

32. Jahrgang / März 2022 / Nr. 3

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang

Zurechnungskonflikt im Verhältnis zur Schweiz

Income Allocation Conflict in Relation to Switzerland

Stefanie Gombotz / Theres Neumüller

Progressionsvorbehalt bei in der Slowakei ansässiger Person

Progression Proviso for a Resident of Slovakia

Daniel W. Blum

Quellensteuerrückerstattung bei Arbeitskräfteüberlassung

Withholding Tax Reimbursement in Case of Personnel Leasing

Maximilian Reindl

Schaffung eines Kohlenstoff-Grenzausgleichssystems

Draft Regulation of a Carbon Border Tax Adjustment Mechanism

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Michael Lang^{*)}

Zurechnungskonflikt bei Durchgriff durch eine Schweizer Gesellschaft

INCOME ALLOCATION CONFLICT CAUSED BY THE AUSTRIAN LOOK-THROUGH APPROACH APPLIED TO A SWISS COMPANY

In its decision of April 15th, 2021, the Austrian Federal Tax Court (BFG) had to deal with an international income allocation conflict under the Austrian-Swiss tax treaty. While the Austrian tax authorities attributed the income of a Swiss limited liability company to its shareholder and managing director domiciled in Austria according to margin number 104 of the Austrian Income Tax Guidelines, the same income was allocated to the Swiss company under Swiss tax law. In its reasoning, the Austrian Federal Tax Court essentially adopted the position of the Austrian Federal Ministry of Finance (BMF) and (mistakenly) affirmed the obligation to credit the Swiss tax. *Michael Lang* analyzes the case and criticizes the approach taken by the Court.

I. Das Erkenntnis des BFG vom 15. 4. 2021, RV/7101907/2016

Das BFG hatte am 15. 4. 2021 über einen Fall zu entscheiden, in dem Einkünfte, die in der Schweiz einer dort ansässigen Kapitalgesellschaft (KGmbH) zugerechnet wurden, von der österreichischen Finanzverwaltung unter Berufung auf Rz 104 EStR aber bei ihrem in Österreich ansässigen Gesellschafter und Geschäftsführer erfasst wurden. Dem österreichischen Steuerpflichtigen – einem IT-Dienstleister – ging es um die Anrechnung der bei der Schweizer Kapitalgesellschaft erhobenen Steuer auf seine österreichische Einkommensteuer.

Das BFG ging von einem „*internationalen Zurechnungskonflikt*“ aus, bejahte im Ergebnis die Verpflichtung zur Anrechnung der Schweizer Steuer und begründete seine Entscheidung im Kern wie folgt:

„Die Bezug habenden Dienstleistungserträge wurden seit 2007 in der Schweiz besteuert, zu einer länderübergreifenden Steuerverkürzung kam es nicht. Dass die KGmbH von den Schweizer Abgabenbehörden steuerlich stets anerkannt wurde, hat die belangte Behörde nicht in Abrede gestellt. Für die Gründung bzw. das Bestehen der KGmbH hat der steuerliche Vertreter beachtliche, schlüssige außersteuerliche Gründe (haftungsrechtliche Gesichtspunkte [Beschränkung möglicher Haftungsansprüche der Auftraggeber auf das Gesellschaftsvermögen] sowie soziale Absicherungsgründe [Bezug eines laufenden Gehalts durch den Bf. zum Ausgleich von in der IT-Branche öfter vorkommenden Schwankungen der Auftrags-(Projekt-)lage]) geltend gemacht.

Von diesem festgestellten Sachverhalt geht das Bundesfinanzgericht aus und hat über die Beschwerde wie folgt erwogen:

Mit dem durch das AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, eingefügten § 2 Abs. 4a EStG 1988 wurde die bisherige Verwaltungspraxis der EStR 2000, Rz 104, im Wesentlichen in Gesetzesrang erhoben. In den Erläuternden Bemerkungen (Gesetzesmaterialien) zu § 2 Abs. 4a EStG 1988 idF AbgÄG 2015 hat der Gesetzgeber ausdrücklich festgehalten:

„Sollte es aufgrund der Anwendung dieser Bestimmung zu internationalen Zurechnungskonflikten kommen, ist eine dadurch verursachte Doppelbesteuerung bei in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen auf Grundlage des Methodenartikels des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens entsprechend der – auf den OECD-Partnership-Report zurückgehenden – österreichischen Verwaltungspraxis (siehe dazu etwa EAS 1054, 2899 sowie 3068) zu beseitigen.“

Damit verweist diese authentische Interpretation des Gesetzgebers zur Lösung internationaler Zurechnungskonflikte ausdrücklich auf den Methodenartikel des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungs-

^{*)} 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 der WU und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) an der WU. – Den Herren Philipp Scharizer und Markus Mittendorfer danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

abkommens (hier: Art. 23 DBA Österreich – Schweiz) und auf die diesbezügliche österreichische Verwaltungspraxis, die seit vielen Jahren die Rechtsauffassung vertritt, dass grenzüberschreitende Zurechnungskonflikte auf der Grundlage des Bezug habenden DBA-Methodenartikels zu lösen sind (zB BMF 29. 10. 2007, EAS 2899), dh. die durch einen solchen Zurechnungskonflikt verursachte Doppelbesteuerung wird durch den jeweiligen DBA-Methodenartikel dahingehend beseitigt, dass Österreich die ausländische Steuer auf die die gleichen Einkünfte treffende österreichische Einkommensteuer verpflichtend anrechnet. Damit sind nicht nur Überlegungen, ob Maßnahmen gemäß § 48 BAO erforderlich sind, entbehrlich (BMF 21. 4. 1997, EAS 1054), sondern das soeben Ausgeführte muss auch dann gelten, wenn im DBA-Partnerstaat der auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fußenden österreichischen Einkünftezurechnung nicht gefolgt wird (BMF 22. 5. 2009, EAS 3068).

Aus diesen Ausführungen zur authentischen Interpretation des Gesetzgebers folgt nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes zweifelsfrei, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat des Bf. aufgrund des Bezug habenden Methodenartikels (Art. 23 DBA Österreich – Schweiz) die in der Schweiz bei der KGmbH erhobenen Steuern vom Einkommen in dem vom steuerlichen Vertreter beantragten Ausmaß (die Höhe dieser in der Schweiz erhobenen Steuern [siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensgangs in diesem Erkenntnis] wurde vom Finanzamt nicht in Frage gestellt) auf die österreichische Einkommensteuer des Bf. anzurechnen hat. Daran vermag auch die Tatsache des Inkrafttretens des § 2 Abs. 4a EStG 1988 idF AbgÄG 2015 erst mit 1. Jänner 2016 nichts zu ändern, weil, wie bereits ausgeführt, diese Gesetzesbestimmung die bisherige Verwaltungspraxis der EStR 2000, Rz 104, im Wesentlichen fortführt und daher kein sachlicher Grund erkennbar ist, weshalb die oa. authentische Interpretation des Gesetzgebers auf die gegenständlichen Streitjahre, denen ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt, nicht anwendbar sein sollte.

Der Argumentation der belangten Behörde, dass die Entlastung von der Doppelbesteuerung durch die Schweiz erfolgen müsse, da diese im Ergebnis analog zu EStR 2000, Rz 104, aufgrund des Art. 2 Abs. 2 Schweizer ZGB („Der offenbare Missbrauch eines Rechtes findet keinen Rechtsschutz“) vorzugehen habe, kann nicht gefolgt werden, da es sich bei der KGmbH um eine in der Schweiz steuerlich anerkannte Gesellschaft (und nicht etwa um eine funktionslose Briefkastengesellschaft) handelt, zumal der steuerliche Vertreter für deren Gründung bzw. Bestehen beachtliche außersteuerliche Gründe (siehe dazu bereits oben) geltend gemacht hat und, wie bereits ausgeführt, die Lösung grenzüberschreitender Zurechnungskonflikte auf der Grundlage des Bezug habenden DBA-Methodenartikels auch dann gilt, wenn im DBA-Partnerstaat der auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fußenden österreichischen Einkünftezurechnung nicht gefolgt wird.“

II. Die Differenzierung zwischen „Konflikttypen“?

Loukota hat in einer ersten Analyse die Bedeutung dieses Erkenntnisses einzuschränken versucht. Er unterscheidet „je nach Konfliktursache zwischen drei Typusarten“:¹⁾

- „a) Konflikte aufgrund unterschiedlicher Sachverhaltsannahmen (in Streit stehen Sachverhaltsfragen), diese lösen den Qualifikations-/Zurechnungskonflikt ‚Typ a‘ aus;
- b) Konflikte aufgrund unterschiedlicher Rechtsbeurteilungen (in Streit stehen Rechtsfragen, insbesondere Auslegungsfragen), diese lösen den Qualifikations-/Zurechnungskonflikt ‚Typ b‘ aus;
- c) Konflikte aufgrund unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtslage, diese lösen den Qualifikations-/Zurechnungskonflikt ‚Typ c‘ aus.“

Im Falle von Konflikten des „Typs a“ und des „Typs b“ auftretende Doppelbesteuerungen können Loukota zufolge „nur im Rahmen eines internationalen Verständigungsverfahrens gelöst werden“. Konflikte des „Typs c“ wären hingegen ein Sonderfall, weil die „Doppelbesteuerung“ durch Anwendung des Methodenartikels vermieden werden könne.

Loukota beruft sich dabei auf Abschnitt 4.1.3.1. des DBA-Anwendungsschreibens für Personengesellschaften des dBMF vom 26. 9. 2014.²⁾ Dort wird tatsächlich zwischen drei verschiedenen Fallgruppen unterschieden, allerdings nur für Zwecke der Qualifikationskonflikte.³⁾ Zurechnungskonflikte werden in diesem Abschnitt des Anwendungsschreibens gar nicht angesprochen. Sie werden im Abschnitt 4.1.4. unter der Überschrift „Unterschiedliche Einordnung einer ausländischen Personengesellschaft“ behandelt.

¹⁾ Loukota, Zurechnungskonflikt bei Durchgriff durch eine schweizerische Gesellschaft, SWI 2022, 66 (67).

²⁾ Loukota, SWI 2022, 66 (68).

³⁾ Vgl dBMF-Schreiben vom 26. 9. 2014, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, IV B 5 – S 1300/09/10003.

Dabei wird aber nur zwischen der Behandlung im Ausland als Körperschaft und in Deutschland als Körperschaft unterschieden.

Die Entscheidung lässt weder erkennen, dass das BFG nach diesen drei Typen von Zurechnungskonflikten unterschieden, noch dass das Gericht seine Rechtsauffassung auf einen bestimmten Typ von Zurechnungskonflikten beschränkt wissen wollte. Unterschiedliche Beurteilungen von DBA-Rechtsfragen kämen auch gar nicht als Ursache für einen Zurechnungskonflikt in Betracht. Denn die Frage der Einkünftezurechnung ist – sieht man beispielsweise vom Sonderfall der Fiktion des Art 1 Abs 2 OECD-MA ab – immer nach innerstaatlichem Recht zu entscheiden.⁴⁾ Derjenige, der nach innerstaatlichem Recht steuerpflichtig ist, dessen Steuerpflicht wird dann in den Abkommen nach Maßgabe der dort aufzufindenden Regelungen wieder eingeschränkt.⁵⁾ Entgegen der von *Loukota* vertretenen Auffassung ist für Zwecke der Zurechnung das innerstaatliche Recht daher auch nicht aufgrund des in Art 3 Abs 2 OECD-MA angesprochenen Verweises auf das Recht des Anwendestaates relevant.⁶⁾ Denn es geht nicht um die Bedeutung von im DBA verwendeten Ausdrücken. Vielmehr ergibt sich aus dem Zusammenhang des Abkommens, dass DBA auf den Zurechnungsentscheidungen des innerstaatlichen Rechts aufbauen und daran anknüpfen.

Zwischen Zurechnungskonflikten „aufgrund unterschiedlicher Rechtsbeurteilungen“ und „aufgrund unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtslage“ zu unterscheiden, macht auch wenig Sinn. Denn dies würde ja voraussetzen, dass die Behörden und Gerichte des einen Vertragsstaates zu beurteilen hätten, ob die Behörden und Gerichte des anderen Vertragsstaates ihr eigenes Steuerrecht richtig angewendet haben: Wenn sie die Einkünfte einem anderen Steuerpflichtigen zu Recht zugerechnet haben, würde ein „Konflikt aufgrund unterschiedlicher Rechtslage“ („Typ c“) vorliegen. Wenn sie aber geirrt haben und die Einkünfte zu Unrecht dieser anderen Person zugerechnet haben, würde offenbar ein „Konflikt aufgrund unterschiedlicher Rechtsbeurteilungen (in Streit stehen Rechtsfragen, insbesondere Auslegungsfragen)“ vorliegen.

Dass eine derartige Unterscheidung nicht tragfähig ist, lässt sich anhand dem der Entscheidung des BFG zugrunde liegenden Fall erläutern: Finanzverwaltung und BFG rechnen die Einkünfte dem Gesellschafter zu und stützen sich dabei auf Rz 104 EStR. *Loukota* merkt dazu selbst kritisch an, dass es im vorliegenden Fall nicht um die in Rz 104 EStR – allerdings nur beispielhaft genannten – Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler oder Vortragenden geht.⁷⁾ Vor allem kann ein Erlass des BMF keine Rechtsgrundlage für die Einkünftezurechnung abgeben. Das BFG erwähnt wiederholt die gesetzliche Regelung des § 2 Abs 4a EStG, die allerdings in den maßgebenden Jahren noch nicht anzuwenden war. Durch § 2 Abs 4a EStG wurde nach Auffassung des BFG „die bisherige Verwaltungspraxis der EStR 2000, Rz 104, im Wesentlichen in Gesetzesrang erhoben“. Das BFG verschweigt aber wesentliche Motive, die für den Gesetzgeber maßgebend waren und sich in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage finden:⁸⁾

„Um die bestehenden Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten zu beseitigen sowie aus Anlass der jüngeren höchstgerichtlichen Judikatur (insbesondere VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149), soll eine explizite Zurechnungsbestimmung vorgesehen werden.“

⁴⁾ So auch *Ismer* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 23A und 23B Rz 135a; siehe auch *Lang*, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527 (532); zur Fiktion des Art 1 Abs 2 OECD-MA siehe *Lang*, Einkünftezurechnung im Lichte des Entwurfs zu Art 1 Abs 2 OECD-MA, SWI 2015, 153 ff.

⁵⁾ *Debatin*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, DStR 1992, Beiheft zu Heft 23, 2; *Lang*, SWI 2000, 527 (532); *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002) Rz 46 ff; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Grundlagen Rz 66.

⁶⁾ Vgl *Loukota*, SWI 2022, 66 (69).

⁷⁾ Siehe *Loukota*, SWI 2022, 66 (67 FN 2).

⁸⁾ Vgl ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 2.

Relativ unverblümt haben die damaligen Gesetzesverfasser somit eingestanden, dass es in Wahrheit um eine Korrektur der Rechtsprechung ging. Die Annahme der Kontinuität der Rechtslage vor und nach Inkrafttreten des § 2 Abs 4a EStG ist daher gewagt. Lediglich indirekt ist in der Entscheidung von weiteren möglichen Rechtsgrundlagen für die Zurechnung der Einkünfte zum Gesellschafter die Rede, indem erwähnt wird, dass „im DBA-Partnerstaat der auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fußenden österreichischen Einkünftezurechnung nicht gefolgt wird“. Offenbar gründet sich für Zwecke des österreichischen Ertragsteuerrechts die Besteuerung beim Gesellschafter nach Meinung des BFG auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Nach zutreffender Auffassung handelt es sich aber bei § 21 BAO bloß um einen Interpretationshinweis ohne selbständige normative Bedeutung, sodass diese Vorschrift als Rechtsgrundlage nicht in Betracht kommt.⁹⁾ Eine Auseinandersetzung, ob die vom VwGH zur Einkünftezurechnung entwickelte Rechtsprechung im konkreten Fall tragfähig sein könnte, ist in der Entscheidung auch nicht zu finden.¹⁰⁾ Das BFG behandelt die Einkünftezurechnung zum Gesellschafter bloß als Sachverhaltsfrage und verzichtet auf eine eigenständige Begründung. Aus all diesen Gründen ist keineswegs klar, dass es sich hier um einen „Konflikt aufgrund unterschiedlicher Rechtslage“ handelt.

Somit spricht nichts dafür, nach verschiedenen Typen von Zurechnungskonflikten zu unterscheiden. Falls die Auffassung des BFG, wonach der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die durch die bei der ausländischen Körperschaft nach dortigem Steuerrecht und beim inländischen Gesellschafter nach österreichischem Steuerrecht entstandene „Doppelbesteuerung“ im Wege der Anwendung des Methodenartikels zu beseitigen hat, zutreffend ist, muss sie für alle Arten von internationalen Zurechnungskonflikten zum Tragen kommen.

III. Freistellung statt Anrechnung

Das BFG hat die Verpflichtung Österreichs bejaht, die bei der Schweizer Kapitalgesellschaft erhobene Schweizer Steuer auf die beim in Österreich ansässigen Gesellschafter in Österreich erhobene Einkommensteuer anzurechnen. Das Gericht hat sich dabei auf den Methodenartikel des DBA Schweiz berufen.

Loukota hat bereits darauf hingewiesen, dass Art 23 DBA Schweiz im Falle Österreichs als Ansässigkeitsstaat nur im Anwendungsbereich der Art 10, 15 und 19 – und somit im Ausnahmefall¹¹⁾ – die Anrechnungsmethode vorsieht. In allen anderen Fällen kommt die Freistellungsmethode zum Tragen. Wenn man daher den Methodenartikel als Rechtsgrundlage für eine Entlastungsmaßnahme sieht, kann es nur zur Freistellung der Einkünfte in Österreich kommen: Wer sich auf den Methodenartikel beruft, muss davon ausgehen, dass es sich bei den Einkünften der Schweizer Kapitalgesellschaft um Einkünfte handelt, die – weil das DBA einer Besteuerung einer in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaft ohne österreichische Betriebsstätte durch die Schweiz nicht entgegensteht – „nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden“ dürfen. Die Rechtsfolge besteht dann darin, dass „der erstgenannte Staat“ – also Österreich – diese Einkünfte von der Besteuerung ausnimmt.¹²⁾

IV. Authentische Interpretation?

Das BFG hat den Gesetzesmaterialien zu § 2 Abs 4a EStG große Bedeutung beigemessen. Möglicherweise hat das Gericht deshalb übersehen, dass nach Art 23 Abs 1 DBA

⁹⁾ Ausführlich *Lang*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht (2020) 33 (45 ff).

¹⁰⁾ Zu dieser Rechtsprechung zusammenfassend *Jakom/Laudacher*, EStG¹⁴ (2021) § 2 Rz 34 ff.

¹¹⁾ Im Detail *Lang*, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz, SWI 2011, 192 (192 ff).

¹²⁾ So schon *Loukota*, SWI 2022, 66 (70).

Schweiz die Freistellungsmethode anzuwenden ist.¹³⁾ Das BFG hat aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage nämlich folgende Formulierungen hervorgehoben:¹⁴⁾

„Sollte es aufgrund der Anwendung dieser Bestimmung zu internationalen Zurechnungskonflikten kommen, ist eine dadurch verursachte Doppelbesteuerung bei in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen auf Grundlage des Methodenartikels des jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens entsprechend der – auf den OECD-Partnership-Report zurückgehenden – österreichischen Verwaltungspraxis (siehe dazu etwa EAS 1054, 2899 sowie 3068) zu beseitigen.“

Diese Passage erwähnt zwar nicht die Anrechnungsmethode, jedoch ging es in den drei zitierten EAS-Erledigungen immer um Steuerentlastung durch Anrechnung ausländischer Steuern. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die diesen Rechtsauskünften zugrunde liegenden Sachverhalte ausschließlich Vertragsstaaten betrafen, im Verhältnis zu denen in den DBA primär die Anrechnungsmethode vorgesehen ist.

Das BFG sieht in diesen Ausführungen eine „*authentische Interpretation des Gesetzgebers*“ und erachtet sich deshalb zur Anwendung des Methodenartikels des DBA Schweiz zur Lösung dieses Zurechnungskonflikts befugt. Damit verkennt das BFG das Wesen einer authentischen Interpretation. Bei einer authentischen Interpretation handelt es sich um einen Akt der Rechtserzeugung.¹⁵⁾ Die authentische Interpretation ist die Anordnung einer Rechtsautorität, dass eine Vorschrift in einem bestimmten Sinn zu verstehen ist.¹⁶⁾ Im Ergebnis ist das eine Rückwirkung.¹⁷⁾ Hier kann aber von einer Anordnung einer Rechtsautorität – also des Gesetzgebers – nicht die Rede sein. Die Gesetzesmaterialien – und nicht das Gesetz selbst – geben nur eine Auffassung wieder, wie durch § 2 Abs 4a EStG ausgelöste Zurechnungskonflikte gelöst werden könnten. Durch die Schaffung der Regelung des § 2 Abs 4a EStG hat der Gesetzgeber keineswegs das DBA authentisch interpretiert.

Die zu § 2 Abs 4a EStG verfassten Gesetzesmaterialien haben für die Interpretation des Art 23 DBA Schweiz überhaupt keine Bedeutung: Erläuterungen zur Regierungsvorlage verdeutlichen, welchen Inhalt die Gesetzesverfasser den Vorschriften beimessen wollten. Wenn Nationalrat und Bundesrat den von der Bundesregierung gemachten Vorschlag als Bundesgesetz beschließen und dies in Kenntnis der Erläuterungen zur Regierungsvorlage tun, ist dies ein Anhaltspunkt dafür, dass sie sich auch das Verständnis der Verfasser der Regierungsvorlage zu eigen machen wollen. Spätere, zu einem ganz anderen Gesetz verfasste Erläuterungen lassen aber keine Rückschlüsse auf das seinerzeitige Verständnis des Gesetzgebers zu. Hier kommt noch dazu, dass es sich im vorliegenden Fall um DBA-Vorschriften handelt, zu deren Deutung in späteren Gesetzesmaterialien Positionen vertreten werden. DBA werden zwar vom Nationalrat genehmigt. Dennoch können im Regelfall nicht einmal die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des konkreten DBA für dessen Interpretation herangezogen werden:¹⁸⁾ DBA sind völkerrechtliche Verträge, und für deren Auslegung können nur Dokumente maßgebend sein, die auf ein übereinstimmendes Verständnis der beiden Vertragsparteien zu einer konkreten DBA-Vorschrift schließen lassen.¹⁹⁾

¹³⁾ Ähnlich *Loukota*, SWI 2022, 66 (71).

¹⁴⁾ ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 3.

¹⁵⁾ *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹¹ (2015) Rz 124; *Schmidt*, Authentische Interpretation und Verfassung, ÖJZ 1987, 428 ff; zur authentischen Interpretation vgl *Kelsen*, Reine Rechtslehre² (1960) 346 ff.

¹⁶⁾ *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹¹, Rz 124; *Schmidt*, ÖJZ 1987, 428 ff.

¹⁷⁾ Siehe dazu *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹¹, Rz 124 FN 4; dazu auch *Schmidt*, ÖJZ 1987, 428 ff.

¹⁸⁾ Zur Konstellation übereinstimmender Positionen in den parlamentarischen Materialien beider Staaten *Lang*, SWI 2011, 192 (196).

¹⁹⁾ *Lang*, SWI 2011, 192 (196); *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions³ (2021) Rz 21 ff.

V. Welchen Ansässigkeitsstaat trifft die Verpflichtung zur Entlastung?

Das BFG hat sich zwar in Hinblick auf die anwendbare Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geirrt, aber dem Grunde nach die Position übernommen, die vom österreichischen BMF seit längerer Zeit vertreten wird: Das BMF will die von der OECD zur Lösung von Qualifikationskonflikten entwickelte Auffassung auch auf Zurechnungskonflikte anwenden und die – allerdings bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen entstandene – „Doppelbesteuerung“ durch Anwendung des Methodenartikels vermeiden.²⁰⁾ Schon die Anwendung des Methodenartikels zur Lösung von Qualifikationskonflikten ist äußerst umstritten und ist – wie ich an anderer Stelle ausführlich begründet habe²¹⁾ – abzulehnen.²²⁾ Für die Auffassung, den Methodenartikel auch zur Lösung von Zurechnungskonflikten heranzuziehen, lässt sich nicht einmal der OECD-Kommentar ins Treffen führen: Die in diesem Zusammenhang vom BMF immer wieder zitierten Tz 32.1 ff OECD-MK behandeln nämlich nur „*Conflicts of Qualification*“. ²³⁾ Im aus 1999 stammenden OECD-Partnership-Report wird zwar im Rahmen der Analyse von Fallbeispiel 18 die Vermeidung der durch Zurechnungskonflikte geschaffenen Besteuerung derselben Einkünfte bei unterschiedlichen Steuersubjekten diskutiert. Interessanterweise wird dabei aber festgehalten, dass diese Schwierigkeit nur Staaten betreffen würde, die die Anrechnungsmethode anwenden, und dann für die Anrechnung der im Staat der Gesellschaft erhobenen Körperschaftsteuer auf die im anderen Staat erhobene Einkommensteuer des dort ansässigen Gesellschafters plädiert, ohne aber explizit eine dafür in Betracht kommende rechtliche Grundlage anzugeben.²⁴⁾ Im Unterschied zu zahlreichen Aussagen über Qualifikationskonflikte hat es diese im OECD-Partnership-Report geäußerte Position bis 2017 – als es zur noch zu besprechenden Änderung des Textes des Art 23A und 23B OECD-MA kam – nicht in den OECD-MK geschafft.

Bei Qualifikationskonflikten lässt sich zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat unterscheiden. Bei Zurechnungskonflikten kann es hingegen zwei verschiedene Ansässigkeitsstaaten geben. Das ist auch in dem dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt der Fall: Die Schweiz ist der Ansässigkeitsstaat der dort errichteten Kapitalgesellschaft, der nach Schweizer Steuerrecht die Einkünfte zugerechnet werden. Österreich ist der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, dem – wenn man die Annahmen des BFG teilt – nach österreichischem Steuerrecht die Einkünfte zugerechnet werden. Nach dem DBA Schweiz ist keine Regelung ersichtlich, die einem der beiden Staaten den Vorrang einräumen würde. Mit der gleichen Berechtigung, mit der sich vertreten lässt, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die in der Schweiz der Schweizer Kapitalgesellschaft zugerechneten Einkünfte zu befreien hat, lässt sich vertreten, dass die Schweiz als Ansässigkeitsstaat der Schweizer Gesellschaft die in Österreich dem in Österreich ansässigen Gesellschafter zugerechneten Einkünfte zu befreien hat. Im Ergebnis käme es dann zu einer Befreiung in beiden Staaten.

Vor diesem Hintergrund ist fraglich, ob aus Art 23 DBA Schweiz tatsächlich die abkommensrechtliche Verpflichtung erwächst, die Einkünfte freizustellen. Wenig spricht dafür, überhaupt Einkünfte, die in einem Staat einem dort ansässigen Steuerpflichtigen zugerechnet werden, im anderen Staat bei jener Person, der sie nach dortigem Steuer-

²⁰⁾ Siehe dazu etwa EAS 1054 vom 21. 4. 1997; EAS 1848 vom 17. 5. 2001; EAS 3068 vom 22. 5. 2009; EAS 3087 vom 21. 9. 2009.

²¹⁾ Lang, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA Recht, IStR 2010, 114 (117 f).

²²⁾ Vgl auch Lang, IStR 2010, 114 (117 f); Lang, Zurechnungskonflikte im DBA-Recht: Unterschiedliche Auffassungen des österreichischen Finanzministeriums und der OECD, IStR 2012, 857 (860).

²³⁾ Vgl etwa EAS 3300 vom 25. 9. 2012; kritisch bereits Lang, IStR 2012, 857 (860).

²⁴⁾ OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (1999) Tz 139: „*To the extent that State R flows-through the income of the partnership to the partners for the purpose of taxing them, it should be consistent and flow-through the tax paid by the partnership for the purposes of eliminating double taxation arising from its taxation of the partners.*“

recht zugerechnet werden, von der Steuer zu befreien. DBA sind eben darauf ausgerichtet, die bei derselben Person entstehende Doppelbesteuerung zu vermeiden. Fälle wirtschaftlicher Doppelbesteuerung werden in DBA nur im Ausnahmefall – wie in Art 9 OECD-MA – angesprochen. Das bei Anwendung des Methodenartikels herbeigeführte Ergebnis ist noch fragwürdiger, wenn umgekehrt im erstgenannten Staat dieselbe Rechtsfolge eintritt und auch dort Einkünfte, die im anderen Staat bei einer dort ansässigen Person besteuert werden könnten, nicht besteuert werden dürfen. Das Ergebnis wäre doppelte Nichtbesteuerung. Zwar kann das Ergebnis der Anwendung von DBA doppelte Nichtbesteuerung sein, wenn etwa ein Vertragsstaat das ihm durch das Abkommen zugewiesene Besteuerungsrecht nicht ausschöpft, indem nach seinem Recht die Einkünfte nicht besteuert oder steuerbefreit werden, der andere Staat aber abkommensrechtlich zur Freistellung verpflichtet ist.²⁵⁾ In der Konstellation eines Zurechnungskonflikts ergäbe sich die doppelte Nichtbesteuerung aber ausschließlich aus der Anwendung des Methodenartikels in beiden Staaten bei unterschiedlichen Personen.

Mit den 2017 erfolgten Änderungen des OECD-MA wurde Art 23A Abs 1 OECD-MA – und entsprechend auch Art 23A Abs 2 sowie Art 23B Abs 1 OECD-MA – um eine in Klammer gesetzte Wortfolge ergänzt. Die Vorschrift lautet nunmehr wie folgt:

„Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen, die in dem anderen Vertragsstaat nach diesem Abkommen besteuert werden können (es sei denn, die Bestimmungen dieses Abkommens ermöglichen dem anderen Staat eine Besteuerung nur deshalb, weil die Einkünfte als Einkünfte einer dort ansässigen Person erzielt werden oder weil das Vermögen auch Vermögen einer dort ansässigen Person ist), so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 diese Einkünfte oder das Vermögen von der Besteuerung aus.“

Aus diesen ergänzten Formulierungen ergibt sich, dass der Methodenartikel nunmehr auch auf Einkünfte und Vermögen anzuwenden ist, die im anderen Vertragsstaat bei einer anderen Person besteuert werden. Denn sonst macht die im Klammerausdruck vorgesehene Einschränkung keinen Sinn.²⁶⁾ Allerdings stehen diese Entlastungsmaßnahmen unter der Voraussetzung, dass die Besteuerung im anderen Staat nicht bloß aufgrund der Ansässigkeit der Person im anderen Staat erfolgt. Dies führt zu äußerst diffizilen Auslegungsfragen, zu denen im OECD-Kommentar anhand von Fallbeispielen Stellung genommen wird.²⁷⁾ Die dazu getroffene allgemeine Aussage des OECD-Kommentars ist jedenfalls unhaltbar.²⁸⁾

„Whilst this result would logically follow from the wording of Articles 23A and B even in the absence of that phrase, the addition of the phrase removes any doubt in this respect.“

Davon, dass die durch den Klammerausdruck vorgenommene Einfügung in Art 23A Abs 1 OECD-MA nur klarstellend wäre, kann keine Rede sein.²⁹⁾ Denn wäre Art 23A Abs 1 OECD-MA schon vor den 2017 erfolgten Änderungen so weit zu verstehen gewesen, dass Entlastungsmaßnahmen auch bei der Zurechnung von Einkünften zu anderen Personen zu setzen gewesen wären, hätte es keinen Anhaltspunkt gegeben, dies nur auf Fälle beschränkt zu sehen, in denen die Besteuerung im anderen Staat nicht bloß aufgrund der Ansässigkeit dort erfolgt.

Der Umstand, dass der OECD-Kommentar die 2017 erfolgten Änderungen des Art 23A OECD-MA als klarstellend bezeichnet, hat keine rechtliche Bedeutung. Nicht zum ersten

²⁵⁾ Näher Lang, Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime für Doppelbesteuerungsabkommen? in Haarmann, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 90 ff.

²⁶⁾ So auch Ismer in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 23A und 23B Rz 135a.

²⁷⁾ Tz 11.2 OECD-MK 2017 zu Art 23A und 23B OECD-MA 2017.

²⁸⁾ Tz 11.1 OECD-MK 2017 zu Art 23A und 23B OECD-MA 2017.

²⁹⁾ So auch Ismer in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 23A und 23B Rz 135a.

Mal werden Änderungen des OECD-MA oder des OECD-Kommentars als klarstellend ausgegeben.³⁰⁾ Dahinter steht der Versuch, die vorgenommenen Änderungen schon rückwirkend – also für DBA, die noch auf Basis der früheren Fassung des OECD-MA oder des Kommentars dazu abgeschlossen wurden – zum Tragen kommen zu lassen. Dieser Versuch muss scheitern: Der OECD-Kommentar gibt die Auffassung der Verfasser des OECD-MA für den Zeitpunkt wieder, in dem die Vorschrift geschaffen oder die Änderung der Vorschrift vorgenommen wurde. Er kann daher – ähnlich wie Gesetzesmaterialien im nationalen Recht – nur für die Auslegung der neuen oder geänderten Vorschrift herangezogen werden.³¹⁾ Wenn die Kommentarverfasser zu einem späteren Zeitpunkt eine Auffassung vertreten, wie die schon früher geschaffene Vorschrift ihres Erachtens zu verstehen wäre, ist dies für die Auslegung der früheren Vorschrift irrelevant.

Interessant ist die Frage, ob Österreich die Einkünfte freizustellen gehabt hätte, wenn der Methodenartikel des DBA Schweiz dem Art 23A Abs 1 OECD-MA in der 2017 geschaffenen Formulierung entsprochen hätte. Dies wäre wohl nur dann der Fall gewesen, wenn in der Schweiz eine Betriebsstätte bestanden hätte und dann auch nur, insoweit dieser die Einkünfte zuzurechnen wären.³²⁾ Wenn aber die Besteuerung in der Schweiz nur deshalb erfolgt, weil die Einkünfte nach Schweizer Steuerrecht bei der dort ansässigen GmbH erfasst werden, verpflichtete auch ein der neuen Fassung des Art 23A Abs 1 OECD-MA entsprechender Methodenartikel des DBA Schweiz Österreich nicht zur Freistellung der Einkünfte.

VI. Zusammenfassende Würdigung

Die Entscheidung des BFG verdient Kritik. Ihre Begründung und ihr Ergebnis sind alles andere als überzeugend. Umso erstaunlicher ist, dass das BFG die ordentliche Revision nicht zugelassen hat. Die dafür gegebene Begründung bedarf im Lichte der hier gemachten Ausführungen keiner weiteren Kommentierung:

„Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam; die Rechtsfolge ergab sich vielmehr aus dem Bezug habenden Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 23 DBA Österreich-Schweiz) und den Erläuternden Bemerkungen (Gesetzesmaterialien) zu § 2 Abs. 4a EStG 1988 idF AbgÄG 2015.“

Überraschend ist auch, dass die Parteien keine außerordentliche Revision erhoben haben. Seitens des Steuerpflichtigen ist dies letztlich verständlich: Er hätte zwar auf dem Boden der vom BMF zu Zurechnungskonflikten vertretenen Auffassung die Befreiung seiner Einkünfte erreichen können, allerdings vor dem Hintergrund der auch hier geäußerten Kritik daran befürchten müssen, dass der VfGH die Anwendung des Methodenartikels in Fällen von Zurechnungskonflikten für Abkommen, die noch nicht dem OECD-MA 2017 folgen, generell verneint. *Loukota*, der sich in dieser Konstellation für die Befreiung der Einkünfte in Österreich ausspricht, erklärt den Verzicht des Finanzamts auf die außerordentliche Revision mit dem „*Fiskalinteresse der Finanzverwaltung*“.³³⁾ Auf dem Boden der hier vertretenen Auffassung hätte sogar das Fiskalinteresse für eine Revision gesprochen. Zwar hätte eine Revision für die Finanzverwaltung das Risiko geborgen, dass es doch zur Befreiung der Einkünfte in Österreich kommt. Dennoch hätte das „*Fiskalinteresse*“ bei der Abwägungs-

³⁰⁾ Kritisch bereits *Lang*, Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars? *IStR* 2001, 536 (538).

³¹⁾ *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? *ÖStZ* 2006, 207 (209); *Lang*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Planungssicherheit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in *Grotherr*, Handbuch der internationalen Steuerplanung³ (2011) 1865 (1871).

³²⁾ Vgl auch *Loukota*, *SWI* 2022, 66 (74 f).

³³⁾ *Loukota*, *SWI* 2022, 66 (71).

entscheidung, ob eine Revision am Platz gewesen wäre, nicht überwiegen dürfen: Eine auf schwachen Beinen stehende BFG-Entscheidung, die auch nicht der sonst vom BMF zu Zurechnungskonflikten vertretenen Rechtsauffassung entspricht, sollte nicht dauerhaft dem Rechtsbestand angehören und auf diese Weise zur Verunsicherung führen. Das BMF hätte daher dem Finanzamt per Weisung auftragen sollen, die Entscheidung zu bekämpfen, um auf diese Weise die offenen Rechtsfragen an den VfGH heranzutragen.

Rechtsansichten des Finanzministeriums zu steuerlichen Tagesfragen*)

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

- **Die Stiftungseingangssteuer als Steuer iSd Art 2 DBA(Erb) Schweiz bei Vermögensübergang von Todes wegen**

Das österreichisch-schweizerische DBA auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftsteuern (im Folgenden: DBA[Erb] Schweiz) gehört auch nach Auslaufen der österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuer mit dem 1. 8. 2008 (siehe dazu VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua; 15. 6. 2007, G 23/07) nach wie vor dem Rechtsbestand an. Kommt es von Todes wegen zu einem Vermögensübergang von einem Erblasser mit steuerlichem Wohnsitz in der Schweiz (Art 3 DBA[Erb] Schweiz) an eine österreichische Stiftung, stellt sich die Frage, ob die Erhebung der dadurch anfallenden Stiftungseingangssteuer (§ 1 Abs 1 StiftEG) aufgrund des DBA(Erb) Schweiz eingeschränkt wird.

Art 1 DBA(Erb) Schweiz umfasst „*Nachlässe von Erblassern, die im Zeitpunkt ihres Todes einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten hatten*“. Ob die österreichische Stiftungseingangssteuer vom Anwendungsbereich des DBA(Erb) Schweiz erfasst ist, richtet sich nach Art 2 des Abkommens. Für Österreich umfasst der sachliche Anwendungsbereich des Abkommens nach Art 2 Abs 3 lit a DBA(Erb) Schweiz „*die Erbschaft- und Schenkungssteuer, soweit ihr die Erwerbe von Todes wegen unterliegen*“.

Gemäß der Anpassungsklausel des Art 2 Abs 4 DBA(Erb) Schweiz gilt das Abkommen jedoch auch für „*alle Nachlaß- und Erbschaftsteuern, die künftig [...] an deren Stelle erhoben werden*“. Um vom Anwendungsbereich des DBA(Erb) Schweiz erfasst zu sein, muss es sich bei der Stiftungseingangssteuer somit um eine Steuer handeln, die an Stelle der „*Erbschaft- und Schenkungssteuer, soweit ihr die Erwerbe von Todes wegen unterliegen*“, erhoben wird. Dabei ist maßgeblich, ob beide Abgaben einen gleichartigen Steuergegenstand haben und somit vergleichbar sind (vgl Ausführungen dazu in EAS 3426 und EAS 3428). Die Vergleichbarkeit der Stiftungseingangssteuer mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde für Zwecke des Art 2 DBA(Erb) USA bereits bejaht (EAS 3428). Es bestehen nach Ansicht des BMF keine Bedenken, dieselbe Beurteilung auch für Zwecke des Art 2 Abs 4 DBA(Erb) Schweiz vorzunehmen.

Im Unterschied zum DBA(Erb) USA gilt das DBA(Erb) Schweiz jedoch nur insoweit, als die Steuer im Falle eines Erwerbs von Todes wegen anfällt. Somit ist die österreichische Stiftungseingangssteuer nur dann vom Anwendungsbereich des DBA(Erb) Schweiz erfasst, wenn sie im Falle einer Vermögensübertragung von Todes wegen anfällt. (EAS 3435 vom 2. 2. 2022)

*) Die hier wiedergegebenen Texte sind originalgetreue Zitate aus Anfragebeantwortungen durch Fachabteilungen des Bundesministeriums für Finanzen. Die Namen der Anfrager sowie die Geschäftszahl der Erledigung sind der SWI nicht bekannt; über die hier abgedruckten Texte können daher von der Redaktion keine weiteren Auskünfte erteilt werden. In Klammer beigefügt ist das Datum der Erledigung durch die BMF-Fachabteilung. (SWI)

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang | Stefan Menhofer

Linde
www.lindeverlag.at

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

Jetzt Jahresabo 2022 bestellen!

Bestellformular Ja, ich bestelle

SWI-Jahresabo 2022
(32. Jahrgang 2022, Heft 1-12)

- ___ Ex. Print EUR 335,-
___ Ex. Digital light..... EUR 345,-
___ Ex. Digital EUR 374,-
___ Ex. Print & Digital EUR 379,-

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: www.lindeverlag.at | office@lindeverlag.at | Tel 01 24 630 | Fax 01 24 630-23