

# Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen

Sabine Kanduth-Kristen/Georg Kofler

## Gliederung

I.	Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars .....	7
1.	Allgemeines .....	7
2.	Effizienz und Steuergerechtigkeit .....	7
3.	Die österreichische Abkommenspraxis .....	9
4.	Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und nationalem Recht .....	9
II.	Aufbau von Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Einkommen- und Vermögensteuern .....	11
1.	Überblick .....	11
2.	Geltungsbereich .....	12
3.	Begriffsbestimmungen .....	13
a)	Begriff der Doppelbesteuerung .....	13
b)	Begriffsbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen .....	14
4.	Zuteilungsregeln .....	16
a)	Überblick .....	16
b)	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen .....	18
c)	Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb .....	19
d)	Einkünfte aus unselbständiger Arbeit .....	21
e)	Einkünfte aus Dividenden und Zinsen .....	23
f)	Einkünfte aus Lizenzgebühren .....	24
g)	Veräußerungsgewinne .....	24
h)	Andere Einkünfte .....	24
5.	Methoden .....	24
a)	Überblick .....	24
b)	Anrechnungsmethode .....	25
c)	Befreiungsmethode .....	28
d)	Exkurs: Unilaterale Maßnahmen: § 48 BAO .....	30
III.	Besondere Bestimmungen .....	31
1.	Diskriminierungsverbote .....	31
2.	Verständigungsverfahren .....	32
3.	Informationsaustausch .....	32
4.	Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern .....	33
IV.	Exkurs: Abkommensrechtliche Dreiecksverhältnisse .....	33
1.	Übersicht .....	33
2.	Situation 1: Betriebsstätte als Empfängerin von Dividenden oder Zinsen .....	33
3.	Situation 2: Betriebsstätte als Zahlerin von Zinsen .....	36
4.	Situation 3: Doppelt ansässige Gesellschaft als Empfängerin von Dividenden oder Zinsen .....	37
5.	Situation 4: Doppelt ansässige Gesellschaft als Zahlerin von Dividenden oder Zinsen .....	38

## Literatur

**Monographien, Kommentare sowie allgemein relevante Sammelwerke (Auswahl):** Achatz, M./Aigner, D./Kofler, G./Tumpel, M. (Hrsg.), *Internationale Umgründungen* (2005); Aigner, D. J./Aigner, H. J./Fellner, K.-W./Fraberger, F./Heinrich, J./Konezny, G./Loukota, H./Sutter, F. Ph./Zehetner, U./Züger, M., *Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen* (2002); Aigner, D. J., *Kapitalanlagefonds im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2001); Aigner, H.-J./Loukota, W. (Hrsg.), *Source Versus Residence in International Tax Law* (2005); Aigner, H.-J./Züger, M. (Hrsg.), *Permanent Establishments in International Tax Law* (2003); Bergmann, H. (Hrsg.), *Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht*, FS Werilly (2000); Beiser, R., *Steuern. Ein systematischer Grundriss* (2001); Breuninger, G. E./Müller, W./Strobl-Haarmann, E. (Hrsg.), *Steuerrecht und europäische Integration*, FS Rädler (1999); Burmester, G./Endres, S. (Hrsg.), *Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis*, FS Debatin (1997); Djanani, Ch., *Internationales Steuerrecht* (2003); Doralt, W., *Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I und II (Loseblatt)*; Doralt, W./Ruppe, H. G., *Grundriß des österreichischen Steuerrechts I<sup>8</sup> (2003) und II<sup>4</sup> (2001)*; Englisch, J., *Dividendenbesteuerung* (2005); Fischer, L. (Hrsg.), *Grenzüberschreitende Aktivitäten deutscher Unternehmen und EU-Recht*, *Forum der Internationalen Besteuerung* 13 (1997); Gassner, W./Gröhs, B./Lang, M. (Hrsg.), *Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung*, FS Deloitte & Touche (1997); Gassner, W./Lechner, E. (Hrsg.), *Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration* (1992); Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* (1994); Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Anrechnungs- und Befreiungsmethode* (1995); Gassner, W./Lang, M./Schuch, J./Starlinger, C. (Hrsg.), *Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2005); Gassner, W./Hemetsberger-Koller, H./Lang, M./Sasseville, J./Vogel, K. (Hrsg.), *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts* (1999); Gassner, W./Lang, M. (Hrsg.), *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen*, FS 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien

(1998); Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht* (1996); Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Österreich – der steuerrechtliche EU-Nachbar* (1996); Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – USA* (1997); Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (1998); Gassner, W./Hemetsberger-Koller, H./Lang, M./Sasseville, J./Vogel, K. (Hrsg.), *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts* (1999); Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland* (1999); Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Persongesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2000); Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes* (2001); Gassner, W./Lang, M./Lechner, E./Schuch, J./Staringer, C. (Hrsg.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2003); Gassner, W./Lang, M./Schuch, J./Staringer, C. (Hrsg.), *Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2005); Gassner, W./Lechner, E. (Hrsg.), *Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration* (1992); Gocke, R./Gosch, D./Lang, M. (Hrsg.), *Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung*, FS Wassermeyer (2005); Gröhs, B., *Die Gewinnbesteuerung der Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht Österreichs* (1986); Haarmann, W. (Hrsg.), *Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht* (1994); Haarmann, W. (Hrsg.), *Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im Internationalen Steuerrecht* (1996); Hausmann, R./v. Raad, K./Raupach, A./Veelken, W. (Hrsg.), *Steuergestaltung durch doppelt ansässige Gesellschaften?* (1988); Heidinger, G./Bruckner, K. (Hrsg.), *Steuern in Österreich*, FS Fachsenat für Steuerrecht (1998); Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A. (Hrsg.), *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz (Loseblatt)*; Hofbauer, I., *Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht* (2005); Hofstätter, F./Reichel, K./Fellner, K.-W./Fuchs, J./Zorn, N., *Die Einkommensteuer – EStG 1988 (Loseblatt)*; Jacobs, O. H., *Internationale Unternehmensbesteuerung*<sup>5</sup> (2002); Kalteis, B., *Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe* (1998); Kleineidam, H.-J. (Hrsg.), *Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung*, FS für Lutz Fischer (1999); Kluge, V., *Das Internationale Steuerrecht*<sup>4</sup> (2000); Kofler, G., *Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften* (2002); Lahodny-Karner, A., *Konzernverrechnungspreise im nationalen und internationalen Steuerrecht* (1998); Lahodny-Karner, A., *Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD* (1996); Lang, M., *Hybride Finanzierungen im internationalen Steuerrecht* (1991); Lang, M., *Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht* (1992); Lang, M., *Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2002); Lang, M., *Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht. Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht*, 13. ÖJT Band III/2 (1999) 63; Lang, M./Jirousek, H. (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005); Lang, M./Loukota, H./Rädler, A. J./Schuch, J./Toifl, G./Urtz, Ch./Wassermeyer, F./Züger, M. (Hrsg.), *Multilateral Tax Treaties, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht* 7 (1997); Lechner, E., *Gewinnaufteilung zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten* (1982); Lehner, M., *Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages*, *MiSchrIntStR* 4 (1982); Lohr, A., *Der internationale Auskunftsverkehr im Steuerverfahren* (1993); Loukota, H., *Internationale Steuerfälle* (1989); Loukota, H./Jirousek, H., *Steuerfragen International*, Band 1 (1994), 2 (1995), 3 (1997), 4 (1999) und 5 (2002); Loukota, H., *Internationales Steuerrecht* (2002); Loukota, H., *Österreichs Außensteuerrecht* (2002); OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, (January 2003); Philipp, A./Loukota, H./Jirousek, H., *Internationales Steuerrecht (Loseblatt)*; Piltz, D. J./Schaumburg, H. (Hrsg.), *Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht* (1995); Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties* (2002); Quantschnigg, P./Schuch, W., *Einkommensteuer-Handbuch* (1993); Schaumburg, H. (Hrsg.), *Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern*, *Kölner Konzernrechtstage* (1998); Schaumburg, H., *Internationales Steuerrecht*<sup>2</sup> (1998); Schaumburg, H./Wassermeyer, F./Lüdicke, J., *Internationales Steuerrecht* (2002); Scherer, Th., *Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht* (1995); Schön, W. (Hrsg.), *GedS Knobbe-Keuk* (1997); Schuch, J., *Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (1998); Staringer, C., *Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften* (1999); Stoll, G., *BAO-Kommentar, Band I* (1994); Sutter, F. Ph./Zehetner, U. (Hrsg.), *Triangular Tax Cases* (2004); Terra, B. J. M./Wattel, P. J., *European Tax Law*<sup>4</sup> (2005); Thurny, V. (Hrsg.), *Tax Law Design and Drafting I* (1996) und *II* (1998); Tumpel, M., *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EU* (1994); van Arendonk, H./Engelen, F./Jansen, S. (Hrsg.), *A Tax Globalist, Essays in honour of Maarten J. Ellis* (2005); van Raad, K., *Nondiscrimination in International Tax Law* (1986); Vogel, K. (Begr./Lehner, M. (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen – Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*<sup>4</sup> (2003).

**Beiträge in Sammelwerken und Fachzeitschriften (Auswahl): Bis 1988:** Kotrnich, H., *Die Besteuerung von Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren unter Berücksichtigung der von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen*, *SWK* 1979, A VI 9; Philipp, A., *Doppelbesteuerungsabkommen mit den Philippinen*, *ÖStZ* 1982, 149; Lechner, E., *Anrechnung ausländischer Steuern als Vermeidungsmethode internationaler Doppelbesteuerung – Darstellung, Probleme, Kritik*, *JBl* 1983, 133; Jirousek, H., *Unilaterale Maßnahmen zur Steuerentlastung gem. § 48 BAO*, *ÖStZ* 1985, 44; Philipp, A., *Doppelbesteuerungsabkommen mit Italien*, *ÖStZ* 1985, 170; Jirousek, H., *Neues DBA mit Italien gilt rückwirkend ab 1974. Neue Besteuerungsrechte sollen aber erst ab 1986 in Kraft treten*, *SWK* 1985, A I 148; Loukota, H., *Internationale Verrechnungspreise*, in: Doralt, W./Hassler, P./Kranich, A./Nolz, W./Quantschnigg, P. (Hrsg.), *Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft*, *FS-Bauer* (1986) 157; Philipp, A., *Besonderheiten bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, *ÖStZ* 1986, 216; Philipp, A., *Doppelbesteuerungsabkommen mit Thailand*, *ÖStZ* 1986, 289. – **1988:** Jirousek, H., *Das österreichisch-indonesische Doppelbesteuerungsabkommen*, *FJ* 1988, 218; Lahodny-Karner, A., *Verrechnungspreise in multinationalen Unternehmen*, *ÖStZ* 1988, 264; Lang, M., *Die Einwirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen auf das innerstaatliche Recht*, *FJ* 1988, 72. – **1989:** Beiser, R., *Doppelwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen im zwischenstaatlichen Steuerrecht*, *ÖStZ* 1989, 241; Berger, H., *Stolpersteine im internationalen Steuerrecht. Fallbeispiele aus der Praxis der grenzüberschreitenden Besteuerung*, *SWK* 1989, A I 123; Gröhs, B./Lang, M., *Die Auswirkungen der Steuerreform auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen*, *WBl* 1989, 39; Lang, M., *Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen*, *ÖStZ* 1989, 11. – **1990:** Jirousek, H., *Doppelbesteuerungsabkommen mit Indonesien und Australien*, *ÖStZ* 1990, 13; Lang, M., *Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen*, *SWI* 1990, 19; Lang, M., *Auslandsverluste und die Besteuerung von Unternehmensgruppen*, *SWK* 1990, A I 245; Lechner, E., *Steuerplanung über die Grenze*, *ecolex* 1990, 48; Lechner, E., *Besteuerung von längerfristig ins Ausland entsandten Arbeitnehmern*, *ecolex* 1990, 312; Loukota, H., *Internationale Steuerplanung und Treaty-Shopping*, *ÖStZ* 1990, 2; Loukota, H.,

Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung gemäß § 48 BAO, in: Doralt, W. (Hrsg.), *Steuern im Rechtsstaat*, FS Stoll (1990) 407; Zöchling, H., *Zur Verrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten*, FJ 1990, 127. – **1991**: Jirousek, H., *Das österreichisch-malaysische Doppelbesteuerungsabkommen*, FJ 1991, 84; Jirousek, H., *Das österreichisch-zypriotische Doppelbesteuerungsabkommen*, FJ 1991, 153; Jirousek, H., *Jüngste Entwicklungen im DBA-Netz*, ÖStZ 1991, 261; Lang, M., *Treaty Shopping – Der Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 1991, 55; Lang, M., *Die Besteuerung der Einkünfte von Gesellschafter-Geschäftsführern nach dem Doppelbesteuerungsabkommen BRD-Österreich*, SWI 1991, 328; Lechner, E., *Neuregelung des Anrechnungshöchstbetrages bei der Anrechnung ausländischer Ertragsteuern*, SWI 1991, 68; Loukota, H., *Anrechnung ausländischer Steuern*, SWI 1991, 139; Loukota, H., *Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 1991, 164; Tumpel, M., *EG-Richtlinienvorschlag zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten*, SWI 1991, 75; Zöchling, H., *Zur Verrechnung ausländischer Steuern – Ungereimtheiten beim Anrechnungsverfahren*, RdW 1991, 25; Zöchling, H., *Zum Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 1991, 268. – **1992**: Bendlinger, St., *Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EG*, SWI 1992, 374; Lechner, E., *Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei Arbeitseinsatz im Ausland*, SWI 1992, 260; Loukota, H., *Doppelbesteuerungsabkommen und europäische Integration*, FJ 1992, 25; Tumpel, M., *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EG*, *ecolex* 1992, 365; Tumpel, M., *EWR-Diskriminierungsverbote und direkte Steuern*, *ecolex* 1992, 583 und 655; Zöchling, H., *Betriebsstättenbesteuerung: Ende der Diskriminierung durch EG-Recht?*, SWI 1992, 112. – **1993**: Berger, H., *Das neue OECD-Musterabkommen 1992*, SWI 1993, 55; Lang, M., *Einkünfte aus Privatstiftungen nach den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 1993, 13; Loukota, H., *Internationale Aspekte der neuen Kapitalertragsteuer*, SWI 1993, 39; Loukota, H., *DBA und europäische Integration*, FJ 1993, 25; Zorn, N., *Anrechnungshöchstbetrag bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat*, SWI 1993, 246; Vogel, K., *Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts*, *StuW* 1993, 380. – **1994**: Bendlinger, St., *Die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten in den Mitgliedstaaten der europäischen Union*, SWI 1994, 221; Gassner, W./Lang, M., *Treaty Shopping*, SWI 1994, 246; Jann, M., *Die 183-Tage-Regel im OECD-Musterabkommen 1992*, SWI 1994, 218; Lang, M., *Verlustvortrag und negativer Progressionsvorbehalt*, SWI 1994, 125; Loukota, H., *Braucht Österreich ein DBA-Durchführungsgesetz?*, SWI 1994, 7; Rief, R., *Die Künstler- und Sportler-Regel des Artikel 17 OECD-Musterabkommen 1992*, SWI 1994, 183; Schuch, J., *Ausländische Steuern und Anrechnungshöchstbetrag*, SWI 1994, 156. – **1995**: Avi-Yonah, R. S., *The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification*, 74 *Tex. L. Rev.* 1301 (1995-1996); Berger, H., *EU und Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 1995, 342; Lang, M., *Die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen im DBA-Recht*, SWI 1995, 289; Lang, M., *Haben die Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung der älteren DBA Bedeutung?*, SWI 1995, 412; Loukota, H., *Rechtsgrundlagenübersicht zum österreichischen Internationalen Steuerrecht*, SWI 1995, 89; Loukota, H., *Eckwerte der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Unternehmensbesteuerung*, SWI 1995, 244; Loukota, H., *Die Bedeutung der Änderungen des OECD-Musterabkommens für Österreich*, SWI 1995, 450; Loukota, H., *Die aktuelle österreichische DBA-Politik*, ÖStZ 1995, 249; Ludwig, Ch., *Berichtigung von Verrechnungspreisen nach innerstaatlichem Recht*, RdW 1995, 310; Ludwig, Ch., *Entwicklungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise*, SWI 1995, 417; Mühlehner, J., *Die Zurechnung von Zinsen nach Art. 11 OECD-MA*, SWI 1995, 212; Schuch, J., *Änderungen des OECD-Musterabkommens 1992*, SWI 1995, 64; Schuch, J., *DBA-konforme Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages*, SWI 1995, 313; Schuch, J., *Verfahrensrechtliche Probleme der Anrechnung ausländischer Steuern*, SWI 1995, 373. – **1996**: Graetz, M. J./O'Hear M. M., *The Original Intent of U.S. International Taxation*, 46 *Duke L. J.* 1021 (1996-1997); Lang, M., *Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts*, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht* (1996) 25; Lang, M., *Grundsatzkenntnis des VwGH zur DBA-Auslegung*, SWI 1996, 427; Lahodny-Karner, A., *Verrechnungspreise, Verständigungsverfahren und EU-Schiedsverfahren*, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht* (1996) 201; Ludwig, Ch., *Neue OECD-Entwicklung auf dem Gebiet der Verrechnungspreise*, SWI 1996, 162; Schuch, J., *Verpflichtet das EU-Recht zur DBA-rechtlichen Meistbegünstigung?*, SWI 1996, 267. – **1997**: Krabbe, H., *Beurteilung der EU-Schiedsverfahrenskonvention als Instrument zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, in: Fischer, L. (Hrsg.), *Grenzüberschreitende Aktivitäten deutscher Unternehmen und EU-Recht*, *Forum der Internationalen Besteuerung* 13 (1997) 77; Lang, M., *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts in Europa*, in: Gassner, W./Hemetsberger-Koller, H./Lang, M./Sasseville, J./Vogel, K. (Hrsg.), *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts* (1999) 71; Lang, M., *Gegenwart und Zukunft der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen*, in: Gassner, W./Gröhs, B./Lang, M. (Hrsg.), *Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung* (1997) 301; Loukota, H., *Der Ministerialentwurf für ein DBA-Durchführungsgesetz*, SWI 1997, 285; Loukota, H., *Zur Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis*, SWI 1997, 339; Macho, R., *Internationale Verrechnungspreisgestaltung*, ÖStZ 1997, 131; R & R, *Die DBA KESt-Entlastungsverordnung - das Ende der Steuerflucht?*, FJ 1997, 151; Schuch, J./Toifl, G., *Steuerliche Aspekte von Investitionen österreichischer Unternehmen in den USA*, RWZ 1997, 137; Staringer, C., *Die Anwendung der DBA auf im Inland bezogene Auslandszinsen*, SWI 1997, 304; Tumpel, M., *Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA*, VWT 1997 H 6, 18. – **1998**: Aigner, D./Züger, M., *Die jüngste Revision des OECD-Musterabkommens*, SWI 1998, 225; Bendlinger, St., *Steuerplanung im Spannungsfeld zwischen österreichischem und internationalem Steuerrecht*, VWT 1998 H 2, 18; Damböck, A., *Doppelbesteuerung deutscher Investoren in Österreich*, SWI 1998, 314; Haunold, P./Tumpel, M./Widhalm, Ch., *EuGH: Doppelbesteuerungsabkommen und EG-Recht*, SWI 1998, 338; Hügel, H. F./Gibitz, F., *Nochmals: Zum Treaty-Shopping-Urteil des VwGH*, SWI 1998, 407; Jirousek, H., *Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 1998, 112; Jirousek, H., *Das neue österreichisch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen*, ÖStZ 1998, 392; Jirousek, H., *Entwurf eines neuen österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens*, ÖStZ 1998, 500; Kleiner, F., *Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Slowenien*, *ecolex* 1998, 59; Lang, M., *VwGH zu Treaty Shopping*, SWI 1998, 216; Lang, M., *Irrwege der DBA-Auslegung am Beispiel der Besteuerung von Lehrbeauftragten*, SWI 1998, 508; Lang, M., *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Österreichs*, in: Lang, M./Mössner, J. M./Waldburger, R. (Hrsg.), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs* (1998) 117; Leitner, R./Gahleitner, G., *Zur Behandlung von Personengesellschaften im Abkommensrecht*, SWI 1998, 568; Loukota, H., *Österreichisch-deutsche Konsultationen zu Fragen der DBA-Anwendung*, SWI 1998, 58; Loukota, H., *DBA-USA tritt 1998 in Kraft*, SWI 1998, 76; Loukota, H., *Das erste Treaty-Shopping-Urteil des VwGH*, SWI 1998, 105; Loukota, H., *BMF-Erlass zur internationalen Personalent-*

sendung, SWI 1998, 160; Loukota, H., Neues österreichisch-deutsches Doppelbesteuerungsabkommen in Sicht, SWI 1998, 255; Loukota, H., Österreichisch-amerikanische Verständigung über die Auslegung von Artikel 16 des Doppelbesteuerungsabkommens, SWI 1998, 404; Loukota, H., Durchführungserlass zur Verordnung gegen die Steuerflucht in Auslandskapitalanlagen, SWI 1998, 413; Loukota, H., Grundsätze für die steuerliche Behandlung international tätiger Gastprofessoren, SWI 1998, 456; Loukota, H., Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, SWI 1998, 559; Loukota, H., Stand und Perspektiven der österreichischen DBA-Verhandlungen, ÖStZ 1998, 127; Loukota, H., Die Vermeidung von Besteuerungskonflikten für das international tätige Unternehmen, in: Gassner, W./Lang, M. (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 265; Schönstein, W., Auslandszinsen und KES-Entlastung, SWI 1998, 126; Schuch, J., Kostenteilungsvereinbarungen - Neue OECD-Richtlinien, SWI 1998, 170; Staringer, C., Sondervergütungen von Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in: Gassner, W./Lang, M. (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 363; Swoboda, A., Vorteile der fiktiven Anrechnung nach dem DBA Österreich - Thailand, SWI 1998, 475; Thunshirn, R., Kapitalertragsteuer und „Matching Credit“, SWI 1998, 135; Toifl, G., Die Bedeutung der Saving Clause für die Anwendung des DBA Österreich - USA, SWI 1998, 77; Toifl, G., Die Besteuerung von Geschäftsführern, Vorständen und Aufsichtsräten in international tätigen Unternehmen, in: Gassner, W./Lang, M. (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 379; Urtz, Ch., Erhöhte Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten trotz Amtshilfemöglichkeit der Behörde? Geltende Rechtslage und Ausblick auf das DBA-Durchführungsgesetz, in: Gassner, W./Lang, M. (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 443; Vetter, T., Die Leitlinien der aktuellen deutschen und österreichischen Abkommenspolitik und deren Umsetzung in den Doppelbesteuerungsabkommen, in: Gassner, W./Lang, M. (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 471; Wakounig, M., Die Verrechnungspreisproblematik in der Betriebsprüfungspraxis, ÖStZ 1998, 105; Wakounig, M./Macho, R., Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung. Einführung in die Grundsätze der Verrechnungspreisproblematik sowie Darstellung anhand von praktischen Fallbeispielen, ÖStZ 1998, 587. - 1999: Avery Jones, J. F., Are Tax Treaties Necessary? 53 Tax L. Rev. 1 (1999-2000); Avery Jones, J./Bobbet, C., Triangular Treaty Problems: A Summary of the Discussion in Seminar E at the IFA Congress in London, BIFD 1999, 16; Gassner, W., Anrechnungsvortrag schon nach derzeit geltendem Recht möglich?, SWI 1999, 59; Gassner, W., Die Abkommenspolitik Österreichs, SWI 1999, 195; Jirousek, H., Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen, ÖStZ 1999, 218; Jirousek, H., Das neue österreichisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1999, 495; Kopf, R., Entscheidungen der FLD Vorarlberg zum DBA-Recht, SWI 1999, 540; Lang, M., Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts bei Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1999, 61; Lang, M., Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht, in: Breuninger, G. E./Müller, W./Strobl-Haarmann, E. (Hrsg.), Steuerrecht und Europäische Integration, Festschrift Rädler (1999) 429; Lang, M., Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht. Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht, 13. ÖJT Band III/2 (1999) 63; Lang, M., Zeitliche Zurechnung bei der DBA-Anwendung, SWI 1999, 282; Lang, M., Bundesabgabenordnung und Internationales Steuerrecht, SWI 1999, 327; Loukota, H., Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI 1999, 70; Loukota, H., Neue österreichisch-deutsche Verständigungen über die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens, SWI 1999, 151; Loukota, H., Österreichisch-deutsche Konsultationen über die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens, SWI 1999, 236; Loukota, H., Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland paraphiert, SWI 1999, 422; Mühlehner, J., Zum Umfang der ausländischen Einkunftsquelle in Art. 11 OECD-MA, SWI 1999, 295; Nowotny, C., Erkenntnis des VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat, SWI 1999, 388; Schuch, J., VwGH verneint Anrechnungsvortrag, SWI 1999, 469; Staringer, C., Doppelwohnsitz und Besteuerung inländischer Kapitaleinkünfte, SWI 1999, 7; Staringer, C., Die Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen nach dem Entwurf zum neuen DBA Österreich - Deutschland, SWI 1999, 399; Wassermeyer, F., Dreiecksverhältnisse im Abkommensrecht, SWI 2000, 520; Weninger, R., Die aktuelle Praxis des Bundesministers für Finanzen bei der Anwendung des § 48 BAO, SWI 1999, 204; Züger, M., Das Inkrafttreten der Schiedskonvention in Österreich, SWI 1999, 393; Züger, M., Das Schiedsverfahren nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in: Gassner, W./Lang, M./Lechner, E. (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 245. - 2000: Aigner, H.-J./Züger, M., Sind Entnahmen aus Personengesellschaften abkommensrechtlich „Dividenden“?, SWI 2000, 254; Aigner, H.-J./Züger, M., Abkommensvergünstigungen für im Quellenstaat ansässige Gesellschafter von Personengesellschaften?, SWI 2000, 308; Avery Jones, J. F., The View from a Tax Credit Country, SWI 2000, 511; Beiser, R., Verwaltungsratsvergütungen i.S.d. Artikel 16 DBA Österreich-Schweiz, SWI 2000, 199; Bendlinger, St., Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 16; Dagan, T., The Tax Treaties Myth, 32 NYU J. Int'l L. & Pol. 939 (2000); Goldberg, S. H./Vann, R. J./De Broe, L./Ward, D. A./Fontaneau, P.-M./Legall, J.-P./Strobl, J./Killius, J./Giuliani, F./Maisto, G./Miyatake, T./Ellis, M. J./van Raad, K./Wiman, B./Torrione, H./Avery Jones, J. F./Roberts, S. I., Taxation Caused by or after a Change of Residence, 21 Tax Notes Int'l 643 (Aug. 7, 2000) (Part I) und 21 Tax Notes Int'l 741 (Aug. 14, 2000) (Part II); Graetz, M. J., Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies, 54 Tax L. Rev. 261 (2000-2001); Jirousek, H., Protokollarisch abgestimmte Auslegungsfragen zum DBA Deutschland, ÖStZ 2000/581, 280; Jirousek, H., Das neue DBA mit Deutschland, ÖStZ 2000/783, 370; Jirousek, H., Die Revision des österreichisch-kanadischen Doppelbesteuerungsabkommens, SWI 2000, 372; Kopf, R., Grenzgängerbesteuerung gemäß DBA Liechtenstein - Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß EWR-Abkommen, SWI 2000, 451; Lang, M., Personengesellschaften im DBA-Recht, SWI 2000, 60; Lang, M., Die Erbringung von ausländischen Besteuerungsnachweisen durch den Steuerpflichtigen, SWI 2000, 210; Lang, M., VwGH zur Verweigerung der Abkommensberechtigung, SWI 2000, 423; Lang, M., Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527; Langheinrich, G./Ryda, W., Die auf § 48 BAO beruhenden innerstaatlichen Maßnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerung, FJ 2000, 144; Leiter, R., Die Stille Gesellschaft im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 159; Loukota, H., Revision des DBA mit der Schweiz, SWI 2000, 6; Loukota, H., Ausländische Besteuerungsnachweise, SWI 2000, 113; Loukota, H., Österreichisch-deutsche Verständigung vom 3. 3. 2000 über DBA Anwendungsfragen, SWI 2000, 154; Loukota, H., Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, SWI 2000, 299; Loukota, H., Das zweite Treaty-Shopping Erkenntnis des VwGH, SWI 2000, 420; Loukota, H., Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in Österreich, SWI 2000, 517; Ritz, Ch., Derogiert Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz OECD-MA der BAO?, SWI 2000, 353; Staringer, C., Die Besteuerung von Dividenden nach der Revision des DBA Öster-

reich – Schweiz, SWI 2000, 245; Vogel, K., *Probleme der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 2000, 103; Wassermeyer, F., *Die Anwendung der Anrechnungs- und Befreiungsmethode im neuen DBA Deutschland-Österreich*, SWI 2000, 150; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen mit der Russischen Föderation*, SWI 2000, 206; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Aserbaidschan*, SWI 2000, 416; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Kroatien*, SWI 2000, 453; Zehetner, U., *Doppelt ansässige Arbeitgeber und Art. 15 Abs. 2 OECD-MA*, SWI 2000, 456. – **2001:** Aigner, H.-J., *Die Bedeutung des Begriffs „Personengesellschaft“ in Art. 10 Abs. 2 lit a OECD-MA*, SWI 2001, 121; Gassner, W., *Neun und noch viel mehr Gründe gegen ein österreichisches Außensteuergesetz*, SWI 2001, 295; Jirousek, H., *Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Nepal*, ÖStZ 2001/73, 24; Jirousek, H., *Neueste Rechtsprechung zur Verwertung ausländischer Verluste im Inland*, ÖStZ 2001/1097, 569; Loukota, H., *Neuerungen bei der zwischenstaatlichen Verlustverwertung*, SWI 2001, 163; Loukota, H., *Ende des negativen Progressionsvorbehaltes bei der KöSt?*, SWI 2001, 374; Loukota, H., *Sensationelle Neuerung bei DBA Auslandsverlusten*, SWI 2001, 466; Ludwig, Ch., *Verluste bei DBA mit Befreiungsmethode*, RdW 2001/709, 701; Peters, C./Snellaars, M., *Non-discrimination and tax law: structure and comparison of the various non-discrimination clauses*, EC Tax Rev. 2001, 13; Polivanova-Rosenauer, T., *Das Konzept des Nutzungsberechtigten aus abkommensrechtlicher Sicht*, SWI 2001, 257; Trenkwalder, V./Firlinger, R., *Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste im Lichte des VwGH-Erkenntnisses vom 25. 9. 2001*, ÖStZ 2001/1036, 550; Tumpel, M., *Betriebsstättenverluste in der Europäischen Union*, SWI 2001, 55; Wassermeyer, F., *Österreichisches Außensteuergesetz aus deutscher Sicht*, SWI 2001, 334; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen mit Nepal*, SWI 2001, 75; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen mit Belarus*, SWI 2001, 298; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen mit der Kirgisischen Republik*, SWI 2001, 484; Zehetner, U., *Personengesellschaften als Arbeitgeber nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA?*, SWI 2001, 102; Zehetner, U., *VwGH zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages*, SWI 2001, 417; Zorn, N., *Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode*, SWI 2001, 456; Züger, M., *Die Bedeutung von Diskriminierungsverboten für die Lösung von Zurechnungskonflikten bei Personengesellschaften*, SWI 2001, 111. – **2002:** Aigner, H.-J., *Gemeinschaftsrechtliche Fragen der Überführung von Wirtschaftsgütern und der Wegzugsbesteuerung*, ÖStZ 2002/696, 398; Bendlinger, St., *Der grenzüberschreitende Einsatz von Arbeitnehmern im österreichischen und internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrecht*, FJ 2002, 250; Bendlinger, St./Remberg, M./Kuckhoff, H., *Anlagenerrichtung im internationalen Steuerrecht – ein deutsch-österreichischer Praxisbericht*, SWI 2002, 265; Bendlinger, St./Schuch, J., *Beschränkung der Nutzung von Niedrigsteuersystemen durch multinationale Unternehmen: Stand und Trends*, SWI 2002, 369; Endfellner, C., *Der Begriff des Arbeitgebers im Sinn von Art. 15 Abs. 2 OECD-MA: Geltung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Österreich*, SWI 2002, 281; Fekar, P./Schnitger, A., *Art. 24 Abs. 1 OECD-MA als Eintrittsklausel zur mittelbaren und unmittelbaren Anwendung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages für Drittstaatler*, SWI 2002, 76; Jirousek, H., *Der neue Vollstreckungsmittelhilfeartikel im OECD-Musterabkommen 2002*, SWI 2002, 215; Jirousek, H., *Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Marokko*, ÖStZ 2002/279, 169; Kolb, A./Lang, M./Loukota, H./Waldburger, R./Waters, M., *Server as a Permanent Establishment and Dual Resident Companies – Case Studies*, SWI 2002, 477; Kolb, A./Lang, M./Loukota, H./Waldburger, R./Waters, M., *Employment Income under Tax Treaty Law – Case Studies*, SWI 2002, 522; Kolb, A./Lang, M./Loukota, H./Waldburger, R./Waters, M., *Art. 14, 15 and 16 OECD Model Convention – Case Studies*, SWI 2002, 558; Kopf, R., *Ansässigkeit im Sinne von Art. 4 DBA Ö-Liechtenstein*, SWI 2002, 513; Lang, M., *Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung*, SWI 2002, 86; Lang, M./Loukota, H./Reich, M./Wassermeyer, F./Zorn, N., *Konsequenzen der neuen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu den Auslandsverlusten – Podiumsdiskussion*, SWI 2002, 428; Steurer, P., *Richtungsweisendes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur DBA-Auslegung?*, SWI 2002, 7; Toifl, G., *Progressionsvorbehalt bei Wegzug ins Ausland*, SWI 2002, 250; van der Stoep, E., *Dutch Supreme Court Denies Tax Credit for Cross-Border Withholding*, 25 Tax Notes Int'l 1268 (Mar. 25, 2002); Vogel, K., *Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?* BIFD 2002, 4; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden*, SWI 2002, 65; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen mit Armenien*, SWI 2002, 133; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen mit Marokko*, SWI 2002, 167; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Iran*, SWI 2002, 321. – **2003:** Bendlinger, St., *Ausländische Einkünfte in der ESt- und KöSt-Erklärung des österreichischen Unternehmers (Teil I)*, VWT 2003 H 2, 27; Bendlinger, St., *Ausländische Einkünfte in der ESt- und KöSt-Erklärung des österreichischen Unternehmers (Teil II)*, VWT 2003 H 3, 16; Bendlinger, St., *DBA-rechtliche Besonderheiten bei Arbeitnehmerentsendungen nach Deutschland*, VWT 2003 H 4, 26; Burgstaller, E., *Mitarbeiter-Stock-Options im DBA-Recht – Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Veräußerungsgewinn?*, SWI 2003, 122; Hofbauer, I., *Schiedsklauseln als Ergänzung des Verständigungsverfahrens in der jüngeren Abkommenspraxis*, SWI 2003, 325; Jann, M./Weidlich, R., *Das Verschwinden des negativen Progressionsvorbehalts*, SWI 2003, 263; Jirousek, H., *Negotiation of Tax Treaties – an Update*, SWI 2003, 309; Jirousek, H., *Verordnung zur Durchführung von § 48 BAO*, ÖStZ 2003/35, 29; Kamptner, I., *Non-Discrimination of a Permanent Establishment under EC Law*, in: Aigner, H.-J./Züger, M. (Hrsg.), *Permanent Establishments in International Tax Law (2003)* 297; Kristen, S., *Equal treatment of permanent establishments and subsidiaries?* in: Aigner, H.-J./Züger, M. (Hrsg.), *Permanent Establishments in International Tax Law (2003)* 323; Lang, M., *Ist der Betriebsstättenvorbehalt bloß im Quellenstaat anwendbar?*, SWI 2003, 319; Langoth, B., *Treaty Entitlement of Permanent Establishments*, in: Sutter, F./Zehetner, U. (Hrsg.), *Triangular Tax Cases (2004)* 19; Loukota, H., *Progressionsvorbehalt und Steuerabsetzbeträge – ein EU-Problem?*, SWI 2003, 488; Mühlehner, J., *Berechnung des Progressionsvorbehalts gem. § 33 Abs. 10 EStG widerspricht EG-Recht*, SWI 2003, 61; Polivanova-Rosenauer, T., *Der Begriff der Einkünfte im zwischenstaatlichen Steuerrecht*, eolex 2003, 267; Rädler, A. J., *Most-Favourite-Nation-Treatment in Direct Taxation – Some New Aspects*, SWI 2003, 360; Ritz, Ch., *Ausländische Besteuerungsnachweise - Mitwirkungspflicht bei abgabenrechtlich nicht bedeutsamen Umständen?*, SWI 2003, 109; Rust, A., *Ermöglichen Diskriminierungsverbote eine Organstrafe über die Grenze?* IStR 2003, 658; Stenico, G., *Betriebsstättenbegründung im E-Commerce nach Art. 5 des OECD-Musterabkommens*, SWI 2003, 79; Weninger, R., *Auslandssteuern: Berücksichtigung direkt beim Finanzamt*, AStN 2003/31; Zach, E., *Doppelbesteuerungsabkommen mit Kuba*, SWI 2003, 356; Zorn, N., *Neue Rechtsprechung des VwGH zu Zinserträgen und Verlusten am Kapitalstamm im DBA-Recht*, SWI 2003, 7. – **2004:** Avery Jones, J. F., *The OECD Discussion Draft on Tax Treaty Issues Arising from Cross-Border Pensions*, BIFD 2004, 181; Baker, Ph., *Review of Recent Treaty Cases – Nat-West II, NEC and SA Andritz*, BIFD 2004, 205; Bendlinger, S., *Die Betriebsstättenfrist bei mehreren Bauausführungen und Montagen im selben Projektstaat*, SWI 2004, 463; Bendlinger, S./Remberg, M./Wiechers, R., *Der Betriebsstättenbegriff im OECD-Musterabkommen*, ÖStZ 2004/1080, 578; Biebl, E./Krickl, R., *Nochmals: Keine Betriebsstätte aufgrund Planungs-*

und Überwachungstätigkeit ohne feste örtliche Einrichtung, SWI 2004, 591; Burgstaller, E., *Kommunalsteuer und DBA*, SWI 2004, 17; Creus, J./de Jong, D., *Dividends Paid by Dual Resident Companies*, in: Sutter, F. Ph./Zehetner, U., *Triangular Tax Cases (2004)* 145; Domes, S./Herdin, J., *The Consequences of the Tie-Breaker-Rule for Dual Resident Companies*, SWI 2004, 450; Frkalová, E./Sokolov, M., *Dividends Received by a Dual-Resident Company*, in: Sutter, F. Ph./Zehetner, U., *Triangular Tax Cases (2004)* 173; Gassner, W., *Kontroversen um den Betriebsstättenbegriff im Internationalen Steuerrecht*, ÖStZ 2004, 574, 247; Gomes Behrndt, M. A., *Passive Income (dividends, interests or royalties) Received by a Permanent Establishment from a Third State*, in: Sutter, F. Ph./Zehetner, U., *Triangular Tax Cases (2004)* 49; Haslinger, K., *Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung als Tie-Breaker-Regel*, SWI 2004, 245; Jakobsons, Ch., *Payment of Interest by a Permanent Establishment to a Third State Recipient*, in: Sutter, F. Ph./Zehetner, U., *Triangular Tax Cases (2004)* 77; Jirousek, H., *Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Mongolei*, ÖStZ 2004/80, 31; Jirousek, H., *Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Polen*, ÖStZ 2004/830, 425; Jirousek, H., *Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Mexiko*, ÖStZ 2004/898, 472; Jirousek, H., *Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Moldawien*, ÖStZ 2004/899, 474; Kalyagin, M./Strnad, R., *The Importance and the Limits of the Tie-Breaker-Rule for Dual Resident Companies*, in: Sutter, F. Ph./Zehetner, U., *Triangular Tax Cases (2004)* 129; Kofler, G., *European Taxation Under an ‘Open Sky’: LoB Clauses in Tax Treaties Between the U.S. and EU Member States*, 35 *Tax Notes Int’l* 45 (July 5, 2004); Lang, M./Loukota, H./Waldburger, R./Waters, M./Wolff, U., *Triangular Situation: Partnership with Sub-Permanent Establishment in Third Countries*, SWI 2004, 14; Leitner, R./Furherr, G., *Deutsche Gesellschafter-Fremdfinanzierung und abkommensrechtliche Schachtelbefreiung im DBA Deutschland-Österreich*, SWI 2004, 61; Loukota, H., *Beschränkte Steuerpflicht bei inländischem Wohnsitz*, SWI 2004, 53; Loukota, H., *Der Geschäftsleitungsort im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen – ein Diskussionsthema am Wiener IFA-Weltkongress 2004*, ÖStZ 2004/578, 261; Loukota, H., *Kehrtwende bei der Besteuerung ausländischer Künstleragenturen*, SWI 2004, 99; Mang, M., *Verwertung von Auslandsverlusten nach dem SteuerreformG 2005 – Pflicht oder Wahlrecht?* SWI 2004, 486; Metzler, V. E./Stieglitz, A., *The De Beers-Case: A Role Model for the Determination of Corporate Residence in Tax Treaties?* SWI 2004, 456; Nowotny, C., *VwGH zum abkommensrechtlichen Begriff der Einkünfte aus Zinsen iSv Art 11 Abs 3 OECD-MA*, ÖStZ 2004/137, 51; Russo, R., *Tax Treatment of “Dealings” Between Different Parts of the Same Enterprise under Article 7 of the OECD Model: Almost a Century of Uncertainty*, BIFD 2004, 472; Stefaner, M. Ch., *Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art. 16 DBA-D und DBA-CH*, SWI 2004, 68; Sutter, F. Ph., *Die DBA-Freistellungsmethode als unzulässige Beihilfe i. S. d. Art 87 EG?* SWI 2004, 4; Thoemmes, O./Stricof, R./Nakhai, K., *Thin Capitalization Rules and the Non-Discrimination Principles – An analysis of thin capitalization rules in light of the non-discrimination principle in the EC Treaty, double taxation treaties and friendship treaties*, Intertax 2004, 126; Toifl, G., *Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation der DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbote*, SWI 2004, 325; Wassermeyer, F., *Diskriminierungsfreie Betriebsstättengewinnermittlung*, IStR 2004, 733; Zach, E., *Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Mexiko*, SWI 2004, 381; Zach, E., *Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Polen*, SWI 2004, 241. – 2005: Achatz, M., *Unterkapitalisierung und wirtschaftliche Doppelbesteuerung im Lichte des DBA- und Europarechts*, in: Lang, M./Jirousek, H. (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 1; Achatz, M./Kofler, G., *Internationale Verschmelzungen*, in: Achatz, M./Aigner, D./Kofler, G./Tumpel, M. (Hrsg.), *Internationale Umgründungen (2005)* 23; Beiser, R., *Die österreichische Wegzugsbesteuerung beim Wegzug in die Schweiz*, in: Lang, M./Jirousek, H. (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 15; Bendlinger, St., *Der Anlagenbau aus der Sicht der OECD*, SWI 2005, 109; Bennett, M. C./Dunahoo, C. A., *The Attribution of Profits to a Permanent Establishment: Issues and Recommendations*, Intertax 2005, 51; Burgstaller, E., *Die Kriterien für die Festlegung des Quellenstaates nach den Doppelbesteuerungsabkommen bei Dividenden*, in: Gassner, W./Lang, M./Schuch, J./Starlinger, C. (Hrsg.), *Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005)* 217; Endfellner, C./Dornhofer, J., *Die Einkommensbesteuerung von EU-Beamten und sonstigen Bediensteten*, SWI 2005, 32; Gläser, L., *EU-Zinsenbesteuerung – Vermeidung der Doppelbesteuerung*, SWI 2005, 325; Göschl, A./Kovar, H./Wahrlich, R., *Dreiecksverhältnisse im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, in: Lang, M./Jirousek, H. (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 111; Hruschka, F./Lüdemann, P., *Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung*, IStR 2005, 76; Jirousek, H., *Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Kasachstan*, ÖStZ 2005/275, 125; Jirousek, H., *Stand der österreichischen DBA-Verhandlungen*, ÖStZ 2005/479, 246; Jirousek, H., *Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – San Marino*, ÖStZ 2005/631, 297; Jirousek, H./Loukota, H., *Die DBA-Entlastungsverordnung*, ÖStZ 2005/792, 335; Jirousek, H., *DBA Österreich – Georgien*, ÖStZ 2005/898, 413; Jirousek, H., *Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Litauen*, ÖStZ 2005/950, 438; Kofler, G., *The Relationship Between the Arm’s-Length Principle in the OECD Model Treaty and EC Tax Law*, JOIT 2005/1, 32 und JOIT 2005/2, 34; Kofler, G., *Treaty Shopping, Quota Hopping and Open Skies: Die gemeinschaftsrechtliche Problematik von Limitation on Benefits Klauseln in Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten*, in: Lang, M./Jirousek, H. (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 213; Kofler, G., *Einige Überlegungen gegen die DBA-Irrelevanzthese im Fokus-Bank-Urteil*, ÖStZ 2005/375, 169; Loukota, H., *Das DBA-Diskriminierungsverbot – Eine Bestandsaufnahme der Verwaltungspraxis*, SWI 2005, 56; Loukota, H., *Einschaltung ausländischer Basisgesellschaften*, SWI 2005, 205; Loukota, W., *Verbot der Betriebsstättendiskriminierung – DBA-Recht versus EG-Recht*, in: Lang, M./Jirousek, H. (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 329; Loukota, W./Stefaner, M. C., *Bestimmung der Quelle bei Zinsen und Lizenzgebühren nach Art. 11 und 12 OECD-MA*, in: Gassner, W./Lang, M./Schuch, J./Starlinger, C. (Hrsg.), *Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005)* 247; Schilcher, M./Stefaner, M. C., *Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art. 15 DBA-Deutschland*, SWI 2005, 5; Schindel, A./Atchabahian, A., *General Report*, in IFA (Hrsg.), *Source and residence: new configuration of their principles*, CDFI 90a (2005) 21; Tumpel, M., *Steuerumgehung im DBA-Recht und EG-Grundfreiheiten*, in: Lang, M./Jirousek, H. (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 585; van Raad, K., *Nondiscrimination in taxation of cross-border income under the OECD Model and EC Treaty rules – a concise comparison and assessment*, in: van Arendonk, H./Engelen, F./Jansen, S. (Hrsg.), *A Tax Globalist, Essays in honour of Maarten J. Ellis (2005)* 129; Wassermeyer, F., *Das Veranlassungsprinzip als Maßstab zur innerstaatlichen Betriebsstättengewinnermittlung*, IStR 2005, 84; Wassermeyer, F., *Dealing at arm’s length bei der Betriebsstättengewinnermittlung*, in: Lang, M./Jirousek, H. (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 651; Winner, H., *Die Auswirkungen von DBA auf internationale Direktinvestitionen*, SWI 2005, 361.

# I. Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars

## 1. Allgemeines

Die drohende Doppelbesteuerung ist ein Charakteristikum der grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Betätigung und kann entweder durch eine doppelte Besteuerung von Einnahmen, aber auch durch Nichtberücksichtigung von Ausgaben entstehen. Von einer *echten* bzw. *juristischen* Doppelbesteuerung spricht man dabei, wenn vergleichbare Steuern in zwei oder mehreren Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Zeitraum und für denselben Besteuerungsgegenstand erhoben werden,<sup>1)</sup> was insbesondere dann der Fall ist, wenn ein souveräner Staat seine Angehörigen mit ihrem Welteinkommen besteuert (**Universalitäts- oder Welteinkommensprinzip**), ein anderer Staat aber eine auf seinem Gebiet durchgeführte Aktivität eines Steuerausländers ebenfalls für besteuerswürdig erachtet (**Territorialitäts- oder Quellenprinzip**). Die Vermeidung einer solchen **echten Doppelbesteuerung** ist typischer Gegenstand von Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>2)</sup>

Bei Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) handelt es sich idR um **bilaterale**, seltener auch um multilaterale **völkerrechtliche Verträge**, die das steuerliche Verhältnis zweier oder mehrerer souveräner Staaten regeln und dadurch zum Vorteil der grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen und auch der beteiligten Volkswirtschaften das internationale Investment und den internationalen Handel fördern sollen. DBA dienen somit vor allem der wirksameren Entlastung von der Doppelbesteuerung als es durch unilaterale Maßnahmen möglich wäre, der Vereinheitlichung von Definitionen, der Schaffung der Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens zwischen den Partnerstaaten zur Lösung von Streitfällen, der Verhinderung von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung durch Amtshilfe sowie der Vermeidung von Diskriminierungen. gibt es Bestrebungen, bilaterale Abkommen zu harmonisieren. Diesem Zweck dient etwa das von der **Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)** erarbeitete **Musterabkommen** auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (**OECD-MA**) sowie die dazu erarbeiteten Erläuterungen in Form des **OECD-Musterkommentars (OECD-MK)**, die für die westlichen Industrieländer von maßgeblicher Bedeutung sind. Daneben besteht für Entwicklungsländer das von den Vereinten Nationen veröffentlichte, jedoch weitgehend an das OECD-Konzept angelehnte UN-Musterabkommen.

Die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen bilden das Rückgrat des Internationalen Ertragsteuerrechts. Während Mitte der 1950er Jahre **lediglich etwa 100 bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen** bestanden, existieren derzeit weltweit **mehr als 2.000 solcher Abkommen**. Insbesondere die bilateralen Abkommensbeziehungen in der **Europäischen Union** nähern sich beständig einer vollkommenen Abdeckung sämtlicher Beziehungen an: Während Mitte der 1970er Jahre beispielsweise 32 von 36 möglichen Abkommensbeziehungen der neun damaligen Mitgliedstaaten durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen abgedeckt waren, fehlten Anfang der 1990er Jahre – bei damals zwölf Mitgliedstaaten – noch immer neun bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen aus einem Netz von 66 möglichen Abkommen. 2001 existierten bei damals 15 Mitgliedstaaten immerhin 95 bilaterale bzw. multilaterale Abkommen, wobei dieses DBA-Netzwerk zwischen den 15 „alten“ Mitgliedstaaten betreffend Einkommen und Kapital unlängst vervollständigt wurde und damit alle 103 möglichen Abkommen bestehen; allerdings hat sich durch den Beitritt der „neuen“ Mitgliedstaaten im Jahr 2004 wieder eine Lückenhaftigkeit im Netzwerk der Abkommen betreffend Einkommen und Kapital ergeben: Beachtet man hier das multilaterale nordische Abkommen, an dem die Mitgliedstaaten Schweden, Dänemark und Finnland beteiligt sind, bestehen derzeit von 298 möglichen Abkommen zwischen den nunmehr 25 Mitgliedstaaten immerhin **277**.

## 2. Effizienz und Steuergerechtigkeit

Idealerweise sollte die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen zwei bzw. mehreren Staaten den Vorstellungen einer gerechtigkeits- und effizienzorientierten Steuergutverteilung folgen, die vor allem von den volkswirtschaftlichen und finanzwissenschaftlichen Überlegungen fokussiert werden und über diesen Weg auch Eingang in die steuerrechtliche Diskussion gefunden haben. Für die Frage, nach welchen Kriterien die Steuern vom Einkommen unter den am grenzüberschreitenden Vorgang involvierten Staaten aufgeteilt werden soll, werden grundsätzlich Aspekte der **wirtschaftlichen Effizienz** und solche der **Gerechtigkeit** unterschieden, wobei hinsichtlich des letztgenannten Gesichtspunktes typischerweise zwischen der **individuellen Gerechtigkeit** gegenüber dem Steuerpflichtigen (*individual* bzw. *inter-individual equity*) und der **gerechten Aufteilung unter den Staaten** (*internations* bzw. *inter-nation equity*) unterschieden wird.<sup>3)</sup>

---

<sup>1</sup> Einl Tz 1 und Art. 23 Tz 1 OECD-MK; weiters etwa *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Einl Rz 2 ff.; aus der österreichischen Rechtsprechung siehe VwGH 29. 1. 1998, 95/15/0043, ÖStZB 1998, 609 mwN; VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219.

<sup>2</sup> Im Rahmen juristischer Doppelbesteuerung wird typischerweise zwischen effektiver und virtueller Doppelbesteuerung unterschieden: Effektive Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein und dasselbe Steuersubjekt tatsächlich von mehreren internationalen Abgabenhöheiten in Anspruch genommen wird; virtuelle Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine solche Inanspruchnahme möglich ist, ohne dass sie tatsächlich erfolgt.

<sup>3</sup> Vgl. nur den Überblick bei *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Einl Rz 23 ff.

Der wesentliche finanzwissenschaftliche, aber auch steuerliche Fokus für die Präferenz für ein bestimmtes System aufgrund dessen wirtschaftlicher Effizienz liegt traditionell auf optimalen – effizienten – Allokation der Produktionsfaktoren, was üblicherweise unter den Schlagworten der *Kapitalimportneutralität* und der *Kapitalexportneutralität* diskutiert wird;<sup>4)</sup> grob umrissen zielt der Gedanke der Kapitalimportneutralität auf eine Wettbewerbsneutralität am Gastmarkt ab und erfordert, dass die effektive Grenzbelastung eines Investors im Staat der Investition identisch zu sein hat, während die der Kapitalexportneutralität zugrundeliegende Überlegung auf die Wettbewerbsgleichheit am Heimatmarkt abzielt und auch Einkommen aus Auslandsinvestments von ansässigen Investoren zumindest – und idealtypisch auch höchstens – der inländischen Steuerbelastung unterwirft. Traditionell wird in der Effizienzdiskussion die Kapitalexportneutralität als Zielvorgabe einer optimalen Allokation angesehen, da diese nur durch eine weltweite Besteuerung *ausschließlich* im Wohnsitzstaat bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung im Quellenstaat erreicht werden könne;<sup>5)</sup> dem stehen freilich beachtliche Einwände dahin gehend gegenüber, dass es die Effizienz im Licht der Kapitalimportneutralität gebiete, zumindest Unternehmens-einkünfte *ausschließlich* im Quellenstaat zu besteuern.<sup>6)</sup> Aufgrund des tatsächlichen Umstandes, dass Quellenstaaten bei hinreichendem Nexus typischerweise eine beschränkte Steuerpflicht vorsehen, die mit der unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat zumindest partiell überlappt, ist die praktische Ausprägung der Kapitalexportneutralität freilich in der steuerlichen **Anrechnungsmethode** zu erblicken, die idealtypisch sogar zur Rückerstattung ausländischer Steuern durch den Ansässigkeitsstaat führen würde.<sup>7)</sup> Diese reine Form ist allerdings in der steuerlichen Realität kaum verwirklicht und die Anrechnung findet typischerweise im Anrechnungshöchstbetrag seine Grenze, was freilich eine Gleichstellung aller grenzüberschreitenden Investoren in ihrem Ansässigkeit unterbindet<sup>8)</sup> und im Fall der höheren Auslandsbesteuerung letztlich zynischerweise zur Verwirklichung der Kapitalimportneutralität mutiert. Umgekehrt muss bei einer Verwirklichung der Kapitalimportneutralität der Ansässigkeitsstaat wegen der Prärogative des Quellenstaates auf die Besteuerung von Auslandseinkünften verzichten, was sich oftmals durch die rechtspolitische Wahl der steuerlichen **Befreiungsmethode** manifestiert.

Der dogmatische Streit zwischen den reinen Formen der Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität lässt sich letztlich mangels eindeutiger Ergebnisse auch aus den vielschichtigen Gerechtigkeitsüberlegungen nicht final klären, wenngleich das Schrifttum unter diesen Gesichtspunkten überwiegend eine ausschließliche Besteuerung im Quellenstaat präferiert.<sup>9)</sup><sup>10)</sup> Allerdings machen schon die widerstreitenden Konzepte der volkswirtschaftlichen und finanzwissenschaftlichen Theorie deutlich, dass sich die Lösung des Problems der internationalen Doppelbesteuerung nur bedingt an diesen Konzepten orientieren kann, zumal sich der Vorrang der Quellenstaatsbesteuerung ebenso überzeugend begründen lässt, wie der Vorrang der Besteuerung des Welteinkommens im Ansässigkeitsstaat,<sup>11)</sup> wobei Letztere zudem von einigen nationalen Verfassungsrechtsordnungen der Mitgliedstaaten als zwingender Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips betrachtet wird<sup>12)</sup>. Tendenziell lässt sich allerdings ein gewisser Konsens dahin gehend festmachen, dass im Fall der Doppelbesteuerung der Ansässigkeitsstaat zur Entlastung verpflichtet sein sollte.<sup>13)</sup>

<sup>4</sup> Siehe ausführlich *Graetz*, 54 Tax L. Rev. 261 (270 ff) (2000-2001); jüngst auch *Schindel/Atchabahian*, CDFI 90a (2005) 21 (34 ff); siehe aus der umfangreichen steuerlichen Literatur exemplarisch etwa *Vogel*, StuW 1993, 380 (386 ff); *Lehner*, StuW 1998, 159 (164 ff); *Vogel*, BIFD 2002, 4 (4 ff); *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 250 ff, und die dortigen Nachweise; zu den beiden Konzepten aus der Sicht des Wettbewerbs der Steuersysteme in Europa siehe insbesondere *Schön in Pelka* (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung DStJG 23 (2000) 191 (191 ff, insbesondere 200 ff).

<sup>5</sup> Vgl. dazu die Nachweise und die kritische Analyse etwa bei *Graetz*, 54 Tax L. Rev. 261 (270 f und 282 ff) (2000-2001); *Vogel*, BIFD 2002, 4 (6); *Schindel/Atchabahian*, CDFI 90a (2005) 21 (35).

<sup>6</sup> Dazu mwN *Vogel in Vogel/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Einl Rz 25; siehe aber auch *Avi-Yonah*, 74 Tex. L. Rev. 1301 (1331) (1995-1996), der sich in seiner Diskussion internationaler Besteuerungsstandards für passive Einkünfte für ein Ende der „source based taxation of portfolio income“ ausspricht.

<sup>7</sup> *Ault*, 47 Tax L. Rev. 565 (571 mwN) (1991-1992).

<sup>8</sup> Kritisch daher zB *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>4</sup> (2005) 259.

<sup>9</sup> Dazu ausführlich *Schindel/Atchabahian*, CDFI 90a (2005) 21 (31 ff); siehe auch *Kaufman*, 26 Brook. J. Int'l L. 1465 (1465 ff mwN) (2000-2001), die pointiert darauf hinweist, dass unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten die Besteuerung des weltweiten Einkommens zwar notwendig ist, nicht aber durch nur *einen* Hoheitsträger – den Ansässigkeitsstaat – erfolgen muss; vgl. zusammenfassend auch *Lehner*, StuW 1998, 159 (165); *Vogel in Vogel/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Einl Rz 26.

<sup>10</sup> In der literarischen Diskussion wird überdies darauf hingewiesen, dass auch der „Erfinder“ des US-amerikanischen Anrechnungssystems, *Thomas Sewall Adams*, aus Gerechtigkeitsüberlegungen dem Quellenstaat den Besteuerungsvorrang gegeben wollte und die Anrechnungsmethode nur wählte, um eine Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden; siehe dazu die ausführliche Untersuchung von *Graetz/O'Hear*, 46 Duke L. J. 1021 (1021 ff, insbesondere 1102 ff) (1996-1997); weiters etwa *Kaufman*, 26 Brook. J. Int'l L. 1465 (1465 ff mwN) (2000-2001); *Vogel*, BIFD 2002, 4 (5 f); *Vogel in Vogel/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Einl Rz 26.

<sup>11</sup> Vgl. zum Problem auch die umfassende Analyse von *Graetz*, 54 Tax L. Rev. 261 (261 ff) (2000-2001), der mit überzeugender Begründung die Konzepte Kapitalimportneutralität und der Kapitalexportneutralität letztlich nicht mehr für tragfähig erachtet; siehe weiters auch die kritischen Analysen bei *Vogel*, StuW 1993, 380 (386 ff), und BIFD 2002, 4 (4 ff); ferner *Schindel/Atchabahian*, CDFI 90a (2005) 21 (36 mwN).

<sup>12</sup> Siehe für Österreich nur *Doralt/Ruppe I*<sup>8</sup> (2003) Rz 24; zum theoretischen Zusammenhang zwischen *inter-individual equity* und dem Leistungsfähigkeitsprinzip siehe auch *Schindel/Atchabahian*, CDFI 90a (2005) 21 (31 f).

<sup>13</sup> Siehe zur amerikanischen Diskussion etwa *Graetz/O'Hear*, 46 Duke L. J. 1021 (1102 ff) (1996-1997).

### 3. Die österreichische Abkommenspraxis

Die **Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung** ist das eigentliche Ziel von Doppelbesteuerungsabkommen. Dieses Ziel hat allerdings im Rahmen der österreichischen DBA-Politik nicht die höchste Priorität, denn es kann für unbeschränkt Steuerpflichtige aufgrund der Bestimmung des § 48 BAO schon nach innerstaatlichem Recht im Wege der Befreiungs- oder Anrechnungsmethode erreicht werden. Das DBA-Verhandlungsinteresse konzentriert sich daher vielmehr auf andere Aspekte der Abkommen, die von der Struktur der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen zu den einzelnen DBA-Partnerstaaten beeinflusst sind. Im Wesentlichen stehen dabei folgende Ziele im Vordergrund:<sup>14)</sup>

- **Förderung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen** (z. B. durch Übernahme des OECD-Konzepts zur Unternehmensgewinnbesteuerung; Anwendung der Befreiungsmethode etc.);
- **Unterbindung der internationalen Steuerumgehung** und anderer unerwünschter Gestaltungen;
- **Gewährleistung optimaler Rechtssicherheit in legislativer und administrativer Hinsicht** (z. B. durch Anlehnung der Abkommen an das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Konflikten bei der späteren Abkommensanwendung und durch Einführung des vom Bundesministerium für Finanzen betreuten „EAS“ – Express-Antwort-Service – zur Unterstützung der Rechtssuchenden in Fragen des internationalen Steuerrechts).

Die österreichische Abkommenspraxis zeichnet sich somit durch **starke Anlehnung an das OECD-Musterabkommen** (OECD-MA) sowie den Kommentar zum OECD-MA aus. Abweichungen vom OECD-MA werden von österreichischer Seite nur als gerechtfertigt angesehen, wenn sie im Interesse der drei Kernverhandlungsziele nötig sind (z. B. Förderung der Wirtschaftsbeziehungen durch Verzicht auf die Quellenbesteuerung oder lediglich moderate Quellenbesteuerung, Unterbindung der internationalen Steuerumgehung durch Methodenwechsel oder Erhöhung der Rechtssicherheit z. B. durch Berücksichtigung gewerblich tätiger Musiker und Sportler in der Künstlerklausel). Das Ziel der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung ist aber dennoch nicht vernachlässigbar, denn nur im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen kann Doppelbesteuerung auf Gegenseitigkeitsbasis und unter Verzicht auf Steuereinnahmen durch beide Staaten vermieden werden.

Mit 1. 1. 2005 umfasst das österreichische DBA-Netz 66 in Kraft befindliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen; Anfang 2005 befanden sich zudem 34 Abkommen in Bearbeitung, wovon 6 vor der Unterzeichnung standen und 12 bereits ausverhandelt waren.

### 4. Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und nationalem Recht

Doppelbesteuerungsabkommen sind als Bestandteil des österreichischen Rechts unmittelbar anwendbar.<sup>15)</sup> Sie stehen im Stufenbau der Rechtsordnung auf Ebene einfacher Gesetze, gehen allerdings innerstaatlichen einfachgesetzlichen Steuerregelungen grundsätzlich als *lex specialis* vor.<sup>16)</sup> Ihre Auslegung fällt in die Zuständigkeit der österreichischen Höchstgerichte, so dass etwa die DBA-Anwendung vom Verwaltungsgerichtshof<sup>17)</sup> oder die Verletzung verfassungsrechtlich gewährleisteter Rechte durch den Verfassungsgerichtshof<sup>18)</sup> überprüft werden kann. Das europäische Gemeinschaftsrecht geht Doppelbesteuerungsabkommen, die zwischen Mitgliedsstaaten abgeschlossen wurden, vor.<sup>19)</sup>

**Fünf Grundsätze** kennzeichnen das Verhältnis von nationalem Recht und DBA-Recht:

- **Vorrang des Abkommensrechts.** – Zwischenstaatliche Rechtsnormen haben Vorrang vor dem innerstaatlichen Recht: Die (auf der Stufe eines einfachen Gesetzes stehende) Norm eines Doppelbesteuerungsabkommens derogiert als *lex specialis* der als *lex generalis* anzusehenden innerstaatlichen Norm.<sup>20)</sup> Nachträgliche Änderungen des innerstaatlichen Rechts können den Bestimmungen eines DBA aber im Einzelfall nach den Grundsätzen der *lex posterior* derogieren (sog. „Treaty Override“).

**Beispiel:** Nach innerstaatlichem Recht beträgt die Kapitalertragsteuer auf Dividenden aus österreichischen Aktien 25%. Gem. Art. 10 OECD-MA darf der Quellenstaat für Dividenden, die an eine im anderen Vertragsstaat ansässige natürliche Person gezahlt werden, jedoch höchstens eine Quellensteuer von 15% einbehalten. Im Abkommensfall ist daher die Quellensteuer auf 15% zu reduzieren bzw. die Differenz zu erstatten.

- **DBA-Auslegung.** – Das innerstaatliche Recht ist für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen subsidiär maßgeblich, und zwar gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dann, wenn der Abkommenszusammenhang „nichts anderes erfordert“. Doppelbesteuerungsabkommen enthalten grundsätzlich nur Kollisionsnormen,

<sup>14</sup> Vgl. dazu Loukota, ÖStZ 1995, 249; Jirousek, SWI 2003, 309.

<sup>15</sup> Vgl. VwGH 30. 4. 1964, 0880/62.

<sup>16</sup> Vgl. VwGH 28. 6. 1963, 2312/61, VwSlg. 2907 F/1963; VwGH 7. 9. 1989, 89/16/0085, VwSlg. 6424 F/1989.

<sup>17</sup> Vgl. z. B. VwGH 23. 2. 1994, 93/15/0175, ÖStZB 1994, 587; 31. 7. 1996, 92/13/0172, ÖStZB 1997, 235.

<sup>18</sup> Vgl. z. B. VfGH 15. 3. 1990, B 758/88, B 759/88, VfSlg. 12326.

<sup>19</sup> Vgl. etwa EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*.

<sup>20</sup> Vgl. VwGH 28. 6. 1963, 2312/61, VwSlg. 2907 F/1963; 7. 9. 1989, 89/16/0085, ÖStZB 1990, 248.

die in beiden Staaten auf bestehendes Steuerrecht einwirken, weshalb diesfalls die Beurteilung jedes Einzelfalles von innerstaatlichem Recht auszugehen hat.<sup>21)</sup> Der VwGH geht hier von einem *statischen* Verweis des Abkommens auf das *originär innerstaatliche Recht des Anwenderstaates* aus;<sup>22)</sup> demgegenüber nimmt die österreichische Finanzverwaltung – ebenso wie der OECD-MK<sup>23)</sup> – über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Maßgeblichkeit des jeweils geltenden innerstaatlichen Rechts bei der Auslegung von in DBA nicht näher definierten Begriffen an.<sup>24)</sup> Dieser Rückgriff auf nationales Recht findet jedoch dort seine Grenzen, wo das Abkommenszusammenhang anderes erfordert oder das Abkommen gar ausdrücklich etwas anderes bestimmt.<sup>25)</sup>

*Beispiel:* Der Steuerpflichtige war ein iSd DBA-Schweiz in Österreich ansässiger und mit 95% beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der schweizerischen D-GmbH. Er bezog nach österreichischem innerstaatlichen Recht Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG. Strittig war, ob das vom Bf bezogene Geschäftsführerentgelt unter die Verteilungsnorm des Art. 14 DBA Schweiz für selbständige Arbeit fällt oder ob es unter Art. 15 DBA Schweiz zu subsumieren ist und auf Grund der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz das Besteuerungsrecht Österreich zusteht und die Schweiz lediglich eine Quellensteuer einbehalten darf. Hinsichtlich der abkommensrechtlichen Qualifikation der Bezüge von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern ging der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20. 9. 2001, 2000/15/0116, von einem statischen Verweis des Abkommens auf das originär innerstaatliche Recht des Anwenderstaates aus. Der entsprechende Abkommensbegriff – hier der Begriff der „unselbständigen Arbeit“ iSd Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz – ist sohin nach der innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens – hier im Jahr 1974 – zu interpretieren. Auf Grund des statischen Verständnisses der „unselbständigen Arbeit“ in Art. 15 DBA Schweiz erachtete der VwGH die innerstaatlichen Änderungen der steuerlichen Behandlung von Gesellschafter-Geschäftsführern als unbeachtlich. Deshalb ist auch die Rechtsprechungswende durch den verstärkten Senat v 9. 12. 1980, 1666, 2223, 224/79, ÖStZB 1981, 140, sowie die darauf basierende Einführung des § 22 Z 2 EStG per 1. 1. 1982 durch das AbgÄG 1981, BGBl 620/1981, für die Auslegung des Art. 15 DBA Schweiz irrelevant. Nach der 1974 in Österreich herrschenden Rechtslage bezog nämlich auch ein wesentlich beteiligter Gesellschafter grundsätzlich Einkünfte aus „unselbständiger Arbeit“.

In welcher Art. und Weise aber ein Staat, dem eine Steuerquelle zugeteilt wird – hier: Österreich auf Grund der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz –, diese ausschöpfen kann, richtet sich ausschließlich nach österreichischem innerstaatlichen Recht; da das DBA Schweiz lediglich das Recht zur Besteuerung zwischen den betroffenen Staaten verteilt, ändert es nichts daran, dass innerstaatlich bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern gem. § 22 Z 2 EStG Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen und somit die den Dienstnehmern gewährten steuerlichen Vorteile entfallen. Demgegenüber geht die österreichische Finanzverwaltung über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA von der Maßgeblichkeit des jeweils geltenden innerstaatlichen Rechts bei der Auslegung von in DBA nicht näher definierten Begriffen aus, sofern sich weder aus dem Abkommenswortlaut noch aus dem Zusammenhang der Abkommensbestimmungen Gegenteiliges ergibt, und nahm dementsprechend für die Auslegung des abkommensrechtlichen Begriffs der „unselbständigen Arbeit“ ab dem Zeitpunkt der Rechtsänderung des innerstaatlichen Rechts durch das AbgÄG 1981 generell an, Bezüge von wesentlich beteiligten Geschäftsführern iSd § 22 Z 2 EStG seien abkommensrechtlich – auch für die vor 1982 abgeschlossenen Abkommen – unter die Zuteilungsregel für Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu subsumieren (dazu etwa Jirousek, ÖStZ 2001/723; Loukota, SWI 2001, 203; s aber EAS 296 = SWI 1993, 307).

- **Qualifikationskonflikte.** – Aus einer gegenläufigen Auslegung basierend auf dem innerstaatlichem Recht der Vertragsstaaten können Qualifikationskonflikte entstehen. Ein Qualifikationskonflikt entsteht, wenn dieselben Einkünfte von beiden Vertragsstaaten unterschiedlichen DBA-Bestimmungen zugeordnet werden. Der Qualifikationskonflikt kann seine Ursache in unterschiedlichen Sachverhaltsannahmen, unterschiedlicher DBA-Auslegung oder in einem unterschiedlichen nationalen Recht haben. Konflikte, die auf unterschiedlichen Sachverhaltsannahmen oder einer unterschiedlichen DBA-Auslegung beruhen, sind erforderlichenfalls in einem Verständigungsverfahren zu lösen. Zur Lösung von Qualifikationskonflikten, die sich aus Unterschieden im nationalen Recht ergeben, hat der OECD-Steuerausschuss eine weit gehende Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation des Quellenstaates vorgeschlagen. Dazu wird Art. 23A bzw Art. 23B Abs. 1 OECD-MA dahin gehend interpretiert, dass die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat zu befreien oder die darauf entfallende ausländische Steuer anzurechnen ist, „wenn diese Einkünfte nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ können.

*Beispiel:* Ein in Staat A ansässiger Steuerpflichtiger hält Anteile an einer in Staat B ansässigen „hybriden“ Gesellschaft, die von Staat A als Körperschaft, von Staat B hingegen als transparente Personengesellschaft qualifiziert wird. Veräußert der Steuerpflichtige seine Anteile an dieser Gesellschaft, so beansprucht Staat A auf Grund von Art. 13 Abs. 5 OECD-MA das ausschließliche Besteuerungsrecht, während Staat B diesen Vorgang als eine Veräußerung von Betriebsvermögen ansieht und deshalb diesen Vorgang besteuert. In einem solchen Fall übt Staat B sein Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn zulässigerweise „nach diesem Abkommen“ aus, weshalb Staat A zur Entlastung verpflichtet ist (siehe Art. 23 Tz 32.4 OECD-MK).

- **Keine Schaffung neuer Steuerquellen.** – Durch Doppelbesteuerungsabkommen werden innerstaatlich keine neuen Steuertatbestände geschaffen, die über das innerstaatliche Steuerrecht hinausgehen: Doppelbe-

<sup>21</sup> Vgl. VwGH 22. 4. 1992, 91/14/0048, ÖStZB 1992, 833.

<sup>22</sup> Siehe etwa VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084, ÖStZB 1998, 15; VwGH 27. 6. 1991, 90/13/0156, 157, ÖStZB 1992, 941; VwGH 12. 12. 1995, 94/14/0060, ÖStZB 1996, 416.

<sup>23</sup> Art. 3 Tz 11 OECD-MK.

<sup>24</sup> Dazu etwa Loukota, SWI 2001, 203; ausführlich Jirousek, SWI 1998, 112.

<sup>25</sup> Vgl. VwGH 23. 6. 1970, 1593/69, VwSlg. 4107 F/1970.

steuerungsabkommen schaffen keine Besteuerungsrechte, sondern schränken nationale Besteuerungsrechte ein – sog. Schrankenwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>26)</sup> In welcher Weise ein Staat, dem eine Steuerquelle durch ein DBA zugeteilt wird, diese ausschöpfen kann, richtet sich ausschließlich nach seinem innerstaatlichen Recht.<sup>27)</sup>

**Beispiel:** Nach Art. 11 des OECD-MA dürfen Zinsen, die an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, besteuert werden, wobei die Steuer 10% des Bruttobetrag der Zinsen nicht übersteigen darf (so z. B. auch Art. 11 DBA Österreich – Italien). Zahlt nun eine in Österreich ansässige Person für ein Darlehen Zinsen an einen italienischen Gläubiger, so darf in Österreich dafür dennoch keine Quellensteuer einbehalten werden, denn nach § 98 EStG besteht für derartige Zinsen keine beschränkte Steuerpflicht. Das Doppelbesteuerungsabkommen kann einen fehlenden Steueranspruch nicht ersetzen. Beschränkte Steuerpflicht in Österreich bestünde hingegen, wenn das Darlehen auf einer inländischen Liegenschaft hypothekarisch sichergestellt wäre.

- **Geltendmachung und amtswegige Berücksichtigung.** – Bei der Geltendmachung der vertraglich zugewiesenen Besteuerungsansprüche ist das innerstaatliche Recht maßgeblich.<sup>28)</sup> Die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen sind bei der Veranlagung in Österreich von Amts wegen zu berücksichtigen.

Den oben genannten Grundsätzen entsprechend ist nach den Einkommensteuerrichtlinien bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen in einem **dreistufigen Verfahren** vorzugehen:<sup>29)</sup>

1. In einem ersten Schritt ist der inländische Besteuerungsanspruch nach **inländischem Recht** zu ermitteln.
2. Auf Grundlage des **Abkommens** ist zu entscheiden, ob und inwieweit der im ersten Schritt ermittelte inländische Besteuerungsanspruch aufrecht erhalten werden kann.
3. Der im ersten Schritt ermittelte und dann abkommenskonform adaptierte Besteuerungsanspruch ist schließlich in einem dritten Schritt **nach inländischem Recht** durchzusetzen.

Sofern Doppelbesteuerungsabkommen keine speziellen Auslegungsregeln enthalten, gelten für deren Auslegung die im „Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge“ (BGBl. 1980/40) niedergelegten Regeln, insbesondere der Art. 31 ff. Für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, die am OECD-MA orientiert sind, ist der Kommentar zum OECD-Musterabkommen von Bedeutung.<sup>30)</sup> Entgegen der hA in der Literatur geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die jeweils letzte Fassung des OECD-MK maßgeblich ist.<sup>31)</sup>

## II. Aufbau von Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Einkommen- und Vermögenssteuern

### 1. Überblick

Doppelbesteuerungsabkommen enthalten i. d. R. folgende Abschnitte:

Abschnitt	Artikel
<b>I. Geltungsbereich</b>	
Persönlicher Anwendungsbereich	Art. 1
Sachlicher Anwendungsbereich	Art. 2
Territorialer Anwendungsbereich	Art. 3 und 29
Zeitlicher Anwendungsbereich	Art. 30 und 31
<b>II. Begriffsbestimmungen</b>	
Person	Art. 3 Abs. 1 lit. a
Gesellschaft	Art. 3 Abs. 1 lit. b
Unternehmen	Art. 3 Abs. 1 lit. c
Unternehmen eines Vertragsstaats	Art. 3 Abs. 1 lit. d
Internationaler Verkehr	Art. 3 Abs. 1 lit. e
Zuständige Behörde	Art. 3 Abs. 1 lit. f
Staatsangehöriger	Art. 3 Abs. 1 lit. g
Geschäftstätigkeit	Art. 3 Abs. 1 lit. h
Subsidiäre Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts	Art. 3 Abs. 2
Ansässigkeit	Art. 4
Betriebstätte	Art. 5

<sup>26</sup> Vgl. VwGH 25. 4. 1978, 813/75, ÖStZB 1978, 265; VwGH 14. 3. 1990, 86/13/0179, ÖStZB 1990, 347; 22. 4. 1992, 91/14/0048, ÖStZB 1992, 833; 16. 11. 1993, 90/14/0222, ÖStZB 1994, 390.

<sup>27</sup> Vgl. VwGH 22. 4. 1992, 91/14/0048, ÖStZB 1992, 833.

<sup>28</sup> VwGH 27. 8. 1991, 90/14/0237, ÖStZB 1992, 127; EAS 136 = SWI 1992, 205.

<sup>29</sup> vgl. Rz 32 EStR 2000

<sup>30</sup> vgl. dazu VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172, ÖStZB 1997, 235

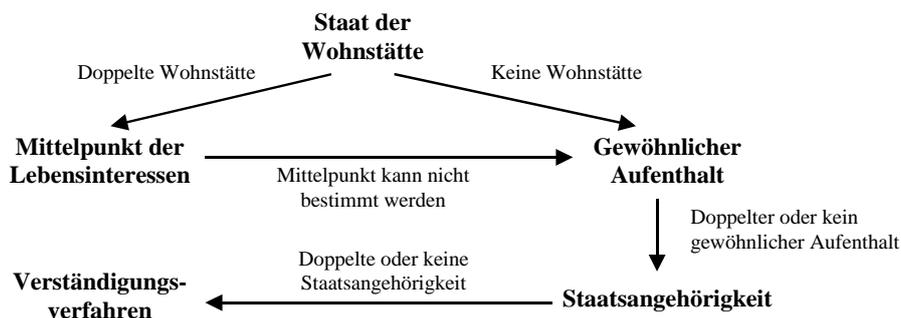
<sup>31</sup> Ebenso auch Einl Tz 3 OECD-MK.

Unbewegliches Vermögen Dividenden Zinsen Lizenzgebühren	Art. 6 Abs. 2 Art. 10 Abs. 3 Art. 11 Abs. 3 Art. 12 Abs. 2
<b>III. Zuteilungsregeln</b> Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen Unternehmensgewinne Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt Verbundene Unternehmen*) Dividenden Zinsen Lizenzgebühren Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen Künstler und Sportler Ruhegehälter Öffentlicher Dienst Studenten Andere Einkünfte	Art. 6 Art. 7 Art. 8 Art. 9*) Art. 10 Art. 11 Art. 12 Art. 13 Art. 15 Art. 16 Art. 17 Art. 18 Art. 19 Art. 20 Art. 21
<b>IV. Besteuerung des Vermögens</b>	Art. 22
<b>V. Methoden</b> Befreiungsmethode Anrechnungsmethode	Art. 23 A Art. 23 B
<b>VI. Besondere Bestimmungen</b> Gleichbehandlung Verständigungsverfahren Informationsaustausch Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern Diplomaten und Konsularbeamte	Art. 24 Art. 25 Art. 26 Art. 27 Art. 28
<b>VII. Schlussbestimmungen</b> Inkrafttreten Kündigung	Art. 30 Art. 31

\*) Art. 9 OECD-MA nimmt eine Sonderstellung ein: Die Regelung gehört nicht unmittelbar zu den Zuteilungsregeln, hat aber ebenso Schrankenwirkung, die allerdings Fälle wirtschaftlicher Doppelbesteuerung betrifft.

## 2. Geltungsbereich

Der **persönliche Anwendungsbereich** von Doppelbesteuerungsabkommen orientiert sich i. d. R. an der Ansässigkeit von natürlichen oder juristischen Personen. Der Begriff „Person“ wird dabei in Art. 3 OECD-MA näher bestimmt. Eine im Vertragsstaat ansässige Person ist gem. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA „eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist“. Die Ansässigkeit gem. DBA-Recht entspricht somit nach österreichischem innerstaatlichen Recht i. d. R. der unbeschränkten Steuerpflicht. Für den Fall der Doppelansässigkeit enthält **Art. 4 Abs. 2 OECD-MA** eine Anleitung zur Lösung des Ansässigkeitskonfliktes („*Tie-Breaker-Rule*“), wonach eine natürliche Person in dem Vertragsstaat ansässig ist, in dem sich ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Schematisch entscheidet sich im Falle der Doppelansässigkeit **natürlicher Personen** die abkommensrechtliche Ansässigkeit nach folgenden Kriterien:



Bei **juristischen Personen** ist gem. **Art. 4 Abs. 3 OECD-MA** der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ausschlaggebend: „Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sich der **Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung** befindet.“ Der **sachliche Anwendungsbereich** von Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen erstreckt sich für Österreich auf die Steuern vom Einkommen in Form der Einkommensteuer (auch in der Erhebungsform der Lohn- und Kapitalertragsteuer) und der Körperschaftsteuer, sowie auf dem Gebiet der Steuern vom Vermögen auf die Grundsteuer, die Bodenwertabgabe sowie die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Früher waren auch die per 1. 1. 1994 abgeschaffte Gewerbesteuer samt Lohnsummensteuer sowie die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent von den Abkommen umfasst. Die Kommunalsteuer als Steuer von der Lohnsumme ist vom Anwendungsbereich der Abkommen i. d. R. nicht erfasst; soweit jedoch ältere Abkommen auf die Lohnsummensteuer als Teil der Gewerbesteuerung anzuwenden waren, sind sie bei dynamischen Anwendungsregeln (Art. 2 Abs. 4 OECD-MA) auch auf die Kommunalsteuer als gleiche oder ähnliche Steuer anzuwenden.<sup>32)</sup>

Der **zeitliche Anwendungsbereich** eines Doppelbesteuerungsabkommens beginnt mit dem Wirksamwerden des Abkommens. Der Wirksamkeitsbeginn ist im Abkommen festgelegt. Vom Wirksamkeitsbeginn ist das In-Kraft-Treten zu unterscheiden: Das Abkommen tritt entweder am Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden oder nach Ablauf einer bestimmten Frist nach diesem Tag in Kraft und kommt damit völkerrechtlich zustande. Innerstaatlich ist es in weiterer Folge im Bundesgesetzblatt kundzumachen. Folgende Schritte sind bis zum innerstaatlichen In-Kraft-Treten zu durchlaufen: Paraphierung des Abkommens durch die Verhandlungsleiter, Unterzeichnung des Vertrages (i. d. R. durch einen Ressortminister nach Erteilung der Unterzeichnungsgenehmigung durch die Bundesregierung und Unterzeichnungsvollmacht durch den Bundespräsidenten), verfassungsmäßige Genehmigung durch den Nationalrat und Zustimmung des Bundesrates (Art. 50 B-VG), Austausch der Ratifikationsurkunden sowie Kundmachung im Bundesgesetzblatt.

Der **territoriale Anwendungsbereich** erstreckt sich bei den von Österreich abgeschlossenen Abkommen auf das Bundesgebiet einschließlich der Zollausschlussgebiete.

### 3. Begriffsbestimmungen

#### a) Begriff der Doppelbesteuerung

Doppelbesteuerung kann sich durch eine doppelte Besteuerung von Einnahmen, aber auch durch Nichtberücksichtigung von Ausgaben ergeben. Von einer im Folgenden zu untersuchenden **echten bzw. juristischen Doppelbesteuerung** spricht man, wenn vergleichbare Steuern in zwei oder mehreren Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Zeitraum und für denselben Besteuerungsgegenstand erhoben werden.<sup>33)</sup> Die Vermeidung einer solchen echten Doppelbesteuerung ist typischer Gegenstand von Doppelbesteuerungsabkommen und ist für die hier relevante Fragestellung zudem auf den Fall der Mehrbelastung des transnationalen Vorgangs, also eine **effektive juristische Doppelbesteuerung**, einzuschränken.<sup>34)</sup>

Davon unterscheidet sich die **unechte bzw. wirtschaftliche Doppelbesteuerung**, die dadurch gekennzeichnet ist, dass derselbe Besteuerungsgegenstand bei zwei verschiedenen Steuerzahlern der Besteuerung unterliegt, ohne dass Steuersubjektidentität gegeben wäre.<sup>35)</sup> Dazu kann es z. B. kommen, wenn der (einseitigen) Korrektur zu niedriger internationaler Verrechnungspreise für Lieferungen der Mutter- an die Tochtergesellschaft im Sitzstaat der Muttergesellschaft keine korrespondierende Anpassung der Verrechnungspreise im Sitzstaat der Tochtergesellschaft gegenübersteht. Es kommt somit zu einer Erhöhung der Einnahmen bzw. Erträge bei der Muttergesellschaft, ohne dass korrespondierend die Ausgaben bzw. der Aufwand bei der Tochtergesellschaft erhöht würden. Der Erhöhungsbetrag unterliegt somit in beiden Staaten der Besteuerung (im Sitzstaat der Mutter im Wege der Erfassung als Einnahme, im Sitzstaat der Tochter im Wege des Nichtabzugs als Ausgabe). Die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung ist nicht Gegenstand von Doppelbesteuerungsabkommen, sondern bilateraler Verhandlungen bzw. von Verständigungsverfahren. Diesen traditionell unterschiedenen Arten der Doppelbesteuerung sind freilich zahlreiche Unschärfen in ihren Randbereichen immanent.<sup>36)</sup>

---

<sup>32</sup> so z. B. VwGH 15. 12. 1999, 98/13/0021, ÖStZB 2001/56 zum DBA Österreich – Großbritannien und 3. 8. 2000, 99/15/0265, ÖStZB 2001/121 zum alten DBA Österreich – Deutschland

<sup>33</sup> Einl Tz 1 und Art. 23 Tz 1 OECD-MK; weiters etwa *Vogel in Vogel/Lehner*, DBA<sup>4</sup> (2003) Einl Rz 2 ff; aus der österreichischen Rechtsprechung siehe VwGH 29. 1. 1998, 95/15/0043, ÖStZB 1998, 609 mwN; VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219.

<sup>34</sup> Im Rahmen juristischer Doppelbesteuerung wird typischerweise zwischen effektiver und virtueller Doppelbesteuerung unterschieden: Effektive Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein und dasselbe Steuersubjekt tatsächlich von mehreren internationalen Abgabenhöheiten in Anspruch genommen wird; virtuelle Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine solche Inanspruchnahme möglich ist, ohne dass sie tatsächlich erfolgt.

<sup>35</sup> Art. 23 Tz 2 OECD-MK.

<sup>36</sup> Siehe dazu etwa *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (1998) Rz 12.4 ff.

Im Wesentlichen lassen sich aber **drei Fälle juristischer Doppelbesteuerung** unterscheiden:<sup>37)</sup>

- Von einer **konkurrierenden unbeschränkten Steuerpflicht** spricht man, wenn zwei Staaten denselben Steuerpflichtigen der unbeschränkten Steuerpflicht und somit der weltweiten Besteuerung nach dem Universalitätsprinzip unterwerfen und es solcherart zu einer Doppelbesteuerung kommt. Dieser Besteuerungskonflikt wird im Falle eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens regelmäßig in ein Zusammentreffen von Universalitäts- und Territorialitätsprinzip umgegossen, zumal durch die eine typische „*Tie Breaker Rule*“ (Art. 4 Abs. 2 und 3 OECD-MA) einer der beiden Staaten als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat und der andere somit als Quellenstaat bestimmt wird.<sup>38)</sup>
- Zu einer Doppelbesteuerung aufgrund des **Überlappens von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht** kommt es, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Staat (Ansässigkeitsstaat) der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt und Einkünfte aus einem anderen Staat (Quellenstaat) bezieht und diese Einkünfte in beiden Staaten der Besteuerung unterzogen werden und somit unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht überlappen. Ein solcher Besteuerungskonflikt wird bei Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens regelmäßig dadurch aufgelöst, dass der Besteuerungsanspruch ausschließlich einem der beiden Vertragsstaaten zugeteilt wird (dies erfolgt durch Zuteilungsregeln der DBA). Sofern Einkünfte in beiden Staaten besteuert werden dürfen, erfolgt die Vermeidung von Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat im Rahmen der Anrechnungs- oder Befreiungsmethode.
- Schließlich kann eine Doppelbesteuerung auch durch das **Konkurrieren zweier beschränkter Steuerpflichten** entstehen, die daraus folgt dass ein Steuerpflichtiger, der weder in dem einen noch in dem anderen Staat ansässig ist, Einkünfte bezieht, die in beiden Staaten der beschränkten Besteuerung unterzogen werden. Das Zusammentreffen mehrere beschränkter Steuerpflichten, etwa in Dreiecksverhältnissen wird von Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig nicht erfasst, da sich der persönliche Anwendungsbereich der Abkommen auf Personen beschränkt, die in einem der oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Freilich wäre hier zusätzlich die Perspektive des Ansässigkeitsstaates einzubeziehen, was freilich im Ergebnis zu einer Dreifachbesteuerung, aber auch zu einer Doppelentlastung und damit zu einer Beseitigung der Mehrfachbesteuerung führen kann.

Selbst wenn aber diese Fallkonstellationen durch konkret bestehende Doppelbesteuerungsabkommen angesprochen sein sollten, kann es gerade durch divergierende Auslegung von Abkommensbegriffen oder durch unterschiedliche Qualifikation von Rechtsgebilden zu einer unentlasteten Doppelbesteuerung kommen.

## b) Begriffsbestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen

**Begriffsdefinitionen** in Doppelbesteuerungsabkommen legen für bestimmte im Abkommen verwendete Ausdrücke für beide Vertragsstaaten einen **verbindlichen Begriffsinhalt** fest. Damit soll vermieden werden, dass die Vertragspartner den Begriffen aufgrund ihres eigenen Rechtssystems unterschiedliche Inhalte zumessen. Soweit sich zum nationalen Recht eine Divergenz ergibt, hat die Abkommensdefinition Vorrang. Dies gilt jedoch nur für Zwecke der Anwendung des konkreten Abkommens. Die in den von Österreich abgeschlossenen DBA verwendeten Abkommensdefinitionen sind weitgehend auf Grundlage der im OECD-Musterabkommen enthaltenen Begriffsbestimmungen harmonisiert. Für die Geltendmachung des innerstaatlichen Steueranspruchs – nach Klärung des abkommensrechtlichen Besteuerungsrechtes – sind ausschließlich innerstaatliche Begriffsinhalte maßgeblich.

Der **Vorrang der Abkommensdefinition** ergibt sich aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA: Danach ist bei Anwendung eines DBA, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert, (nur) den im DBA nicht definierten Begriffen die Bedeutung beizumessen, die sie im nationalen Recht des jeweiligen Anwenderstaats haben. Nach den im Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. 5. 1969 nieder gelegten Auslegungsregeln ergibt sich aus der Bestimmung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA folgende Auslegungsreihenfolge:

- Wortlaut und Begriffsdefinition laut DBA,
- Regelungszweck und Regelungszusammenhang der Vorschriften des Abkommens,
- Begriffsbestimmungen nach nationalem Recht des Anwenderstaates.

Im OECD-MA finden sich allgemeine Begriffsdefinitionen (siehe Art. 3) und spezielle Begriffsdefinitionen (siehe Art. 4 zum Begriff „Ansässige Person“ und Art. 5 zum Begriff „Betriebsstätte“). Soweit der Wortlaut des konkreten DBA mit den Bestimmungen des OECD-MA sinngemäß übereinstimmt, kann für die Auslegung des Abkommens auf den Kommentar zum OECD-MA zurückgegriffen werden. Enthält das Abkommen keine ausdrückliche Begriffsbestimmung, so ist für die Interpretation auf den Regelungszweck und den Regelungszusammenhang zurück zu greifen. Dies bedeutet, dass bei der Begriffsauslegung insbesondere auf die systematische Stellung des Begriffs im Abkommen, auf Erläuterungen im zugrunde liegenden Musterabkommen, auf die Entstehungsgeschichte des Abkommens und auf den tatsächlichen Willen der Vertragsparteien Bedacht zu nehmen ist. Ergibt sich aus Regelungszweck und Regelungszusammenhang nichts anderes, so kommt auf die nationale

<sup>37</sup> Art. 23 Tz 3 OECD-MK; Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen<sup>2</sup> (2002) Rz 78.

<sup>38</sup> Vgl. dazu auch VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073, ÖStZB 1991, 530.

Begriffsbestimmung zur Anwendung. Zum Verhältnis zwischen nationalem Recht und DBA-Recht siehe auch oben Punkt I.4.

**Art. 3 OECD-MA** umschreibt im Rahmen der allgemeinen Begriffsdefinitionen folgende im Abkommen verwendete Begriffe:

- **Person.** – Der Begriff „Person“ umfasst natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen. Nicht ausschlaggebend ist, ob die Personenvereinigung nach innerstaatlichem Recht ein selbständiges Steuersubjekt ist. Es fallen daher auch Personengesellschaften unter den Begriff.
- **Gesellschaft.** – Der Begriff „Gesellschaft“ meint juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden.
- **Unternehmen.** – Der Ausdruck „Unternehmen“ bezieht sich auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit. Unter „Unternehmen eines Vertragsstaats“ bzw. „Unternehmen des anderen Vertragsstaats“ ist ein Unternehmen zu verstehen, das von einer im Vertragsstaat bzw. im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.
- **Internationaler Verkehr.** – Die Bezeichnung meint jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben wird, es sei denn, das Seeschiff oder Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat betrieben.
- **Staatsangehöriger.** – In Bezug auf einen Vertragsstaat umfasst der Begriff „Staatsangehöriger“ jede natürliche Person, die die Staatsangehörigkeit oder Staatsbürgerschaft dieses Vertragsstaates besitzt, sowie jede juristische Person, die nach dem in diesem Vertragsstaat geltenden Recht errichtet worden ist.
- **Geschäftstätigkeit.** – Der Ausdruck „Geschäftstätigkeit“ schließt auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit ein.

**Art. 4 OECD-MA** definiert den Begriff der „*ansässigen Person*“. Die Ansässigkeit ist im DBA-Recht für die Bestimmung des persönlichen Anwendungsbereichs und für die Anwendung der Zuteilungsregeln von Bedeutung. Nur ansässige Personen dürfen sich auf die Abkommensvorteile berufen. Das Besteuerungsrecht wird nach den Zuordnungsregeln entweder dem Quellen- oder dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen (bei reinem Ansässigkeits- oder Quellenprinzip) bzw. wird die Doppelbesteuerung durch Freistellung der Einkünfte oder durch Anrechnung der hierauf im Quellenstaat erhobenen Steuer ausschließlich im Ansässigkeitsstaat vermieden. Eine Doppel- oder Mehrfachansässigkeit würde DBA ohne Lösung der Ansässigkeitsfrage unanwendbar machen. Als in einem Staat ansässig gilt eine Person gem. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Als ansässige Personen gelten weiters der Staat selbst und seine Gebietskörperschaften. Nicht als ansässige Person gilt eine Person, die in dem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist. Art. 4 Abs. 2 OECD-MA („*Tie Breaker Rule*“) behandelt den Fall, dass eine Person aufgrund der Definition des Abs. 1 in beiden Vertragsstaaten als ansässig gilt und stellt hierfür einen mehrstufigen Prüfungskatalog auf (vgl. dazu Punkt 2.).

Von besonderer Bedeutung ist die in **Art. 5 OECD-MA** niedergelegte Definition des Begriffes **Betriebsstätte**. Die Identifikation einer Betriebsstätte dient DBA-rechtlich der Bestimmung, wann ein Vertragsstaat berechtigt ist, die Gewinne eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats zu besteuern. Ein Besteuerung ist gem. OECD-MA nur zulässig, wenn das Unternehmen des anderen Vertragsstaats seine Tätigkeit durch eine im Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte ausübt. Der Artikel ist wie folgt aufgebaut:

Absatz	Inhalt
1	Allgemeine Definition
2	Beispielhafter Betriebsstättenkatalog
3	Bauausführung/Montage
4	Hilfsstützpunkte (Ausnahmen vom Betriebsstättenbegriff)
5	Abhängiger Vertreter
6	Unabhängiger Vertreter
7	Tochtergesellschaften

Als Betriebsstätte gilt gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA „*eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird*“. Als Merkmal für eine Betriebsstätte wird mit dem Adjektiv „fest“ zum Ausdruck gebracht, dass es sich bei der Geschäftseinrichtung i.d.R. um eine mit einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche fest verbundene Einrichtung handeln muss. Die Einrichtung darf weiters nicht bloß temporär bestehen, sondern muss von gewisser zeitlicher Beständigkeit (Faustregel: 6 Monate) sein. Es können aber auch wiederkehrende Aktivitäten (z.B. ein Standplatz auf einer jährlichen Messe) eine feste Geschäftseinrichtung begründen. Voraussetzung ist weiters, dass der Steuerpflichtige seine Tätigkeit durch die feste Geschäftseinrichtung ganz oder teilweise ausübt und dass er über die Betriebsstätte die faktische Verfügungs-

macht hat, wobei jedoch zivilrechtliches Eigentum nicht Voraussetzung ist. Es können daher auch angemietete Räumlichkeiten oder sonst über einen längeren Zeitraum zur Geschäftsausübung benutzte Einrichtungen eine Betriebsstätte begründen. Einrichtungen, die der Ausübung einer vermögensverwaltenden Tätigkeit dienen, begründen nach dieser Definition keine Betriebsstätte, weil sie nicht der „Tätigkeit eines Unternehmens“ dienen.

Abs. 2 enthält einen beispielhaften Betriebsstättenkatalog (Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikationsstätte, Werkstätte, Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, Steinbruch oder eine andere Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen). Abs. 3 definiert das Vorliegen einer Betriebsstätte bei Bauausführungen und Montagen: Eine Bauausführung oder Montage führt nur dann zu einer Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Die Frist ist für jede Bauausführung gesondert zu berechnen, ausgenommen, mehrere Bauausführungen sind als Einheit anzusehen. Unter den Begriff „Bauausführung“ fällt auch die Planung und Überwachung vor Ort. Abs. 4 nimmt bestimmte Einrichtungen und Hilfsstützpunkte vom Betriebsstättenbegriff aus (z. B. Lagerstätten, Warenbestände etc.), Abs. 5 normiert die Vertreterbetriebsstätte, wobei jedoch unabhängige Vertreter gem. Abs. 6 nicht zu einer Betriebsstätte führen und Abs. 7 stellt klar, dass Tochtergesellschaften nicht automatisch eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft darstellen (Anti-Organ-Klausel).

Die **Betriebsstättendefinition des § 29 BAO** stimmt zwar weitgehend mit der **Betriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-MA** überein, die Begriffe decken sich allerdings nicht zur Gänze. Der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff ist insofern weiter als die DBA-rechtliche Definition, als nach § 29 BAO auch Hilfsstützpunkte wie z. B. Einkaufsbüros, Schauräume etc. zu einer Betriebsstätte führen, während Art. 5 Abs. 4 OECD-MA derartige Einrichtungen ausdrücklich aus der Betriebsstättendefinition ausnimmt. Eine Bauausführung oder Montage führt gem. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nur dann zu einer Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Innerstaatlich beträgt die Frist sechs Monate, wobei allerdings die allgemeine Definition des § 29 Abs. 1 BAO erfüllt sein muss. Auf der anderen Seite führt zwischenstaatlich ein „abhängiger Vertreter“ zu einer Betriebsstätte, während innerstaatlich von einem „ständigen Vertreter“ gesprochen wird.

*Beispiel: Gem. § 29 BAO liegt bei Bauausführungen – bei Erfüllung der Kriterien des § 29 Abs. 1 BAO – eine Betriebsstätte vor, wenn deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird. Nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA ist eine Bauausführung nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Im Falle einer Bauausführung mit einer Dauer von acht Monaten kann zwar nach innerstaatlichem Recht eine Betriebsstätte gegeben sei, nicht jedoch nach DBA-Recht (soweit im konkreten DBA dem OECD-MA gefolgt wird).*

## 4. Zuteilungsregeln

### a) Überblick

Die **Zuteilungsregeln (Verteilungsnormen)** sind der wichtigste Abschnitt jedes Doppelbesteuerungsabkommens. Sie legen fest, **welche Besteuerungsverzichte die Vertragsstaaten leisten müssen** und können nur vorhandene Besteuerungsrechte entziehen oder beschränken, nicht aber nicht vorhandene Besteuerungsrechte schaffen (sog. Schrankenwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen). Für die Anwendung der Zuteilungsregeln ist der Begriff der „Ansässigkeit“ – wie schon für den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens – von maßgeblicher Bedeutung, weil deren Anwendung die Bestimmung des Ansässigkeitsstaates einerseits und des Quellenstaates andererseits voraussetzt. Im OECD-Musterabkommen finden sich die Zuteilungsregeln für Steuern vom Einkommen in den Art. 6 bis 21 (mit Ausnahme des Art. 9). Gegenstand der Zuteilungsregeln sind die **Einkünfte**, somit die Einnahmen abzüglich der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen. Aus dem OECD-Musterabkommen lassen sich bestimmte international anerkannte Verteilungsgrundsätze ableiten, wie wohl in einzelnen Abkommen Besonderheiten und Abweichungen bestehen können, die den bilateralen Wirtschaftsbeziehungen der Vertragsstaaten Rechnung tragen.

Die Zuteilungsregeln führen im Regelfall noch nicht dazu, dass Doppelbesteuerung vermieden wird; dies ist nur dann der Fall, wenn die Verteilungsnorm das Besteuerungsrecht eines Staates zur Gänze ausschließt. In der Regel erfolgt die **Vermeidung von Doppelbesteuerung im Methodenartikel** (Art. 23 A bzw. Art. 23 B), der sich an den Ansässigkeitsstaat wendet. Vor diesem Hintergrund lassen sich die Zuteilungsregeln wie folgt systematisieren:

- Verteilungsnormen, die das **Besteuerungsrecht eines Vertragsstaates zur Gänze ausschließen** („*complete distributive rules*“): Diese Normen schließen Doppelbesteuerung bereits aus, so dass der Methodenartikel nicht zur Anwendung kommt. Sie sind in der nachfolgenden Aufstellung mit „**NUR**“ gekennzeichnet.
- Verteilungsnormen, die das **Besteuerungsrecht eines Vertragsstaates einschränken, aber nicht ausschließen** („*open distributive rules*“): Diese Normen erfordern die Anwendung des Methodenartikels zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. Sie sind in der nachfolgenden Aufstellung mit „**AUCH**“ gekennzeichnet.

Die nachfolgende Aufstellung gibt einen Überblick über die Verteilungsnormen gem. OECD-Musterabkommen:<sup>39)</sup>

Artikel	Einkunftsart	Norm	Steuerzuteilung an	
			Ansässigkeitsstaat	Quellenstaat
6	Unbewegliches Vermögen inkl. Land- und Forstwirtschaft	AUCH	Entlastung nach Art. 23A bzw Art. 23B	Belegenheit des unbeweglichen Vermögens
7	Abs. 1 Unternehmensgewinne und selbständige Arbeit	NUR	Ansässigkeit	—
	Abs. 2 Unternehmensgewinne aus Betriebsstätte im Quellenstaat	AUCH	Entlastung nach Art. 23A bzw Art. 23B	Betriebsstätte
8	Schiff- und Luftfahrt	NUR	Geschäftsleitung	—
10	Dividenden aus dem Quellenstaat	AUCH	Ansässigkeit	Quellensteuer: 5%/15%
11	Zinsen aus dem Quellenstaat	AUCH	Ansässigkeit	Quellensteuer: 10%
12	Lizenzgebühren aus dem Quellenstaat	NUR	Ansässigkeit	—
13	Abs. 1 Veräußerung von unbeweglichem Vermögen im Quellenstaat	AUCH	Entlastung nach Art. 23A bzw Art. 23B	Belegenheit des unbeweglichen Vermögens
	Abs. 2 Veräußerung von Betriebsvermögen im Quellenstaat	AUCH	Entlastung nach Art. 23A bzw Art. 23B	Betriebsstätte
	Abs. 3 Veräußerung von Schiffe und Luftfahrzeuge	NUR	Geschäftsleitung	—
	Abs. 4 Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften	AUCH	Entlastung nach Art. 23A bzw Art. 23B	Belegenheit des unbeweglichen Vermögens
	Abs. 5 Generalklausel (zB Veräußerung von Beteiligungen etc)	NUR	Ansässigkeit	—
15	Abs. 1 Nichtselbständige Arbeit	AUCH	Entlastung nach Art. 23A bzw Art. 23B	Tätigkeit
	Abs. 2 Nichtselbständige Arbeit, wenn sich der Arbeitnehmer weniger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält und die Bezüge weder von einem Arbeitgeber noch einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat getragen werden	NUR	Ansässigkeit bei Erfüllung der Kriterien des Abs. 2	—
16	Aufsichts- und Verwaltungsräte	AUCH	Entlastung nach Art. 23A bzw Art. 23B	Ansässigkeit der Gesellschaft
17	Künstler und Sportler	AUCH	Entlastung nach Art. 23A bzw Art. 23B	Tätigkeit (Durchgriff)
18	Ruhegehälter	NUR	Ansässigkeit	—
19	Abs. 1 lit. a Aktivbezüge im öffentlichen Dienst	NUR	—	Kassenstaat
	Abs. 1 lit. b Aktivbezüge im öffentlichen Dienst, insb wenn der Bedienstete Staatsangehöriger und Ansässiger des Tätigkeitsstaates ist	NUR	Ansässigkeit bei Erfüllung der Kriterien des Abs. 1 lit. b	—
	Abs. 2 lit. a Ruhegehälter im öffentlichen Dienst	NUR	—	Kassenstaat
	Abs. 2 lit. b Ruhegehälter im öffentlichen Dienst, wenn der Bedienstete Staatsangehöriger seines Ansässigkeitsstaates ist	NUR	Ansässigkeit	—
20	Stipendien etc an Studenten, Praktikanten oder Lehrlinge	NUR	Ansässigkeit, sofern die Zahlungen nicht aus dem Quellenstaat stammen	—
21	Nicht besonders erwähnte Einkünfte	NUR	Ansässigkeit	—

<sup>39)</sup> Vgl. dazu *Loukota*, Internationales Steuerrecht 166; *Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht 78 f; *Bendlinger*, VWT 2003 H 2, 27.

Eine weitere wichtige Unterscheidung betrifft die **territoriale Reichweite der Verteilungsnormen**. So erfassen manche Verteilungsnormen lediglich Tatbestände, die im bilateralen Verhältnis der DBA-Partnerstaaten Platz greifen – sog Verteilungsnormen mit **bilateraler Reichweite** –, während andere Verteilungsnormen auch Einkünfte aus einem dritten Staat oder aus dem Ansässigkeitsstaat des Beziehers erfassen – sog Verteilungsnormen mit **weltweiter Reichweite** –. Sind daher Einkünfte von einer Verteilungsnorm mit bilateraler Reichweite erfasst und werden sie aus einer Quelle in einem dritten Staat oder aus dem Ansässigkeitsstaat des Beziehers bezogen, so fallen sie aus der Reichweite dieser Verteilungsnorm; in solchen Fällen sind diese Einkünfte unter Art. 7 (für Unternehmensgewinne) oder Art. 21 (für andere Einkünfte) zu subsumieren.

Territoriale Reichweite	Verteilungsnorm
<b>Bilaterale Reichweite</b>	Art. 6 – Unbewegliches Vermögen
	Art. 10 – Dividenden
	Art. 11 – Zinsen
	Art. 12 – Lizenzgebühren
	Art. 16 – Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen
	Art. 17 – Künstler und Sportler
<b>Weltweite Reichweite</b>	Art. 7 – Unternehmensgewinne
	Art. 8 – Schiff- und Luftfahrt
	Art. 13 – Veräußerungsgewinne
	Art. 15 – Einkünfte aus unselbständiger Arbeit
	Art. 18 – Ruhegehälter
	Art. 19 – Ruhegehälter im öffentlichen Dienst
	Art. 21 – Andere Einkünfte

***Beispiel:** Der Steuerpflichtige X ist in Deutschland ansässig und Alleingesellschafter der Gesellschaft A, die ihren Ort der Geschäftsleitung in Deutschland und ihren Sitz in Österreich hat. Damit ist die Gesellschaft nach Art. 4 Abs. 3 des österreichisch-deutschen DBA in Deutschland ansässig. Schüttet die in Deutschland ansässige Gesellschaft daher Gewinne an ihren ebenfalls in Deutschland ansässigen Gesellschafter X aus, so kommt Art. 10 des Abkommens aufgrund seiner bloß bilateralen Reichweite nicht zur Anwendung, zumal diese Verteilungsnorm voraussetzt, dass „eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person“ Dividenden zahlt. Die mangelnde Anwendbarkeit des Art. 10 des Abkommens bedeutet freilich nicht, dass Österreich nunmehr die Ausschüttung voll besteuern kann. Vielmehr ist – je nachdem, ob die Ausschüttungen einem Unternehmen zuzuordnen sind – Art. 7 oder Art. 21 anzuwenden, wobei jeweils dem Ansässigkeitsstaat des Ausschüttungsempfängers (Deutschland) das ausschließliche Besteuerungsrecht zugeteilt wird; Österreich darf daher die Ausschüttung nicht besteuern.*

## b) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

Nach **Art. 6 OECD-MA** können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus im anderen Vertragsstaat gelegenen **unbeweglichem Vermögen** bezieht, im anderen Staat besteuert werden. Die Vorschrift folgt dem Belegenheitsprinzip. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats ist nicht geregelt, die Vermeidung von Doppelbesteuerung erfolgt durch Anwendung des Methodenartikels (Anwendung der Befreiungs- oder Anrechnungsmethode). Voraussetzung für die Anwendung des Art. 6 OECD-MA ist die Ansässigkeit des Einkünfteempfängers in einem Vertragsstaat ansässig und die Belegenheit des unbeweglichen Vermögens im anderen Vertragsstaat. Art. 6 OECD-MA ist hingegen nicht anwendbar, wenn sich das unbewegliche Vermögen im Ansässigkeitsstaat oder in einem Drittstaat befindet.

***Beispiel:** Die natürliche in Österreich ansässige Person bezieht Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung, die in Deutschland gelegen ist. Die Vermietungseinkünfte unterliegen Deutschland der Besteuerung, Österreich hat die Einkünfte gem. Art. 23A oder B OECD-MA entweder freizustellen oder die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung zu vermeiden. Nach dem DBA Österreich – Deutschland kommt die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) zur Anwendung.*

Zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gehören gem. Art. 6 Abs. 1 OECD-MA auch die Einkünften aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Für die Auslegung des Begriffes „unbewegliches Vermögen“ verweist Art. 6 Abs. 2 OECD-MA auf das Recht des Lagestaats. Der andere Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat) ist an diese Begriffsbestimmung gebunden. Nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA umfasst der Begriff aber jedenfalls das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten und Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen (Positivkatalog). Nicht als unbewegliches Vermögen gelten Schiffe und Luftfahrzeuge (Negativabgrenzung).

Die Besteuerung im Lagestaat kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob das unbewegliche Vermögen zum Betriebs- oder zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehört. Unter die Zuteilungsregel des Art. 6 fallen daher z.B. auch Einkünfte aus der Vermietung eines dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzurechnenden Mietwohngrundstücks. Weiters können auch Einkünfte aus der Verpachtung von Betrieben oder Betriebsteilen darunter fallen. Zusammenfassend erfasst Art. 6 OECD-MA

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
- Einkünfte aus der Ausbeutung von Bodenschätzen
- und Einkünfte aus der Verwertung von Erdwärme.

Art. 6 OECD-MA erfasst die unmittelbare Nutzung sowie jede Art. der (auch mittelbaren) Nutzung von unbeweglichem Vermögen.

Von Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) ist Art. 6 OECD-MA wie folgt abzugrenzen: Gem. Art. 6 Abs. 4 OECD-MA gelten die dargelegten Grundsätze auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens. Gem. Art. 7 Abs. 7 OECD-MA werden umgekehrt die Bestimmungen der anderen Artikel des Abkommens nicht berührt, wenn zu den Gewinnen Einkünfte gehören, die in anderen Artikeln des Abkommens behandelt werden. Das bedeutet, dass Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens im Lagestaat des unbeweglichen Vermögens auch dann besteuert werden dürfen, wenn das Unternehmen dort keine Betriebsstätte unterhält. Art. 6 OECD-MA stellt im Verhältnis zu Art. 7 OECD-MA eine Spezialnorm dar und verdrängt das für Art. 7 OECD-MA maßgebliche Betriebsstättenprinzip.

*Beispiel:* Ein deutsches Unternehmen besitzt in Österreich eine Liegenschaft, die vermietet wird. Die Einkünfte aus der Vermietung fallen sowohl unter Art. 6 als auch unter Art. 7 des DBA Österreich – Deutschland. Österreich hat aufgrund Art. 6 Abs. 4 des DBA unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsstätte das Recht, die Vermietungseinkünfte zu besteuern. Deutschland hat die Einkünfte gem. Art. 23 Abs. 1 des DBA von der Besteuerung freizustellen (mit Progressionsvorbehalt).

Für Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen gilt die Zuteilungsregel des Art. 13 OECD-MA, wonach auch jener Staat besteuern kann, in dem das unbewegliche Vermögen gelegen ist. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats ist nicht geregelt, die Vermeidung von Doppelbesteuerung erfolgt durch Anwendung des Methodenartikels (Anwendung der Befreiungs- oder Anrechnungsmethode).

Innerstaatlich ist die Zuteilungsregel des Art. 6 OECD-MA für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen relevant. Für Österreich als Quellenstaat erfolgt durch Doppelbesteuerungsabkommen, die dem OECD-Musterabkommen folgen, in der Regel keine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts, denn das innerstaatliche Recht stellt hinsichtlich der inländischen Anknüpfung (§ 98 Abs. 1 Z 1 und 6 EStG) ebenfalls auf das **Belegenheitsprinzip** ab.

### c) Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb

Die Zuteilungsregel des Art. 7 OECD-MA behandelt **Unternehmensgewinne** und gilt seit der Revision im Jahr 2000 (Entfall von Art. 14 OECD-MA) sowohl für **Einkünfte aus selbständiger Arbeit als auch für Einkünfte aus Gewerbebetrieb**. Viele bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen enthalten allerdings noch eine an Art. 14 OECD-MA angelehnte gesonderte Bestimmung für Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Der Begriff „Unternehmensgewinne“ ist im OECD-MA nicht näher definiert. Was unter Unternehmensgewinnen zu verstehen ist bzw. wie diese zu ermitteln sind, bestimmt sich daher nach dem Recht des Anwenderstaats. Dadurch kann es im konkreten Fall zu erheblichen Abweichungen und letztlich zu Problemen bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung kommen. Unternehmensgewinne sollen grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens der (ausschließlichen) Besteuerung unterliegen (weltweite Reichweite). Der Quellenstaat erlangt nur dann ein Besteuerungsrecht, wenn das Unternehmen dort eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter (Art. 5 OECD-MA) unterhält (Betriebsstättenregel). Existiert im Quellenstaat keine Betriebsstätte, so kommt das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Unternehmensgewinne (vorbehaltlich der Anwendung der in anderen Artikeln enthaltenen Zuteilungsregeln – siehe dazu weiter unten) dem Ansässigkeitsstaat zu. Der Quellenstaat hat kein Besteuerungsrecht, so dass eine Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels nicht erforderlich ist. Erst bei Vorliegen einer Betriebsstätte wird eine hinreichende Anbindung an den Quellenstaat unterstellt, die eine Besteuerung rechtfertigt. Die erzielten Gewinne müssen der Betriebsstätte wirtschaftlich zuzurechnen sein, es ist daher ein funktionaler Zusammenhang zwischen den Einkünften bzw. den ihnen zugrunde liegenden Vermögensrechten und der Betriebsstätte erforderlich. Die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne dürfen vom Quellenstaat besteuert werden. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats wird durch Art. 7 OECD-MA nicht ausgeschlossen, der Ansässigkeitsstaat hat aber die Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels zu vermeiden.

*Beispiel:* Ein österreichisches Unternehmen errichtet in Frankreich ein Gebäude. Die Bauausführung dauert a) elf Monate bzw. b) 15 Monate. Art. 5 DBA Österreich – Frankreich sieht vor, dass Bauausführungen und Montagen nur dann zu einer Betriebsstätte führen, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Im Fall a) begründet das österreichische Unternehmen daher in Frankreich keine Betriebsstätte. Österreich als Ansässigkeitsstaat kommt das alleinige Besteue-

rungsrecht an den Unternehmensgewinnen zu. Im Fall b) begründet das österreichische Unternehmen in Frankreich eine Betriebsstätte, so dass die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne in Frankreich besteuert werden dürfen. Österreich hat die Doppelbesteuerung gem. Art. 23 Abs. 2 DBA Österreich - Frankreich durch Anwendung der Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) zu beseitigen.

Einkünfte aus dem Betriebsstättenstaat (Quellenstaat), die nicht der Betriebsstätte zuzurechnen sind, dürfen nicht nach der Betriebsstättenregel der Besteuerung im Quellenstaat unterworfen werden, es ist vielmehr zu prüfen, unter welchen Artikel des DBA die Einkünfte fallen (isolierende Betrachtungsweise).

*Beispiel:* Ein österreichisches Unternehmen hat in Frankreich eine Betriebsstätte. Daneben erzielt es aus französischen Quellen Zinseinkünfte, die mit der Betriebsstätte nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für die Zinsen gilt mangels Zurechnung zur Betriebsstätte nicht Artikel 7, sondern Artikel 11 DBA Österreich – Frankreich.

Die Betriebsstättenregel ist nicht nur für Gewinne aus Einzelunternehmen, sondern auch für die Zuteilung von Gewinnen aus betrieblich tätigen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) relevant. Dazu zählen auch die Gewinnanteile von unechten stillen Gesellschaftern. In der österreichischen Abkommenspraxis wird die Betriebsstättenregel zudem üblicherweise auf Gewinnanteile echten stiller Gesellschafter angewandt.

Eine Sonderbestimmung (Ausnahme vom Betriebsstättenprinzip) besteht für Gewinne, die im internationalen **Schifffahrts- und Luftverkehr** erzielt werden: Diese sind aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen gem. Art. 8 OECD-MA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat (ausschlaggebend ist der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung) zur Besteuerung zugeteilt. Auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit können auch die Art. 16 (**Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen**) oder 17 (**Künstler und Sportler**) zur Anwendung kommen; ebenso kann Art. 17 auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb (z. B. gewerbliche Einkünfte eines Sportlers) anzuwenden sein. Gem. Art. 16 OECD-MA hat auch jener Staat ein Besteuerungsrecht, in dem die Gesellschaft ansässig ist; gem. Art. 17 OECD-MA kommt dem Tätigkeitsstaat ebenfalls ein Besteuerungsrecht zu.

Für Österreich als Quellenstaat wird bei Einkünften aus selbständiger Arbeit das österreichische Besteuerungsrecht durch Doppelbesteuerungsabkommen, die dem OECD-Musterabkommen folgen, dadurch eingeschränkt, dass Voraussetzung für die Besteuerung im Quellenstaat das Vorhandensein einer **Betriebsstätte** bzw. nach der Fassung von Art. 14 OECD-MA vor der Revision 2000 einer **festen Einrichtung** ist. Nach innerstaatlichem Recht ist gem. § 98 Abs. 1 Z 2 EStG dagegen die Ausübung oder die Verwertung der Tätigkeit im Inland ausreichend. Bei **Einkünften aus Gewerbebetrieb** ist sowohl innerstaatlich als auch nach OECD-Musterabkommen eine **Betriebsstätte** Voraussetzung für die Besteuerung, wobei sich jedoch die Begriffsdefinitionen im innerstaatlichen Recht und im DBA-Recht nicht zu hundert Prozent decken.

Die Gewinnaufteilung zwischen inländischen und ausländischen Betriebsstätten ist grundsätzlich nach dem **Fremdverhaltensgrundsatz** (sog. „*arm's length principle*“) vorzunehmen.<sup>40</sup> Nach der **direkten Methode** (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA)<sup>41</sup> ist der Gewinn der inländischen Betriebsstätte so zu ermitteln, als würde ein eigener inländischer Betrieb vorliegen (Selbständigkeitsfiktion). Auf die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen dem inländischen und ausländischen Betriebsteil ist in diesem Fall § 6 Z 6 EStG anzuwenden. Zulässig ist aber auch die Gewinnaufteilung nach der **indirekten Methode** (Art. 7 Abs. 4 OECD-MA)<sup>42</sup>, vorausgesetzt, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen des Artikels übereinstimmt. Dabei wird der (nach österreichischem Recht) ermittelte Gesamterfolg des Steuerpflichtigen mit Hilfe geeigneter Schlüssel (z. B. Umsatz, Lohn- und Gehaltssumme) auf die einzelnen Unternehmensteile aufgeteilt.

Art. 7 Abs. 7 OECD-MA enthält eine **Subsidiaritätsklausel**, wonach andere Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens dem Art. 7 vorgehen und dieser nur subsidiär anwendbar ist. Sind daher in den Unternehmensgewinnen Einkünfte enthalten, die in anderen Artikeln des Abkommens behandelt werden (z. B. unbewegliches Vermögen, Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren), so werden die Bestimmungen jener Artikel von Art. 7 nicht berührt.

*Beispiel:* Eine italienische Unternehmen bezieht Zinsen aus Österreich, ohne in Österreich über eine Betriebsstätte zu verfügen. Aufgrund der Subsidiaritätsregel in Art. 7 Abs. 7 DBA Österreich-Italien ist auf die Zinsen nicht Art. 7, sondern Art. 11 anzuwenden. Nach Art. 7 dürfte Österreich die Zinsen nicht besteuern, nach Art. 11 DBA Österreich-Italien darf Österreich von den Zinsen eine Abzugssteuer von bis zu 10 % einbehalten.

Zu beachten sind auch die in anderen Artikeln z. T. enthaltenen Betriebsstättenvorbehalte (siehe z. B. Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 oder Art. 12 Abs. 3 OECD-MA), die auf Art. 7 rückverweisen. So bestimmt etwa Art. 10 Abs. 4 (Art. 11 Abs. 4) OECD-MA, dass die Bestimmungen der Absätze 1 und 2 des Art. 10 (Art. 11) nicht anzuwenden sind, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist (aus dem die Zinsen stammen), eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Beteiligung (Forderung), für die die Dividenden (Zinsen) gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall ist Art. 7 anzuwen-

<sup>40</sup> Siehe dazu Art. 7 Abs. 2 OECD-MA sowie subsidiär die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD für multinationale Unternehmungen und Steuerverwaltungen, Erlass des BMF vom 8. 7. 1996, AÖF 114/1996; 15. 4. 1997, AÖF 122/1997; 4. 8. 1998, AÖF 155/1998.

<sup>41</sup> Siehe dazu auch Rz 7992 EStR 2000.

<sup>42</sup> Siehe dazu auch Rz 7993 EStR 2000.

den. Das bedeutet, dass diesfalls die vertraglichen Quellensteuerbegrenzungen (Einschränkungen der Besteuerungsrechte des Quellenstaates) aufgrund des Betriebsstättenvorbehaltes nicht zur Anwendung kommen.

*Beispiel (Fortsetzung): Das italienische Unternehmen verfügt in Abwandlung zum obigen Sachverhalt in Österreich über eine Betriebsstätte. In diesem Fall werden die Zinsen – sofern die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zur österreichischen Betriebsstätte gehört – gem. Art. 11 Abs. 5 DBA Österreich-Italien in Österreich nach innerstaatlichem Recht besteuert.*

#### d) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

Der Begriff „**unselbständige Arbeit**“ ist im OECD-MA nicht definiert. Artikel 15 Abs. 1 OECD-MA spricht lediglich von **Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen**, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht. Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit wird gem. Art. 15 Abs. 1 OECD-MA vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 OECD-MA grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet, außer die Arbeit wird in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Letztlich kommen für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nach den Art. 15, 18 und 19 OECD-MA drei verschiedene Hauptzuteilungsregelungen zum Tragen:

- **Tätigkeitsprinzip.** – Private Aktivbezüge unterliegen gem. Art. 15 OECD-MA in der Regel auch im Tätigkeitsstaat der Besteuerung. Eine Ausnahme hiervon findet sich in Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, wenn der Empfänger der Bezüge sich im Tätigkeitsstaat innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten weniger als 183 Tage aufhält und die Vergütungen nicht von einem oder für einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber bezahlt und auch nicht von einer im Tätigkeitsstaat gelegenen Betriebsstätte getragen werden. In diesem Fall erfolgt die Besteuerung ausschließlich im Ansässigkeitsstaat.
- **Ansässigkeit.** – Private Ruhebezüge werden gem. Art. 18 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat besteuert.
- **Kassenstaatsprinzip.** – Öffentliche Bezüge (Aktivbezüge und Ruhegehälter) werden gem. Art. 19 im Staat der öffentlichen Kasse besteuert. Zum Teil kommt hier ein Staatsbürgerschaftsvorbehalt zum Tragen.

Eine Sonderregelung besteht gem. Art. 15 Abs. 3 OECD-MA für Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines **Seeschiffes oder Luftfahrzeuges**, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird. Diese Vergütungen unterliegen in dem Vertragsstaat der Besteuerung, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

**Zahlungen an Studenten, Praktikanten oder Lehrlinge**, die sich im Vertragsstaat ausschließlich zum Studium oder zur Ausbildung aufhalten und die im anderen Vertragsstaat ansässig sind oder dort unmittelbar vor der Einreise in den erstgenannten Staat ansässig waren, für deren Unterhalt, Studium oder Ausbildung, dürfen gem. Art. 20 OECD-MA im erstgenannten Staat nicht besteuert werden, sofern diese Zahlungen aus Quellen außerhalb dieses Staates stammen. Die Zahlungen dürfen vielmehr nur vom (bisherigen) Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

Darüber hinaus werden in der österreichischen Abkommenspraxis für bestimmte weitere Arbeitsverhältnisse zum Teil Sonderregelungen vorgesehen: Dies gilt z.B. für **Grenzgänger** (siehe etwa Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich-Deutschland) und für **Gastlehrer bzw. Gastprofessoren** (siehe etwa Art. 20 DBA Österreich-Deutschland).

- **Private Aktivbezüge.** – Wird die Tätigkeit einer natürlichen Person in einem anderen Staat als ihrem Ansässigkeitsstaat ausgeübt, so wird das Besteuerungsrecht bei privaten Aktivbezügen regelmäßig dem Tätigkeitsstaat zugeordnet. Als Tätigkeitsstaat gilt der Staat, in dem der Arbeitnehmer in Erfüllung seiner dienstlichen Pflichten körperlich anwesend ist. Die Besteuerung im Tätigkeitsstaat ist unabhängig davon, in welchem Land der Arbeitgeber ansässig ist und wo die Bezüge ausgezahlt werden.

*Beispiel: Eine natürliche im Staat A ansässige Person wird für ihren Arbeitgeber in Staat B tätig. Staat B (= Tätigkeitsstaat) hat grundsätzlich das Recht, die Bezüge der natürlichen Person zu besteuern. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitgeber ebenfalls in Staat A oder in einem anderen Staat ansässig ist.*

Wichtigste Ausnahme von der Besteuerung im Tätigkeitsstaat ist die 183-Tage-Regel: Ist der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten weniger als 183 Tage anwesend, so kommt nur dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Bezüge zu. Maßgeblich ist die Dauer der Anwesenheit, nicht die Dauer der Tätigkeitsausübung. Die Regelung (auch als „Monteurklausel“ bezeichnet) soll der Verwaltungsvereinfachung dienen, indem dem Tätigkeitsstaat bei bloß kurzfristigen Entsendungen von Arbeitnehmern in das Ausland kein Besteuerungsrecht zuerkannt wird. Die Besteuerung soll vielmehr in dem Staat erfolgen, in dem die mit der Tätigkeit zusammen hängenden Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden. Dem Ansässigkeitsstaat kommt aber nur dann das ausschließliche Besteuerungsrecht zu, wenn die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist bzw. wenn die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat. Umgekehrt heißt dies, dass die 183-Tage-Regel nicht gilt, wenn die Bezüge von einem Arbeitgeber ausgezahlt werden, der im Tätigkeitsstaat ansässig ist oder wenn die Bezüge von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat.

Daraus folgt, dass der Tätigkeitsstaat die Bezüge dann besteuern darf, wenn

- der Arbeitnehmer sich mindestens 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten im Tätigkeitsstaat aufhält oder
- die Bezüge (auch bei kürzerer Aufenthaltsdauer) im Tätigkeitsstaat von einem dort ansässigen Arbeitgeber ausgezahlt werden oder
- die Bezüge (auch bei kürzerer Aufenthaltsdauer) von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat unterhält.

Der Ansässigkeitsstaat hat das ausschließliche Besteuerungsrecht, wenn

- der Arbeitnehmer sich weniger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten im Tätigkeitsstaat aufhält und
- die Bezüge von einem nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber ausgezahlt werden und
- die Bezüge auch nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat unterhält.

*Beispiel: Eine natürliche im Staat A ansässige Person wird für ihren Arbeitgeber in Staat B tätig. Insgesamt hält sich die natürliche Person in Staat B a) 8 Monate bzw. b) 3 Monate auf.*

- *Im Fall a) hat Staat B jedenfalls das Recht, die Bezüge zu besteuern. Der Ansässigkeitsstaat A hat die Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels zu vermeiden.*
- *Im Fall b) kommt Staat B (= Tätigkeitsstaat) mangels Erfüllung der 183-Tage-Regel grundsätzlich nicht das Recht zu, die Bezüge der natürlichen Person zu besteuern. Der Ansässigkeitsstaat hat das ausschließliche Besteuerungsrecht, einer Anwendung des Methodenartikels bedarf es nicht. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Arbeitgeber der natürlichen Person im Staat B ansässig ist oder denn die Bezüge der natürlichen Person von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers in Staat B getragen werden. In diesem Fall darf Staat B die Bezüge besteuern, Staat A hat die Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels zu vermeiden.*

Nachzahlungen von Aktivbezügen und Abfindungen sind ebenfalls am Ort der ehemals ausgeübten unselbständigen Tätigkeit zu erfassen.

Für Bezüge an Künstler und Sportler, die in einem Dienstverhältnis stehen, geht die Regelung des Art. 17 OECD-MA der Regelung des Art. 15 OECD-MA vor. Gem. Art. 17 OECD-MA können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler (wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker) oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden. Bei Künstlern und Sportlern entfällt damit die 183-Tage-Regel. Art. 17 Abs. 2 enthält den sog. „Künstlerdurchgriff“: Der Tätigkeitsstaat darf die Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler persönlich ausgeübten Tätigkeit auch dann besteuern, wenn die Einkünfte nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer andern Person zufließen. Dies betrifft z.B. Fälle, in denen ein Künstler oder Sportler im Auftrag einer Gesellschaft tätig wird. Die Besteuerung der Einkünfte im Tätigkeitsstaat ist diesfalls unabhängig davon, ob die Gesellschaft in diesem Staat eine Betriebsstätte unterhält oder nicht.

- **Private Ruhegehälter.** – Private Ruhegehälter sind Bezüge, die an ehemals unselbständig tätige Personen nach Eintritt in den Ruhestand gezahlt werden und die in erster Linie der Versorgung des Empfängers dienen. Ruhegehälter werden gem. Art. 18 OECD-MA regelmäßig im Ansässigkeitsstaat des Pensionisten besteuert. Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder seinen Gebietskörperschaften für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, fallen nicht unter diese Bestimmung, sondern unter Art. 19 Abs. 2 OECD-MA.
- **Bezüge aus öffentlichen Kassen.** – Bezüge aus öffentlichen Kassen sind vor allem Bezüge, die für die Ausübung öffentlicher Funktionen zufließen. Dazu gehören z.B. Bezüge, die an Angehörige des auswärtigen Dienstes (z.B. Diplomaten, Botschafter, Konsuln) bezahlt werden. Diese Bezüge sind gem. Art. 19 OECD-MA regelmäßig in jenem Staat zu besteuern, in dem sich die öffentliche Kasse befindet, die die Bezüge auszahlt (Kassenstaatsprinzip). Die Regelung trägt der Tatsache Rechnung, dass die Bezüge aus Steuermitteln des auszahlenden Staates stammen, so dass die darauf entfallenden Steuern wiederum diesem Staat zukommen sollen. Ausnahmsweise wird das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat (= Tätigkeitsstaat) zugeordnet, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person, die die Dienste erbringt, in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist (Staatsbürgerschaftsvorbehalt) oder nicht ausschließlich in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten. Diese Ausnahmebestimmung erfasst das sog. Ortspersonal (z.B. Bürokräfte). Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder seinen Gebietskörperschaften für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft geleisteten Dienste gezahlt werden, sind gem. Art. 19 Abs. 2 OECD-MA ausschließlich im Auszahlungsstaat zu besteuern (Kassenstaatsprinzip), außer der Empfänger ist im anderen Vertragsstaat ansässig und Staatsangehöriger dieses Staates (diesfalls erfolgt die Besteuerung ausschließlich im anderen Vertragsstaat).

Für Österreich als Quellenstaat ergeben sich aus den angeführten Zuteilungsregeln hinsichtlich privater Aktivbezüge dadurch Einschränkungen, dass nach dem innerstaatlichen Recht neben der Ausübung im Inland auch

die Verwertung im Inland zur beschränkten Steuerpflicht führen kann. Für private Ruhebezüge ergibt sich ebenso eine Einschränkung, weil hier innerstaatlich ebenfalls auf die Ausübung oder Verwertung im Inland abgestellt wird, während das Musterabkommen das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuordnet.

## e) Einkünfte aus Dividenden und Zinsen

Art. 10 OECD-MA regelt die Behandlung von **Dividenden**, Art. 11 OECD-MA die Behandlung von **Zinsen**. Gem. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA sind unter dem Begriff „**Dividenden**“ Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind, zu verstehen. Nach österreichischem Recht fallen unter den Begriff daher nicht nur Einkünfte aus Aktien, sondern auch Einkünfte aus GmbH-Anteilen, Rückvergütungen von Genossenschaften, Ausschüttungen auf Partizipationskapital und Substanzgenussrechte etc. Der Begriff umfasst offene und verdeckte Gewinnausschüttungen. Zuwendungen von Privatstiftungen fallen ebenfalls nicht unter den Dividendenbegriff, weil die Begünstigten keine Gesellschaftsanteile halten; derartige Zuwendungen stellen „andere Einkünfte“ i.S.d. Art. 21 OECD-MA dar. Gewinnanteile aus einer echten stillen Beteiligung fallen hingegen grundsätzlich nicht unter den Dividendenbegriff. Es ist diesbezüglich jedoch auf die konkreten Bestimmungen in den einzelnen DBA Bedacht zu nehmen: Gem. Art. 10 Abs. 3 DBA Österreich-Deutschland zählen z.B. auch Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter, Einkünfte aus partiarischen Darlehen sowie auch Zuwendungen von Privatstiftungen zu den Dividenden. Unter den Begriff „**Zinsen**“ fallen gem. Art. 11 Abs. 3 OECD-MA Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlung (Verzugszinsen, Vertragsstrafen) gelten hingegen nicht als Zinsen im Sinne der Bestimmung.

Die Besteuerung von Dividenden und Zinsen erfolgt grundsätzlich **im Ansässigkeitsstaat des Empfängers**, wobei dem **Quellenstaat ein betraglich beschränktes Besteuerungsrecht** eingeräumt wird. Als Quellenstaat gilt bei Dividenden der Vertragsstaat, in dem die auszahlende Gesellschaft ansässig ist, bei Zinsen bestimmt sich der Quellenstaat nach der Ansässigkeit des Schuldners. Die Quellensteuer beträgt bei Dividenden höchstens 5 % des Bruttobetrags der Dividende, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 25 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt („Schachteldividende“). In allen anderen Fällen beträgt die Quellensteuer höchstens 15 % („Portfoliodividende“). Bei Zinsen beträgt die Quellensteuer gem. Art. 11 Abs. 2 OECD-MA höchstens 10 % des Bruttobetrags der Zinsen. Die Vermeidung von Doppelbesteuerung erfolgt durch Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer im Ansässigkeitsstaat. Soweit die Steuerbelastung im Ansässigkeitsstaat geringer ist als im Quellenstaat (oder z.B. aufgrund der internationalen Schachtelbefreiung zur Gänze entfällt), geht die Quellensteuer mangels Anrechnungspotentials zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Für die Begrenzung des Quellensteuerabzugs spielt es nach dem OECD-MA eine Rolle, dass die Dividenden an den im anderen Vertragsstaat ansässigen Nutzungsberechtigten gezahlt werden. Dies soll verhindern, dass nicht abkommensberechtigte Personen durch Zwischenschaltung von abkommensberechtigten Personen (die jedoch nicht Nutzungsberechtigte sind) in einem anderen Vertragsstaat in den Genuss reduzierter Quellensteuersätze kommen (sog. „*Treaty Shopping*“).

Art. 10 Abs. 4 und Art. 11 Abs. 4 OECD-MA enthalten einen sog. **Betriebsstättenvorbehalt**: Soweit der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden oder Zinsen auszahlende Gesellschaft ansässig ist, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Beteiligung bzw. Forderung, für die die Dividenden bzw. Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört (funktionale Zuordnung), sind nicht die Art. 10 bzw. 11 Abs. 1 und 2 OECD-MA anzuwenden, sondern Art. 7 OECD-MA. Das bedeutet, dass der Quellenstaat diesfalls nicht auf die Erhebung der Quellensteuer begrenzt ist, sondern dass dieser die Dividenden bzw. Zinsen als Teil der der Betriebsstätte zuzurechnenden Unternehmensgewinne voll besteuern darf.

*Beispiel: Eine österreichische Kapitalgesellschaft hat in Deutschland eine Betriebsstätte, zu deren Betriebsvermögen auch deutsche Aktien (Beteiligung unter 10 %\*) gehören. Deutschland ist in diesem Fall nicht verpflichtet, die Steuerbelastung für die Dividenden gem. Art. 10 DBA Österreich Deutschland auf 15 % zu begrenzen, sondern kann die Dividenden als Teil des Betriebsstättengewinnes ohne Quellensteuerbegrenzung besteuern. Gem. Art. 10 Abs. 1 DBA Österreich-Deutschland ist die Quellensteuer auf höchstens 5 % zu begrenzen, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 10 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt.*

Soweit es sich bei den Einkünften innerstaatlich um Einkünfte aus Kapitalvermögen handelt, ist für die beschränkte Steuerpflicht § 98 Abs. 1 Z 5 EStG maßgeblich. Das Besteuerungsrecht Österreichs als Quellenstaat wird dabei durch die oben angeführten Begrenzungen der Quellensteuersätze beschränkt.

## f) Einkünfte aus Lizenzgebühren

Lizenzgebühren fallen unter Art. 12 OECD-MA. Unter dem Begriff „Lizenzgebühren“ sind gem. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA Vergütungen zu verstehen, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden. Art. 12 OECD-MA ordnet das Besteuerungsrecht für Lizenzzahlungen ausschließlich dem **Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers** zu. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates wird gänzlich ausgeschlossen. In der Praxis sehen – insbesondere ältere – Doppelbesteuerungsabkommen teilweise auch eine Quellenbesteuerung für Lizenzzahlungen vor. Für Österreich als Quellenstaat kommt es diesfalls zu einer Einschränkung der in § 98 Abs. 1 Z 6 EStG normierten innerstaatlichen Besteuerung.

Art. 12 Abs. 3 OECD-MA enthält jedoch ebenfalls (wie Art. 10 und 11) einen sog. Betriebsstättenvorbehalt: Soweit der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören (funktionale Zuordnung), ist nicht die Art. 12 Abs. 1 OECD-MA anzuwenden, sondern Art. 7 OECD-MA. Das bedeutet, dass das Besteuerungsrecht des Quellenstaates diesfalls nicht ausgeschlossen ist, sondern dass dieser die Lizenzgebühren als Teil der der Betriebsstätte zuzurechnenden Unternehmensgewinne besteuern darf.

## g) Veräußerungsgewinne

Veräußerungsgewinne werden gem. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA grundsätzlich im **Ansässigkeitsstaat des Veräußerers** besteuert. Die Abs. 1 bis 3 des Art. 13 sehen jedoch Sonderregelung für die Veräußerung bestimmter Vermögensgegenstände vor: Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen dürfen gem. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA auch im Belegenheitsstaat besteuert werden (siehe oben). Gehört bewegliches Vermögen zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte, so darf der Betriebsstättenstaat gem. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA den Veräußerungsgewinn besteuern. Gem. Art. 13 Abs. 3 OECD-MA können Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen und von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeug dient, nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA behandelt die Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften. Die Veräußerung von Vermögen, das in den Abs. 1 bis 4 nicht genannt ist, fällt unter die **Generalklausel des Abs. 5**, die z.B. Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen, Forderungen, Patenten etc erfasst.

## h) Andere Einkünfte

Einkünfte, die unter keine Sonderzuteilungsregel fallen, sind nach dem **Auffangtatbestand des Art. 21 OECD-MA** dem **Ansässigkeitsstaat** zur ausschließlichen Besteuerung zugewiesen. Einer Anwendung des Methodenartikels bedarf es daher nicht. Zu den sonst nicht erfassten Einkünften zählen z.B. Entschädigungen, Unterhaltsleistungen oder Sozialversicherungsrenten.

## 5. Methoden

### a) Überblick

Die Vermeidung von Doppelbesteuerung obliegt nach den internationalen Gepflogenheiten dem Ansässigkeitsstaat: Grundsätzlich hat dieser dafür zu sorgen, dass seine Steuerpflichtigen keiner internationalen Doppelbesteuerung ausgesetzt sind.<sup>43)</sup> Adressat des Methodenartikels von Doppelbesteuerungsabkommen ist daher der **Ansässigkeitsstaat**. Im internationalen Steuerrecht finden sich vor allem zwei Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, nämlich die **Anrechnungsmethode** („*credit method*“) und die **Befreiungsmethode** („*exemption method*“). Die Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung regeln die Art. und Weise, wie internationale Doppelbesteuerung technisch vermieden werden soll, sofern eine Besteuerung im Quellenstaat abkommensrechtlich zulässig ist.

	<i>Anrechnungsmethode</i>	<i>Befreiungsmethode</i>
<i>Zielsetzung</i>	Kapitalexportneutralität ( <i>capital export neutrality</i> )	Kapitalimportneutralität ( <i>capital import neutrality</i> )
<i>Methode</i>	Steueranrechnung	Steuerfreistellung
<i>Einschränkungen</i>	Anrechnungshöchstbetrag	Progressionsvorbehalt
<i>Sonderformen</i>	<i>matching credit</i> und <i>tax sparing credit</i>	

<sup>43</sup> Vgl. auch VwGH 14. 3. 1990, 89/13/0115, ÖStZB 1990, 364.

## b) Anrechnungsmethode

Im Rahmen der Anrechnungsmethode besteuert der Ansässigkeitsstaat nach dem **Universalitätsprinzip** das gesamte Welteinkommen, rechnet aber die im Quellenstaat entrichtete Steuer auf die inländische Steuer an. Die Anrechnungsmethode soll in ihrer Reinform (ohne Anrechnungsbeschränkungen) der Umsetzung der sog. **Kapitalexportneutralität** („*capital export neutrality*“) dienen, wonach das Gesamtsteuerniveau durch das Steuerniveau des Ansässigkeitsstaates bestimmt wird und inländische Unternehmer somit mit inländischen und ausländischen Investitionen derselben Steuerbelastung unterliegen (Gleichbehandlung im Ansässigkeitsstaat). In der Praxis ergibt sich jedoch infolge der bestehenden Anrechnungsbeschränkungen ein höheres Steuerniveau, wenn die Einkünfte aus Hochsteuerländern stammen, so dass der Steuerpflichtige stets der Steuerbelastung des Staates mit dem höheren Steuerniveau unterliegt. Bei Verlagerung von Einkünften in Niedrigsteuerländer kann hingegen bei Anwendung der Anrechnungsmethode keine Steuerersparnis erzielt werden.

Die Steueranrechnung erfolgt in seltenen Fällen unlimitiert; üblicherweise unterliegt sie in der Praxis mehrfachen Beschränkungen: Anrechenbar ist oft nur die im Ausland tatsächlich bezahlte Steuer. Die Steueranrechnung wird zumeist der Höhe nach zudem dadurch begrenzt, dass die Ausnutzung sämtlicher Steuervorteile im Quellenstaat verlangt wird. Die anrechenbare Steuer darf i. d. R. weiters den Betrag nicht übersteigen, mit dem die ausländischen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat anteilig mit Steuer belastet sind (Anrechnungshöchstbetrag). Der Anrechnungshöchstbetrag wird i. d. R. nach folgender Formel ermittelt:

$$(Einkommensteuer \times Auslandseinkünfte) / Einkommen \text{ bzw. } Durchschnittssteuersatz \times Auslandseinkünfte$$

Für Höhe des Anrechnungshöchstbetrages ist es von Bedeutung, inwieweit Auslandseinkünfte bei dessen Ermittlung zusammengefasst berücksichtigt werden dürfen. Folgende Möglichkeiten bestehen:

- **„Overall limitation“**. – Sämtliche Auslandseinkünfte dürfen für die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages zusammengefasst werden.
- **„Per-country-limitation“**. – Der Anrechnungshöchstbetrag ist für jedes Land gesondert zu ermitteln. Verschiedene Einkunftsquellen innerhalb eines Landes sind dabei zusammengefasst zu berücksichtigen.
- **„Per-item-limitation“**. – Der Anrechnungshöchstbetrag ist für jedes Land und für jede Einkunftsquelle gesondert zu berechnen. Eine Zusammenfassung verschiedener Einkunftsquellen ist nicht zulässig.

**Beispiel:** Eine in Staat A ansässige Kapitalgesellschaft bezieht folgende Einkünfte:

- Dividenden aus einer Beteiligung i. H. v. 5% an einer Kapitalgesellschaft in Staat B. Die Dividende beträgt 100.000, wobei Staat B eine Quellensteuer von 15% einbehält und somit Nettodividende von 85.000 ausgezahlt wird. Die Beteiligung ist fremdfinanziert, die in Staat A anfallenden und abzugsfähigen Fremdkapitalzinsen belaufen sich auf 90.000.
- Zinsen für einen Kredit an eine andere Kapitalgesellschaft, die ebenfalls in Staat B ansässig ist. Die Zinsen belaufen sich auf 50.000, wobei Staat B eine Quellensteuer von 10% einbehält und somit Nettozinsen von 45.000 ausgezahlt werden.
- Einkünfte i. H. v. 50.000 aus anderen Quellen in Staat C, wobei in Staat C keine Steuern anfallen.
- Der Gewinn der Kapitalgesellschaft in Staat A vor Berücksichtigung der oben angegebenen Einkünfte beträgt 1.000.000. Der Steuersatz beträgt 30%.

### Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages

Gewinn Staat A		1,000.000
Gewinn Staat B		
Dividenden*	100.000	
Abzüglich Betriebsausgaben	- 90.000	
Zwischensumme	10.000	
Zinsen*	50.000	
Summe	60.000	60.000
Gewinn Staat C		50.000
Summe		1,110.000
Steuer (Steuersatz 30%)		333.000
Durchschnittssteuersatz		30%

\*) Zur Besteuerung im Ansässigkeitsstaat kommt der Bruttobetrag vor Abzug der ausländischen Quellensteuern (sog. „**gross up**“).

- a) **Anrechnungshöchstbetrag bei overall limitation.** – Auf die ausländischen Einkünfte entfällt in Staat A insgesamt eine Steuer i. H. v. 33.000 (30% von 110.000). Die im Ausland bezahlten Quellensteuern belaufen sich auf 20.000 (15.000 Quellensteuer auf Dividenden und 5.000 Quellensteuer auf Zinsen). Der Gesamtbetrag der ausländischen Steuern findet im Anrechnungshöchstbetrag Platz und ist somit anrechenbar. Die in Staat A zu entrichtende Steuer beläuft sich somit auf 313.000: 333.000 (Steuer vor Anrechnung) abzüglich 20.000 (anrechenbare ausländische Steuern). Die Gesamtsteuerbelastung im Inland und Ausland beträgt 333.000 (313.000 in Staat A und 20.000 in Staat B).

- b) **Anrechnungshöchstbetrag bei per-country-limitation.** – In Staat B werden in Summe Einkünfte i. H. v. 60.000 erzielt, in Staat C Einkünfte i. H. v. 50.000. Auf die in Staat B erzielten Einkünfte entfällt in Staat A eine Steuer i. H. v. 18.000 (30% von 60.000), die in Staat B bezahlten Quellensteuern belaufen sich auf 20.000 (15.000 Quellensteuer auf Dividenden und 5.000 Quellensteuer auf Zinsen). Im Anrechnungshöchstbetrag finden lediglich 18.000 Platz, 2.000 an Quellensteuern sind in Staat A nicht anrechenbar. Auf die in Staat C erzielten Einkünfte entfällt in Staat A eine Steuer i. H. v. 15.000, Staat C hat keine Quellensteuern einbehalten, so dass keine Anrechnung erfolgt. Insgesamt ergibt sich daher in Staat A eine Steuer von 315.000 (333.000 – 18.000 anrechenbare ausländische Steuern), die Gesamtsteuerbelastung im Inland und Ausland beträgt 335.000 (315.000 in Staat A und 20.000 in Staat B).
- c) **Anrechnungshöchstbetrag bei per-item-limitation.** – Auf die Dividendeneinkünfte aus Staat B entfällt in Staat A eine Steuer i. H. v. 3.000 (30% von 10.000), die ausländische Quellensteuer beträgt 15.000. Die Anrechnung ist mit dem Anrechnungshöchstbetrag von 3.000 begrenzt. Auf die Zinseinkünfte aus Staat B entfällt in Staat A eine Steuer i. H. v. 15.000 (30% von 50.000), die ausländische Quellensteuer beträgt 5.000 und findet im Anrechnungshöchstbetrag von 15.000 zur Gänze Platz. Auf die sonstigen Einkünfte aus Staat C entfällt eine inländische Steuer i. H. v. 15.000, da keine ausländischen Quellensteuern angefallen sind, erfolgt keine Anrechnung. Insgesamt ergibt sich daher in Staat A eine Steuer von 325.000 (333.000 – 8.000 anrechenbare ausländische Steuern), die Gesamtsteuerbelastung im Inland und Ausland beträgt 345.000 (325.000 in Staat A und 20.000 in Staat B).

Der Unterschied in der Gesamtsteuerbelastung im Rahmen der einzelnen Berechnungen ergibt sich dadurch, dass in den Varianten a) und b) die in Variante c) nicht voll ausgeschöpften Anrechnungshöchstbeträge für die Zinseinkünfte aus Staat B sowie für die sonstigen Einkünfte aus Staat C für die (teilweise) Anrechnung der Quellensteuer auf die Dividenden aus Staat B herangezogen werden können. Hinsichtlich der Dividenden bewirken die Refinanzierungskosten, dass die Basis für die Quellenbesteuerung im Ausland (Bruttodividende) von der Besteuerungsbasis im Inland (Nettoeinkünfte) abweicht, so dass die Quellensteuer in der im Inland auf die Einkünfte entfallenden Steuer keinen Platz findet (siehe dazu auch weiter unten).

Durch den „**Hinaufschleusungseffekt**“ der **Anrechnungsmethode** werden Steueranreize, die ein ausländischer Quellenstaat den Investoren bietet, grundsätzlich durch die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat wieder aufgezehrt. In manchen Abkommen ist daher eine fiktive Steueranrechnung vorgesehen, wonach nicht die im Quellenstaat tatsächlich gezahlte Steuer, sondern ein fiktiver höherer Betrag im Ansässigkeitsstaat zur Anrechnung kommt. Die fiktive Steueranrechnung, die sich zum Teil in Abkommen zwischen Industrie- und Entwicklungsländern findet, soll gewährleisten, dass steuerliche Anreize des Entwicklungslandes dem ausländischen Investor zugute kommen und nicht durch die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Investors verloren gehen. Die fiktive Steueranrechnung ist regelmäßig durch den Anrechnungshöchstbetrag begrenzt.<sup>44)</sup> Sie kann zwei Ausprägungen annehmen, die des sog. „*tax sparing credit*“ und die des sog. „*matching credit*“.<sup>45)</sup>

- Beim „*tax sparing credit*“ rechnet der Ansässigkeitsstaat jene Steuer an, die sich nach dem Recht des Quellenstaates ohne Steuervergünstigung ergeben hätte (vgl. z. B. Art. 24 Abs. 2 DBA Österreich – Israel). Der „*tax sparing credit*“ führt zum selben Ergebnis wie eine direkte Subvention durch den Quellenstaat, von deren Besteuerung der Ansässigkeitsstaat absieht.
- Beim „*matching credit*“ wird im Doppelbesteuerungsabkommen ein fiktiver Anrechnungsbetrag festgelegt. Die fiktive Anrechnung erfolgt im Gegensatz zum „*tax sparing credit*“ immer zu dem fixen Prozentsatz, gleichgültig, in welcher Höhe der Quellenstaat eine Ermäßigung gewährt (vgl. z. B. Art. 23 Abs. 5 DBA Österreich – Brasilien).

Die von Österreich mit anderen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen beruhen grundsätzlich auf der **Befreiungsmethode** als Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. In einigen Abkommen findet sich aber auch die Anrechnung ausländischer Steuern als generelle Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (z. B. DBA mit Großbritannien, Irland, Italien, Japan, Kanada, Schweden und USA). Die Anrechnung erfolgt dabei stets aufgrund des betreffenden Abkommens und nicht aufgrund der Bestimmung des § 46 EStG, der die Anrechnung von Vorauszahlungen sowie von durch Steuerabzug einbehaltenen Beträgen, soweit sie auf die veranlagten Einkünfte entfallen, und die Ermittlung der Abschlusszahlungen bzw. Gutschriften regelt. Auch im Rahmen von Abkommen, die nach der Befreiungsmethode aufgebaut sind, kommt die Anrechnungsmethode für solche Einkünfte zur Anwendung, hinsichtlich derer durch das Abkommen beiden Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht zugeteilt wurde (dies ist in der Regel für Einkünfte aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren der Fall).

Die Anrechnungsmethode folgt folgenden **Grundsätzen**:

- Nur **tatsächlich bezahlte Steuern** sind anrechenbar, es ist somit ein Steuerzahlungsnachweis – z. B. durch Zahlungsbelege – erforderlich. Es muss sich zudem um endgültige Steuerzahlungen handeln, hinsichtlich

<sup>44</sup> Vgl. z. B. EAS 1163 vom 31. 10. 1997, SWI 1998, 51 zu Art. 23 Abs. 5 des DBA Österreich-Brasilien.

<sup>45</sup> In von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen findet sich eine fiktive Steueranrechnung z. B. in den DBA mit Brasilien, China, Indonesien, Israel, Korea, Malaysia, Malta, Nepal, Philippinen, Portugal (jedoch durch innersstaatliche Rechtsänderung in Portugal überholt, siehe BMF-Erlass vom 3. 3. 1995, AÖF 1995/118), Thailand, Tunesien, der Türkei und Zypern und ist in den bereits unterzeichneten und mittlerweile ratifizierten Abkommen mit Kuba (vgl. 259 BlgNR XXII. GP) und Marokko (vgl. 82 BlgNR XXII. GP) vorgesehen.

derer im anderen Staat kein Rückerstattungsanspruch besteht.<sup>46</sup> Ausnahmen bestehen in den Fällen des „matching credit“ bzw. „tax sparing credit“.

- Die **Ausnutzung ausländischer Steuervorteile** ist Anrechnungsvoraussetzung. Im Quellenstaat müssen somit innerstaatliche und DBA-rechtliche Begünstigungen ausgenutzt werden. Sinn der Regelung ist es, dass ein Verzicht auf derartige Steuervorteile nicht zu Lasten des österreichischen Fiskus gehen soll.
- Die Steueranrechnung erfolgt im Jahr der steuerlichen Erfassung (Veranlagung) der Auslandseinkünfte im Ansässigkeitsstaat, nicht im Jahr der Zahlung der ausländischen Steuern.<sup>47</sup> Eine Anrechnung des Überhangs an ausländischen Quellensteuern in einem späteren Veranlagungszeitraum (**Anrechnungsvortrag**) ist in Österreich nicht vorgesehen.<sup>48</sup>
- Eine Steueranrechnung ist nur bis zum **Anrechnungshöchstbetrag** möglich. Über den Anrechnungshöchstbetrag hinaus gehende ausländische Steuern können nicht vorgetragen werden, sondern werden zum Kostenfaktor.

Die Anrechnung ist mit dem Anrechnungshöchstbetrag begrenzt, der jenem Teil der österreichischen Einkommensteuer entspricht, die auf die in Österreich steuerpflichtigen und durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt.<sup>49</sup> In die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages dürfen somit ausländische Einkünfte, die in Österreich steuerfrei sind, nicht einbezogen werden. Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages erfolgt dabei nach der schon oben dargestellten Formel:<sup>50</sup>

$$\text{(Einkommensteuer } \times \text{ Auslandseinkünfte)}/\text{Einkommen}$$

Im Ergebnis führt die Formel dazu, dass der österreichische Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf die ausländischen Einkünfte angewendet wird.

**Beispiel:** Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger bezieht Einkünfte im Inland in Höhe von € 20.000 und Einkünfte im Ausland in Höhe von € 15.000. Der Steuersatz im Ausland beträgt a) 25% bzw. b) 35%, der angenommene Steuersatz im Inland bei einem Gesamteinkommen von € 35.000 beträgt 30%. Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages (unter Vernachlässigung von Sonderausgaben) und der tatsächlich anrechenbaren ausländischen Steuer ergibt Folgendes:

	Variante a.	Variante b.
Gesamteinkünfte	35.000	35.000
Inländische Steuer gesamt	10.500	10.500
Ausländische Steuer	3.750	5.250
Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages	$(10.500 \times 15.000) / 35.000$	$(10.500 \times 15.000) / 35.000$
Anrechnungshöchstbetrag	4.500	4.500
Anrechenbare ausländische Steuer	3.750	4.500

Bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages folgt Österreich der sog. „**per-country-limitation**“, so dass eine Zusammenfassung anrechnungsbegünstigter Einkünfte je DBA-Partnerstaat zulässig ist. Die Anwendung der (genaueren) „**per-item-limitation**“ durch den Steuerpflichtigen ist möglich,<sup>51</sup> aber nicht erforderlich. Bei der Ermittlung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte sind die damit in erkennbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten (z. B. Refinanzierungskosten) zu berücksichtigen.<sup>52</sup> Quellensteuern können zu exzessiven Steuerbelastungen führen, wenn einem – zwar moderaten – Quellensteuersatz, der auf die Bruttoeinnahmen anzuwenden ist, eine vom Nettogewinn erhobene Steuer zur Anrechnung gegenüber steht.

**Beispiel (vgl. AÖF 1991/49):** Ein österreichisches Unternehmen hat einen Kredit i. H. v. 10 Mio. € an ein italienisches Unternehmen vergeben. Der Zinssatz beträgt 10%, die Zinsen p. a. somit 1 Mio. €. Von den Zinsen wird in Italien eine Quellensteuer i. H. v. 10% (100.000 €) einbehalten. Der nach Österreich fließende Nettobetrag beträgt somit 900.000 €. Der Kredit wurde zur Gänze aus Mitteln finanziert, die sich das österreichische Unternehmen bei einem ausländischen Bankunternehmen beschafft hat; die an dieses Bankunternehmen zu zahlenden Zinsen betragen 950.000 €. Es ergeben sich folgende steuerliche Folgen:

Italienische Zinseinnahmen (netto)	900.000 €
Italienische Quellensteuer („gross up“)	100.000 €
Betriebseinnahmen	1.000.000 €

<sup>46</sup> Vgl. EAS 2117 vom 16. 9. 2002, SWI 2002, 507.

<sup>47</sup> Zum Problem der zeitverschobenen Steueranrechnung siehe z. B. EAS 888 vom 29. 5. 1996, SWI 1996, 334.

<sup>48</sup> vgl. dazu VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012, ÖStZB 1999, 696

<sup>49</sup> Das ist die österreichische Durchschnittssteuerverbelastung der Auslandseinkünfte; vgl. Rz 7583 und 7585 EStR 2000 sowie BMF-Erlass vom 4. 2. 1992, AÖF 1992/99.

<sup>50</sup> VwGH 22. 2. 1994, 93/14/0202, ÖStZB 1994, 618; VwGH 15. 4. 1997, 93/14/0135, ÖStZB 1998, 14; VwGH 7. 8. 2001, 97/14/0109, ÖStZB 2002/445.

<sup>51</sup> Siehe Rz 7584 EStR 2000.

<sup>52</sup> Vgl. Erlass des BMF vom 27. 12. 1990, GZ 04 0101/96-IV/4/90, AÖF 1991/49.

Refinanzierungskosten	950.000 €
Italienische Einkünfte	50.000 €

Unter der Annahme, dass auf diese Einkünfte eine österreichische Steuer von 34% entfällt, darf die italienische Quellensteuer nur in Höhe von € 17.000 zur Anrechnung gebracht werden. Die in Italien mit 10% des Bruttobetragtes erhobene Quellensteuer bewirkt bei der im vorliegenden Beispiel gewählten Gestaltungsform eine steuerliche Belastung der italienischen Einkünfte (in Italien) mit 200%.

### c) Befreiungsmethode

Im Rahmen der Befreiungsmethode bezieht der Ansässigkeitsstaat bestimmte Einkünfte, die der Quellenstaat gemäß Doppelbesteuerungsabkommen besteuern darf, nicht in die Besteuerungsbasis mit ein. Diese Steuerquellen werden somit von der Besteuerung befreit, wobei mit der Befreiungsmethode allerdings in der Regel ein **Progressionsvorbehalt** verbunden ist („*exemption with progression*“). Die ausländischen Einkünfte werden somit im Rahmen der Ermittlung des im Ansässigkeitsstaat anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt. Die Befreiungsmethode wirkt sich daher ausschließlich auf Ebene der Bemessungsgrundlage aus und lässt den Steuertarif unberührt. Sie kommt grundsätzlich auch zur Anwendung, wenn die ausländischen Einkünfte im Ausland tatsächlich keiner Besteuerung unterliegen, außer das Abkommen sieht eine „*subject-to-tax*“ bzw. Rückfallklausel vor, die jedoch in österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen selten ist.<sup>53)</sup>

Die Befreiungsmethode soll der Umsetzung der sog. **Kapitalimportneutralität** („*capital import neutrality*“) dienen und sicherstellen, dass die Unternehmer im Quellenstaat gegenüber Konkurrenten keinem Wettbewerbsnachteil durch ein anderes Steuerniveau ausgesetzt sind und somit gleiche Wettbewerbsbedingungen vorfinden. Die Besteuerung wird durch das Steuerniveau des Quellenstaates bestimmt (Gleichbehandlung im Quellenstaat), Steuerbegünstigungen im Quellenstaat bleiben erhalten. Die Befreiungsmethode führt in der Regel zum selben Ergebnis wie die Anrechnungsmethode (mit Anrechnungsbeschränkungen), wenn der Quellenstaat ein höheres Steuerniveau aufweist als der Ansässigkeitsstaat.

Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen wenden in der Regel die Befreiungsmethode als Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung an. Regelmäßig kommt dabei der Progressionsvorbehalt zur Anwendung, so dass das in Österreich zur Besteuerung erfasste Einkommen mit dem (Durchschnitts-) Steuersatz erfasst wird, der auf das Welteinkommen entfällt. Der Progressionsvorbehalt ist im Gesetz nicht explizit geregelt, sondern ergibt sich zwangsläufig aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.<sup>54)</sup> Er kann jedoch im Falle des Bestehens eines Doppelbesteuerungsabkommens nur berücksichtigt werden, wenn dies im Methodenartikel des Abkommens ausdrücklich vorgesehen ist.<sup>55)</sup> Das Welteinkommen ist dabei nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln, das Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens wird dabei außer Acht gelassen. Einkünfte, die nach innerstaatlichem Recht nicht zu einer Progressionserhöhung führen (z. B. Bezüge gem. § 67 EStG) bleiben außer Ansatz. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und sonstige Abzüge (§ 41, 104 und 105 EStG) sind abzuziehen.<sup>56)</sup>

Die Behandlung von Auslandsverlusten im Rahmen der Befreiungsmethode wurde infolge zweier richtungweisender Erkenntnisse des VwGH<sup>57)</sup> durch das StRefG 2005 in § 2 Abs. 8 EStG neu geregelt. Davor war die Berücksichtigung negativer Auslandseinkünfte nach Auffassung der Finanzverwaltung nur im Rahmen eines „negativen Progressionsvorbehaltes“ zulässig. Nach der neuen Rechtslage wird der nach innerstaatlichem Recht vorzunehmende Verlustausgleich mit negativen ausländischen Einkünften durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Befreiungsmethode nicht beeinträchtigt. Die Verluste sind dabei nach den Regelungen des innerstaatlichen Rechts zu ermitteln. Inländische Verlustausgleichsverbote (§ 2 Abs. 2 a EStG) sind zu berücksichtigen. Verluste, die im Ausland bereits verwertet wurden, sind in Österreich nicht ausgleichsfähig (keine doppelte Verlustverwertung). Übersteigen die ausländischen Verluste die inländischen Einkünfte, so können sie nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften in den Folgejahren als Verlustvortrag abgezogen werden, soweit es dadurch nicht zu einer doppelten Verlustverwertung kommt. Die in Österreich im Jahr der Verlustentstehung ausgeglichenen Verluste führen jedoch in späteren Veranlagungszeiträumen zu einer Nachversteuerung, wenn der Verlust in den Folgejahren im Ausland z. B. im Wege eines Verlustvortrages genutzt werden kann.

Zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes für Zwecke des Progressionsvorbehaltes ist grundsätzlich § 33 Abs. 10 EStG anzuwenden.<sup>58)</sup> Die tariflichen Absetzbeträge sind daher im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes abzuziehen, nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes sind die Absetzbeträge nicht nochmals abzuziehen. Die Berechnung führt dazu, dass jenen Steuerpflichtigen, bei denen ausländische Einkünfte zwar freigestellt, aber über den Progressionsvorbehalt berücksichtigt werden, und die somit nur einen Teil ihres Gesamteinkommens in Österreich versteuern, mathematisch nur ein aliquoter Anteil der Absetzbeträge

<sup>53</sup> Eine solche findet sich etwa in Art. 15 Abs. 2 lit. d DBA Österreich – Australien, dazu EAS 1901 vom 24. 7. 2001, SWI 2001, 384 sowie in Art. 15 Abs. 4 des neuen DBA Österreich – Deutschland.

<sup>54</sup> Vgl. Rz 7589 EStR 2000.

<sup>55</sup> Vgl. Rz 7592 EStR 2000.

<sup>56</sup> Vgl. Rz 7598 EStR 2000.

<sup>57</sup> VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365 und VwGH 25. 10. 2001, 99/15/0149, ÖStZB 2002/732.

<sup>58</sup> ErlRV 1237 BlgNR XVIII. GP; Rz 813 LStR 2002; Rz 7599 EStR 2000; BMF-Erlass vom 4. 2. 1992, AÖF 1992/99.

zugute kommt. Nach der Rechtsprechung des EuGH steht Art. 39 EG-Vertrag einer nationalen Regelung entgegen, wonach ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer im Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vorteile verliert, weil er in dem betreffenden Jahr auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, die dort ungeachtet seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden.<sup>59</sup> Aus dieser Rechtsprechung wird in der Literatur geschlossen, dass die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes gem. § 33 Abs. 10 EStG innerhalb der Europäischen Union als EU-rechtswidrige Beschränkung zu werten ist, so dass sie im Verhältnis zu anderen EU-Staaten nicht anwendbar ist. Nach dieser Auffassung ist der Durchschnittsteuersatz daher vor Abzug der Absetzbeträge zu ermitteln, diese sind erst nach Anwendung des so ermittelten Durchschnittsteuersatzes auf das Inlandseinkommen zum Abzug zu bringen. Die österreichische Finanzverwaltung teilt diese Auffassung nicht, da die Absetzbeträge als integraler Bestandteil des Tarifs zu werten sind und daher aufgrund der Systematik des Gesetzes mit zu berücksichtigen sind, wenn der tarifgebundene Durchschnittsteuersatz ermittelt wird.

Der Durchschnittsteuersatz ergibt sich aus folgender Formel:<sup>60</sup>)

$$(Einkommensteuer \times 100) / \text{Welteinkommen}$$

Die inländische Steuerschuld ergibt sich in weiterer Folge durch Anwendung des ermittelten Durchschnittsteuersatzes auf das im Inland zu versteuernde Einkommen; die (positiven) ausländischen Einkünfte werden aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Im Falle von positiven ausländischen Einkünften ergibt sich infolge des höheren Durchschnittsteuersatzes (Progressionsvorbehalt) eine höhere inländische Steuerschuld; im Falle von negativen ausländischen Einkünften verringert sich das im Inland zu versteuernde Einkommen unmittelbar.

**Beispiel:** Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger bezieht 2004 folgende Einkünfte:

Inländischer Gewerbebetrieb	Gewinn iHv 40.000 €
Inländische Vermietung und Verpachtung	Verlust iHv 15.000 €
Ausländischer Gewerbebetrieb	Gewinn iHv 30.000 €

Der Steuerpflichtige ist ein verheirateter Alleinverdiener mit einem Kind, das sich ganzjährig in Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes befindet. Der Steuerpflichtige leistet als Sonderausgaben berücksichtigungsfähige Versicherungsprämien in Höhe von € 2.000 € sowie einen Kirchenbeitrag in Höhe von € 150 €.

#### 1. Ermittlung des Welteinkommens:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	+ 70.000 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 15.000 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	55.000 €
Sonderausgaben*	- 75 €
Außergewöhnliche Belastungen**	- 1.320 €
Welteinkommen	53.605 €

\*) Für die Ermittlung des Sonderausgabenhöchstbetrages ist der Gesamtbetrag der Welteinkünfte ausschlaggebend (vgl. EAS 1916 vom 13. 8. 2001, SWI 2001, 415). Übersteigt der Gesamtbetrag der Einkünfte € 50.900, so ergibt sich hinsichtlich der sog. Topfsonderausgaben kein absetzbarer Betrag (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG). Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften sind höchstens mit € 75 absetzbar (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG).

\*\*\*) Pauschalbetrag von € 110 pro Monat (§ 34 Abs. 8 EStG).

#### 2. Ermittlung der Einkommensteuer (ohne DBA)

Steuer laut Tarif*	18.552,80 €
abzüglich allgemeiner Absetzbetrag	- 0,00 €
abzüglich Alleinverdienerabsetzbetrag	-364,00 €
Einkommensteuer*	18.188,80 €

\*)  $3.640 \text{ €} \times 0\% + 3.630 \text{ €} \times 21\% + 14.530 \text{ €} \times 31\% + 29.070 \text{ €} \times 41\% + 2.735 \text{ €} \times 50\%$ .

#### 3. Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes (nach § 33 Abs. 10 EStG)

$$(18.188,80 \text{ €} \times 100) / 53.605 \text{ €} = 33,9311\%$$

#### 4. Ermittlung der Einkommensteuer (mit DBA)

Welteinkommen	53.605,00 €
Ausländische Einkünfte	- 30.000,00 €
Inländisches Einkommen	23.605 €
Davon 33,9311% (Durchschnittsteuersatz)	8.009,45 €

<sup>59</sup> EuGH 12. 12. 2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, *De Groot*.

<sup>60</sup> Zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes allgemein siehe auch Rz 7598 ff EStR 2000.

Hält man mit der hA die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes nach § 33 Abs. 10 EStG für gemeinschaftsrechtswidrig, würde sich ein Durchschnittssteuersatz von  $(18.552,80 \text{ €} \times 100) / 53.605 \text{ €} = 34,6102\%$  errechnen, was zu einer Steuerbelastung von  $7.805,74 \text{ €}$  ( $23.605 \text{ €} \times 34,6102\% = 8.169,74 \text{ €}$  abzgl AVAB von  $364 \text{ €} = 7.805,74 \text{ €}$ ) führen würde. Der rechnerische Unterschied zwischen der „traditionellen“ Berechnung nach § 33 Abs. 10 EStG und der gemeinschaftsrechtskonformen Berechnung beträgt im Beispiel  $203,71 \text{ €}$  und entspricht dem aliquot auf die ausländischen Einkünfte entfallenden Teil des Alleinverdienerabsetzbetrages ( $30.000 \text{ €} / 53.605 \text{ €} \times 364 \text{ €}$ ).

#### d) Exkurs: Unilaterale Maßnahmen: § 48 BAO

§ 48 BAO bildet in Österreich die gesetzliche Basis für **einseitige Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung** im Bereich der Einkommens- und Körperschaftsteuer. Gem. § 48 BAO kann das Bundesministerium für Finanzen<sup>61)</sup> bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes soll § 48 BAO der „Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung“ dienen. Nach den Materialien zu § 48 BAO liegt die Zielsetzung der Bestimmung in der „Vermeidung von Doppelbesteuerung“<sup>62)</sup> wirtschaftliche Beziehungen zwischen Österreich und anderen Staaten sollen dadurch erleichtert werden, dass die inländische steuerliche Belastung in Fällen von Auslandsbeziehungen gemildert oder beseitigt wird.<sup>63)</sup> § 48 BAO ist eine Ermächtigungsnorm, deren Anwendung im Ermessen (§ 20 BAO) des Bundesministers für Finanzen steht.

Die Kriterien der „Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ einerseits und der „Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung“ andererseits sind Rechtsvoraussetzung für die Entsteuerung gem. § 48 BAO und stellen gleichzeitig Leitlinien für die Ausübung des durch § 48 BAO eingeräumten Ermessens dar.<sup>64)</sup> Die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme unter dem Gesichtspunkt des Erfordernisses der „Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ wird von Lehre und Rechtsprechung bejaht, wenn echte internationale Doppelbesteuerung tatsächlich (nicht bloß virtuell) vorliegt.<sup>65)</sup> Im Falle einer Maßnahme zur Erzielung der Gegenseitigkeit ist nach herrschender Ansicht tatsächliche Doppelbesteuerung nicht Voraussetzung, virtuelle Doppelbesteuerung genügt. Eine derartige Maßnahme könnte daher auch zu doppelter Nichtbesteuerung führen, wobei jedoch immer die Zielsetzung und der Zweck des § 48 BAO – Vermeidung von Doppelbesteuerung – zu beachten sein wird. Insofern geht der VwGH davon aus, dass es bei Vornahme einer unilateralen Entlastungsmaßnahme auf der Grundlage des § 48 BAO sachgerecht erscheint, die Ermessensübung an der üblichen Staatenpraxis beim Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen – wie dies insbesondere im OECD-MA zum Ausdruck kommt – zu orientieren.<sup>66)</sup>

Der persönliche Anwendungsbereich erstreckt sich auf Abgabepflichtige (§ 77 BAO), die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen. Das Tatbestandsmerkmal „Abgabehoheit mehrerer Staaten“ ist dabei im völkerrechtlichen Sinne zu verstehen, so dass es auf die völkerrechtliche Berechtigung anderer Staaten ankommt, Steuertatbestände zu schaffen.<sup>67)</sup> Der sachliche Anwendungsbereich ist nicht auf bestimmte Steuerarten eingeschränkt, sondern bezieht sich auf alle von der BAO umfassten Abgaben (§§ 1 bis 3 BAO). Als Entlastungsmaßnahmen sieht § 48 BAO die Steuerfreistellung oder die Steueranrechnung vor, wobei die Auswahl einer der beiden Methoden eine Ermessensentscheidung ist.<sup>68)</sup> Die aufgrund von § 48 BAO gesetzten Maßnahmen können sowohl als Einzelerledigungen in Bescheidform als auch als Verordnung für einen weiteren Adressatenkreis ergehen.<sup>69)</sup> Eine individuelle Anordnung gem. § 48 BAO setzt einen Antrag bzw. eine Ansuchen voraus; die positive Erledigung kann mit Auflagen und Bedingungen verbunden werden (z. B. Nachweis der ausländischen Be-

<sup>61)</sup> Eigentlich: der Bundesminister für Finanzen, vgl. VwGH 28. 1. 1980, 1430/78, ÖStZB 1980, 231; 21. 7. 1993, 91/13/0119, ÖStZB 1994, 187.

<sup>62)</sup> ErlRV 228 BlgNR IX. GP.

<sup>63)</sup> Vgl. VwGH 14. 3. 1990, 89/13/0115, ÖStZB 1990, 364.

<sup>64)</sup> Vgl. VwGH 14. 3. 1990, 89/13/0115, ÖStZB 1990, 364; 29. 1. 1998, 95/15/0043, ÖStZB 1998, 609; 22. 9. 2000, 98/15/0151, ÖStZB 2002/163.

<sup>65)</sup> Vgl. VwGH 12. 7. 1990, 89/16/0069, ÖStZB 1991, 582; 9. 10. 1991, 90/13/0007, ÖStZB 1992, 427; VwGH 21. 7. 1993, 91/13/0119, ÖStZB, 1994, 187; 29. 1. 1998, 95/15/0043, ÖStZB 1998, 609.

<sup>66)</sup> vgl. VwGH 9. 10. 1991, 90/13/0007, ÖStZB 1992, 427; VwGH 29. 1. 1998, 95/15/0043, ÖStZB 1998, 609; VwGH 27. 1. 1999, 98/16/0228, ÖStZB 1999, 519; VwGH 30. 3. 2000, 99/16/0100, ÖStZB 2001/128; siehe auch VwGH 27. 11. 1978, 2957/78, ÖStZB 1979, 193.

<sup>67)</sup> Vgl. VwGH 12. 7. 1990, 89/16/0069, ÖStZB 1991, 582; 9. 10. 1991, 90/13/0007, ÖStZB 1992, 427; 21. 7. 1993, 91/13/0119, ÖStZB 1994, 187.

<sup>68)</sup> Vgl. VwGH 9. 8. 2001, 2000/16/0624, ÖStZB 2002/370.

<sup>69)</sup> Vgl. VwGH 8. 3. 1990, 89/16/0012, ÖStZB 1991, 250; siehe z. B. VO BGBl. 1992/787 zur Umsatzsteuerentlastung bei Hilfsgüterlieferungen ins Ausland und VO BGBl. II 2000/200 zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung der Besteuerung des grenzüberschreitenden Straßengüterverkehrs im Verhältnis zu Ungarn.

steuerung), die mit dem verfolgten Ziel vereinbar sein und dem angestrebten Zweck entsprechen müssen.<sup>70)</sup> Da § 48 BAO als Begünstigungsnorm zu sehen ist, tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund; den Abgabepflichtigen trifft eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht.<sup>71)</sup>

Im Bericht der „Primarolo-Gruppe“ zum Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung wurde § 48 BAO als potentiell steuerschädliche Maßnahme identifiziert, weil die Reichweite der Bestimmung dem Bundesministerium für Finanzen die Möglichkeit eines einseitigen Steuererlasses durch Anwendung der Befreiungsmethode auch im Verhältnis zu Staaten mit einem niedrigen Steuerniveau eröffnete.<sup>72)</sup> Zudem wurde die Bestimmung als zu intransparent kritisiert, da auf die Anwendung der Bestimmung kein Rechtsanspruch besteht und die Kriterien für die Ermessensausübung zu unklar erschienen. In der Folge hat der Bundesminister für Finanzen die **Anwendung des § 48 BAO durch eine Verordnung**<sup>73)</sup> präzisiert. Die Verordnung setzt die Kriterien für die Anwendung der einseitigen Maßnahmen fest und betrifft den Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Sie ist bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 und beim Lohnsteuerabzug für Einkünfte, die in nach dem In-Kraft-Treten der Verordnung endenden Lohnzahlungszeiträumen zufließen, anzuwenden. Die Verordnung sieht Folgendes vor:

- Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ist für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsbesteuerung die generelle Entlastung von internationaler Doppelbesteuerung in allen Fällen vorgesehen, in denen mit dem betreffenden Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen in Geltung steht.
- Voraussetzung ist, dass die Steuerpflichtigen im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15% beträgt.<sup>74)</sup>
- Die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) ist für „aktive Einkünfte“ gem. § 1 Abs. 1 lit. a bis f der VO anzuwenden. Für andere Einkünfte (insbes. Einkünfte aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) ist die Vermeidung von Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuern unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages (Anwendung der „per-country-limitation“) herbei zu führen.
- Vom Anwendungsbereich der Verordnung sind auch jene Fälle internationaler Doppelbesteuerung erfasst, die hinsichtlich lokaler Steuern vom Einkommen eintreten, die vom sachlichen Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens, das zur Vermeidung von Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vorsieht, nicht erfasst sind. Die lokalen Steuern vom Einkommen sind in diesem Fall in sinngemäßer Anwendung der im Abkommen vorgesehenen Anrechnungsmethode auf die österreichische Steuer vom Einkommen anzurechnen.
- Die Anwendung der Befreiungs- oder der Anrechnungsmethode wird an das Vorhandensein eines ordnungsgemäß geführten Verzeichnisses geknüpft, das für jede Einkunftsquelle bestimmte, in § 2 der VO taxativ aufgezählte Angaben enthalten muss.
- Die Bestimmungen des § 1 der VO sind insoweit nicht anzuwenden, als sie zur Folge hätten, dass ausländische Verluste sowohl in Österreich als auch im Ausland steuerlich berücksichtigt werden (§ 3 Abs. 1 der VO).

Die Entlastung von internationaler Doppelbesteuerung wird im Anwendungsbereich der Verordnung aus dem bloßen Ermessensbereich des BMF ausgenommen und in einen Rechtsanspruch umgewandelt. Der Entlastungsanspruch ist zukünftig von der Geltendmachung durch den Steuerpflichtigen in der Steuererklärung und von der Beachtung der in § 2 der VO nieder gelegten Formalvorschriften (Dokumentationserfordernisse) abhängig. Bescheide, die in der Vergangenheit auf § 48 BAO gestützt ergangen sind, werden von der Verordnung nicht berührt. In Fällen, die von der Verordnung nicht erfasst sind (z. B. Steuerentlastung beschränkter Steuerpflichtiger), können im Rahmen von Ermessensentscheidungen weiterhin Einzelmaßnahmen auf Grundlage des § 48 BAO gesetzt werden.

### III. Besondere Bestimmungen

#### 1. Diskriminierungsverbote

Zu den im Abschnitt „Besondere Bestimmungen“ enthaltenen Vorschriften zählt das Diskriminierungsverbot des Art. 24 OECD-MA, das bestimmte Formen steuerlicher Ungleichbehandlung verbietet. Es ist nicht auf bestimmte Steuerarten beschränkt, sondern gilt allgemein für die Besteuerung in den Vertragsstaaten. Das Diskriminierungsverbot oder Gleichbehandlungsgebot des OECD-MA untersagt folgende Arten einer diskriminierenden Besteuerung:

<sup>70</sup> Vgl. VwGH 12. 7. 1990, 89/16/0069, ÖStZB 1991, 582; 9. 10. 1991, 90/13/0007, ÖStZB 1992, 427.

<sup>71</sup> Vgl. VwGH 12. 7. 1990, 89/16/0069, ÖStZB 1991, 582; 9. 10. 1991, 90/13/0007, ÖStZB 1992, 427.

<sup>72</sup> Wiewohl die Bestimmung in der Praxis nicht in „steuerschädlicher“ Weise angewendet wurde – vgl. z. B. EAS 2007 vom 11. 3. 2002, SWI 2002, 256; EAS 1834 vom 23. 4. 2001, SWI 2001, 242.

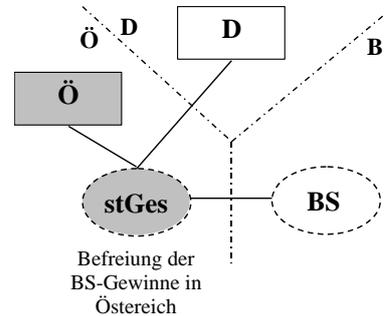
<sup>73</sup> Vgl. VO vom 17. 12. 2002, BGBl. II 2002/474.

<sup>74</sup> Zur Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung siehe § 3 der VO BGBl. II 2004/295.

- Diskriminierung aufgrund der **Staatsbürgerschaft** (Art. 24 Abs. 1);
- Diskriminierung der inländischen **Betriebsstätte** eines Nichtansässigen (Art. 24 Abs. 3);
- Diskriminierung durch **Abzugsverbote** (Art. 24 Abs. 4);
- Diskriminierung aus Gründen der **Kapitalbeherrschung** (Art. 24 Abs. 5).

Von praktisch größter Bedeutung ist das Verbot der Diskriminierung von Betriebsstätten, wonach die Besteuerung von Betriebsstätten ausländischer Unternehmer nicht ungünstiger geregelt sein darf als die Besteuerung der inländischen Unternehmen.

*Beispiel (EAS.2157 vom 11. 11. 2002)ine deutsche GmbH & Co KG mit fünf deutschen Investoren (in Deutschland ansässigen natürlichen Personen) ist als atypisch stiller Gesellschafter an einer österreichischen GmbH beteiligt, die in Form einer Betriebsstätte eine bulgarische Fabrik betreibt. Wenn die mit den deutschen Investoren zu teilenden Gewinne von einer österreichischen Mitunternehmerschaft erzielt wurden, die in Österreich eine Betriebsstätte unterhält, dann bewirkt das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 des DBA zwischen Österreich und Deutschland, dass die in der bulgarischen Betriebsstätte angefallenen Gewinne in gleicher Weise von der österreichischen Besteuerung freizustellen sind, wie wenn alle Beteiligten in Österreich ansässig wären (und wenn folglich ein österreichisches Unternehmen die bulgarischen Gewinne erzielt hätte und damit gemäß dem DBA-Bulgarien von der Besteuerung freizustellen wäre).*



## 2. Verständigungsverfahren

Art. 25 OECD-MA sieht zur unmittelbaren Kontaktherstellung zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten drei Arten von Verständigungsverfahren vor, die eine Kontaktaufnahme ohne sonst übliche Einschaltung der diplomatischen Vertretungsbehörden ermöglichen:

- **Einzelfall-Verständigungsverfahren** zur Vermeidung von Besteuerungskonflikten in Einzelfällen (Art. 25 Abs. 1 und 2);
- **Konsultationsverfahren** zur Beseitigung von Auslegungs- und Anwendungsproblemen (Art. 25 Abs. 3 erster Satz);
- **DBA-ergänzende Konsultationsverfahren** zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, die vom Abkommen nicht erfasst wird (Art. 25 Abs. 3 zweiter Satz).

Das Einzelfall-Verständigungsverfahren gem. Art. 25 Abs. 1 OECD-MA dient in der Regel einer zwischen den Vertragsstaaten abgestimmten Sachverhaltsbeurteilung in einem konkreten Fall und wird über Antrag des Steuerpflichtigen an die zuständige Behörde seines Ansässigkeitsstaates (in Österreich: Bundesministerium für Finanzen) eingeleitet. Das Konsultationsverfahren des Art. 25 Abs. 3 erster Satz OECD-MA dient dagegen der Klärung von Rechtsfragen (DBA-Auslegung und DBA-Durchführung) und wird von Amts wegen eingeleitet. Der Steuerpflichtige ist an einem solchen Konsultationsverfahren nicht beteiligt. Das DBA-ergänzende Konsultationsverfahren dient dazu, Doppelbesteuerungsprobleme außerhalb von DBA durch Anwendung innerstaatlicher Instrumente in abgestimmter Weise zu lösen; es ist jedoch in der österreichischen Praxis selten anzutreffen.

## 3. Informationsaustausch

Art. 26 OECD-MA regelt den Informationsaustausch zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten und damit die Möglichkeit der internationalen Amtshilfe zur Sachverhaltsaufklärung. Die Amtshilfe nimmt in der österreichischen Praxis zwei Formen an:<sup>75)</sup>

- **Kleiner Auskunftsverkehr.** – Er ermöglicht die Einholung von Auskünften, die zur Durchführung des DBA erforderlich sind.
- **Großer Auskunftsverkehr.** – Er ermöglicht darüber hinaus die Einholung von Auskünften, die zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts erforderlich sind.

Der Informationsaustausch ist in der Praxis zumeist auf den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens begrenzt. Diese Begrenzung wurde im OECD-MA allerdings durch das update 2000 beseitigt, so dass der Informationsaustausch nach dem Musterabkommen nunmehr für Steuern jeder Art. und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, gelten soll. Für die erhaltenen Informationen gilt Geheimhaltungspflicht

<sup>75</sup> In der EU sind die Amtshilfebestimmungen der EG-Amtshilferichtlinie (Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABI L 336/15 ff [27. 12. 1977]) zu beachten, die im EG-Amtshilfegesetz, BGBl. 1994/657 idgF, umgesetzt ist.

## 4. Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern

Im Jahr 2002 wurde im Zuge der Revision des OECD-Musterabkommens ein neuer Artikel hinzugefügt: Art. 27 OECD-MA regelt die Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern.<sup>76</sup> Die **Vollstreckungshilfe** erfasst Abgabenansprüche und wird dabei durch die Art. 1 und 2 des Abkommens nicht beschränkt (Art. 27 Abs. 1 OECD-MA). Voraussetzung ist lediglich, dass die Besteuerung dem Doppelbesteuerungsabkommen oder einem anderen, zwischen den Vertragsstaaten abgeschlossenen Abkommen nicht widerspricht (Art. 27 Abs. 2 OECD-MA). Abgabenansprüche, die nach dem Recht eines Vertragsstaates vollstreckbar sind und von einer Person geschuldet werden, die zu diesem Zeitpunkt nach dem Recht dieses Staates die Einbringung nicht verhindern kann, werden über Ersuchen der Behörde dieses Staates von der zuständigen Behörde des anderen Staates zur Vollstreckung anerkannt. Diese Abgabenansprüche werden von dem anderen Staat nach dessen Recht über die Einbringung und Vollstreckung von Abgabenansprüchen eingehoben (Art. 27 Abs. 3 OECD-MA). Art. 27 Abs. 8 OECD-MA zeigt aber auch die Grenzen auf, die bei der Fassung des Artikels in den Doppelbesteuerungsabkommen beachtet werden sollen: So soll die in dem Artikel nieder gelegte Verpflichtung z. B. nicht dazu führen, dass ein Vertragsstaat Verwaltungsmaßnahmen durchführen müsste, die von den Gesetzen oder von der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen.

## IV. Exkurs: Abkommensrechtliche Dreiecksverhältnisse

### 1. Übersicht

Abkommensrechtliche **Dreiecksverhältnisse** (sog. *Triangular Cases*) gehören zu den kompliziertesten Problemen bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen. Derartigen Dreiecksverhältnissen ist es inhärent, dass der Besteuerungssachverhalt Bezüge zu drei verschiedenen Staaten hat und so einer dreifachen Besteuerung unterliegen kann, die jeweils *bilateralen* Abkommen zwischen den beteiligten Staaten derartige Situationen aber aufgrund ihrer bloß zweiseitigen Ausrichtung nur unzureichend regeln. Die OECD hat sich bereits 1992 in einem Report zu diesem Thema geäußert<sup>77</sup>) und nachfolgend entsprechende Ergänzungen im OECD-MK vorgenommen,<sup>78</sup>) die Lösungen auf Basis der abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote vorschlagen.

Dreiecksverhältnisse können sich grundsätzlich in vier Fallkonstellationen ergeben, wobei in folgendem Überblick passive Einkünfte (Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren) fokussiert werden:<sup>79</sup>)

- Eine Gesellschaft, die in Staat A ansässig ist, unterhält im Staat BS eine Betriebsstätte, die quellensteuerpflichtige Einkünfte aus einem Quellenstaat Q bezieht, also etwa Dividenden oder Zinsen (*Situation 1*).
- Eine Gesellschaft, die in Staat A ansässig ist, unterhält im Staat BS eine Betriebsstätte, die Zinszahlungen an einen Empfänger in einem dritten Staat E leistet (*Situation 2*).
- Eine in zwei Staaten (W und L) ansässige Gesellschaft, dh eine doppelt ansässige Gesellschaft, bezieht quellensteuerpflichtige Einkünfte aus einem Quellenstaat Q, also etwa Dividenden oder Zinsen (*Situation 3*).
- Eine in zwei Staaten (W und L) ansässige Gesellschaft, dh eine doppelt ansässige Gesellschaft, leistet quellensteuerpflichtige Zahlungen an einen Empfänger in einem dritten Staat E, also etwa Dividenden oder Zinsen (*Situation 4*).

### 2. Situation 1: Betriebsstätte als Empfängerin von Dividenden oder Zinsen

Ist eine Betriebsstätte abkommensrechtlich Empfängerin von Dividenden oder Zinsen iSd in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA normierten Zurechnungsgrundsätze, so zeigt sich in traditioneller Sichtweise folgende Situation:

- Der **Quellenstaat (Q)** erhebt auf die aus seinem Gebiet abfließenden Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren eine Quellensteuer, die er nach seinem Abkommen mit dem Ansässigkeitsstaat des Stammhauses (A) reduzieren muss (A-Q-DBA); da nämlich die Betriebsstätte keine „Person“ im Sinne des OECD-MA ist, kommt das DBA zwischen dem Quellenstaat und dem Betriebsstättenstaat (Q-S-DBA) auf die entsprechenden Zahlungsvorgänge nicht zur Anwendung.
- Im **Ansässigkeitsstaat (A)** des Stammhauses hängt die Besteuerung sodann von der Entlastungsmethode ab, die dieser mit dem Betriebsstättenstaat (BS) vereinbart hat (A-BS-DBA): Ist die Anrechnungsmethode ver-

---

<sup>76</sup> In der EU ist zudem die auf direkte Steuern ausgedehnte BeitreibungsRL zu beachten; Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, ABl L 073/18 (19. 3. 1976), idF Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. 6. 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG, ABl L 175/17 (28. 6. 2001);

<sup>77</sup> OECD, Four Related Studies, Issues in International Taxation No. 4 (1992).

<sup>78</sup> Art. 24 Tz 49 bis 54 OECD-MK.

<sup>79</sup> Zudem wird aus Vereinfachungsgründen angenommen, dass alle involvierten Abkommen dem OECD-MA folgen, wengleich teilweise abweichende Quellensteuersätze unterstellt werden. Zu bedenken bleibt auch, dass das OECD-MA zwar keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren vorsieht, sich eine solche aber in der Abkommenspraxis häufig findet.

einbart, rechnet A die Steuer des Betriebsstättenstaates sowie – nach dem A-Q DBA – die Quellensteuer auf die Dividenden oder Zinsen an, soweit diese im Anrechnungshöchstbetrag Deckung finden; ist hingegen die Befreiungsmethode vereinbart, sind die Betriebsstättengewinne im Ansässigkeitsstaat freigestellt, weshalb idR kein Anrechnungssubstrat zur Anrechnung der Quellensteuern nach dem A-Q-DBA existiert.

- Im **Betriebsstättenstaat (BS)** kommt es sodann zu einer vollen Erfassung der Betriebsstättengewinne nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA. Das BS-Q-DBA mangels Eigenschaft der Betriebsstätte als Person im Abkommenssinne nicht anwendbar. Sofern also der Betriebsstättenstaat die ausländische Quellensteuer nicht bereits nach nationalem Recht anrechnet, könnte eine Anwendung des BS-Q-DBA und damit eine Anrechnung nur über ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA erreicht werden. Eine Anrechnungsverpflichtung der Quellensteuer im Betriebsstättenstaat kann sich aber aus der Nichtdiskriminierungsklausel in Art. 24 Abs. 3 des A-BS DBA ergeben.

Die Problematik der Besteuerung im Betriebsstättenstaat ist somit lösbar, wenn im Abkommen zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Betriebsstättenstaat (A-BS-DBA) eine Betriebsstättendiskriminierungsklausel á la Art. 24 Abs. 3 OECD-MA vorgesehen ist. Danach darf nämlich die „Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, [...] in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben.“ Diese Klausel verbietet die Schlechterbehandlung von Betriebsstätten bloß beschränkt steuerpflichtiger Unternehmer im Betriebsstättenstaat im Vergleich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen des Betriebsstättenstaates. Solcherart kann das A-BS-DBA dahin gehend verstanden werden, dass der Betriebsstättenstaat zur Anrechnung der vom Quellenstaat Q erhobenen Quellensteuer verpflichtet wird,<sup>80</sup>) wovon tatsächlich auch eine Vielzahl von Staaten ausgeht. Fraglich ist allerdings, in welcher Höhe die Anrechnung zu erfolgen hat:

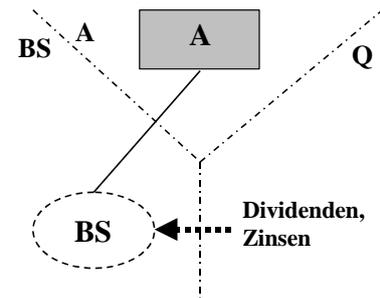
- Wird vom Quellenstaat Q nach dem A-Q-DBA eine Quellensteuer erhoben, die **niedriger** ist, als die im BS-Q-DBA vorgesehene, so ist der Betriebsstättenstaat lediglich zur Anrechnung dieser niedrigeren tatsächlichen Steuer verpflichtet, was wiederum eine „Überanrechnung“ vermeidet.
- Sollte demgegenüber die von Quellenstaat Q nach dem A-Q-DBA erhobene Quellensteuer **höher** sein, als jene, die im BS-Q-DBA vorgesehen ist, so ist der Betriebsstättenstaat nur zur Anrechnung der in letzterem Abkommen normierten Quellensteuer verpflichtet, was freilich in einer Anrechnung resultiert, die geringer ist, als die tatsächlich erhobene Quellensteuer (siehe auch Art. 24 Tz 52 OECD-MK).

Folgendes Beispiel aus der österreichischen Besteuerungspraxis soll diese nunmehr im OECD-MK vorgeschlagene Lösung veranschaulichen:

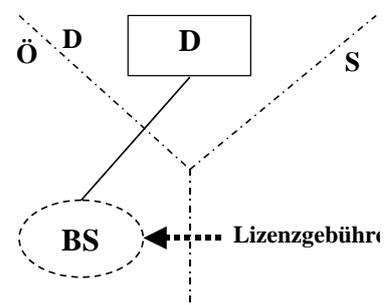
**Beispiel (EAS.1611 vom 13. 3. 2000):** Die inländische Betriebsstätte deutscher Steuerpflichtiger ist keine „in Österreich ansässige Person“, so dass für die von ihr bezogenen Auslandslizenzgebühren nicht die Vorteile der von Österreich (Ö) mit den Lizenznehmerstaaten (Q) abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ausgenützt werden können. Da die Auslandslizenzgebühren aber von in Deutschland (D) ansässigen Personen bezogen werden, sind die Abkommen zwischen Deutschland und den betreffenden Lizenzgeberstaaten anwendbar und verpflichten diese Staaten zu den entsprechend vorgesehenen Quellensteuerentlastungen. Ist im österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen ein OECD-konformes Betriebsstättendiskriminierungsverbot enthalten, dann sind die gem. den DBAs der Drittstaaten mit Deutschland reduzierten Quellensteuern in Österreich anrechenbar.

Allerdings stellt sich bei diese im OECD-MK angedeuteten Lösung die Folgefrage, wie sich der Ansässigkeitsstaat aufgrund der bereits erfolgten Anrechnung der Quellensteuer im Betriebsstättenstaat zu verhalten hat. Hier ist wie folgt zu differenzieren:

- Wendet der Ansässigkeitsstaat A die **Anrechnungsmethode** für die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte (Art. 23B OECD-MA) an, so bezieht er sowohl die Zinsen aus dem Quellenstaat Q als auch die Betriebsstättengewinne in seine Bemessungsgrundlage ein und hat daher sowohl die Steuer des Quellenstaates als auch die Steuer des Betriebsstättenstaates anzurechnen.



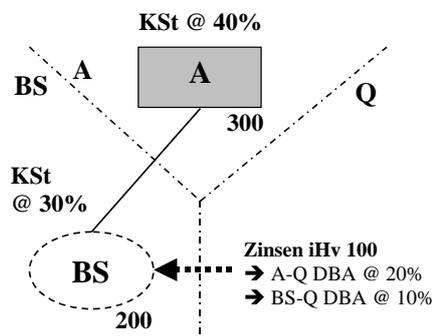
**Abbildung:** Eine in Staat BS belegene Betriebsstätte einer im Staat A ansässigen Gesellschaft bezieht quellensteuerpflichtige Zahlungen aus dem Quellenstaat Q.



<sup>80</sup> Siehe auch Art. 24 Tz 49 bis 54 OECD-MK; dazu Avery Jones/Bobbett, BIFD 1999, 16 (17 ff); dies entspricht auch der Judikatur des EuGH in der Rs *Saint-Gobain* (EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain*); dazu etwa Göschl/Kovar/Wahrlich in Lang/Jirousek (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 111 (120 ff).

- Wendet der Ansässigkeitsstaat A die **Befreiungsmethode** für die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte (Art. 23A OECD-MA) an, so befreit er die ausländischen Betriebsstättengewinne, welche auch die Dividenden bzw Zinsen beinhalten. Obwohl der Ansässigkeitsstaat im Grunde nach seinem Abkommen mit dem Quellenstaat verpflichtet ist, dessen Quellensteuer anzurechnen, wird aufgrund der Befreiung des Betriebsstättengewinns und der darauf basierenden Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages die anrechenbare Steuer regelmäßig Null betragen.<sup>81)</sup> Ganz generell wird auch für den Fall, dass eine Entlastung bereits im Betriebsstättenstaat erfolgt ist, eine Anrechnungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat abgelehnt.<sup>82)</sup>

**Beispiel:** Die in BS belegene Betriebsstätte einer in Staat A ansässigen Gesellschaft (Stammhaus) bezieht Zinsen iHv 100 aus dem Quellenstaat Q, der sowohl mit Staat A als auch mit Staat BS ein aufrechtes Doppelbesteuerungsabkommen hat; nach dem A-Q-DBA ist eine Quellenbesteuerung iHv 20% zulässig, nach dem BS-Q-DBA eine Quellenbesteuerung von 10%. Staat A erhebt auf die Gesellschaft eine Körperschaftsteuer von 40%; der Betriebsstättenstaat erfasst die Betriebsstätte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Stammhauses mit einer Körperschaftsteuer von 30%. Vor Einbeziehung der Zinsen hat die Betriebsstätte einen Gewinn iHv 200 und das Stammhaus – vor Einbeziehung der Zinsen und des Betriebsstättengewinnes – einen solchen iHv 300.



- Wendet der Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode an, so ergibt sich folgendes Bild: Da der Quellenstaat Q mangels Abkommensberechtigung der Betriebsstätte nicht zur Anwendung des BS-Q-DBA verpflichtet ist, erhebt er zunächst die in seinem Abkommen mit dem Ansässigkeitsstaat vorgesehene Quellensteuer iHv 20. Geht man iSd Art. 24 Tz 49 bis 54 OECD-MK davon aus, dass der Betriebsstättenstaat BS die Quellensteuer auf die Zinsen höchstens in Höhe des im BS-Q-DBA vorgesehenen Quellensteuersatzes von 10% anrechnet (Art. 24 Tz 52 OECD-MK), so besteuert der Betriebsstättenstaat diesen Sachverhalt mit 80. Der Ansässigkeitsstaat A errechnet zunächst eine Steuer von 240 (Gesamteinkommen von 600 bei einem Steuersatz von 40%), auf die allerdings sowohl die tatsächlich erhobene Quellensteuer iHv 20 (nach dem A-Q-DBA) als auch die Steuer des Betriebsstättenstaates iHv 80 angerechnet wird.

	Staat A	Staat BS	Staat Q
Ergebnis in A	300		
Ergebnis in BS	200	200	
Zinsen aus Q	100	100	100
Σ	600	300	100
Steuersatz	@ 40%	@ 30%	@ 20%
Steuer	240	90	20
Anrechnung der Quellensteuer	20	10	
Anrechnung der BS-Steuer	80	80	
Steuer	140	80	20

- Wendet der Ansässigkeitsstaat die Befreiungsmethode an, so ergibt sich folgendes Bild: Wiederum erhebt der Quellenstaat Q mangels Abkommensberechtigung der Betriebsstätte die in seinem Abkommen mit dem Ansässigkeitsstaat vorgesehene Quellensteuer iHv 20. Der Betriebsstättenstaat rechnet iSd Art. 24 Tz 49 bis 54 OECD-MK Quellensteuer auf die Zinsen höchstens in Höhe des im BS-Q-DBA vorgesehenen Quellensteuersatzes von 10% an (Art. 24 Tz 52 OECD-MK) und besteuert somit diesen Sachverhalt mit 80. Der Ansässigkeitsstaat A befreit die Betriebsstättengewinne. Die Frage, ob er zusätzlich zur Anrechnung der Quellensteuer nach dem A-Q-DBA verpflichtet ist, wird überwiegend negativ beantwortet, weshalb der Ansässigkeitsstaat den Sachverhalt mit 120 besteuern wird.

	Staat A	Staat BS	Staat Q
Ergebnis in A	300		
Ergebnis in BS	200	200	
Zinsen aus Q	100	100	100
Σ	600	300	100
Steuersatz	@ 40%	@ 30%	@ 20%
Steuer	240	90	20
Befreiung der BS ([300/600]-240)	120		
Anrechnung der Quellensteuer	20?	10	
Steuer	100 oder 120?	80	20

<sup>81</sup> Vgl. Avery Jones/Bobbett, BIFD 1999, 16 (17).

<sup>82</sup> Siehe die Entscheidung des holländischen Hoge Raad vom 8. 2. 2002, Case 36155, und dazu van der Stoel, 25 Tax Notes Int'l 1268 (Mar. 25, 2002).

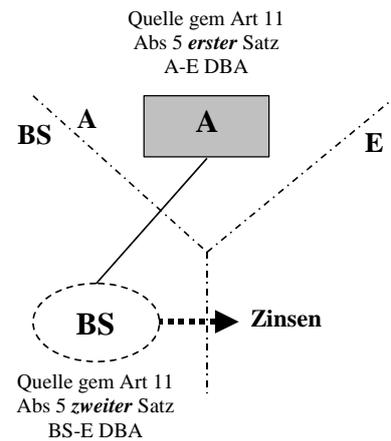
### 3. Situation 2: Betriebsstätte als Zahlerin von Zinsen

Ein weiteres Dreiecksproblem wirft sich auf, wenn eine Betriebsstätte Zinsen leistet. Zur Bestimmung der Quelle dieser Zinszahlungen ist nämlich auf Art. 11 Abs. 5 OECD-MA zurückzugreifen:

- Dieser normiert in seinem *ersten Satz*, dass Zinsen dann aus einem Vertragsstaat stammend gelten, „wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist“. Im Verhältnis zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Stammhauses (A) und dem Staat des Empfängers (E), also im A-E-DBA, findet dieser erste Satz Anwendung, weshalb Staat A im Verhältnis zu Staat E der Quellenstaat ist und eine Quellenbesteuerung nach dem abkommensrechtlich normierten Satz durchführen darf.
- Die Situation stellt sich freilich im Verhältnis zwischen dem Betriebsstättenstaat (BS) und dem Staat des Empfängers (E) anders dar, zumal Art. 11 Abs. 5 *zweiter Satz* des BS-E-DBA – entsprechend dem OECD-MA – Folgendes vorsieht: „Hat aber der Schuldner der Zinsen, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte und ist die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte liegt.“ Im Verhältnis zwischen dem Betriebsstättenstaat (BS) und dem Staat des Empfängers (E) ist also der Betriebsstättenstaat der Quellenstaat und damit (ebenfalls) zur Quellenbesteuerung nach dem abkommensrechtlich normierten Satz berechtigt.

Es kommt somit grundsätzlich zu einer zweifachen Quellenbesteuerung der Zinsen, einmal durch den Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft und einmal durch den Betriebsstättenstaat.<sup>83)</sup> Sieht man von der doppelten Anrechnung im Staat des Empfängers ab, lässt sich diese Problematik im Wesentlichen auf zwei Arten lösen:

- Einerseits könnte Art. 11 Abs. 5 des A-BS DBA als *Tie-Breaker* Regel zu Gunsten des Betriebsstättenstaates interpretiert werden;<sup>84)</sup>
- andererseits könnte Art. 11 Abs. 5 des A-E DBA dahin gehend ergänzt werden, dass im Falle einer zahlenden Betriebsstätte der Ansässigkeitsstaat nicht mehr als Quellenstaat gilt (so genannte „*Australian Clause*“).<sup>85)</sup>



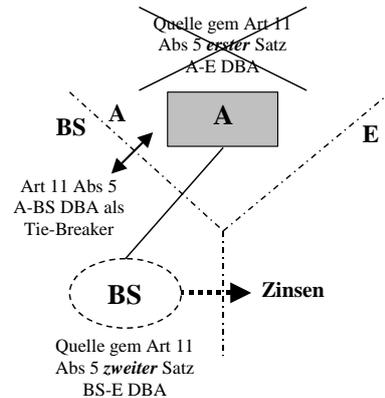
**Abbildung:** Eine in Staat BS belegene Betriebsstätte einer im Staat A ansässigen Gesellschaft leistet quellensteuerpflichtige Zinsen an einen in Staat E ansässigen Empfänger. Es kommt sowohl in Staat A (nach Art. 11 Abs. 5 erster Satz A-E DBA) als auch im Betriebsstättenstaat (nach Art. 11 Abs. 5 zweiter Satz BS-E DBA) zur Quellenbesteuerung.

<sup>83</sup> Siehe dazu Avery Jones/Bobbett, BIFD 1999, 16 (18 f); ausführlich jüngst Jakobsons in Sutter/Zehetner (Hrsg.), *Triangular Tax Cases* (2004) 77 (77 ff); W. Loukota/Stefaner in Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), *Verteilung der Besteuerungsrechte* (2005) 247 (268 ff).

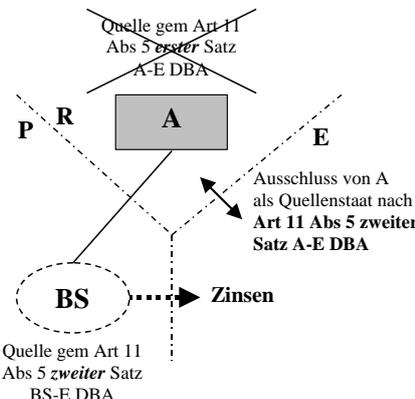
<sup>84</sup> Siehe Art. 11 Tz 29 OECD-MK; dazu etwa Jakobsons in Sutter/Zehetner (Hrsg.), *Triangular Tax Cases* (2004) 77 (85 f).

<sup>85</sup> Siehe Art. 11 Tz 30 OECD-MK. Die Australian Clause hat ihren Namen aus der Abkommenspraxis Australiens bezogen; so findet sich beispielsweise auch in Art. 11 Abs. 5 des DBA zwischen Australien und Österreich folgende Bestimmung: „Zinsen gelten dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner dieser Staat selbst, eine seiner Gebietskörperschaften oder eine Person ist, die in diesem Staat steuerlich ansässig ist. Hat aber der Schuldner der Zinsen ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat oder außerhalb beider Vertragsstaaten eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung und ist die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte oder der festen Einrichtung eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung liegt.“

**Lösungsmöglichkeit 1:** Die von der OECD präferierte Lösung (Art. 11 Tz 29 OECD-MK) besteht darin, Art. 11 Abs. 5 des Abkommens zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Betriebsstättenstaat als Tie Breaker-Regelung dahin gehend auszulegen, dass nur mehr der Betriebsstättenstaat als Quellenstaat nicht mehr zur Quellensteuerung berechtigt ist. Allerdings ist hier zu bedenken, dass die Schutzwirkung dieser Interpretation für den Empfänger beschränkt ist, da er weder in Staat A noch in Staat BS ansässig ist und sich daher womöglich nicht auf das Abkommen zwischen diesen beiden Staaten berufen kann.

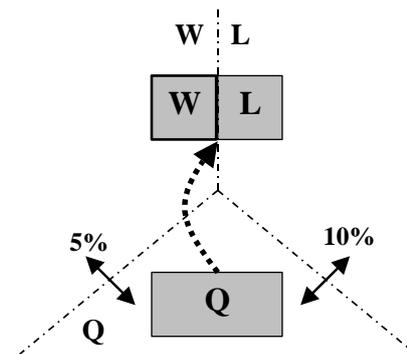


**Lösungsmöglichkeit 2:** Die zweite Lösungsmöglichkeit besteht in der Einfügung einer so genannten „Australian Clause“ (Art. 11 Tz 30 OECD-MK), der ihren Namen aus der Abkommenspraxis Australiens bezogen hat. Diesfalls wird im Abkommen zwischen dem Ansässigkeitsstaat A und dem Staat des Empfängers eine Klausel eingefügt, die die Eigenschaft des Ansässigkeitsstaates des Zahlers als Quellenstaat nach Art. 11 Abs. 5 erster Satz des Abkommens dann ausschließt, wenn der Schuldner in (irgendeinem) anderen Staat eine Betriebsstätte hat, die mit der Zinszahlung belastet ist.



#### 4. Situation 3: Doppelt ansässige Gesellschaft als Empfängerin von Dividenden oder Zinsen

Dreiecksverhältnisse entstehen auch aus dem Umstand, dass eine Gesellschaft in zwei Staaten ansässig ist. So ergibt sich nach Art. 1 OECD-MA die Abkommensberechtigung einer Gesellschaft aus der Ansässigkeit. Art. 4 OECD-MA definiert diesen Ansässigkeitsbegriff dahin gehend, dass eine Person, die nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates „auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist“, wobei der Ausdruck der Ansässigkeit nicht eine Person umfasst „die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist“. Eine Gesellschaft ist daher dann in einem Staat ansässig, wenn sie dort etwa aufgrund des Ortes der Geschäftsleitung bzw. des statutarischen Sitzes unbeschränkt steuerpflichtig ist. Bei doppelter Ansässigkeit entscheidet Art. 4 Abs. 3 OECD-MA die Frage für nicht natürliche Personen dahingehend, dass diese „als nur in dem Staat ansässig“ gelten, „in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet“. Jener Staat, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung befindet, „gewinnt“ daher die Tie Breaker-Entscheidung und ist als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat (sog. „Winner“-Staat) im bilateralen Verhältnis zum Staat des statutarischen Sitzes (sog. „Loser“-Staat) anzusehen.<sup>86)</sup>



**Abbildung:** Eine doppelt ansässige Gesellschaft bezieht quellensteuerpflichtige Zahlungen aus dem Quellenstaat Q. Der Quellenstaat ist – unabhängig von der Ansässigkeitszuteilung im Verhältnis zwischen W und L – durch beide Abkommen (mit W und mit L) gebunden und muss die größtmögliche Einschränkung seines Besteuerungsrechts hinnehmen (hier: Limitierung auf 5%).

Bezieht eine doppelt ansässige Gesellschaft quellensteuerpflichtige Zahlungen (zB Dividenden oder Zinsen) aus dem Quellenstaat, so ist dieser Quellenstaat durch zwei Abkommen – nämlich jenes mit dem „Winner“-Staat und jenes mit dem „Loser“-Staat – gebunden, die beide im Rahmen ihrer Schrankenwirkung das Besteuerungsrecht des Quellenstaates limitieren.<sup>87)</sup> Daraus folgt, dass die für den Steuerpflichtigen

<sup>86)</sup> Zur Terminologie nur Avery Jones/Bobbett, BIFD 1999, 16 (16); Burgstaller in Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Verteilung der Besteuerungsrechte (2005) 217 (238).

<sup>87)</sup> Siehe auch Avery Jones/Bobbett, BIFD 1999, 16 (19).

günstigste Lösung – und *vice versa* die größte Limitierung des Quellenstaates – greift. Ein anderer, umstrittener Lösungsweg läuft darauf hinaus, dem „Loser“-Staat auch für Zwecke des L-Q DBA die Qualifikation als Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zu verwehren.<sup>88)</sup>

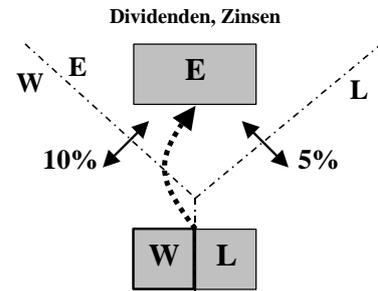
## 5. Situation 4: Doppelt ansässige Gesellschaft als Zahlerin von Dividenden oder Zinsen

Ist eine doppelt ansässige Gesellschaft Zahlerin von Dividenden oder Zinsen, so wirkt sich nach traditioneller Ansicht das Abkommen zwischen dem „Winner“-Staat und dem „Loser“-Staat und die darin enthaltene *Tie Breaker*-Regel nicht auf andere Abkommen der beiden Staaten aus, weshalb beide Staaten grundsätzlich zur Quellenbesteuerung insoweit berechtigt sind, als dies im jeweiligen Abkommen mit dem Staat des Empfängers vorgesehen ist. Dies ergibt sich daraus, dass nach den Abkommen des Empfängerstaates (E) sowohl mit dem „Winner“-Staat als auch mit dem „Loser“-Staat die zahlende Gesellschaft jeweils als ansässige Person anzusehen ist und daher Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 11 Abs. 2 Anwendung finden.

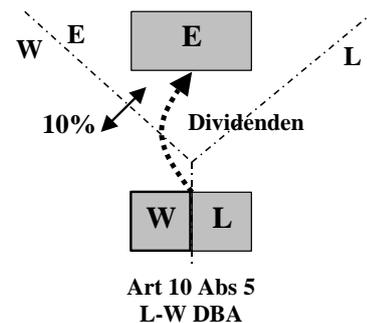
Für dieses Problem der doppelten Quelle und der daraus resultierenden **dreifachen Besteuerung** (in L, W und E) bestehen im Wesentlichen drei Lösungsmöglichkeiten:

- Erstens wird für den Fall der Dividendenbesteuerung die Anwendung des in Art. 10 Abs. 5 L-W DBA niedergelegten Verbots der extraterritorialen Besteuerung für Dividenden<sup>89)</sup> erwogen (sog. **Hunter Douglas Auslegung**)<sup>90)</sup>.
- Zweitens wird überlegt, der **Tie Breaker-Regel** des Art. 4 Abs. 3 L-W DBA insofern „Querwirkungen“ auf Art. 4 Abs. 1 E-L DBA zuzuerkennen, als dann die doppelt ansässige Gesellschaft auch für Zwecke des E-L DBA nicht als in Staat L ansässig gelten würde und diesfalls Staat L nicht Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 11 Abs. 2 anwenden dürfte, sondern wegen Art. 7 bzw. Art. 21 E-L DBA an der Besteuerung gehindert wäre.<sup>91)</sup>
- Drittens könnte die drohende Dreifachbesteuerung durch eine **doppelte Anrechnung** der W- und L-Quellensteuer in Staat E vermieden werden.<sup>92)</sup>

**Lösungsmöglichkeit 1:** Der Hunter Douglas-Ansatz aktiviert für die Lösung des Problems der doppelten Quelle das in Art. 10 Abs. 5 L-W DBA niedergelegte Verbot der extraterritorialen Besteuerung. Obwohl dieses Verbot auf die Besteuerung von Ausschüttungen durch den Betriebsstättenstaat zugeschnitten scheint, soll es nach dem Hunter Douglas-Ansatz aufgrund eines Größenschlusses auch auf Dividenden Anwendung finden. Daher verbiete das L-W DBA die Quellenbesteuerung der Ausschüttung der doppelt ansässigen Gesellschaft durch den „Loser“-Staat. Freilich hat diese Lösung den Nachteil, dass der Dividendenempfänger nicht Berechtigter des Abkommens zwischen L und W ist und er deswegen womöglich rechtliche Durchsetzungsmöglichkeit dieses Ergebnisses hat.



**Abbildung:** Eine doppelt ansässige Gesellschaft leistet quellensteuerpflichtige Zahlungen an einem in Staat E ansässigen Empfänger. Nach traditioneller Ansicht ist aus der Sicht des Staates E die doppelt ansässige Gesellschaft – trotz der Tie Breaker-Regel im Abkommen zwischen W und L – in beiden Staaten ansässig. Sowohl W als auch L können daher nach ihrem jeweiligen Abkommen mit E die Zahlungen entsprechend Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 11 Abs. 2 quellenbesteuern.



<sup>88</sup> Siehe dazu etwa Creus/de Jong in Sutter/Zehetner (Hrsg.), Triangular Tax Cases (2004) 145 (187 ff).

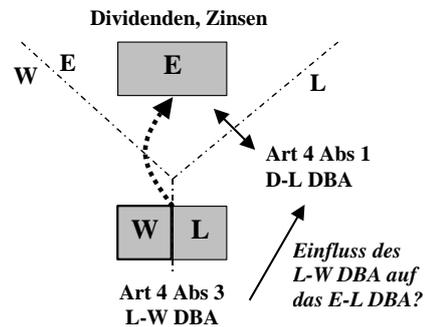
<sup>89</sup> Art. 10 Abs. 5 OECD-MA lautet: „Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat, so darf dieser andere Staat weder die von der Gesellschaft gezahlten Dividenden besteuern, es sei denn, dass diese Dividenden an eine in anderen Staat ansässige Person gezahlt werden oder dass die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu einer im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte gehört, noch Gewinne der Gesellschaft einer Steuer für nichtausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nichtausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus im anderen Staat erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen.“

<sup>90</sup> Benannt nach der kanadischen Entscheidung *Hunter Douglas Ltd. v The Queen* 79 DTC 5340 (FCTD); ebenso der niederländische Hoge Raad vom 2. 9. 1992, Case 27252; siehe zu diesem Ansatz ausführlich Creus/de Jong in Sutter/Zehetner (Hrsg.), Triangular Tax Cases (2004) 145 (151 ff); Burgstaller in Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Verteilung der Besteuerungsrechte (2005) 217 (243 ff).

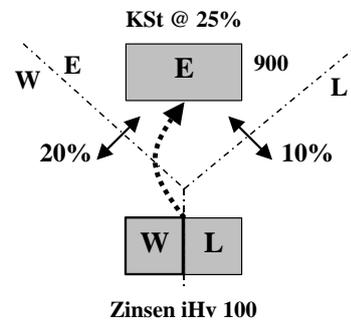
<sup>91</sup> Diese Lösung findet sich vor allem im US-amerikanischen Rev Rul 2004-76, und in ähnlicher Form im Urteil des niederländischen Hoge Raad vom 28. 2. 2001, Case 35557, wo allerdings die Besonderheit bestand, dass dort das Protokoll zum DBA für Zwecke des Art. 4 ausdrücklich auf „internationale Abkommen“ verwies; siehe aus der Literatur zuletzt ausführlich Creus/de Jong in Sutter/Zehetner (Hrsg.), Triangular Tax Cases (2004) 145 (161 ff); Burgstaller in Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Verteilung der Besteuerungsrechte (2005) 217 (238 ff).

<sup>92</sup> Siehe zu diesem Ansatz auch Creus/de Jong in Sutter/Zehetner (Hrsg.), Triangular Tax Cases (2004) 145 (168 f); W. Loukota/Stefaner in in Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Verteilung der Besteuerungsrechte (2005) 247 (279 f).

**Lösungsmöglichkeit 2:** Der zweite Lösungsansatz fokussiert Art. 4 Abs. 1 erster Satz des E-L DBA, welches vorsieht dass „der Ausdruck ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘ eine Person [bedeutet], die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist [...]“. Das Argument läuft sodann darauf hinaus, dass die doppelt ansässige Gesellschaft im „Loser“-Staat deswegen nicht unbeschränkt steuerpflichtig iSd Art. 4 Abs. 1 des E-L DBA sei, weil aufgrund der Tie Breaker-Regel des Art. 4 Abs. 3 L-W DBA der „Winner“-Staat im Verhältnis zwischen L und W der Ansässigkeitsstaat ist und insofern die Besteuerung der doppelt ansässigen Gesellschaft in L territorial begrenzt sei. Folgt man diesem Ansatz, so folgert, dass Staat L als Nicht-Ansässigkeitsstaat auch für Zwecke des E-L DBA aufgrund dessen Art. 7 bzw. Art. 21 nicht besteuern darf. Gegen diese Lösung lässt sich freilich anführen, dass Art. 4 des L-W DBA seine Wirkungen auf das L-W DBA beschränkt („Im Sinne dieses Abkommens“) und zudem Art. 4 Abs. 1 D-L DBA auf das „Recht dieses Staates“ verweist, was von der hA als Verweis auf nationales Recht des Staates L, nicht aber auf dessen DBA-Recht verstanden wird (siehe auch Art. 4 Tz 4 OECD-MK); deshalb gelte auch der „Loser“-Staat im Verhältnis zum Empfängerstaat als Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft. Einen ähnlichen umstrittenen Lösungsansatz bietet auch Art. 4 Abs. 1 zweiter Satz E-L DBA, wonach der „Ausdruck [ansässige Person] nicht eine Person [umfasst], die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist“. Auch hier ist umstritten, welche Auswirkung die Tie Breaker-Regel des Art. 4 Abs. 3 L-W DBA auf die Auslegung dieser Bestimmung hat.



**Lösungsmöglichkeit 3:** Eine dritte Lösungsmöglichkeit könnte darin bestehen, die beiden bilateralen Abkommen dahin gehend auszulegen, dass eine Verpflichtung zur doppelten Anrechnung im Empfängerstaat E besteht (dh, 10% nach D-W DBA und 5% nach D-L DBA). Wenngleich auch die Gangbarkeit dieses Weges umstritten ist, ergäbe sich hier zusätzlich das Problem einer möglicherweise unzureichenden Entlastung, wenn in Staat E nicht genügend Anrechnungssubstrat vorhanden ist. Zusätzlich stellt sich die Frage der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages: Selbst wenn der Empfängerstaat eine doppelte Anrechnung vorzunehmen gewillt ist, wäre bei einer per-country-limitation keine volle Ausschöpfung des möglichen Anrechnungsvolumens möglich (Spalte 1 der nebenstehenden Tabelle), während im Falle einer overall-elimination die Besteuerung im Empfängerstaat voll „aufgesaugt“ würde (Spalte 2).



	Variante 1: Je Staat	Variante 2: Gesamt
Steuer in E vor Entlastung	250	250
Anrechnung der W-Steuer		
Steuer in W: 20	20	
AHB: 100 @ 25%	25	(20)
Anrechnung der L-Steuer		
Steuer in L: 10	10	
AHB: 100 @ 25%	25	(10)
Gesamtanrechnung		
Steuer in W und L: 30	30	
AHB: 100 @ 25%	25	(25)
Steuer in E nach Entlastung	220	225