

32. Jahrgang / Oktober 2022 / Nr. 10

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

Michael Lang

**VwGH zur Einkünftezurechnung im DBA-Recht**

*Allocation of Income Under Tax Treaties*

Otto Taucher

**Forschungs(frei)semester im Ausland**

*Research (Sabbatical) Semester Abroad*

Thomas Frenkenberger

**Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung**

*Withholding Taxation of Personnel Leasing Fees*

Matthias Mitterlehner

**Neues Schreiben des deutschen BMF zur Bauabzugsteuer**

*New Letter on Tax Withholding for Construction Work*

Stefan Raab

**Mit einem Klick ein US-Kommanditist**

*U.S. Limited Partner with One Click*

**News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*

**Linde**  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)

Michael Lang\*)

## Aktuelle Rechtsprechung des VwGH zur Einkünftezurechnung im DBA-Recht

### CURRENT CASE LAW OF THE AUSTRIAN SUPREME ADMINISTRATIVE COURT ON THE ALLOCATION OF INCOME UNDER TAX TREATIES

The divergent allocation of income of fiscally transparent entities between contracting states has caused problems in the application of double taxation treaties for a long time. While the OECD in its “partnership report” generally allocates income according to the tax law of the state of residence, the Austrian Supreme Administrative Court in its established case law focuses on the allocation of income according to the tax law of the source state. *Michael Lang* analyzes and criticizes the current case law of the Austrian Supreme Administrative Court.

#### I. Die im OECD-Partnership-Report vertretene Auffassung

Der im Jahre 1999 von der OECD veröffentlichte Report „*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*“ beschäftigt sich anhand des Beispiels von *partnerships* unter anderem auch mit den abkommensrechtlichen Konsequenzen, die sich ergeben, wenn die Vertragsstaaten nach ihrem innerstaatlichen Recht Einkünfte unterschiedlichen Personen zurechnen.<sup>1)</sup> Der Report unterscheidet zwischen dem Quellenstaat und dem Empfängerstaat. Im Falle der Zurechnung von Einkünften zu verschiedenen Steuersubjekten in beiden Staaten geht der Report davon aus, dass die Beurteilung im Empfängerstaat auch für den Quellenstaat relevant ist. Denn wer nach dem Recht des Empfängerstaats abkommensberechtigt ist, sollte auch im Quellenstaat die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen können.<sup>2)</sup> Wem nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaats die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dieser Auffassung nach für abkommensrechtliche Zwecke unerheblich. Entscheidend ist alleine, wem die Einkünfte im Empfängerstaat zuzurechnen sind. Ist diese Person dort ansässig, kann sie im Quellenstaat die Anwendung des Abkommens einfordern.

Diese Auffassung war von Anfang an berechtigter Kritik ausgesetzt:<sup>3)</sup> DBA treffen eben keine eigenständige Zurechnungsentscheidung. Vielmehr können DBA nur ihre Wirkung entfalten, wenn die nach innerstaatlichem Recht verpflichteten Personen zu den nach Abkommensrecht Berechtigten werden. Daher sollte für Zwecke der DBA-Anwendung im Quellenstaat darauf abgestellt werden, wer nach dem Recht dieses Staats der steuer-

---

\*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Für die kritische Diskussion, Unterstützung bei der Literaturrecherche und die Fahnenkorrektur danke ich Herrn Franz Wallig, MSc (WU), BSc (WU).

1) OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (1999) Rn 10 ff; im Folgenden: *Partnership Report*.

2) OECD, *Partnership Report*, Rn 53 ff.

3) Dazu Lang, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (2000) 38; Lang, *Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften*, IStR 2000, 129 (129); Lang, *Personengesellschaften im DBA-Recht*, SWI 2000, 60 (60 ff); Weggenmann, *Die Empfehlung der OECD an den Ansässigkeitsstaat zur Lösung von Einordnungskonflikten in Bezug auf Sondervergütungen*, IStR 2002, 614 (614 ff); Günisch, *Analoge Abkommensanwendung zur Überwindung von Qualifikationskonflikten*, IStR 2005, 829 (830); Lang/Reich/Schmidt, *Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland – Österreich – Schweiz*, IStR 2007, 4 (4); Schmidt, *Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften*, IStR 2010, 413 (414 ff); Schmidt, *(Weitere) Infragestellung des BMF-Schreibens vom 16. 4. 2010*, IStR 2010, 520 (520 ff); Wassermeyer, *Abkommensberechtigung von Personengesellschaften*, IStR 2010, 683 (683 ff); Wassermeyer, *Die abkommensrechtliche Behandlung von Einkünften einer in einem Vertragsstaat ansässigen Personengesellschaft*, IStR 2011, 85 (90).

lich relevante Empfänger der Einkünfte und in welchem Staat dieser ansässig ist. Nur diese Person kann bei Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat im Quellenstaat die Abkommensvorteile beanspruchen.<sup>4)</sup>

## II. VwGH 18. 10. 2006, 2003/13/0052

Der VwGH ist von Anfang an nicht der OECD-Auffassung gefolgt, sondern vertritt die Auffassung von der Maßgeblichkeit der steuerlichen Behandlung im Quellenstaat, wie dessen Entscheidung vom 18. 10. 2006, 2003/13/0052, zeigt:<sup>5)</sup> Ein Verein, dessen Zweck nach seiner Satzung darin lag, „den bildenden Künstlern die Wahrung der ihnen zustehenden Urheberrechte zu ermöglichen“, ersuchte das Finanzamt um die Ausstellung von „Ansässigkeitsbescheinigungen für Belgien England Frankreich Italien Schweiz für die Jahre 2001 und 2002“. Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab, dass „das Recht auf Quellensteuerentlastung von Lizenzgebühren [...] gemäß den Doppelbesteuerungsabkommen mit den in Rede stehenden Staaten nur dem wirtschaftlich bezugsberechtigten Gläubiger zu[stehe]. Die Quellensteuerentlastung könne nicht von bloßen Treuhändern oder Inkassanten in Anspruch genommen werden. Da der beschwerdeführende Verein seiner Satzung nach hinsichtlich der von ihm wahrgenommenen Urheberrechte nur als Treuhänder tätig sei, könne er eine Quellensteuerentlastung hinsichtlich der von belgischen, englischen, französischen, italienischen bzw schweizerischen Schuldnern zu zahlenden Lizenzgebühren nicht in Anspruch nehmen.“ Der damals zuständige UFS schloss sich dieser Begründung des Finanzamts im Wesentlichen an und wies die Berufung ab.

Der VwGH hob den Bescheid des UFS auf, weil die Behörde die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung von „Voraussetzungen abhängig gemacht [hat], welche die eben zitierten zwischenstaatlichen Vereinbarungen nicht erfordern“. Der VwGH begründete dies wie folgt: „Die zitierten Doppelbesteuerungsabkommen verfolgen den Zweck der Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Wer im jeweiligen Staat Steuerpflichtiger ist, wem die Einkünfte zuzurechnen sind und wer somit allenfalls von der Steuerpflicht entlastet werden kann, ist allerdings grundsätzlich nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht des zur Abgabenerhebung oder -entlastung berechtigten Staates zu beurteilen (vgl auch Lang, SWI 2000, 527 ff, insb 532, und Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung I [Kommentierung des OECD-MA], Rz 26 zu Art 4 MA und Rz 33 zu Art 12 MA). Die Fragen, ob der beschwerdeführende Verein im jeweiligen ausländischen Staat hinsichtlich ihm zugeflossener Lizenzgebühren steuerpflichtig ist oder ob die Steuerpflicht die einzelnen Künstler trifft oder andererseits ob ein Schuldner der Lizenzgebühren im jeweiligen ausländischen Staat die darauf entfallenden Steuern für den beschwerdeführenden Verein oder für den einzelnen Künstler einbehalten und abgeführt hat, sohin wessen Ansässigkeit dementsprechend für die Behörde des jeweiligen ausländischen Staates ein zu bescheinigender Umstand ist, sind Fragen, welche grundsätzlich die Behörden des jeweiligen ausländischen Staates zu beantworten haben.“

Der VwGH nahm somit die – auf den ersten Blick unspektakuläre – Frage der Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen zum Anlass, in einer der zentralen Streitfragen des DBA-Rechts Position zu beziehen:<sup>6)</sup> Das Finanzamt orientierte sich an den Überlegungen der OECD und ging davon aus, dass die Gewährung von Abkommensvorteilen in den Quellenstaaten von der Zurechnungsentscheidung im Empfängerstaat – in diesem Fall: Österreich – abhängig ist. Daher zog die Behörde österreichisches Steuerrecht heran und verweigerte aufgrund des Umstands, dass der Verein die Urheberrechte offen-

<sup>4)</sup> Ausführlich Lang, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527 (527 ff).

<sup>5)</sup> Dazu Lang, Einkünftezurechnung im Lichte des Entwurfs zu Art 1 Abs 2 OECD-MA, SWI 2015, 153.

<sup>6)</sup> Dazu bereits Lang, SWI 2015, 153 (159).

bar treuhändig für die Künstler hielt, die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung. Sie ging davon aus, dass die Quellensteuerentlastung in Belgien, England, Frankreich, Italien und der Schweiz nur nach der Zurechnungsentscheidung des Empfängerstaates – also Österreichs – beurteilt werden könnte. Mit dieser Auffassung holten sich das Finanzamt und der die erste Instanz bestätigende UFS beim VwGH eine Abfuhr. Der VwGH sah die Zurechnungsentscheidung im Quellenstaat als maßgebend an. Dass sich der VwGH der Tragweite der von ihm geäußerten Auffassung bewusst war, zeigt sich auch darin, dass er Literatur zitierte, in der es um Zurechnungskonflikte generell und nicht bloß um die vom VwGH entschiedene Konstellation ging. Der VwGH erteilte damit der von der OECD im Partnership-Report vertretenen Auffassung schon 2006 eine Absage und machte klar, dass die von ihm begründete Auffassung nicht nur für Zurechnungskonflikte im Bereich von Personengesellschaften maßgebend ist.<sup>7)</sup>

### III. VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007

Auf derselben Linie liegt das VwGH-Erkenntnis vom 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007.<sup>8)</sup> Der Gerichtshof entschied über folgenden Sachverhalt: Die in Österreich ansässige Revisionswerberin – eine natürliche Person – war mit 94 % am Stammkapital der ebenfalls in Österreich ansässigen X GmbH beteiligt, die keine operative Tätigkeit, sondern nur geschäftsleitende Funktionen ausübte. Sie brachte ihren Geschäftsanteil mit Notariatsakt vom 3. 12. 2007 als Sacheinlage (ohne Gegenleistung) in eine am 30. 10. 2007 gegründete slowakische Gesellschaft ein, die vom Typus her einer österreichischen GmbH & Co KG entspricht (im Folgenden: S KG). Im Streitzeitraum war die Revisionswerberin alleinige Gesellschafterin der geschäftsführenden Komplementär-Gesellschaft und einzige Kommanditistin der S KG, wobei die Kommanditeinlage zunächst rund 66.000 Euro und ab 15. 12. 2011 rund 6.000.000 Euro betrug. Am Gewinn und Verlust und am Vermögen der S KG war ebenfalls nur die Revisionswerberin beteiligt. Im Jahr 2013 erwarb die S KG die verbleibenden Gesellschaftsanteile (6 %) an der X GmbH.

In den Jahren 2009 bis 2015 schüttete die X GmbH Dividenden in der Höhe von rund 290.000.000 Euro an die S KG aus. Nach dem Verkauf ihrer einzig werthaltigen Beteiligung erwarb die X GmbH Wertpapiere, die sie im Dezember 2015 im Wege einer Sachausschüttung ebenfalls an die S KG übertrug. Die S KG verkaufte im November 2016 die Wertpapiere an die Revisionswerberin und verrechnete den Kaufpreis mit deren offenen Gewinnansprüchen.

Der VwGH ging davon aus, „*dass die ausländische Einrichtung aus der Sicht des österreichischen Steuerrechts als transparent anzusehen ist und somit das österreichische Einkommensteuerrecht eigenständig die Zurechnung der Einkünfte an die (in Österreich ansässige) natürliche Person normiert*“.<sup>9)</sup> An anderer Stelle hielt der VwGH fest:<sup>10)</sup> „*Die einkommensteuerliche Zurechnung der Einkünfte wird nicht im DBA-Slowakei geregelt*.“ Daraus schloss der VwGH offenbar, dass die Zurechnung der Einkünfte nach österreichischem Recht auch für die DBA-Anwendung in Österreich maßgebend ist. Diese Überlegungen hatten zur Konsequenz, dass die in der Slowakei nach dortigem Steuerrecht ansässige KG der Revisionswerberin nicht die Vorteile der Anwendung des DBA Slowakei in Österreich vermitteln konnte: Die slowakische KG entsprach nach österreichischem Steuerrecht einer Personengesellschaft. Folglich waren ihr nach österreichischem Steuerrecht die Einkünfte nicht zuzurechnen. Aus diesem Blickwinkel stand daher das DBA Slowakei der Besteuerung der Dividenden in Österreich nicht entgegen.<sup>11)</sup> Der

---

<sup>7)</sup> Dazu auch schon *Lang*, SWI 2015, 153 (159).

<sup>8)</sup> Dazu *Lang*, Neue VwGH-Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung hybrider ausländischer Gesellschaften, SWI 2020, 642 (642 ff).

<sup>9)</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 44.

<sup>10)</sup> VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 49.

<sup>11)</sup> Dazu *Lang*, SWI 2020, 642 (646 ff).

VwGH prüfte die Anwendung des DBA Slowakei konsequenterweise nur in Hinblick auf die von der in Österreich ansässigen natürlichen Person über die slowakische KG erzielten Einkünfte.

Dieses Ergebnis – aber nicht seine Begründung – deckt sich mit der Mehrheitsmeinung innerhalb der OECD bei der Lösung des Fallbeispiels 16 des Partnership-Reports, das im Wesentlichen dem der Entscheidung des VwGH zugrunde liegenden Sachverhalt entspricht.<sup>12)</sup> Die Minderheitsauffassung war von dem Bemühen getragen, die sonst im Partnership-Report vertretenen Thesen konsequent auch auf diese Konstellation anzuwenden.<sup>13)</sup> Übertragen auf den vom VwGH entschiedenen Fall hätte dies aber bedeutet, dass in Österreich die Abkommensvorteile nach dem DBA Slowakei gewährt hätten werden müssen, da die S KG in der Slowakei als dort ansässiges Steuersubjekt behandelt wird.<sup>14)</sup>

Der Mehrheit der Delegierten der OECD-Arbeitsgruppe waren die Konsequenzen, die sich aus der sonst im OECD-Partnership-Report vertretenen Auffassung für Fallbeispiel 16 ergeben, nicht geheuer. Daher wurden sie der eigenen Position untreu und sprachen sich mit fragwürdigen Argumenten in dieser Konstellation für das gegenteilige Ergebnis aus.<sup>15)</sup> Naheliegender wäre es gewesen, die bei der Diskussion von Fallbeispiel 16 auftretenden Zweifel an der Richtigkeit der auf die Zurechnung im Empfängerstaat abstellenden OECD-Auffassung zum Anlass zu nehmen, diese Position generell zu hinterfragen.<sup>16)</sup>

#### IV. VwGH 28. 6. 2022, Ro 2022/13/0002

Das Erkenntnis vom 28. 6. 2022, Ro 2022/13/0002, setzt diese Rechtsprechungslinie fort: Eine in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässige Gesellschaft berief sich auf das DBA VAE und beantragte gemäß § 240 BAO die Rückerstattung österreichischer Kapitalertragsteuer. Nach Art 10 Abs 1 DBA VAE dürfen „*Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, [...] nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden*“. Art 23 DBA VAE sieht unter der Überschrift „*Rückerstattung*“ vor: „*Den Rückerstattungsanträgen, die innerhalb jener Frist zu stellen sind, die die gesetzlichen Bestimmungen des zur Rückerstattung verpflichteten Vertragsstaats vorsehen, ist eine amtliche Bescheinigung des Vertragsstaats anzuschließen, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, in der das Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen bestätigt wird, die zur Anwendung der in diesem Abkommen vorgesehenen Begünstigungen berechtigen.*“

Der VwGH legte dar, dass gemäß § 77 Abs 1 BAO Abgabepflichtiger ist, „*wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. [...] Die Erstattung der Kapitalertragsteuer setzt im gegenständlichen Fall somit voraus, dass die Revisionswerberin Abgabenschuldnerin ist, dass ihr also die Kapitalerträge (Dividenden) ertragsteuerlich zuzurechnen sind.*“<sup>17)</sup> Auf das Revisionsvorbringen, wonach im vorliegenden Fall „*gegen Art. 10 DBA Vereinigte Arabische Emirate verstoßen [werde], weil Österreich durch diese Bestimmung verpflichtet sei, die einbehaltene Kapitalertragsteuer zu erstatten*“, entgegnete der VwGH:<sup>18)</sup> „*Das DBA mit den Vereinigten Arabischen*

<sup>12)</sup> Dazu Lang, SWI 2020, 642 (642 ff).

<sup>13)</sup> Dazu auch 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 (725 ff).

<sup>14)</sup> Dazu Lang, SWI 2020, 642 (644).

<sup>15)</sup> Dazu auch OECD, Partnership Report, Rn 127 f; Lang in Fitz/Kalss/Kautz/Kucsko/Lukas/Torggler, FS Torggler, 713 (725 ff).

<sup>16)</sup> So auch Lang, SWI 2020, 642 (644).

<sup>17)</sup> VwGH 28. 6. 2022, Ro 2022/13/0002, Rz 34.

<sup>18)</sup> VwGH 28. 6. 2022, Ro 2022/13/0002, Rz 48.

*Emiraten normiert in Art. 10 die Steuerbefreiung bestimmter Dividendenerträge. Aus dem DBA ergeben sich aber keine Regeln für die Zurechnung der Einkünfte.“* Der VwGH begründete ausführlich, warum der in den VAE ansässigen Gesellschaft die Einkünfte nach den Kriterien des österreichischen Steuerrechts nicht zuzurechnen sind. Daraus folgerte der VwGH, dass diese Gesellschaft in Österreich auch keine Abkommensvorteile in Anspruch nehmen kann. Wäre der VwGH hingegen den im OECD-Partnership-Report getroffenen Prämissen gefolgt, hätte er untersuchen müssen, ob die Dividenden nach den Kriterien des anderen Vertragsstaats der dort ansässigen Gesellschaft zuzurechnen sind und davon die Abkommensanwendung in Österreich abhängig machen müssen.

#### V. VwGH 28. 6. 2022, Ra 2020/13/0053

Paradoxerweise ist am selben Tag vom selben Senat ein anderes Erkenntnis ergangen, das der geschilderten Rechtsprechung widerspricht.<sup>19)</sup> Auch in diesem Fall ging es um einen Antrag auf Rückerstattung österreichischer Kapitalertragsteuer. Antragsteller war ein Schweizer Ehepaar, das die betreffenden Wertpapiere auf einem gemeinsamen Depot bei einer österreichischen Bank verwahrte. Jeder der beiden Ehepartner war in Österreich beschränkt steuerpflichtig und in der Schweiz nach dem DBA Schweiz ansässig. Das entsprechende Formular wurde von beiden Ehepartnern gemeinsam unterschrieben.

Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab, dass die Antragstellung mehrerer Personen auf einem Formular nicht zulässig sei, da im Bereich der Einkommensteuer in Österreich Individualbesteuerung gelte. Außerdem stehe einem Antrag, auf dem mehrere Personen als Antragsteller angeführt seien, die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht iSd § 48a BAO entgegen. Der Bescheid enthielt den Hinweis, dass für jeden Antragsberechtigten ein eigener Antrag, im Original, bestätigt von der ausländischen Steuerverwaltung, auf Erstattung der Kapitalertragsteuer beim Finanzamt eingebracht werden könne.

Das BFG gab der Beschwerde Folge und stellte fest, dass die Mitbeteiligten gemeinsam berechtigt gewesen seien, den Antrag auf Rückzahlung österreichischer Abzugsteuer für 2016 zu stellen.<sup>20)</sup> Begründend führte es aus, die von den Mitbeteiligten bezogenen Kapitaleinkünfte unterlägen in Österreich unbestritten dem Kapitalertragsteuerabzug. Die im Abzugswege (an der Quelle) einbehaltenen Steuern seien nach dem DBA Schweiz jedenfalls zu erstatten. Das BFG teilte die Meinung der Mitbeteiligten, dass diesen der Erstattungsanspruch gemeinsam zukomme. Dies ergebe sich bereits aus dem eindeutigen Wortlaut der Vereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, BGBl 1975/65. Nach deren Artikel 2 habe der Empfänger von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren Anspruch auf Steuerentlastung, sofern ihm das Recht zur Nutzung der den besteuerten Ertrag abwerfenden Kapitalanlagen oder Rechte zustehe. Das Recht zur Nutzung der Kapitalanlagen sei jedenfalls den Mitbeteiligten gemeinsam zugekommen (siehe Depotauszüge, gemeinsames Konto bei der Bank), was letztlich auch durch die gemeinsame Antragstellung zum Ausdruck gebracht worden sei. Als Folge dessen seien die Mitbeteiligten auch gemeinsam Empfänger der Kapitalerträge, und es könne ihnen daher der Erstattungsanspruch auch nur gemeinsam zukommen. Daran vermöge auch die innerstaatliche Rechtslage nichts zu ändern.

Der VwGH erachtete die vom Finanzamt erhobene Revision für zulässig und begründet und hob das Erkenntnis des BFG auf. Das Höchstgericht stieß sich an der vom BFG vorgenommenen „Feststellung“: Im Hinblick auf die Subsidiarität eines Feststellungs-

---

<sup>19)</sup> VwGH 28. 6. 2022, Ra 2020/13/0053.

<sup>20)</sup> Vgl die Wiedergabe der Begründung des BFG im Erkenntnis des VwGH vom 28. 6. 2022, Ra 2020/13/0053, Rz 6.

ausspruchs ist eine Feststellung über die Antragsberechtigung unzulässig. Für die Feststellung des BFG fehlte daher die rechtliche Grundlage.

Abschließend hielt der VwGH allerdings fest:<sup>21)</sup> „Im Übrigen hat das Bundesfinanzgericht auch nicht festgestellt, dass die Ehegattengemeinschaft als solche in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist, was nach Art. 4 des DBA-Schweiz Voraussetzung für die Abkommensberechtigung wäre. Es liegt daher kein Anhaltspunkt dafür vor, dass ein Antrag auf Erstattung der im Abzugswege erhobenen Kapitalertragsteuer durch die Ehegattengemeinschaft – die jedenfalls nach österreichischem Recht keine Steuersubjektivität besitzt und nicht Abgabenschuldnerin ist – zulässig wäre.“ Diese Formulierung lässt darauf schließen, dass der VwGH davon ausging, dass dann, wenn „die Ehegattengemeinschaft als solche“ in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig und dort ansässig wäre, zumindest ein „Anhaltspunkt“ dafür vorliegen würde, dass die Ehegattengemeinschaft – und nicht die beiden Ehepartner anteilig einzeln – zur Rückerstattung berechtigt wären.

Nach den anderen erwähnten Entscheidungen des VwGH ist es hingegen irrelevant, wem Einkünfte im Empfängerstaat zuzurechnen sind. Entscheidend ist alleine, wem die Einkünfte nach dem Recht des Quellenstaates – das ist in diesem Fall Österreich – zuzurechnen sind. Dies sind zweifellos die beiden Ehepartner jeweils einzeln. Zutreffend hielt der VwGH ja fest, dass die Ehegattengemeinschaft „jedenfalls nach österreichischem Recht keine Steuersubjektivität besitzt und nicht Abgabenschuldnerin ist“.<sup>22)</sup> Der VwGH erweckt den Eindruck, als wäre er in diesem Erkenntnis auf der Linie des OECD-Partnership-Reports, wonach die Zurechnung nach dem Steuerrecht des Empfängerstaats für die Gewährung der Abkommensvorteile im Quellenstaat ausschlaggebend sein soll.

Glücklicherweise handelt es sich bei diesen mit den Worten „Im Übrigen“ eingeleiteten und inhaltlich nicht überzeugenden Ausführungen des VwGH um ein *obiter dictum*, da das Erkenntnis des BFG aus ganz anderen – nämlich verfahrensrechtlichen – Gründen aufgehoben wurde. Daher ist weder das BFG im fortgesetzten Verfahren noch der VwGH selbst daran gebunden.<sup>23)</sup> Der VwGH kann den Widerspruch dieses Erkenntnisses zu seiner ständigen Rechtsprechung folglich auch ohne Befassung eines verstärkten Senats beheben und in Zukunft wieder zu seiner etablierten bisherigen Rechtsprechung zurückkehren.<sup>24)</sup> Das Erkenntnis vom 28. 6. 2022, Ra 2020/13/0053, kann er dabei ignorieren oder – was vorzuziehen wäre – sich davon explizit distanzieren.

## VI. Zusammenfassende Würdigung und Ausblick

Sieht man vom zuletzt erwähnten *obiter dictum* ab, ist die Linie des VwGH konsistent: Für die Gewährung von Abkommensvorteilen ist die Zurechnung nach dem innerstaatlichen Steuerrecht des Quellenstaates entscheidend. Es bedarf der Ansässigkeit der nach dem Steuerrecht des Quellenstaates maßgebenden Person im Empfängerstaat, und nicht jener, der nach dem innerstaatlichen Steuerrecht des Empfängerstaates die Einkünfte zuzurechnen sind.

Der gegenteiligen Auffassung des OECD-Partnership-Reports folgt der VwGH genauso wenig wie der BFH, der zuletzt in seinem Urteil vom 2. 2. 2022, I R 22/20, bekräftigte, „dass für die Auslegung des abkommensrechtlichen Begriffs des ‚Nutzungsberechtig-

<sup>21)</sup> VwGH 28. 6. 2022, Ra 2020/13/0053, Rz 15.

<sup>22)</sup> VwGH 28. 6. 2022, Ra 2020/13/0053, Rz 15.

<sup>23)</sup> Dazu Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 253 (267); Schick, Die Rechtswirkungen der Entscheidungen des VwGH, in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof (2015) 249 (262); vgl zB zuletzt VwGH 22. 3. 2021, Ra 2019/05/0058.

<sup>24)</sup> Dazu Puck, Zuständigkeit des verstärkten Senats, des Dreiersenats und des Einzelrichters, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 13 (36).

ten' (s. Art. 10 Abs. 2 Satz 2 DBA-USA 1989/2008) in Einklang mit Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989/2008 auf das nationale Recht des jeweiligen Anwenderstaats zurückzugreifen ist, wenn der Zusammenhang des Abkommens nichts anderes erfordert. Ein solcher vorrangiger Abkommenszusammenhang fehlt indessen zur allgemeinen Frage der Einkommenszurechnung – diese Frage ist daher vom Anwenderstaat (und auf der Grundlage nationalen Rechts) zu beantworten ([...]).“ Die vom BFH gewählte Begründung ist allerdings problematisch: Das Kriterium des „Nutzungsberechtigten“ (*beneficial owner*) ist keine generelle Voraussetzung für die Abkommensanwendung, sondern findet sich nur in einigen Verteilungsnormen. Dieses Argument könnte daher die Frage aufwerfen, ob bei anderen Verteilungsnormen anderes gelten würde. Vor allem aber will das OECD-MA – wie an anderer Stelle ausführlich erläutert<sup>25)</sup> – mit dem Hinweis auf den *beneficial owner* nur einen Interpretationshinweis geben und gar keine zusätzliche abkommensrechtliche Anwendungsvoraussetzung schaffen. Die Berufung auf die Art 3 Abs 2 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift überzeugt auch nicht.<sup>26)</sup> Die Einkünftezurechnung nach dem innerstaatlichen Steuerrecht des Quellenstaates ist nicht deshalb maßgebend, weil ein vorrangiger Abkommenszusammenhang fehlen würde, sondern weil der Zusammenhang des Abkommens es gerade erfordert, für die Abkommensberechtigung auf die innerstaatliche Zurechnung abzustellen. Daher überzeugt die von der Rechtsprechung des VwGH gewählte Begründung mehr, die letztlich auf der schlichten Einsicht beruht, dass das Abkommen seine Wirkungen dann entfalten kann, wenn derjenige abkommensberechtigt ist, der nach innerstaatlichem Recht steuerpflichtig ist.

Der VwGH war aus einem weiteren Grund gut beraten, der Auffassung der OECD nicht zu folgen. Die OECD hat nämlich offenbar selbst erkannt, dass sich die in ihrem Partnership-Report vertretene Auffassung nicht durchsetzen wird, und in die 2017 veröffentlichte Fassung des OECD-MA mit Art 1 Abs 2 OECD-MA eine eigene Abkommensvorschrift vorgeschlagen, die für die im Report vertretenen Thesen eine Rechtsgrundlage schaffen sollen: „*For the purposes of this Convention, income derived by or through an entity or arrangement that is treated as wholly or partly fiscally transparent under the tax law of either Contracting State shall be considered to be income of a resident of a Contracting State but only to the extent that the income is treated, for purposes of taxation by that State, as the income of a resident of that State.*“ Diese Vorschrift wirft weitere Auslegungsfragen auf.<sup>27)</sup> Ihr Anwendungsbereich ist klarerweise auf die künftige Anwendung jener DBA beschränkt, in die sie aufgenommen wird. Der Umstand, dass die OECD den Eindruck zu erwecken versucht, bei dieser Regelung würde es sich um eine bloße Klarstellung handeln, ändert daran nichts.<sup>28)</sup> Denn schon in der Vergangenheit war man gewohnt, dass neue im OECD-Kommentar vertretene Positionen als bloße „Klarstellungen“ ausgegeben wurden. Derartige Versuche, eine Neuregelung gleich rückwirkend anzuwenden und das Fehlen einer Rechtsgrundlage dafür zu verschleiern, sind auch aus den nationalen Gesetzgebungsprozessen bekannt.<sup>29)</sup> Darüber hinaus kann die Vorschrift aufgrund ihres Wortlauts auch nur in denjenigen Zurechnungskonflikten maßgebend sein, die sich aus Gründen der steuerlichen Transparenz eines Rechtsträgers in einem der Vertragsstaaten ergeben.<sup>30)</sup> Daher entzieht die in Art 1 Abs 2 OECD-MA vorgesehene Regelung der geschilderten Rechtsprechung des VwGH auch künftig keineswegs generell den Boden.

<sup>25)</sup> Lang, Interpretation of the Term “Beneficial Ownership” The *Prévost Case* – Tax Court of Canada, in *Compendium on International Taxation* (2008) 592 (601).

<sup>26)</sup> Zur Kritik an der diesbezüglichen Rechtsprechung des BFH bereits Lang, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 – 2018, FS Bundesfinanzhof, Band I (2018) 983 (996 ff.); anderer Ansicht *Loukota*, Qualifikationskonflikte einschließlich Zurechnungskonflikten, SWI 2022, 336 (340 ff).

<sup>27)</sup> Dazu ausführlich Lang, SWI 2015, 153 (154 ff).

<sup>28)</sup> Dazu Lang, SWI 2015, 153 (163); anderer Ansicht *Loukota*, SWI 2022, 336 (343).

<sup>29)</sup> Lang, SWI 2015, 153 (163).

<sup>30)</sup> Lang, SWI 2015, 153 (160).



Mit dem  
Abo immer  
up to date!

## Jetzt 20% Rabatt auf Ihr Halbjahresabo 2022!

SWI: Der Kompass für  
internationale Steuerfragen

### **DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht**

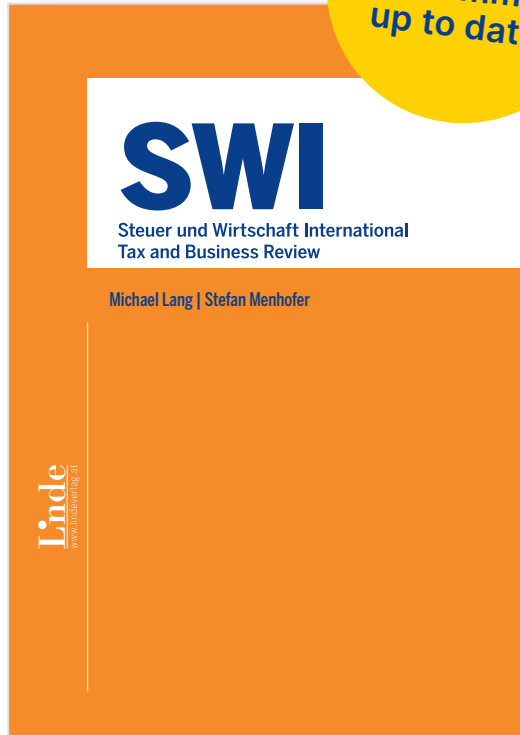
Entwicklungen, Trends, Analysen

### **Praxis & Wissenschaft**

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

### **News aus der EU, Rechtsprechung, EAS**

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



## SWI – Halbjahresabonnement 2022

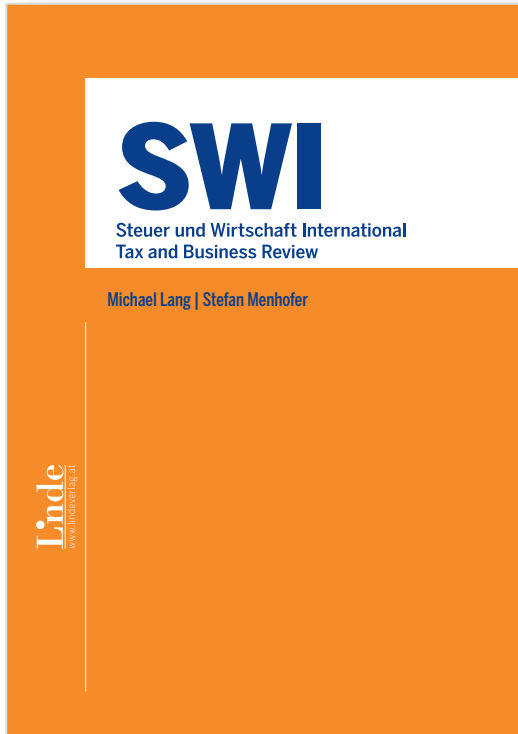
### Bestellen unter:

- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-22 an.

Print & Digital: **€ 134,-** (statt € 335,-)  
Preisänderung und Irrtum vorbehalten.  
Aktion gültig nur für Neuabonnements 2022.



Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[www.lindeverlag.at/swi](http://www.lindeverlag.at/swi)