

36. Jahrgang / April 2026 / Nr. 4

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Veronika Daurer / Ina Kerschner

Aktuelle BMF-Vorgaben zur Ansässigkeitsbescheinigung

Current Guidelines on the Certificate of Residence

Michael Lang

Adoptionsgebühr und Doppelbesteuerungsabkommen

Adoption Fee and Tax Treaties

Dominic Krenn / Maximilian Pfluger

Segmentierung bei der TNMM

Segmentation in the Transactional Net Margin Method

Martin Wenz / Niklas Kaiser / Ramona Lässer

Globale Mindestbesteuerung und Gewinnverlagerung

Global Minimum Taxation and Profit Shifting

Jean-Philippe Van West

The Constitutionality of the UTPR

Die Verfassungsmäßigkeit der UTPR

Thomas Bieber

Nationale Paketsteuer auf Drittlandswaren

National Parcel Tax on Goods from Third Countries

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Adoptionsgebühr und Doppelbesteuerungsabkommen

ADOPTION FEE AND TAX TREATIES

The Austrian adoption fee has recently attracted renewed attention due to a decision of the Federal Fiscal Court (BFG) and, incidentally, has raised several fundamental issues of international tax law. At its core lies the question of whether the adoption fee qualifies as a “tax on wealth” and whether tax treaties, particularly under the OECD Model Tax Convention, may be applicable. This provides an opportunity to examine the substantive and personal scope of tax treaties, their application to “ordinary” and “extraordinary” taxes, and the implications of the absence of effective double taxation on the basis of the OECD Model Tax Convention.

I. Die rechtspolitische und die verfassungsrechtliche Diskussion um die Adoptionsgebühr

§ 33 TP 1 GebG unterwirft „Annahmeverträge“ einer Abgabe.¹⁾ Diese wird im Schrifttum auch als Adoptionsgebühr bezeichnet.²⁾ Die Abgabe beträgt nach § 33 TP 1 Abs 1 GebG für „Annahmeverträge, das sind Verträge über die Annahme an Kindes statt, wenn der Wert des Vermögens des Annehmenden 22.000 Euro übersteigt, vom Wert des Vermögens 1 vH“. Nach § 33 TP 1 Abs 2 GebG sind „Annahmeverträge über die Annahme von Minderjährigen, von Stiefkindern und von eigenen unehelichen Kindern an Kindes statt“ gebührenfrei. § 33 TP 1 Abs 3 GebG zufolge ermäßigt sich die Gebühr „auf je 1/3 vH des Wertes des Vermögens bei Annahme einer zweiten und jeder weiteren Person an Kindes statt“.

Die Adoptionsgebühr ist bereits seit Langem Gegenstand rechtspolitischer Kritik.³⁾ Sie wurde auch aus gleichheitsrechtlicher Sicht hinterfragt. Zuletzt hatte das BFG ein Gesetzesprüfungsverfahren beim VfGH eingeleitet.⁴⁾ Sollte der VfGH diese Bedenken teilen und die Abgabe als verfassungswidrig aufheben, sind die Bestimmungen – mit Ausnahme der Anlassfälle des verfassungsgerichtlichen Verfahrens – auf alle in der Vergangenheit liegenden und noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen sowie auf alle bis zu dem Zeitpunkt, den der VfGH für ihr Außerkrafttreten festsetzt, sich noch ereignenden Sachverhalte nach wie vor anzuwenden. In diesen Konstellationen stellt sich dann auch die Frage, inwieweit die DBA der Erhebung der Gebühr entgegenstehen. Sollte der VfGH die Vorschriften hingegen nicht als verfassungswidrig erachten, ist deren abkommensrechtliche Beurteilung auch noch länger von Bedeutung.⁵⁾ Die DBA-Fragen, die sich bei

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU sowie derzeit Global Professor of Law an der New York University (NYU) in New York City. – Herrn Fabian Fellner und Frau Raphaela Riegler danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung dieses Manuskripts.

1) Zum Abgabencharakter der Gebühren ausführlich Schaffer in Bergmann/Pinetz, GebG² (2020) Einl Rz 7; Twardosz, GebG (Stand 1. 1. 2021, rdb.at) § 1 Rz 2; Bavenek/Weber in Bavenek/Weber ua, GebG (9. Lfg, 2025) Einl Rz 8.

2) Vgl zB Rief, Ist die Adoptionsgebühr noch zeitgemäß? (Teil I), FJ-GVR 1996, 11 (11 ff); Varro, Adoptionsgebühr ohne Rechtfertigung? RdW 2012, 497 (497 f); Kampitsch, Die gebührenpflichtige Adoption, JEV 2015, 96 (96 ff).

3) Varro, RdW 2012, 497 (497 f).

4) BFG 16. 7. 2025, RN/5100001/2025, anhängig beim VfGH unter G 104/2025; dazu Streicher, Normenprüfungsantrag: Vereinbarkeit der Rechtsgebühr auf Annahmeverträge mit dem allgemeinen Sachlichkeitsgebot, BFGjournal 2025, 316 (316 ff); Riedl/Riegler/Schönleitner, Verfassungskonformität der Adoptionsgebühr: Normenprüfungsantrag des BFG und ausgewählte verfassungsrechtliche Überlegungen, ÖStZ 2025, 638 (638 ff).

5) Vgl auch BFG 16. 7. 2015, RN/5100001/2025: In dem Verfahren, der dem Anfechtungsbeschluss des BFG beim VfGH zugrunde liegt, bestand das Vermögen zu „etwa 29 % aus ausländischem Grundvermögen“ und außerdem „ausländischen Unternehmensbeteiligungen“, wobei sich im Beschluss des BFG keine Angaben über deren Rechtsform finden.

der Analyse dieser Rechtsgeschäftsgebühr stellen, berühren außerdem Grundsatzthemen des DBA-Rechts und sind über diese Abgabe hinaus von Interesse.

Es ist mehr als 60 Jahre her, dass sich der VwGH damit zu beschäftigen hatte, ob DBA auf die Erhebung der Adoptionsgebühr einen Einfluss haben: Im Erkenntnis vom 23. 6. 1965, 2049/64, untersuchte er diese Frage anhand des damaligen für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen maßgebenden DBA Deutschland und verneinte sie mit relativ knapper Begründung.⁶⁾ Seitdem werden in der Praxis die DBA – sieht man von Regelungen wie den Diskriminierungsverboten ab⁷⁾ – nicht als auf die Adoptionsgebühr anwendbar erachtet.⁸⁾ Dieses DBA, das aus 1954 stammte und daher noch gar nicht dem OECD-MA entsprechen konnte,⁹⁾ ist seit rund einem Vierteljahrhundert nicht mehr in Kraft. Daher ist es längst an der Zeit, die abkommensrechtliche Beurteilung erneut vorzunehmen, und zwar nunmehr auf Grundlage des OECD-MA, dem die meisten der österreichischen DBA nachgebildet sind.¹⁰⁾

II. Die Adoptionsgebühr als Steuer vom Vermögen

Zunächst stellt sich die Frage nach der Einordnung der Adoptionsgebühr. Als Rechtfertigung für diese Abgabe wird häufig der Vorteil ins Treffen geführt, der den betroffenen Steuerpflichtigen auf erbschaftssteuerlichem Gebiet zuteil wurde:¹¹⁾ Während für Erwerbe von Todes wegen oder Schenkungen zwischen Fremden in der Steuerklasse V ein Steuersatz zwischen 14 % und 60 % vorgesehen war, betrug der Steuersatz in der Steuerklasse I, unter die auch unentgeltliche Erwerbe von Adoptivkindern fielen, zwischen 2 % und 15 %. Die Adoptionsgebühr war daher für den Fiskus Ersatz für ein möglicherweise geringeres Aufkommen an Erbschafts- oder Schenkungssteuer.

Für den VwGH war dieses Argument im erwähnten Erkenntnis vom 23. 6. 1965, 2049/64, von Bedeutung:

„Wenn sich der Beschwerdeführer aber in seiner Beschwerde noch darauf beruft, dass bei der Festsetzung der Gebühr von einem Adoptionsvertrage doch nur der reine Wert des Vermögens des Annehmenden heranzuziehen sei und dass dabei doch kein anderes Vermögen in Betracht kommen könne als das der Vermögensteuer unterliegende Vermögen (zu dem das deutsche Vermögen nicht rechnet), so ist ihm entgegenzuhalten, dass der Grund für die Anforderung einer Adoptionsgebühr doch vor allem darin zu suchen ist, dass durch die Annahme an Kindes Statt eine günstigere Rechtslage des Angenommenen bei der späteren Erbschaftsbesteuerung im Falle des Ablebens des Annehmenden geschaffen wird (niedrigere Steuerklasse), die sich besonders dann auswirkt, wenn zwischen der Republik Österreich und einem anderen Staat kein Doppelbesteuerungsvertrag auf dem Gebiete der Erbschaftssteuer besteht, und dass weiter die unbeschränkte Steuerpflicht im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze 1955, BGBl. Nr. 141, anders als im Vermögensteuergesetze geregelt ist, sodass der vom Beschwerdeführer herge-

⁶⁾ Zustimmend Rief, FJ-GVR 1996, 11 (11 ff); Themel in Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern I² (2025) § 33 GebG Rz 10.

⁷⁾ Dazu Twardosz, GebG (Stand 1. 1. 2021, rdb.at) § 1 Rz 43.

⁸⁾ Vgl zB Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹ (2011) § 33 TP 1 GebG Rz 3b; Kronig/Pinetz in Bergmann/Pinetz, GebG², § 33 TP 1 Rz 12; Twardosz, GebG (Stand 1. 1. 2021, rdb.at) § 1 Rz 42; Themel, Stempel- und Rechtsgebühren¹¹ (Stand 1. 8. 2021, rdb.at) § 33 TP 1 GebG E 4.

⁹⁾ Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BGBl 1955/221.

¹⁰⁾ Vgl allerdings BFG 7. 2. 2018, RV/7106598/2016, zum derzeitigen, dem OECD-MA weitgehend nachgebildeten DBA Deutschland: „Auch das geltende Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland vom 18. 7. 2002 (BGBl III Nr 182/2002 idF BGBl. Nr. 32/2012) enthält keine Bestimmungen betreffend Rechtsgebühren.“ Daraus schließt das BFG offenbar, dass das DBA auf Annahmeverträge nach § 33 TP 1 GebG nicht anwendbar ist.

¹¹⁾ Varro, RdW 2012, 497 (497).

stellte Zusammenhang zwischen den Rechtsgeschäftsgebühren und dem Vermögenssteuergesetze nicht zwingend ist.“

Zwischen Österreich und Deutschland bestand auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer ein DBA.¹²⁾ Die Regelungen, welches Vermögen von Erblassern, die zum Zeitpunkt ihres Todes abkommensberechtigt waren, in welchem Staat besteuert werden durfte, waren jenen der Regelungen des anderen DBA für die Vermögensteuer durchaus ähnlich: Unbewegliches Vermögen konnte im Belegenheitsstaat, Vermögen einer Betriebsstätte in deren Staat besteuert werden. Subsidiär kam das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates zum Tragen. Dieses Argument unterstrich somit den Zusammenhang der Gebühr zur Besteuerung der Erwerbe von Todes wegen: Wenn ausländisches Vermögen von einer späteren Erbschaftssteuer nicht umfasst war, erwies es sich auch nicht als naheliegend, dieses Vermögen der Adoptionsgebühr zu unterwerfen.

Das DBA war jedoch nicht auf Schenkungen unter Lebenden anwendbar: Die Einbeziehung des erwähnten ausländischen Vermögens in die Schenkungssteuerbemessungsgrundlage konnte – aufgrund der progressiven Gestaltung des Tarifs – abhängig vom Wert des Vermögens die Gesamtsteuerbelastung stark erhöhen. Wenn die Adoptionsgebühr für den Fiskus den Entfall von Steueraufkommen durch den Wechsel in die niedrige Steuerklasse kompensieren soll, machte es zumindest im Fall einer späteren Schenkung Sinn, das Auslandsvermögen auch in die Bemessungsgrundlage der Gebühr einzubeziehen. Ob es aber einmal zu einem Erwerb von Todes wegen oder zu einer Schenkung unter Lebenden kommen wird, ist zum Zeitpunkt der Adoption nicht abzusehen.

Unabhängig davon ist allerdings der Zusammenhang zwischen dem Vermögen, das der Adoptionsgebühr unterworfen wird, und dem Vermögen, das später vererbt oder verschenkt wird, ohnehin nur äußerst lose: Die Adoptionsgebühr betrifft – wenn man DBA-Überlegungen zunächst ausklammert – das gesamte Vermögen des Annehmenden, während das Adoptivkind keinesfalls dessen gesamtes Vermögen erben muss.¹³⁾ Oft ist dies aufgrund von Pflichtteilsansprüchen Dritter gar nicht zulässig. Der Zeitpunkt einer ins Auge gefassten möglichen Schenkung oder eines noch späteren Erwerbs von Todes wegen kann erst lange nach der Adoption liegen, sodass sich das Vermögen bis dahin entweder erheblich vermindert oder auch vermehrt haben kann.¹⁴⁾ Selbst wenn es dem Wert nach annähernd gleichgeblieben ist, kann es seitdem umstrukturiert worden sein. Aus Inlandsvermögen kann Auslandsvermögen geworden sein, ebenso umgekehrt. Eine – vom VwGH allerdings auch gar nicht ausdrücklich vertretene – Anwendbarkeit des auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer abgeschlossenen DBA auf die Adoptionsgebühr wäre nicht zu begründen gewesen.

Die historische Rechtfertigung der Adoptionsgebühr, wonach sich die Vertragspartner des Annahmevertrags „in eine günstigere Erbschafts- und Schenkungssteuer ,einkaufen“,¹⁵⁾ ändert somit nichts daran, dass es sich um eine Steuer vom Vermögen handelt: Die Gebühr beträgt – wenn die Freigrenze überschritten ist – 1 % vom „Wert des Vermögens“. Sie ermäßigt sich bei Annahme einer zweiten und jeder weiteren Person an Kindes statt auf je 1/3 vH „des Wertes des Vermögens“. Die Abgabe entfaltet keine anderen Wirkungen als jede andere Steuer vom Vermögen: Sie ist die Grundlage für die Besteuerung des Vermögens bei einer Person – dem Annehmenden – zu einem bestimmten Zeitpunkt.

¹²⁾ Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern, BGBl 1955/220.

¹³⁾ Vgl auch Varro, RdW 2012, 497 (498).

¹⁴⁾ Dazu auch Varro, RdW 2012, 497 (498).

¹⁵⁾ So Varro, RdW 2012, 497 (498).

III. Art 2 OECD-MA und einmalige Steuern

Bei der Adoptionsgebühr ist aber auch zu berücksichtigen, dass es sich um keine regelmäßig erhobene Steuer vom Vermögen handelt. Sie fällt eben nur in den seltenen Fällen an, in denen ein Annahmevertrag abgeschlossen wurde. Der VwGH hatte dies überraschenderweise in seinem Erkenntnis vom 23. 6. 1965, 2049/64, nicht angesprochen: Nach Z 4 Satz 2 des zum damaligen DBA Deutschland gehörenden Schlussprotokolls „besteht Übereinstimmung zwischen den Vertragsstaaten, dass sich das Abkommen nicht auf einmalige Steuern vom Vermögen oder Vermögenszuwachs erstrecken soll“. Dieser Hinweis bezog sich jedenfalls auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer,¹⁶⁾ die als Steuer vom Vermögen oder – aus dem Blickwinkel des Erben – vom Vermögenszuwachs angesehen werden konnte und nicht regelmäßig anfiel. Für die auf Erwerbe von Todes wegen entfallende Steuer bestand ein eigenes DBA. Auch die Adoptionsgebühr ist eine Steuer, die alles andere als regelmäßig anfällt und das Vermögen des Annehmenden erfasst. Aus Z 4 des Schlussprotokolls hätte somit ein zusätzliches Argument gewonnen werden können, warum das DBA nicht auf die Adoptionsgebühr anwendbar war.

Die Frage, ob neben den „ordinary taxes“ auch „extraordinary taxes“ unter ein DBA fallen können, spielte auch bei der Konzeption des Art 2 OECD-MA eine Rolle.¹⁷⁾ Der Kommentar zum OECD-MA betont, dass Art 2 keinen der beiden Ausdrücke erwähnt.¹⁸⁾ Dabei drückten sich die Verfasser des OECD-Kommentars aber denkbar unklar aus:¹⁹⁾ Sie erwähnten, dass es gerechtfertigt sein könnte, auch *extraordinary taxes* in das OECD-MA einzubeziehen. Sie wiesen dann aber darauf hin, dass der Erfahrung nach solche Steuern nur in ganz besonderen Situationen erhoben werden. Außerdem wäre es schwierig, derartige Steuern zu definieren. Aus diesem Grund sei es nicht sinnvoll, *extraordinary taxes* in die Vorschrift einzubeziehen.²⁰⁾ Andererseits betonten die Verfasser des OECD-Kommentars aber auch, dass nicht intendiert sei, *extraordinary taxes* von allen Abkommen auszunehmen. Schließlich fasst der Kommentar zum OECD-MA zusammen, dass die Vertragsstaaten frei wären, den Anwendungsbereich des Abkommens auf *ordinary taxes* einzuschränken, ihn auf *extraordinary taxes* zu erweitern oder gar besondere Vorschriften zu schaffen.²¹⁾ Was aber gilt, wenn die Vertragsstaaten keine besonderen Regelungen erlassen haben, sondern lediglich Art 2 OECD-MA in ihr bilaterales Abkommen integriert haben, blieb völlig offen.²²⁾

Die widersprüchlichen Aussagen im OECD-Kommentar sind darauf zurückzuführen, dass es bei der Formulierung des Art 2 OECD-MA erhebliche Auffassungsunterschiede unter den Mitgliedern des Fiscal Committee der OEEC gab.²³⁾ Die entscheidenden Diskussionen fanden dort am 24. 1. 1957 statt.²⁴⁾ Die Vertreter Italiens, Dänemarks und Belgiens sprachen sich dafür aus, *extraordinary taxes* vom Anwendungsbereich des Musterabkommens auszunehmen. Sie strebten an, dass diese Fragen in bilateralen Abkommen eigens geregelt werden müssten. Der deutsche Delegierte war für den Fall, dass es nicht möglich sein sollte, alle *extraordinary taxes* in den Anwendungsbereich des Musterab-

¹⁶⁾ So bereits Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich (1997) Art 2 Rz 15.

¹⁷⁾ Zum Folgenden bereits Lang, Der sachliche Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Lang/Jirousek, Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 265 (270 ff).

¹⁸⁾ Tz 5 OECD-MK zu Art 2 OECD-MA.

¹⁹⁾ Kritisch bereits Lang in Lang/Jirousek, FS Loukota, 265 (270).

²⁰⁾ Tz 5 OECD-MK zu Art 2 OECD-MA.

²¹⁾ Tz 5 OECD-MK zu Art 2 OECD-MA.

²²⁾ Lang in Lang/Jirousek, FS Loukota, 265 (271).

²³⁾ Lang in Lang/Jirousek, FS Loukota, 265 (271); zur Bedeutung der im OECD-Archiv zugänglichen Unterlagen für die DBA-Auslegung Lang, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2005, 16 (16 ff).

²⁴⁾ Fiscal Committee, Minutes of the 3rd Session held at the Chateau de la Muette, Paris, 23.-25. 1. 1957, FC/M (57) (1957) 1, 4 f.

kommens aufzunehmen, dafür, sie jedenfalls nicht zur Gänze auszuschließen. Der britische Delegierte zog es vor, *extraordinary taxes* weder einzubeziehen noch förmlich auszuschließen. Aufgrund dieser Diskussionen entschied das Committee, die *extraordinary taxes* nicht im Abkommenstext zu erwähnen, und beauftragte eine Working Party, die Gründe für diese Entscheidung in den Kommentar aufzunehmen. Die Widersprüchlichkeit der bei der Diskussion im Fiscal Committee vorgebrachten Argumente fand auf diese Weise auch in den Kommentar Eingang.²⁵⁾

Da aus der Rechtsentwicklung des Art 2 OECD-MA nicht viel für die Interpretation dieser Vorschrift im Hinblick auf die Einordnung von *extraordinary taxes* gewonnen werden kann, liegt es nahe, auf den Wortlaut dieser Regelung zurückzugreifen.²⁶⁾ Dieser erweckt nicht den Eindruck, dass es darauf ankäme, ob eine Steuer regelmäßig oder nur in besonderen Konstellationen erhoben wird. Daher liegt es nahe, nicht zwischen *ordinary taxes* und *extraordinary taxes* zu differenzieren, sondern alle Arten von Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in den Anwendungsbereich des Abkommens einzu beziehen.²⁷⁾ Der Umstand, dass die Adoptionsgebühr nicht zu jenen Steuern gehört, die jährlich oder in anderen regelmäßigen Abständen von jedem Steuerpflichtigen erhoben werden, spricht daher nicht gegen die Anwendung der dem OECD-MA nachgebildeten Abkommen auf sie.

IV. Das Verhältnis zwischen den ersten beiden Absätzen und dem dritten Absatz des Art 2 OECD-MA

Der VwGH bediente sich in seinem Erkenntnis vom 23. 6. 1965, 2049/64, aber eines anderen Arguments, warum das aus 1954 stammende und für die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgeschlossene DBA Deutschland nicht auf die Adoptionsgebühr anwendbar war. Er berief sich auf die Vorschrift über den sachlichen Anwendungsbereich. Art 1 dieses DBA enthielt in seinem ersten Absatz eine Art 2 Abs 1 OECD-MA ähnelnde Vorschrift: „Durch dieses Abkommen soll vermieden werden, dass Personen, die in einem der beiden oder in beiden Vertragstaaten einen Wohnsitz haben, doppelt zu Steuern herangezogen werden, die nach der Gesetzgebung jedes der beiden Staaten unmittelbar vom Einkommen oder vom Vermögen oder als Gewerbesteuern oder Grundsteuern für die Vertragstaaten, die Länder, die Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden.“ Eine Art 2 Abs 2 OECD-MA vergleichbare Definition enthielt das DBA jedoch nicht. Die ersten beiden Absätze des Art 2 des DBA entsprachen im Wesentlichen wiederum Art 2 Abs 3 und 4 OECD-MA, wobei Art 2 Abs 1 des DBA nicht mit dem Wort „insbesondere“ eingeleitet wurde und somit offenbar eine abschließende Liste jener zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens erhobenen Steuern enthielt, die unter das Abkommen fallen sollten.

Die vom VwGH daraus für das damalige DBA Deutschland gezogenen Schlussfolgerungen sind vor diesem Hintergrund überzeugend:²⁸⁾

„Daher bestimmt auch Art. 1 des vom Beschwerdeführer erwähnten Doppelbesteuerungsabkommens, es solle durch diesen Staatsvertrag vermieden werden, dass Personen, die in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz haben, doppelt zu Steuern herangezogen werden, die nach der Gesetzgebung jedes der beiden Staaten unmittelbar vom Einkommen oder vom Vermögen oder als Gewerbesteuern oder als Grundsteuern für diese Vertragsstaaten, die Länder, die Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden. Steuern dieser Art sind zu-

²⁵⁾ Lang in Lang/Jirousek, FS Loukota, 265 (271).

²⁶⁾ So auch schon Lang in Lang/Jirousek, FS Loukota, 265 (271).

²⁷⁾ So schon Lang in Lang/Jirousek, FS Loukota, 265 (271).

²⁸⁾ VwGH 23. 6. 1965, 2049/64.

folge Art. 2 des genannten Doppelbesteuerungsabkommens für den Rechtsbereich der Republik Österreich die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Vermögensteuer, die Beiträge vom Einkommen zur Förderung des Wohnbaues und für Zwecke des Familienlastenausgleichs, die Aufsichtsratsabgabe, die Gewerbesteuer und die Grundsteuer. Nicht genannt sind in diesem Art. 2 die schon im Zeitpunkte des Abschlusses des Doppelbesteuerungsabkommens bundesgesetzlich geregelt gewesenen Stempel- und Rechtsgebühren. Sie wurden also von dem Abkommen nicht erfasst, sodass dieses weder unmittelbar noch auf dem Umweg über Paragraph 76 Abs. 2 BewG. 1955 auf den streitigen Gebührenanspruch einwirken konnte.“

Art 2 OECD-MA lässt sich hingegen nicht so deuten: Nach Art 2 Abs 1 OECD-MA gilt dieses Abkommen „ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines Vertragsstaats oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden“. Art 2 Abs 2 OECD-MA definiert dann, was unter „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ gemeint ist: „Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.“ Zusätzlich ergänzt Art 2 Abs 3 OECD-MA diese Definition um eine Liste der „bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt“, und zu denen „insbesondere“ die dort ausdrücklich genannten Steuern gehören. Dies wird durch Art 2 Abs 4 OECD-MA abgerundet, wonach das Abkommen „auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art [gilt], die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden“.

Das OECD-MA kennt somit – anders als noch das frühere DBA Deutschland – in seinem Art 2 Abs 2 eine eigene Definition der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Diese ist zwar weitgehend zirkulär.²⁹⁾ Sie bringt aber immerhin zum Ausdruck, dass sich das Verständnis der Steuern vom Einkommen und Vermögen nicht ausschließlich aus der Liste der ausdrücklich genannten Steuern und den nach der Unterzeichnung des Abkommens erhobenen Steuern, die diesen gleich oder ähnlich sind, ergibt.³⁰⁾ Ausgangspunkt ist die nach Art 2 Abs 2 OECD-MA ohne Rückgriff auf das nationale Recht der Vertragsstaaten zu interpretierende Wortfolge „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“. Die Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften können den aus Art 2 Abs 2 OECD-MA gewonnenen Inhalt der Steuern vom Einkommen und Vermögen noch erweitern:³¹⁾ Eine dort genannte Steuer, die nach den Maßstäben des Art 2 Abs 2 OECD-MA alleine nicht als Steuer vom Einkommen und Vermögen gilt, kann aufgrund ihrer Nennung in Art 2 Abs 3 OECD-MA dennoch unter das Abkommen fallen.

Eine ungleich schwierigere Frage ist, ob sich aus Art 2 Abs 3 OECD-MA indirekt auch eine Einschränkung gegenüber Art 2 Abs 2 OECD-MA ergeben kann:³²⁾ Zu denken ist dabei an die Konstellation, dass eine zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens bereits erhobene Steuer eines der Vertragsstaaten, die von Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA

²⁹⁾ Lang, Taxes covered: recent developments on Article 2 of the OECD Model Tax Convention, in Sadiq/Evans/Li, Taxing Income and Consumption (2025) 29 (32); Helminen, General Report – The Notion of Tax and the Elimination of Double Taxation or Double Non-Taxation, in IFA, Cahiers de Droit Fiscal (2016) 155 (164 f).

³⁰⁾ Anders aber BFG 7. 2. 2018, RV/7106598/2016: „Auch das geltende Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland vom 18. 7. 2002 (BGBl III Nr 182/2002 idF BGBl. Nr. 32/2012) enthält keine Bestimmungen betreffend Rechtsgebühren.“ Daraus schließt das BFG offenbar, dass das DBA auf Annahmeverträge nach § 33 TP 1 GebG nicht anwendbar ist.

³¹⁾ Lang in Sadiq/Evans/Li, Taxing Income and Consumption, 29 (40); Lang in Lang/Jirousek, FS Loukota, 265 (275 ff).

³²⁾ Dazu bereits Lang in Lang/Jirousek, FS Loukota, 265 (276 ff); Helminen in IFA, Cahiers de Droit Fiscal, 155 (165 f); Lang in Sadiq/Evans/Li, Taxing Income and Consumption, 29 (40 f).

erfasst ist, dennoch nicht in die Liste nach Art 2 Abs 3 OECD-MA aufgenommen wurde. Bedeutet dies, dass die Steuer aufgrund der Vorschrift des Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA dennoch unter den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens fällt, oder dass sie aufgrund der fehlenden Erwähnung in dieser Liste ausgenommen ist? Dies ist eine für die Beurteilung der Adoptionsgebühr entscheidende Frage: Bei ihr handelt es sich um eine von Art 2 Abs 2 OECD-MA erfasste Steuer vom Vermögen, die aber in den Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften der österreichischen DBA nicht explizit genannt ist.

Die OECD hatte nach Veröffentlichung des OECD-MA 1963 zur Klärung einiger Auslegungsfragen eine Working Party des Fiscal Committee eingesetzt.³³⁾ Deren aus 1969 stammender Bericht spricht für die Anwendung des Abkommens in solchen Konstellationen:³⁴⁾

„If, [...], the Contracting States want to exclude in their bilateral negotiations certain taxes or charges which might probably be ,taxes on income (capital)‘ within the meaning of paragraphs 1 and 2, then it is – in the opinion of the Working Party – not sufficient to exclude such taxes or charges solely from the list of taxes in paragraph 3, but it is necessary to make express reference in that Article that those taxes and charges are excluded from the Scope of the Convention.“

Obwohl diese Position in den OECD-Kommentar nicht ausdrücklich Eingang gefunden hat, gibt dieser Bericht einen wertvollen Hinweis über das Verständnis der Experten, die mit der Vorbereitung der entsprechenden Formulierungen der dann 1977 erfolgten Überarbeitung des OECD-MA und des Kommentars beschäftigt waren.

Dennoch ist zu differenzieren: Die von der damaligen Arbeitsgruppe vertretene Auffassung macht viel Sinn, wenn es um eine fiskalisch unbedeutende Bagatelsteuer geht, die die Abkommensverhandler möglicherweise nicht im Blick hatten. Wenn es sich aber um eine Steuer handelt, deren Aufkommen einen wesentlichen Beitrag zum Staatshaushalt leistet, wird nicht angenommen werden können, dass diese Steuer bei den Abkommensverhandlungen einfach übersehen worden ist: Die Entscheidung, sie nicht in die Liste nach Art 2 Abs 3 OECD-MA aufzunehmen, kann nur Ausdruck des Verständnisses sein, dass sie nicht vom Anwendungsbereich des Abkommens umfasst ist.³⁵⁾

Aufschlussreich ist in diesem Zusammenhang die Rechtsprechung des VwGH zur Kommunalsteuer: Der Gerichtshof hat in jenen Fällen die Anwendbarkeit eines DBA bejaht, in denen noch die früher erhobene Gewerbesteuer ausdrücklich genannt wurde.³⁶⁾ Ausschlaggebend war für den VwGH der Umstand, dass die Kommunalsteuer der Lohnsummensteuer als Teil der Gewerbesteuer im Wesentlichen ähnlich ist. Aus den ersten Entscheidungen des VwGH zur Anwendbarkeit von DBA auf die Kommunalsteuer ist zwar zur hier relevanten Frage nichts zu gewinnen, da es bei den in diesen Fällen maßgebenden – damaligen – DBA mit Großbritannien, Deutschland und Japan jeweils um Abkommen ging, die keine Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA vergleichbaren allgemeinen Regelungen über die Steuern vom Einkommen und Vermögen enthielten.³⁷⁾ Klarheit

³³⁾ Dazu *Lang* in *Lang/Jirousek*, FS Loukota, 265 (272).

³⁴⁾ *OECD*, Working Party No. 30 of the OECD Fiscal Committee (Austria-Switzerland), received on 12th June 1969, FC/WP 30 (69) (1969) Rz 10. Dazu auch *Klokar*, The List of Taxes Covered According to Article 2(3) OECD Model Convention 1982 and 2017, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model: The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment and Newly Created Taxes (2021) 97 (112 f).

³⁵⁾ *Staringer/Seiler*, Die persönliche und sachliche Abkommensberechtigung in den österreichischen DBA, in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik (2013) 79 (109 ff); anderer Ansicht *Tenore*, Bulletin for International Taxation 2012 (Volume 66) 6, Pkt 2.3; *Tumpell/Luketina* in *Aigner/Kofler/Tumpell*, DBA² (2019) Art 2 Rz 9.

³⁶⁾ Im Erkenntnis vom 28. 3. 2001, 2000/13/0134, zum DBA Japan genügte dem VwGH sogar die Erwähnung der Gewerbesteuer in Art VIII DBA Japan.

³⁷⁾ VwGH 15. 12. 1999, 98/13/0021, zum DBA Großbritannien; 3. 8. 2000, 99/15/0265, zum DBA Deutschland; 28. 3. 2001, 2000/13/0134, zum DBA Japan.

brachte aber das Erkenntnis vom 15. 9. 2016, 2013/15/0219: Der VwGH wies darauf hin, dass im für die Streitjahre anwendbaren DBA Deutschland 2002 – im Unterschied zum Vorgängerabkommen – „die Gewerbesteuer bei den bestehenden österreichischen Steuern, für die das Abkommen gilt, nicht mehr angeführt [ist]. Auch die neu eingeführte Kommunalsteuer ist im Katalog des Art. 2 nicht angeführt. Abs. 12 lit. a des Protokolls zu Art. 24 DBA-Deutschland 2002 sieht jedoch ausdrücklich vor, dass in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Unternehmen, denen nach den Bestimmungen des Abkommens vom 4. Oktober 1954 eine Entlastung von der österreichischen Kommunalsteuer zu gewähren gewesen wäre, diese Entlastung auch weiterhin so lange zusteht, wie Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf Grund ihrer DBA mit der Republik Österreich von dieser Abgabe entlastet werden.“ Ohne diese Sondervorschrift wäre das neue Abkommen somit nicht mehr auf die Kommunalsteuer anwendbar gewesen. Das DBA Deutschland 2002 entspricht aber dem Vorbild des OECD-MA und definiert daher in seinem Art 2 Abs 2 „als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [...] alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs“.³⁸⁾ Trotz der ausdrücklichen Erwähnung der „Lohnsummensteuern“ in Art 2 Abs 2 DBA Deutschland fällt daher nach Auffassung des VwGH die Kommunalsteuer – von der geschilderten Übergangsbestimmung abgesehen – nicht unter das DBA Deutschland, weil sich die Kommunalsteuer in der Liste des Art 2 Abs 3 DBA Deutschland nicht findet. Der Gerichtshof geht daher offenkundig davon aus, dass die Nichterwähnung der Kommunalsteuer den Anwendungsbereich des Abkommens gegenüber der weiten Definition des Art 2 Abs 2 des DBA einschränkt.³⁹⁾

Die Kommunalsteuer gehört aus dem Blickwinkel des Staatshaushalts nicht zu den aufkommensstärksten Steuern. Sie fließt den Gemeinden zu. Für diese hat sie allerdings große Bedeutung. Der Steuerertrag aus der Adoptionsgebühr ist hingegen viel geringer. Das Steueraufkommen dieser ausschließlichen Bundesabgabe ist vernachlässigbar.⁴⁰⁾ Daher kann es sich um eine Steuer handeln, der bei den DBA-Verhandlungen keine Beachtung geschenkt wurde. Gerade für solche Fälle hat die von der Arbeitsgruppe der OECD vertretene Auffassung, wonach eine von Art 2 Abs 2 OECD-MA erfasste Steuer auch dann unter den sachlichen Anwendungsbereich des DBA fallen kann, wenn sie nicht explizit in der Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift genannt ist, viel für sich.

V. Art 2 OECD-MA und Doppelbesteuerung

Die Anwendung von DBA auf die Adoptionsgebühr könnte aber noch dem Einwand ausgesetzt sein, dass in den meisten Fällen keine effektive Doppelbesteuerung vorliegt. Wenn der andere Staat den Annahmevertrag nicht mit einer vergleichbaren Gebühr belastet, ist die Adoptionsgebühr die einzige Steuer, die durch dieses Rechtsgeschäft ausgelöst wird. Dieses Argument könnte für den VwGH in seinem Erkenntnis vom 23. 6. 1965,

³⁸⁾ Vgl aber S. Bendlinger/Kofler, Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen, in S. Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 521 (538 f, FN 677), die es für möglich halten, der VwGH hätte im Erkenntnis vom 15. 9. 2016, 2013/15/0219, die Kommunalsteuer nicht als eine der in Art 2 Abs 2 OECD-MA genannten „Lohnsummensteuern“ angesehen.

³⁹⁾ Anderer Ansicht Firlinger, Kommunalsteuer vom sachlichen Anwendungsbereich der DBA erfasst? SWI 1994, 65 (67, FN 14), der zu Art 2 Abs 2 DBA Korea die Auffassung vertritt, dass die Kommunalsteuer bloß aufgrund der Erwähnung der Lohnsummensteuern in dieser Vorschrift unter das DBA fällt, obwohl die Kommunalsteuer in der Liste der Steuern nicht aufscheint.

⁴⁰⁾ Dazu Gaier, Kommentar zum Gebührengesetz 1957⁵ (2010) § 33 TP 1 Rz 24: „Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Adoption im GebG einen in mehrfacher Hinsicht verfassungsrechtlich bedenklichen Fremdkörper darstellt, auf den wahrscheinlich ohne spürbare Auswirkungen auf das Steueraufkommen verzichtet werden könnte.“ Vgl weiters Twardosz, GebG (Stand 1. 1. 2021, rdb.at) § 33 TP 1 Rz 23: „Im Hinblick auf das Steueraufkommen hat die Gebühr für Annahmeverträge keine besondere Bedeutung mehr.“

2049/64, am Rande eine Rolle gespielt haben: Nach Art 1 des damaligen DBA soll vermieden werden, dass Personen, die in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz haben, doppelt zu Steuern herangezogen werden. Allerdings war auch diese Regelung nicht als „Subject-to-Tax-Klausel“ zu verstehen.⁴¹⁾ Für die dem OECD-MA nachgebildeten DBA gilt dies genauso: Eine in diesem DBA vorgesehene Freistellung greift unabhängig davon, ob der andere Staat von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch macht. Übt er es nicht aus, kann doppelte Nichtbesteuerung die Konsequenz der DBA-Anwendung sein. Staaten, die dies verhindern wollen, verbinden die Freistellung mit einer „Subject-to-Tax-Klausel“ oder sehen in bestimmten Fällen oder auch generell die Anrechnungs- statt der Freistellungsmethode vor.

Diesem Befund steht auch die Rechtsprechung des BFH zum zwischen Deutschland und Schweden geschlossenen und auch die Schenkungssteuer umfassenden DBA nicht entgegen:⁴²⁾ Schweden hat die Schenkungssteuer nach Abschluss des DBA abgeschafft.⁴³⁾ Der BFH verneinte daraufhin die Ansässigkeit und damit auch die Abkommensberechtigung des in Schweden wohnhaften Schenkgebers, der dort auch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte:⁴⁴⁾

„22 a) Entsprechend der allgemeinen Abkommenspraxis (vgl. etwa Art. 4 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen) definiert Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-Schweden 1992 den Begriff des Wohnsitzes oder ständigen Aufenthaltsorts als örtlichen Anknüpfungspunkt für die ‚Ansässigkeit‘ im abkommensrechtlichen Sinne nicht selbst, sondern verweist insoweit auf das nationale Recht des jeweiligen Vertragsstaats. Die Ansässigkeit einer Person (Erblasser oder Schenker) setzt danach voraus, dass deren Nachlass oder Schenkung ‚nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes [...] oder eines anderen Merkmals steuerpflichtig ist‘.

23 b) Es bedarf folglich für die abkommensrechtliche Ansässigkeit einer tatsächlich existierenden nationalen Vorschrift (‚nach dem Recht dieses Staates‘), die für die (unbeschränkte) Steuerpflicht der Schenkung an den Wohnsitz des Schenkers oder ein ähnliches ortsbezogenes Merkmal anknüpft. Für Deutschland folgt dies aus § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG, der für die unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht an einen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Schenkers anknüpft. Für Schweden fehlte es hingegen seit der Abschaffung der Schenkungssteuer ab dem 01.01.2005 und damit auch im Schenkungszeitpunkt an einer entsprechenden nationalen Norm für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Bezug auf die Schenkungssteuer.“

Konsequenz der Abschaffung der Schenkungssteuer in Schweden war somit bloß, dass eine Ansässigkeit des Schenkgebers in Schweden nicht mehr in Betracht kam. In Deutschland ansässige Schenkgeber konnten sich aber auch auf dem Gebiet der Schenkungssteuer weiterhin auf die Vorteile des mit Schweden geschlossenen DBA stützen. Die Abschaffung der Schenkungssteuer führte daher keineswegs dazu, dass das DBA insgesamt nicht mehr auf die Schenkungssteuer anwendbar gewesen wäre.

⁴¹⁾ Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art 1 Rz 18.

⁴²⁾ BFH 24. 5. 2023, II R 27/20.

⁴³⁾ Dazu auch Eisele in Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz (2024) § 21 ErbStG Rz 71; Leopold in Säcker/Rixecker/Oetker/Limberg/Schubert, Münchener Kommentar zum BGB¹⁰ (2026) Einl ErbR Rz 225 (FN 514).

⁴⁴⁾ BFH 24. 5. 2023, II R 27/20; dazu auch Dorn, DBA-Schweden: Abschaffung schwedischer SchenkSt: Besteuerung in Deutschland bei Doppelansässigkeit bleibt! ErbStG 2024, 83; Rust, Germany: Treaty Residence After Abolition of the Gift and Inheritance Tax, in Kemmeren/Hulten/Lang/Öner/Kofler/Owens/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Spies/Szudoczky/Blum, Tax Treaty Case Law around the Globe 2024 (2025) 35 (35 ff).

Es ist auch keineswegs ungewöhnlich, dass DBA auch auf Steuern anwendbar sind, wenn der andere Staat keine vergleichbare Steuer erhebt. Ein Beispiel dafür ist wiederum die Kommunalsteuer. Dabei handelt es sich um eine Steuer von der Lohnsumme, die keineswegs in allen Staaten besteht. Die Rechtsprechung des VwGH zu den Auswirkungen der DBA auf die Kommunalsteuer verlangt nicht als Voraussetzung für die Abkommensanwendung auf diese Steuer, dass der andere Staat auch eine solche Steuer erhebt. Vielmehr hat die Rechtslage im jeweils anderen Staat aus guten Gründen in keiner der maßgebenden Entscheidungen des VwGH auf diesem Gebiet eine Rolle gespielt.⁴⁵⁾ Daher kann die Anwendung der DBA auf die Adoptionsgebühr auch nicht davon abhängen, dass der andere Staat den Abschluss von Annahmeverträgen ebenfalls zum Anlass nimmt, das Vermögen des Annehmenden zu besteuern.

VI. Persönlicher Anwendungsbereich

Die Abkommensanwendung hängt nicht nur davon ab, ob eine Steuer unter Art 2 OECD-MA fällt. Der betroffene Steuerpflichtige muss auch selbst abkommensberechtigter sein. Voraussetzung dafür ist nach Art 1 Abs 1 OECD-MA die Ansässigkeit in zumindest einem der beiden Vertragsstaaten. Dies bestimmt sich nach Art 4 Abs 1 OECD-MA: *„Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, [...]. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.“*

Wohnsitz, ständiger Aufenthalt oder Ort der Geschäftsleitung gehören nach den meisten Steuerrechtsordnungen zu den Anknüpfungspunkten, die eine umfassende, meist weltumfassende Steuerpflicht auslösen. Personen, die einer solchen Steuerpflicht unterliegen, sollen nach Art 4 Abs 1 OECD-MA abkommensberechtigter sein. Ein gebührenpflichtiger Annahmevertrag bewirkt beim Annehmenden die Besteuerung des Weltvermögens. An der umfassenden – über die rein territorial begrenzte Besteuerung hinausgehenden – Steuerpflicht scheidet es bei dieser Person im Fall des § 33 TP 1 GebG jedenfalls nicht.

Fraglich könnte sein, ob die adoptierende Person *„auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals“* gebührenpflichtig ist. Wenn man als in Betracht kommende Merkmale all jene sieht, die zu einer umfassenden Steuerpflicht führen können, ist dies unproblematisch. Sieht man in den *„anderen ähnlichen“* Merkmalen Kriterien, die eine örtliche Nahebeziehung zum Inland zum Ausdruck bringen, könnte die persönliche Abkommensberechtigung des Annehmenden bezweifelt werden. Denn für die Gebührenpflicht ist letztlich die Bewilligung des Annahmevertrags durch ein inländisches Gericht ausschlaggebend,⁴⁶⁾ oder ersatzweise die Verbringung der entsprechenden Urkunde in das Inland und ihr amtlicher Gebrauch dort.⁴⁷⁾

Nach der überzeugenden Auffassung von *Ismer/Blank* reicht es allerdings aus, nach einer *einzigsten* der von Art 2 OECD-MA erfassten Steuern die Voraussetzungen des Art 4 Abs 1 OECD-MA zu erfüllen, um nach *allen* unter das DBA fallenden Steuern ab-

⁴⁵⁾ VwGH 15. 12. 1999, 98/13/0021; 28. 10. 2001, 2000/13/0134; 3. 8. 2000, 99/15/0265.

⁴⁶⁾ Die Gebührenschaft entsteht nach § 16 Abs 6 GebG erst im Zeitpunkt, in dem die gerichtliche Bewilligung den Vertragsteilen zugestellt wird, und nicht bereits mit Unterfertigung des Adoptionsvertrags, siehe Rz 1256 GebR idF 1. 4. 2025, mit Verweis auf VwGH 29. 1. 1996, 93/16/0058; so auch *Themel* in *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern I², § 33 GebG Rz 5.

⁴⁷⁾ *Gaier*, Gebührengesetz 1957⁵, § 33 TP 1 Rz 23; *Kronig/Pinetz* in *Bergmann/Pinetz*, GebG², § 33 Rz 10.

kommensberechtigigt zu sein.⁴⁸⁾ Wenn daher der Annehmende für Zwecke der Einkommensteuer in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, kann er damit auch in Hinblick auf die nach § 33 TP 1 GebG anfallende Steuer vom Vermögen die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen. Dies gilt aber umgekehrt genauso, wenn der Annehmende im anderen Vertragsstaat die Ansässigkeitsvoraussetzungen nach Art 4 Abs 1 OECD-MA für einkommensteuerliche oder vermögensteuerliche Zwecke erfüllt: Dann ist er gegebenenfalls aufgrund seines ausländischen Wohnsitzes oder eines ähnlichen Anknüpfungspunkts auch in Hinblick auf die Adoptionsgebühr abkommensberechtigigt.

Der VwGH vertritt implizit dieselbe Auffassung: In den Fällen, in denen das Höchstgericht die Anwendung von DBA auf die Kommunalsteuer bejahte, ging es regelmäßig um Rechtsträger, die im Ausland keiner Lohnsummensteuer unterlagen. Dennoch hat sie der VwGH auch für Zwecke der Kommunalsteuer als abkommensberechtigigt betrachtet. Offenbar genügte ihre unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht im anderen Vertragsstaat, damit sie auch auf dem Gebiet der Kommunalsteuer als dort ansässige Personen in Österreich die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen konnten.⁴⁹⁾ Daher spricht auch nichts dagegen, wenn eine die Adoption annehmende Person im anderen Vertragsstaat für Zwecke der Einkommen- oder der Vermögensteuer ansässig ist und aus diesem Grund in Österreich von den Rechtsfolgen des DBA auf dem Gebiet der Adoptionsgebühr profitieren kann.

Diese Auffassung lässt sich auch mit dem bereits erwähnten Urteil des BFH vom 24. 5. 2023, II R 27/20, zum DBA Deutschland – Schweden vereinbaren: Dieses DBA war zwar insoweit besonders, als es – bis zu seiner 2023 erfolgten Revision⁵⁰⁾ – sowohl auf Steuern vom Einkommen und vom Vermögen als auch auf Nachlass-, Erbschafts- und Schenkungssteuern anwendbar war. Für beide Arten von Steuern gab es aber unterschiedliche Regelungen, sodass – wenn man von Definitionen und wenigen anderen Regelungen absah – im Ergebnis zwei verschiedene DBA in einen völkerrechtlichen Vertrag verpackt wurden. Auch für die Ansässigkeit gab es zwei unterschiedliche Vorschriften.⁵¹⁾ Die Ansässigkeitsregelung für den die Nachlass-, Erbschafts- und Schenkungssteuern betreffenden Teil des Abkommens hatte mit der Abschaffung der Schenkungssteuer in Schweden ihre Bedeutung verloren. Es gab daher keine andere in Schweden erhobene Steuer, aufgrund der sich die Ansässigkeit des Schenkgebers eruieren lassen würde. Bei der Adoptionsgebühr ist dies hingegen anders: Die DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen sehen ihre Anwendung auch auf andere Steuern – wie die Einkommen- oder auch gegebenenfalls die Vermögensteuer – vor, nach denen sich die Ansässigkeit bestimmen lässt.

VII. Die Relevanz der Steuerschuldnerschaft

Zu verproben sind die bisher gewonnenen Ergebnisse noch in Hinblick auf die Person des Steuerschuldners. Die maßgebenden Regelungen über die Personen, die zur Entrichtung der Gebührenschuld verpflichtet sind, finden sich in § 28 GebG. In Betracht kommt die Vorschrift über zweiseitig verbindliche Rechtsgeschäfte in § 28 Abs 1 Z 1

⁴⁸⁾ *Ismer/Blank in Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵ (2022) Art 4 Rz 25.

⁴⁹⁾ VwGH 15. 12. 1999, 98/13/0021: Der VwGH ging bei einer „*GmbH in Großbritannien*“ implizit davon aus, dass sie dort ansässig war, weil sonst das Vorliegen einer Betriebsstätte in Österreich nicht relevant war; VwGH 3. 8. 2000, 99/15/0265: Es ging um ein Luftfahrtunternehmen mit „*Ort der Geschäftsleitung in Deutschland*“, sodass Österreich kein Besteuerungsrecht hatte; VwGH 28. 3. 2001, 2000/13/0134: Es handelte sich um ein japanisches Luftfahrtunternehmen, das in Österreich nicht besteuert werden durfte; VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0219: Beschwerdeführer war eine „*in Deutschland ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung*“, die mit ihrer österreichischen Betriebsstätte in Österreich aufgrund des DBA besteuert werden durfte.

⁵⁰⁾ DBGBl II 2023/307.

⁵¹⁾ Art 4 DBA Deutschland – Schweden.

lit a GebG. Von Teilen der Fachliteratur wird allerdings bezweifelt, dass diese Bestimmung maßgebend ist.⁵²⁾ Denn im Unterschied zu den anderen Tatbeständen des § 33 GebG handelt es sich bei Annahmeverträgen um familienrechtliche Verträge,⁵³⁾ die zwar durchaus vermögensrechtliche Konsequenzen haben können,⁵⁴⁾ aber nicht selbst vermögensrechtliche Verpflichtungsgeschäfte sind.⁵⁵⁾ Erachtet man aber trotz dieser gewichtigen Bedenken § 28 Abs 1 Z 1 lit a GebG dennoch für anwendbar,⁵⁶⁾ sind „die Unterzeichner der Urkunde“ zur Entrichtung der Gebührenschild verpflichtet. Steuerschuldner wäre demnach nicht bloß der Annehmende, sondern auch das Adoptivkind.

Besteuert wird das Vermögen des Annehmenden. Aus dessen Blickwinkel ist der Charakter einer Vermögensteuer nicht bestreitbar. Versetzt man sich hingegen in die Position des Adoptivkinds, geht es klarerweise um fremdes Vermögen. Das Vermögen des Annehmenden ist höchstens ein bloß mittelbarer Indikator für die Leistungsfähigkeit des Adoptivkinds: Die Wahrscheinlichkeit, dass dem Adoptivkind Teile des Vermögens des Annehmenden einmal zufallen werden, steigt lediglich insoweit, als durch die Adoption Erbrechte entstehen und insbesondere weitere Pflichtteilsrechte begründet und die Ansprüche anderer Pflichtteilsberechtigter dadurch gemindert werden können.⁵⁷⁾ Wird das Adoptionskind als Steuerschuldner in Anspruch genommen, ist jedenfalls nicht dessen Vermögen Gegenstand der Besteuerung. Daher könnte auch bezweifelt werden, ob in diesem Fall die Adoptionsgebühr für abkommensrechtliche Zwecke als Steuer vom Vermögen qualifiziert.

Bei Erbschafts- und Schenkungssteuern, die nicht bloß Personen-, sondern auch Verkehrssteuercharakter haben, ist es nicht selten der Fall, dass nationale Steuergesetze den Zuwendenden genauso wie den Erwerber und damit alle am Verkehrsvorgang beteiligten Personen als Steuerschuldner in Anspruch nehmen. Dementsprechend enthält Art 2 des entsprechenden OECD-MA eine ausdrückliche Regelung, wonach das Abkommen für „Nachlässe und Erbschaften, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten hatte“, und für „Schenkungen, wenn der Schenker im Zeitpunkt der Schenkung einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten hatte“, zur Anwendung kommt. Die Abkommensberechtigung richtet sich somit nach dem Erblasser oder dem Schenker, und zwar auch dann, wenn nach nationalem Recht auch oder nur der Erwerber als Steuerschuldner in Anspruch genommen wird.

Auf dem Gebiet des für Zwecke der Steuern vom Einkommen und Vermögen erstellten OECD-MA verknüpfen die Verteilungsnormen und der Methodenartikel die verschiedenen Einkommens- und Vermögenskategorien mit der in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die die Einkünfte bezieht oder der das Vermögen gehört. Dies reicht aus, um zu verdeutlichen, dass die dieser Person zustehenden Abkommensvorteile auch anderen Personen zukommen müssen, wenn sie nach nationalem Recht für diese Einkünfte oder dieses Vermögen als weitere Steuerschuldner in Anspruch genommen werden. Anders als auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuern, wo je nach Ausgestaltung

⁵²⁾ Gaier, Gebührengesetz 1957⁵, § 33 TP 1 Rz 11; Twardosz, GebG (Stand 1. 1. 2021, rdb.at) Vor § 33 TP 1 Rz 11.

⁵³⁾ So VfSlg 6.152/1970; vgl auch Rief, Ist die Adoptionsgebühr noch zeitgemäß? (Teil II), FJ-GVR 1996, 13 (13 ff): „Besteuerung eines familienrechtlichen Aktes“; Gaier, Gebührengesetz 1957⁵, § 33 TP 1 Rz 10; sowie Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 1 GebG Rz 9: „personenrechtliches Rechtsgeschäft“; Twardosz, GebG (Stand 1. 1. 2021, rdb.at) Vor § 33 TP 1 Rz 3: „familienrechtliches Rechtsgeschäft“.

⁵⁴⁾ Vgl VfSlg 6.152/1970; Gaier, Gebührengesetz 1957⁵, § 33 TP 1 Rz 10.

⁵⁵⁾ Gaier, Gebührengesetz 1957⁵, § 33 TP 1 Rz 10.

⁵⁶⁾ So schon VfSlg 6.152/1970; VwGH 9. 6. 1986, 85/15/0354; weiters Frotz/Hüggel/Popp, GebG, § 33 TP 1 Abschn III; Themel, Stempel- und Rechtsgebühren¹¹ (Stand 1. 8. 2021, rdb.at) § 28 GebG E 12; vgl auch Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 1 GebG Rz 9: „in Analogie zum zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft“.

⁵⁷⁾ Zur Bedeutung erbrechtlicher Ansprüche auch Rief, FJ-GVR 1996, 11 (11).

als Nachlass- oder als Erbanfallssteuer auf andere Personen abgestellt werden kann, liegt es bei Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nahe, dass es auf die Ansässigkeit desjenigen, dem das Einkommen oder Vermögen zuzurechnen ist, ankommt.

Konstellationen, in denen mehr als eine Person Steuerschuldner ist, sind dennoch nicht selten. Auch auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, die unter den Anwendungsbereich der DBA fallen, kommen häufig mehrere Personen als Steuerschuldner in Betracht. Oft sind es die Haftenden, die durch Erlassung eines Haftungsbescheides in diese Position gelangen: Zu denken ist beispielsweise an die in § 9 BAO geregelte Haftung von Vertretern, die bei schuldhafter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten in Anspruch genommen werden können. Genauso kann der bei einer Quellensteuer zum Abzug Verpflichtete zur Haftung herangezogen und auf diese Weise zum Steuerschuldner werden. In all diesen Fällen ist aber unbestritten, dass sich die DBA-Anwendung nicht nach diesem weiteren Steuerschuldner richtet und dass es beispielsweise nicht von dessen Ansässigkeit abhängt, ob Abkommensvorteile zustehen. Entscheidend ist auch für den anderen Steuerschuldner, dass derjenige, dem das Einkommen zuzurechnen ist, die Voraussetzungen für die Abkommensberechtigung erfüllt.

Wenn die Adoptionsgebühr auf das Vermögen des Annehmenden abstellt, kann für eine solche Steuer vom Vermögen nichts anderes gelten: Wird zusätzlich auch das Adoptivkind zum Steuerschuldner erklärt, um bei diesem die Steuer zu erheben, kann das nicht heißen, dass sich der Fiskus mit dem Zugriff auf den Adoptierten der abkommensrechtlichen Schranken entledigen könnte. Vielmehr kommen die für den Annehmenden geltenden DBA-Folgen auch beim anderen Steuerschuldner zum Tragen: Das Adoptivkind kann die Abkommensvergünstigungen, die dem mit seinem eigenen Vermögen der Steuer unterliegenden Steuerschuldner zustehen, genauso wie dieser in Anspruch nehmen.

VIII. Die Konsequenzen der DBA-Anwendung für die Adoptionsgebühr

Erachtet man aufgrund der hier angestellten Überlegungen die dem OECD-MA nachgebildeten auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen abgeschlossenen österreichischen DBA auf die Adoptionsgebühr für anwendbar, ist danach zu differenzieren, ob für den Annehmenden Österreich oder der andere Vertragsstaat Ansässigkeitsstaat ist. Bei Ansässigkeit in Österreich sind – sieht man von den Sonderregelungen für Seeschiffe und Luftfahrzeuge ab – im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode das im anderen Vertragsstaat gelegene unbewegliche Vermögen sowie das bewegliche Betriebsvermögen einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ausgenommen. Besteht die Ansässigkeit des Annehmenden im anderen Vertragsstaat, ist das Besteuerungsrecht Österreichs stark eingeschränkt: Nur in Österreich gelegenes unbewegliches Vermögen sowie bewegliches Vermögen einer österreichischen Betriebsstätte dürfen – Seeschiffe und Luftfahrzeuge wiederum ausgeklammert – in die Bemessungsgrundlage der Adoptionsgebühr einbezogen werden.

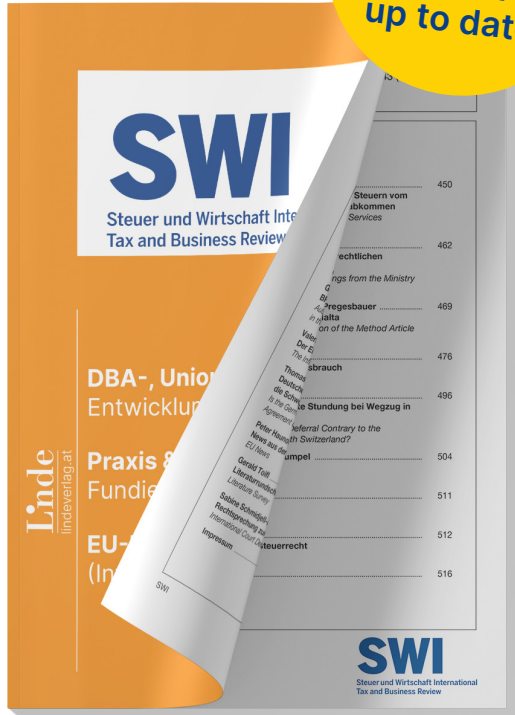
Umsetzung der Richtlinie (EU) 2024/1265

Die Bestimmungen des Erlasses des BMF vom 6. 3. 2026, 2026-0.202.270, BMF-AV 2026/40, ergänzen die geltende Rechtslage des Bundeshaushaltsgesetzes 2013, um den neuen Vorgaben der novellierten Haushaltsrahmenrichtlinie Rechnung zu tragen. Eine Überführung dieser Bestimmungen in das Bundeshaushaltsgesetz 2013 ist im Rahmen der nächsten Novellierung vorgesehen.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2026!

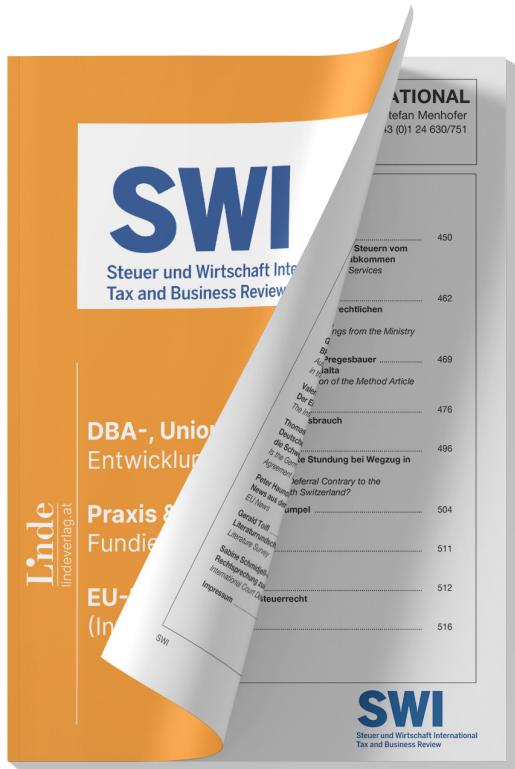
Der Kompass
für internationale Steuerfragen

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen

shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Jahresabonnement 2026

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-26 an.

Print & Digital: **€ 403,60** (statt € 504,50)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis 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 Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi