweg lässt sich dieses Ergebnis nicht vermeiden. Daran ändert auch die durch das MLI eingeführte Präambel zu den DBA nichts: Sie betont die

„Absicht, in Bezug auf die unter dieses Abkommen fallenden Steuern eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (ua durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen) zu schaffen.“

Damit ist aber nicht ausgesprochen, dass Nichtbesteuerung nicht das Ergebnis der Abkommensauslegung sein kann. Vielmehr wird letztlich auf Ziel und Zweck der einzelnen Abkommensvorschriften – und nicht des Abkommens generell – hingewiesen.²⁴⁾

VII. Die Bedeutung von Treu und Glauben

Abschließend betont der VwGH, dass es für die Auffassung, das Besteuerungsrecht der Republik Österreich wäre nie verloren gegangen und es könne daher auch zu keinem „Ein-

²⁰⁾ VwGH 28. 11. 2007, 2006/14/0057.

²¹⁾ Lang, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2006, 549 (553 f).

²²⁾ VwGH 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, Rz 30.

²³⁾ Lang, Verhinderung von Doppel- und Nichtbesteuerung, in Schmidjell-Dommles/Lang/Bendlinger/Kofler, Die „neuen“ österreichischen DBA „post-BEPS“, SWI-Spezial (2018) 62 (63); vgl auch schon Lang, Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime für Doppelbesteuerungsabkommen? in Haarmann, Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 83 (92 ff); Lang, Rechtsquellen und Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, in Achatz, Internationales Steuerrecht, DStJG 36 (2013) 7 (22 ff).

²⁴⁾ Lang in Haarmann, Anwendung und Auslegung von DBA, 83 (86 f).

tritt“ kommen, an einer „gesetzlichen Grundlage“ fehlt. Daher wäre „selbst eine diesbezügliche frühere ‚Vereinbarung‘ nicht im Rechtsweg durchsetzbar“.²⁵⁾ Auch hier liegt der VwGH richtig: Der Umstand, dass der Steuerpflichtige vom BMF eine Rechtsauskunft begehrt hat, bedeutet keineswegs, dass er dann an deren Inhalt gebunden ist. Daher steht es ihm frei, es hinzunehmen, dass das Finanzamt – trotz Offenlegung des Wegzugs – keine Wegzugsbesteuerung vorschreibt, und umgekehrt ist er nicht gehindert, die steuereutrale Aufwertung der Gesellschaftsanteile auf den gemeinen Wert durchzusetzen.

Auch das Finanzamt wäre nicht an eine für den Steuerpflichtigen vorteilhafte Rechtsauskunft des BMF gebunden gewesen. Die Rechtsauskunft ist weder als Weisung zu verstehen gewesen, noch wäre der Steuerpflichtige unter Treu und Glauben in seinem Vertrauen auf die Umsetzung der Rechtsauskunft geschützt: Das BMF ist nicht die für die Veranlagung zuständige Behörde,²⁶⁾ und darüber hinaus gibt es dann, wenn – wie hier – die Auffassung des BMF gesetzlich nicht gedeckt ist, auch deshalb kein schutzwürdiges Vertrauen.²⁷⁾ Dazu kommt noch, dass die Rechtsauskunft des BMF erst nach erfolgtem Wegzug des Steuerpflichtigen in die USA ergangen ist und daher nicht einmal argumentiert werden kann, der Steuerpflichtige hätte im Vertrauen auf die in der Rechtsauskunft vertretene Auffassung 2001 seine Ansässigkeit in Österreich aufzugeben.²⁸⁾ Nichts hätte also das Finanzamt gehindert, die Wegzugsbesteuerung vorzunehmen.

VIII. Zusammenfassende Würdigung

Die vom VwGH angenommenen methodischen Prämissen finden überwiegend Zustimmung: Lediglich auf die Berufung auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage und auf die Verständigungsvereinbarung hätte verzichtet werden sollen. Für die Begründung der Entscheidung waren die daraus gewonnenen Argumente ohnehin nicht entscheidend. Sonst hat das Höchstgericht dem völkerrechtlichen Charakter der DBA Rechnung getragen, und daher auch aus diesem Blickwinkel seine Entscheidung überzeugend begründet.

²⁵⁾ VwGH 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, Rz 39.

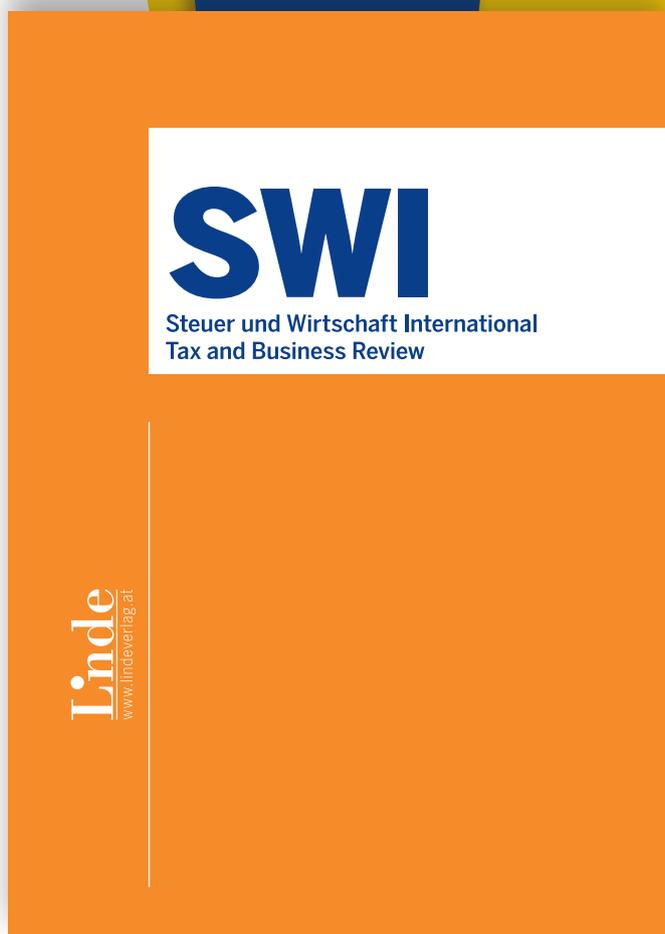
²⁶⁾ Lang, Die Bedeutung von EAS-Rechtsauskünften des BMF, SWI 1998, 460 (462).

²⁷⁾ Lang, SWI 1998, 460.

²⁸⁾ VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 40.

Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen

Mit folgenden Staaten und Territorien besteht mit Stand 1. 1. 2021 eine „umfassende“ Amtshilfe (Änderungen nach dem 1. 1. 2020 **fett**): Ägypten, Albanien, Algerien, Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Argentinien, Armenien, Aruba, Aserbaidschan, Australien, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belarus, Belgien, Belize, Bermuda, Bosnien-Herzegowina, Brasilien, Britische Jungferinseln, Brunei, Bulgarien, Chile, China (Volksrepublik), Cook Inseln, Costa Rica, Curaçao, Dänemark, Deutschland, Dominica, Dominikanische Republik, Ecuador, El Salvador, Estland, Färöer-Inseln, Finnland, Frankreich, Georgien, Ghana, Gibraltar, Grenada, Griechenland, Großbritannien, Grönland, Guatemala, Guernsey, Hongkong, Indien, Indonesien, Irland, Island, Isle of Man, Israel, Italien, Jamaika, Japan, Jersey, Kaimaninseln, Kamerun, Kanada, **Kap Verde**, Kasachstan, Katar, **Kenia**, Kolumbien, Korea (Republik), Kosovo, Kroatien, Kuwait, Lettland, Libanon, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Macao, Malaysia, Malta, Marokko, Marshall Inseln, Mauritius, Mexiko, Moldau, Monaco, **Mongolei**, Montenegro, Montserrat, Nauru, Neuseeland, Niederlande, Nigeria, Niue, Nordmazedonien, Norwegen, **Oman**, Pakistan, Panama, Peru, Philippinen, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Samoa, San Marino, Saudi-Arabien, Schweden, Schweiz, Senegal, Serbien, Seychellen, Singapur, Sint Maarten, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und die Grenadinen, Südafrika, Tadschikistan, Taiwan (Chinesisches Taipei), Thailand, Tschechische Republik, Tunesien, Türkei, Turkmenistan, Turks- und Caicosinseln, Uganda, Ukraine, Ungarn, Uruguay, Vanuatu, Venezuela, Vereinigte Arabische Emirate, Vereinigte Staaten von Amerika, Vietnam und Zypern (Info des BMF vom 16. 12. 2020, 2020-0.710.689).



Print? Digital? Kombi? Ab 2021 in drei Dimensionen!

- Print
- Digital Light: 1 Zugang
- Digital Standard: 3 Zugänge
- Print & Digital: 3 Zugänge

Jetzt Jahresabo 2021 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

SWI-Jahresabo 2021
(31. Jahrgang 2021, Heft 1-12)

Print EUR 325,-
Digital light..... EUR 333,-
Digital EUR 358,-
Print & Digital EUR 361,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

- Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen:  lindeverlag.at  office@lindeverlag.at  01 24 630  01 24 630-23