

34. Jahrgang / Oktober 2024 / Nr. 10

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Ansässigkeitsbescheinigung und Abkommensvorteile

Certificate of Residence and Treaty Benefits

Raphael Holzinger / Erich Schaffer / Eda Ünver

Geschäftsführungsvergütungen im DBA Deutschland

Directors' Fees in the Tax Treaty with Germany

Juliane Beverungen / Thomas Frenkenberger

Homeoffice-Betriebsstätte einer geschäftsleitenden Holding

Home Office Permanent Establishment of a Managing Holding Company

Benjamin Beer / Severin Schragl

Zuordnung von Software nach dem DBA China

Classification of Software Under the Tax Treaty with China

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang*)

Die Ansässigkeitsbescheinigung als Voraussetzung für die Gewährung von Abkommensvorteilen

THE CERTIFICATE OF RESIDENCE AS A PREREQUISITE FOR GRANTING TREATY BENEFITS

Certificates of residence play an important role in the practice of international tax law. Both the Double Taxation Treaty Relief Regulation (“DBA-Entlastungsverordnung”) and the new section 240a of the Federal Fiscal Code (“Bundesabgabenordnung” – BAO) address the need for these certificates. As a result, in many cases, treaty benefits can only be obtained if the taxpayer who is a resident in the other country can obtain a certificate of residence in that country. Therefore, the direct relief depends on circumstances that the taxpayer cannot influence. *Michael Lang* examines the resulting treaty and constitutional concerns and discusses possible interpretations compliant with the treaties and the constitution.

I. § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung und § 240a BAO

In der Praxis des Internationalen Steuerrechts spielen Ansässigkeitsbescheinigungen eine große Rolle. Das OECD-MA spricht diese Bescheinigungen allerdings überhaupt nicht an.¹⁾ Lediglich einzelne DBA regeln, ob und unter welchen Voraussetzungen sie bei der Durchführung der Abkommensvorschriften relevant sind.²⁾ Gelegentlich finden sich solche Regelungen auch in Verständigungsvereinbarungen.³⁾

Das BMF misst den Ansässigkeitsbescheinigungen seit knapp 20 Jahren große Bedeutung bei: Nach § 1 DBA-Entlastungsverordnung kann die in DBA vorgesehene Entlastung von der inländischen Abzugsbesteuerung „*in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehaltlich der nachfolgenden Bestimmungen vom Vergütungsschuldner (vom Abfuhrverpflichteten) herbeigeführt werden (Entlastung an der Quelle). Der Vergütungsschuldner ist in diesem Fall verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung oder Einschränkung des Steuerabzugs zu beweisen oder nach Maßgabe des § 138 BAO glaubhaft zu machen.*“ Die Ansässigkeitsbescheinigung ist in § 2 Abs 1 der Verordnung angesprochen: „*Die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers kann dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 (für natürliche Personen) oder ZS-QU2 (für juristische Personen) glaubhaft ge-*

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) danke ich für anregende Diskussionen zu diesem Thema, Frau Lea Glöer auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

1) Lediglich im OECD-Kommentar sind Ansässigkeitsbescheinigungen punktuell angesprochen (vgl Tz 71 OECD-MK zu Art 24 OECD-MA). Das von der OECD 2013 verabschiedete TRACE-Implementierungspaket ist im Wesentlichen gescheitert (dazu ausführlich Neumüller, „FASTER“ – Richtlinienentwurf verspricht schnellere und sicherere Entlastung von zu viel erhobenen Quellensteuern, SWI 2023, 475 [477]).

2) Vgl zB Schlussprotokoll zum DBA Liechtenstein, BGBl 1971/24: „Über das Vorliegen des nach den Artikel [...] 4 [...] für die Anwendung des Abkommens erforderlichen Voraussetzungen werden von den Abgabenbehörden auf Verlangen des Abgabepflichtigen Bestätigungen ausgestellt“; Art 27 Abs 3 DBA Deutschland, BGBl III 2002/182: „Der Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte stammen, kann eine Bescheinigung über die Ansässigkeit in dem anderen Vertragsstaat verlangen.“; Art 29 Abs 3 DBA Frankreich, BGBl 1994/613: „Um die [...] abkommensgemäßen Steuervorteile in einem Vertragsstaat zu erlangen, müssen die im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen [...] eine Ansässigkeitsbescheinigung vorweisen“.

3) Vgl zB Durchführungsvereinbarung zum DBA Schweden, BGBl 1972/298, die sich auf Art 10 Abs 3 und Art 10a Abs 2 DBA Schweden stützt; Durchführungsvereinbarung zum DBA Schweiz, BGBl 1975/65, die sich auf Art 28 DBA Schweiz stützt.

macht werden.“ Wer seine Abkommensberechtigung bei der Entlastung an der Quelle nicht glaubhaft machen kann, ist auf das Rückerstattungsverfahren angewiesen.⁴⁾

Nach der Vorschrift des § 240a BAO bedarf es aber in bestimmten Fällen auch dazu der Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung. Der erste Satz des § 240a Abs 1 BAO lautet: *„Beschränkt Steuerpflichtige haben vor der Stellung eines Antrags auf Rückzahlung (Zurückzahlung) oder Erstattung (Zurückerstattung) der von Abfuhrpflichtigen einbehaltenen Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer oder Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 auf der Grundlage von § 94 Z 2 oder Z 10, § 98, § 99, § 99a Abs 8 EStG 1988 oder § 21 Abs 1 Z 1a KStG 1988 oder § 240 Abs 3 oder Abs 4 eine Vorausmeldung bei dem für die Rückzahlung oder Erstattung zuständigen Finanzamt abzugeben.“* § 240a Abs 2 BAO sieht dann vor, dass *„der Antrag auf Rückzahlung (Zurückzahlung) oder Erstattung (Zurückerstattung) [...] ausschließlich mittels des mit einer Übermittlungsbestätigung versehenen, unterfertigten und mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung ergänzten Ausdruckes der Vorausmeldung (Abs. 1) gestellt werden“* kann.

Abkommenvorteile können daher in vielen Fällen überhaupt nur erlangt werden, wenn der im anderen Staat ansässige Steuerpflichtige dort auch in der Lage ist, eine Ansässigkeitsbescheinigung zu beschaffen. Erschwerend kommt zumindest in Hinblick auf § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung noch dazu, dass die ausländische Steuerverwaltung die Ansässigkeit auf genau festgelegten österreichischen Formularen bestätigen muss.⁵⁾ Die schon länger diskutierte Frage, welche Bedeutung der Ansässigkeitsbescheinigung bei der Abkommensanwendung zukommen darf,⁶⁾ stellt sich daher in Österreich verschärft:⁷⁾ Sie läuft darauf hinaus, ob die Gewährung von Abkommenvorteilen von der Erlangung einer Ansässigkeitsbescheinigung abhängig gemacht werden darf. Ihr soll hier nachgegangen werden.

II. Abkommensrechtliche Überlegungen

Der VwGH beschäftigte sich bereits mehrfach mit dem abkommensrechtlichen Stellenwert von Ansässigkeitsbescheinigungen. Klare Aussagen finden sich im Erkenntnis vom 13. 9. 2006, 2002/13/0190:

„Die belangte Behörde ist im Beschwerdefall – im Gegensatz zur Abgabenbehörde erster Instanz – davon ausgegangen, dass Bezugsberechtigte der strittigen Lizenzeinkünfte nicht die C-Consulting AG, sondern die in Belgien situierte E. war. Dass E. die Abkommensvoraussetzungen nicht erfüllt, wurde nicht festgestellt. Dem Berufungseinwand der Beschwerdeführerin, sehe man E. als Bezugsberechtigten der Lizenzzahlungen an, stehe das DBA-Belgien dem österreichischen Besteuerungsrecht entgegen, ist die belangte Behörde vielmehr damit entgegengetreten, dass es im Beschwerdefall, an der Erbringung eines Nachweises über das Vorliegen der abkommensmäßigen Steuerentlastungsvoraussetzungen‘ fehle. Wobei mit der weiteren Bescheidbegründung, ‚der Ansässigkeitsnachweis kann durch eine amtliche Ansässigkeitsbescheinigung erbracht werden, wenn diese innerhalb angemessener Zeit vor oder nach dem Bezug der Einkünfte von den Abgabenbehörden des Ansässigkeitsstaates ausgestellt wurde‘, offenbar zum Ausdruck

⁴⁾ Dazu S. Bendlinger, Ansässigkeitsbescheinigung als Voraussetzung der DBA-Anwendung, WT 2024, 188 (192); EAS 2750 vom 26. 6. 2006; EAS 2848 vom 22. 5. 2007; vgl aber auch die in § 2 Abs 2 DBA-Entlastungsverordnung normierten Ausnahmen.

⁵⁾ Dazu auch BFG 21. 12. 2023, RV/3100688/2014; 24. 1. 2024, RV/1100179/2019. – Im Vergleich dazu sind die Formalerfordernisse für Ansässigkeitsbescheinigungen in Deutschland deutlich geringer: Näher Schmidt/Loschelder, EStG⁴³ (2024) § 50c Rz 35; Lampert in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG¹⁹ (2024) § 50c Rz 95 ff; dBMF-Schreiben vom 17. 10. 2017, Vereinfachter Nachweis bei Bestätigungen nach § 50d Abs. 4 Satz 1 EStG, dBStBl I 2017, 1644.

⁶⁾ Vgl zB Lang, General Report, in IFA, Double non-taxation, CDFI Vol 89a (2004) 73 (90 ff).

⁷⁾ Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 240a Rz 35.

gebracht werden sollte, dass der Beschwerdeführerin vorzuwerfen sei, eine solche Bescheinigung nicht beigebracht zu haben.

Nun trifft es zu, dass der Abgabepflichtige im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen (vgl. für viele das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2001, 96/14/0069) darzulegen hat, dass die Abkommensvoraussetzungen für eine Quellenentlastung vorliegen. Die Nachweispflicht betrifft insbesondere auch den Umstand, dass die Lizenzgebühren an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt wurden.

In Übereinstimmung mit der Aktenlage wird in der Beschwerde allerdings zu Recht gerügt, dass das Vorliegen einer Ansässigkeitsbescheinigung nach dem DBA nicht materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerfreistellung ist und das Fehlen einer Ansässigkeitsbescheinigung erstmals im angefochtenen Bescheid bemängelt wurde. Ein Verlangen der Abgabenbehörden nachzuweisen, dass es sich bei E. um eine in Belgien ansässige Person handelt, ist nicht aktenkundig. Weder im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung noch in den Stellungnahmen der Prüfer wurde die Abkommensberechtigung der E. in Zweifel gezogen und der Beschwerdeführerin damit die Notwendigkeit einer entsprechenden Nachweisführung vor Augen geführt.“

Der VwGH sagte somit klar, dass „das Vorliegen einer Ansässigkeitsbescheinigung nach dem DBA nicht materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerfreistellung ist“. Der Steuerpflichtige musste daher auch nicht von sich aus eine Ansässigkeitsbescheinigung präsentieren. Wenn die Behörde die Abkommensberechtigung in Zweifel zieht, hätte sie entsprechende Nachweise verlangen können. Die Entscheidungsbegründung lässt jedoch erkennen, dass ein derartiger Nachweis nicht nur durch eine Ansässigkeitsbescheinigung erbracht werden kann.

In eine ähnliche Richtung geht das Erkenntnis des VwGH vom 19. 10. 2006, 2006/14/0109: Der VwGH verwies zunächst wiederum auf seine Judikatur zur erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen, um dann weiter auszuführen: „Im Lichte seiner bisherigen Rechtsprechung kann der Gerichtshof im vorliegenden Fall daher keine Verletzung der Ermittlungspflicht der belangten Behörde feststellen. Diese hat die Beschwerdeführerin nämlich wiederholt sowie unter mehrfacher Fristerstreckung dazu aufgefordert, eine Wohnsitzbescheinigung der britischen Abgabenbehörden beizubringen. Dass sie über die wiederholte Anforderung der von der Beschwerdeführerin selbst angebotenen Bescheinigung hinaus keine weiteren Ermittlungen angestellt hat, kann der belangten Behörde daher nicht angelastet werden. Die Ansässigkeit eines bekanntermaßen weltweit tätigen Modells in Großbritannien während eines dort zur steuerlichen Ansässigkeit führenden Zeitraumes erscheint nicht schon mit deren Behauptung glaubhaft gemacht.“ Der VwGH stützte sich darauf, dass die von der Steuerpflichtigen selbst angebotene Ansässigkeitsbescheinigung eingefordert wurde. Diese Begründung schließt nicht aus, dass die Steuerpflichtige auch auf andere Weise ihre Abkommensberechtigung nachweisen hätte können.

Im scheinbaren Gegensatz dazu steht das Erkenntnis vom 24. 6. 2009, 2009/15/0090. Der VwGH bezog sich in dieser Entscheidung ausschließlich auf die DBA-Entlastungsverordnung, die in den Zeiträumen, die die zuvor dargestellten Erkenntnisse betrafen, noch nicht anwendbar war:

„Im angefochtenen Bescheid wird die Feststellung getroffen, dass eine Ansässigkeitsbescheinigung, die nach der DBA-Entlastungsverordnung zu den Voraussetzungen für die Entlastung an der Quelle zählt, nicht vorgelegt worden ist und daher die Voraussetzungen der Verordnung für die Entlastung nicht erfüllt sind. Dem wird in der Beschwerde in keiner Weise entgegen getreten. Die Beschwerde bestreitet nicht, dass die sachverhältnismäßige Voraussetzung, welche die Verordnung für die Entlastung an der Quelle normiert, nicht vorliegt.

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden. Der angefochtene Bescheid betrifft ausschließlich die Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Abfuhr der Steuer nach § 99 EStG 1988. Da nach originär-innerstaatlichem Recht die Abfuhrpflicht gegeben ist, aber unbestritten die Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht erfüllt sind, wird die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid nicht in subjektiven Rechten verletzt.“

Der VwGH ließ die zwischen den Parteien strittige Frage, ob die für den Auftritt bei der Werbeveranstaltung erzielten Einkünfte überhaupt Art 17 DBA USA zugeordnet werden können, unbeantwortet. Für den VwGH war allein entscheidend, dass keine Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt werden konnte. Er hielt es offenkundig nicht für erforderlich, dass die Behörde dem Steuerpflichtigen auf andere Weise die Gelegenheit gab, die Ansässigkeit des Einkünfteempfängers in den USA glaubhaft zu machen.⁸⁾ Dem VwGH ist jedenfalls nicht vorzuwerfen, dass er sich an die Verordnung gebunden erachtete. Wenn aber – wie dies die zuvor erwähnten Entscheidungen erkennen lassen – die Abkommensregelungen verbieten, die Ansässigkeitsbescheinigung zur materiell-rechtlichen Voraussetzung für die Abkommensanwendung zu machen, hätte erwartet werden können, dass der Gerichtshof entweder eine abkommenskonforme Auslegung der Verordnung erwägt und die Verordnung so interpretiert, dass sie auch andere Nachweise zulässt, oder sonst ein Prüfungsverfahren beim VfGH einleitet. Im Ergebnis war der VwGH aber im Recht. Art 27 DBA USA enthält nämlich eine Regelung, die dem OECD-MA unbekannt ist: *„Dieses Abkommen ist nicht so auszulegen, als hindere es die Vertragsstaaten, ihre im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Abzugsteuersysteme weiterhin anzuwenden. Sieht jedoch das Abkommen in bezug auf diese Besteuerung eine Befreiung oder Ermäßigung vor, so wird der über diese abkommensgemäße Begrenzung hinaus eingehobene Betrag über Ersuchen des zur Entlastung berechtigten Steuerpflichtigen rückerstattet.“* Zwar könnte überlegt werden, aus der Verwendung des Wortes *„weiterhin“* abzuleiten, dass nach dem Inkrafttreten des Abkommens im Anwendungsbereich dieses DBA keine neuen Abzugsteuersysteme mehr eingeführt werden dürfen. Dann würden sich die erst durch BGBl III 2005/92 eingeführten Vorschriften der DBA-Entlastungsverordnung im Anwendungsbereich dieses DBA möglicherweise als abkommenswidrig erweisen. Diese Deutung liegt aber schon deshalb nicht nahe, weil die ebenfalls authentische englischsprachige Fassung des Art 27 Satz 1 DBA USA kein Äquivalent für das Wort *„weiterhin“* enthält.⁹⁾ Der VwGH konnte daher die DBA-Entlastungsverordnung als ein von Art 27 DBA USA gebilligtes Abzugsteuersystem ansehen.¹⁰⁾ Den Vorgaben des DBA ist entsprochen, sofern zumindest der Rückerstattungsweg offen steht.¹¹⁾ Daher war es im konkreten Fall auch nicht erforderlich, § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung so zu interpretieren, dass diese Re-

⁸⁾ Vgl Kofler, Steuerentlastung an der Quelle und Ansässigkeitsbescheinigung, SWK 13/14/2024, 630 (630), der davon ausgeht, dass die zuvor ergangene Rechtsprechung des VwGH nunmehr nicht mehr von Bedeutung ist.

⁹⁾ Art 27 Satz 1 DBA USA lautet in seiner englischsprachigen Fassung: *„Nothing in this Convention shall be construed so as to preclude either Contracting State from applying any withholding tax system according to its domestic laws.“*

¹⁰⁾ Vgl auch Jirousek in Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota, Kurzkommentar zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – USA (1997) Art 27 Rz 1: *„Durch diese Bestimmung wird gewährleistet, daß die Vertragsstaaten durch das Abkommen nicht gehindert sind, ihre Abzugsteuersysteme zur Anwendung zu bringen, auch wenn die davon betroffenen Einkünfte abkommensgemäß in diesem Staat zu entlasten wären. Die Herstellung des abkommensgemäßen Rechtszustandes hat in diesen Fällen im Wege der Rückerstattung über Antrag des Einkünfteempfängers zu erfolgen. Durch diese Bestimmung soll lediglich jener Auslegungsvariante entgegen gewirkt werden, die in der Anwendung eines Steuerabzugs bei entlastungsfähigen Einkünften einen Verstoß gegen das Abkommensrecht erblickt.“* Vgl aber auch Rz 4: *„Nach überwiegender Ansicht aller OECD-Mitgliedstaaten wird jedoch die Zulässigkeit des Steuerabzugs mit darauffolgender Rückerstattung in Fällen [von kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften oder von Einkünften, die einem anderen Steuerabzug unterliegen] nicht in Zweifel gezogen.“*

¹¹⁾ So auch Jirousek in Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota, Kurzkommentar DBA USA, Art 27 Rz 1.

gelung andere Nachweise der Ansässigkeit nicht ausschließt. Hätte der VwGH seine frühere Rechtsprechung aufgeben und die Ansässigkeitsbescheinigung doch generell als materiellrechtliche Voraussetzung für die Abkommensanwendung sehen wollen, hätte sich dies wohl in der Entscheidungsbegründung niedergeschlagen. Der VwGH muss sich daher nur den Vorwurf gefallen lassen, nicht eigens auf Art 27 DBA USA hingewiesen zu haben.¹²⁾

Für diese Deutung der Entscheidung des VwGH spricht auch sein schon zuvor ergangenes Erkenntnis vom 17. 12. 2003, 99/13/0036: Es ging um die Frage, ob trotz der in Art 12 DBA Schweiz vorgesehenen Reduktion der Quellensteuer für Lizenzgebühren auf 5 % dennoch der im österreichischen Recht vorgesehene Steuerabzug von 20 % einbehalten werden kann und die Empfängerin der Einkünfte auf den Rückerstattungsweg verwiesen werden darf. Der VwGH bejahte diese Frage ausschließlich aufgrund der – im OECD-MA nicht enthaltenen – Vorschrift des Art 28 DBA Schweiz: *„Der Beschwerdeführerin ist darin beizupflichten, dass der Befund der durch das Gesetz in den Bestimmungen des § 99 Abs. 2 Satz 1 EStG 1972 und § 100 Abs. 1 EStG 1988 einerseits und durch Art. 12 Z. 2 des im Gesetzesrang stehenden DBA andererseits gestalteten Rechtslage eine Kollision der Gesetzesvorschriften über die Höhe des Steuersatzes für die Lizenz Einkünfte der beschränkt steuerpflichtigen I. AG ergibt. Was die Beschwerdeführerin allerdings übersieht, ist der Umstand, dass diese Normenkollision über den Steuersatz in der Gesetzeslage – und zwar abkommensrechtlich – gleichzeitig auch ihre Auflösung findet. Die betreffende Kollisionsnorm findet sich im Art. 28 Z. 1 DBA, welcher ausdrücklich anordnet, dass das Recht zur Vornahme des Steuerabzuges, wenn in einem der beiden Vertragsstaaten die Steuern von Lizenzgebühren im Abzugswege an der Quelle erhoben werden, durch dieses Abkommen nicht berührt wird. Art. 28 DBA ist dem Wortlaut seiner in Z. 1 getroffenen Regelung nach somit mehr und etwas anderes als eine bloße Verfahrensregelung über die Rückerstattung von den sonstigen Bestimmungen des DBA widersprechend eingehobenen Steuern. Art. 28 DBA enthält in Z. 1 vielmehr eine Vorschrift, welche dem innerstaatlichen Recht Vorrang gegenüber den Bestimmungen des Abkommens für den Fall einräumt, dass das innerstaatliche Recht, was für Österreich angesichts der Bestimmungen des § 99 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 und des § 99 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 zutrifft, die Erhebung der Steuern von Lizenzgebühren im Abzugswege an der Quelle anordnet. Die Vorschrift des Art. 28 Z. 2 DBA sieht für den Fall, dass der im Art. 28 Z. 1 angeordnete Vorrang des innerstaatlichen Rechtes gegenüber den Abkommensbestimmungen zum Ergebnis einer den Abkommensbestimmungen widersprechenden Besteuerung führt, die Rechtsfolge der Erstattungsmöglichkeit nach Maßgabe der in den folgenden Ziffern des Art. 28 DBA getroffenen Anordnungen vor.“* Zweifellos maß der VwGH der Vorschrift des Art 28 DBA Schweiz somit konstitutive Bedeutung bei.¹³⁾ Sonst hätte er sich nicht so ausführlich mit ihrem Inhalt auseinandergesetzt. Folglich darf außerhalb des Anwendungsbereichs von solchen und anderen Sonder-

¹²⁾ Aus ähnlichen Gründen hat das BFG in seinem Erkenntnis vom 21. 12. 2023, RV/3100688/2014, aufgrund von § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung mangels rechtzeitig vorgelegter Ansässigkeitsbescheinigung die unmittelbare Entlastung an der Quelle zu Recht verweigert. Die zwar vom BFG nicht zitierte, aber dennoch maßgebende abkommensrechtliche Vorschrift des Art 27 Abs 1 DBA Deutschland lautet wie folgt: *„Werden in einem Vertragsstaat die Steuern von Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder sonstigen von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person bezogenen Einkünften im Abzugswege (an der Quelle) erhoben, so wird das Recht des erstgenannten Staates zur Vornahme des Steuerabzuges zu dem nach seinem innerstaatlichen Recht vorgesehenen Satz durch dieses Abkommen nicht berührt. Die im Abzugswege (an der Quelle) erhobene Steuer ist auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erstatten, wenn und soweit sie durch das Abkommen ermäßigt wird oder entfällt.“* Hingegen findet das BFG-Erkenntnis vom 24. 1. 2024, RV/1100179/2019, mit dem im Verhältnis zu Albanien aufgrund von § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung ebenfalls mangels rechtzeitig vorgelegter Ansässigkeitsbescheinigung die unmittelbare Entlastung an der Quelle versagt bleibt, keine Stütze im VwGH-Erkenntnis vom 24. 6. 2009, 2009/15/0090, da das DBA Albanien keine Art 27 DBA USA oder Art 27 DBA Deutschland vergleichbare Vorschrift enthält.

¹³⁾ Anderer Ansicht – aber ohne Begründung – *Jirousek/Loukota*, Anmerkungen zur DBA-Entlastungsverordnung, SWI 2005, 511 (519).

regulieren die unmittelbare Entlastung an der Quelle weder völlig versagt noch von zusätzlichen materiellrechtlichen Voraussetzungen – wie der zwingenden Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung – abhängig gemacht werden.

Im Widerspruch dazu stehen allerdings bedauerlicherweise einzelne jüngere Entscheidungen des VwGH, in denen er akzeptierte, dass die DBA-Entlastungsverordnung in bestimmten Fällen – es ging um Arbeitskräfteüberlassung – auch bei gegebener abkommensrechtlicher Befreiung keine unmittelbare Entlastung an der Quelle zulässt: Nach Auffassung des Gerichtshofs „kann bei Vorliegen einer Abfuhrpflicht nach originär-in-nerstaatlichem Recht eine Abfuhr der Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 nur dann unterbleiben, wenn alle Voraussetzungen der DBA-Entlastungsverordnung für eine Entlastung an der Quelle in unmittelbarer Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens erfüllt sind“.¹⁴⁾ Die für diese Erkenntnisse maßgebenden DBA enthielten keine vom OECD-MA abweichenden Vorschriften, die eine Ermächtigung zum Steuerabzug verbunden mit einer Rückerstattungspflicht für die Fälle vorsahen, in denen die abkommensrechtlichen Regelungen dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht nahmen. Im Lichte der überzeugenden Überlegungen, die der VwGH in seinem oben zitierten Erkenntnis vom 17. 12. 2003, 99/13/0036, angestellt hatte, verbleibt daher kein Spielraum für den Ordnungsgeber, dennoch die unmittelbare Entlastung an der Quelle auszuschließen. Zwar ist der VwGH auch an abkommens- und damit gesetzwidrige Verordnungen gebunden. Die erwähnten jüngeren Entscheidungen hätten ihm aber zumindest die Möglichkeit geboten, Normenprüfungsverfahren beim VfGH einzuleiten. Es ist zu hoffen, dass der Gerichtshof oder auch das BFG künftige bei ihnen anhängige Verfahren zum Anlass nimmt, dies nachzuholen.

Mit Ausnahme jener Fälle, in denen das DBA selbst erlaubt, die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung zu verlangen, hat ein Vertragsstaat nämlich keine Möglichkeit, im Rahmen der Durchführung des Abkommens zusätzliche Voraussetzungen für die Abkommensanwendung aufzustellen. Die häufig erwähnte These, die Vertragsstaaten hätten die freie Wahl, ob sie die DBA-Anwendung durch unmittelbare Entlastung an der Quelle oder im Wege der späteren Rückerstattung sicherstellen wollen,¹⁵⁾ findet im Wortlaut der dem OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften keine Deckung: Wird den Steuerpflichtigen die Möglichkeit der unmittelbaren Entlastung an der Quelle genommen, sodass sie auf die Rückerstattung verwiesen sind, läuft dies auf eine zumindest vorläufige Besteuerung hinaus, für die es auf abkommensrechtlicher Ebene keine Rechtsgrundlage gibt.¹⁶⁾ Nimmt das DBA dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht, kommt dies einer Steuerbefreiung gleich: Genauso wenig wie der Ordnungsgeber bei den in § 3 EStG oder in § 5 KStG vorgesehenen Befreiungen ohne spezielle gesetzliche Grundlage eine vorläufige Besteuerung vorsehen kann,¹⁷⁾ besteht dazu nach den dem OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften, die die Besteuerung im Quellenstaat beschränken oder ausschließen, eine Berechtigung.¹⁸⁾

Eine Ausnahme besteht nur in den Fällen des Art 10 Abs 2 und des Art 11 Abs 2 OECD-MA:¹⁹⁾ „Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln im gegenseitigen

¹⁴⁾ VwGH 27. 5. 2015, 2011/13/0111; vgl auch schon VwGH 26. 2. 2013, 2009/15/0175.

¹⁵⁾ So zB Jirousek/Loukota, SWI 2005, 511 (519), „unter Berufung auf die OECD-Staatengemeinschaft“; Kofler, SWK 13/14/2024, 630 (631), dem zufolge das Abkommensrecht „zu Verfahrensfragen allgemein schweigt und daher beide Methoden gleichermaßen gestattet“.

¹⁶⁾ So auch Zorn in Moldaschl, SWI-Jahrestagung: Keine Quellensteuerentlastung bei bloß mittelbar aktiver gewerblicher Tätigkeit, SWI 2022, 228 (231); Kofler, SWK 13/14/2024, 630 (635).

¹⁷⁾ Zum Verhältnis zwischen den gesetzlichen Regelungen über den Steuerabzug und den Befreiungsvorschriften näher Günther/Paterno, Die Haftung des Abzugsverpflichteten, in Lang/Schuch/Staringer, Quellensteuern (2010) 189 (201 ff).

¹⁸⁾ So schon Staringer, Verfahrensrecht und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 207 (224 f).

¹⁹⁾ Dazu ausführlich Lang, Withholding Taxes and Tax Treaties, in Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust, Withholding Taxes in International and European Tax Law (2024) (in Druck).

Einvernehmen, wie diese Begrenzungsbestimmungen durchzuführen sind.“ Aus diesen Vorschriften geht aber eindeutig hervor, dass die Durchführung des Abkommens gerade nicht von jedem Vertragsstaat gesondert geregelt werden darf, sondern dass es dazu einer Verständigungsvereinbarung bedarf.²⁰⁾ Der Umstand, dass sich diese Ermächtigungen nur in Art 10 und Art 11 OECD-MA finden, lässt erkennen, dass bei dem OECD-MA entsprechenden DBA im Anwendungsbereich anderer Verteilungsnormen die Vertragsstaaten nicht einmal durch einvernehmliche Regelungen die unmittelbare Entlastung an der Quelle ausschließen dürfen.²¹⁾

Dazu passt, dass die dem OECD-MA nachgebildeten DBA die Ansässigkeitsbescheinigung gar nicht ansprechen. Sie sehen daher auch keine Verpflichtung der Behörden vor, solche Bescheinigungen zu erteilen. Von dieser Auffassung geht offenbar auch der VwGH aus: In dem Fall, der dem Erkenntnis vom 18. 10. 2006, 2003/13/0052, zugrunde lag, ersuchte der beschwerdeführende Verein das Finanzamt „um Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen für Belgien England Frankreich Italien Schweiz für die Jahre 2001 und 2002“. Das Finanzamt wies den Antrag ab, und der UFS bestätigte diese Entscheidung. Der VwGH beschäftigte sich zunächst mit den – vom OECD-MA abweichenden – Abkommensvorschriften, die die Ansässigkeitsbescheinigung regeln, sowie mit zu den DBA ergangenen – und durchwegs im BGBl als Verordnungen oder verordnungskoordinierte Staatsverträge kundgemachten – Durchführungsvorschriften und Durchführungsvereinbarungen. Der VwGH wies auf die Unterschiede zwischen den Vorschriften hin:²²⁾ *„Die vom beschwerdeführenden Verein begehrten Ansässigkeitsbescheinigungen sollten dazu dienen, ihn von der Steuerlast im jeweiligen ausländischen Staat zu entlasten. Inhalt der Ansässigkeitsbescheinigung ist beispielsweise nur, wie sich aus § 3 der Durchführungsverordnungen zum DBA-Belgien und zum DBA-Großbritannien ergibt, der Umstand, dass der beschwerdeführende Verein in Österreich ansässig im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen ist. Lediglich Art. 29 Abs. 3 des DBA-Frankreich sieht vor, dass in der Ansässigkeitsbescheinigung (auch) die Art und Höhe der betroffenen Einkünfte angegeben sind, und kraft der ausdrücklichen Anordnung in der Durchführungsvereinbarung zum DBA-Schweiz (Art. 3 Abs. 3 iVm Art. 10 erster Satz und Art. 2) hat das österreichische Finanzamt zu prüfen, ob dem Antragsteller im Zeitpunkt der Fälligkeit der Einkünfte das Recht der Nutzung der den besteuerten Betrag abwerfenden Rechte zusteht.“* Daran anschließend führte der VwGH aus: *„Die Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung setzt voraus, dass der beschwerdeführende Verein ein rechtliches Interesse an ihrer Ausstellung, sohin an einer Entlastung im jeweiligen ausländischen Staat hat. Aus dem Schriftsatz des beschwerdeführenden Vereins vom 8. Mai 2002 mit dem pauschalen Ersuchen ‚um Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen für Belgien England Frankreich Italien Schweiz für die Jahre 2001 und 2002‘ ging noch nicht konkret hervor, inwieweit die begehrten Bescheinigungen diesen Zweck erfüllen können. Die belangte Behörde hätte daher Feststellungen zu den im Einzelnen begehrten Bescheinigungen treffen müssen. Sodann hätte sie für jeden Staat gesondert nach den (unterschiedlichen) Bestimmungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens und allfälliger Durchführungsvorschriften dazu beurteilen müssen, ob und inwieweit die Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen für den jeweiligen Staat in Betracht kommt.“*

Der VwGH arbeitete somit klar heraus, dass es keine generelle Verpflichtung zur Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen gibt. Die Behörden haben daher nur dann Ansässigkeitsbescheinigungen auszustellen, wenn das konkrete Abkommen selbst oder

²⁰⁾ Näher Lang in Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust, Withholding Taxes in International and European Tax Law (in Druck).

²¹⁾ Lang in Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust, Withholding Taxes in International and European Tax Law (in Druck).

²²⁾ VwGH 18. 10. 2006, 2003/13/0052.

dazu ergangene Durchführungsvereinbarungen deren Maßgeblichkeit vorsehen. Ebenso kann eine österreichische Durchführungsvorschrift das Finanzamt verpflichten, solche Bescheinigungen zu erteilen. Ohne Rechtsgrundlage ist aber die Bestätigung der Ansässigkeit durch die österreichische Abgabenbehörde nicht zulässig.

Daher kann der österreichische Ordnungsgeber auch nicht voraussetzen, dass in allen Vertragsstaaten eine Verpflichtung besteht, Ansässigkeitsbescheinigungen zu erteilen. In den Fällen, in denen die DBA selbst oder zumindest die dazu ergangenen Durchführungsvereinbarungen an Ansässigkeitsbescheinigungen Rechtsfolgen knüpfen, ist aus diesen Regelungen ableitbar, dass eine völkerrechtliche Rechtsgrundlage besteht, aufgrund der die Behörden des anderen Vertragsstaates solche Bescheinigungen auszustellen haben.²³⁾ Aber auch dann ist fraglich, ob diese Verpflichtung so weit geht, dass die Behörden die Ansässigkeit auf den vom österreichischen Ordnungsgeber festgelegten Formularen zu bestätigen haben. In allen anderen Konstellationen darf die unmittelbare Entlastung an der Quelle keinesfalls davon abhängig sein, dass die Behörden aus anderen Gründen – entweder aufgrund einer Rechtsgrundlage nach ihrem nationalen Recht oder ohne jede rechtliche Verpflichtung – die Ansässigkeitsbescheinigung erteilen. Weigert sich nämlich die ausländische Behörde, bliebe sonst die unmittelbare Entlastung von der Abzugsteuer versagt und den abkommensrechtlichen Vorgaben wäre nicht entsprochen.

In den zuletzt genannten Fällen können sich weder Österreich als Vertragsstaat noch der betroffene Steuerpflichtige im anderen Staat dort auf das DBA berufen, um die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung zu erzwingen. Bliebe Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für die Ansässigkeit erfüllen, aber mangels Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen die unmittelbare Entlastung an der Quelle versagt, hingen die abkommensrechtlich vorgesehenen Rechtsfolgen dann von Umständen ab, die der Steuerpflichtige nicht beeinflussen kann und die sich aus seinem Blickwinkel als Zufälle erweisen. Auch vor diesem Hintergrund macht es Sinn, wenn Art 10 Abs 2 und Art 11 Abs 2 OECD-MA verlangen, dass die zuständigen Behörden „in gegenseitigem Einvernehmen“ regeln, wie die Begrenzungsbestimmungen durchzuführen sind, und sonst gar nicht erlauben, die Vorlage einer Ansässigkeitsbestätigung als zwingende Voraussetzung für die unmittelbare Entlastung an der Quelle zu verlangen.²⁴⁾ Sind in einer solchen Durchführungsvereinbarung auch Ansässigkeitsbescheinigungen angesprochen, besteht damit auch eine Rechtsgrundlage für ihre Ausstellung durch die Behörden beider Staaten.

Eine abkommenskonforme Interpretation des § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung ist zweifellos möglich: „Die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers kann dem Grunde nach durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung [...] glaubhaft gemacht werden.“ Das Wort „kann“ schließt andere Möglichkeiten der Glaubhaftmachung nicht aus.²⁵⁾ Das BMF dürfte offenbar ebenfalls diese Auffassung vertreten. Denn anders ist nicht zu erklären, dass dem Erlass des BMF vom 29. 2. 2024, BMF-AV 2024/28, zufolge im Verhältnis zu

²³⁾ Wenn sich daher – wie im DBA Russland – eine Vorschrift findet, die bloß regelt, dass für Ansässigkeitsbescheinigungen „keine Beglaubigung oder Apostille benötigt“ wird, ist dies noch keine Vorschrift, die an die Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen Rechtsfolgen knüpft. Dazu auch Lang, Partielle Suspendierung der DBA mit Russland und Belarus, SWI 2024, 378 (380).

²⁴⁾ Nochmals Lang in Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust, Withholding Taxes in International and European Tax Law (in Druck).

²⁵⁾ Dazu auch Titz, Die Durchführung der DBA rechtlichen Quellensteuerreduktion, in Lang/Schuch/Staringer, Quellensteuern, 155 (161); Jakom/Marschner, EStG¹⁷ (2024) § 99 Rz 46; Kofler, SWK 13/14/2024, 630 (633 f.). Vgl aber § 3 Abs 3 Satz 2 DBA-Durchführung-Anpassungsverordnung: „Der Antrag kann ausschließlich mittels des mit einer Übermittlungsbestätigung versehenen, unterfertigten und mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung ergänzten Ausdruckes der Vorausmeldung gestellt werden.“

etlichen Staaten im Rahmen von Verständigungsverfahren vereinbart wurde, dass „die Ansässigkeit auch mittels von der ausländischen zuständigen Behörde ausgestellter und den österreichischen Formularen beigehefteter Ansässigkeitsbescheinigungen nachgewiesen werden kann“. Wäre nämlich das Wort „kann“ in § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung als „muss“ zu verstehen, wären diese Verständigungsvereinbarungen – soweit sie nicht selbst als verordnungskoordinierte Staatsverträge im BGBl kundgemacht werden – verordnungs- und damit rechtswidrig.²⁶⁾

Während § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung – wäre nicht ohnehin eine abkommenskonforme Interpretation möglich – bloß die unmittelbare Entlastung an der Quelle gefährden könnte, hat § 240a Abs 2 BAO noch viel drastischere Konsequenzen: Denn diese Vorschrift verlangt, dass der Rückerstattungsantrag mittels des „mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung“ ergänzten Ausdrucks der Vorausmeldung gestellt wird. Die Ansässigkeitsbescheinigung ist somit im Anwendungsbereich des § 240a BAO auch für die Rückerstattung Voraussetzung. Dies bedeutet aber, dass dem unter diese Vorschrift fallenden Steuerpflichtigen, dem die ausländische Behörde keine Ansässigkeitsbescheinigung ausstellt, nicht bloß die unmittelbare Entlastung an der Quelle versagt bleibt, sondern dass er die Abkommensvorteile gar nicht in Anspruch nehmen kann. § 240a Abs 2 BAO bewirkt daher in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige zwar die Voraussetzungen der Abkommensberechtigung erfüllt, ihm aber keine Ansässigkeitsbescheinigung erteilt wird, einen *treaty override*: Steuerpflichtigen, deren Einkünfte unter § 240a BAO fallen, ist die Möglichkeit genommen, auf andere Weise glaubhaft zu machen, dass sie im anderen Vertragsstaat ansässig sind.²⁷⁾

In den Fällen, in denen das DBA die Ansässigkeitsbescheinigung gar nicht anspricht, bestehen auch nicht die Voraussetzungen für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art 25 Abs 1 OECD-MA. Denn wenn das Abkommen keine Verpflichtung zur Ausstellung einer solchen Bescheinigung vorsieht, kann der Steuerpflichtige die Verweigerung ihrer Erteilung auch nicht ernsthaft als Abkommenswidrigkeit geltend machen. Allenfalls könnten sich die zuständigen Behörden von sich aus auf Grundlage der Art 25 Abs 3 Satz 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensbestimmungen darauf verständigen, Ansässigkeitsbescheinigungen zu erteilen.²⁸⁾ Auf die Durchführung eines nach Maßgabe dieser Vorschriften durchgeführten Verständigungsverfahrens hat der Steuerpflichtige aber keinen Anspruch. Wenn die Behörden in einer Verständigungsvereinbarung auch noch festlegten, dass für Rückerstattungen zwingend Ansässigkeitsbescheinigungen erforderlich sind, würden sie ihre Kompetenz überschreiten. Dafür gibt es keine Rechtsgrundlage in den dem OECD-MA entsprechenden DBA-Bestimmungen. Die erwähnten Vorschriften des Art 10 Abs 2 und Art 11 Abs 2 OECD-MA, jeweils letzter Satz, erlauben nur einvernehmliche Regelungen darüber, wie die Begrenzungsbestimmungen durchzuführen sind, nicht aber, die Gewährung der Abkommensvorteile generell an zusätzliche Voraussetzungen zu knüpfen. Eine abkommensrechtliche Sanierung des § 240a BAO im Wege flächendeckender Verständigungsvereinbarungen scheidet daher aus.

²⁶⁾ Vgl aber *Kofler*, SWK 13/14/2024, 630 (634), der darauf hinweist, dass die „*Verwaltungspraxis* [...] die Ansässigkeitsbescheinigung als materielle Entlastungsvoraussetzung im Sinne eines ‚Kann nur‘ zu verstehen“ scheint. Zutreffend führt er in FN 33 als Beleg EAS 2767 vom 24. 8. 2006, EAS 3097 vom 28. 10. 2009 und EAS 3254 vom 25. 11. 2011 an. Gelegentlich lassen aber EAS-Rechtsauskünfte erkennen, dass auch das BMF die Auffassung vertritt, dass Ausnahmen von den strengen Formerfordernissen des § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung zulässig sind (vgl zB EAS 2848 vom 22. 5. 2007; EAS 3369 vom 3. 2. 2016). Diese Position lässt sich mit § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung nur in Einklang bringen, wenn man diese Vorschrift so versteht, dass sie andere Möglichkeiten der Glaubhaftmachung nicht ausschließt.

²⁷⁾ Vgl auch schon *Lang*, *The Procedural Conditions for the Implementation of Tax Treaty Obligations Under Domestic Law*, in *Maisto*, *Courts and Tax Treaty Law* (2007) 389 (399).

²⁸⁾ Dazu *Kofler*, SWK 13/14/2024, 630 (635, FN 40).

Umgekehrt könnten aber Steuerpflichtige unter Berufung auf die Art 25 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften die Einleitung eines Verständigungsverfahrens beantragen, *wenn* die Abkommensanwendung von der Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung abhängig gemacht wird, ohne dass das DBA dies vorsieht. Dabei handelt es sich um eine Maßnahme, die zu einer Besteuerung führt, „*die dem Abkommen nicht entspricht*“. Die Abkommenswidrigkeit lässt sich in diesem Fall aber nicht beseitigen: Die österreichische zuständige Behörde wird sich auch im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nicht über die in § 240a Abs 2 BAO vorgesehene Voraussetzung für die Rückerstattung hinwegsetzen dürfen. Die zuständige Behörde bleibt auch dann an die Vorschriften des nationalen Rechts gebunden, wenn sich dieses als abkommenswidrig erweist. Ein *treaty override* lässt sich durch ein Verständigungsverfahren nicht beseitigen. Eine Verständigungsvereinbarung, die darin besteht, dass die österreichische Behörde auf die Vorlage der Ansässigkeitsbescheinigung verzichtet, kommt daher nicht in Betracht.²⁹⁾

Die Abkommensberechtigung an die Bescheinigung der Ansässigkeit durch eine Behörde des anderen Staates zu knüpfen, liegt offenbar die Vorstellung zugrunde, dass es ausschließlich Sache dieses Staates und seiner Behörden ist, die Ansässigkeit zu beurteilen, und dass Österreich als Quellenstaat daran gebunden ist. Dieses Verständnis ist aber nicht mit dem Abkommensrecht vereinbar: Jeder der beiden Vertragsstaaten hat die DBA-Vorschriften anzuwenden und dazu auch auszulegen. Wenn § 240a Abs 2 BAO hingegen voraussetzt, dass sich aus den Art 1 Abs 1 und Art 4 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften eine Bindung des Quellenstaates an die durch die Behörden des Ansässigkeitsstaates getroffenen Entscheidungen ergibt, ist dies nicht durch diese Abkommensvorschriften gedeckt.³⁰⁾

Gelegentlich wird die Notwendigkeit der Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen mit „*Kontrollzwecken*“ begründet.³¹⁾ Tatsächlich wird die Behörde des Ansässigkeitsstaates, bei der die Bescheinigung beantragt wird, damit auch darüber informiert, dass der Steuerpflichtige aus dem Quellenstaat Einkünfte erwartet oder bereits bezogen hat.³²⁾ Fälle, in denen im Ansässigkeitsstaat die Deklaration von Einkünften unterbleibt, werden dadurch vermutlich seltener. Für solche Zwecke sehen die DBA allerdings den Informationsaustausch auf Grundlage der Art 26 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften vor. Die Voraussetzungen dafür sind dort genau geregelt. Den seine Abkommensvorteile im Quellenstaat geltend machenden Einkünfteempfänger zu zwingen, von sich aus die Behörde des anderen Staates zu informieren, ist im OECD-MA nicht vorgesehen. Selbst wenn man aber dafür eine ungeschriebene Rechtsgrundlage annähme, ginge es zu weit, eine Bestätigung der ausländischen Behörde über die Ansässigkeit dort zu verlangen: Ein bloßer Nachweis darüber, der Behörde die Information übermittelt zu haben, müsste ausreichen.³³⁾ Es macht einen großen Unterschied, ob die ausländische Behörde bloß in die Lage versetzt werden muss, Informationen zu verwerten, oder ob die Ausstellung einer Bestätigung, der eine inhaltliche Prüfung vorauszugehen hat, von ihr verlangt ist: Nur im ersten Fall hat sie keine Möglichkeit, den Steuerpflichtigen an der Ausübung seiner ihm aus dem Abkommen erwachsenden Rechte im Quellenstaat zu hindern. Auch aus diesem Blickwinkel ist es daher abkommenswidrig,

²⁹⁾ Zum Schiedsverfahren im Falle eines *treaty override* *Ismar/Piotrowski* in *Vogell/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 25 Rz 230a.

³⁰⁾ Dazu zB *Ismar/Jackl*, Digitale Ansässigkeitsbescheinigung und verbesserte Quellensteuerentlastung, DStR 2023, 2249 (2251).

³¹⁾ Vgl zB *Jirousek/Loukota*, SWI 2005, 511 (516).

³²⁾ Zutreffend *Ismar/Jackl*, DStR 2023, 2249 (2251).

³³⁾ Darin liegt nach *Marschner* (Jakom/Marschner, ESTG¹⁷, § 99 Rz 46) der Zweck, Ansässigkeitsbescheinigungen zu verlangen: „*Mit der Ansässigkeitsbescheinigung wird dokumentiert, dass die ausl. StVerwaltung über den Einkünftezufluss an den deklarierten Einkünfteempfänger Kenntnis erlangt.*“

die Gewährung von Abkommensvorteilen von der Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung abhängig zu machen.

Der Wortlaut des § 240a Abs 2 BAO lässt – anders als § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung – eine abkommenskonforme Interpretation nicht zu. Zu überlegen wäre, ob angesichts der aus dem DBA-Recht zu gewinnenden systematischen Argumente der Wortlaut in den Hintergrund tritt. § 240a Abs 2 BAO müsste dann so gelesen werden, dass der Ausdruck der Vorausmeldung nur dann „mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung“ zu ergänzen ist, falls eine derartige Bescheinigung verfügbar ist. Wenn diese Vorschrift aber zwingend eine Ansässigkeitsbescheinigung verlangen sollte, bleibt nur die Abkommenswidrigkeit zu konstatieren.

III. Verfassungsrechtliche Überlegungen

Abkommensvorteile nur dann zu gewähren, wenn der Einkünfteempfänger eine von der ausländischen Behörde ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung vorweisen kann, ist – abgesehen von den dargelegten abkommensrechtlichen Bedenken – angesichts des Umstands, dabei auf das Wohlwollen der ausländischen Behörden angewiesen zu sein, jedenfalls rechtspolitisch problematisch. Zu untersuchen ist, ob daraus auch verfassungsrechtliche Bedenken erwachsen. Dabei stechen besonders jene Konstellationen ins Auge, in denen die Ansässigkeitsbescheinigung im jeweiligen DBA überhaupt nicht angesprochen wird und es sich daher nicht einmal argumentieren lässt, dass die Behörden des anderen Staates eine abkommensrechtliche und damit völkerrechtliche Verpflichtung trifft, eine solche Bescheinigung auszustellen. Ob in diesen Konstellationen die ausländische Behörde berechtigt ist, die Ansässigkeit zu bestätigen, kann davon abhängen, ob das nationale Recht des anderen Staates dies überhaupt zulässt. Ausländische Gerichte könnten ähnliche Überlegungen anstellen, wie dies der VwGH in seinem bereits erwähnten Erkenntnis vom 18. 10. 2006, 2003/13/0052, zur österreichischen Rechtslage getan hat. Selbst wenn ausländische Behörden nicht solchen Restriktionen unterworfen sind, wie sie der VwGH für die österreichische Rechtslage aufgezeigt hat, und ihnen nicht verwehrt ist, Ansässigkeitsbescheinigungen zu erteilen, steht es in Ermangelung konkreter Rechtsvorschriften letztlich in ihrem Belieben, ob und unter welchen Voraussetzungen sie solche Bescheinigungen ausstellen. Wenn österreichische Rechtsvorschriften Rechtsfolgen davon abhängig machen, ob der Steuerpflichtige eine Ansässigkeitsbescheinigung beibringen kann, knüpfen sie somit an zufällige Umstände an.

Im Verhältnis zu den Staaten, in deren DBA die Ansässigkeitsbescheinigung rechtlich bedeutsam ist und sich daher argumentieren lässt, dass die Behörden des Vertragsstaates abkommensrechtlich auch verpflichtet sind, diese Bescheinigung auszustellen, ist die Situation aber kaum anders: Die Maßstäbe, die die jeweilige Behörde bei Bestätigung der Ansässigkeit anlegt, können völlig unterschiedlich sein. Es hängt wiederum vom nationalen Recht des anderen Staates ab, ob der Steuerpflichtige dort die Möglichkeit hat, die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung gegebenenfalls gerichtlich zu erzwingen. Selbst dann, wenn solche Möglichkeiten bestehen, sagt dies noch nichts darüber aus, wie effektiv der Rechtsschutz dort ausgestaltet ist. Österreich verfügt bekanntlich über ein dichtes Netz an DBA, und zu den Vertragspartnern gehören auch Staaten, deren Rechtsordnungen nicht unbedingt rechtsstaatlich geprägt sind und in denen keine unabhängige Gerichtsbarkeit über die Einhaltung der Rechtsvorschriften wacht.

Dagegen lässt sich auch nicht ins Treffen führen, dass es im Wesen der durch die DBA bedingten Verknüpfung der Steuerrechtsordnungen zweier Staaten liegt, dass steuerliche Beurteilungen in einem Staat auf Entscheidungen der Behörden des anderen Staates aufbauen. Tatsächlich ist zwar bei der Anrechnung ausländischer Steuern oft die Entscheidung der ausländischen Abgabenbehörde von Bedeutung. Allerdings löst

dies – wie ich an anderer Stelle ausführlich dargelegt habe³⁴⁾ – keine Bindungswirkung aus: Der Ansässigkeitsstaat ist nur zur Anrechnung einer „Steuer“ verpflichtet und hat daher die Möglichkeit, die Anwendung der ausländischen Steuervorschriften nachzuvollziehen. Wenn die ausländische Behörde einen Betrag vorschreibt, der sich nicht oder nicht zur Gänze auf die Steuervorschriften des Quellenstaates zurückführen lässt, und der Steuerpflichtige diese Entscheidung dort in Rechtskraft erwachsen lässt, ist der Ansässigkeitsstaat keineswegs verpflichtet, den gesamten Betrag anzurechnen. Der übersteigende Teil stellt keine „Steuer“ dar. Die Behörden des Ansässigkeitsstaates sind daher nicht an die Entscheidung der ausländischen Behörde gebunden und können sie für Zwecke der Anrechnung überprüfen.³⁵⁾

Die Entscheidung einer ausländischen Behörde, ob und unter welchen Voraussetzungen sie eine Ansässigkeitsbescheinigung ausstellt, kann der Steuerpflichtige nur insoweit beeinflussen, als er sich zumindest um die Ausstellung einer derartigen Bescheinigung bemüht. Ob ein solcher Antrag – vor dem Hintergrund der ausländischen Rechtslage – überhaupt erfolgreich sein kann oder im konkreten Fall zum Ziel führt, liegt dann außerhalb seiner Sphäre. Aus diesem Blickwinkel handelt es sich um zufällige Umstände. Hängt aber eine Differenzierung von „zufälligen Umständen“ ab, erweist sie sich nach der Rechtsprechung des VfGH als sachlich nicht begründbar.³⁶⁾

Illustrativ ist in diesem Zusammenhang das Erkenntnis des VfGH vom 14. 3. 2023, E 3480/2022, in dem es um die Verleihung der Staatsbürgerschaft ging: Die Entscheidung betraf eine Antragstellerin, die als Minderjährige in das Bundesgebiet eingereist war, zum Zeitpunkt ihrer Geburt Flüchtling war und der es trotz Bemühungen ihrerseits nicht möglich gewesen ist, entsprechende Urkunden zum Nachweis ihrer Identität beizubringen. Es gab auch keine Familienangehörigen, die ihre Identität bestätigen könnten, weshalb sie nach Auffassung der Behörden vom Erwerb der Staatsbürgerschaft ausgeschlossen war.

Der VfGH erachtete zunächst Art I Abs 1 Bundesverfassungsgesetz zur Durchführung des Internationalen Übereinkommens über die Beseitigung aller Formen rassistischer Diskriminierung, BGBl 1973/390, für anwendbar. Aus dieser Vorschrift ergibt sich *„das allgemeine, sowohl an die Gesetzgebung als auch an die Vollziehung gerichtete Verbot, sachlich nicht begründbare Unterscheidungen zwischen Fremden vorzunehmen. Diese Verfassungsnorm enthält ein – auch das Sachlichkeitsgebot einschließendes – Gebot der Gleichbehandlung von Fremden untereinander; deren Ungleichbehandlung ist also nur dann und insoweit zulässig, als hierfür ein vernünftiger Grund erkennbar und die Ungleichbehandlung nicht unverhältnismäßig ist.“*

In weiterer Folge nahm der VfGH eine verfassungskonforme Interpretation der Vorschrift des § 5 Abs 3 StbG vor:

„Allgemein hält § 5 Abs. 3 StbG fest, dass ein Fremder seine Identität durch unbedenkliche Urkunden oder sonstige geeignete und gleichwertige Bescheinigungsmittel nachzuweisen hat, wenn seine Identität nicht bereits durch Einsicht in das Zentrale Staatsbürgerschaftsregister (ZSR) oder in andere den Behörden zur Verfügung stehende Register unzweifelhaft festgestellt werden kann (VwGH 2.4.2021, Ro 2021/01/0010, mit Verweis auf § 2 Abs. 4 Staatsbürgerschaftsverordnung 1985). Für einen Nachweis nach § 5 Abs. 3 StbG kommen nur amtliche Lichtbildausweise in Betracht, die Vorlage anderer amtlicher Dokumente, wie einer Geburtsurkunde, genügen hierfür nicht (VwGH 2.4.2021, Ro 2021/01/0010). [...]

³⁴⁾ Lang, What is a „Tax Paid in that Other State“ According to Article 23 OECD Model Convention? BIT 2021, 656 (656 ff).

³⁵⁾ Lang, BIT 2021, 656 (656 ff).

³⁶⁾ Vgl zB VfSlg 5.411/1966; vgl auch Lang/Pacher, Das Wohlverhaltensgesetz aus rechtspolitischer und verfassungsrechtlicher Sicht, SWK 6/2021, 433 (440) mwN.

Das Landesverwaltungsgericht Salzburg geht davon aus, dass die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Dokumente, nämlich ein Fremdenpass und eine Geburtsurkunde, keinen Nachweis zur zweifelsfreien Feststellung der Identität im Sinne des § 5 Abs. 3 StbG darstellen, da beide Dokumente (nur) auf einer ‚Verfahrensidentität‘ beruhen würden. [...]

Es geht im Staatsbürgerschaftsverleihungsverfahren darum, einer ganz bestimmten, durch ihren Namen identifizierbaren Person die Staatsbürgerschaft zu verleihen und insofern ihren rechtlichen Status zu gestalten (VwGH 2.9.2020, Ra 2020/01/0263 ua mwN). Das Landesverwaltungsgericht Salzburg geht [...] davon aus, dass eine von § 5 Abs. 3 StbG geforderte Identitätsfeststellung nur dann vorliege, wenn ein Identitätsnachweis im Zusammenhang mit Identitätsdokumenten (oder allenfalls in Verbindung mit Identitätszeugen) erbracht werden könne, die außerhalb der im Zuge des Asylverfahrens festgestellten ‚Verfahrensidentität‘ der Beschwerdeführerin liegen. Hätte § 5 Abs. 3 StbG diesen Inhalt, würde diese Bestimmung Personen wie die Beschwerdeführerin, (die schon als Flüchtling geboren wurden und) denen es (objektiv) nicht möglich ist, Nachweise über ihre Identität zu erbringen, die nicht mit ihrer Identitätsfeststellung im Verfahren auf internationalen Schutz im Zusammenhang stehen, letztlich von der Verleihung der Staatsbürgerschaft ausschließen. Eine solche Anordnung wäre sachlich nicht zu rechtfertigen und stünde daher im Widerspruch zu den Anforderungen des aus Art. I Abs. 1 Bundesverfassungsgesetz BGBl 390/1973 folgenden Gleichbehandlungsgebotes von Fremden untereinander, deren Ungleichbehandlung nur dann und insoweit zulässig ist, als hiefür ein vernünftiger Grund erkennbar und die Ungleichbehandlung nicht unverhältnismäßig ist.

Das Landesverwaltungsgericht Salzburg wird im fortgesetzten Verfahren, wenn Identitätszeugen nicht vorhanden sind und Identitätsdokumente aus einem Herkunftsstaat (der Eltern) nicht beibringbar sind, zu prüfen haben, ob die von der Beschwerdeführerin durch Vorlage eines Fremdenpasses und einer Geburtsurkunde nachgewiesene Identität, auch wenn diese Nachweise während des Verfahrens über den Antrag der Beschwerdeführerin auf internationalen Schutz begründet wurden, zweifelsfrei feststeht und insofern die Anforderungen des § 5 Abs. 3 StbG erfüllt sind.“

Der Antragstellerin war es objektiv nicht möglich, Nachweise über ihre Identität zu erbringen, die nicht mit ihrer Identitätsfeststellung im Verfahren auf internationalen Schutz im Zusammenhang stehen. Ein Ergebnis, das die Antragstellerin deshalb von der Verleihung der Staatsbürgerschaft ausschließt, erachtete der VfGH als sachlich nicht zu rechtfertigen. Wenn es einem Steuerpflichtigen objektiv nicht möglich ist, eine von der ausländischen Behörde ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen, weil diese Behörde etwa überhaupt keine Ansässigkeitsbescheinigungen ausstellt oder im konkreten Fall die Prüfung der Ansässigkeitsvoraussetzungen verweigert, und er alleine deshalb nicht die ihm zustehenden Abkommensvorteile in Anspruch nehmen kann, wäre dies wohl im Lichte des Art I Abs 1 des genannten BVG ebenso wenig zu rechtfertigen.³⁷⁾

Hilfreich ist auch der Blick auf das Umsatzsteuerrecht, wo die Rechnung eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist. In der Praxis kann es gelegentlich äußerst schwierig sein, eine fehlerfreie Rechnung zu erhalten.³⁸⁾ Die Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung ist nach *Ruppe/Achatz* in verfassungskonformer Auslegung des § 12 Abs 1 UStG und unter Beachtung des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes

³⁷⁾ Vgl auch *Ritz*, Beschränkte Steuerpflicht, Rückzahlungsantrag und Ansässigkeitsbescheinigung, SWI 2019, 129 (131): „Ebenso unsachlich ist das Erfordernis einer Ansässigkeitsbescheinigung (somit die Ausnahme von den sich aus den §§ 166 f BAO ergebenden Grundsätzen), wenn sich der ausländische Staat weigert, eine Ansässigkeitsbescheinigung auszustellen.“ Vgl weiters *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 240a Rz 36.

³⁸⁾ Dazu *Ruppe/Achatz*, UStG⁶ (2024) § 11 Tz 41/2, 57, 58, 68/1, 77, 90 und 127.

kein materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal des Vorsteuerabzugs, sondern dient lediglich als Beweis der materiellrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen.³⁹⁾ Obwohl die Beschaffung einer Rechnung sogar zivilrechtlich abgesichert ist, gehen *Ruppe/Achatz* davon aus, dass die Rechnung bloß „das zentrale Beweismittel“ ist:⁴⁰⁾ „Beweisführung durch andere Beweismittel muss zulässig sein, doch gehen hier Zweifel zu Lasten des Unternehmers“.⁴¹⁾ Wenn trotz zivilrechtlichen Anspruchs auf ihre Ausstellung die Rechnung im Umsatzsteuerrecht nicht das ausschließlich in Betracht kommende Beweismittel für die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs sein darf, dann ist es umso bedenklicher, wenn die Abkommenvorteile von der Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung abhängen, deren Ausstellung vielfach rechtlich gar nicht durchsetzbar ist.

Allfällige Versuche, die mit der Anknüpfung an die Ansässigkeitsbescheinigung verbundenen Härten zu rechtfertigen, wären auch deshalb zum Scheitern verurteilt, weil diese Bescheinigungen gar nicht das halten, was zumindest § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung verspricht: Nach dieser Vorschrift kann die „Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers [...] durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung [...] glaubhaft gemacht werden“. In seinem Beschluss vom 23. 1. 2020, Ra 2019/15/0160, machte der VwGH aber klar, dass „eine Ansässigkeitsbescheinigung nur die steuerliche Ansässigkeit in einem Staat (aus dessen Perspektive) bescheinigen [kann], nicht aber die im Revisionsfall allein strittige Frage der Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Falle einer Doppelansässigkeit lösen kann, die eben eine Gesamtabwägung der in beiden Staaten festgestellten Umstände erfordert“.⁴²⁾ Ist der Einkünfteempfänger auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, ist die Bescheinigung seiner Ansässigkeit durch die ausländische Behörde für die Beurteilung der Abkommensberechtigung überhaupt nicht aussagekräftig.⁴³⁾

Im Anwendungsbereich des § 240a BAO fällt dieses Argument zwar weg, weil diese Vorschrift nur auf beschränkt Steuerpflichtige anwendbar ist. Aber auch dort gilt: Die Ansässigkeitsbescheinigung kann – wie der VwGH zutreffend ausgeführt hat⁴⁴⁾ – die Ansässigkeit im anderen Staat nur „aus dessen Perspektive“ bescheinigen. Die DBA erfordern aber, dass Österreich als Quellenstaat eigenständig beurteilt, ob im Ansässigkeitsstaat die Voraussetzungen der Art 1 und Art 4 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften vorliegen. Die von § 240a BAO implizit angenommene Bindungswirkung ist den DBA selbst nicht zu entnehmen.⁴⁵⁾

Bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung des § 240a BAO sind auch die Differenzierungen zu berücksichtigen, die sich aus dem Anwendungsbereich dieser Vorschrift ergeben: Personen, die beispielsweise über einen inländischen Zweitwohnsitz verfügen, sind trotz ihrer aufgrund der Ansässigkeit im anderen Staat gegebenen Abkommensberechtigung nicht beschränkt steuerpflichtig und fallen deshalb nicht unter diese Vorschrift.⁴⁶⁾ Wer im Veranlagungsweg die Möglichkeit hat, die Abkommensvorschriften

³⁹⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 12 Tz 53.

⁴⁰⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁶, § 12 Tz 53.

⁴¹⁾ Vgl auch schon *Kotschnigg*, Überbetonung der Formalvoraussetzungen beim Vorsteuerabzug? ÖStZ 1989, 184 (184 ff); *Achatz*, Formale Voraussetzungen, materielle Berechtigung und Gutgläubenschutz, in *Seer*, Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 32 (2009) 461 (480 ff).

⁴²⁾ Vgl auch BFG 24. 8. 2024, RV/7101599/2024: „Eine ausländische Ansässigkeitsbescheinigung bescheinigt gegebenenfalls die Ansässigkeit aus der Sicht des anderen Staates, nicht jedoch den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich, die eine Gesamtabwägung der in beiden Staaten festgestellten Umstände erfordert (VwGH, 23. Jänner 2020, Ra 2019/15/0160).“

⁴³⁾ So auch *Kofler*, SWK 13/14/2024, 630 (633).

⁴⁴⁾ VwGH 23. 1. 2020, Ra 2019/15/0160.

⁴⁵⁾ Dazu nochmals *Ismer/Jackl*, DStR 2023, 2249 (2251).

⁴⁶⁾ *Ritz*, SWI 2019, 129 (131); *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 240a Rz 37. – Die Anwendung der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze (StF: BGBl II 2003/528) lässt sich durch den Verzicht auf die Führung eines Verzeichnisses nach § 1 Abs 2 der Verordnung ausschließen.

anzuwenden, ist ebenso wenig erfasst.⁴⁷⁾ Für diese Steuerpflichtigen ist daher die fehlende Ansässigkeitsbescheinigung keine unüberwindliche Hürde, die sie daran hindert, ihre abkommensrechtlichen Ansprüche durchzusetzen. Wenn aber diese Personen keine solche Bescheinigung brauchen und ihre Abkommensberechtigung auch auf andere Weise glaubhaft machen können, ist nicht einzusehen, warum dies bei den unter § 240a BAO fallenden Steuerpflichtigen anders ist.

In Hinblick auf die Gravität der verfassungsrechtlichen Bedenken ist zwischen § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung und § 240a BAO zu unterscheiden: § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung bewirkt für sich betrachtet – wenn man diese Bestimmung nicht ohnehin abkommenskonform auslegt – nur eine vorübergehende Schlechterstellung jener Steuerpflichtigen, die keine Ansässigkeitsbescheinigung vorlegen können. Diese Vorschrift hindert sie nicht daran, die ihnen zustehenden Abkommensvorteile etwa im Wege der Veranlagung oder einer Rückerstattung ohne Ansässigkeitsbescheinigung doch noch zu erlangen. Steuerpflichtigen, die nur oder zusätzlich auch unter § 240a BAO fallen, bleibt hingegen – zumindest dem Wortlaut dieser Vorschrift nach – die Anwendung des Abkommens in einem solchen Fall dauerhaft versagt.

Die beiden Vorschriften unterscheiden sich auch in Hinblick darauf, welche Konsequenzen mit den hier aufgezeigten verfassungsrechtlichen Bedenken verbunden sind: Eine verfassungskonforme Interpretation des § 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung – wie sie der VfGH auch im Kontext des § 5 Abs 3 StbG vorgenommen hat⁴⁸⁾ – bietet sich an: Das Wort „*kann*“ ist keineswegs zwingend als „*muss*“ zu lesen. Bei § 240a BAO ist eine solche Interpretation angesichts des klaren Wortlauts dieser Vorschrift nicht ohne Weiteres möglich. Sollte der Wortlaut der Vorschriften angesichts der dargelegten abkommens- und verfassungsrechtlichen Bedenken nicht in den Hintergrund treten, bleibt nur ein Verstoß dieser Vorschrift gegen Art I Abs 1 BVG BGBl 1973/390 zu konstatieren. Der Sitz der Rechtswidrigkeit wäre dann in der Wortfolge „*und mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung ergänzten*“ des § 240a Abs 2 BAO festzumachen.⁴⁹⁾

IV. Zusammenfassende Würdigung und Ausblick

§ 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung und § 240a Abs 2 BAO sehen – ebenso wie die in dieser Untersuchung ausgeklammerte Vorschrift des § 98 Abs 1 Z 5 EStG⁵⁰⁾ – die von einer ausländischen Behörde ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung als Voraussetzung für die unmittelbare Entlastung an der Quelle und für die Rückerstattung von Steuern vor.⁵¹⁾ Dem liegt die – im ersten Fall auch explizit in der Vorschrift zum Ausdruck kommende – Vorstellung zugrunde, dass dadurch die Abkommensberechtigung glaubhaft gemacht wird. Soweit diese beiden Vorschriften eine Bindung an die Entscheidung einer ausländischen Behörde über die Ansässigkeit festlegen, unterstellen sie den DBA einen unzutreffenden Inhalt: Es ist – wenn nicht abkommensrechtlich ausnahmsweise anders geregelt – Aufgabe der österreichischen Behörden, darüber abzusprechen, ob der Steuerpflichtige in persönlicher Hinsicht abkommensberechtigt ist und daher die Abkommensvorteile in Österreich in Anspruch nehmen kann. Die Anknüpfung an die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung bewirkt auch auf Zufällen beru-

⁴⁷⁾ Ritz, SWI 2019, 129 (131); Ritz/Koran, BAO⁷, § 240a Rz 37.

⁴⁸⁾ VfGH 14. 3. 2023, E 3480/2022.

⁴⁹⁾ So auch Ritz, SWI 2019, 129 (132), der auch aus weiteren, ebenfalls überzeugenden Gründen verfassungsrechtliche Bedenken geltend macht.

⁵⁰⁾ Dazu Hasanovic, KEST-Rückerstattung bei beschränkt Steuerpflichtigen nach dem EU-Abgabenänderungsgesetz 2016, SWK 30/2016, 1290 (1290 ff).

⁵¹⁾ Nach § 98 Abs 1 Z 5 EStG kann hingegen durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung eine Ausnahme von der beschränkten Steuerpflicht begründet werden.

hende sowie andere sachlich nicht zu rechtfertigende Differenzierungen, die dann auch verfassungsrechtliche Bedenken auslösen.

Der Umstand, dass die Ansässigkeitsbescheinigung als zwingende Voraussetzung für die Abkommensanwendung abkommens- und verfassungsrechtlich bedenklich ist, bedeutet allerdings nicht, dass solche Bescheinigungen gar keine Rolle spielen dürfen: Im Ermittlungsverfahren sind vom Steuerpflichtigen vorgelegte Ansässigkeitsbescheinigungen zu würdigen, und im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen kann die Behörde den Steuerpflichtigen auch auffordern, sich darum zu bemühen, dass die ausländische Behörde dessen Ansässigkeit in ihrem Staat bestätigt. Die Unmöglichkeit, solche Ansässigkeitsbescheinigungen zu erlangen, darf ihm allerdings nicht zum Nachteil gereichen. Der Steuerpflichtige muss die Möglichkeit haben, andere Nachweise anzubieten, aus denen hervorgeht, dass er die Voraussetzungen für die Abkommensberechtigung erfüllt.⁵²⁾

§ 2 Abs 1 DBA-Entlastungsverordnung lässt sich abkommens- und verfassungskonform interpretieren: Die Formulierung, wonach die Abkommensberechtigung des ausländischen Einkünfteempfängers durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung glaubhaft gemacht werden „kann“, schließt nicht aus, dass auch andere Nachweise berücksichtigt werden. § 240a Abs 2 BAO ist hingegen zumindest seinem Wortlaut nach keiner solchen Auslegung zugänglich. Der Wortlaut könnte allerdings in abkommens- und verfassungskonformer Interpretation in den Hintergrund treten. Andernfalls lassen sich die hier aufgezeigten Bedenken nur durch Aufhebung der entsprechenden Wortfolge in dieser Vorschrift beseitigen.

Zumindest innerhalb der EU werden durch die FASTER-Richtlinie künftig Rechtsgrundlagen für die Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen geschaffen.⁵³⁾ Die Richtlinie wird allerdings – soweit derzeit absehbar – erst bis zum 31. 12. 2028 von den Mitgliedstaaten umgesetzt und ab dem 1. 1. 2030 anzuwenden sein.⁵⁴⁾ Nach Art 4 Abs 1 richten die „Mitgliedstaaten [...] ein automatisiertes Verfahren zur Ausstellung von digitalen Bescheinigungen über die steuerliche Ansässigkeit (eTRC) für natürliche Personen oder Rechtsträger ein, die als in ihrem Hoheitsgebiet steuerlich ansässig gelten“. Zumindest bei bestimmten Einkünften soll auf diese Weise die DBA-rechtlich vorgesehene Entlastung an der Quelle sichergestellt und auch die Rückerstattung erheblich beschleunigt werden können.⁵⁵⁾ In Art 4 Abs 5 des Vorschlags der Kommission vom 19. 6. 2023 war vorgesehen, dass „die Mitgliedstaaten [...] eine von einem anderen Mitgliedstaat ausgestellte eTRC als geeigneten Nachweis der Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen in jenem anderen Mitgliedstaat gemäß Absatz 3 anerkennen“.⁵⁶⁾ In der Fassung vom 14. 5. 2024 wurde diese Regelung um die Wortfolge „unbeschadet der Möglichkeit der Mitgliedstaaten, die steuerliche Ansässigkeit im eigenen Hoheitsgebiet nachzuweisen“, ergänzt.⁵⁷⁾ Diese Formulierung bringt noch deutlicher zum Ausdruck, dass die Ansässigkeitsbescheinigung keineswegs das einzig zulässige Beweismittel für die Abkommensberechtigung zu sein hat.

⁵²⁾ Ausführlich Lang in IFA, Double non-taxation, 73 (90 ff).

⁵³⁾ Richtlinienentwurf 9925/24 des Rates vom 14. 5. 2024 über schnellere und sicherere Verfahren für die Entlastung von überschüssigen Quellensteuern, 2023/0187 (CNS); Spies/Coenen/Wallig, EU-Monitor: Aktuelle steuerliche Entwicklungen, ÖStZ 2024, 351 (384 f); Neumüller, SWI 2023, 475 (478 ff).

⁵⁴⁾ Art 22 Abs 1 FASTER-Richtlinienentwurf.

⁵⁵⁾ Näher Hebenstreit/Knotzer, Die FASTER-Richtlinie im Überblick, SWK 25/2024, 1081 (1087 f); Neumüller, SWI 2023, 475 (481 ff); S. Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 20/21/2024, 956 (962); Hebenstreit, FASTER-Richtlinie über schnellere und sicherere Verfahren für die Entlastung von überschüssigen Quellensteuern, RdW 2024, 577 (578 ff).

⁵⁶⁾ European Commission, Proposal for a Council Directive on Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes, COM(2023) 324 final (19. 6. 2023). – Im Richtlinienentwurf 9925/24 des Rates vom 14. 5. 2024, 2023/0187 (CNS), ist dann das Wort „geeigneten“ gestrichen worden.

⁵⁷⁾ Richtlinienentwurf 9925/24 des Rates vom 14. 5. 2024, 2023/0187 (CNS).

Mit dem
Abo immer
up to date!

Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Halbjahresabo 2024!

Der Kompass
für internationale Steuerfragen

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht

Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS

(Inter)nationale Entscheidungen





SWI – Halbjahresabonnement 2024

Bestellen unter:

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



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 179,70** (Jahresabo € 449,10)

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