



MASTER THESIS | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Verteilung der Besteuerungsrechte bei Vermögenssteuern nach
Art 22 des OECD-MA

verfasst von | submitted by

Arina Yakubovskaya BSc BSc

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien | Vienna, 2025

Studienkennzahl lt. Studienblatt | Degree
programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 999 082

Universitätslehrgang lt. Studienblatt |
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht
[Vollzeit Deutsch]

Betreut von | Supervisor:

Dr. Dimitar Hristov

Kurzfassung

Einer in Deutschland lebenden Person ist es möglich, einen weiteren Wohnsitz in Frankreich zu haben. Eine in Österreich lebende Person kann ihre Einkünfte aus der Tätigkeit in einem Schweizer Unternehmen erzielen. In beiden Fällen kann es zur Doppelbesteuerung kommen, da die betroffene Person einen Bezug zu mehreren Staaten hat. Obwohl es kein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung gibt, helfen die in DBAs und dem OECD- und UN-MA verankerten Regelungen dabei, sie zu vermeiden.¹

Obwohl Vermögenssteuern ein eher enges Gebiet im internationalen Steuerrecht aufweisen (derzeit wird sie von lediglich drei europäischen Ländern erhoben: Norwegen, Spanien und Schweiz), wird ihnen der 22. Art des OECD-MA gewidmet, da die Verteilung der Besteuerungsrechte bei Vermögenssteuern nicht so eindeutig ist, wie sie vielleicht auf den ersten Blick erscheint.²

Bei der Verteilung der Besteuerungsrechte bei Vermögenssteuern gilt es, mehrere Gesichtspunkte zu beachten. Einerseits, was genau zum Vermögen gehört: Der Begriff „Vermögen“ umfasst sowohl bewegliches als auch unbewegliches Vermögen; eine Sonderstellung erhalten Seeschiffe und Luftfahrzeuge. Andererseits, welcher Staat (Quellen- oder Ansässigkeits-) das Recht auf Besteuerung bekommt. In weiterer Folge ergeben sich die Fragen, wie die nationalen Vorschriften durch das OECD-MA beeinflusst werden und wie das Zusammenspiel der inländischen Gesetze, des einschlägigen DBA sowie des OECD- und UN-MA funktioniert.

Für die Beantwortung all dieser Fragen sowie die Ausarbeitung des Themas der Verteilung der Besteuerungsrechte bei Vermögenssteuern nach Art 22 des OECD-MA, wurde eine Recherche der internationalen steuerrechtlichen Literatur sowie der Gesetzestexte, Erläuterungen zu Regierungsvorlagen, Richtlinien und Kommentierungen durchgeführt.

Die Ergebnisse der Ausarbeitung des Themas der Verteilung der Besteuerungsrechte sind ua, dass es trotzdem, aufgrund von abweichenden nationalen Regelungen, zur Überschneidung der Besteuerungsansprüche kommen kann und dass verschiedene Länder unterschiedliche

¹ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 8.

² <https://www.wko.at/oe/news/analyse-vermoegesteuer.pdf> (abgefragt 14.02.2025).

Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung der Steuer heranziehen, was ebenfalls zum erschwerten internationalen Vergleich führt.

Diese Resultate und weitere wichtige Punkte sind Gegenstand der vorliegenden Arbeit.

Abstract

In der vorliegenden Arbeit geht es um die wichtigsten Bestimmungen des internationalen Steuerrechts betreffend die Verteilung der Besteuerungsrechte bei Vermögenssteuern. Obwohl nur wenige Länder heutzutage Vermögenssteuern erheben, kommt es öfter zu grenzüberschreitenden Fällen, wenn eine natürliche Person oder ein Unternehmen in einem anderen Staat ansässig ist, als in jenem, in dem das Vermögen liegt. Solche Sachverhalte lösen steuerliche Konsequenzen aus.

Die Zielsetzung ist, die wichtigsten Bestimmungen deutlich darzustellen sowie sich einen Überblick über die wichtigen Definitionen und Fallen zu verschaffen. Dazu werden folgende Forschungsfragen gestellt:

- Was sind die praktischen Probleme der Besteuerung von grenzüberschreitenden Vermögen? Welche Konflikte gehören dazu und wie werden sie, unter Heranziehung von Art 22, gelöst?
- Wie gehen unterschiedliche Länder mit diesen Problemen um und wie lassen sie ihre eigenen nationalen Regelungen durch das OECD-MA beeinflussen oder abändern?
- Welche politischen und wirtschaftlichen Konsequenzen kann eine unzureichende Regelung zur Verteilung von Besteuerungsrechten haben?

Um diese Forschungsfragen zu beantworten, wurde eine Analyse des OECD-MA durchgeführt, mit Fokus auf Art 22 sowie die verwandten Art, auf die sich der Art 22 im Hinblick auf Begriffsdefinitionen bezieht sowie dessen Interpretation, mithilfe der Kommentare zu diesem, durchgeführt.

Die durchgeführte Recherche zeigte, welche Grundprinzipien hinsichtlich der internationalen Besteuerung von Vermögen gelten, wie dadurch die Doppelbesteuerung vermieden werden kann, welche Unterschiede es in der Besteuerung von Vermögen in verschiedenen Staaten gibt und welche Herausforderungen bzw offene Fragen bei der Besteuerungsverteilung bei grenzüberschreitendem Vermögen existieren.

Obwohl die OECD Potenzial der Vermögenssteuern für eine gerechtere Steuerverteilung anerkennt, gibt es bis dato diesbezüglich keine umfassenden Empfehlungen. Außerdem wird das MA regelmäßig aktualisiert und die in der Arbeit dargestellten Ergebnisse sind das Resultat des letzten Updates des OECD-MA, welches im Jahr 2017 erfolgte. Somit ist auch eine weiterführende Forschung in diesem Bereich sinnvoll, da gerade dieses Thema in Zukunft aktualisiert wird.

Inhaltsverzeichnis

Kurzfassung.....	1
Abstract	3
Abkürzungsverzeichnis	7
1 Einleitung	10
1.1 Problemstellung und Forschungsfrage	10
1.2 Aufbau der Arbeit	12
2 Grundlegendes zu Vermögenssteuern	13
2.1 Definition Vermögen	14
2.2 Definition und Abgrenzung von Vermögenssteuern.....	17
2.2.1 Zielsetzungen und Funktionen der Vermögensbesteuerung	20
2.3 Unterschied zur Einkommen- und Körperschaftssteuer	21
2.4 Unterscheidung zw Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat	22
2.5 Grundlegende Prinzipien der Zuteilung von Besteuerungsrechten.....	23
2.5.1 Anrechnungsmethode.....	24
2.5.2 Befreiungsmethode.....	24
3 Internationale Besteuerung von Vermögen	25
3.1 Relevanz der Vermögensbesteuerung im internationalen Steuerrecht.....	25
3.2 Vermögenssteuern in Österreich	25
3.2.1 Grundsteuer	26
3.2.2 Bodenwertabgabe	27
3.2.3 Abgabe und Beiträge von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben	27
3.2.4 GrESt.....	28
3.2.5 Allgemeine Vermögensteuer (aufgehoben).....	29
3.2.6 Erbschafts- und Schenkungssteuer (aufgehoben).....	30
3.3 Stellungnahmen der OECD zur Vermögensbesteuerung.....	32
4 Anwendungsvoraussetzungen des Art 22 des OECD-MA und Begriffsdefinition	33
4.1 Art 22 des OECD-MA im Allgemeinen.....	33
4.2 Art 22 OECD-MA: Wortlaut und systematische Einordnung	34
4.3 Historische Entwicklung von Art 22.....	35
4.4 Anwendungsvoraussetzungen	36
4.5 Verhältnis zu anderen Artikeln des OECD-MA	39
4.5.1 Verhältnis zu Art 6 OECD-MA (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen).....	41
4.5.2 Verhältnis zu Art 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne).....	41

4.5.3	Verhältnis zu Art 10-12 OECD-MA (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren)	42
4.5.4	Verhältnis zu Art 13 OECD-MA (Kapitalgewinne).....	44
4.5.5	Verhältnis zu Art 21 OECD-MA (Andere Einkünfte)	45
4.5.6	Verhältnis zu Art 23 OECD-MA (Vermeidung der Doppelbesteuerung).....	46
4.5.7	Verhältnis zu Art 5 OECD-MA (Betriebsstättenbegriff)	47
4.6	Herausforderungen bei der Zuweisung von Besteuerungsrechten.....	47
4.6.1	Abweichende nationale Steuerregelungen	49
4.6.2	Unterschiedliche Anknüpfungspunkte zur Besteuerung	50
4.6.3	Unterschiedliche Bewertungskriterien für Vermögen.....	50
4.6.4	Fehlende oder unklare Regelungen in älteren DBA.....	52
5	Abgrenzung des Geltungsbereichs des Art 22.....	52
5.1	Einleitung und Bedeutung der Abgrenzung.....	52
5.2	Verbindung zwischen Art 22 und Art 2 OECD-MA	53
5.2.1	Welche Steuern unter Art 22 OECD-MA fallen	54
5.3	Bewertung von Vermögen und Schuldenbehandlung.....	54
5.4	Differenzierung zwischen Unternehmens- und Privatvermögen	55
5.4.1	Besteuerung von Unternehmensvermögen.....	55
5.4.2	Besteuerung von Privatvermögen	55
5.5	Bedeutung für die Praxis.....	56
5.6	Fazit.....	56
6	Abs 1.....	57
6.1	Definition von unbeweglichem Vermögen	58
6.2	Eigentumszugehörigkeit.....	59
6.3	Wertberechnung und Schuldenabzug.....	59
6.4	Nationale Unterschiede beim Schuldenabzug.....	60
6.5	Doppel- oder Minderbelastung durch nationale Unterschiede.....	60
6.6	Fazit.....	61
7	Abs 2.....	61
7.1	Definition des beweglichen Vermögens	63
7.2	Definition einer Betriebsstätte.....	64
7.3	Begriff des wirtschaftlichen Eigentums	66
7.4	Abgrenzung zum Stammhausvermögen	67
7.5	Geldmittel und Schuldenabgrenzung	69
7.6	Personengesellschaften, Selbständige und Sonderbetriebsvermögen	70
7.7	Historische Entwicklung des Betriebsstättenbegriffs.....	72

7.8	Sonderregelung für Versicherungsbetriebsstätten.....	72
7.9	Fazit.....	73
8	Abs 3.....	73
9	Abs 4.....	76
9.1	Virtuelle Doppelbesteuerung	77
9.2	Bewertung von Vermögen	77
9.3	Nutzungsrechte an beweglichem Vermögen.....	77
9.4	Steuerliche Folgen eines Wohnsitzwechsels.....	78
9.5	Fazit.....	79
10	Fallstudien zu Art 22: Beispiele aus DBA	79
10.1	Einleitung	79
10.2	Anwendung des Unionsrechts.....	80
10.3	Beispielhafte Analyse von DBA: Österreich – Deutschland	81
10.4	Beispielhafte Analyse von DBA: Österreich – Schweiz.....	83
10.5	Beispielhafte Analyse von DBA: Deutschland – Frankreich.....	83
10.6	Besondere DBA-Abweichungen: Beispiel USA.....	84
10.7	Kanada.....	84
10.8	Großbritannien	85
10.9	Fazit und Bedeutung für die Praxis.....	85
11	Vorbehalte zu Art 22	85
12	Offene Fragen und zukünftige Entwicklungen.....	87
12.1	Digitale Betriebsstätte	87
12.2	Mobilität von Vermögen	88
12.3	Ausgestaltung des Steuertarifs	88
12.4	Schuldenabzug	89
12.5	Auswirkungen des MLI auf Art 22	90
13	Conclusio	90
	Literaturverzeichnis.....	A
	Judikaturverzeichnis.....	F

Abkürzungsverzeichnis

€	Euro
§	Paragraf
Abs	Absatz
AOA	Authorized OECD-approach
Art	Artikel
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof (Deutschland)
BG	Bundesgericht
BgBl	Bundesgesetzblatt
Bmgl	Bemessungsgrundlage
Bsp	Beispiel(e(n))
bspw	beispielsweise
BV	Betriebsvermögen
BW	Buchwert
bzgl	bezüglich
bzw	beziehungsweise
ca	circa
DB	Doppelbesteuerung
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dh	das heißt
ebd	ebenda
EStG	Einkommensteuergesetz 1988
ETR	Effective Tax Rate
EuGH	Europäischer Gerichtshof

evtl	eventuell
etc	et cetera
ff	fortfolgende
FG	Finanzgericht
gem	gemäß
GrESt	Grunderwerbsteuer
G20	Gruppe der Zwanzig
grds	grundsätzlich
hL	herrschende(r/n) Lehre
hM	herrschende(r/n) Meinung
HNWI	High-net-worth individual
Hrsg	Herausgeber
idR	in der Regel
iSd	im Sinne des/der
iVm	in Verbindung mit
iVz	im Vergleich zu
iZm	im Zusammenhang mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz 1988
lit	litera
lt	laut
MA	Musterabkommen
MinBestG	Mindestbesteuerungsgesetz
MK	Musterkommentar
Nr	Nummer
OECD	The Organization for Economic Cooperation and Development

RL	Richtlinie(n)	
Rz	Randziffer	
s	siehe	
sog	sogenannte(r/s/n)	
StHG	Steuerharmonisierungsgesetz (Schweiz)	1990
trtz	trotzdem	
ua	unter anderem	
uU	unter Umständen	
VfGH	Verfassungsgerichtshof	
vs	versus	
WG	Wirtschaftsgut/Wirtschaftsgüter	
Z	Ziffer	
zB	zum Beispiel	
zw	zwischen	

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Forschungsfrage

Die Besteuerung von grenzüberschreitendem Vermögen spielt eine zentrale Rolle in der internationalen Steuerpolitik, insbesondere iZm der Vermeidung von Doppelbesteuerung und der gerechten Verteilung von Besteuerungsrechten. Sie stellt jedoch auch eine der zentralen Herausforderungen des internationalen Steuerrechts dar.

Vermögenssteuern sind in vielen Ländern ein wichtiges Instrument zur Finanzierung öffentlicher Ausgaben, jedoch variieren ihre Gestaltung und die steuerliche Zuständigkeit erheblich. Dies führt zu Herausforderungen, insbesondere wenn Steuerpflichtige Vermögenswerte in mehreren Ländern besitzen oder dort steuerlich ansässig sind. Die Zuweisung der Besteuerungsrechte an den Ansässigkeits- oder Quellenstaat ist daher ein zentrales Problem im internationalen Steuerrecht.³ Unterschiede in nationalen Steuerregimen, steuerliche Gestaltungsspielräume und die Gefahr der DB oder doppelten Nichtbesteuerung führen zu rechtlichen sowie wirtschaftlichen Konflikten.

Gleichzeitig gewinnt die Diskussion um Steuertransparenz und -progression an Bedeutung, da internationale Organisationen wie die OECD und die G20 an einer besseren Koordination der Besteuerung von Vermögen arbeiten.⁴ Besonders relevant in diesem Kontext ist Art 22 des OECD-MA, der als Grundlage für die Besteuerung von grenzüberschreitendem Vermögen dient. Er regelt die Zuweisung der Besteuerungsrechte für bestimmte Vermögenswerte und dient als Grundlage für DBA. Ziel dieser Arbeit ist, die Verteilungsmechanismen von Art 22 zu analysieren, bestehende Herausforderungen aufzuzeigen und dessen praktische Anwendung zu beleuchten.

Internationale Organisationen wie die G20 und die OECD arbeiten verstärkt an der steuerlichen Erfassung grenzüberschreitender Vermögenswerte. Jüngste Initiativen zielen darauf ab, Steuertransparenz zu verbessern und Schwachstellen in bestehenden Steuersystemen zu identifizieren. Im Fokus steht dabei die Frage, wie durch internationale Zusammenarbeit eine gerechtere Verteilung der Steuerlast erreicht werden kann.⁵

³ *OECD*, Taxation and Inequality: OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (2024).

⁴ Ebd.

⁵ Ebd.

Der Ausbau laufender Initiativen könnte dazu beitragen, politische Maßnahmen effektiver zu gestalten, ihre Umsetzung zu beschleunigen und langfristig positive wirtschaftliche und soziale Ergebnisse zu erzielen.⁶

Die Verteilungsregeln nach OECD-MA sind in Art 6 bis 22 geregelt und dienen dazu, einen nach dem Steuerrecht des Quellenstaates bestehenden Anspruch auf Steuererhebung steuerfrei zu stellen oder zu ermäßigen.⁷ Die dem Quellenstaat verbleibenden Einkünfte sind dann im Ansässigkeitsstaat von der Steuer freizustellen oder (evtl anteilsmäßig) an die Steuer dort anzurechnen.⁸

Das OECD-MA sieht vor, dass erstmals ein DBA zwischen den in Frage kommenden Ländern anwendbar ist, um angewendet zu werden.⁹

Zum Zweck der Beseitigung der Doppelbesteuerung legt das Abkommen zwei Kategorien von Regeln fest. Erstens bestimmen die Art 6 bis 21 hinsichtlich verschiedener Einkommensklassen die jeweiligen Steuerrechte des Quellen- und Ansässigkeitsstaates, und Art 22 trifft dasselbe bzgl dem Kapital. Der Art 22 legt fest, dass das Besteuerungsrecht in der Regel dem Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen zusteht, mit Ausnahmen für bestimmte Arten von Vermögen. Der Art bietet somit die Grundlage, wie unterschiedliche Staaten ihre Steuerhoheit über Vermögen im Ausland ausüben dürfen, ohne dass es zu Doppelbesteuerungen kommt.¹⁰

Weiters untersucht die vorliegende Arbeit den Geltungsbereich des Art 22. In diesem Art geht es nur um Kapitalsteuern, nicht aber um Steuern auf Nachlässe und Erbschaften sowie Schenkungen und Übertragungen. Steuern auf Kapital, auf die der Art anwendbar ist, sind die in Art 2 genannten.¹¹

Zusammenfassend beschäftigt sich die Arbeit damit, wie der Art 22 anzuwenden ist und illustriert anhand von Bsp, wie er in verschiedenen nationalen Steuerrechtsordnungen zur Anwendung kommt. Die vorliegende Arbeit analysiert, wie der Art 22 des OECD-MA die Besteuerungsrechte verteilt und wie diese Regelungen im internationalen Steuerrecht angewendet werden. Dabei werden auch die praktische Umsetzung und die damit verbundenen Herausforderungen im internationalen Kontext untersucht.

⁶ *OECD, Taxation and Inequality: OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (2024).*

⁷ *Lang, Verteilungsnormen (2015), 187.*

⁸ *Ebd.*

⁹ *Ebd.*

¹⁰ *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1.*

¹¹ *Ebd.*

Somit werden folgende drei Forschungsfragen beleuchtet:

- Was sind die praktischen Probleme der Besteuerung von grenzüberschreitenden Vermögen? Welche Konflikte gehören dazu und wie werden sie unter Heranziehung des Art 22 gelöst?
- Wie gehen unterschiedliche Länder mit diesen Problemen um und wie lassen sie ihre eigenen nationalen Regelungen durch das OECD-MA beeinflussen oder abändern?
- Welche politischen und wirtschaftlichen Konsequenzen kann eine unzureichende Regelung zur Verteilung von Besteuerungsrechten haben?

1.2 Aufbau der Arbeit

Diese Arbeit beinhaltet 13 Kapitel. In der Einleitung soll die Struktur der Arbeit (Aufbau und Inhalt) dargestellt werden. Die Forschungsfragen werden präsentiert und ein Überblick über den Art 22 wird gegeben.

Nach der kurzen Einführung wird im zweiten Kapitel der Begriff „Vermögen“ sowie „Vermögenssteuer“ näher erläutert. Es wird definiert, was darunter zu verstehen ist und wie sie sich von anderen Steuerarten wie Einkommens- und Körperschaftssteuern unterscheidet. Vermögenssteuern beziehen sich oft auf das Eigentum von Vermögenswerten wie Immobilien, Aktien, oder Unternehmensanteilen. In weiterer Folge wird darauf eingegangen, warum die Vermögenssteuern für die Besteuerung von grenzüberschreitend agierenden Steuerpflichtigen relevant sind.

Es werden auch die grundlegenden Prinzipien, die in internationalen Steuerabkommen angewendet werden, um zu bestimmen, welches Land das Besteuerungsrecht über ein bestimmtes Vermögen hat, erläutert. In der Regel wird der Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen als zuständig erachtet, aber bestimmte Vermögensarten können uU auch im Quellenstaat besteuert werden (zB Immobilien).¹²

Außerdem wird dargelegt, wie die Unterscheidung zwischen dem Ansässigkeitsstaat (dem Staat, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat) und dem Quellenstaat (dem Staat, in dem das Vermögen ansässig ist) bei der Zuteilung der Besteuerungsrechte eine Rolle spielt, und auf welche Art von Vermögenswerten welche Regeln zutreffen.

¹² OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1.

All diese Begriffe werden im Unterkapitel 2.4 eingeführt und definiert.

Im dritten Kapitel wird auf die Vermögenssteuern in Österreich eingegangen.

Im vierten Kapitel werden die Anwendungsvoraussetzungen des Art 22 behandelt sowie die vorkommenden Begriffe des beweglichen und unbeweglichen Vermögens sowie der See- und Luftfahrtschiffen definiert.

Das fünfte Kapitel beschreibt die Abgrenzung des Geltungsbereiches des Art 22 des OECD-MA. Weiters beschäftigen sich Kapitel 6 bis 9 mit den vier Absätzen des Art. Kapitel 11 und 12 gehen dann auf Reservations (Vorbehalte) und offene Fragen (wie Diskussion um steuerliche Gleichbehandlung und Behandlung von Verlustabzügen) ein.

Bzgl Abs 4 wird auf konkrete Anwendungsfälle eingegangen und näher erläutert, welche Streitfragen bzw unterschiedliche Auslegungen vorherrschen.

2 Grundlegendes zu Vermögenssteuern

Das OECD-MA, welches die rechtliche Grundlage dieser Arbeit darstellt, erstreckt sich in sachlicher Hinsicht auf Steuern, die auf Einkommen und Vermögen erhoben werden.¹³

Art 2 Abs 2 des OECD-MA legt fest, was unter Einkommens- und Vermögenssteuern zu verstehen ist.¹⁴ Einkommens- und Vermögenssteuern umfassen demnach sämtliche Abgaben, die auf das Gesamteinkommen, das Gesamtvermögen oder auf einzelne Einkommens- oder Vermögensbestandteile erhoben werden.¹⁵ Dazu zählen auch Steuern auf Veräußerungsgewinne aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen, Lohnsummensteuern sowie Steuern auf Vermögenszuwächse.¹⁶ Eine Besteuerung kann an die Entstehung des Einkommens, dessen Verwendung oder den Bestand des Vermögens anknüpfen.¹⁷ Die Besteuerung anhand der Einkommensentstehung erfolgt durch die Einkommensteuer bei natürlichen Personen und die Körperschaftsteuer bei juristischen Personen. Hingegen spielt die Umsatzsteuer eine zentrale Rolle bei der Besteuerung der Einkommensverwendung. Während diese beiden Anknüpfungspunkte als Stromgrößen betrachtet werden, stellt das Vermögen im Gegensatz dazu eine Bestandsgröße dar.¹⁸

¹³ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 9.

¹⁴ Ebd.

¹⁵ Zimmermann/Henke/Broer, Finanzwissenschaft¹³ 109f.

¹⁶ OECD-MA 2017 Art 2.

¹⁷ Zimmermann/Henke/Broer, Finanzwissenschaft¹³ 109f.

¹⁸ Homburg, Allgemeine Steuerlehre⁶ 15f.

Die OECD unterscheidet somit verschiedene Steuerkategorien, darunter auch vermögensbezogene Steuern (property taxes). Diese umfassen sowohl Steuern auf den Vermögensbestand als auch auf den Vermögensübergang. Steuern auf den Vermögenszuwachs hingegen fallen nicht in diese Kategorie, sondern werden den Ertragsteuern (income taxes) zugeordnet.¹⁹

Abs 3 desselben Art führt beispielhaft die in den beiden Vertragsstaaten vom DBA erfassten Steuern auf.²⁰

Unter einer Vermögenssteuer versteht sich eine Steuer, die „aufgrund des Eigentums an bestimmten Vermögensposten oder -kategorien erhoben“ wird. Oft wird von Vermögenssteuern iZm Eigentum an einer Immobilie, einem Wertpapier oder einem Bankguthaben gesprochen. Als Bmgl wird idR der Wert des Vermögens abzüglich der Verbindlichkeiten herangezogen.²¹

Die Vermögensbesteuerung kann als Mittel zur Umverteilung von Wohlstand und zur Generierung staatlicher Einnahmen betrachtet werden.²² Im internationalen Kontext führt die unterschiedliche Handhabung dieser Steuerart oft zu steuerlichen Konflikten und Gestaltungsspielräumen für Steuerpflichtige.

Vermögenssteuern spielen im Vergleich zu Einkommens-, Gewinn- und Verbrauchsteuern eine deutlich geringere Rolle in Bezug auf das Steueraufkommen. Dennoch kann die Besteuerung von Vermögen im Einzelfall zu einer erheblichen finanziellen Belastung für den Steuerpflichtigen führen – insb dann, wenn die Steuer nicht aus den laufenden Erträgen gedeckt werden kann und deshalb auf das Vermögen selbst zurückgegriffen werden muss. IdR lässt sich eine maßvolle Vermögensbesteuerung jedoch aus den Erträgen des Vermögens finanzieren.²³

2.1 Definition Vermögen

Als Erstes ist zu klären, was unter Vermögen zu verstehen ist. Vermögen stellt grds eine Bestandsgröße dar, die die Gesamtheit aller ökonomischen Ressourcen umfasst, die einer Person oder einem Unternehmen gehören, einschließlich Immobilien, finanzieller Anlagen und anderer Vermögenswerte.²⁴

¹⁹ OECD, Revenue Statistics 2021: The Initial Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues, OECD Publishing, Paris https://www.oecd.org/en/publications/revenue-statistics-2021_6e87f932-en.html (abgefragt 17.02.2025).

²⁰ Ebd.

²¹ Blum/Riedl in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 37 Rz 38.

²² ifo Schnelldienst, Forderungen nach einer Vermögensteuer (2016), 5 ff.

²³ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 449.

²⁴ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 278.

Vermögen stellt eine Bestandsgröße dar, die unterschiedliche bewertete Güter umfassen kann, weshalb in der Finanzwissenschaft verschiedene Vermögensbegriffe existieren. Man unterscheidet ua Gesamtvermögen, Reinvermögen, Sachvermögen und Humankapital. Das Gesamtvermögen umfasst alle bewerteten Vermögensobjekte eines Wirtschaftssubjekts (eines Individuums oder Unternehmens), während beim Reinvermögen Verbindlichkeiten abgezogen werden.²⁵ Zum Gesamtvermögen gehören sowohl materielle Güter wie Immobilien, Maschinen, Fahrzeuge als auch immaterielle Güter wie Patente oder Finanzanlagen wie Aktien und Anleihen.

Zur Beurteilung der individuellen Vermögensposition ist entscheidend, inwieweit eine Person frei über ihr Vermögen verfügen kann. Dies ist bspw dann nicht gegeben, wenn das Vermögen Veräußerungsverboten, Nutzungseinschränkungen, fremden Mitbestimmungsrechten oder vergleichbaren Restriktionen unterliegt. Vermögen ohne tatsächliche Verfügungsmacht, wie etwa das frühere sog Volkseigentum in der DDR, beeinflusst die wirtschaftliche Position des Einzelnen nur schwer einschätzbar und wäre dementsprechend schwierig, in eine individuelle Vermögensrechnung aufzunehmen. Jedoch bedeutet eine eingeschränkte Verfügungsmacht – abgesehen von Extremfällen – nicht, dass eine Sache ihren Vermögenscharakter verliert. Vielmehr erfordert dies eine angemessene Korrektur ihres Wertansatzes, wodurch das Problem der eingeschränkten Verfügungsmacht zu einem zentralen Bewertungsaspekt wird.²⁶

Forderungen ggü anderen Wirtschaftssubjekten zählen unbestritten zum Vermögen, da sie auf eine Geldleistung oder zumindest einen in Geld bewertbaren Anspruch gerichtet sind. Hierzu gehören auch Ansprüche, für die zahlungspflichtige Unternehmen bilanziell RSt bilden (zB Lebensversicherungen, Pensionskassen, berufsständische Versorgungswerke, betriebliche Pensionsrst). Dagegen werden Ansprüche an die gesetzliche Rentenversicherung (GRV) sowie Versorgungsansprüche von Beamten zwar ebenfalls zum Versorgungsvermögen gezählt, aber häufig nicht berücksichtigt.²⁷

Für die Einbeziehung des Versorgungsvermögens spricht, dass die betroffenen Personen aufgrund ihrer Eigenbeiträge weniger sparen können und zugleich keine anderen Vermögenskomponenten für Notfälle aufbauen müssen. Ansprüche aus privaten Lebensversicherungen, die häufig von Selbständigen und Freiberuflern genutzt werden, werden

²⁵ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 278.

²⁶ Ebd, 278f.

²⁷ Ebd, 279.

traditionell in die Verteilungsanalyse einbezogen. Hingegen lassen sich Ansprüche an die GRV weder kapitalisieren noch frei übertragen, und ihre Höhe ist aufgrund des Umlageverfahrens unsicher sowie politisch abhängig. Zudem fehlt diesen Ansprüchen ein konkreter Bezug zu realen Vermögenswerten oder Verpflichtungen. Dennoch sollte aufgrund ihrer bedeutenden Sicherungsfunktion eine aussagekräftige Vermögensanalyse das Versorgungsvermögen berücksichtigen.²⁸

Sachvermögen gliedert sich in Grundvermögen (zB Immobilien) und Gebrauchsvermögen (zB Fahrzeuge, Haushaltsgeräte). Humankapital umfasst erlernte und erfahrungsbasierte Fähigkeiten, die zur Einkommenserzielung dienen, wird aber aufgrund der schwierigen Bewertung meist nicht in Vermögenssteuern einbezogen.²⁹

Sachvermögen wie Immobilien oder natürliche Ressourcen (zB Öl- und Grundwasservorkommen) sind national und international von verteilungspolitischem Interesse. Immobilienvermögen ist regelmäßig Gegenstand verschiedener verteilungspolitischer Maßnahmen. Gebrauchsgüter, bspw Fahrzeuge oder Unterhaltungselektronik, zählen ebenfalls zum Sachvermögen, wobei deren Einbeziehung in die Gesamtvermögensrechnung häufig pragmatisch entschieden wird. Immobilien zeichnen sich insb durch Wertstabilität und langfristige Wertsteigerungen aus. Ähnliche Eigenschaften können auch auf Edelmetalle, Kunstgegenstände und Sammlungen zutreffen. Gebrauchsgüter wiederum könnten indirekt als ertragbringend angesehen werden, da sie ersparte Ausgaben darstellen, etwa durch den Wegfall von Mietkosten.³⁰

Eine weitere Vermögenskategorie, das geistige Eigentum (wie Lizenzen und Patente), findet primär im Unternehmensvermögen Berücksichtigung.³¹

Humankapital, definiert als die Gesamtheit personengebundener durch Bildung, Ausbildung und Erfahrung entstandener ökonomisch verwertbarer Fähigkeiten, ist wirtschaftlich bedeutsam, jedoch nicht unmittelbar mit anderen Vermögensarten gleichzusetzen. Es ist weder veräußerbar noch von der Person trennbar, und seine Bewertung gestaltet sich schwierig. Bildungsrenditen sind hierfür ungeeignet, da sie nur durch zusätzlichen Arbeitseinsatz realisiert

²⁸ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 279.

²⁹ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² 278ff; Homburg, Allgemeine Steuerlehre⁶ 132ff.

³⁰ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 279f.

³¹ Ebd., 280.

werden können. Folglich bleibt Humankapital in den meisten empirischen Studien zur Vermögensverteilung unberücksichtigt.³²

Die Bedeutung des Vermögensbegriffs für Verteilungsfragen zeigt sich besonders deutlich bei der Behandlung des Versorgungsvermögens. Bei Berücksichtigung von gesetzlichen Rentenansprüchen und Beamtenpensionen ergibt sich eine wesentlich geringere Ungleichheit der Vermögensverteilung. Der Gini-Koeffizient reduziert sich bei Einbezug dieses Vermögens um etwa ein Viertel (von 0,785 auf 0,594). Demzufolge beeinflussen die gewählten Kriterien zur Einbeziehung sozialer Sicherungssysteme die gemessene Vermögensverteilung erheblich. Ein zu enger Vermögensbegriff, der allein auf Bewertungsproblemen basiert, wirft somit Fragen bzgl der zugrundeliegenden Gerechtigkeitskonzepte der Vermögensverteilungspolitik auf.³³

Diese Problematik wird im internationalen Vergleich deutlich sichtbar. Bspw gibt die Europäische Zentralbank (EZB) für Deutschland ein mittleres Haushaltsvermögen von 61.000 Euro an, wobei Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung und Beamtenversorgung unberücksichtigt bleiben. Im Euro-Raum liegt dieser Wert hingegen bei 104.000 Euro, was auf ein vergleichsweise niedriges privates Vermögen in Deutschland hindeutet.³⁴

2.2 Definition und Abgrenzung von Vermögenssteuern

Die Vermögenssteuer ist genauso wie bspw die Einkommens- und Körperschaftssteuer eine Subjektsteuer, dh sie wird durch personenbezogene Merkmale bestimmt.³⁵ Zu Vermögenssteuern zählen ua die Grundsteuern, die Abgaben von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie die Bodenwertabgaben und GrESt. Diese werden bspw in Österreich noch erhoben, obwohl grds die Vermögenssteuern abgeschafft wurden.³⁶ Andererseits existiert auch eine andere Form der Vermögenssteuer als Objektsteuer, die unabhängig von der Person und deren Einkommensverhältnissen auf bestimmte Vermögensgegenstände erhoben wird.³⁷

In Deutschland wären von den Vermögenssteuern insb die derzeit ausgesetzte Vermögenssteuer sowie die bis Ende 1997 erhobene Gewerbesteuer erfasst worden.³⁸

³² Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 280.

³³ Ebd, 280f.

³⁴ Ebd, 281.

³⁵ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 10.

³⁶ Achatz, Fachwörterbuch zum Steuerbuch (2013) 503.

³⁷ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 449.

³⁸ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 1.

Die mit Abstand wichtigste Form der Vermögensbesteuerung ist die Besteuerung von Immobilien. In Deutschland fällt darunter die Grundsteuer, die den Gemeinden zufließt. Diese haben auch das Recht, den Steuersatz selbst festzulegen. Diese Kombination aus kommunaler Ertragshoheit und lokaler Steuerautonomie ist typisch für die Immobilienbesteuerung – nicht nur in Deutschland, sondern auch in vielen anderen Ländern. Historisch betrachtet war übrigens jede Vermögenssteuer ursprünglich eine Form der Grundsteuer.³⁹

Trotz ihrer Bedeutung im System der Vermögensbesteuerung ist das Steueraufkommen in Deutschland im internationalen Vergleich eher gering.⁴⁰

Eine zweite Form der Vermögensbesteuerung betrifft Vermögensübertragungen, insb im Rahmen von Verkäufen. Hier ist zB in Deutschland die Grunderwerbsteuer relevant. International gibt es vergleichbare historische Vorläufer, wie etwa die sog „Stamp Duties“. Ebenfalls auf den Übergang von Vermögen zielt die Erbschaft- und Schenkungsteuer ab. Diese wird jedoch nicht als Objektsteuer klassifiziert, da sie idR das gesamte übertragende Vermögen einer Person umfasst.⁴¹

Während die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer in Deutschland noch über dem OECD-Durchschnitt liegen, spielen allgemeine persönliche Vermögenssteuern dort keine Rolle mehr. Die klassische Vermögenssteuer wird seit 1997 nicht mehr erhoben. Ausschlaggebend für ihre Abschaffung waren insb Probleme bei der Bewertung von Vermögen. Darüber hinaus wies die Steuer auch Abgrenzungsschwächen auf, da sie bestimmte Vermögensarten wie Kapitalvermögen stärker belastete, während andere – wie etwa Sozialversicherungsansprüche – unberücksichtigt blieben.⁴²

In der steuerrechtlichen Literatur werden Vermögenssteuern allgemein als Abgaben definiert, die Vermögenswerte als Steuergegenstand haben.⁴³ Somit wird der Begriff der Vermögenssteuer in der Wissenschaft speziell auf die Besteuerung des Vermögensbestands bezogen.

Die OECD-Definition vermögensbezogener Steuern ist einerseits weiter gefasst als die steuerrechtswissenschaftliche, da sie neben Steuern auf den Vermögensbestand auch solche auf

³⁹ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 449f.

⁴⁰ Ebd.

⁴¹ Ebd.

⁴² Ebd.

⁴³ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 901.

den Vermögensübergang einbezieht. Andererseits ist sie enger als die finanzwissenschaftliche Definition, die zusätzlich Steuern auf Vermögenszuwachs und Vermögensertrag dazu zählt.

Vermögenssteuern sind idR eine ergänzende Besteuerung zum Einkommen aus Vermögen. Daher dürfen solche Steuern grds nur von dem Staat erhoben werden, der auch das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus diesem Vermögen innehat. Da jedoch nicht alle Einkünfte ausschließlich in einem Staat besteuert werden, ist eine direkte Übertragung der Einkommensbesteuerungsregeln auf die Vermögensbesteuerung nicht möglich.⁴⁴

In Europa erheben nur wenige Länder eine allgemeine Vermögenssteuer, zB Spanien und Norwegen.⁴⁵ Auch die Schweiz ist eine der wenigen Industrienationen mit einer Vermögenssteuer, die von den Kantonen erhoben wird.⁴⁶ Viele andere Länder (zB Deutschland (1997), Österreich (1993)) haben die Vermögenssteuer abgeschafft, erheben aber noch Grundsteuern oder Erbschafts-/Schenkungssteuern. Frankreich hatte bis zum Jahr 2018 eine Vermögenssteuer, ersetzte sie aber durch eine Steuer, die lediglich auf das Immobilienvermögen abzielt.

Diese Steuern unterscheiden sich auch hinsichtlich ihrer Bmgl. Bmgl einer Grundsteuer ist meist der Wert des Grundstücks oder der Immobilie. Die Vermögenssteuer berechnet sich aus dem Gesamtvermögen einer Person abzüglich bestimmter Freibeträge oder Schulden. Die Bmgl einer Erbschaftssteuer ist der übertragene Vermögenswert, oft mit Freibeträgen und Steuerprogression. Unterschiedliche Bmgl erschweren die internationale Vergleichbarkeit sowie die Zuweisung der Besteuerungsrechte.

Innerhalb der Vermögenssteuern wird zwischen zwei Hauptkategorien unterschieden: Vermögenssteuern im weiteren Sinne und Vermögenssteuern im engeren Sinne. Erstere erfassen entweder das gesamte Vermögen oder einzelne Vermögensgegenstände (zB Grundvermögen). Die Vermögenssteuer im engeren Sinne hingegen bezieht sich ausschließlich auf eine Steuer, die das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen belastet, wie etwa die in Österreich 1993 abgeschaffte allgemeine Vermögensteuer (Nettovermögensteuer).⁴⁷

Zusätzlich wird zwischen echten (reellen) und unechten (nominellen) Vermögenssteuern differenziert, wobei die Art des Steuerzugriffs entscheidend ist.⁴⁸ Während echte

⁴⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1.

⁴⁵ <https://www.wko.at/oe/news/analyse-vermoegensteuer.pdf> (abgefragt 14.02.2025).

⁴⁶ Art 13 Abs 1 StHG.

⁴⁷ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 901.

⁴⁸ Ebd.

Vermögenssteuern direkt den Vermögensbestand belasten, beziehen sich unechte Vermögenssteuern auf die potenzielle Ertragsfähigkeit des Vermögens.⁴⁹ Die Abgrenzung erfolgt maßgeblich anhand der Höhe des Steuersatzes.⁵⁰ In Österreich erhobene Vermögenssteuern gelten aufgrund ihrer niedrigen Höhe überwiegend als unechte (nominelle) Vermögenssteuern.⁵¹

Die ökonomischen Auswirkungen von Vermögenssteuern sind umstritten, besonders bzgl. Standortattraktivität und Steuerwettbewerb zw. Staaten. Aus theoretischer Sicht stellt sich die Frage, inwiefern Vermögenssteuern dem Prinzip horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit entsprechen. Horizontale Gerechtigkeit fordert die gleichmäßige Besteuerung gleicher Vermögenslagen, vertikale Gerechtigkeit hingegen eine stärkere Belastung höherer Vermögen.⁵²

2.2.1 Zielsetzungen und Funktionen der Vermögensbesteuerung

Staaten streben idR danach, eine möglichst ausgewogene Verteilung des gesellschaftlichen Wohlstands zu erreichen. Eine allzu große Kluft zw. einkommensstarken und einkommensschwachen Bevölkerungsgruppen wird dabei häufig als gesellschaftlich problematisch angesehen, da sie soziale Spannungen verstärken und den gesellschaftlichen Zusammenhalt gefährden kann. Um dem entgegenzuwirken und Chancengleichheit zu fördern, bedienen sich Staaten verschiedener Maßnahmen der Verteilungspolitik. Ziel ist, durch steuerliche und sozialpolitische Instrumente eine gewisse Umverteilung zu erreichen und somit für mehr soziale Gerechtigkeit zu sorgen.

Die Vermögensverteilungspolitik kann entweder am vorhandenen Vermögen (Faktorausstattung) oder an der Vermögensbildung ansetzen. Dabei kommen unterschiedliche Instrumente zum Einsatz.⁵³

Die Umverteilung vorhandenen Vermögens kann auf verschiedene Weise erfolgen. Eine Möglichkeit besteht in der Erhebung von Vermögenssteuern, durch die ein Teil des bestehenden Vermögens abgeschöpft wird. Eine weitere Maßnahme ist die Enteignung, also die Überführung von Privateigentum in Staatseigentum, auch als „Sozialisierung“ bezeichnet. Umgekehrt kann auch die Privatisierung staatlichen Eigentums erfolgen, bei der öffentliches

⁴⁹ Achatz, Fachwörterbuch zum Steuerbuch (2013) 503.

⁵⁰ Gassmann, Probleme der Vermögensabgabe (1954) 8.

⁵¹ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 901.

⁵² OECD Tax Policy Studies, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018) 17 ff.

⁵³ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 284.

Vermögen in private Hände übergeht. Schließlich stellt auch die Besteuerung von Vermögensübertragungen, etwa im Rahmen von Erbschaften und Schenkungen, ein Instrument zur Umverteilung bestehenden Vermögens dar.⁵⁴

Darüber hinaus kann die Vermögensverteilungspolitik über die Gestaltung der Vermögensbildung selbst wirken. Hierzu zählen bspw Steuern auf Kapitalerträge und Vermögen, die das Ansammeln von Vermögen beeinflussen. Ebenso kann die Förderung des Sparens durch staatliche Anreize eine Rolle spielen. Nicht zuletzt zählt auch die Bildungspolitik zu den Instrumenten der Umverteilung über die Vermögensbildung, da sie die Grundlage für die Entstehung von Humankapital bildet.⁵⁵

Die Umverteilung des vorhandenen Vermögens kann etwa durch steuerliche Maßnahmen oder durch Änderungen bestehender Eigentumsrechte erfolgen. Bei der Umverteilung über Vermögensbildung spielt insb auch die Bildungspolitik eine Rolle, da durch sie – entsprechend volkswirtschaftlicher Begrifflichkeiten – Humankapital entsteht.⁵⁶

2.3 Unterschied zur Einkommen- und Körperschaftssteuer

Während im österreichischen Recht den Begriffen des Einkommens und Einkünfte unterschiedliche Bedeutungen beigemessen werden und dies auch klar definiert wird, beinhaltet das OECD-MA keine genaue Definition.⁵⁷

Der österreichischen Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, welches sich aus den sieben Einkunftsarten zusammensetzt.⁵⁸

Vermögenssteuern besteuern den Bestand an Vermögen und nicht die daraus resultierenden Erträge. Einkommenssteuern, hingegen, erfassen laufende Erträge wie Löhne, Zinsen oder Dividenden (s dazu bspw die sieben Einkunftsarten im österreichischen Steuerrecht). Körperschaftssteuer ist einfach eine weitere Form der Einkommensteuer, die speziell auf juristische Personen (Unternehmen) erhoben wird.

Während Einkommen- und Körperschaftssteuern die Leistungsfähigkeit anhand des jährlichen Zuflusses von Einkommen messen, setzen Vermögenssteuern bei der gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an, unabhängig von Erträgen.

⁵⁴ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 284.

⁵⁵ Ebd.

⁵⁶ Ebd.

⁵⁷ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 668.

⁵⁸ Ebd.

Weiters kann auch zwischen einmaligen und wiederkehrenden Vermögenssteuern unterschieden werden. Einmalige Vermögenssteuern werden in Ausnahmefällen erhoben, zB als Vermögensabgabe zur Finanzierung besonderer staatlicher Aufgaben (zB nach Kriegen oder Wirtschaftskrisen).⁵⁹

Dies ist bspw aufgrund der COVID-19-Krise in Argentinien passiert. Dort mussten die 12.000 reichsten Argentinier eine Sonderabgabe zahlen. Diese Maßnahme wurde „Millionärsteuer“ genannt, da sie jene betraf, die (unter Berücksichtigung des damaligen Wechselkurses umgerechnet) ein Gesamtvermögen von mehr als zwei Millionen Euro besaßen. Mit dem erhobenen Geld hat Argentinien daraufhin finanzielle Zuschüsse sowie Beihilfen für kleinere und mittlere Unternehmen sowie sozial benachteiligte Einwohner finanziert.⁶⁰

Ein ähnliches, bereits aber länger herliegendes Beispiel aus Österreich stammt aus dem Jahr 1948.⁶¹ Damals wurde eine einmalige (zum Stichtag 1. Jänner 1948) Vermögensabgabe erhoben. Die daraus erzielten Einnahmen dienten einerseits der Finanzierung von auszugebenden Bundesschuldverschreibungen und entstehenden Bundesschulbuchforderungen und andererseits währungsbezogenen Zwecken.⁶²

Wiederkehrende Vermögenssteuern werden hingegen regelmäßig (zB jährlich) auf das Vermögen erhoben (zB die in einigen Ländern (Spanien, Norwegen und Schweiz)⁶³ bestehende Vermögenssteuer oder die Grundsteuer).⁶⁴

2.4 Unterscheidung zw Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat

DBA dienen dazu, steuerliche Konflikte zw Staaten zu vermeiden, wenn eine Person oder ein Unternehmen grenzüberschreitende Einkünfte erzielt oder grenzüberschreitendes Vermögen besitzt.⁶⁵

Die DBA regeln, ob der Ansässigkeitsstaat oder der Quellenstaat besteuern darf. Der Quellenstaat ist der Staat, aus dem die Einkünfte stammen.⁶⁶ Dh, wenn eine natürliche oder eine juristische Person bspw eine Immobilie besitzt, die sie vermietet und dementsprechend

⁵⁹ R.Musgrave/P. Musgrave/Kullmer, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis⁶ 314f.

⁶⁰ <https://www.diepresse.com/5907697/die-12000-reichsten-argentinier-muessen-sonderabgabe-zahlen> (abgefragt 14.02.2025).

⁶¹ Bundesgesetz vom 7. Juli 1948 über die einmalige Abgabe vom Vermögen (Vermögensabgabegesetz), BGBl Nr. 166/1948.

⁶² Jabloner/Bailer-Galanda/Blimlinger/Graf/Knight/Mikolitzky/Perz/Sandgruber/Stuhlpfarrer/Teichova (Hrsg), Veröffentlichungen der Österreichischen Historikerkommission. Vermögensentzug während der NS-Zeit sowie Rückstellungen und Entschädigungen seit 1945 in Österreich (2004) 94 ff.

⁶³ <https://www.wko.at/oe/news/analyse-vermoegensteuer.pdf> (abgefragt 14.02.2025).

⁶⁴ R.Musgrave/P. Musgrave/Kullmer, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis⁶ 314f.

⁶⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), I-1.

⁶⁶ S. Korts/P. Korts/B. Korts, Grundlagen des Internationalen Steuerrechts, 5. Kapitel Doppelbesteuerungsabkommen.

Einkünfte aus der Vermietung erzielt, so ist der Staat, in dem diese Immobilie liegt, der Quellenstaat. Dies ergibt sich insb aus Art 6 Abs 1 des OECD-MA, wonach Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Staat besteuert werden dürfen, in dem das Vermögen liegt.⁶⁷

Der Ansässigkeitsstaat hingegen ist der Staat, in dem der Steuerpflichtige seinen (Wohn-)Sitz hat.⁶⁸ Das ist also jener Staat, wo er nach innerstaatlichem Recht als unbeschränkt steuerpflichtig gilt. Diese Definition ergibt sich aus Art 4 Abs 1 OECD-MA, der regelt, wenn eine Person als in einem Staat ansässig gilt.⁶⁹

IRd DBA wird idR festgelegt, welcher Staat das vorrangige Besteuerungsrecht hat und welcher Staat im Gegenzug eine Entlastung von der DB vornehmen muss – bspw durch Freistellung oder Anrechnung. In Bezug auf Immobilieneinkünfte sieht das OECD-MA vor, dass das Besteuerungsrecht primär dem Quellenstaat (also dem Belegenheitsstaat der Immobilie) zusteht, während der Ansässigkeitsstaat idR zur Vermeidung der DB verpflichtet ist.⁷⁰

Die Unterscheidung zw Quellen- und Ansässigkeitsstaat ist daher zentral für die Anwendung von DBA und beeinflusst maßgeblich die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte – insb bei Vermietung, Unternehmensgewinnen, Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren.

2.5 Grundlegende Prinzipien der Zuteilung von Besteuerungsrechten

Das internationale Steuerrecht basiert auf den Prinzipien des Quellenprinzips und des Ansässigkeitsprinzips.

Wenn sowohl der Ansässigkeitsstaat als auch der Quellenstaat ein Besteuerungsrecht hat, so gibt es grds zwei Methoden, die dabei helfen, die DB zu vermeiden: die Anrechnungsmethode und die Befreiungsmethode.⁷¹ Als Grundregel gilt weiters, dass unbewegliches Vermögen im Belegenheitsstaat besteuert wird, während bewegliches Vermögen meist im Ansässigkeitsstaat der Steuer unterliegt.

Während das Quellenprinzip die Besteuerung dort vorsieht, wo das Vermögen belegen ist, favorisiert das Ansässigkeitsprinzip die Besteuerung im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen. Diese divergierenden Ansätze sind oft Ursache für DB oder doppelte Nichtbesteuerung.

⁶⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), M-25.

⁶⁸ S. Korts/P. Korts/B. Korts, Grundlagen des Internationalen Steuerrechts, 5. Kapitel Doppelbesteuerungsabkommen.

⁶⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), M-15.

⁷⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), M-60 ff.

⁷¹ Heinrich, Steuerrecht (2019) 300.

2.5.1 Anrechnungsmethode

Bei der Anrechnungsmethode wird die ganze Steuer vom Ansässigkeitsstaat erhoben (also auch bspw die Steuer auf ausländische Einkünfte aus der Vermietung). Jedoch wird die Steuer, die bereits im Ausland entrichtet wurde, auf die inländische angerechnet. Diese Methode wird in einigen DBAs verankert (bspw DBA Österreich-Italien, DBA Österreich-USA, DBA Österreich-Vereinigtes Königreich etc), gilt aber auch bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.⁷²

Diese Methode wird auch Credit-Methode genannt und gilt sinngemäß auch für Vermögen. Der Ansässigkeitsstaat besteuert das gesamte Vermögen, rechnet aber die im anderen Staat gezahlte Steuer an. ZB zahlt eine Person mit Wohnsitz in Deutschland auf eine Immobilie in Frankreich eine Vermögensteuer. Deutschland rechnet diese Steuer auf die eigene Steuer an.

2.5.2 Befreiungsmethode

Bei der Befreiungsmethode wird der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat von der Steuer auf seine ausländischen Einkünfte befreit. Jedoch haben sie trotzdem eine Auswirkung auf die inländische Bmgl, da dafür das Welteinkommen eine Rolle spielt.⁷³ Das wird Progressionsvorbehalt genannt.

Diese Methode soll nun anhand eines Beispiels dargestellt werden.

Gegeben sei ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in Österreich, der in Österreich Einkünfte iHv EUR 50.000 erzielt, und im Ausland (angenommen Deutschland) iHv EUR 30.000. Angenommen sei weiters, dass der durchschnittliche Steuersatz in Österreich für Einkünfte iHv EUR 50.000 bei 25% liegt, und bei EUR 80.000 bei 30%. Dann wäre gem der Befreiungsmethode auf die ausländischen Einkünfte iHv EUR 30.000 in Österreich keine Steuer zu erheben, jedoch für die Berechnung der österreichischen Steuerlast wäre der Steuersatz von 30% heranzuziehen, da das Welteinkommen dann EUR 80.000 beträgt. Somit wäre in Österreich die Steuer iHv EUR 15.000 (= EUR 50.000 * 30%) zu erheben.⁷⁴

Der Ansässigkeitsstaat verzichtet somit auch auf die Besteuerung des Vermögens, wenn es im anderen Staat bereits besteuert wird. Diese Methode nennt sich alternativ „Freistellungsmethode“ oder „Exempt-Methode“. ZB wird eine Immobilie in Frankreich einer in Deutschland ansässigen Person nur in Frankreich besteuert, nicht im Ansässigkeitsstaat

⁷² Heinrich, Steuerrecht (2019) 300.

⁷³ Ebd.

⁷⁴ Ebd.

Deutschland. Diese Methode findet oft Anwendung, wenn das DBA die Besteuerung nach dem Belegenheitsprinzip vorsieht.

3 Internationale Besteuerung von Vermögen

3.1 Relevanz der Vermögensbesteuerung im internationalen Steuerrecht

Wenn eine Person in mehreren Staaten Vermögen besitzt, kann es dazu kommen, dass mehrere Staaten Besteuerungsansprüche erheben (zB Wohnsitzstaat und Belegenheitsstaat). Außerdem haben Staaten unterschiedliche Konzepte zur Besteuerung von Vermögen (zB Wohnsitzprinzip vs Quellenprinzip). Es kann dann zu DB kommen, wenn sich zwei Staaten nicht auf eine einheitliche Regelung einigen.

Da viele Staaten – einschließlich Österreich und Deutschland (seit dem 1. Jänner 1997) – keine Vermögensteuer erheben, hat Art 22 in der Praxis lediglich eine geringe Bedeutung. Ein Bsp für eine innerstaatliche Befreiung von der Vermögensteuer ist Frankreichs Regelung für unbewegliches Vermögen, das aufgrund von DBAs mit arabischen Staaten steuerbefreit ist.⁷⁵

3.2 Vermögenssteuern in Österreich

In Österreich unterliegen unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmen der Verpflichtung, den Gewinn ihres gesamten Unternehmens, einschließlich aller in- und ausländischen Betriebsstätten, zu ermitteln und in Österreich zu versteuern.⁷⁶ Dasselbe gilt nicht hinsichtlich der Besteuerung des Vermögens, denn eine allgemeine Vermögensteuer wurde abgeschafft (s dazu vorhergehende Kapitel).

Grenzüberschreitend tätige Unternehmen, die aufgrund der in § 1 Abs 2 EStG für natürliche Personen bzw § 1 Abs 2 KStG für juristische Personen festgelegten Anknüpfungsmerkmale (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz, Ort der Geschäftsleitung) in Österreich mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig sind, können auch in anderen Staaten steuerpflichtig werden und dadurch einer DB unterliegen.⁷⁷

In nahezu allen Staaten der Welt (mit Ausnahme klassischer Steueroasen) unterliegen Steuerausländer – meist nach dem Territorialprinzip – mit ihren im Inland erzielten Einkünften der beschränkten Steuerpflicht. Dies gilt auch für Österreich, wo gem §§ 98 ff iVm § 21 Abs 1 Z 1 KStG bestimmte inländische Einkünfte natürlicher und juristischer Personen steuerpflichtig

⁷⁵ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2.

⁷⁶ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 4.

⁷⁷ Ebd.

sind. Erfasst der Ansässigkeitsstaat nach dem Welteinkommensprinzip zusätzlich die im Quellenstaat erzielten und dort bereits besteuerten Einkünfte, führt dies zwangsläufig zu einer DB.⁷⁸

Die österreichischen DBA wenden hauptsächlich die Befreiungsmethode (wie im Kapitel 2.4.2), zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, an.⁷⁹

Seit 1994 werden in Österreich die Erbschafts- und die Vermögenssteuer nicht mehr erhoben. Jedoch gibt es trotzdem in den von Österreich abgeschlossenen DBAs eine zum Art 22 (der die Besteuerung von Vermögen behandelt) äquivalente Regelung, da einerseits eine spätere Wiedereinführung von Vermögenssteuern nicht ausgeschlossen werden kann und andererseits es sein kann, dass der zweite vom DBA betroffene Staat die Vermögenssteuer sehr wohl erhebt.⁸⁰

Zudem gab es in Österreich im Bereich der Vermögenssteuern einst eine Gewerbekapitalsteuer, die seit 1986 nicht mehr erhoben wird.⁸¹ Im Folgenden werden die noch geltenden Arten der Vermögenssteuer sowie die abgeschafften Versionen davon näher erläutert.

3.2.1 Grundsteuer

Die Grundsteuer wird in der Steuerrechtswissenschaft als „unechte Substanzsteuer“⁸² bzw. „unechte (nominale) Vermögensteuer“ bezeichnet.⁸³ Sie basiert auf der potenziellen Ertragskraft des Grundbesitzes (Sollertrag), sodass die Steuer aus den Grundstückserträgen bestritten werden soll, jedoch auch ertragslose Grundstücke der Besteuerung unterliegen.⁸⁴ Als Real- bzw. Objektsteuer knüpft sie ausschließlich an den Steuergegenstand an, ohne die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners zu berücksichtigen.⁸⁵

Rechtsgrundlage in Österreich bildet das Grundsteuergesetz 1955 (GrStG), ergänzt durch das Bewertungsgesetz (BewG) zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage.⁸⁶ Steuerpflichtig ist inländischer Grundbesitz gem. BewG, der unterteilt wird in: Grundsteuer A (Land- und

⁷⁸ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 4.

⁷⁹ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 13.

⁸⁰ Ebd. 915.

⁸¹ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 901.

⁸² Ebd. Rz 902.

⁸³ Hörtnagl-Seidner, Die Grundsteuer auf dem Prüfstand (2019) 47.

⁸⁴ Ebd.

⁸⁵ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 902.

⁸⁶ Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Grundsteuer (Grundsteuergesetz 1955 – GrStG 1955). StF: BGBl. Nr. 149/1955; Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Bewertung von Vermögensschaften (Bewertungsgesetz 1955 – BewG. 1955) StF: BGBl. Nr. 148/1955 idF BGBl. Nr. 231/1955.

forstwirtschaftliches Vermögen) und Grundsteuer B (Grundvermögen und Betriebsgrundstücke).⁸⁷

Der Steuergegenstand gem § 1 Abs 2 GrStG umfasst land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie Grundstücke. Die Steuerbmgl wird anhand des Einheitswertes gem den Bestimmungen des BewG ermittelt.⁸⁸

Es bestehen sowohl bundesweite Dauerbefreiungen (§ 2 ff GrStG) als auch befristete Befreiungen auf Länderebene. Dauerhafte Steuerbefreiungen gelten ua für Grundstücke gemeinnütziger Körperschaften, Kirchen oder Sportvereine, sofern diese für begünstigte Zwecke genutzt werden.⁸⁹

3.2.2 Bodenwertabgabe

Die Bodenwertabgabe ist eine zusätzliche Grundsteuer auf unbebaute, für Bauzwecke geeignete Grundstücke. Rechtsgrundlage bildet das Bodenwertabgabegesetz 1960.⁹⁰ Steuergegenstand sind unbebaute Grundstücke gem § 55 BewG sowie Betriebsgrundstücke. Bauerwartungsland, das als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens gilt, ist von der Bodenwertabgabe ausgenommen.⁹¹

Das Ziel dieser Abgabe ist die Mobilisierung von Bauland, doch aufgrund der geringen Steuerbelastung (1% des Einheitswerts mit einem Freibetrag von 14.600 €) wird kein ausreichender Angebotsdruck auf Grundstückseigentümer ausgeübt. In ihrer aktuellen Ausgestaltung verfehlt die Abgabe daher weitgehend ihren Zweck.⁹²

3.2.3 Abgabe und Beiträge von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

Diese Abgabe wurde als Ersatz für die vom VfGH als verfassungswidrig aufgehobenen „Zuschläge zur Grundsteuer“ gem dem landwirtschaftlichen Zuschussrentenversicherungsgesetz eingeführt. Steuergegenstand sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe gem BewG sowie nachhaltig land- und forstwirtschaftlich genutzte unbebaute Grundstücke. Die Bmgl unterscheidet sich je nach Grundstücksart: Bei

⁸⁷ Hörtnagl-Seidner, Die Grundsteuer auf dem Prüfstand (2019) 47.

⁸⁸ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 906.

⁸⁹ Ebd Rz 904.

⁹⁰ Bundesgesetz vom 15. Dezember 1960 über eine Abgabe vom Bodenwert bei unbebauten Grundstücken und über eine Änderung des Einkommensteuergesetzes 1953 zur stärkeren Erfassung des Wertzuwachses bei Grundstücksveräußerungen (Bodenwertabgabegesetz – BWAG). StF: BGBl. Nr. 285/1960.

⁹¹ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 909 f.

⁹² Hörtnagl-Seidner, Die Grundsteuer auf dem Prüfstand (2019) 51.

land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gilt der Messbetrag der Grundsteuer; bei unbebauten Grundstücken wird ein gesonderter Messwert ermittelt.⁹³

Zusätzlich existieren Beiträge von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, deren Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage mit der Abgabe für land- und forstwirtschaftliche Betriebe identisch sind.⁹⁴

3.2.4 GrESt

Die GrESt erfasst sowohl den entgeltlichen als auch unentgeltlichen Erwerb von inländischen Grundstücken.⁹⁵ Sie zählt zu den Rechtsverkehrssteuern, da sie an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft.⁹⁶ Rechtsgrundlage ist das Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG)⁹⁷, das 2015 umfassend reformiert wurde.

Die Steuerpflicht entsteht bereits mit dem Verpflichtungsgeschäft, also dem Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung des Eigentums begründet.⁹⁸ Die Eintragung ins Grundbuch ist dagegen für die Steuerpflicht nicht entscheidend.⁹⁹

Gem § 1 GrEStG lösen verschiedene Erwerbsvorgänge die Steuerpflicht aus. Dazu zählen Haupttatbestände gem § 1 Abs 1 GrEStG (Kaufverträge und sonstige Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen; Eigentumserwerb ohne vorausgehendes Rechtsgeschäft wie zB Erbschaft; Abtretungsgeschäfte) und Ergänzungstatbestände (Erwerb der Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs 2 GrEStG; Anteilsübertragung bei Personengesellschaften nach § 1 Abs 2a GrEStG; Anteilsvereinigung gem § 1 Abs 3 GrEStG).¹⁰⁰

§ 3 GrEStG sieht verschiedene Steuerbefreiungen vor. Dazu gehören der Erwerb von Grundstücken mit einem Wert unter 1.100 € sowie der Freibetrag von 900.000 € bei un- oder teilentgeltlicher Betriebsübergabe.¹⁰¹

⁹³ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 911.

⁹⁴ Ebd Rz 912.

⁹⁵ Ehrke-Rabel, elements Steuerrecht⁴ 395.

⁹⁶ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 991.

⁹⁷ BGBl 1987 idF BGBl I 2019/104.

⁹⁸ Ehrke-Rabel, elements Steuerrecht⁴ 395.

⁹⁹ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 993.

¹⁰⁰ Ebd Rz 1012 f.

¹⁰¹ Ebd.

Die Bmgl ist grds die Gegenleistung (§ 4 Abs 1 GrEStG), also der Kaufpreis (§ 5 GrEStG), Falls kein Kaufpreis vorliegt oder dieser unter dem Grundstückswert liegt, wird der Grundstückswert gem der Grundstückswertverordnung 2016 (GrWV¹⁰²) herangezogen.¹⁰³

Die Höhe des Steuersatzes richtet sich nach der Art des Erwerbs.¹⁰⁴ Beim unentgeltlichen Erwerb kommt der progressive Steuersatz nach § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG zur Anwendung: 0,5% für die ersten 250.000 €, 2% für die nächsten 150.000 € und 3,5% für alle weiteren Beträge.¹⁰⁵ Beim entgeltlichen Erwerb beträgt der Steuersatz 3,5% der Bmgl. Ein entgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn die Gegenleistung mehr als 70% des Grundstückswerts beträgt.¹⁰⁶ Einen Grenzfall stellt ein teilentgeltlicher Erwerb dar. Wenn die Gegenleistung zwischen 30% und 70% des Grundstückswerts liegt, werden die tatsächliche Gegenleistung mit 3,5% besteuert und der Unterschiedsbetrag zum Grundstückswert unterliegt dem progressiven Steuersatz des § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG.¹⁰⁷

3.2.5 Allgemeine Vermögensteuer (aufgehoben)

Die allgemeine Vermögensteuer, die in Österreich bis 1994 erhoben wurde, war als Personensteuer ausgestaltet und orientierte sich an der persönlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen. Maßgeblich für die Besteuerung war der Vermögensbestand zu einem bestimmten Zeitpunkt, wodurch die Steuer als Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit diente.¹⁰⁸

Obwohl die Vermögenssubstanz nicht direkt besteuert wurde – da die Steuer aus den Erträgen des Vermögens gezahlt werden konnte -, unterlagen dennoch auch ertraglose Vermögenswerte (zB Kunstgegenstände) der Steuerpflicht.¹⁰⁹ Dadurch wurde nicht der tatsächliche Ertrag, sondern die potenzielle Ertragskraft des Vermögens besteuert. Die Vermögensteuer wurde daher als unechte (nominelle) Vermögensteuer eingestuft.¹¹⁰

Der Vermögensteuer unterlagen natürliche Personen, sofern sie einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatten (unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs 1 Z 1

¹⁰² Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung – GrWV), BGBl II 442/2015.

¹⁰³ *Ehrke-Rabel*, *elements Steuerrecht*⁴ 397.

¹⁰⁴ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht* II⁸ Rz 1034.

¹⁰⁵ Ebd Rz 1035.

¹⁰⁶ *Ehrke-Rabel*, *elements Steuerrecht*⁴ 399.

¹⁰⁷ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht* II⁸ Rz 1037.

¹⁰⁸ *Loukota/Nolz/Wiesner*, *Österreichs Steuern: Eine Übersicht über die wichtigsten Steuern* (1983) 893.

¹⁰⁹ *Doralt/Ruppe*, *Grundriß des österreichischen Steuerrechts* II² (1988) 44.

¹¹⁰ *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht* II⁸ Rz 901.

VStG), und juristische Personen, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hatten (§ 1 Abs 1 Z 2 VStG).

Die Steuerpflicht erstreckte sich nicht auf das gesamte zivilrechtliche Vermögen. Vielmehr bestimmte das Bewertungsgesetz (BewG) die steuerpflichtige Bmgl.¹¹¹ Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen war das gesamte Vermögen gem § 76 BewG und bei beschränkt Steuerpflichtigen beinhaltete sie lediglich das Inlandsvermögen nach § 79 BewG, das sich aus Folgendem zusammensetzte: inländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, inländischem Grundvermögen sowie inländischem Betriebsvermögen abzüglich der damit verbundenen Schulden und Lasten.¹¹²

Das Gesamtvermögen wurde als Summe aller aktiven Wirtschaftsgüter (Rohvermögen) berechnet, abzüglich Schulden und weiterer Abzüge gem § 77 BewG.

Der Steuertarif betrug 1% des steuerpflichtigen Vermögens, war also proportional ausgestaltet. Allerdings führte die Berücksichtigung von Freibeträgen (zB für Kinder gem § 5 VStG) zu einer indirekten Progression bei natürlichen Personen.¹¹³

Für juristische Personen gab es zusätzlich das Erbschaftssteueräquivalent, geregelt im ErbStÄquG.¹¹⁴ Dieses wurde erhoben, weil juristische Personen nicht der Erbschaftssteuer unterlagen. Die Steuer wird gem des Gesamtvermögens (bei unbeschränkter Steuerpflicht) bzw des Inlandsvermögens (bei beschränkter Steuerpflicht) bemessen. Der Steuersatz lag bei 0,5%, wobei eine Freigrenze von 150.000 Schilling galt.¹¹⁵

3.2.6 Erbschafts- und Schenkungssteuer (aufgehoben)

Die Erbschaftssteuer erfasst den unentgeltlichen Vermögensübergang und kann als Nachlasssteuer (die den Nachlass selbst besteuert) oder als Erbanfallsteuer (die Bereicherung des Erben besteuert) ausgestaltet sein. In Österreich galt bis zu ihrer Abschaffung die Erbanfallsteuer.¹¹⁶

Ein wesentliches Ziel der Erbschaftssteuer war die Umverteilung von Vermögen, um durch vererbtes Kapital entstehende Startungleichheiten in der Wirtschaft zu verringern.¹¹⁷ Im

¹¹¹ Loukota/Nolz/Wiesner, Österreichs Steuern: Eine Übersicht über die wichtigsten Steuern (1983) 893.

¹¹² Ebd 890 f.

¹¹³ Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II² (1988) 49.

¹¹⁴ Erbschaftssteueräquivalentgesetz BGBl 1960/286 idF 1988/402.

¹¹⁵ Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II² (1988) 49.

¹¹⁶ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 103.

¹¹⁷ Doralt, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz. Kurzkommentar (2000) Einleitung Tz 9.

Gegensatz zur Einkommensteuer, die den Ertrag besteuert, erfasst die Erbschaftssteuer das Vermögen, das durch den Erbvorgang auf den Erben übergeht.¹¹⁸

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird traditionell den Verkehrssteuern zugeordnet, da sie an zivilrechtliche Vorgänge anknüpft. Nach einer anderen Auffassung stellt sie jedoch eine Vermögensteuer dar, weil sie zu einem bestimmten Zeitpunkt das Vermögen des Erblassers mindert.¹¹⁹

Gem § 2 ErbStG unterlagen folgende Erwerbsvorgänge der Steuerpflicht: Erwerb von Todes wegen (Erbanfall, Vermächtnis, Pflichtteilsanspruch und Schenkung auf den Todesfall), Schenkungen unter Lebenden gem § 3 ErbStG sowie Zweckzuwendungen gem § 4 ErbStG.¹²⁰

Die Steuerpflicht umfasste unbeschränkte Steuerpflicht für natürliche und juristische Personen mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz/Geschäftsleitung im Inland und unbeschränkte Steuerpflicht für inländisches Betriebs-, Grund- und land- und forstwirtschaftliches Vermögen, wenn der Erwerber im Ausland ansässig war.¹²¹

Der Steuertarif war progressiv und richtete sich nach der Höhe des Erwerbs und dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser und Erwerber.

Es gab fünf Steuerklassen, mit Steuersätzen zwischen 2% (bis € 7.300 in Klasse I) und 60% (über € 4.380.000 in Klasse V).

Das ErbStG sah mehrere Befreiungen und Vergünstigungen wie übliche Gelegenheitsgeschenke, Hausrat (betragsmäßig unbegrenzt), sonstige bewegliche körperliche Gegenstände bis zu € 1.460, Freibeträge in den Steuerklassen I und II (jeweils € 2.200) sowie Kapitalvermögen wie Bankeinlagen und Forderungswertpapiere aufgrund des Endbesteuerungsgesetzes steuerfrei vor.¹²²

Die Bmgl wurde nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelt. Als Grundsatz wird der gemeine Wert als Bmgl herangezogen (entspricht dem erzielbaren Verkaufspreis). Als Ausnahmen gelten jedoch land- und forstwirtschaftliches Vermögen sowie inländische Betriebsgrundstücke (dreifacher Einheitswert), sonstiges Betriebsvermögen (Teilwert) und Wertpapiere und Kapitalanteile (Kurswert).¹²³

¹¹⁸ Doralt, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz. Kurzkommentar (2000) Einleitung Tz 26f.

¹¹⁹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 104.

¹²⁰ Ebd Rz 106 ff.

¹²¹ Ebd Rz 119.

¹²² Ebd Rz 105, 128.

¹²³ Ebd Rz 142.

Nach § 31 Abs 1 iVm § 9 BewG (Deutschland) war ausländisches Sachvermögen unbeschränkt Steuerpflichtiger – dazu zählen land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen sowie Betriebsvermögen – bis zur Aussetzung der deutschen Vermögenssteuer mit dem gemeinen Wert anzusetzen.¹²⁴

Gem § 9 Abs 2 BewG (Deutschland) entspricht der gemeine Wert dem Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung erzielt werden könnte. Da sich § 31 BewG (Deutschland) für die Definition von Betriebsvermögen auf § 95 BewG (Deutschland) bezieht, galten für inländisches und ausländisches Betriebsvermögen im Wesentlichen identische Bewertungsgrundsätze.¹²⁵

Anders verhielt es sich allerdings bei ausländischen Vermögensgegenständen, insb bei Grundstücken im Ausland. Hier kam es zu deutlichen Bewertungsunterschieden iVz ähnlichen inländischen Vermögensobjekten. Beim gemeinen Wert wurde das ausländische Vermögen in vielen Fällen höher bewertet als vergleichbares inländisches Vermögen.¹²⁶

3.3 Stellungnahmen der OECD zur Vermögensbesteuerung

Die OECD hat keine ausdrückliche Empfehlung zur Einführung von Vermögenssteuern, erkennt aber an, dass sie eine Rolle zur Steigerung der Steuerprogression spielen können.¹²⁷

Nach Auffassung der OECD dienen Vermögenssteuern grds als Ergänzung zur Besteuerung der Einkünfte aus Vermögen. Daher sollte das Besteuerungsrecht für das Vermögen dem Vertragsstaat zugewiesen werden, dem auch das Recht zur Besteuerung der daraus resultierenden Einkünfte zusteht.¹²⁸

In Berichten zur Steuerpolitik hat die OECD Vermögenssteuern als potenzielles Mittel zur Reduzierung von Ungleichheit erwähnt.¹²⁹ Die OECD betont die Bedeutung der internationalen Abstimmung, um DB zu vermeiden.¹³⁰

Steuerwettbewerb zwischen Staaten kann zur Erosion der Vermögensbesteuerung führen. Eine einheitlichere Regelung zur Besteuerung grenzüberschreitenden Vermögens wäre notwendig, um Steuerkonflikte zu reduzieren.¹³¹

¹²⁴ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 12.

¹²⁵ Ebd.

¹²⁶ Ebd.

¹²⁷ Bach, „Reichensteuer“ – Diskussion: Hintergrund und Perspektiven, DIW Roundup 16, 7.

¹²⁸ Wurm in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA² (2019), Art 22 Rz 2.

¹²⁹ OECD, Mehr Ungleichheit trotz Wachstum? (2008), 100 ff.

¹³⁰ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), I-1.

¹³¹ Wissenschaftlicher Beirat beim BM der Finanzen, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, 7 ff.

4 Anwendungsvoraussetzungen des Art 22 des OECD-MA und Begriffsdefinition

In diesem Kapitel wird Grundlegendes betreffend den Art 22 des OECD-MA dargestellt, sowie dessen Anwendungsvoraussetzungen.

4.1 Art 22 des OECD-MA im Allgemeinen

Am 11. Juli 2017 veröffentlichte der OECD-Ausschuss für Steuerfragen den Entwurf zur Aktualisierung des OECD-MA 2017 sowie den dazugehörigen Kommentar. Diese Version ist bis heute die aktuelle.¹³²

Das OECD-MA legt zunächst den persönlichen und anschließend den sachlichen Geltungsbereich fest. Eine Anwendung des Abkommens ist jedoch erst möglich, wenn der räumliche, sachliche, persönliche und zeitliche Geltungsbereich eröffnet ist. Anschließend werden in den Art 3 ff OECD-MA die relevanten Begriffsbestimmungen definiert.¹³³

Die Art 6 bis 22 des OECD-MA stellen die sogenannten Verteilungsnormen bzw. Zuteilungsregeln dar (dh sie entscheiden darüber, ob der Quellenstaat besteuern darf und wenn ja, in welchem Umfang).¹³⁴ Diese betreffen ua Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, Unternehmensgewinne, Gewinne aus der See-, Binnen- und Luftfahrt sowie Einkünfte aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Zudem regeln sie die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen, Einkünften aus unselbständiger Arbeit, künstlerischer und sportlicher Tätigkeit, Ruhegehältern, Einkünften aus dem öffentlichen Dienst, von Studenten und sonstigen Einkünften. Da die Verteilungsnormen nicht zwingend das Besteuerungsrecht eines Staates einschränken, erfolgt dies erst durch die sogenannten Methodenartikel.¹³⁵ Je nach Einkunftsart wird eine DB entweder durch die Befreiungsmethode oder die Anrechnungsmethode vermieden.

Die in den Art 6 bis 21 geregelten Steuerarten unterscheiden sich in ihrer Systematik und Zielrichtung grundlegend von den Vermögenssteuern nach Art 22. Aus diesem strukturellen Unterschied ergibt sich, dass Art 22 nicht in einem Konkurrenzverhältnis zu den übrigen Vorschriften des OECD-MA steht.¹³⁶

¹³² Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2017 450.

¹³³ Haase, Steuerrecht Rz 586.

¹³⁴ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 19, 541.

¹³⁵ Lang, Einführung² Rz 185.

¹³⁶ Tcherniacki in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 13.

Art 22 OECD-MA regelt die Besteuerung des Vermögens bzw die Zuweisung von Besteuerungsrechten für Vermögenssteuern, also für sog Substanzsteuern, für verschiedene Arten von Vermögen.¹³⁷

Einige DBA enthalten klare Zuweisungsregeln für verschiedene Vermögensarten (zB Immobilien, Unternehmensvermögen und Finanzanlagen). Diese helfen, Konflikte zwischen Belegenheits- und Ansässigkeitsstaat zu vermeiden.

In den meisten Fällen wird das Besteuerungsrecht dem Belegenheitsstaat zugewiesen, insb bei unbeweglichem Vermögen. Ziel dieser Regelung ist es, Konflikte zw Staaten zu vermeiden und eine faire Verteilung der Steuereinnahmen sicherzustellen.¹³⁸

4.2 Art 22 OECD-MA: Wortlaut und systematische Einordnung

Das OECD-MA enthält sieben Abschnitte, die mit römischen Ziffern durchnummeriert sind. Der Art 22 befindet sich als einziger Art im „Abschnitt IV. Besteuerung des Vermögens“ und trägt den Titel „Art 22. Vermögen“ und lautet wörtlich folgendermaßen:

- (1) *„Unbewegliches Vermögen iSd Art 6, das einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gehört und im anderen Vertragsstaat liegt, kann im anderen Staat besteuert werden.*
- (2) *Bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, kann im anderen Staat besteuert werden.*
- (3) *Seeschiffe oder Luftfahrzeuge, die von einem Unternehmen eines Vertragsstaates im internationalen Verkehr betrieben werden, oder bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Seeschiffe oder Luftfahrzeuge dient, können nur in diesem Staat besteuert werden.*
- (4) *Alle anderen Vermögensteile einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person können nur in diesem Staat besteuert werden.“*

Während sich die vorhergehenden Art 6 bis 21 (die ebenfalls Verteilungsnormen darstellen) auseinandersetzen, gibt es bei Art 22 eine klare Abgrenzung dazu, da er sich mit Vermögen beschäftigt.

Der Art listet zunächst Vermögenswerte auf, die im Staat ihrer Belegenheit besteuert werden dürfen: unbewegliches Vermögen gem Abs 1 (dies betrifft Immobilien gem Art 6 OECD-MA, die einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person gehören) und bewegliches Betriebsvermögen gem Abs 2 (dazu zählen bewegliche Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte gehören, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im

¹³⁷ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 543; Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 1.

¹³⁸ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(6)-1, C(22)-1.

anderen Vertragsstaat unterhält).¹³⁹ Die Formulierung des Art 22 stellt zudem klar, dass sich die Regelung nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte bezieht.¹⁴⁰

4.3 Historische Entwicklung von Art 22

Nach dem Ersten Weltkrieg wurde erstmals ein internationales Netzwerk von Steuerabkommen geschaffen, beginnend mit dem ersten DBA des Deutschen Reiches mit Italien 1925. Bereits 1923 untersuchte der Völkerbund die steuerlichen Auswirkungen zusätzlicher Anknüpfungspunkte, die zur Doppelbesteuerung führten, und schlug vor, diese durch ein internationales MA zu beheben, wobei die Wohnsitzbesteuerung als Grundprinzip festgelegt wurde. Eine Expertengruppe aus sieben europäischen Staaten erarbeitete 1925 konkrete Vorschläge, die dem Quellenstaat nur dann Besteuerungsrechte zubilligten, wenn unbewegliches Vermögen oder Betriebsstätten im Spiel waren. Auf dieser Grundlage veröffentlichte der Völkerbund 1927 ein bilaterales MA zur Vermeidung von DB.¹⁴¹

Historisch betrachtet hat Art 22 OECD-MA bedeutende Veränderungen erfahren. Ursprünglich stärker an britischen Steuerprinzipien orientiert, wurden über Jahrzehnte hinweg Anpassungen vorgenommen, um auf internationale Entwicklungen und Herausforderungen zu reagieren.¹⁴²

Im Laufe der vergangenen Jahre gab es mehrere Anpassungen und Adaptierungen des gesamten OECD-MA, aber auch speziell des Art 22. Wichtige historische Änderungen betreffen etwa die Einführung klarer Regelungen zur Betriebsstätte oder zur Besteuerung von Schiffen und Luftfahrzeugen, deren Hintergründe und Folgen genauer beleuchtet werden sollten.¹⁴³

Bspw. handelt Abs 3 von Seeschiffen und Luftfahrzeugen. Früher waren auch die sog. Binnenschiffe davon umfasst. Seit der Aktualisierung, im Jahr 2017, ist dies jedoch nicht mehr der Fall.¹⁴⁴

Bis zur Änderung des OECD-MA, im Jahr 2000, umfasste Art 22 Abs 2 auch das Vermögen fester Einrichtungen im Quellenstaat. Diese Regelung wurde mit der Abschaffung von Art 14 obsolet.¹⁴⁵

¹³⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1.

¹⁴⁰ Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA – Kommentar⁵, Rn 2a.

¹⁴¹ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 25.

¹⁴² Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA – Kommentar⁵, Rn 2a; Cleave in Lang/Reime (Hrsg.), The History of Double Taxation Conventions in the Pre-BEPS Era (2021) 537ff, 19ff.

¹⁴³ Cleave in Lang/Reime (Hrsg.), The History of Double Taxation Conventions in the Pre-BEPS Era (2021), 19ff.

¹⁴⁴ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg.), Internationales Steuerrecht² (2018) 917.

¹⁴⁵ Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA – Kommentar⁵, Rn 4.

Mit der Änderung des MA, im Jahr 2017, wurde zudem die Besteuerung von Schiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr neu geregelt. Während diese zuvor ausschließlich im Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung besteuert wurden, erfolgt die Besteuerung nun im Staat, von dem aus das Unternehmen betrieben wird.¹⁴⁶

Hinsichtlich des Wortlauts von Art 22 (Versionen vor 2017) bestehen zw den Fassungen des OECD-MA aus den Jahren 1963, 1977, 1992 und ab 2000 keine weiteren (bis auf die bereits erwähnten) in der Praxis relevanten Unterschiede. Die vorgenommenen Änderungen beschränken sich im Wesentlichen auf die Bereinigung unklarer Formulierungen, wie sie insb in der Fassung von 1963 noch enthalten waren.¹⁴⁷

4.4 Anwendungsvoraussetzungen

Das OECD-MA sieht vor, dass erstmals ein DBA zwischen den in Frage kommenden Ländern anwendbar ist (in persönlicher und in sachlicher Hinsicht), um angewendet zu werden.¹⁴⁸ Hingegen, damit eine (natürliche oder juristische) Person ein DBA in Anspruch nehmen kann, muss sie in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sein (Art 1 OECD-MA).¹⁴⁹ Art 1 OECD-MA legt den persönlichen Anwendungsbereich fest und erfasst dabei Personen unabhängig von ihrer Staatsbürgerschaft.¹⁵⁰ Das Abkommen gilt sowohl für natürliche als auch juristische Personen. Gem Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA umfasst der Begriff „Personen“ natürliche Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen. Während Personenvereinigungen Personengesellschaften bezeichnen, werden unter Gesellschaften iSd Art 3 Abs 1 lit b OECD-MA juristische Personen verstanden.¹⁵¹

Art 4 OECD-MA definiert die Ansässigkeit. Nach Art 4 Abs 1 OECD-MA gilt als ansässig, wer nach nationalem Recht, aufgrund von Wohnsitz, ständigem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder ähnlichen Kriterien, steuerpflichtig ist. Auch der Staat selbst und anerkannte Pensionsfonds fallen darunter. Damit setzt Art 4 Abs 1 OECD-MA grds die unbeschränkte Steuerpflicht voraus.¹⁵² Personen, die nur mit bestimmten Einkünften oder Vermögen in einem Staat steuerpflichtig sind, gelten hingegen nicht als ansässig. Beschränkt steuerpflichtige Personen sind lt dem zweiten Satz also hingegen ausdrücklich vom Anwendungsbereich des

¹⁴⁶ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 4a.

¹⁴⁷ Tcherveniachki in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 12.

¹⁴⁸ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 25; Lang, Verteilungsnormen, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung: DBA (2015) Rz 4.

¹⁴⁹ Lang, Verteilungsnormen, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung: DBA (2015) Rz 4.

¹⁵⁰ Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg.), Doppelbesteuerung² (2010) Art 1 Rz 1 OECD-Musterkommentar.

¹⁵¹ Haase, Steuerrecht Rz 601.

¹⁵² Lang, Einführung² Rz 183.

Abkommens ausgeschlossen. Der OECD-MK erläutert, dass Art 4 Abs 1 OECD-MA jene Merkmale nennt, die eine umfassende Steuerpflicht begründen.¹⁵³ Die Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht erfolgt nach dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Ansässigkeitsstaates.

Ein DBA ist von beiden Vertragsstaaten anzuwenden, sobald in einem der Staaten eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Bei einer doppelten beschränkten Steuerpflicht – die ebenfalls zu einer DB führen kann – findet das Abkommen hingegen keine Anwendung. Liegt eine unbeschränkte Steuerpflicht in beiden Vertragsstaaten vor, ist das DBA grds anwendbar. Dabei muss jedoch, aufgrund der Systematik des OECD-MA, klar zw dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat unterschieden werden, da die Verteilungsnormen das Besteuerungsrecht entweder dem Ansässigkeitsstaat, dem Quellenstaat oder beiden Staaten in einem bestimmten Verhältnis zuweisen.

Das Problem der Doppelansässigkeit wird durch Art 4 Abs 2 und Abs 3 OECD-MA gelöst, wobei Abs 2 die sog Tie-Breaker-Rule für natürliche Personen und Abs 3 die Regelung für juristische Personen enthält.¹⁵⁴

Bei einer Doppelansässigkeit, also einer unbeschränkten Steuerpflicht in beiden Vertragsstaaten, wird gem Art 4 Abs 2 OECD-MA zunächst auf die „ständige Wohnstätte“ abgestellt. Besteht diese nur in einem Staat, gilt dieser als Ansässigkeitsstaat. Liegt eine ständige Wohnstätte in beiden Staaten vor, entscheidet der Mittelpunkt der Lebensinteressen – also die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen, wie familiäre, soziale, berufliche oder finanzielle Bindungen. Sind diese in beiden Staaten gleich stark ausgeprägt, wird den persönlichen Beziehungen Vorrang eingeräumt.¹⁵⁵ Falls der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden kann oder keine ständige Wohnstätte vorliegt, ist der gewöhnliche Aufenthalt entscheidend, wobei es nach DBA-Recht möglich ist, gleichzeitig in mehreren Staaten einen gewöhnlichen Aufenthalt zu haben.¹⁵⁶ Besteht dieser ebenfalls in beiden oder in keinem der Staaten, ist die Staatsbürgerschaft maßgeblich. Sollte auch diese keine eindeutige Lösung bieten, erfolgt die Festlegung des Ansässigkeitsstaates durch gegenseitiges Einvernehmen der Vertragsstaaten.

¹⁵³ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 45.

¹⁵⁴ *Urbahns*, Die „Tie-Breaker-Tests“ nach Artikel 4 Abs 2 des OECD-Musterabkommens, DSz 2005, 20 ff.

¹⁵⁵ *Lang*, Einführung² Rz 244.

¹⁵⁶ *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵ Art 4 Rz 204; *Beiser*, Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im zwischenstaatlichen Steuerrecht, ÖStZ 1989, 245.

Bei juristischen Personen gelten diese Regeln nicht. Stattdessen ist alleine der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung entscheidend. Der Staat, in dem sich dieser Ort befindet, gilt als Ansässigkeitsstaat. Der Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat, wird als Quellenstaat betrachtet – selbst wenn die Gesellschaft dort nach nationalem Recht unbeschränkt steuerpflichtig ist.¹⁵⁷

Welche konkreten Vermögenssteuern in den Vertragsstaaten unter den Art 22 fallen, ergibt sich aus Art 2 Abs 3 des OECD-MA bzw der entsprechenden Passage im jeweiligen DBA.¹⁵⁸

Gem Art 2 OECD-MA findet das Abkommen Anwendung auf Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, unabhängig davon, in welcher Form sie erhoben werden, sofern sie einem der Vertragsstaaten oder dessen Gebietskörperschaften zufließen. Abs 2 konkretisiert diesen sachlichen Anwendungsbereich und umfasst sämtliche Steuern, die auf das Gesamteinkommen, Gesamtvermögen oder Teile davon erhoben werden, einschließlich Steuern auf Gewinne aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, Lohnsummensteuern und Steuern auf Vermögenszuwachs.¹⁵⁹ Die Einkommensbesteuerung fällt hingegen nicht in den Anwendungsbereich des Art 22.¹⁶⁰

Art 22 bezieht sich ausschließlich auf Steuern auf Vermögen und schließt somit Erbschafts-, Nachlass- und Schenkungssteuern sowie Übertragungsabgaben bzw Steuern auf Vermögenstransfers, wie etwa die Grunderwerbsteuer, aus.¹⁶¹ Obwohl auch die Erbschafts- und Schenkungsteuer grds eine Form der Vermögensbesteuerung darstellt, unterliegt sie nicht dem Anwendungsbereich von Art 22. Der Grund liegt darin, dass bei Erbschaften und Schenkungen nicht das Vermögen als solches, sondern der Vermögenszugang beim Empfänger – also beim Erben oder Beschenkten – besteuert wird. Aus diesem Grund findet Art 22 OECD-MA auf Erbschaft- und Schenkungssteuern keine Anwendung.¹⁶²

Die anwendbaren Vermögenssteuern sind diejenigen, die in Art 2 des OECD-MA aufgeführt sind.¹⁶³

¹⁵⁷ Vogel in *Vogel/Lehner*, DBA⁵ Art 4 Rz 241 ff.

¹⁵⁸ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 1.

¹⁵⁹ Lang, Verteilungsnormen, in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung: DBA (2015) Rz 4.

¹⁶⁰ *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 13.

¹⁶¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1; *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 1.

¹⁶² Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 1.

¹⁶³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1.

Ein Bsp für eine Steuer, die nicht unter den sachlichen Anwendungsbereich des OECD-MA fällt, ist die österreichische Kirchensteuer, da sie nicht dem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften zugutekommt.¹⁶⁴ In Abs 3 der bilateralen Abkommen werden die konkret erfassten Steuern meist aufgelistet, während Abs 4 auch solche Steuern einbezieht, die nachträglich eingeführt wurden und den bereits genannten Steuern ähnlich sind.

In Deutschland bspw findet Art 22 Anwendung auf die bis 1996 erhobene Vermögenssteuer, die bis 1997 geltende Gewerbesteuer sowie auf die derzeit noch bestehende Grundsteuer.¹⁶⁵

Der räumliche Geltungsbereich wird in Art 29 OECD-MA festgelegt. Demnach findet das Abkommen entweder insgesamt oder mit den erforderlichen Anpassungen auf bestimmte Teile des Hoheitsgebiets der Vertragsstaaten Anwendung. Üblicherweise wird im Abkommen ausdrücklich benannt, auf welches Hoheitsgebiet es sich erstreckt.¹⁶⁶ Für die mit Österreich abgeschlossenen DBAs umfasst der räumliche Geltungsbereich das Bundesgebiet einschließlich der Zollausschlussgebiete.¹⁶⁷

Der zeitliche Geltungsbereich ist in Art 30 OECD-MA geregelt, der den Zeitpunkt des Inkrafttretens festlegt. Dieser Art sieht zudem die Ratifikation und den anschließenden Austausch der Ratifikationsurkunden vor. Nach Abschluss des formellen Verfahrens tritt das Abkommen idR auf unbestimmte Zeit in Kraft.¹⁶⁸ Ob das Abkommen nach Inkrafttreten unmittelbar anwendbar ist oder in nationales Recht transformiert werden muss, hängt von den jeweiligen innerstaatlichen Vorschriften ab.

4.5 Verhältnis zu anderen Artikeln des OECD-MA

Es gibt zahlreiche Wechselwirkungen zw dem Art 22 und anderen Art des OECD-MA, da die meisten im Art 22 vorkommenden und später wichtig werdende Begriffe bereits in früheren Art eingeführt und definiert werden.

Folgende Unterkapitel verdeutlichen, dass Art 22 des OECD-MA nicht isoliert betrachtet werden darf, da es in enger Wechselwirkung mit anderen Art des MA steht. Besonders wichtig sind die Parallelen zu Art 6 (unbewegliches Vermögen), Art 7 (Betriebsstättenbesteuerung) und Art 13 (Kapitalgewinne). Zudem spielt Art 23 eine Schlüsselrolle bei der Vermeidung der DB.

¹⁶⁴ Heidenbauer, SWI 2006, 464.

¹⁶⁵ Tcherveniachki in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 1.

¹⁶⁶ Haase, Steuerrecht Rz 596.

¹⁶⁷ Kanduth-Kristen/Kofler, Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen, 13.

¹⁶⁸ Haase, Steuerrecht Rz 597.

Wenn das Vermögen einer natürlichen oder juristischen Person in beiden Staaten besteuert werden soll und diese Person in einem der beiden Staaten ansässig ist, also der persönliche und sachliche Anwendungsbereich (wie im vorhergehenden Kapitel 4.4 beschrieben) des OECD-MA eröffnet ist, greifen, je nach Art des Vermögens, die Verteilungsnormen. Diese können das Besteuerungsrecht eines Staates entweder ausschließlich zuweisen, einschränken oder vollständig ausschließen.¹⁶⁹

Ob und in welchem Umfang ein Staat besteuern darf, ergibt sich aus dem genauen Wortlaut des DBA. Die Formulierung „dürfen nur in diesem Staat besteuert werden“ deutet darauf hin, dass dem anderen Staat das Besteuerungsrecht vollständig entzogen wird – in diesem Fall sind auch die Methodenartikel nicht mehr anwendbar.¹⁷⁰

Welche Verteilungsnorm im konkreten Fall gilt, ist durch Auslegung zu bestimmen, da dieselben Einkünfte nicht mehreren Verteilungsnormen unterfallen können.¹⁷¹ Wird das Besteuerungsrecht nicht eindeutig durch die Verteilungsnormen einem Staat zugeteilt oder wird es beiden Staaten teilweise gewährt, kommt es zur Vermeidung der DB erst durch die Methodenartikel (Art 23 A und B OECD-MA).¹⁷²

Die Einkünfte werden den Verteilungsnormen der Art 6 bis 21 OECD-MA zugeordnet, wobei Art 21 als Auffangregelung dient. Für Einkünfte, die keiner spezifischen Verteilungsnorm zugewiesen werden können, gilt Art 21, und das Besteuerungsrecht fällt grds dem Ansässigkeitsstaat zu. Werden jedoch Einkünfte einer Betriebsstätte zugerechnet, greift der Betriebsstättenvorbehalt, sodass Art 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) anwendbar ist. Dieser Vorbehalt findet sich auch in anderen Bestimmungen wie Art 10 Abs 4 und Art 11 Abs 4 OECD-MA wieder.

Zudem sind Spezialitäts- und Subsidiaritätsregeln zu beachten, die sich aus dem Wortlaut der jeweiligen Normen ergeben. So verweist zB Art 15 Abs 1 auf die nachrangige Anwendung von Art 16, 18 und 19 OECD-MA durch Formulierungen wie „vorbehaltlich der Art...“.¹⁷³

Art 22 folgt somit in seinem Aufbau und seiner Systematik weitgehend den ertragsteuerlichen Grundprinzipien der Art 6, 8, 13 und 21 des OECD-MA.¹⁷⁴

¹⁶⁹ Lang, Einführung² Rz 196 und 198.

¹⁷⁰ Haase, Steuerrecht Rz 590.

¹⁷¹ Lang, Einführung² Rz 202.

¹⁷² Haase, Steuerrecht Rz 588.

¹⁷³ Haase, Steuerrecht Rz 613.

¹⁷⁴ Tcherveniachki in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 5.

Trotz der inhaltlichen Anlehnung ist ein bloßer Verweis auf die ertragsteuerlichen Regelungen nicht ausreichend. Denn diese gewähren nicht in jedem Fall einem der Vertragsstaaten ein ausschließliches Besteuerungsrecht für die betreffenden Einkünfte (vgl Art 22 Rz 2 Satz 3 OECD-MK).¹⁷⁵

4.5.1 Verhältnis zu Art 6 OECD-MA (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen)

Art 6 besagt, dass „Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen [...] bezieht, das in einem anderen Vertragsstaat liegt“, im anderen Staat besteuert werden können, was auch mit der späteren Formulierung des Abs 1 des Art 22 OECD-MA übereinstimmt (s dazu Kapitel 6). Dabei handelt der Art 6 nur von mithilfe des unbeweglichen Vermögens generierten Einkünfte, nicht aber von Veräußerungsgewinnen, die bspw durch Verkauf dieses erzielt werden können.¹⁷⁶

Währenddessen ist in Art 22 Abs 1 von Vermögen an unbeweglichem Eigentum die Rede. Somit gibt es einen Gleichklang zwischen laufenden Einkünften aus unbeweglichem Vermögen und der Besteuerung des Vermögens selbst.¹⁷⁷

4.5.2 Verhältnis zu Art 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne)

Art 7 handelt von der Besteuerung der Unternehmensgewinne. Sie werden grds in dem Staat besteuert, in dem sich das Unternehmen befindet und wo es agiert. Wenn das Unternehmen aber eine Betriebsstätte in einem anderen Vertragsstaat besitzt und mithilfe deren im anderen Staat ausübt, so werden die Gewinne im anderen Staat auch dort besteuert.¹⁷⁸

Wie bereits in Kapitel 2.2. erwähnt, gibt es im OECD-MA keine genaue Definition bzw Unterscheidung zw Einkünften und Einkommen. Aus dem Abs 4 des Art 7 wäre bspw abzuleiten, dass zu Gewinnen auch Einkünfte gehören können.¹⁷⁹

Jedenfalls steht auch dieser Art im Einklang mit Art 22 Abs 2, welcher auch dem Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, das Besteuerungsrecht zuteilt. Auch hier, ähnlich wie im vorhergehenden Kapitel diskutiert, gibt es einen Einklang zw laufenden Einkünften bzw Gewinnen einer Betriebsstätte und der Besteuerung des einer Betriebsstätte gehörenden Vermögens.¹⁸⁰

¹⁷⁵ Tcherveniachki in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 5.

¹⁷⁶ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 543 f.

¹⁷⁷ Ebd.

¹⁷⁸ OECD-MA 2017 Art 7.

¹⁷⁹ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 667.

¹⁸⁰ Ebd.

Art 22 enthält keine eigenständigen Regelungen zu verbundenen Unternehmen, wie sie in Art 9 für den Bereich der Ertragsteuern vorgesehen sind. Dennoch verweist Art 22 inhaltlich auf ertragsteuerliche Vorschriften anderer Abkommensbestimmungen. Vor diesem Hintergrund erscheint es sachgerecht, sowohl Art 9 (verbundene Unternehmen) als auch Art 7 Abs 2 (Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte) im Rahmen einer auslegungsgeleiteten Anwendung gem Art 3 Abs 2, unter Berücksichtigung des Abkommenszusammenhangs, auch im Kontext der Vermögensbesteuerung heranzuziehen.¹⁸¹

Infolgedessen erfolgt die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte auch im Anwendungsbereich des Art 22 auf Grundlage eines fiktionalen Zusammenhangs. Dieses Verständnis wird durch Art 22 Rz 1 Satz 1 OECD-MK gestützt, wonach die Vermögensbesteuerung eine Ergänzung der Besteuerung der Einkünfte aus dem Vermögen darstellt.¹⁸²

4.5.3 Verhältnis zu Art 10-12 OECD-MA (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren)

Art 10 Abs 1 des OECD-MA regelt die Besteuerung von Dividenden.

Art 10 regelt, dass, wenn ein Unternehmen aus einem Vertragsstaat Dividenden an eine Person zahlt, die in einem anderen Vertragsstaat ansässig ist, diese im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers besteuert werden dürfen.

Nach Abs 2 wird dieses Besteuerungsrecht jedoch begrenzt, da auch der Quellenstaat, also der Ansässigkeitsstaat der auszahlenden Gesellschaft, unter bestimmten Voraussetzungen ein Besteuerungsrecht hat.

Gem der 5%-Regel (lit a) beträgt die Beteiligung der Dividenden beziehenden Gesellschaft mindestens 25% an der auszahlenden Gesellschaft und handelt es sich bei beiden Gesellschaften um juristische Personen iSd Art 3 Abs 1 lit b OECD-MA, darf der Quellenstaat maximal 5% des Bruttobetrages der Dividenden besteuern.¹⁸³ Die juristische Person oder der Rechtsträger muss im Quellenstaat gem Art 4 Abs 1 und 3 OECD-MA ansässig sein.¹⁸⁴

Gem der 15%-Regel (lit b) steht in allen anderen Fällen – insbesondere, wenn eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft die Dividenden erhält – dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht von bis zu 15% des Bruttobetrages der Dividenden zu.

¹⁸¹ *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 6.

¹⁸² Ebd.

¹⁸³ *Tischbirek* in *Vogel/Lehner*, DBA⁴ Art 10 Rz 91.

¹⁸⁴ Ebd Rz 47.

Ein zentrales Merkmal dieser Bestimmung ist die „Zahlung“ der Dividende. Dieser Begriff wird nach hL weit ausgelegt: Nach Aigner fallen darunter auch verdeckte Gewinnausschüttungen, selbst wenn keine tatsächliche Auszahlung nach außen hin erfolgt.¹⁸⁵

Damit stellt Art 10 OECD-MA sicher, dass sowohl der Ansässigkeitsstaat der empfangenden Person als auch der Quellenstaat der auszahlenden Gesellschaft in gewissem Umfang an der Besteuerung der Dividenden beteiligt werden können.

Art 11 beinhaltet eine analoge Regelung betreffend die Auszahlung von Zinsen und Art 12 betreffend die Lizenzgebühren.

Art 11 Abs 1 des OECD-MA regelt die Besteuerung von Zinsen und bestimmt, dass Zinsen „die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden“, im Ansässigkeitsstaat der empfangenden Person besteuert werden können.

Die Herkunft der Zinsen wird in Art 11 Abs 5 OECD-MA definiert: Zinsen stammen aus einem Vertragsstaat, wenn der Schuldner der Zinsen dort ansässig ist oder wenn sich die Betriebsstätte des Schuldners in diesem Staat befindet. Der Schuldner ist dabei die Person, die zivilrechtlich zur Erfüllung der Zinsschuld verpflichtet ist.¹⁸⁶ Die Ansässigkeit des Schuldners wird wiederum nach Art 4 Abs 1 und 3 OECD-MA bestimmt.

Allerdings wird dieses Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates durch Art 11 Abs 2 eingeschränkt, da auch der Quellenstaat die Zinsen besteuern kann – allerdings nur unter bestimmten Bedingungen. Die empfangende Person muss nutzungsberechtigt (beneficial owner) sein, dh nach hM muss ihre Verfügungsberechtigung über die Zinsen jene jeder anderen Person übersteigen.¹⁸⁷ Der Quellenstaat darf höchstens 10% des Bruttobetrages der Zinsen besteuern.¹⁸⁸

Damit wird das Besteuerungsrecht zw dem Ansässigkeits- und dem Quellenstaat aufgeteilt.

Ein zentraler Punkt ist, dass Art 11 OECD-MA nur anwendbar ist, wenn die Zinsen tatsächlich aus dem anderen Vertragsstaat (dem Quellenstaat) stammen und von dort gezahlt werden. Wenn die Zinsen hingegen vom Ansässigkeitsstaat der empfangenden Person oder von einem

¹⁸⁵ Tischbirek in Vogel/Lehner, DBA⁴ Art 10 Rz 22; Aigner, Die verdeckte Gewinnausschüttung im DBA-Recht, IStR 2002, 154 (155 ff).

¹⁸⁶ Strasser, Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 154.

¹⁸⁷ Ebd 153.

¹⁸⁸ Pöllath/Lohbeck in Vogel/Lehner, DBA⁵ Art 11 Rz 2 und 42a.

Drittstaat gezahlt werden, greift Art 11 nicht – stattdessen kommt dann Art 21 OECD-MA (Auffangtatbestand) zur Anwendung.¹⁸⁹

Wie die Steuer im Quellenstaat erhoben wird, ob durch eine Reduktion an der Quelle oder ein Rückerstattungsverfahren, bleibt den Vertragsstaaten überlassen.¹⁹⁰

Auch hier ist die „Zahlung“ ein wichtiges Tatbestandsmerkmal. Der Begriff wird jedoch weit verstanden und schließt nicht nur tatsächliche Geldflüsse sondern auch vergleichbare Vorgänge ein.¹⁹¹

Die Regelung des Art 12 wirkt jedoch einschränkender, da dieser Art 12 besagt, dass die Lizenzgebühren ausschließlich in dem Staat, in dem die Person, die nutzungsberechtigt ist, ansässig ist, besteuert werden dürfen.¹⁹²

Auch hier gibt es einen potenziellen Bezug zu Art 22, da das Vermögen, von dem der Art 22 handelt, auch Aktien- oder andere Kapitalanlagen betreffen kann.

4.5.4 Verhältnis zu Art 13 OECD-MA (Kapitalgewinne)

Art 22 steht im engen Zusammenhang mit den einkommensteuerlichen Vorschriften der Art 6 bis 21 des OECD-MA. Nach Rz 2 Satz 1 des Kommentars zu Art 22 stellen Vermögenssteuern iA eine Ergänzung zur Besteuerung der aus Vermögen erzielten Einkünfte dar. Folgerichtig wird das Besteuerungsrecht für Vermögen demjenigen Vertragsstaat zugewiesen, der auch das Besteuerungsrecht für die entsprechenden Einkünfte innehat.¹⁹³

Inhaltlich und systematisch weist Art 22 daher eine enge Parallele zu Art 13 auf.¹⁹⁴

Im Art 13 ist die Rede von Veräußerungsgewinnen. Der Aufbau ähnelt dem des Art 22, da Abs 1 von Gewinnen aus Veräußerung von unbeweglichem Vermögen handelt, Abs 2 von Gewinnen aus Veräußerung von beweglichem Vermögen, welches einer Betriebsstätte gehört, und im Abs 3 geht es um Seeschiffe sowie Luftfahrzeuge.¹⁹⁵

Auch hier ist die Verteilung der Besteuerungsrechte dahingehend übereinstimmend mit Art 22, dass die Gewinne gem Abs 1 im Staat, wo das unbewegliche Vermögen liegt, besteuert werden, jene betreffend das bewegliche Vermögen einer Betriebsstätte, im Staat, wo sich die

¹⁸⁹ Haase, Steuerrecht Rz 672.

¹⁹⁰ Pöllath/Lohbeck in Vogel/Lehner, DBA⁵ Art 11 Rz 44

¹⁹¹ Ebd Rz 14.

¹⁹² OECD-MA 2017 Art 10-12.

¹⁹³ Tcherveniachki in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 5.

¹⁹⁴ Ebd.

¹⁹⁵ OECD-MA 2017 Art 13.

Betriebsstätte befindet, besteuert werden, und Gewinne eines Unternehmens, das Seeschiffe oder Luftfahrzeuge betreibt, im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens der Steuer unterliegen.¹⁹⁶

Die Regelungen zur Zuweisung des Besteuerungsrechts iRd Vermögenssteuer orientieren sich weitgehend an ertragsteuerlichen Bestimmungen des OECD-MA. Dementsprechend weist Art 22 hinsichtlich Inhalt, Struktur und Zielsetzung starke Parallelen zur Verteilungsnorm für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen in Art 13 auf.¹⁹⁷

Für unbewegliches Vermögen bestimmt Art 22 Abs 1 – analog zu Art 13 Abs 1 und Art 6 Abs 1 – eine Aufteilung des Besteuerungsrechts nach dem Belegenheitsprinzip. Das Besteuerungsrecht für bewegliches BV richtet sich gem Art 22 Abs 2, in Übereinstimmung mit Art 13 Abs 2, nach dem Betriebsstättenprinzip.¹⁹⁸

Darüber hinaus enthält Art 22 Abs 3, entsprechend Art 13 Abs 3 und Art 8 Abs 1, eine Sonderregelung für das Vermögen von Unternehmen, die Seeschiffe oder Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr betreiben. Hiernach steht das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Vertragsstaat zu, in dem das Unternehmen ansässig ist (früher orientierte er sich am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung).¹⁹⁹

Schließlich stellt Art 22 Abs 4, ähnlich wie Art 13 Abs 5 sowie Art 21 Abs 1, eine subsidiäre Auffangnorm dar, die sämtliches nicht von Art 22 Abs 1 bis 3 erfasstes Vermögen regelt und das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist.²⁰⁰

4.5.5 Verhältnis zu Art 21 OECD-MA (Andere Einkünfte)

Art 21 beinhaltet alle Auffangtatbestände. Wenn in keinem der vorhergehenden Artikeln auf relevante Einkünfte eingegangen wurde, so sind sie in dem Staat zu besteuern, in dem die Person, die sie bezieht, ansässig ist.²⁰¹

Somit stellt dieser Art das Pendant zu Abs 4 des Art 22 dar.

Wenn bestimmte Einkünfte aber einer Betriebsstätte zugeordnet werden können, so erlaubt der Abs 2 des Art 21 dem Quellenstaat die Besteuerung dieser Einkünfte. Dies hingegen stimmt mit der Regelung des Art 22 Abs 2 überein.²⁰²

¹⁹⁶ OECD-MA 2017 Art 13.

¹⁹⁷ Wurm in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA², Art 22 Rz 2.

¹⁹⁸ Ebd.

¹⁹⁹ Ebd.

²⁰⁰ Ebd.

²⁰¹ OECD-MA 2017 Art 21.

²⁰² OECD-MA 2017 Art 22.

4.5.6 Verhältnis zu Art 23 OECD-MA (Vermeidung der Doppelbesteuerung)

Soweit Art 22 des OECD-MA kein ausschließliches Besteuerungsrecht einem der beiden Vertragsstaaten zuweist, wie es in Abs 1 und 2 geregelt ist, kommt es zur Anwendung der Vorschriften zur Vermeidung der DB.²⁰³

Im Art 23 geht es um Methoden zur Vermeidung der DB. Art 23A regelt die Befreiungsmethode (Freistellungsmethode) und 23B die Anrechnungsmethode (ähnlich zu den Erläuterungen in Kapiteln 2.4.1 und 2.4.2).²⁰⁴

In den entsprechenden Vorschriften einzelner DBA zu Art 23 OECD-MA finden sich darüber hinaus häufig Regelungen zum sog „vermögensteuerlichen Schachtelprivileg“. Dieses Privileg betrifft die Befreiung bestimmter Beteiligungen inländischer Kapitalgesellschaften an ausländischen Kapitalgesellschaften von der Vermögensteuer.

Nach Art 23 A OECD-MA werden Einkünfte oder Vermögensteile, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, werden im Ansässigkeitsstaat von der Steuer befreit. Dh, diese Einkünfte werden in die Steuerbmgf gar nicht einbezogen, sodass sie im Ansässigkeitsstaat steuerlich außer Ansatz bleiben.

Art 23 B OECD-MA legt die Anrechnungsmethode fest: Der Ansässigkeitsstaat besteuert die Einkünfte oder das Vermögen zwar, rechnet aber die im anderen Staat bereits entrichtete Steuer an. Dadurch wird sichergestellt, dass die Gesamtsteuerlast nicht die höhere der beiden nationalen Steuern überschreitet.

Diese Methoden werden stets nach den Zuteilungsnormen angewandt. Die Zuteilungsnormen bestimmen, welcher Staat Einkünfte oder Vermögen besteuern darf und in welchem Umfang. Eine typische Formulierung in den Zuteilungsnormen ist etwa: „Dividenden [...] können in dem anderen Staat besteuert werden.“²⁰⁵

Solch eine Formulierung zeigt, dass ein Besteuerungsrecht für beide Staaten besteht, wodurch eine DB eintreten kann. Die Methodenartikel lösen dieses Problem, indem sie regeln, wie diese DB vermieden wird.

²⁰³ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 2.

²⁰⁴ OECD-MA 2017 Art 23; Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 2.

²⁰⁵ Haase, Steuerrecht Rz 589.

Wichtig ist, dass bei Zinsen und Dividenden das OECD-MA ausschließlich die Anrechnungsmethode vorsieht. Für andere Einkünfte und Vermögen kann, je nach Abkommen, auch die Befreiungsmethode zur Anwendung kommen.

Dieser Art wird dann hilfreich, wenn Art 22 dazu führt, dass sowohl der Belegenheitsstaat als auch der Ansässigkeitsstaat Vermögen besteuern wollen, was also zur DB führt.

Die genaue Ausgestaltung der Methoden richtet sich stets nach den bilateralen Abkommen, die die Vertragsstaaten auf Basis der OECD-Vorgaben abschließen.

Die Befreiungsmethode sieht vor, dass der Ansässigkeitsstaat die bereits im Quellenstaat besteuerten Einkünfte von seiner Steuerbmgf ausschließt, aber für die Festsetzung des Steuersatzes berücksichtigt (Progressionsvorbehalt).²⁰⁶ Diese Methode kann anfälliger für Missbrauch sein, wenn der Quellenstaat seine Steuerrechtsprechung nicht ausführt.²⁰⁷

In der Anrechnungsmethode wird das weltweite Einkommen besteuert, jedoch bietet der Ansässigkeitsstaat eine Steueranrechnung für die im Quellenstaat bereits gezahlte Steuern an.²⁰⁸

4.5.7 Verhältnis zu Art 5 OECD-MA (Betriebsstättenbegriff)

Im Art 5 wird mithilfe von acht Abs der Betriebsstättenbegriff näher erläutert. Sobald einer der Tatbestände des Art erfüllt ist, ist der Sachverhalt als Vorliegen einer Betriebsstätte zu beurteilen. Dies kann ua auch passieren, wenn es keine feste örtliche Einrichtung im „klassische“ Sinne gibt.²⁰⁹

Abs 1 beginnt jedoch mit der gängigen Definition als eine „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“²¹⁰.

Allgemein ist im Rahmen des MA auf vier Bestandteile zu prüfen: „Geschäftseinrichtung, Dauerhaftigkeit, Verfügungsgewalt und unternehmerische Tätigkeit“²¹¹. Als Einrichtung „gelten alle einem Betrieb dienenden Sachen“²¹².

4.6 Herausforderungen bei der Zuweisung von Besteuerungsrechten

Bei der Zuweisung von Besteuerungsrechten gibt es zahlreiche Herausforderungen. Die Besteuerung von grenzüberschreitendem Vermögen bringt zahlreiche praktische Probleme mit

²⁰⁶ OECD-MK, Art 23 A und B OECD-MA, Tz 12 ff.

²⁰⁷ Haase, Steuerrecht Rz 729.

²⁰⁸ Vogel in Vogel/Lehner, DBA⁵ Art 23 OECD-MA Rz 136 ff.

²⁰⁹ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 86.

²¹⁰ OECD-MA 2017 Art 5.

²¹¹ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 87.

²¹² Ebd 88.

sich. Unterschiedliche nationale Regelungen führen dazu, dass sich Steuerpflichtige in einem komplexen und schwer verständlichen steuerlichen Umfeld bewegen müssen.

Die Definitionen von Vermögen in den Steuerrechten der Länder sind unterschiedlich. Ein anderes Problem stellt die Bewertung von Vermögen dar. Ebenso wie die Festlegung der für verteilungspolitische Zwecke relevanten Vermögensobjekte, kann auch deren Bewertung unterschiedlich erfolgen. Mehrere Vermögensobjekte lassen sich durch Bewertung in monetären Einheiten vergleichen und zu einer Gesamtgröße zusammenfassen.²¹³

Die Bewertung der Vermögenswerte, die unter Art 22 OECD-MA fallen, richtet sich nach dem jeweils nationalen Steuerrecht der Vertragsstaaten. Das bedeutet, dass es den einzelnen Staaten überlassen bleibt, wie diese Vermögensgegenstände iRd Vermögensbesteuerung bewertet werden.²¹⁴

Dies gilt grds auch für die Anrechnung von Schulden und sonstigen Lasten auf das Vermögen. Einschränkungen bestehen jedoch insb im Hinblick auf Unternehmensvermögen.²¹⁵

Es ist aufzuklären, wie der Wert des Vermögens ermittelt wird: nach Markt- oder Buchwert. Je nach Art des Vermögensgegenstands können reale Marktpreise oder ersatzweise fiktive Preise herangezogen werden. Tatsächliche Marktpreise stehen lediglich für Vermögensobjekte zur Verfügung, die am Markt gehandelt werden. Alternativ kann eine Bewertung anhand des Ertragswertverfahrens erfolgen, wobei das Vermögen als Barwert (Gegenwartswert) der zukünftigen Nettoerträge bestimmt wird. Charakteristisch für diese Bewertungsmethode sind die Unsicherheit über zukünftige Erträge und Kosten sowie die relativ willkürliche Auswahl des Diskontierungzinssatzes. Diese Methode findet bspw bei der Bewertung ganzer Unternehmen oder zur Berechnung der Grundsteuer Anwendung. Bei Wertpapieren spiegelt sich der erwartete Ertragswert unter Annahme perfekter Kapitalmärkte direkt im jeweiligen Kurswert wider.²¹⁶

Unterschiedliche Bewertungsmethoden in den Staaten können zu divergierenden Steuerlasten führen. Manchmal fehlen auch bilaterale Abkommen zur Vermeidung der DB von Vermögen. Da viele DBAs keine Vermögenssteuern regeln, besteht oft keine einheitliche Verteilungsnorm.

²¹³ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 281; Halek, Vermögenssteuern in Österreich: Verfassungsrechtliche Vorgaben für eine Vermögensbesteuerung (2022), 10ff.

²¹⁴ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 3.

²¹⁵ Ebd.

²¹⁶ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 281; Halek, Vermögenssteuern in Österreich: Verfassungsrechtliche Vorgaben für eine Vermögensbesteuerung (2022), 10ff.

Obwohl Art 22 OECD-MA die Zuweisung der Besteuerungsrechte für Vermögenssteuern regelt, kann es in der Praxis trotz DB kommen. Im Folgenden werden die Hauptprobleme erläutert. Falls es trotz DBA aufgrund unterschiedlicher nationaler Regelungen zur DB von nutznießbarem Vermögen kommt (zB bei Nießbrauchskonzepten), können betroffene Steuerpflichtige (die betroffenen Staaten) entweder das gegenseitige Verständigungsverfahren nach Art 25 des OECD-MA zwischen den Staaten anstoßen/nutzen oder die Frage bilateral klären.²¹⁷ Dieses Verfahren dient dazu, zw den betroffenen Staaten eine einvernehmliche Lösung herbeizuführen, um die doppelte Besteuerung zu vermeiden oder zu mildern.²¹⁸

4.6.1 Abweichende nationale Steuerregelungen

Die Besteuerung von Vermögen variiert stark zw verschiedenen Ländern.²¹⁹

Nicht alle Staaten erheben Vermögensteuern, und einige Staaten definieren „Vermögen“ unterschiedlich. Während einige Staaten wie die Schweiz, Spanien und Norwegen Vermögenssteuern erheben, verzichten andere wie Deutschland und die USA darauf. Diese Unterschiede beeinflussen sowohl den Steuerwettbewerb als auch die Steuerplanung von Unternehmen und Einzelpersonen.²²⁰

ZB könnte ein Staat Immobilien als unbewegliches Vermögen behandeln (Belegenheitsprinzip), während ein anderer Staat es als Teil des Gesamtvermögens im Ansässigkeitsstaat ansieht.

Die Unterschiede in den nationalen Steuersystemen führen dazu, dass Staaten in Konkurrenz zueinander stehen. Einige Länder versuchen, durch niedrige Vermögensbesteuerung Kapital anzuziehen, während andere durch hohe Steuersätze eine stärkere Umverteilung anstreben. Diese Divergenz kann zu Konflikten führen, insb wenn Länder DBA unterschiedlich interpretieren oder durch Steuerwettbewerb Einnahmenverluste erleiden.²²¹

Ein weiteres Problem ist die DB oder die doppelte Nichtbesteuerung. Während DB die Steuerlast für Individuen und Unternehmen erhöhen kann, führt die doppelte Nichtbesteuerung dazu, dass bestimmte Vermögensteile gar nicht besteuert werden.²²²

²¹⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-3.

²¹⁸ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 8.

²¹⁹ OECD *Tax Policy Studies*, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018) 18 ff.

²²⁰ Ebd 16 ff.

²²¹ Ebd 11 ff.

²²² OECD, BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 4.

4.6.2 Unterschiedliche Anknüpfungspunkte zur Besteuerung

Ein Land könnte das Welteinkommens- und Weltvermögensprinzip anwenden (Ansässigkeitsstaat besteuert das gesamte Vermögen), ein anderer Staat hingegen das Territorialprinzip (nur im Inland gelegenes Vermögen wird besteuert). ZB besitzt eine Person mit Wohnsitz in Deutschland eine Immobilie in Frankreich. Deutschland könnte das gesamte Vermögen besteuern, während Frankreich das Belegenheitsprinzip anwendet.

4.6.3 Unterschiedliche Bewertungskriterien für Vermögen

Ein weiteres Problem ist die mangelnde Transparenz über die Vermögenswerte von Steuerpflichtigen.²²³

Die Bewertung von Vermögen kann je nach Staat unterschiedlich sein, was zu unterschiedlichen Steuerbmgf führt. ZB könnte eine Aktie in einem Land zum BW, in einem anderen zum Verkehrswert besteuert werden.

Viele Hochvermögende nutzen Offshore-Konstrukte oder verschachtelte Gesellschaftsstrukturen, um ihre Vermögen vor steuerlichen Zugriffen zu schützen. Dies erschwert den Steuerbehörden die Erfassung sowie Bewertung des Vermögens erheblich.²²⁴

Alleine in Österreich stellen die aktuellen erheblichen Bewertungsprobleme und die damit verbundenen Kosten eine nachvollziehbare Begründung für den Verzicht des Gesetzgebers auf die Erhebung vermögensbezogener Steuern dar.²²⁵ Dies soll an dieser Stelle näher erläutert werden.

Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen zur Festlegung der steuerlichen Bmgf müssen gleichheitsrechtliche Aspekte berücksichtigt werden.²²⁶ Der Gesetzgeber ist dabei nicht verpflichtet, den Verkehrswert als Maßstab heranzuziehen, sondern kann aus verwaltungsökonomischen Gründen auch auf pauschalierte Bewertungen zurückgreifen, solange diese für alle Vermögenskategorien gleichermaßen gelten.²²⁷

Der VfGH hat in verschiedenen Entscheidungen festgestellt, dass die Anknüpfung an historische Einheitswerte grds zulässig sein kann, sofern die steuerlichen Auswirkungen gering

²²³ OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OECD Publishing, Paris, 3.

²²⁴ OECD, Ending the Shell Game: Cracking Down on the Professionals Who Enable Tax and White Collar Crimes, OECD Publishing, Paris, 13ff.

²²⁵ Anderwald, ÖStZ 2021/467, 359 (364).s

²²⁶ Kirchmayr/Achatz, taxlex 2013, 1.

²²⁷ VfGH 07.03.2007, G54/06 ua, VfSlg 18093/2007; VfGH 13.03.2008, B 1534/07, VfSlg 18419/2008.

sind.²²⁸ So wurde die Einheitswert-Bemessung bei der Grundsteuer und der Gerichtskommissionsgebühr als verfassungskonform anerkannt, während sie bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie der Stiftungseingangssteuer aufgrund der damit verbundenen Ungleichbehandlung als verfassungswidrig eingestuft wurde.²²⁹

Für eine mögliche Wiedereinführung der Vermögensteuer oder Erbschafts- und Schenkungssteuer bedeutet dies, dass Grundvermögen nicht mehr anhand veralteter Einheitswerte bewertet werden darf.²³⁰ Eine sachgerechte Lösung könnte die Anknüpfung an ein Pauschalwertmodell oder an den Immobilienpreisspiegel sein.²³¹ Ebenso wäre eine alleinige Besteuerung des privaten Finanzvermögens ebenfalls problematisch, da dies einer Gleichsetzung anderer Vermögensarten mit einem Wert von Null gleichkäme.²³²

Eine erhebliche Grundsteuererhebung könnte zudem die bisherige verfassungsrechtliche Akzeptanz der Einheitswert-Bewertung infrage stellen.²³³ Der VfGH hat diese bislang nicht aufgehoben, da sämtliche Grundeigentümer gleichermaßen von der Unterbewertung profitieren und die Steuerfolgen als gering eingestuft werden.²³⁴ Würde sich dies durch eine deutliche Erhöhung ändern, könnte eine verfassungsrechtliche Überprüfung erforderlich werden.²³⁵

Auch beim Unternehmensvermögen müssen Bewertungsunterschiede vermieden werden.²³⁶ Insbesondere dürfen Anteile an börsennotierten und nicht börsennotierten Unternehmen nicht unterschiedlich behandelt werden.²³⁷ Das „Wiener Verfahren“ führt jedoch zu einer Unterbewertung nicht börsennotierter Unternehmen im Vergleich zum Börsenkurs.²³⁸ Zudem sind Unterschiede zw bilanzierenden und nicht bilanzierenden Unternehmen zu vermeiden, was eine Marktwertermittlung des BV erforderlich macht.²³⁹

Die Bewertung von Privatvermögen ist ebenfalls herausfordernd, da es oft an verlässlichen Schätzungen für den Marktwert fehlt, was einen erheblichen Verwaltungsaufwand verursacht.²⁴⁰ Insgesamt sind pauschalisierte Bewertungen zulässig, wenn sie für alle

²²⁸ VfGH 06.10.2010, B298/10, VfSlg 19196/2010.

²²⁹ Ebd.

²³⁰ VfGH 07.03.2007, G54/06 ua, VfSlg 18093/2007.

²³¹ *Anderwald/Niemann*, RdW 2021/38, 1 (3).

²³² *Novacek*, Wiedereinführung von Erbschafts- und Vermögensteuern, RdW 2021/39.

²³³ VfGH 06.10.2010, B298/10, VfSlg 19196/2010.

²³⁴ Ebd.

²³⁵ *Müller/Vondrak*, ecotex 2015, 178.

²³⁶ *Anderwald/Niemann*, RdW 2021/38, 1 (3).

²³⁷ Ebd.

²³⁸ Ebd.

²³⁹ Ebd.

²⁴⁰ Ebd.

Vermögenskategorien gleichermaßen gelten. In der Praxis ist eine gleichheitskonforme Umsetzung jedoch schwer realisierbar.²⁴¹

4.6.4 Fehlende oder unklare Regelungen in älteren DBA

Viele ältere DBA regeln Vermögenssteuern nicht explizit oder basieren auf veralteten Prinzipien. Als Folge beanspruchen Staaten möglicherweise dasselbe Vermögen für die Besteuerung. Dazu kommt, dass Vermögenswerte oft in verschiedenen Ländern gehalten werden, was die steuerliche Erfassung sowie Bewertung erschwert.²⁴²

5 Abgrenzung des Geltungsbereichs des Art 22

5.1 Einleitung und Bedeutung der Abgrenzung

Art 22 OECD-MA sieht verschiedene Mechanismen zur Konfliktlösung vor. Dazu gehört die klare Zuweisung von Besteuerungsrechten nach dem Belegenheitsprinzip, wodurch Vermögen in dem Staat besteuert wird, in dem es sich physisch befindet. Zusätzlich ermöglichen DBA eine koordinierte Steuererhebung zwischen Staaten, um Doppel- oder Nichtbesteuerung zu vermeiden.²⁴³

Art 22 ist klar von den Regelungen zur Besteuerung von Einkommen und Veräußerungsgewinnen abzugrenzen.²⁴⁴ Die Abgrenzung des Geltungsbereichs von Art 22 OECD-MA spielt eine wesentliche Rolle für die internationale Besteuerung von Vermögen. Durch die Zuweisung von Besteuerungsrechten an den Ansässigkeits- oder Quellenstaat soll verhindert werden, dass Vermögenswerte doppelt besteuert oder überhaupt nicht erfasst werden. Gleichzeitig besteht ein zunehmendes politisches Interesse an der Besteuerung großer Vermögen, wodurch die Relevanz von Art 22 für die steuerliche Gestaltung weiter wächst. Es gibt mehrere Gründe, aus denen die systematische Abgrenzung insbesondere notwendig ist.²⁴⁵

Bei Vermögen mit internationalem Bezug ist eine eindeutige Zuweisung der Besteuerungsrechte essenziell. Somit wird DB vermieden. Weiters können Steuerpflichtige versuchen, Vermögen so zu verlagern, dass eine Besteuerung vermieden wird. Art 22 dient der Verhinderung der Steuervermeidung. Er trägt auch zur Koordination der Besteuerung zw Staaten bei. Art 22 OECD-MA bietet eine grundlegende Regelung zur Vermögensbesteuerung,

²⁴¹ *Anderwald/Niemann*, RdW 2021/38, 1 (3).

²⁴² *OECD*, Enhancing International Tax Transparency on Real Estate: OECD Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, OECD Publishing, Paris, 5ff.

²⁴³ *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), I-8 ff.

²⁴⁴ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 4b.

²⁴⁵ *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(2)-1 ff, C(22)-1 ff.

doch nationale Unterschiede bestehen weiterhin. Wichtig ist auch die Abgrenzung zu anderen Steuerarten. Vermögenssteuern sind nicht mit Nachlass-, Erbschafts- oder Schenkungssteuern gleichzusetzen.²⁴⁶

Für die Abgrenzung von Vermögen bei grenzüberschreitenden Unternehmensverflechtungen oder im Fall von ausländischen Betriebsstätten inländischer Unternehmen existieren keine speziellen Regelungen im Bereich der Vermögenssteuern, die den ertragsteuerlichen Vorschriften in Art 9 OECD-MA (verbundene Unternehmen) bzw Art 7 Abs 2 und 3 OECD-MA (Betriebsstättengewinnaufteilung) entsprechen würden.²⁴⁷

Allerdings nimmt Art 22 OECD-MA in seinen einzelnen Absätzen Bezug auf andere ertragsteuerliche Vorschriften des Abkommens. Daher ist es nach dem Grundsatz des auslegungsbezogenen Abkommenssystematik gem Art 3 Abs 2 OECD-MA gerechtfertigt, bei der Bewertung sowie Abgrenzung von Vermögen auch die Prinzipien aus Art 9 OECD-MA (Fremdvergleichsgrundsatz) sowie Art 7 Abs 2 und 3 OECD-MA (fiktive Selbständigkeit der Betriebsstätte und Anwendung des Fremdvergleichsmaßstabs) sinngemäß heranzuziehen.²⁴⁸

Diese Sichtweise wird zudem durch Nummer 2 des Kommentars der OECD zu Art 22 gestützt. Dort wird betont, dass Vermögenssteuern als Ergänzung der Besteuerung der aus den betreffenden Vermögensgegenständen erzielten Einkünfte zu verstehen sind.²⁴⁹

5.2 Verbindung zwischen Art 22 und Art 2 OECD-MA

Welche Vermögenssteuern vom Art umfasst sind, wird im Art 2 geregelt.²⁵⁰ Der Anwendungsbereich des Art 22 des OECD-MA betrifft die Besteuerung von Vermögen und ist eng mit Art 2 des OECD-MA verknüpft, der die unter das Abkommen fallenden Steuern definiert.²⁵¹ Er umfasst Steuern auf das Einkommen und auf das Vermögen, die von den Vertragsstaaten erhoben werden.²⁵²

Während Art 2 OECD-MA zw Einkommensströmen (Flussgröße) und Vermögen (Bestandsgröße) unterscheidet, regelt Art 22 ausschließlich die Besteuerung des Vermögens.²⁵³

²⁴⁶ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1 ff.

²⁴⁷ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 4.

²⁴⁸ Ebd.

²⁴⁹ Ebd.

²⁵⁰ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2a.

²⁵¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(2)-1.

²⁵² Ebd C(2)-1 ff, C(22)-1 ff.

²⁵³ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 4b.

5.2.1 Welche Steuern unter Art 22 OECD-MA fallen

Vermögenssteuern sind jene Abgaben, die auf das Gesamtvermögen oder einzelne Vermögensbestandteile erhoben werden.²⁵⁴ Dazu zählen ua Nettovermögenssteuern (zB ehemals in Österreich bis 1994, heute noch in der Schweiz), Besteuerung von Immobilienwerten sowie spezifische Kapitalbesteuerungen auf Unternehmensvermögen.²⁵⁵

Sicher nicht umfasst sind jedoch „Nachlass- und Erbschaftssteuern sowie Steuern von Schenkungen und Vermögensübergängen“. Für sie ist ein anderes Abkommen vorgesehen.²⁵⁶ Für diese ist ein eigenes DBA erforderlich.²⁵⁷ Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern hat die OECD in den Jahren 1966 und 1982 ein eigenes MA veröffentlicht.²⁵⁸ Nachlass- und Erbschaftssteuern sowie Schenkungssteuern betreffen nicht die Besteuerung des bestehenden Vermögens, sondern den Übergang von Vermögen auf eine andere Person. Daher sind sie gesondert in bilateralen DBA oder nationalen Vorschriften geregelt. Steuern auf Vermögensübertragungen fallen unter die Kategorie der Verkehrs- und nicht unter Vermögenssteuern.²⁵⁹ Nach niederländischer Rechtsprechung umfasst der Art jedoch auch kommunale Steuern auf unbewegliches Vermögen.²⁶⁰

5.3 Bewertung von Vermögen und Schuldenbehandlung

Während dieser Art die Besteuerungsrechte entweder dem Ansässigkeits- oder Quellenstaat zuteilt, sagt er nichts darüber aus, wie das Vermögen zu bewerten wäre und wie die Schulden zu behandeln seien. Die Bewertung wird nach innerstaatlichem Recht vorgenommen. Dies hat ua damit zu tun, dass viele Vertragsstaaten unterschiedliche Regelungen bzgl Verlustverwertung haben, und es schwierig gewesen wäre, dies in einer einheitlichen Norm zu regeln.²⁶¹ Da verschiedene Länder unterschiedliche Bewertungsmethoden für Vermögen haben, überlässt das OECD-MA die Bestimmung der Bmgl den nationalen Vorschriften.²⁶² Die drei wichtigsten unterschiedlichen Bewertungsmethoden umfassen das Verkehrswertprinzip (zB Deutschland und Schweiz: Wert des Vermögens zum aktuellen Marktpreis), das

²⁵⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(2)-1 ff, C(22)-1 ff.

²⁵⁵ OECD Tax Policy Studies, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018) 76 ff.

²⁵⁶ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 915; Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2a.

²⁵⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(2)-2, 3.

²⁵⁸ Wurm in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019), Rz 1.

²⁵⁹ OECD Tax Policy Studies, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018) 49, 58, 71, 101.

²⁶⁰ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2a.

²⁶¹ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 918.

²⁶² OECD Tax Policy Studies, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018) 87 ff.

Einheitswertprinzip (historische Werte, wie es früher bei der österreichischen Grundsteuer der Fall war) und das Buchwertprinzip (Bilanzwerte, insb bei Unternehmensvermögen).²⁶³

Was die Schuldenbehandlung angeht, erlauben einige Staaten den Abzug von Schulden zur Ermittlung der Vermögenssteuer (zB Schweiz). Andere Staaten besteuern das Bruttovermögen und berücksichtigen Schulden nur teilweise oder gar nicht.²⁶⁴

Auch Unterschiede bei der Verlustverrechnung zw den Ländern führen zu möglichen Steuerkonflikten.²⁶⁵

5.4 Differenzierung zwischen Unternehmens- und Privatvermögen

Ein weiterer wichtiger Aspekt ist die Unterscheidung zw Unternehmens- und Privatvermögen. Unternehmensvermögen kann durch Betriebsstättenregelungen von der Besteuerung im Quellenstaat erfasst sein, während das Privatvermögen idR dem Ansässigkeitsprinzip unterliegt.²⁶⁶ Diese Differenzierung wird in den nachfolgenden Abs des Art 22 präzisiert.

5.4.1 Besteuerung von Unternehmensvermögen

Unternehmensvermögen kann über die Betriebsstättenregelungen im Quellenstaat besteuert werden. Das betrifft insb bewegliches Vermögen, das einer Betriebsstätte zugeordnet ist (Art 22 Abs 2 OECD-MA). Eine Betriebsstätte wird nach Art 5 OECD-MA definiert und umfasst zB Produktionsstätten, Büros oder Lagerhäuser. Bspw muss eine deutsche Firma mit einer Produktionsstätte in Österreich das in der Betriebsstätte genutzte bewegliche Vermögen in Österreich versteuern.²⁶⁷

5.4.2 Besteuerung von Privatvermögen

Für Privatvermögen gilt grds das Ansässigkeitsprinzip (Art 22 Abs 4 OECD-MA). Bestimmte Vermögenswerte unterliegen aber dennoch der Quellenstaatbesteuerung, etwa Immobilien (Art 22 Abs 1 OECD-MA). ZB muss ein österreichischer Staatsbürger mit einer Immobilie in der Schweiz dort Vermögenssteuern auf diese Immobilie zahlen, auch wenn er in Österreich ansässig ist.²⁶⁸

²⁶³ *OECD Tax Policy Studies*, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018) 85 ff.

²⁶⁴ Ebd.

²⁶⁵ Ebd 64 ff.

²⁶⁶ *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1.

²⁶⁷ OECD-MA 2017 Art 22 Abs 2 iVm Art 5.

²⁶⁸ *OECD Tax Policy Studies*, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018) 75 ff; OECD-MA 2017 Art 22 Abs 4 iVm Abs 1.

5.5 Bedeutung für die Praxis

Die Abgrenzung des Geltungsbereichs von Art 22 OECD-MA hat weitreichende praktische Konsequenzen. Einerseits beeinflusst diese grenzüberschreitende Vermögenstransaktionen. Steuerpflichtige müssen genau prüfen, wo sie welches Vermögen halten, um Steuerkonflikte zu vermeiden.²⁶⁹

Es besteht DBrisiko, denn, wenn unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe auf dasselbe Vermögen angewandt werden, kann dies eine Mehrfachbesteuerung zu Folge haben.²⁷⁰

Deswegen sind klare Regelungen in DBA notwendig und viele Länder ergänzen daher Art 22 durch zusätzliche bilaterale Regelungen, um Steuerkonflikte zu vermeiden.

Die deutsche Abkommenspraxis bspw folgt weitgehend dem OECD-MA. Soweit entsprechende Regelungen in bestehenden Abkommen enthalten sind, entsprechen sie den Bestimmungen des MA in seiner jeweiligen Fassung.²⁷¹

Ein Fallbeispiel aus der Praxis betrifft einen in Deutschland ansässigen Unternehmer, der Unternehmensbeteiligungen in Frankreich hält. Frankreich könnte nach nationalem Recht Vermögenssteuern auf diese Beteiligungen erheben, während Deutschland ebenfalls das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen besteuert. Ein DBA müsste regeln, ob Deutschland eine Steueranrechnung oder Steuerbefreiung gewährt, um eine DB zu vermeiden.

5.6 Fazit

Art 22 OECD-MA regelt die Besteuerung von Vermögen, trifft aber keine Bestimmungen zur Bewertung oder zur Schuldenbehandlung. Die Zuteilung der Besteuerungsrechte erfolgt nach dem Ansässigkeitsprinzip für Privatvermögen und dem Betriebsstättenprinzip für Unternehmensvermögen.

Die unterschiedlichen nationalen Besteuerungsregeln erschweren die Umsetzung einer einheitlichen internationalen Regelung. Während die OECD durch Empfehlungen versucht, die Vermögensbesteuerung zu harmonisieren, bleibt die praktische Umsetzung weiterhin eine Herausforderung für Steuerpflichtige mit grenzüberschreitendem Vermögen.

²⁶⁹ OECD Tax Policy Studies, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018) 98 ff.

²⁷⁰ EY/ifo Institut, Ökonomische Bewertung verschiedener Vermögensteuerkonzepte (2017) 27.

²⁷¹ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 5.

6 Abs 1

Der Abs 1 des Art 22 besagt, dass im Art 6 definiertes unbewegliches Vermögen einer Person (s auch Kapitel 4.5.1), welches in einem anderen Staat liegt als in jenem, in dem die Person ansässig ist, im Staat, in dem es sich befindet, besteuert werden kann/darf.²⁷² Dieses Prinzip wird als Belegenheitsprinzip bezeichnet.²⁷³ Dabei spielt es keine Rolle, ob das jeweilige Vermögen unternehmerischen Zwecken oder einer selbständigen Tätigkeit dient.²⁷⁴ Inhaltlich entspricht Art 22 Abs 1 damit der Regelung über die Besteuerung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gem Art 6.²⁷⁵

Art 22 Abs 1 ist vorrangig ggü den Abs 2 und 3 anzuwenden.²⁷⁶

Unbewegliches Vermögen kann somit in dem Staat besteuert werden, in dem es sich befindet (Belegenheitsstaat). Dies gilt auch für unbewegliches BV (einer Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat).²⁷⁷ Dieser Staat nimmt als Quellenstaat die Besteuerung nach seinem nationalen Recht vor, ohne durch das DBA Einschränkungen zu unterliegen.²⁷⁸ Das bedeutet, dass der „andere“ Staat – etwa der Ansässigkeitsstaat eines ausländischen Steuerpflichtigen – von der Besteuerung in diesem Fall ausgeschlossen ist.²⁷⁹ Dementsprechend fällt unbewegliches Vermögen unter den Anwendungsbereich von Abs 1, wenn es im Hoheitsgebiet des einen Vertragsstaates belegen ist, während der Steuerpflichtige im anderen Vertragsstaat ansässig ist.²⁸⁰

Ob der Ansässigkeitsstaat des Eigentümers das Vermögen ebenfalls besteuert, bleibt in Art 22 offen („kann“). Die Entscheidung darüber, ob eine Freistellung erfolgt oder die ausländische Steuer angerechnet wird, richtet sich nach Art 23 A oder B.²⁸¹ Dabei richtet sich die steuerliche Erfassung des Vermögens stets nach den jeweiligen nationalen Vorschriften des Belegenheitsstaates.²⁸²

²⁷² OECD-MA 2017 Art 22.

²⁷³ Loose in GK/GK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 5.

²⁷⁴ Loose in GK/GK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 42.

²⁷⁵ *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 8.

²⁷⁶ Ebd.

²⁷⁷ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 3; *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 8.

²⁷⁸ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2.

²⁷⁹ Loose in GK/GK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 41.

²⁸⁰ *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 8.

²⁸¹ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2.

²⁸² Loose in GK/GK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 41.

Dabei ist nicht näher erläutert, um welche Art des Eigentums es sich handelt. Der Abs spricht vom unbeweglichen Vermögen, „das einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gehört“. Was „gehört“ bedeutet, wird nach dem innerstaatlichen Recht beurteilt.²⁸³

Weiters ist wichtig, dass sowohl das unbewegliche Vermögen als auch die Person, der es gehört, beide in Vertragsstaaten liegen bzw ansässig sind.²⁸⁴ Unbewegliches Vermögen in Drittstaaten fällt nicht unter Art 22 Abs 1, sondern unter Abs 4 (s dazu Kapitel 9).²⁸⁵

6.1 Definition von unbeweglichem Vermögen

Da das Abkommen keine eigenständige Definition für unbewegliches Vermögen enthält, wird gem Art 3 Abs 2 auf das jeweilige nationale Recht des Anwenderstaats verwiesen. Art 22 Abs 1 stellt durch den ausdrücklichen Verweis auf Art 6 klar, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe bzw deren lebende und tote Inventar sowie deren Zubehör als unbewegliches Vermögen gelten.²⁸⁶ Zum unbeweglichen Vermögen zählen weiters ua Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte sowie Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen. Ebenso umfasst sind Rechte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, wie Mineralvorkommen, Quellen und ähnliche natürliche Ressourcen.²⁸⁷

Schiffe und Luftfahrzeuge hingegen werden gem Art 6 OECD-MA nicht dem unbeweglichen Vermögen zugerechnet.²⁸⁸

Ein Beispiel hierfür ist ein Urteil des FG Hamburg (EFG 2007, 96), das sich auf das DBA Spanien 1966 bezieht. Das Gericht stützte sich dabei auf das nationale spanische Recht und ordnete einen in Spanien gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als unbewegliches Vermögen ein. Folglich wurde die Besteuerung in Spanien gem Art 22 Abs 1 festgelegt.²⁸⁹

Ein Sonderfall ergibt sich bei Personengesellschaften: Während sie nach bspw deutschem Steuerrecht steuerlich transparent sind, gelten sie in Spanien als intransparent. Dies führt dazu, dass für deutsche Gesellschafter einer spanischen Personengesellschaft keine Vermögensteuerpflicht in Deutschland entsteht. Art 22 Abs 4 findet hier keine Anwendung, sodass die Besteuerung weiterhin ausschließlich in Spanien erfolgt.²⁹⁰

²⁸³ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 916.

²⁸⁴ Ebd.

²⁸⁵ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2a.

²⁸⁶ Ebd Rn 6a.

²⁸⁷ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 42.

²⁸⁸ Ebd.

²⁸⁹ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 6a.

²⁹⁰ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 6a.

Fragen der steuerlichen Zurechnung von unbeweglichem Vermögen zum Steuerpflichtigen, ebenso wie dessen Bewertung sowie der Abzug von Schulden und sonstigen Lasten, werden durch das OECD-MA nicht geregelt.²⁹¹

6.2 Eigentumszugehörigkeit

Die Frage, wem ein unbewegliches Vermögen iSd Art 22 zuzurechnen ist, wird durch das innerstaatliche Recht des jeweiligen Staates bestimmt (Art 3 Abs 2). Falls beide Vertragsstaaten das Eigentum an einem Vermögensgegenstand jeweils einer in ihrem Staat ansässigen Person zurechnen, führt dies nicht zu Konflikten in der Anwendung von Art 22. Entscheidend bleibt, dass die Besteuerung stets im Belegenheitsstaat erfolgt.²⁹²

6.3 Wertberechnung und Schuldenabzug

Art 22 enthält keine Vorschriften zur Bewertung des Vermögens oder zur Berücksichtigung von Schulden. Daher kann der Belegenheitsstaat seine nationalen Bewertungsregeln uneingeschränkt anwenden. In Deutschland bspw richtet sich die Bewertung nach dem Bewertungsgesetz (insb §§ 19, 31 BewG).²⁹³

Der Schuldenabzug ist nach deutschem Steuerrecht nur zulässig, wenn ein direkter wirtschaftlicher Zusammenhang zw den Schulden und dem unbeweglichen Vermögen besteht (§ 103 Abs 1 BewG). Das bedeutet, dass eine Verbindlichkeit nur dann abgezogen werden kann, wenn sie zur Finanzierung des Vermögens aufgenommen wurde – nicht jedoch, wenn sie lediglich der Absicherung von Erträgen dient.²⁹⁴

Ein Bsp für eine restriktive Auslegung bietet die niederländische Rechtsprechung: Der Hoge Raad (Oberster Gerichtshof) entschied, dass Schulden nicht abgezogen werden dürfen, da das DBA Deutschland/Niederlande Begriffe wie „unbewegliche Sachen“ und „Vermögensbestandteile“ verwendet, jedoch nicht den Begriff „Vermögen“, der als Saldo von Aktiva und Passiva verstanden wird. Diese Entscheidung wurde in der Literatur jedoch kritisiert.²⁹⁵

Die österreichische Rechtsprechung erlaubt den Schuldenabzug, sofern die Verbindlichkeiten unmittelbar mit dem in Österreich vermögensteuerpflichtigen unbeweglichen Vermögen eines

²⁹¹ Loose in GK/GK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 43.

²⁹² Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 7.

²⁹³ Ebd Rn 8.

²⁹⁴ Ebd.

²⁹⁵ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 9.

ausländischen Steuerpflichtigen iZ stehen. In Österreich erfolgt der Schuldenabzug iR der Gesamtvermögensbewertung, nicht jedoch bei der Bewertung einzelner Vermögensteile.²⁹⁶

6.4 Nationale Unterschiede beim Schuldenabzug

Die Behandlung von Schulden variiert zw den Staaten. Manche Länder, wie die Schweiz, lassen den Schuldenabzug nur anteilig zu, abhängig vom Verhältnis des inländischen Vermögens zum Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen. In anderen Fällen wird der Schuldenabzug daran geknüpft, dass der ausländische Gläubiger in seinem Heimatstaat steuerpflichtig ist.²⁹⁷

Nach § 103 Abs 1 Bewertungsgesetz (BewG) (Deutschland) zählen Verbindlichkeiten nur dann zum unbeweglichen Vermögen, wenn sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem stehen. Eine bloße Sicherung durch ein Grundpfandrecht reicht hierfür nicht aus – es muss ein tatsächlicher wirtschaftlicher Bezug zw Schuld und Vermögen bestehen.²⁹⁸

Die Bewertung von im Ausland gelegenen Grundstücken durch den Ansässigkeitsstaat richtet sich nach dessen nationalem Recht, insb wenn die Steuerpflicht auf das weltweite Vermögen erstreckt wird. In solchen Fällen wird eine DB oft durch die Anrechnungsmethode gem Art 23 B OECD-MA vermieden.²⁹⁹

6.5 Doppel- oder Minderbelastung durch nationale Unterschiede

Unterschiedliche nationale Vorschriften zur Schuldenberücksichtigung können zu Doppel- oder Minderbesteuerung führen, ähnlich wie bei abweichenden Regelungen zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei der Einkommensbesteuerung.³⁰⁰

Ein Bsp für eine mögliche DB ergibt sich aus abweichenden Besteuerungszeiträumen. In Deutschland wurde die frühere Vermögensteuer für ein gesamtes Kalenderjahr nach dem Stand zu Beginn des Jahres erhoben. In der Schweiz erfolgte die Besteuerung hingegen pro rata temporis (zeitanteilig).³⁰¹

In der Praxis werden derartige Probleme in manchen Fällen durch Verständigungsvereinbarungen zw den betroffenen Staaten geregelt (zB Deutschland-Schweiz 1961).³⁰²

²⁹⁶ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 9.

²⁹⁷ Ebd Rn 10.

²⁹⁸ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 44.

²⁹⁹ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 10.

³⁰⁰ Ebd Rn 11.

³⁰¹ Ebd.

³⁰² Ebd.

6.6 Fazit

Art 22 Abs 1 weist dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen zu. Eigentumszugehörigkeit wird nach dem innerstaatlichen Recht bestimmt, was zu abweichenden Zurechnungen führen kann. Bewertung und Schuldenabzug richten sich nach nationalem Steuerrecht. Der Schuldenabzug ist nur möglich, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Vermögen besteht. Nationale Unterschiede bei der Berücksichtigung von Schulden und Besteuerungszeiträumen können zu Doppel- oder Minderbelastungen führen. In solchen Situationen sollten unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der DB im Bereich der Vermögenssteuer zur Anwendung gelangen.³⁰³

Das deutsche Steuerrecht sah für solche Fälle eine Regelung in § 11 Abs 1 Satz 4 des Vermögenssteuergesetzes (VStG) vor. Diese Vorschrift griff insb bei DB aufgrund unterschiedlicher Veranlagungszeitpunkte und gewährte in solchen Fällen grds eine Entlastung.³⁰⁴

7 Abs 2

Im internationalen Steuerrecht stellt die Betriebsstätte das entscheidende Kriterium dar, um zu bestimmen, ob und inwieweit die Gewinne eines Unternehmens im Ausland, außerhalb seines Ansässigkeitsstaates, der Besteuerung unterliegen.³⁰⁵ Die Besteuerung beweglichen BVs richtet sich gem Art 22 Abs 2 nach dem Betriebsstättenprinzip.³⁰⁶

Der Abs 2 des Art 22 des OECD-MA bestimmt, dass bewegliches Vermögen, welches als Betriebsvermögen einer ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens gilt, im Staat, wo sich die Betriebsstätte befindet, besteuert werden kann/darf.³⁰⁷ Somit stellt dieser Abs sicher, dass Betriebsstättenvermögen im Quellenstaat besteuert werden kann. Dabei ist der Begriff der Betriebsstätte entscheidend, denn Abs 2 von Art 22 OECD-MA baut auf den Begriff der Betriebsstätte gem Art 5 OECD-MA auf.³⁰⁸ Um möglicherweise DB zu vermeiden, muss stets geprüft werden, ob ein „Auslandsengagement“ eines Unternehmens eine Betriebsstätte begründet oder nicht.³⁰⁹

³⁰³ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 43.

³⁰⁴ Ebd.

³⁰⁵ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) Kurzbeschreibung.

³⁰⁶ Tcherneniachki in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 9.

³⁰⁷ OECD-MA 2017 Art 22; Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2b, 3a.

³⁰⁸ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 47.

³⁰⁹ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 2.

Art 22 Abs 2 stellt in diesem Zusammenhang eine Parallele zu Art 7 dar, der die Besteuerung von Unternehmensgewinnen regelt.³¹⁰ In Anlehnung an den Art 7 Abs 1 des OECD-MA, darf der Quellenstaat Unternehmensgewinne nur dann besteuern, wenn die unternehmerische Tätigkeit über eine dort befindliche Betriebsstätte ausgeübt wird.³¹¹ Somit folgt Abs 2 dem Betriebsstättenprinzip, wie es auch in Art 7 OECD-MA für Ertragsteuern vorgesehen ist.³¹² Besteuert darf in diesem Fall nicht nur das Vermögen selber werden, sondern auch die Gewinne aus dessen Veräußerung.³¹³

Der Begriff „Unternehmen“ orientiert sich dabei an der Definition in Art 3 Abs 1 lit c OECD-MA.³¹⁴

An dieser Stelle muss betont werden, dass dieser Abs nicht auf unbewegliches Vermögen anwendbar ist. Letzteres ist gem Art 6 Abs 4 des OECD-MA im Staat zu besteuern, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet.³¹⁵

Wie auch bei unbeweglichem Vermögen bleibt dem Ansässigkeitsstaat die Entscheidung über eine Freistellung oder Anrechnung nach Art 23 A oder B überlassen.³¹⁶

Abs 2 legt außerdem fest, dass die betreffenden Vermögensgegenstände dem BV einer ausländischen Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung zugeordnet sein müssen. Damit wird zwar deutlich, dass eine Abgrenzung zw betrieblichem und nicht betrieblichem Vermögen eines Unternehmens erfolgt – konkrete Kriterien für diese Unterscheidung enthält Art 22 Abs OECD-MA jedoch nicht.³¹⁷

Zur Klärung der Frage, ob es sich um BV iSd DBA oder um Privatvermögen handelt, ist daher auf die maßgeblichen Vorschriften des innerstaatlichen Steuerrechts des jeweiligen Anwenderstaates zurückzugreifen (vgl Art 3 Abs 2 OECD-MA).³¹⁸

Besondere Einschränkungen gelten bei Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften.³¹⁹

³¹⁰ *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 9.

³¹¹ OECD-MA 2017 Art 7.

³¹² *Loose* in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 5.

³¹³ *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 910.

³¹⁴ *Loose* in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 48.

³¹⁵ *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 910.

³¹⁶ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2b.

³¹⁷ *Loose* in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 51.

³¹⁸ Ebd.

³¹⁹ Ebd.

7.1 Definition des beweglichen Vermögens

Der Begriff des beweglichen Vermögens wird im OECD-MA nicht explizit definiert. Nach Art 3 Abs 2 richtet sich die Definition des Vermögens nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates.³²⁰

Allerdings ergibt sich eine inhaltliche Einschränkung aus Art 22 Abs 1 OECD-MA, in dem der Begriff des „unbeweglichen Vermögens“ verwendet und durch Verweis auf Art 6 OECD-MA näher bestimmt wird.³²¹

Nach dem Grundsatz der vorrangigen Auslegung iZd Abkommens (Art 3 Abs 2 OECD-MA) ist daher klar: sämtliche Vermögenswerte, die gem Art 6 Abs 1 OECD-MA iVm Art 22 Abs 1 als unbewegliches Vermögen gelten – etwa Grundstücke, Nutzungsrechte oder Bodenschätze – können nicht zugleich als bewegliches Vermögen iSv Abs 2 gelten.³²²

Es lässt sich also aus dem Zusammenhang mit Art 22 Abs 1 ableiten, dass bewegliches Vermögen all jene Vermögenswerte umfasst, die nicht als unbewegliches Vermögen iSd Art 6 Abs 2 gelten.³²³

In Frage kommen daher sowohl körperliche Gegenstände (Sachen) als auch Forderungen und immaterielle Vermögenswerte – etwa ein immaterieller Geschäftswert –, sofern der jeweilige Anwenderstaat diese Vermögenspositionen als steuerlich relevante Objekte der Vermögenssteuer einstuft.³²⁴

Falls das nationale Steuerrecht des Anwenderstaates immaterielle Vermögenswerte – wie bspw Firmenwerte oder selbst geschaffene Rechte – als Vermögen iSd Vermögensteuergesetze einstuft, werden diese gem Art 22 Abs 2 als bewegliches Vermögen betrachtet. Dies wird auch im OECD-Kommentar zu Art 13 sowie in der dortigen Rz 79 bestätigt.³²⁵

Ob der Begriff „Vermögen“ auch Schulden umfasst, hängt – ebenso wie in Art 22 Abs 1 – vom innerstaatlichen Recht ab. In den Niederlanden und Deutschland wird dies bejaht (vgl Hoge Raad, BNB 1988/188 sowie Michielse, WFR 1988, 665 ff). IZm der Vermögenssteuer kann

³²⁰ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 34.

³²¹ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 49.

³²² Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 49.

³²³ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 34.

³²⁴ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 50.

³²⁵ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 34.

dies auch steuerrechtliche Privilegien betreffen, wie das abkommensrechtliche Schachtelprivileg (vgl BFH, BStBl II 2003, 231 für das DBA Niederlande 1959/2004).³²⁶

Abs 2 bezieht sich auf bewegliches Vermögen, das entweder einer ausländischen Betriebsstätte eines Unternehmens oder einer festen Einrichtung eines selbständig Tätigen im anderen Vertragsstaat des DBA zugeordnet ist.³²⁷

7.2 Definition einer Betriebsstätte

Damit bewegliches Vermögen unter Art 22 Abs 2 fällt, muss es zum BV einer Betriebsstätte gehören. Dies bedeutet, dass es unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der Betriebsstätte verbunden sein muss.³²⁸

Der Begriff der Betriebsstätte wird im Art 5 des OECD-MA definiert. Unter einer Betriebsstätte versteht man „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“. Weitere Absätze nennen Bsp, die von diesem Begriff umfasst sind.³²⁹

Mit der „festen Einrichtung“, die der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit im anderen Staat dient, wird auf den entsprechenden Begriff in Art 14 Abs 1 OECD-MA Bezug genommen.³³⁰

Diese Definition war lange anders, was dazu führte, dass die G20 in Zusammenarbeit mit der OECD ein Projekt initiierten, welches darauf abzielte, die Aushöhlung von SteuerbmgL und die Verschiebung von Gewinnen (BEPS) zu verhindern.³³¹

Wenn das Vorliegen einer Betriebsstätte geprüft wird, muss sowohl auf nationales als auch auf internationales Recht (ua entsprechendes DBA) eingegangen werden. Es muss also eine Betriebsstätte gem nationalem Recht vorliegen, das DBA darf dem nationalen Recht aber auch nicht widersprechen, damit die Betriebsstätte auch dabei anerkannt wird.³³²

Im österreichischen Steuerrecht iZm den von Österreich abgeschlossenen DBA wird auf Betriebsstättengewinne hauptsächlich die Befreiungsmethode (wie im Kapitel 2.4.2 erläutert) angewandt.³³³

³²⁶ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 34.

³²⁷ Loose in GK/GK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 48.

³²⁸ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 35.

³²⁹ OECD-MA 2017 Art 5.

³³⁰ Loose in GK/GK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 48.

³³¹ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) VIII.

³³² Ebd 2.

³³³ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 4.

Damit der Quellenstaat Unternehmensgewinne besteuern kann, müssen sowohl nach seinem nationalen Recht als auch nach den Bestimmungen des anwendbaren DBAs die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte erfüllt sein.³³⁴

Das OECD-MA stellt hier eine klare Abgrenzung zw BV einer Betriebsstätte, nichtbetrieblichem Vermögen des Unternehmers/Selbständigen und dem BV des Stammhauses. Das BV der Betriebsstätte wird in dem Staat besteuert, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Nichtbetriebliches Vermögen des Unternehmers/Selbständigen unterliegt grds der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat. Das BV des Stammhauses wird unabhängig vom BV der Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert.³³⁵

Der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen ist anhand der Kriterien in Art 4 OECD-MA zu bestimmen.³³⁶

Der Begriff der Betriebsstätte regelt die Aufteilung von Unternehmensgewinnen (Art 7 OECD-MA) und -vermögen (Art 22 Abs 2 OECD-MA) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sowie die Zuordnung von Dividenden (Art 10 Abs 4 OECD-MA), Zinsen (Art 11 Abs 4 OECD-MA) und Lizenzgebühren (Art 12 Abs 4 OECD-MA) zu einer Betriebsstätte. Zudem bestimmt er die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Betriebsstättenvermögen (Art 13 Abs 2 OECD-MA) sowie von Einkünften, die in einem DBA nicht gesondert geregelt sind (Art 21 Abs 2 OECD-MA).³³⁷

Die Unterscheidung zw betrieblichem und nichtbetrieblichem Vermögen kann nicht in jedem Fall auf das innerstaatliche Recht gestützt werden, da einige Staaten diese Differenzierung steuerlich nicht vornehmen. In diesen Fällen müssen allgemeine Kriterien zur Abgrenzung herangezogen werden. In Staaten, die zw betrieblichem und nichtbetrieblichem Vermögen unterscheiden, sollten diese Unterscheidungen für die Anwendung von Art 22 Abs 2 übernommen werden.³³⁸

Ein Bsp hierfür ist die Entscheidung des BFH (BStBl II 1987, 99), die den Aktienbesitz von Gesellschaftern einer Personengesellschaft dem BV der Gesellschaft zuordnet.³³⁹

³³⁴ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 11.

³³⁵ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 35.

³³⁶ Loose in GK/GK, DBA, Art 22 OECD/MA, Rz 48.

³³⁷ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 70.

³³⁸ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 36.

³³⁹ Ebd.

In einem anderen Fall (BFH/NV 2005, 1500 zum DBA USA 1989) wurde entschieden, dass iRd Einheitsbewertung des BV einer inländischen Betriebsstätte Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften steuerlich nicht berücksichtigt werden dürfen, da dies gegen das Diskriminierungsverbot von Art 24 Abs 2 S 1 DBA USA 1989 verstoßen würde.³⁴⁰

Gehören jedoch bestimmte Vermögenswerte eines Unternehmens nicht zu einer Betriebsstätte im anderen Staat iSv Art 5 OECD-MA, und sind auch Abs 1 oder 3 des Art 22 nicht einschlägig, dann greift Abs 4 von Art 22 OECD-MA als Auffangregelung. In diesen Fällen liegt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat des Unternehmens, der gem Art 4 OECD-MA bestimmt wird.³⁴¹

7.3 Begriff des wirtschaftlichen Eigentums

Das bewegliche Vermögen gilt dann als Vermögen einer Betriebsstätte, wenn der Betriebsstätte wirtschaftliches Eigentum daran zugerechnet werden kann. Bei der Definition des wirtschaftlichen Eigentums ist dabei auf die AOA betreffend den Art 7 Abs 2 abzustellen (s auch Kapitel 4.5.2).³⁴² Damit also ein Vermögenswert einer Betriebsstätte zugerechnet wird, muss das wirtschaftliche Eigentum gem den Grundsätzen des OECD-Berichts zur Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten (2010) vorliegen.³⁴³

Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums in diesem Kontext ist gleich dem für einkommenssteuerrechtliche Zwecke verwendeten Begriffs. Als Eigentümer gilt jene wirtschaftliche Einheit, die sämtliche aus dem Vermögen resultierenden Einkünfte erwirtschaftet und sie auch nutzen darf, aber auch alle damit verbundenen Kosten trägt (macht die Abschreibungen geltend, trägt das Risiko von Verlusten etc).³⁴⁴ Dies bedeutet, dass der Betriebsstätte sowohl die wirtschaftlichen Vorteile als auch die damit verbundenen Risiken zugerechnet werden müssen.³⁴⁵

Wenn Vermögen einer Betriebsstätte „buchmäßig“ gehört, bedeutet das noch nicht, dass die Betriebsstätte wirklich das wirtschaftliche Eigentum daran hat.³⁴⁶ Eine bloße bilanzielle Erfassung des Vermögens reicht dafür nicht aus.³⁴⁷

³⁴⁰ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 36.

³⁴¹ Loose in GK/GK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 47.

³⁴² Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 916.

³⁴³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1.

³⁴⁴ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 916.

³⁴⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1.

³⁴⁶ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 916.

³⁴⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1.

7.4 Abgrenzung zum Stammhausvermögen

IRd auslegungsorientierten Anwendung gem Art 3 Abs 2 OECD-MA sind auch bei den iZm Art 22 iVm Art 2 OECD-MA auftretenden Fragen der Zuordnung von Vermögensgegenständen zur Betriebsstätte oder zum Stammhaus die Grundsätze aus Art 7 Abs 2 und 3 OECD-MA zu berücksichtigen.³⁴⁸

Die Abgrenzung des BV einer Betriebsstätte gegenüber dem Stammhaus erfolgt nach dem Fremdvergleichsgrundsatz („dealing at arm’s length“), analog zur Gewinnzurechnung gem Art 7 Abs 2. Die Betriebsstätte wird steuerlich so behandelt, als wäre sie ein eigenständiges Unternehmen.³⁴⁹

Dies bedeutet, dass WG zur Betriebsstätte gehören, wenn sie deren wirtschaftlicher Tätigkeit dienen. WG, die sowohl der Betriebsstätte als auch dem Stammhaus oder anderen Betriebsstätten zugutekommen, müssen wertmäßig aufgeteilt werden (zB ein LKW, der für mehrere Standorte genutzt wird).³⁵⁰

Die buchmäßige Erfassung des WG spielt dabei keine Rolle. Ein WG kann zur Betriebsstätte gehören, selbst wenn es in einem anderen Staat bilanziert wird.³⁵¹

Diese Regelung gilt auch für immaterielle WG wie Beteiligungen oder Nutzungsrechte. Entscheidend ist, ob diese WG der Betriebsstätte wirtschaftlich dienen.³⁵²

Ein Bsp ist der Erwerb einer Unternehmensbeteiligung zur Marktabsicherung einer Betriebsstätte. Falls die Beteiligung die Wettbewerbsfähigkeit der Betriebsstätte stärkt, wird sie der Betriebsstätte zugerechnet, auch wenn sie buchmäßig beim Stammhaus erfasst ist. Falls eine Beteiligung mehreren Betriebsstätten zugutekommt, sollte der Wert auf die jeweiligen Betriebsstätten aufgeteilt werden.³⁵³

Auch die deutsche Rechtsprechung orientiert sich bei der Abgrenzung des Vermögens zw dem Stammhaus und einer ausländischen Betriebsstätte iSd Art 22 Abs 2 OECD-MA an den Grundsätzen der Art 7 Abs 2 und 3 OECD-MA.³⁵⁴

³⁴⁸ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 52.

³⁴⁹ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 37.

³⁵⁰ Ebd.

³⁵¹ Ebd.

³⁵² Ebd Rn 41.

³⁵³ Ebd.

³⁵⁴ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 54.

Im Mittelpunkt steht dabei die aus Art 7 abgeleitete Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte, auf deren Grundlage eine funktionale Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu den jeweiligen Betriebseinheiten erfolgt.³⁵⁵

Entscheidend für die Zuordnung ist die Frage, ob das jeweilige Wirtschaftsgut dem Geschäftsbetrieb der Betriebsstätte zuzurechnen wäre, wenn diese als eigenständiges Unternehmen betrachtet wird.³⁵⁶

Die Belegenheit der Vermögensgegenstände und ihre Erfassung in der Buchführung der Betriebsstätte können hierbei als Indizien dienen, sind jedoch nicht allein ausschlaggebend denn dies ist vielmehr die betriebliche Funktion des Vermögensgegenstands.³⁵⁷

Nur in Zweifelsfällen kommt es auf die willentliche Zuordnung durch die Unternehmensleitung an, die idR durch entsprechende buchhalterische Aufzeichnungen nachgewiesen werden kann.³⁵⁸

Die Rechtsprechung erkennt an, dass Waren, die vom Stammhaus an die Betriebsstätte geliefert werden, iRd Vermögensabgrenzung als Verbindlichkeit im Betriebsstättenvermögen erfasst werden können.³⁵⁹

Zudem ist es möglich, dass Wirtschaftsgüter, die sich in Drittstaaten befinden, dem Vermögen der Betriebsstätte zugeordnet werden.³⁶⁰

Die Zuordnung von Vermögensgegenständen nach der wirtschaftlichen Funktion der jeweiligen Unternehmensteile folgt der sog „direkten Methode“. Diese Vorgehensweise wurde auch bspw von der deutschen Finanzverwaltung bevorzugt angewendet.³⁶¹

Kann eine eindeutige funktionale Zuordnung – etwa weil ein Wirtschaftsgut sowohl dem Stammhaus als auch der Betriebsstätte oder mehreren Betriebsstätten dient – nicht vorgenommen werden, so ist auf die Grundsätze der sog „indirekten Methode“ zurückzugreifen. In diesem Fall erfolgt eine Aufteilung des Wertes auf Basis eines wirtschaftlich vertretbaren Maßstabs, der das gesamte Unternehmen berücksichtigt.³⁶²

³⁵⁵ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 54.

³⁵⁶ Ebd.

³⁵⁷ Ebd.

³⁵⁸ Ebd.

³⁵⁹ Ebd Rz 55.

³⁶⁰ Ebd.

³⁶¹ Ebd Rz 57.

³⁶² Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 56.

Als geeignete Aufteilungsmaßstäbe kommen etwa das Verhältnis der Umsätze, die verarbeiteten Rohstoffmengen, die Höhe der gezahlten Löhne und Gehälter, die Einnahmen oder der Wert des Anlagevermögens in Betracht.³⁶³

Für Wirtschaftsjahre ab dem 1. Jänner 2013 gilt zudem: Nach § 1 Abs 5 Satz 3 Nummer 1 AStG (Deutschland) sind Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte nach den maßgeblichen Personalfunktionen zuzuordnen.³⁶⁴

7.5 Geldmittel und Schuldenabgrenzung

Hinsichtlich liquider Mittel geht die Rechtsprechung von einer widerlegbaren Vermutung aus: Zum Stichtag einer Vermögenssteuer gelten solche Mittel als dem Betriebsteil zugehörig, der tatsächlich über sie verfügen kann – etwa bei einer Zuordnung zu einem inländischen oder ausländischen Bankkonto.³⁶⁵

Nach Ansicht des BFH besteht eine steuerliche Vermutung, dass Geldmittel, die aus einer inländischen Betriebsstätte an das ausländische Stammhaus überwiesen wurden, nicht mehr der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Dies gilt insb, wenn die Mittel fortan vom Stammhaus verwaltet werden.³⁶⁶

Es gibt jedoch zwei Ausnahmen. Falls die Überweisung primär steuerliche Gründe hatte (zB kurzfristige Rückbuchungen nach dem Bilanzstichtag), kann diese steuerliche Vermutung entkräftet werden. Falls die Mittel weiterhin für Betriebsausgaben der Betriebsstätte verwendet werden, bleibt die Zurechnung zur Betriebsstätte bestehen.³⁶⁷

Die funktionale Zuordnung („Dienen“) ist auch für die Vermögenssteuer maßgeblich. Während eine direkte Zuordnung (zB von Maschinen) unproblematisch ist, müssen nicht eindeutig zuordenbare Verbindlichkeiten nach einem allgemeinen Verteilungsschlüssel auf Stammhaus und Betriebsstätten verteilt werden.³⁶⁸

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Gesellschafterdarlehen dem Vermögen einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist, kommt es nicht entscheidend darauf an, ob das

³⁶³ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 56.

³⁶⁴ Ebd Rz 58.

³⁶⁵ Ebd Rz 55.

³⁶⁶ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 42.

³⁶⁷ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 42.

³⁶⁸ Ebd Rn 43.

Kapital tatsächlich in der Betriebsstätte verwendet wird. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Darlehensforderung selbst Bestandteil des Betriebsstättenvermögens ist.³⁶⁹

Dies ist nicht der Fall, wenn das Darlehen nicht von der ausländischen Personengesellschaft vergeben, sondern ihr im Gegenteil als Fremdkapital von außen zugeführt wurde.³⁷⁰

Auch wenn eine Darlehensforderung nach § 15 Abs 1 Satz 1 Nummer 2 Halbsatz 2 EStG (Deutschland) als Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft gilt, ändert das nichts am Charakter als Fremdkapital. Die Regeln über das Sonderbetriebsvermögen sind steuerrechtlicher Natur und nicht mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Zugehörigkeit iSd Abkommensvorschriften gleichzusetzen.³⁷¹

7.6 Personengesellschaften, Selbständige und Sonderbetriebsvermögen

NhA gelten Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften ebenfalls als Betriebsstätten iSd Art 5 OECD-MA.³⁷²

Daher sind die zuvor dargestellten Grundsätze zur Abgrenzung von Vermögen zw dem Stammhaus und einer ausländischen Betriebsstätte grds auch auf das Verhältnis zw einem inländischen Gesellschafter und einer ausländischen Personengesellschaft anwendbar.³⁷³

Im Hinblick auf die Zuordnung von Gewinnen stellt sich die Frage, ob diese dem Vermögen der ausländischen Personengesellschaft (als Betriebsstätte) oder dem Vermögen des inländischen Gesellschafters zuzurechnen sind. Maßgeblich ist hierbei, ob die Gewinne tatsächlich ausgeschüttet wurden. Zudem sind gesetzliche oder gesellschaftsvertragliche Regelungen zur Gewinnverwendung am Sitz der Personengesellschaft – etwa Beschlüsse über die Verwendung des Gewinns – zu berücksichtigen.³⁷⁴

Beim sog Sonderbetriebsvermögen I liegt es zunächst nahe, eine Zuordnung zum Vermögen der Betriebsstätte der Personengesellschaft vorzunehmen – insb deshalb, weil auch im bspw deutschen Steuerrecht für diese Einordnung maßgeblich ist, ob das Wirtschaftsgut dem Geschäftsbetrieb tatsächlich funktional zugeordnet werden kann. Dieses Kriterium entspricht dem Grundgedanken der auch im DBA-Kontext anzuwendenden direkten Methode.³⁷⁵

³⁶⁹ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 56.

³⁷⁰ Ebd.

³⁷¹ Ebd.

³⁷² Ebd Rz 61.

³⁷³ Ebd.

³⁷⁴ Ebd.

³⁷⁵ Ebd Rz 65.

Allerdings ist eine Einschränkung geboten, wenn der Gesellschafter der ausländischen Personengesellschaft selbst ein Unternehmen iSd DBA ist. In diesem Fall ist zu beachten, dass sich aus Art 7 Abs 2 und 3 OECD-MA – auch iZm der Vermögensabgrenzung – ergibt, dass bei Anwendung der direkten Methode der Fremdvergleichsgrundsatz zw rechtlich selbständigen, unabhängigen Unternehmen maßgeblich ist.³⁷⁶

Diese Sichtweise wird zudem durch die Wertung des Art 9 OECD-MA gestützt, der ebenfalls auf das Arm's-Length-Prinzip abstellt.³⁷⁷

Zw unabhängigen Unternehmen ist es gängige Praxis, dass Wirtschaftsgüter entgeltlich überlassen werden – etwa durch Vermietung oder Verpachtung von Sachen oder durch Darlehensvergabe. Die Qualifikation solcher überlassener Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen im deutschen Steuerrecht berücksichtigt diesen unter Fremden üblichen Umgang jedoch nicht. Ziel der deutschen Regelung ist vielmehr, den Gesellschafter bzw Mitunternehmer steuerlich einem Einzelunternehmer gleichzustellen.³⁷⁸

Demgü verfolge Art 7 Abs 2 und 3 OECD-MA einen anderen Ansatz: Selbst wenn eine Betriebsstätte rechtlich nicht vom Unternehmen getrennt ist, wird sie iRd DBA wie ein eigenständiges, fremdes Unternehmen behandelt. Daraus ergibt sich, dass das DBA bei der Beteiligung eines Unternehmens an einer ausländischen Personengesellschaft – auch im Kontext von Art 22 Abs 2 OECD-MA - konsequent auf das Fremdvergleichsprinzip abstellt.³⁷⁹

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern, die im deutschen Steuerrecht dem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet werden würden, richtet sich daher nach den zuvor beschriebenen Grundsätzen zur funktionalen und wirtschaftlichen Zuordnung.³⁸⁰

Solange keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt, die dem Fremdvergleichsmaßstab widerspricht, ist im Zweifel die wirtschaftliche Zuordnung durch die beteiligten Parteien maßgeblich. Wird ein Wirtschaftsgut eines Gesellschafters nicht durch Einlage oder in vergleichbarer Weise in die Personengesellschaft eingebracht, gehört es im Regelfall nicht zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte der Personengesellschaft iSv Art 22 Abs 2 OECD-MA.³⁸¹

³⁷⁶ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 65.

³⁷⁷ Ebd.

³⁷⁸ Ebd Rz 66.

³⁷⁹ Ebd.

³⁸⁰ Ebd.

³⁸¹ Ebd.

Für Vermögensgegenstände, die einer festen Einrichtung eines selbständig Tätigen zuzuordnen sind (vgl. Art 14 Abs 1 OECD-MA), gelten die oben dargestellten Grundsätze entsprechend.³⁸²

In der Fachliteratur besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass auch bei einer festen Einrichtung eines Selbständigen im Ausland iSd Art 14 Abs 1 OECD-MA die Abgrenzung des Vermögens nach den Prinzipien der Art 7 Abs 2 und 3 OECD-MA erfolgt.³⁸³

7.7 Historische Entwicklung des Betriebsstättenbegriffs

Die Definition des Betriebsstättenbegriffs auf internationaler Ebene war aufgrund unterschiedlicher rechtlicher Traditionen in den verhandelnden Ländern schwierig. Während einige Staaten, insbesondere aus dem zivilrechtlichen Raum, eine bestimmte Auslegung anstrebten, folgten andere, vor allem anglo-amerikanische Länder, einem „Common Law“-Ansatz. Die erste Betriebsstättendefinition des Völkerbundes von 1927 basierte daher auf englischen Begrifflichkeiten des Finance Acts von 1925, ohne jedoch die speziellen Besonderheiten des Common Law im abkommensrechtlichen Kontext zu berücksichtigen. Im Bericht des Völkerbundes definiert Art 5 die Betriebsstätte als eine wirtschaftlich tätige, physische und zeitlich dauerhafte Einrichtung, wie zB eine Fabrik oder ein Lagerhaus.³⁸⁴

Im Rahmen des BEPS-Projekts befasste sich die OECD mit abkommensspezifischen Maßnahmen, die in das Update 2017 des OECD-MA aufgenommen wurden. BEPS-Action 7 passt den Betriebsstättenbegriff an, um deren künstliche Vermeidung zu verhindern.³⁸⁵

Neben dem OECD-MK hat die OECD regelmäßig Berichte veröffentlicht, die sich mit Sonderfragen der DBA-Auslegung befassen. Besonders für Betriebsstätten waren der „Partnership-Report“, der umfassende Bericht zur Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und der Bericht zur Auslegung und Anwendung des Betriebsstättenbegriffs in Art 5 OECD-MA von Bedeutung.³⁸⁶

7.8 Sonderregelung für Versicherungsbetriebsstätten

Im Versicherungsbereich erfolgt die Zuordnung des BV anhand des Ertragsmodells der Betriebsstätte. Steuerbehörden sollten eine flexible und praxisnahe Anwendung der OECD-Leitlinien vornehmen.³⁸⁷

³⁸² Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 69.

³⁸³ Ebd.

³⁸⁴ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 25.

³⁸⁵ Ebd 35.

³⁸⁶ Ebd 41.

³⁸⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-2.

7.9 Fazit

Bewegliches Vermögen umfasst alle Vermögenswerte, die nicht als unbewegliches Vermögen iSd Art 6 gelten. Die Zugehörigkeit zum BV einer Betriebsstätte ist entscheidend für die Besteuerung nach Art 22 Abs 2. Die Abgrenzung zum Stammhaus erfolgt nach dem Fremdvergleichsgrundsatz. Schulden und Geldmittel müssen wirtschaftlich zugeordnet werden, um steuerliche Verschiebungen zu verhindern.

8 Abs 3

Der Abs 3 regelt die Besteuerung von Seeschiffen sowie Luftfahrzeugen. Schiffe, Luftfahrzeuge und dazugehöriges BV unterliegen einer besonderen Regelung.³⁸⁸

Er besagt, dass, wenn diese von einem Unternehmen eines Vertragsstaates betrieben werden, die Seeschiffe bzw Luftfahrzeuge auch in diesem Staat besteuert werden.³⁸⁹ Somit wird die Besteuerung nicht dem Staat, in dem sich die Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (wie es vor dem Update 2017 der Fall war³⁹⁰), überlassen, sondern dem Ansässigkeitsstaat dieses.³⁹¹

Dabei konnte es sich also vor dem Update 2017 auch um den Ort einer Betriebsstätte handeln, selbst wenn dieser vom Sitz (Stammhaus) des Unternehmens abwich.³⁹²

Dieselbe Regelung gilt auch für bewegliches Vermögen, welches direkt dem Betrieb der Luftfahrzeuge oder Seeschiffe dient.³⁹³ Schiffe und Flugzeuge im internationalen Verkehr sowie damit zusammenhängendes bewegliches BV dürfen also nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden.³⁹⁴

Somit entspricht Abs 3 inhaltlich der ertragsteuerlichen Vorschrift des Art 8 OECD-MA und steht mit ihr im systematischen Zusammenhang.³⁹⁵ Die Begriffe „Seeschiffe und Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr“, „Binnenschiffe“ (bis zur Aktualisierung im Jahr 2017 relevant) sowie der „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ (ebenso nur bis zur Aktualisierung im Jahr

³⁸⁸ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 3a.

³⁸⁹ OECD-MA 2017 Art 22 Abs 3.

³⁹⁰ *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 917.

³⁹¹ *Bendlinger*, Das OECD-Musterabkommen 2017 456.

³⁹² *Loose* in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 75.

³⁹³ *Bendlinger*, Das OECD-Musterabkommen 2017 456.; *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 68.

³⁹⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-2.

³⁹⁵ *Loose* in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 5; *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 10.

2017 relevant) verweisen auf die entsprechenden Definitionen in Art 8 OECD-MA sowie auf die dortigen Querverweise zu Art 3 OECD-MA.³⁹⁶

Dies bedeutet, dass unbewegliches Vermögen von diesem Abs nicht umfasst ist, und deshalb in den Anwendungsbereich des Abs 1 fällt, und somit im Staat, in dem es liegt, besteuert wird.³⁹⁷ Es lässt sich somit festhalten, dass unbewegliches Vermögen iZm der Schifffahrt oder Luftfahrt hingegen der Besteuerung im Belegenheitsstaat unterliegt.³⁹⁸

Die Folge dieser Vorrangregelung (Vorrang des unbeweglichen Vermögens gem Abs 1 vor Abs 3) ist, dass unbewegliches Vermögen ausschließlich im Staat besteuert werden darf, in dem es belegen ist, selbst wenn der Ansässigkeitsstaat des Schifffahrts- oder Luftfahrtsbetriebs ein anderer ist.³⁹⁹

Die Definition von Seeschiffen und Luftfahrzeugen entspricht den Regelungen in Art 8 OECD-MA.⁴⁰⁰

Weiterer wichtiger Anhaltspunkt ist, dass die Seeschiffe und Luftfahrzeuge bzw das damit in Verbindung stehende bewegliche Vermögen vom Unternehmen betrieben werden müssen. Das Unternehmen muss sie selbst betreiben (zB durch Erbringen gewisser Transportleistungen oder „durch Vercharterung auf Basis „fully equipped, manned and supplied““).⁴⁰¹ Würde das Unternehmen die Seeschiffe und Luftfahrzeuge zwar besitzen, aber dann an weitere Unternehmen vermieten, würde dieser Tatbestand nicht in den Anwendungsbereich des Abs 3 fallen. Hier würde der Abs 2 oder Abs 4 (s nächstes Kapitel) greifen.⁴⁰² Somit gilt diese Regelung nur, wenn das Unternehmen die Schiffe oder Flugzeuge selbst betreibt. Wird das Eigentum an Dritte übertragen (zB durch Leasing ohne operative Kontrolle), greifen die allgemeinen Regeln für bewegliches Vermögen.⁴⁰³ Die Sonderregelung des Art 22 Abs 3 entfällt somit andernfalls.⁴⁰⁴

Falls ein Unternehmen ausschließlich im Bereich der Schifffahrt oder Luftfahrt tätig ist, gehört sein gesamtes BV in diesen Bereich. Falls das Unternehmen jedoch weitere Tätigkeiten ausübt, gilt, dass nur das für den Schiff- oder Luftfahrtbetrieb genutzte bewegliche Vermögen der

³⁹⁶ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 76.

³⁹⁷ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 917.

³⁹⁸ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-2.

³⁹⁹ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 78.

⁴⁰⁰ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 67.

⁴⁰¹ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 917.

⁴⁰² Ebd.

⁴⁰³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-2.

⁴⁰⁴ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 3b.

Sonderregelung des Art 22 Abs 3 unterliegt. Das übrige bewegliche Vermögen fällt unter Art 22 Abs 2 oder Abs 4. Hierbei sind dieselben Abgrenzungskriterien zu verwenden, die für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen gelten (s Art 8 Rz 27).⁴⁰⁵

Bei Unternehmen mit gemischter Tätigkeit ist das BV den jeweiligen Geschäftsbereichen nach funktionaler Zugehörigkeit zuzuordnen. Aufgrund der damit verbundenen praktischen Abgrenzungsschwierigkeiten kann es in vielen Fällen sinnvoll sein, auf die indirekte Methode zurückzugreifen, um zu sachgerechten Ergebnissen zu gelangen.⁴⁰⁶

Die iRd ertragsteuerlichen Aufteilung ermittelten Resultate – insb hinsichtlich der Zuordnung der den Einkünften zugrundeliegenden Vermögenswerte – können idR auch für vermögensteuerliche Zwecke übernommen werden.⁴⁰⁷

Diese Regelung, dass das gesamte BV in den Bereich der Schiff- und Luftfahrt fällt, sofern das Unternehmen ausschließlich in diesem Bereich tätig ist, enthält auch eine weitere Einschränkung: Erfasst wird auch hier ausschließlich „bewegliches Vermögen“. Damit soll sichergestellt werden, dass Art 22 Abs 1 OECD-MA, der unbewegliches Vermögen der Besteuerung im Belegenheitsstaat zuweist, Vorrang vor Abs 3 hat.⁴⁰⁸

Da Schiffe und Luftfahrzeuge nach Art 6 Abs 2 nicht als unbewegliches Vermögen gelten, würden sie ohne eine spezielle Regelung entweder unter Abs 2 (BV) oder Abs 4 (sonstiges Vermögen) fallen.⁴⁰⁹

An dieser Stelle ist auch die Abgrenzung zum Abs 2 ersichtlich, da Luftfahrzeuge und Seeschiffe bewegliche Wirtschaftsgüter sind. Es fehlt also an fester örtlicher Einrichtung, um als Betriebsstätte eingestuft zu werden. Deswegen fallen sie nicht unter Anwendung des Abs 2 und dafür wurde ein eigener Abs formuliert.⁴¹⁰

Alternativ können die Vertragsstaaten bilateral vereinbaren, dass das Besteuerungsrecht dem Staat des effektiven Managements des Unternehmens zusteht.⁴¹¹

⁴⁰⁵ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 68.

⁴⁰⁶ *Loose* in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 79.

⁴⁰⁷ Ebd.

⁴⁰⁸ Ebd Rz 78.

⁴⁰⁹ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 3b.

⁴¹⁰ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 88.

⁴¹¹ *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-2.

9 Abs 4

Der Abs 4 besagt, dass alle anderen Vermögenswerte einer im Vertragsstaat ansässigen Person, dh ausgenommen unbewegliches Vermögen, bewegliches Vermögen einer Betriebsstätte und Seeschiffe sowie Luftfahrzeuge, die im anderen Vertragsstaat liegen, nur in dem Staat besteuert werden dürfen, in dem die Person ansässig ist.⁴¹² Der Abs findet daher nur Anwendung, wenn keine der speziellen Regelungen der Abs 1 bis 3 einschlägig ist.⁴¹³

Somit unterliegen alle übrigen Vermögenswerte ausschließlich der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Eigentümers.⁴¹⁴ Der Quellenstaat darf das Vermögen in diesem Fall nicht besteuern.⁴¹⁵ Daher ist in diesem Fall die Anwendung von Art 23A oder 23B nicht maßgeblich.⁴¹⁶

Diese Regelung orientiert sich an Art 21 des OECD-MA.⁴¹⁷

Art 22 Abs 4 gilt nicht nur für Vermögen in den beiden Vertragsstaaten, sondern auch für in Drittstaaten belegenes Vermögen (in Anlehnung an die ertragsteuerliche Regelung in Art 21 OECD-MA, welchem diese Regelung in ihrer Funktion entspricht), welches somit nicht unter die vorhergehenden Bestimmungen fällt.⁴¹⁸ Dies bedeutet, dass unbewegliches Vermögen in einem Drittstaat der Vermögensbesteuerung des Ansässigkeitsstaats unterliegt (wie er sich nach den Kriterien des Art 4 OECD-MA bestimmt), sofern kein DBA mit dem Drittstaat existiert.⁴¹⁹

Dies bedeutet, dass, wenn die Person bspw in einem Vertragsstaat ansässig ist, unbewegliches Vermögen aber in einem Drittstaat besitzt, also in keinem weiteren Vertragsstaat, dies nicht unter den Abs 1 des Art 22 fällt. Dieser Tatbestand fällt in den Anwendungsbereich des Abs 4 und darf also im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.⁴²⁰

In diesen Fällen, bei denen Vermögen im Drittstaat belegen ist, ist der andere Vertragsstaat (Drittstaat) nicht berechtigt, eine Vermögenssteuer auf diese im Drittstaat belegenen Vermögenswerte zu erheben – selbst dann nicht, wenn der Steuerpflichtige nach dessen innerstaatlichem Recht dort unbeschränkt vermögenssteuerpflichtig wäre.⁴²¹

⁴¹² OECD-MA 2017 Art 22 Abs 4; *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2c, 3a.

⁴¹³ *Loose* in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 84.

⁴¹⁴ *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-3.

⁴¹⁵ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 2c.

⁴¹⁶ *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 4.

⁴¹⁷ *Loose* in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 5.

⁴¹⁸ Ebd Rz 88; *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 11.

⁴¹⁹ *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 3c.

⁴²⁰ *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 916.

⁴²¹ *Loose* in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 88.

Das Besteuerungsrecht des Drittstaats selbst wird durch diese Regelung jedoch nicht eingeschränkt, da das OECD-MA keine Wirkung zulasten von Drittstaaten entfaltet. Eine Begrenzung des Besteuerungsrechts des Drittstaats kann sich allenfalls aus einem zw dem Drittstaat und dem Ansässigkeitsstaat bestehenden bilateralen Abkommen ergeben.⁴²²

Abs 4 stellt die sog subsidiäre Auffangregelung (ggü den Abs 1 bis 3) für Vermögenssituationen dar, die in den vorhergehenden Abs nicht ausdrücklich geregelt sind.⁴²³ Er stellt sicher, dass sämtliche vermögenssteuerlich relevanten Vermögensgegenstände iRd DBA erfasst werden.⁴²⁴

Eine ausführliche Definition des Begriffs der „in einem Vertragsstaat ansässigen Person“ findet sich in Art 4 des OECD-MA. Ein Bsp für die praktische Anwendung liefert ein Fall aus der deutschen Rechtsprechung: Der BFH entschied, dass das Vermögen einer spanischen Personengesellschaft mit Belegenheitsort in Spanien der spanischen Besteuerung unterliegt (BFH/NV 2009, 113; Vorinstanz FG Hamburg EFG 2007, 96 zum DBA Spanien 1966).⁴²⁵

9.1 Virtuelle Doppelbesteuerung

Art 22 Abs 4 stellt klar, dass der andere Vertragsstaat auch dann kein Besteuerungsrecht hat, wenn der Ansässigkeitsstaat auf eine Besteuerung verzichtet. Das bedeutet, dass die Zuweisung der Besteuerungsrechte bereits auf abkommensrechtlicher Ebene verbindlich festgelegt wird – auch in Fällen, in denen es zu einer sog „virtuellen Doppelbesteuerung“ kommt.⁴²⁶

9.2 Bewertung von Vermögen

Die Bewertung des Vermögens erfolgt nach den nationalen Regelungen der jeweiligen Staaten. Detaillierte Informationen dazu sind in Rz 8 des Kommentars zu Art 22 zu finden.⁴²⁷

9.3 Nutzungsrechte an beweglichem Vermögen

Art 22 Abs 4 gilt auch für bewegliches Vermögen, an dem Nutzungsrechte bestehen. In diesen Fällen kann es aufgrund abweichender nationaler Bewertungsvorschriften zu DB oder vollständiger Steuerfreistellung kommen, insb wenn der wirtschaftliche Eigentümer und der Nutzungsberechtigte in unterschiedlichen Staaten ansässig sind und beide Staaten diesen jeweiligen Rechtspositionen mit einer Vermögenssteuer erfassen.⁴²⁸

⁴²² Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 88.

⁴²³ Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018) 917; Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 5; Tcherveniachki in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 11.

⁴²⁴ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 85.

⁴²⁵ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 91.

⁴²⁶ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 92.

⁴²⁷ Ebd Rn 93.

⁴²⁸ Ebd Rn 94; Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 86.

Um Konflikte in solchen Fällen zu vermeiden, verweist der OECD-Kommentar ausdrücklich auf das Verständigungsverfahren nach Art 25 OECD-MA als Lösungsweg (s Z 6 des MA-Kommentars zu Art 22). Ein Bsp für eine solche Regelung findet sich auch in Art 22 Abs 5 des DBA Schweiz.⁴²⁹ Das Abkommen nimmt damit eine potenzielle DB desselben Vermögensgegenstandes ausdrücklich in Kauf, sofern keine Verständigung zw den betroffenen Staaten erzielt wird.⁴³⁰

9.4 Steuerliche Folgen eines Wohnsitzwechsels

Falls eine Person ihren Wohnsitz von einem Vertragsstaat in den anderen verlegt, enthält das OECD-MA keine spezifische Regelung zu den daraus entstehenden vermögensteuerlichen Konsequenzen.⁴³¹

Wechselt ein Steuerpflichtiger innerhalb eines Veranlagungszeitraums seinen Ansässigkeitsstaat, kann es aufgrund unterschiedlicher Stichtagsregelungen dazu kommen, dass derselbe Vermögensgegenstand nach Abs 4 in beiden Staaten vermögensteuerlich erfasst wird, sofern sich die Veranlagungszeiträume überschneiden.⁴³²

Dies kann zu steuerlichen Doppelbelastungen oder vollständiger Steuerfreistellung führen, insb wenn der Wegzugsstaat die Vermögenssteuer für das gesamte Kalenderjahr nach dem Stichtagsprinzip erhebt, während der Zuzugsstaat die Steuerpflicht bereits ab dem Zeitpunkt der Wohnsitznahme begründet.⁴³³

Im umgekehrten Fall kann es zu einer vollständigen Nichtbesteuerung kommen, wenn keiner der beiden Staaten für das betreffende Jahr eine Steuer erhebt. Solche Situationen werden in der Praxis von den meisten DBA bewusst in Kauf genommen (vgl hierzu auch Rz 66).⁴³⁴

In solchen Fällen sind ergänzend die jeweiligen nationalen Regelungen zur Vermeidung der DB heranzuziehen, da das DBA diese nicht als nachrangig verdrängt.⁴³⁵

In Deutschland war während der Anwendung der Vermögenssteuer bspw eine anteilige Anrechnung ausländischer Vermögenssteuer gem § 11 VStG (Deutschland, aufgehoben) möglich.⁴³⁶

⁴²⁹ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 94.

⁴³⁰ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 86.

⁴³¹ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 94.

⁴³² Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 87.

⁴³³ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 94.

⁴³⁴ Ebd Rn 95.

⁴³⁵ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 87.

⁴³⁶ Ebd.

9.5 Fazit

Art 22 Abs 4 legt fest, dass sämtliche Vermögensteile, die nicht in anderen Abs geregelt sind, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Auch wenn der Ansässigkeitsstaat keine Steuer erhebt, bleibt der andere Vertragsstaat von der Besteuerung ausgeschlossen. Bewertung von Vermögen erfolgt nach nationalen Regeln. Nutzungsrechte an beweglichem Vermögen können je nach nationaler Gesetzgebung zu DB oder Steuerfreistellung führen. Das Verständigungsverfahren kann hier als Lösung dienen. Es gibt keine spezifische Regelung für den Umgang mit der Vermögenssteuer im Falle einer Wohnsitzverlegung. Dies kann ebenfalls zu Doppel- oder Nichtbesteuerung führen, je nachdem, wie die Staaten ihre Steuerpflicht zeitlich festlegen.

10 Fallstudien zu Art 22: Beispiele aus DBA

Dieses Kapitel analysiert verschiedene konkrete Bsp aus DBA und stellt dar, wie Art 22 OECD-MA in der Praxis angewendet wird und wie nationale Steuerregelungen und das OECD-MA interagieren. Das OECD-MA hat die nationale Steuerpolitik vieler Länder maßgeblich beeinflusst. Viele Staaten haben ihre DBA entsprechend der Vorgaben des OECD-MA angepasst. Dies hat dazu beigetragen, Steuerkonflikte zu minimieren und die Steuerkooperation zw Ländern zu fördern.⁴³⁷

10.1 Einleitung

Die praktische Anwendung von Art 22 des OECD-MA variiert in bilateralen DBA, da Staaten eigene steuerpolitische Interessen verfolgen.⁴³⁸ Fallstudien bieten eine wertvolle Grundlage, um zu verstehen, wie die Besteuerungsrechte für verschiedene Vermögensarten tatsächlich aufgeteilt werden und in welchen Bereichen Abweichungen vom OECD-Standard bestehen.

Viele Länder orientieren sich grds an Art 22 OECD-MA, weichen jedoch in der Praxis durch abweichende Definitionen von Betriebsstätten, die Einbeziehung spezifischer Steuerarten oder durch besondere Methoden zur Vermeidung der DB ab. Diese Unterschiede können erhebliche steuerliche Auswirkungen für Privatpersonen und Unternehmen mit grenzüberschreitendem Vermögen haben (vgl nationale DBA-Gesetze, zB DBA Deutschland-Österreich oder DBA-Deutschland-Schweiz).

⁴³⁷ <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/tax-treaties.html> (abgefragt 20.06.2025).

⁴³⁸ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-1 ff.

In den folgenden Fallstudien werden ausgewählte DBA zw Österreich und Deutschland, Österreich und der Schweiz sowie zw Deutschland und Frankreich analysiert, um die Umsetzung von Art 22 in der Praxis zu verdeutlichen.

10.2 Anwendung des Unionsrechts

Die Vermögensbesteuerung unterliegt den Vorgaben des Unionsrechts. Der EuGH hat sich wiederholt zur Vereinbarkeit vermögenssteuerrechtlicher Regelungen mit dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geäußert.⁴³⁹

In der Rechtstatsache *C-307/03 – Saint Gobain* hatte die deutsche Finanzverwaltung die Beteiligung an einer US-amerikanischen Tochtergesellschaft dem steuerpflichtigen Inlandsvermögen der deutschen Betriebsstätte einer in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft zugerechnet. Die Anwendung des internationalen vermögenssteuerlichen Schachtelprivilegs nach § 102 Abs 2 BewG (Deutschland) aF wurde dabei mit der Begründung abgelehnt, dass dieses nur inländischen Kapitalgesellschaften zustehe. Mit Urteil vom 21.09.1999 entschied der EuGH, dass diese Ungleichbehandlung gegen die Niederlassungsfreiheit gem Art 49 AEUV (vormals Art 43 EG) verstößt.⁴⁴⁰

In einem weiteren Urteil vom 13.04.2000 zur niederländischen Vermögenssteuer stellte der EuGH klar, dass ebenfalls ein Verstoß gegen Art 49 AEUV vorliegt, wenn eine vermögenssteuerliche Freistellung von Beteiligungen nicht auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat angewendet wird.⁴⁴¹

Demggü entschied der EuGH am 05.07.2005 in einem weiteren Fall zur niederländischen Vermögenssteuer, dass kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 63 AEUV (vormals Art 56 EG) vorliege, wenn einem gebietsfremdem Steuerpflichtigen ein Freibetrag nicht gewährt wird, sofern sich sein Vermögen im Wesentlichen im Wohnsitzstaat befinde.⁴⁴²

Obwohl sich diese Entscheidungen auf innerstaatliche Regelungen beziehen, ist das Unionsrecht auch bei der Auslegung von DBA zw EU-Mitgliedstaaten – und damit auch bei abkommensrechtlichen Vorschriften, die Art 22 OECD-MA entsprechen – zu berücksichtigen. Dies verdeutlicht insb das Urteil vom 05.07.2005, in dem der EuGH die Kapitalverkehrsfreiheit im Lichte eines DBA zw den Niederlanden und Belgien prüfte. Der in Deutschland ansässige

⁴³⁹ *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 14.

⁴⁴⁰ *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 14.

⁴⁴¹ Ebd.

⁴⁴² Ebd.

Kläger berief sich dabei auf Art 25 Abs 3 des DBA Niederlande/Belgien, wonach in Belgien ansässigen natürlichen Personen in den Niederlanden dieselben Freibeträge und Vergünstigungen wie Inländern gewährt werden. Der EuGH stellte klar, dass diese Regelung nur für Personen gilt, die nach dem betreffenden DBA anspruchsberechtigt sind. Daher liegt auch im Fall einer beschränkt steuerpflichtigen, in Deutschland ansässigen Person kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor, wenn ihr ein niederländischer Freibetrag nicht gewährt wird.⁴⁴³

10.3 Beispielhafte Analyse von DBA: Österreich – Deutschland

Das DBA zw Österreich und Deutschland enthält spezifische Regelungen zur Besteuerung von Vermögen, die teilweise von der Standardversion des Art 22 OECD-MA abweichen.⁴⁴⁴ Der genaue Wortlaut ist der folgende (die abweichenden Stellen sind unterstrichen):

- (1) „*Unbewegliches Vermögen iSd Art 6, das einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gehört und im anderen Vertragsstaat liegt, darf im anderen Staat besteuert werden.*
- (2) *Bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für die Ausübung einer selbständigen Arbeit im anderen Vertragsstaat zur Verfügung steht, darf im anderen Staat besteuert werden.*
- (3) *Seeschiffe und Luftfahrzeuge, die im internationalen Verkehr betrieben werden, und Schiffe, die der Binnenschifffahrt dienen, sowie bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Seeschiffe oder Luftfahrzeuge dient, dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.*
- (4) *Alle anderen Vermögensteile einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.*“

Gem diesem Abkommen unterliegt das unbewegliche Vermögen der Besteuerung im Belegenheitsstaat, während sonstiges Vermögen grds im Ansässigkeitsstaat der betreffenden Person besteuert wird.⁴⁴⁵

Ein besonders relevanter Anwendungsfall betrifft Privatpersonen, die Vermögen in beiden Ländern besitzen. Ein mögliches Praxisbsp könnte der Fall einer in München ansässigen Privatperson sein, die bspw eine Ferienwohnung in Österreich besitzt. Nach Art 22 Abs 1 des DBA erfolgt die Besteuerung dieser Immobilie im Belegenheitsstaat, also in Österreich. Dies

⁴⁴³ *Tcherveniachki* in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 14.

⁴⁴⁴ DBA Österreich-Deutschland, BGBl III 182/2002, Art 22.

⁴⁴⁵ DBA Österreich-Deutschland, BGBl III 182/2002, Art 22 Abs 1, 4.

entspricht der allgemeinen Regelung des Art 22 OECD-MA, wonach unbewegliches Vermögen in dem Staat besteuert wird, in dem es sich befindet.⁴⁴⁶

Ein weiteres Bsp für die Anwendung von Art 22 des DBA Österreich-Deutschland ist die steuerliche Behandlung von Betriebsstättenvermögen. Besitzt ein deutsches Unternehmen eine Betriebsstätte in Österreich und werden dort Maschinen oder sonstiges bewegliches BV eingesetzt, unterliegt dieses Vermögen der Besteuerung in Österreich, da es dem Quellenstaatprinzip folgt.⁴⁴⁷

Diese Regelungen dienen dazu, eine klare steuerliche Zuordnung von Vermögenswerten zw den beiden Vertragsstaaten zu gewährleisten und DB zu vermeiden. In der Praxis gibt es jedoch unterschiedliche Auslegungen bestimmter Begriffe, etwa die Abgrenzung zw privat und betrieblich genutztem Vermögen oder die genaue Definition des wirtschaftlichen Eigentums im DBA-Kontext.⁴⁴⁸

Wie bereits zu Beginn der Arbeit erwähnt, wird in Deutschland seit 1997 keine Vermögenssteuer mehr erhoben. In den OECD-Statistiken ist dennoch ein gewisses Aufkommen aus persönlichen Vermögenssteuern für Deutschland verzeichnet. Dieses ergibt sich aus der sog Bankenabgabe, einer seit 2010 erhobenen Sondersteuer auf bestimmte juristische Personen.⁴⁴⁹

Zusammengefasst werden in Deutschland – abgesehen von der Bankenabgabe – im Wesentlichen drei „Vermögenssteuern“ erhoben: die Grundsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer (Erbschaftssteuer zählt, wie erwähnt, eigentlich nicht zu Vermögenssteuern iSd OECD-MA). Diese Reihenfolge spiegelt sich auch im Steueraufkommen seit der Wiedervereinigung wider. Besonders auffällig ist der deutliche Anstieg bei der Grunderwerbsteuer in den letzten Jahren, was auf die sukzessive Erhöhung der Steuersätze durch viele Bundesländer seit 2007 zurückzuführen ist.⁴⁵⁰

Da weder die Vermögenssteuer noch die Gewerbesteuer in Deutschland aktuell erhoben werden, kommt Art 22, aus deutscher Sicht, nur eine geringe praktische Relevanz zu.⁴⁵¹

⁴⁴⁶ OECD-MA 2017 Art 22 Abs 4

⁴⁴⁷ DBA Österreich-Deutschland, BGBl III 182/2002, Art 22 Abs 2.

⁴⁴⁸ <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68rfy5bw2ycq10k5fal/proposed-changes-to-beneficial-owner-definition-contrary-to-oecd-goal> (abgefragt 20.06.2025).

⁴⁴⁹ Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018), 451.

⁴⁵⁰ Ebd.

⁴⁵¹ Tcherveniachki in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 7.

Soweit einzelne DBA die Anwendung von Art 22 auf die Grundsteuer vorsehen, betrifft dies ausschließlich Konstellationen iSv Art 22 Abs 1. Die Abs 2 bis 4 spielen hingegen in der deutschen Praxis keine Rolle.⁴⁵²

Dennoch enthalten deutsche DBA regelmäßig eine dem Art 22 entsprechende Regelung zur Vermögensbesteuerung – selbst dann, wenn der jeweilige Vertragspartner derzeit keine Vermögenssteuer erhebt. Auf diese Weise wird vermieden, dass eine Änderung des Abkommens erforderlich wird, sollte der andere Vertragsstaat künftig doch eine Vermögenssteuer einführen.⁴⁵³

10.4 Beispielhafte Analyse von DBA: Österreich – Schweiz

Das DBA zw der Schweiz und Österreich stellt einen weiteren Fall dar, in dem Art 22 des OECD-MA angewendet wird. Die Schweiz erhebt im Gegensatz zu Österreich eine Vermögenssteuer, wodurch es zu Konflikten in der Steuerzuordnung kommen kann. Das DBA sieht vor, dass Vermögen grds im Ansässigkeitsstaat besteuert wird, mit Ausnahme von unbeweglichem Vermögen, das im Belegenheitsstaat besteuert wird.⁴⁵⁴

Ein typisches Bsp ist ein in Österreich ansässiger Unternehmer, der bedeutende Bankeinlagen in der Schweiz hält. Während diese in Österreich nicht der Vermögenssteuer unterliegen würden, könnte die Schweiz eine solche Steuer erheben. Das DBA regelt die Anrechnung oder Befreiung, um eine DB zu vermeiden.⁴⁵⁵

10.5 Beispielhafte Analyse von DBA: Deutschland – Frankreich

Das DBA zw Deutschland und Frankreich weicht in einigen Punkten von der OECD-Standardregelung zu Art 22 ab. Frankreich erhebt bspw eine spezielle Immobilienvermögenssteuer („Impôt sur la Fortune Immobilière“), die auch auf in Frankreich gelegenes unbewegliches Vermögen von in Deutschland ansässigen Personen angewendet werden kann. IRd DBA wird sichergestellt, dass solche Vermögenssteuern nicht zu einer DB führen, indem das Besteuerungsrecht klar dem Belegenheitsstaat zugewiesen wird.⁴⁵⁶

Ein Bsp aus der Praxis wäre eine in Deutschland ansässige Person, die mehrere Immobilien in Frankreich besitzt. Diese unterliegen der französischen Vermögenssteuer, und das DBA regelt,

⁴⁵² *Tcherveniachki* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019) Rz 7.

⁴⁵³ Ebd.

⁴⁵⁴ https://www.haufe.de/id/norm/dba-schweiz-art-22-vermoegensbesteuerung-HI933635_p22.html (abgefragt 20.06.2025).

⁴⁵⁵ [https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext\(suche:Standardsuche\)?dokumentId=7b051502-bb3e-41bb-80dd-8f043a894ff5](https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext(suche:Standardsuche)?dokumentId=7b051502-bb3e-41bb-80dd-8f043a894ff5) (abgefragt 20.06.2025).

⁴⁵⁶ <https://www.taxesforexpats.com/country-guides/france/taxes-in-france-for-us-expats.html> (abgefragt 20.06.2025).

in welchem Umfang diese Steuer im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann. Dadurch wird vermieden, dass deutsche Steuerpflichtige sowohl in Deutschland als auch in Frankreich für dasselbe Vermögen besteuert werden.⁴⁵⁷

10.6 Besondere DBA-Abweichungen: Beispiel USA

Die USA haben kein vollständiges OECD-MA-konformes Vermögenssteuerkonzept in ihren DBA. Statt einer jährlichen Vermögenssteuer setzen die USA vielmehr auf Erbschafts- und Schenkungssteuern. Daher enthält das DBA Deutschland-USA keine Regelung, die mit Art 22 OECD-MA identisch wäre.⁴⁵⁸

Ein Bsp hierfür wäre ein deutscher Investor, der Aktien in einem US-amerikanischen Unternehmen hält. Obwohl dies nach OECD-MA eher dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet werden würde, können im US-Steuerrecht unterschiedliche Regelungen greifen, insb im Fall der Nachlassbesteuerung.⁴⁵⁹

10.7 Kanada

Auch in Kanada ist die Vermögensbesteuerung von besonderem Interesse, da dort spezifische Vermögenssteuern auf kommunaler Ebene existieren. Die Vermögensbesteuerung in Kanada zeichnet sich dadurch aus, dass dort keine allgemeine Vermögenssteuer auf Bundesebene existiert.⁴⁶⁰ Vielmehr erheben die kanadischen Provinzen, Territorien und Gemeinden sogenannte „property taxes“ (Grundsteuern), die vielmehr unbewegliches Vermögen wie Grundstücke und Gebäude betreffen.⁴⁶¹ Daneben können in einigen Fällen auch bewegliche Vermögenswerte wie Kraftfahrzeuge, Privatschiffe oder Privatflugzeuge Gegenstand lokaler Vermögensbesteuerung sein.⁴⁶²

Diese „property taxes“ stellen für die kanadischen Kommunen eine wesentliche Einnahmequelle dar und finanzieren eine Vielzahl lokaler öffentlicher Dienstleistungen.⁴⁶³ Konkret machen vermögensbezogene Steuern in Kanada rund 97,9% des lokalen Steueraufkommens aus.⁴⁶⁴

⁴⁵⁷ <https://doppelbesteuerung.eu/normen-dba/frankreich/> (abgefragt 20.06.2025).

⁴⁵⁸ <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/hungarytech.pdf> (abgefragt 20.06.2025).

⁴⁵⁹ <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/some-nonresidents-with-us-assets-must-file-estate-tax-returns> (abgefragt 20.06.2025).

⁴⁶⁰ *Wendt/Mucha*, Die Erbschaft- und Vermögensteuer in den EU-Mitgliedstaaten, Japan, Kanada, und den USA, 35.

⁴⁶¹ Ebd 35f.

⁴⁶² Ebd 36.

⁴⁶³ *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Besteuerung von Vermögen, 11 ff.

⁴⁶⁴ Ebd 13f.

Somit steht die in Kanada praktizierte kommunale Grundsteuer, die sich insb auf unbewegliches Vermögen konzentriert, im Einklang mit Art 22 Abs 1 OECD-MA, der ausdrücklich das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen dem Staat zuweist, in dem sich dieses Vermögen befindet.⁴⁶⁵

10.8 Großbritannien

In Großbritannien existieren Immobiliensteuern wie die „Stamp Duty Land Tax“ (SDLT), deren Anwendung sich vom OECD-Standard unterscheidet. Diese Steuer fällt beim Erwerb von Grundstücken und Immobilien in England und Nordirland an und ist abhängig vom Kaufpreis sowie der Art der Immobilie.⁴⁶⁶

In Großbritannien existiert jedoch keine allgemeine Vermögenssteuer.

Die SDLT unterscheidet sich von den im OECD-MA beschriebenen Vermögenssteuern, da sie als Transaktionssteuer beim Erwerb von Immobilien erhoben wird und nicht als wiederkehrende Steuer auf das Halten von Vermögen.⁴⁶⁷ Somit fällt die SDLT nicht unter die in Art 22 des OECD-MA beschriebenen Vermögenssteuern, sondern stellt eine eigenständige Form der Besteuerung dar, die spezifisch für Immobilientransaktionen in Großbritannien entwickelt wurde.

10.9 Fazit und Bedeutung für die Praxis

Diese Fallstudien zeigen, dass die Anwendung von Art 22 OECD-MA stark von nationalen Steuerregelungen und bilateralen Abkommen abhängt. Während die Grundprinzipien der Besteuerung von unbeweglichem und beweglichem Vermögen weitgehend einheitlich geregelt sind, bestehen erhebliche Abweichungen in den Besteuerungspraktiken einzelner Staaten. Steuerpflichtige mit internationalem Vermögen sollten daher stets das anwendbare DBA sorgfältig prüfen, um steuerliche Nachteile zu vermeiden.⁴⁶⁸

11 Vorbehalte zu Art 22

Einige OECD-Mitgliedstaaten bringen durch Vorbehalte zum OECD-MA („Reservations“) und zum OECD-MK („Observations“) zum Ausdruck, dass sie nicht bereit sind, den Vorschlägen des OECD-MA und dessen Kommentaren vollständig zu folgen. Auch Österreich weicht in seiner Abkommenspraxis teils vom OECD-MA ab, obwohl es dieses grds als Grundlage

⁴⁶⁵ *NWB*, OECD-MA (2023) Art 22.

⁴⁶⁶ *GOV.UK*, Stamp Duty Land Tax.

⁴⁶⁷ *NWB*, OECD-MA (2023) Art 22 iVm *GOV.UK*, Stamp Duty Land Tax.

⁴⁶⁸ <https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-TE-1996.pdf> (abgefragt 20.06.2025).

verwendet. Manche Staaten nutzen zudem informell eigene MA für ihre bilateralen Verhandlungen.⁴⁶⁹

Eine vertiefte rechtsvergleichende Analyse zeigt deutliche Abweichungen einzelner Länder von Art 22 OECD-MA.

Die iR von DBA vorgesehenen Freistellungen von der Vermögensteuer können in bestimmten Abkommen, durch sog Aktivitätsvorbehalte, eingeschränkt werden. Das bedeutet: Dient ein Vermögensgegenstand nicht der Erzielung sog aktiver Einkünfte, wird keine vollständige Freistellung von der Vermögenssteuer gewährt. Stattdessen wird die im anderen Staat erhobene Vermögenssteuer lediglich auf die heimische Steuer angerechnet. Eine detaillierte Auseinandersetzung mit diesen Einschränkungen findet sich in den Kommentierungen zu den jeweiligen Abkommen.⁴⁷⁰

Mehrere Staaten haben spezifische Vorbehalte zur Besteuerung von Kapital in ihren DBA.

Finnland behält sich das Recht vor, Anteile an finnischen Unternehmen zu besteuern, wenn diese ein Nutzungsrecht an in Finnland gelegenen unbeweglichem Vermögen verleihen.⁴⁷¹

Neuseeland, Portugal und die Türkei behalten sich eine abweichende Besteuerung vor, falls sie Kapitalsteuern erheben.⁴⁷²

Frankreich behält sich das Recht vor, die Besteuerung bedeutender Beteiligungen an französischen Unternehmen oder an Unternehmen mit Immobilienbesitz in Frankreich beizubehalten.⁴⁷³

Dänemark, Norwegen und Schweden haben spezielle Regelungen für die Besteuerung von Kapital iZm der skandinavischen Fluggesellschaft SAS.⁴⁷⁴

Spanien behält sich die Besteuerung von Beteiligungen an Unternehmen vor, deren Hauptvermögen aus in Spanien gelegenen unbeweglichem Vermögen besteht.⁴⁷⁵

Griechenland hält sich steuerliche Handlungsspielräume bei Kapitalsteuern im Bereich der Schifffahrt offen.⁴⁷⁶

⁴⁶⁹ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 27.

⁴⁷⁰ Loose in GK/GK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 7.

⁴⁷¹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-3.

⁴⁷² Ebd.

⁴⁷³ Ebd.

⁴⁷⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-3, 4.

⁴⁷⁵ Ebd C(22)-4.

⁴⁷⁶ Ebd.

Argentinien behält sich das Recht vor, Kapital zu besteuern, das sich auf seinem Hoheitsgebiet befindet, mit Ausnahme der in Abs 3 genannten Vermögenswerte.⁴⁷⁷

Brasilien, Bulgarien, Indonesien, Malaysia, die Volksrepublik China, Singapur, Thailand und Vietnam behalten sich eine abweichende Position zu Art 22 vor, falls sie Kapitalsteuern einführen sollten.⁴⁷⁸

Indien behält sich das Recht vor, Kapital entsprechend den Bestimmungen des nationalen Steuerrechts zu besteuern.⁴⁷⁹ Somit vertreten zB Indien und Argentinien spezielle Vorbehalte, um nationalen wirtschaftlichen Interessen gerecht zu werden, etwa im Bereich der Besteuerung ausländischer Investitionen.

Diese Vorbehalte zeigen, dass trotz der OECD-Standardregelungen in Art 22 viele Länder weiterhin nationale Besonderheiten in ihre bilateralen Abkommen integrieren.

12 Offene Fragen und zukünftige Entwicklungen

12.1 Digitale Betriebsstätte

Die Digitalisierung fordert das internationale Steuerrecht heraus, insb hinsichtlich Art 22 Abs 2 OECD-MA.⁴⁸⁰

Mit dem allgemeinen Trend der Digitalisierung stellt sich die Frage, ob der für den Abs 2 des Art 22 des OECD-MA relevante Betriebsstättenbegriff auch für eine digitale Betriebsstätte gelten soll. Aufgrund der zunehmenden Digitalisierung der Geschäftsprozesse wird es für Unternehmen immer mehr möglich, in anderen Staaten Gewinne zu generieren, „ohne dort durch eine Betriebsstätte physisch präsent zu sein“.⁴⁸¹ Denkbar sind also Situationen, in denen Unternehmen Vermögenswerte in Ländern besteuern müssten, in denen sie keine physische Präsenz, aber eine erhebliche wirtschaftliche Aktivität aufweisen.⁴⁸²

Die EU konnte bisher lediglich begrenzte Erfolge bei der Einführung steuerlicher Regelungen für die digitale Wirtschaft erzielen. Die von der EU-Kommission noch am 21. März 2018 vorgeschlagenen RL, die entweder eine „digitale“ bzw „virtuelle“ Betriebsstätte als neuen steuerlichen Anknüpfungspunkt einführen oder eine Ausgleichssteuer auf Online-Werbung,

⁴⁷⁷ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), P(22)-1.

⁴⁷⁸ Ebd.

⁴⁷⁹ Ebd.

⁴⁸⁰ https://ntanet.org/wp-content/uploads/2019/03/Session1228_Paper1485_FullPaper_1.pdf (abgefragt 20.06.2025).

⁴⁸¹ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 81.

⁴⁸² OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 13.

digitale Vermittlungsleistungen sowie den Verkauf nutzergenerierter Daten erheben sollten, scheiterten an der fehlenden Zustimmung der Mitgliedstaaten.⁴⁸³

Die Einführung einer „digitalen Betriebsstätte“ wird international diskutiert, konnte jedoch bislang nicht umgesetzt werden.⁴⁸⁴

Deswegen haben manche Staaten unilateral Regeln betreffend die Besteuerung von digitalen Leistungen beschlossen.⁴⁸⁵

Sollte dieses Konzept der „digitalen Betriebsstätte“ aber verwirklicht werden, könnten sich erhebliche Folgen für die Besteuerung von digital generiertem Vermögen ergeben.⁴⁸⁶

12.2 Mobilität von Vermögen

Personen mit hohen Vermögenswerten können ihren steuerlichen Wohnsitz strategisch wählen, um Steuern zu vermeiden (zB Steuerflucht).

12.3 Ausgestaltung des Steuertarifs

Eine weitere offene Frage ist jene des anzuwendenden Steuertarifs im Falle der Einführung einer Vermögensteuer. Der Steuertarif bei der Vermögensteuer kann progressiv, proportional oder degressiv ausgestaltet sein. Während einige Stimmen in der Lehre argumentieren, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip eine progressive Besteuerung verlangt, da die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit überproportional ansteigt, sehen andere hierin keine zwingende Vorgabe.⁴⁸⁷ Sie vertreten die Ansicht, dass eine gleichmäßige Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips eher für einen proportionalen Steuertarif spricht.⁴⁸⁸

Eine progressive Besteuerung kann zusätzlich aus sozialstaatlichen Gründen gerechtfertigt sein, da sie eine umverteilende Wirkung hat.⁴⁸⁹ Ein degressiver Steuersatz wird hingegen als nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar angesehen, da er zu einer höheren Belastung für wirtschaftlich Schwächere iVz wirtschaftlich Stärkeren führen würde, ohne dass hierfür eine sachliche Rechtfertigung bestünde.⁴⁹⁰

⁴⁸³ Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020) 18f.

⁴⁸⁴ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 13.

⁴⁸⁵ Ebd 81.

⁴⁸⁶ <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (abgefragt 21.06.2025).

⁴⁸⁷ Kirchmayr in Doralt/Ruppe Steuerrecht I¹² 16.

⁴⁸⁸ Beiser, Steuern¹⁹ Rz 15.

⁴⁸⁹ Baumgartner/Fister in Baumgartner/Heinrich/Rebhahn/Sutter Verteilungsgerechtigkeit 150ff.

⁴⁹⁰ Ebd 161ff.

Die Schweiz ist eines der wenigen Länder, die das Privatvermögen der Haushalte direkt besteuern. Im Vergleich zu anderen OECD-Staaten ist die Vermögenssteuer hier besonders bedeutend und generiert über 5,5% der gesamten Steuereinnahmen von Bund, Kanton und Gemeinden, was im Jahr 2021 rund 8,7 Milliarden Franken entsprach.⁴⁹¹

Die Vermögenssteuer ist stark progressiv gestaltet. Etwa 50% der Steuerpflichtigen zahlen keine Vermögenssteuer, da ihre Nettovermögen unterhalb der kantonal variierenden Freibeträge liegen. Die obersten 5% der Vermögenden besitzen in einigen Kantonen bis zu 70% des steuerbaren Vermögens, tragen jedoch bis zu 89% der Vermögenssteuereinnahmen.⁴⁹²

Die Progression der Vermögenssteuer variiert je nach Kanton. Bspw weist der Kanton Zürich eine hohe Progression auf, während Nidwalden einen proportionalen Steuersatz hat, bei dem der Steueranteil mit steigendem Vermögen konstant bleibt.⁴⁹³

12.4 Schuldenabzug

Art 22 enthält keine Regelung zur Abzugsfähigkeit von Schulden. Aufgrund der unterschiedlichen nationalen Rechtsvorschriften konnte keine einheitliche Lösung gefunden werden. Bei grenzüberschreitenden Fällen zwischen Schuldner und Gläubiger verweist Art 24 Abs 4 OECD-MA auf mögliche Regelungen zur Nichtdiskriminierung.⁴⁹⁴

Dort ist in Satz 2 festgelegt, dass Verbindlichkeiten eines Unternehmens ggü in einem anderen Vertragsstaat ansässigen Personen bei der Vermögenssteuer im gleichen Umfang abzugsfähig sein müssen wie Schulden ggü inländischen Gläubigern.⁴⁹⁵

Diese Regelung stellt sicher, dass bei grenzüberschreitenden Finanzierungsverhältnissen kein diskriminierender Abzug von Schulden erfolgt, und gewährleistet damit einen Mindestschutz vor steuerlicher Benachteiligung.⁴⁹⁶

Darüber hinaus finden auch die weiteren Nichtdiskriminierungsvorschriften des Art 24 OECD-MA Anwendung, da sie nicht ausschließlich auf die Ertragsteuer beschränkt sind, sondern grds für sämtliche Steuerarten gelten.⁴⁹⁷

⁴⁹¹ Schmid, Die Reichensteuer der Schweiz, (2024).

⁴⁹² Ebd.

⁴⁹³ Ebd.

⁴⁹⁴ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version 2017 (2017), C(22)-3.

⁴⁹⁵ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 91.

⁴⁹⁶ Ebd.

⁴⁹⁷ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 91.

Für das Vermögen von ausländischen Betriebsstätten – einschließlich des anteiligen Vermögens eines inländischen Gesellschafters an einer ausländischen Personengesellschaft – ergibt sich durch die entsprechende Anwendung von Art 7 Abs 2 und 3 OECD-MA, dass auch Schulden und Lasten iRd Vermögenssteuer durch das DBA erfasst werden.⁴⁹⁸

Dabei sind sowohl die Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte als auch der Fremdvergleichsgrundsatz, auch im Hinblick auf Verbindlichkeiten und Belastungen, zu berücksichtigen.⁴⁹⁹

Die Anwendung der direkten Methode zur Abgrenzung des Betriebsstättenvermögens setzt voraus, dass das Nettovermögen – also Vermögen abzüglich zugehöriger Schulden – zugrunde gelegt wird. Eine abweichende Zuordnung von Schulden und Lasten, die nicht diesen Grundsätzen entspricht, widerspricht dem OECD-MA und ist daher nicht zulässig.⁵⁰⁰

12.5 Auswirkungen des MLI auf Art 22

Das Multilaterale Instrument (MLI) hat Art 22 nicht verändert.⁵⁰¹

13 Conclusio

Vermögenssteuern sind international sehr unterschiedlich geregelt. Während einige Länder (zB Schweiz) eine allgemeine Vermögenssteuer haben, setzen andere (zB Deutschland, Österreich) auf spezifische Vermögenssteuern wie Grund- oder Erbschaftssteuer.

Die OECD erkennt Vermögenssteuern als mögliches Instrument an, hat aber keine festen Vorgaben. Da Vermögenssteuern in vielen DBA nicht umfassend geregelt sind, kann es zu Konflikten kommen.

Fehlende internationale Regelungen führen zu erheblichen Einnahmeverlusten für Staaten, da Steuerpflichtige legale und illegale Methoden der Steuervermeidung nutzen.⁵⁰²

Art 22 OECD-MA ist für die Zuweisung von Besteuerungsrechten entscheidend, insbesondere bei grenzüberschreitendem Vermögen. Art 23 OECD-MA bietet Mechanismen zur Vermeidung von DB, etwa durch Anrechnungsmethode oder Freistellungsmethode, oder auch spezielle Zuweisungsregeln. In der Praxis können unterschiedliche nationale Regelungen trtz

⁴⁹⁸ Loose in GKGK, DBA, Art 22 OECD/MA Rz 92.

⁴⁹⁹ Ebd.

⁵⁰⁰ Ebd.

⁵⁰¹ Vogel/Lehner (Hrsg), DBA – Kommentar⁵, Rn 5a.

⁵⁰² <https://taxjustice.net/2021/11/16/losses-to-oecd-tax-havens-could-vaccinate-global-population-three-times-over-study-reveals> (abgefragt 21.06.2025).

zu überschneidenden Steueransprüchen führen. Auch der Art 22 OECD-MA kann zu DBproblemen führen, wenn verschiedene Staaten Vermögen unterschiedlich klassifizieren oder bewerten.

Art 22 OECD-MA bietet eine Grundstruktur für die Zuweisung der Besteuerungsrechte an Vermögenssteuern, aber praktische Herausforderungen bleiben bestehen.

Viele Staaten verzichten auf eine Vermögensteuer, wodurch die Bedeutung von Art 22 OECD-MA in der Praxis begrenzt ist. Es gibt erhebliche Unterschiede in der nationalen Steuerpolitik, die eine internationale Harmonisierung erschweren. Steuerwettbewerb und Mobilität von Vermögen stellen Staaten vor große Herausforderungen bei der Durchsetzung von Besteuerungsrechten. Die ungleiche Besteuerung führt dazu, dass einige Länder unfaire Wettbewerbsvorteile genießen, während andere unter erhöhtem Steuerdruck stehen.⁵⁰³

In Streitfällen gibt es Verständigungsverfahren, um eine Lösung zwischen den betroffenen Staaten zu finden. Aggressiver Steuerwettbewerb kann Spannungen zw Hoch- und Niedrigsteuerrändern verstärken und die internationale Steuerharmonisierung erschweren.⁵⁰⁴

Abschließend lässt sich feststellen, dass Art 22 OECD-MA vor großen Herausforderungen steht. Digitalisierung, Steuervermeidung und internationaler Steuerwettbewerb erfordern neue internationale Lösungsansätze wie multilaterale Abkommen, eine Harmonisierung der Bewertungsgrundlagen und strengere Maßnahmen gegen Steuerflucht. Eine intensivere Zusammenarbeit der Staaten könnte zu einer gerechteren und effizienteren Besteuerung führen, wobei weiterhin bestehende Unterschiede in der nationalen Steuerpolitik berücksichtigt werden müssten.

⁵⁰³ https://www.oecd.org/en/publications/1998/04/harmful-tax-competition_g1ghgc60.html (abgefragt 21.06.2025).

⁵⁰⁴ Ebd.

Literaturverzeichnis

Achatz, Fachwörterbuch zum Steuerrecht (2013).

Aigner, Die verdeckte Gewinnausschüttung im DBA-Recht, IStR 2002, 154.

Anderwald, Verfassungsrechtliche Diskussion der Einführung einer Vermögensteuer, ÖStZ 2021/467, 359.

Anderwald/Niemann, Pro und contra der Vermögensteuer – Die Schenkungs- und Erbschaftssteuer als sinnvolle Alternative?, RdW 2021/38, 1.

Bach, „Reichensteuer“ – Diskussion: Hintergrund und Perspektiven, DIW Roundup 16, 7, 17.04.2014

https://www.diw.de/de/diw_01.c.461583.de/publikationen/roundup/2014_0016/reichensteuer-diskussion-hintergrund-und-perspektiven.html (abgefragt 12.03.2025).

Baumgartner/Fister, Verteilungsgerechtigkeit im Verfassungsrecht, in *Baumgartner/Heinrich/Rebhahn/Sutter* (Hrsg), Verteilungsgerechtigkeit im Recht (2017) 107.

Beiser, Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im zwischenstaatlichen Steuerrecht, ÖStZ 1989, 245.

Beiser, Steuern: ein systematischer Grundriss¹⁹ (2021).

Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450-459.

Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020).

Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg), Internationales Steuerrecht² (2018).

Blum/Riedl in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), MinBestG (2024).

Brümmerhoff/Büttner, Finanzwissenschaft¹² (2018).

Doralt, Erbschafts- und Schenkungssteuersatz. Kurzkommentar (2000).

Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019).

Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II³ (1996).

Ehrke-Rabel, elements Steuerrecht⁴ (2019).

Ehrke-Rabel in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ (2001).

Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e. V., Kurzexpose „Ökonomische

Bewertung verschiedener Vermögensteuerkonzepte“ (Projekt-Nummer 012/17) für das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi), Referat I C 4 (2017).

Gassmann, Probleme der Vermögensabgabe (1954).

GOV.UK, Stamp Duty Land Tax <https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax> (abgefragt 21.03.2025).

Haase, Internationales und europäisches Steuerrecht (2007).

Halek, Vermögensteuern in Österreich: Verfassungsrechtliche Vorgaben für eine Vermögensbesteuerung (2022).

Heidenbauer, Internationale Aspekte der EU-Quellensteuer, SWI 2006, 459.

Heinrich, Steuerrecht (2019).

Homburg, Allgemeine Steuerlehre⁶ (2010).

Hörtnagl-Seidner, Die Grundsteuer auf dem Prüfstand (2019).

<https://www.diepresse.com/5907697/die-12000-reichsten-argentinier-muessen-sonderabgabe-zahlen> (abgefragt 14.02.2025).

<https://www.wko.at/oe/news/analyse-vermoegensteuer.pdf> (abgefragt 14.02.2025).

ifo Schnelldienst, Forderungen nach einer Vermögensteuer: Wiegen die zusätzlichen Steuereinnahmen die Nachteile für den Standort Deutschland auf?, 6/2016, 69. Jahrgang, 24.03.2016 <https://www.ifo.de/DocDL/sd-2016-06-hey-et-al-vermoegensteuer-2016-03-24.pdf> (abgefragt 12.03.2025).

Jabloner/Bailer-

Galanda/Blimlinger/Graf/Knight/Mikoletzky/Perz/Sandgruber/Stuhlpfarrer/Teichova (Hrsg), Veröffentlichungen der Österreichischen Historikerkommission. Vermögensentzug während der NS-Zeit sowie Rückstellungen und Entschädigungen seit 1945 in Österreich (2004).

Kanduth-Kristen/Kofler, Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen.

Kirchmayr/Achatz, Über Sinn und Unsinn einer allgemeinen Vermögensteuer, taxlex 2013, 1.

S. Korts/P. Korts/B. Korts, Grundlagen des Internationalen Steuerrechts, 5. Kapitel Doppelbesteuerungsabkommen (Stand 1.1.2022, rdb.at).

Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerung, 2. Auflage, Wien 2002.

Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg), The OECD-Model-Convention and its Update 2014 (2015).

Lang/Reime (Hrsg), The History of Double Taxation Conventions in the Pre-BEPS Era (2021).

Lang, Verteilungsnormen, in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung: DBA (2015).

Loose in *Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft*, DBA-Kommentar⁶⁰ (2024)-

Loukota/Nolz/Wiesner, Österreichs Steuern: Eine Übersicht über die wichtigsten Steuern (1983).

R. Musgrave/P. Musgrave/Kullmer, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis⁶.

Müller/Vondrak, Verfassungsrechtliche Schranken einer Vermögensteuer, *ecolx* 2015, 176.

Novacek, Wiedereinführung von Erbschafts- und Vermögensteuern, *RdW* 2021/39.

NWB, OECD-MA, Art 22 (2023).

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf (abgefragt 20.06.2025).

OECD, BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2016/08/beps-project-explanatory-statement_g1g6db07/9789264263437-en.pdf (abgefragt 20.06.2025).

OECD, Ending the Shell Game: Cracking Down on the Professionals Who Enable Tax and White Collar Crimes, OECD Publishing, Paris https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/02/ending-the-shell-game_79ff90e4/79e22c41-en.pdf (abgefragt 20.06.2025).

OECD, Enhancing International Tax Transparency on Real Estate: OECD Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, OECD Publishing, Paris https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/07/enhancing-international-tax-transparency-on-real-estate_4567c0aa/37292361-en.pdf (abgefragt 20.06.2025),

OECD, Mehr Ungleichheit trotz Wachstum? Einkommensverteilung und Armut in OECD-Ländern, OECD Publishing, Paris
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/de/publications/reports/2008/10/growing-unequal_g1gh8dfb/9789264049147-de.pdf (abgefragt 12.03.2025).

OECD, Revenue Statistics 2021: The Initial Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues, OECD Publishing, Paris https://www.oecd.org/en/publications/revenue-statistics-2021_6e87f932-en.html (abgefragt 17.02.2025).

OECD Tax Policy Studies, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD, OECD Publishing, Paris (2018) https://www.oecd.org/en/publications/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en.html (abgefragt 03.03.2025).

OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OECD Publishing, Paris <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/networks/global-forum-tax-transparency/global-forum-10-years-report.pdf> (abgefragt 20.06.2025).

Schmid, Die Reichensteuer der Schweiz, avenir suisse, 19.08.2024 <https://www.avenir-suisse.ch/die-reichensteuer-der-schweiz/> (abgefragt 12.03.2025).

Schönfeld/Ditz (Hrsg) in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen² (2019).

Strasser, Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2005.

Urbahns, Die “Tie-Breaker-Tests“ nach Artikel 4 Abs 2 des OECD-Musterabkommens, DStZ 2005.

Vogel/Lehner (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, 5. Auflage, München 2008.

Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, 5. Auflage, München 2008.

Wendt/Mucha, Deutscher Bundestag. Infobrief. Die Erbschaft- und Vermögensteuer in den EU-Mitgliedstaaten, Japan, Kanada und den USA, WD 4 – 3010 – 055/16 2016.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Besteuerung von Vermögen
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaefsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/Besteuerung-Vermoeegen.pdf?__blob=publicationFile&v=2&.com (abgefragt 21.03.2025).

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaefsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/3469_0.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (abgefragt 12.03.2025).

<https://doppelbesteuerung.eu/normen-dba/frankreich/> (abgefragt 20.06.2025).

[https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext\(suche:Standardsuche\)?dokumentId=7b051502-bb3e-41bb-80dd-8f043a894ff5](https://findok.bmf.gv.at/findok/volltext(suche:Standardsuche)?dokumentId=7b051502-bb3e-41bb-80dd-8f043a894ff5) (abgefragt 20.06.2025).

https://www.haufe.de/id/norm/dba-schweiz-art-22-vermoegensbesteuerung-HI933635_p22.html (abgefragt 20.06.2025).

<https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-TE-1996.pdf> (abgefragt 20.06.2025).

<https://www.internationaltaxreview.com/article/2a68rfy5bw2ycq10k5fal/proposed-changes-to-beneficial-owner-definition-contrary-to-oecd-goal> (abgefragt 20.06.2025).

<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/hungarytech.pdf> (abgefragt 20.06.2025).

<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/some-nonresidents-with-us-assets-must-file-estate-tax-returns> (abgefragt 20.06.2025).

https://ntanet.org/wp-content/uploads/2019/03/Session1228_Paper1485_FullPaper_1.pdf (abgefragt 20.06.2025).

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (abgefragt 21.06.2025).

https://www.oecd.org/en/publications/1998/04/harmful-tax-competition_g1ghgc60.html (abgefragt 21.06.2025).

<https://www.taxesforexpats.com/country-guides/france/taxes-in-france-for-us-expats.html> (abgefragt 20.06.2025).

<https://taxjustice.net/2021/11/16/losses-to-oecd-tax-havens-could-vaccinate-global-population-three-times-over-study-reveals/> (abgefragt 21.06.2025).

Wurm in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA² (2019).

*Zimmermann/Henke/Broer, Finanzwissenschaft. Eine Einführung in die Staatsfinanzen*¹³ (2021).

Judikaturverzeichnis

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung, BGBl III 182/2002.

Bundesgesetz vom 7. Juli 1948 über die einmalige Abgabe vom Vermögen (Vermögensabgabengesetz), BGBl Nr. 166/1948.

StHG 1990.

VfGH 07.03.2007, G54/06 ua, VfSlg 18093/2007.

VfGH 13.03.2008, B 1534/07, VfSlg 18419/2008.

VfGH 06.10.2010, B298/10, VfSlg 19196/2010.