

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Michael Lang

### **Dreifache Nichtbesteuerung als Ergebnis der DBA-Anwendung**

*Triple Non-Taxation as Result of the Application of Tax Treaties*

Ina Kerschner / Christoph Marchgraber

### **Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein vor dem VfGH**

*Regulation on Art 19 Para 1 of the Tax Treaty with Liechtenstein Under Review*

Jasmin Kollmann

### **Bezüge eines Vorstandsmitglieds einer slowenischen AG**

*Directors' Fees under the Tax Treaty with Slovenia*

Madeleine Simonek

### **Automatischer Informationsaustausch in der Schweiz**

*Automatic Exchange of Information in Switzerland*

Peter Hilpold

### **Das Bankgeheimnis in Italien**

*Bank Secrecy in Italy*

### **News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*



# Linde

Michael Lang\*)

## Dreifache Nichtbesteuerung als Ergebnis der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

### TRIPLE NON-TAXATION AS RESULT OF THE APPLICATION OF TAX TREATIES

The German Federal Fiscal Court (Bundesfinanzhof; BFH) had to decide a case of a frontier worker who resided in France and commuted on a daily basis to his German employer. The family of the frontier worker lived in Austria, where he had his center of vital interests. The BFH decided that Germany lost the right to tax the income under the German-French treaty. An analysis of the other treaties shows that the income of the frontier worker must not be taxed in France or in Austria, either. Michael Lang discusses this judgment and describes other cases of frontier workers where triple non-taxation might occur.

#### I. Dreieckssachverhalte und vom OECD-MA abweichende Abkommensvorschriften

DBA sind bilaterale Verträge. Sie sind primär für Sachverhalte konzipiert, die sich zwischen zwei Vertragsstaaten abspielen. Kommen dritte Staaten ins Spiel, führt dies häufig zu nicht einfach zu lösenden Auslegungsfragen: Bereits die Behandlung von Drittstaatseinkünften auf Grundlage bilateraler DBA ist gelegentlich komplex. Die dann zumindest zur Diskussion stehende Anwendbarkeit weiterer DBA führt in solchen Fällen zu zusätzlichen Auslegungsschwierigkeiten.

Die Komplexität steigt, wenn einzelne dieser DBA vom OECD-MA abweichen. Dann werden aber meist nicht nur die Interpretationsprobleme größer. Mitunter bewirken die abweichenden Regelungen in derartigen Dreieckskonstellationen rechtspolitisch überraschende und oft auch irritierende Lösungen. Dabei muss es sich nicht immer um Doppel- oder Mehrfachbesteuerung handeln, der der Steuerpflichtige trotz bestehender DBA ausgesetzt bleibt. Gelegentlich bewirkt die Anwendung mehrerer DBA auch völlige Nichtbesteuerung. Dies soll in der Folge anhand zweier Beispiele näher dargelegt werden.

#### II. Französisch-deutscher Grenzgänger mit Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich

##### 1. Verlust des Besteuerungsrechts des Tätigkeitsstaates durch DBA

Ausgangspunkt der weiteren Überlegungen ist ein vom BFH am 4. 11. 2014, I R 19/13, entschiedener Fall: Ein Steuerpflichtiger war Arbeitnehmer eines deutschen Unternehmens und erzielte im Jahr 2010 aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er hatte einen Wohnsitz in A (Frankreich), an den er nach der Arbeit in Deutschland in der Regel zurückkehrte. Daneben unterhielt er seinen Familienwohnsitz in B (Österreich).

Der BFH entschied, dass die Ausübung des deutschen Besteuerungsrechts „für die Einkünfte, die aus der Tätigkeit des nach der Maßgabe des Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a DBA-Frankreich 1989 aufgrund seines Wohnsitzes in A ansässigen Klägers in Deutschland herrühren, [...] durch Art. 13 Abs. 5 DBA-Frankreich 1989 ausgeschlossen“ ist. Diese Vorschrift bestimmt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Personen, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaates arbeiten und ihre ständige Wohnstätte, zu der sie in der Regel jeden Tag zurückkehren, im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates

---

\*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs DIBT (Doctoral Program in International Business Taxation) an dieser Universität. – Herrn Dr. Christoph Marchgraber und Frau Stephanie Zolles danke ich für die kritische Diskussion und wertvolle Anregungen, Frau Zolles darüber hinaus auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahrenkorrektur.

haben, nur in diesem anderen Staat besteuert werden können. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen war unbestritten. Damit hatte nach dem DBA zwischen Deutschland und Frankreich ausschließlich Frankreich das Besteuerungsrecht.

Der BFH wies ausdrücklich darauf hin, dass die Doppelansässigkeit des Steuerpflichtigen aufgrund seiner Wohnsitze sowohl in Frankreich als auch in Österreich für die Anwendung des DBA zwischen Deutschland und Frankreich nicht von Bedeutung ist: „Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b DBA Frankreich 1989 (die sog. Tie-breaker-rule) bestimmt zwar – ebenso wie Art. 4 Abs. 2 Buchst. A DBA-Österreich 2000 – für den Fall einer solchen Doppelansässigkeit eine abgestufte ‚Nähe‘ zu dem jeweils anderen Vertragsstaat und bestimmt danach die abkommensrechtlich relevante Ansässigkeit und damit die Abkommensberechtigung der doppelt ansässigen Person. Doch betrifft diese Bestimmung der Abkommensberechtigung stets nur die Vertragsstaaten der jeweiligen bilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, hier also – bezogen auf das DBA-Frankreich 1989 – Deutschland und Frankreich. Eine sich auf unterschiedliche Staaten erstreckende ‚abkommensübergreifende‘ Wirkung kommt jener Regelung indessen nicht zu; solches ergibt sich weder aus den Anwendungsbestimmungen des DBA-Frankreich 1989 (oder des DBA-Österreich 2000) noch aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen. Das liegt auf der Hand und bedarf keiner weiteren Erläuterung.“

Interessant – und über die Besteuerung von Grenzgängern hinaus von Relevanz – ist der Umstand, dass der BFH den im Jahr 2008 vorgenommenen Änderungen des OECD-Kommentars überhaupt keine Bedeutung geschenkt hat. Die maßgebende Passage des OECD-Kommentars lautet seither wie folgt:<sup>1)</sup> „According to its wording and spirit the second sentence also excludes from the definition of a resident of a Contracting State [...] companies and other persons who are not subject to comprehensive liability to tax in a Contracting state because these persons, whilst being residents of that State under that State’s tax law, are considered to be residents of another State pursuant to a treaty between these two States.“ Diese von der OECD bezogene Position hätte für den BFH Anlass sein können, aufgrund des Mittelpunkts der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen in Österreich die Anwendung des DBA Deutschland – Frankreich zu versagen. Der BFH hat aber die gegenteilige Auffassung vertreten und die Kommentarpassage ignoriert. Vor dem Hintergrund der vom BFH auch sonst bezogenen Position ist dies – worauf Gosch ausdrücklich hinweist<sup>2)</sup> – konsequent: Das Abkommen wurde lange vor den im Jahr 2008 vorgenommenen Änderungen des OECD-Kommentars abgeschlossen. Spätere Fassungen des OECD-Kommentars können für die Auslegung dieses Abkommens nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht von Bedeutung sein.<sup>3)</sup> Daher hat der BFH diese Kommentaränderung – mit den Worten von Gosch – „keines Blickes gewürdigt“. <sup>4)</sup> Gosch hat auch deutlich gemacht, dass der BFH nicht nur der jüngeren Kommentierung keine Bedeutung beigemessen hat, sondern die auf Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA gestützte Auffassung auch sonst nicht für überzeugend erachtet hat.<sup>5)</sup> Im Fall des DBA Deutschland – Frankreich lässt sich zwar relativierend einwenden, dass Art 2 Abs 4 lit a dieses DBA keine Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift enthält.<sup>6)</sup> Wer aber den zweiten Satz des Art 4 Abs 1 OECD-MA nur als Klarstellung sieht und schon aus dem ersten Satz dieser Vorschrift ableitet, dass Personen, die nach der Tie-Brea-

<sup>1)</sup> Kommentar zum OECD-MA 2008–2014, Art 4 Rz 8.2.

<sup>2)</sup> Gosch, „Triangular Case“ – DBA – Dreieckskonflikt bei Mehrfachansässigkeit eines Grenzgängers, IWB 2015, 112 (114).

<sup>3)</sup> Gosch, IWB 2015, 114.

<sup>4)</sup> Gosch, IWB 2015, 114.

<sup>5)</sup> Gosch, IWB 2015, 113.

<sup>6)</sup> Wassermeyer, Grenzgänger und Verhältnis der deutschen DBA mit Österreich und Frankreich, IStR 2015, 142 (144); Gosch, IWB 2015, 114.

ker-Regelung mit dem Drittstaat ihre Ansässigkeit dort haben, gar nicht mehr nach einem anderen DBA abkommensberechtigt sein können,<sup>7)</sup> muss dieses Urteil auch als implizite Absage dieser Rechtsauffassung verstehen.

## 2. Verlust des Besteuerungsrechts der Ansässigkeitsstaaten durch DBA

Die Regelungen des DBA zwischen Österreich und Frankreich hatte der BFH nicht auszulegen. Denn durch dieses DBA kann die Frage, ob Deutschland solche Einkünfte besteuern kann, nicht berührt sein. Dennoch ist auch dieses DBA von Bedeutung: Der Steuerpflichtige war offenbar sowohl in Frankreich als auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Nach Art 1 iVm Art 4 Abs 1 des DBA war er in beiden Staaten ansässig. Läuft der im Sachverhalt vom BFH angenommene „Familienwohnsitz“ des Steuerpflichtigen in Österreich darauf hinaus, dass nach Art 4 Abs 2 lit b des DBA auch sein „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ in Österreich lag, war Österreich für Zwecke der Verteilungsnormen und des Methodenartikels des DBA Frankreich – Österreich der maßgebende Ansässigkeitsstaat.

Nach Art 15 Abs 1 des DBA Frankreich – Österreich hat Österreich für diese Einkünfte als Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht. Frankreich hätte nach dieser Vorschrift nur dann ein Besteuerungsrecht, wenn die Arbeit dort ausgeübt worden wäre. Dies war aber nicht der Fall: Der Ausübungsstaat war Deutschland. Folglich kann Art 15 Abs 2 dieses DBA auch nicht ins Spiel kommen. Denn diese Vorschrift ist nur als Durchbrechung des Besteuerungsrechts des Ausübungsstaates zu sehen und weist das Besteuerungsrecht sogar in verschiedenen Situationen, in denen die Arbeit in Frankreich ausgeübt wurde, dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zu. Nach dem DBA Frankreich – Österreich können diese Einkünfte somit nur in Österreich besteuert werden. Frankreich ist es nach dem DBA zwischen Frankreich und Österreich völkerrechtlich verwehrt, das ihm nach den Regelungen des DBA zwischen Deutschland und Frankreich zustehende Besteuerungsrecht wahrzunehmen. Diese Konsequenz ist völkervertragsrechtlich nicht weiter problematisch. Denn das DBA zwischen Deutschland und Frankreich zwingt Frankreich nicht, ein nach diesem DBA bestehendes Besteuerungsrecht auch tatsächlich in Anspruch zu nehmen. Durch die Nichtbesteuerung dieser Einkünfte – und nur dadurch – entspricht Frankreich sowohl dem DBA mit Österreich als auch dem DBA mit Deutschland.

Zur Auslegung des DBA zwischen Deutschland und Österreich hat der BFH in seinem erwähnten Urteil vom 4. 11. 2014, I R 19/13, wieder selbst Stellung genommen: *„Das Deutschland nach innerstaatlichem Recht zustehende Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wird durch das DBA-Österreich 2000 nicht beschränkt. Der Kläger hatte in den Streitjahren in Österreich, nicht aber in Deutschland abkommensrechtlich einen Wohnsitz. Der damit nach Maßgabe des Art. 4 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 in Österreich ansässige Kläger erzielte nach der Grundregel des Art. 15 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, die in Deutschland besteuert werden dürfen, da die Arbeit dort ausgeübt wurde (Art. 15 Abs. 1 Satz 1 und 2 DBA-Österreich 2000). Da im Streitfall nach den insoweit bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) weder die in Art. 15 Abs. 2 DBA-Österreich 2000 – die Vergütungen werden von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt – noch die in Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich 2000 – der Kläger ist kein Grenzgänger in Bezug auf seinen Wohnsitz in Österreich – bezeichneten Ausnahmen von dieser Regelung einschlägig sind, steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich Deutschland als Tätigkeitsstaat zu. Österreich als Wohnsitzstaat darf in diesem Fall die betreffenden Einkünfte nicht besteuern (Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-Österreich 2000). Auch das ist zwischen den Beteiligten unstrittig.“*

Interessant ist, dass der BFH zwar Österreich das Recht zur Besteuerung abgesprochen hat, die Anwendung der Vorschrift des Art 15 Abs 4 des DBA Deutschland – Österreich

---

<sup>7)</sup> Dazu ausführlich *Schlager*, Die Einschränkung der Ansässigkeit bei bloß inländischen Einkunftsquellen nach Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD MA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 87 (107 f).

aber nicht einmal in Erwägung gezogen hat. Der Wortlaut dieser Vorschrift lautet wie folgt: „Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.“ Zu dieser Vorschrift finden sich in Abs 7 des zum Abkommen gehörenden Protokolls weitere Regelungen: „Es besteht Einverständnis darüber, dass der Begriff ‚Vergütungen, wenn sie im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind‘ sich auf jegliche Arbeit bezieht, die im anderen Vertragsstaat steuerlich erfasst worden ist. Durch die Bestimmung werden die Besteuerungsrechte des Tätigkeitsstaates nicht eingeschränkt. Erfolgt eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat erst im Nachhinein, wird ein hierdurch ausgelöster Besteuerungskonflikt auf der Grundlage von Art 25 behandelt.“

Betrachtet man nur den Wortlaut des Art 15 Abs 4 des DBA Deutschland – Österreich, wäre es auf den ersten Blick nicht ausgeschlossen, in einer solchen Konstellation, in der Deutschland in seinem mit Frankreich abgeschlossenen DBA das Recht zur Besteuerung der Einkünfte aufgegeben hat, für Zwecke des DBA zwischen Österreich und Deutschland anzunehmen, dass die Vergütungen nicht „in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind“. Gosch hat diese Deutung des Art 15 Abs 4 des DBA Deutschland – Österreich bei seiner Analyse des Urteils ins Gespräch gebracht.<sup>8)</sup> Tatsächlich erwägt Tumpel als einen möglichen Grund für die Nichtbesteuerung, dass die Einkünfte aufgrund „des DBA-Rechts (zB bei Dreiecksachverhalten) steuerbefreit sind“.<sup>9)</sup> Allerdings verdeutlicht das Protokoll als gleichrangiger Bestandteil des Abkommens, wie die in Art 15 Abs 4 DBA Deutschland – Österreich enthaltene Wortfolge „im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind“ zu verstehen ist: Von einer Besteuerung im Ausübungsstaat ist bereits dann auszugehen, wenn die Einkünfte dort „steuerlich erfasst worden sind“. Dies bestätigen auch die Ausführungen von Jirousek:<sup>10)</sup> Ausdrücklich weist er darauf hin, dass „Nullbesteuerung‘ nicht schädlich“ ist. Der Anwendungsbereich der Vorschrift soll – wie Burgstaller/Schilcher und Schilcher/Stefaner überzeugend herausgearbeitet haben<sup>11)</sup> – jene Sachverhalte umfassen, in denen rechtswidrigerweise keine Steuer im Quellenstaat entrichtet wird. Auf diese den Wortlaut des Art 15 Abs 4 einschränkende Bedeutung des Protokolls weisen auch die von Loukota gegebenen Erläuterungen hin, die deutlich machen, dass es den Vertragsverhandlern offenbar genau um diese Fälle ging,<sup>12)</sup> „Werden in einem Vertragsstaat ansässige Arbeitnehmer in den anderen Vertragsstaat zur Arbeitsausübung entsandt, dann hat dieser andere Staat häufig gar keine Kenntnis über seine Steuerberechtigung erlangt. Hier soll nun in einer administrativ einfachsten zu handhabenden Art und Weise der Eintritt einer Doppelnichtbesteuerung unterbunden werden. Und zwar dadurch, dass das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates nur dann verlorengelht, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Nichtansässigkeitsstaat eine Besteuerung vorgenommen hat. Die Regelung wird aus österreichischer Sicht als unnötig und in ihrer Vollziehung als problematisch angesehen. Im Schlussprotokoll konnten zumindest die wichtigsten Problemfelder entschärft werden.“ Diese Ausführungen machen deutlich, dass es nur um Fälle gehen kann, in denen der Quellenstaat überhaupt eine „Steuerberechtigung“ hat.<sup>13)</sup> Dies wird auch durch den weiteren Inhalt des Abs 7 des Protokolls selbst – und konkret dessen zweiten Satz – unterstrichen: Demnach „werden die Besteuerungsrechte des Tä-

<sup>8)</sup> Gosch, IWB 2015, 114.

<sup>9)</sup> Tumpel, Dienstnehmereinkünfte nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland (1999) 117 (124).

<sup>10)</sup> Jirousek, Entwurf eines Doppelbesteuerungsabkommens, ÖStZ 1998, 500 (502).

<sup>11)</sup> Burgstaller/Schilcher, Subject-to-tax-clauses in Austrian Tax Treaties, ET 2004, 266 (268 f); Schilcher/Stefaner, Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art. 15 DBA-Deutschland, SWI 2005, 5 (10 f).

<sup>12)</sup> Loukota, Neues österreichisch-deutsches Doppelbesteuerungsabkommen in Sicht, SWI 1998, 255 (257).

<sup>13)</sup> Dazu Schilcher/Stefaner, SWI 2005, 10 f.

*tigkeitsstaates nicht eingeschränkt*“. Diese Formulierung verdeutlicht, dass Art 15 Abs 4 des DBA Deutschland – Österreich jene Fälle vor Augen hat, in denen der Tätigkeitsstaat Besteuerungsrechte hat, diese aber offenbar – zunächst – nicht wahrnehmen konnte, weil sich der Steuerpflichtige der Besteuerung entzogen hat. Konsequenterweise regelt der dann folgende Satz des Abs 7 des Protokolls den Fall, wenn „eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat erst im Nachhinein“ erfolgt, und ordnet an, dass „ein hierdurch ausgelöster Besteuerungskonflikt auf der Grundlage von Art 25 behandelt“ wird, also die dann eintretende Doppelbesteuerung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens beseitigt werden soll. Genau an dieser von Art 7 des Protokolls vorausgesetzten Berechtigung Deutschlands zur Besteuerung fehlt es aber aufgrund des DBA Deutschland – Frankreich. Der BFH hat daher Art 15 Abs 4 DBA Deutschland – Österreich zu Recht nicht in Betracht gezogen: „Österreich als Wohnsitzstaat darf in diesem Fall die betreffenden Einkünfte nicht besteuern (Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-Österreich 2000).“

Der Umstand, dass im konkreten Fall dreifache Nichtbesteuerung eintritt, kann an der Interpretation des Art 15 Abs 4 des DBA Deutschland – Österreich und des Abs 7 des Protokolls nichts ändern. Es wäre merkwürdig, wenn der österreichische Fiskus – um ein Diktum von Gosch aufzugreifen<sup>14)</sup> – als „lachender Dritter“ davon profitieren würde, dass Deutschland und Frankreich sich in dem zwischen beiden Staaten abgeschlossenen DBA auf einen Besteuerungsverzicht Deutschlands geeinigt hatten. Die auf den ersten Blick irritierende Rechtsfolge der dreifachen Nichtbesteuerung tritt aber vor allem deshalb ein, weil das von Österreich mit Frankreich abgeschlossene DBA Frankreich an der Besteuerung hindert. Hätte der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz nicht in Frankreich, sondern in einem anderen Staat, mit dem Österreich ein anderslautendes DBA oder gar kein DBA abgeschlossen hat, wäre diesem Staat möglicherweise auch nicht das Besteuerungsrecht genommen, und die dreifache Nichtbesteuerung träte nicht ein. Stattdessen wäre die Einfachbesteuerung gesichert. Es gäbe dann auch rechtspolitisch keinen Grund, über Art 15 Abs 4 des DBA Deutschland – Österreich zu versuchen, ein österreichisches Besteuerungsrecht zu erlangen. Die Anwendung des Art 15 Abs 4 Deutschland – Österreich kann aber nicht davon abhängen, ob Österreich überhaupt ein DBA mit einem dritten Staat abgeschlossen hat und wie gegebenenfalls dessen Inhalt aussieht. Für eine derartige Differenzierung bietet Art 15 Abs 4 des DBA Deutschland – Österreich keine Grundlage.

### III. Österreich-deutscher Grenzgänger mit Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Slowakei oder Ungarn

#### 1. Verlust des Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates durch DBA

Die geschilderte Konstellation erscheint nur auf den ersten Blick selten. Dies lässt sich anhand eines anderen Beispiels illustrieren: Ein Steuerpflichtiger hat seinen Familienwohnsitz in Bratislava oder Budapest und kehrt dorthin auch am Wochenende zurück. Er ist in Kiefersfelden (Deutschland) als Dienstnehmer für ein deutsches Unternehmen tätig, wohnt aber während der Woche in Kufstein und kehrt an jedem Werktag von seinem deutschen Arbeitsort an seinen Tiroler Wohnort zurück.

Hier ist zunächst das DBA Deutschland – Österreich zu beachten. Der Steuerpflichtige ist aufgrund des weiteren Wohnsitzes in Österreich und der dadurch gegebenen unbeschränkten Steuerpflicht nach diesem DBA in Österreich ansässig. Dass Österreich nach seinem Abkommen mit der Slowakei oder mit Ungarn aufgrund des Mittelpunkts der Lebensinteressen für Zwecke dieser DBA nicht als Ansässigkeitsstaat gilt, hat auf die Anwendung des DBA Deutschland – Österreich keinen unmittelbaren Einfluss. Entscheidend ist jedoch, ob ein Steuerpflichtiger, der nach Art 4 der DBA mit der Slowakei oder mit Ungarn in einem dieser Staaten ansässig ist und in Österreich bloß über einen weiteren Wohnsitz verfügt, nach Maßgabe der aus dem OECD-MA entnommenen Vorschrift

<sup>14)</sup> Gosch, IWB 2015, 113.

des Art 4 Abs 1 Satz 2 DBA Deutschland – Österreich „nur mit Einkünften aus Quellen“ in Österreich steuerpflichtig ist. Denn dies könnte die Abkommensberechtigung wiederum beseitigen. Der Begriff der „Quellen“ findet sich in den dem OECD-MA nachgebildeten DBA sonst nur in der für Studenten und Ferialpraktikanten maßgebenden Regelung des Art 20 und wird an keiner Stelle definiert. Wenn jemand zB Vergütungen aus einem Dienstverhältnis mit einer österreichischen Gebietskörperschaft bezieht, hat nach jedem dieser beiden DBA – von wenigen Ausnahmen abgesehen – Österreich für diese Einkünfte auch dann das Besteuerungsrecht, wenn die Tätigkeit in der Slowakei, in Ungarn oder in einem Drittstaat ausgeübt wird. Sieht man – wie *Bendlinger* im Kontext des Art 20 OECD-MA<sup>15)</sup> – den Ort der Ausübung als Quelle der Einkünfte, dann widerlegen alleine die Art 19 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften der österreichischen DBA mit der Slowakei oder Ungarn die Annahme, dass Steuerpflichtige mit Lebensmittelpunkt in der Slowakei oder Ungarn in Österreich nur mit Einkünften aus inländischen Quellen erfasst werden. Denkbar wäre es auch – wozu *de Broe*, ebenfalls im Zusammenhang des Art 20 OECD-MA neigt<sup>16)</sup> –, als Quelle den Schuldner der Einkünfte oder dessen Betriebsstätte anzusehen. Dann aber bezieht ein in der Slowakei oder in Ungarn ansässiger Steuerpflichtiger, der in Österreich über eine Betriebsstätte verfügt, zu der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus der ganzen Welt gehören, in Österreich keineswegs nur Einkünfte aus inländischen Quellen.<sup>17)</sup> Die Abkommensberechtigung nach dem DBA Deutschland – Österreich kann dann aus diesem Grund nicht verweigert werden. Das zuletzt erwähnte Beispiel verdeutlicht auch, dass die Annahme, die „Quellen“ könnten unter sinngemäßer Heranziehung der sonst in den DBA als Anknüpfungspunkt ermittelt werden, auch nicht ausreicht, in diesen Fällen die Abkommensberechtigung zu versagen. Denn zumindest bei Dividenden und Zinsen berechtigt die Ansässigkeit des Schuldners in einem Vertragsstaat diesen Staat nach den dem OECD-MA nachgebildeten DBA zur – limitierten – Besteuerung. Dies beweist auch ein weiteres Beispiel: Wenn der in der Slowakei oder Ungarn ansässige Steuerpflichtige in Österreich über eine Betriebsstätte verfügt, zu der Immobilienvermögen außerhalb Österreichs gehört, dann können die Einkünfte aus der Vermietung dieser Immobilien nach den österreichischen DBA mit der Slowakei oder Ungarn in Österreich besteuert werden. Hier fällt es schwer, sonst nach Art 6 OECD-MA dem Belegenheitsstaat zur Besteuerung zugewiesenes ausländisches Immobilienvermögen als inländische „Quelle“ einzustufen.<sup>18)</sup> Die Voraussetzung, dass der slowakische oder ungarische Steuerpflichtige nach dem DBA Deutschland – Österreich nur Einkünfte aus österreichischen Quellen bezieht, lässt sich in den genannten Beispielen nur dann als gegeben annehmen, wenn man dafür jeden beliebigen Inlandsbezug – in den Beispielfällen die auszahlende österreichische Gebietskörperschaft und die österreichische Betriebsstätte, über die die aus Drittstaaten stammenden Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren oder Vermietungseinkünfte bezogen werden – als ausreichend ansieht. Der Wortlaut ist jedenfalls alles andere als eindeutig.

Zusätzlich ist die zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA Deutschland – Österreich verfügbare Fassung des OECD-Kommentars zu berücksichtigen. Sie bringt klar zum Ausdruck, dass die 1977 vorgenommene Ergänzung des Art 4 Abs 1 OECD-MA um den zweiten Satz im Bereich der natürlichen Personen „insbesondere“ von der Intention ge-

<sup>15)</sup> *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) Rz XIII/756; EAS 2804 vom 7. 5. 2007, SWI 2007, 246.

<sup>16)</sup> *De Broe*, Students (Article 20 OECD Model Convention), in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), Source versus Residence (2008) 325 (354 f); ebenso *de Broe* in *Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Band II (2015) Art 20 Rz 29.

<sup>17)</sup> *Van Raad*, 2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 54 (1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary, Bulletin 2009, 187 (190); *Vann*, "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, in *Maisto* (Hrsg), Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law (2009) 197 (253).

<sup>18)</sup> So auch *Züger* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen (129. Lfg) Art 3 Rz 32; *Schlager*, Einschränkung, in *Lang/Schuch/Staringer*, Ansässigkeit, 104.

tragen war, die für „ausländische[n] Diplomaten und Konsularbeamte[n], die im Hoheitsgebiet dieser Staaten Dienst tun“, maßgebenden Regelungen klarzustellen.<sup>19)</sup> Hinweise der Abkommensverfasser dahingehend, dass der geänderte Wortlaut generell für doppelt ansässige juristische oder natürliche Personen Auswirkungen haben sollte, lassen sich nicht finden. Im Gegenteil: Angesichts der „Schwierigkeiten“, die diese Bestimmung birgt, hält der OECD-Kommentar selbst eine „einengende Auslegung dieser Vorschrift“ für geboten<sup>20)</sup>. Dies spricht dafür, im konkreten Fall der in Satz 2 des Art 4 Abs 1 OECD-MA enthaltenen Einschränkung der Ansässigkeit nicht übermäßiges Gewicht beizumessen und dem Steuerpflichtigen nach dem DBA Deutschland – Österreich die Ansässigkeit in Österreich zuzugestehen.<sup>21)</sup>

Die seit 2008 im OECD-Kommentar enthaltene These, wonach in Fällen, in denen ein Staat, der nach einem DBA seinen Status als Ansässigkeitsstaat verloren hat, nach anderen DBA nicht als Ansässigkeitsstaat gelten kann,<sup>22)</sup> hat für die Auslegung des im Jahr 2000 geschlossenen DBA Österreich – Deutschland hingegen keine Bedeutung.<sup>23)</sup> Daran ändert auch Abs 16 des zu diesem Abkommen gehörenden Protokolls, der als Auslegungshilfe iSd WVK zu verstehen ist, nichts: Dort ist zwar die Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung des DBA bekräftigt. Es findet sich aber kein relevanter Hinweis, dass damit die Maßgeblichkeit eines jüngeren OECD-Kommentars angeordnet wäre. Die bloße Feststellung, dass der OECD-Kommentar „von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann“, reicht nicht aus, um dadurch zum Ausdruck zu bringen, dass immer nur der überarbeitete Kommentar heranzuziehen wäre.<sup>24)</sup> Vielmehr lässt sich diese Formulierung so interpretieren, dass die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars relevant ist. Jede andere Deutung wäre nämlich nach beiden Rechtsordnungen verfassungsrechtlich höchst problematisch: Sie würde die im OECD-Steuerausschuss vertretenen Verwaltungen ermächtigen, auf den Inhalt des von den Gesetzgebern genehmigten DBA Einfluss zu nehmen. Es besteht aber kein Grund zur Annahme, die Vertragsverhandler hätten eine derartige bedenkliche Auffassung einer Vorschrift des von ihnen abgeschlossenen Abkommens beimessen wollen.<sup>25)</sup>

Geht man daher von der persönlichen Anwendbarkeit des DBA Deutschland – Österreich aus, ist die Grenzängerregelung des Art 15 Abs 6 dieses DBA näher zu prüfen: Beide Orte – Kufstein und Kiefersfelden – befinden sich – gemessen an der Definition des Abs 8 des zum Abkommen gehörenden Protokolls – in der „Nähe der Grenze“. Wenn der Steuerpflichtige täglich von seinem Arbeitsort Kiefersfelden nach Kufstein zurückkehrt, stellt sich daher lediglich die Frage, ob der Steuerpflichtige auch für Zwecke des Art 15 Abs 6 des DBA Deutschland – Österreich seinen „Wohnsitz“ in Kufstein hat. Die Regelung des Art 15 Abs 6 des DBA Deutschland – Österreich ist sprachlich missglückt, was ihre Interpretation erschwert. Sie ist nämlich wörtlich aus Art 9 Abs 3 des aus 1954 stammenden Vorgängerabkommens übernommen worden.<sup>26)</sup> Nach dem alten Abkommen fand sich der Begriff „Wohnsitz“ nicht nur in der Grenzängerregelung, sondern war für die Abkommensberechtigung zentral. Der gewöhnliche Aufenthalt galt daher ebenfalls als „Wohn-

<sup>19)</sup> Rz 8 des OECD-Kommentars zu Art 4 OECD-MA 1977; ausführlich *Schlager*, Einschränkung, in *Lang/Schuch/Staringer*, Ansässigkeit, 98 f.

<sup>20)</sup> Rz 8 des OECD-Kommentars zu Art 4 OECD-MA 1977.

<sup>21)</sup> *Dommes/Herdin*, Die Konsequenzen der Tie-Breaker-Regel auf doppelt ansässige Gesellschaften, SWI 2004, 450 (453), ziehen diese Konsequenzen für das OECD-MA, jedenfalls für die vor der Kommentaränderung 2008 bestehenden Fassungen.

<sup>22)</sup> Rz 8.2. des OECD-Kommentars zu Art 4 OECD-MA, Fassung 2008.

<sup>23)</sup> So auch *Gosch*, IWB 2015, 114.

<sup>24)</sup> *Lang* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke*, Doppelbesteuerungsabkommen (129. Lfg, 2015) Österreich, Vor Art 1 Rz 19; aA *Loukota*, Die Bedeutung der Änderungen des OECD-MA für Österreich, SWI 1995, 450 (451 f).

<sup>25)</sup> *Lang* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke*, Doppelbesteuerungsabkommen (129. Lfg, 2015) Österreich, Vor Art 1 Rz 19.

<sup>26)</sup> BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

sitz“, und der Begriff „Wohnsitz“ wurde überhaupt anstelle des dann im OECD-MA üblich gewordenen Begriffs der Ansässigkeit verwendet, um sicherzustellen, dass unbeschränkt Steuerpflichtige Zugang zum Abkommen haben. Art 16 des damaligen DBA sah sogar schon den Mittelpunkt der Lebensinteressen als „Tie Breaker“ für die Fälle eines Wohnsitzes in beiden Staaten vor. Die nach wie vor den Begriff des „Wohnsitzes“ verwendende Grenzgängerregelung in Art 15 Abs 6 des derzeitigen DBA, in dem sonst die Ansässigkeit an die Stelle des Wohnsitzes getreten ist, stellt nunmehr einen Fremdkörper dar.<sup>27)</sup>

Setzt man den Begriff des Wohnsitzes in Art 15 Abs 6 des DBA mit der Ansässigkeit gleich, kann an der Anwendbarkeit der Grenzgängerregelung kein Zweifel bestehen: Österreich ist im Verhältnis zu Deutschland der Ansässigkeitsstaat. Wenn nach den österreichischen DBA mit der Slowakei oder Ungarn in diesen Staaten der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt, hat dies für das DBA Deutschland – Österreich keine Auswirkungen. Das eingangs erwähnte Urteil des BFH hat diese Konsequenz deutlich gemacht.<sup>28)</sup>

Versteht man den Begriff des Wohnsitzes im Sinne der Definitionen des nationalen Rechts beider Vertragsstaaten, kann auch kein Zweifel an der Anwendbarkeit des Art 15 Abs 6 des DBA bestehen: Auch ein Zweitwohnsitz kann die Voraussetzungen des § 26 BAO oder des § 8 dAO erfüllen.<sup>29)</sup>

Anders wäre es nur, wenn man die Voraussetzung der Rückkehr an „ihren Wohnsitz“ in Art 15 Abs 6 des DBA Deutschland – Österreich so versteht, dass diese Person überhaupt nur einen einzigen Wohnsitz haben darf, um in den Anwendungsbereich der Grenzgängerregelung zu fallen. Von dieser Auffassung sind die Finanzverwaltungen der beiden Staaten schon in einer – rechtlich unverbindlichen – Verständigungsvereinbarung zum früheren DBA ausgegangen.<sup>30)</sup> Loukota hat die Hintergründe dafür erläutert:<sup>31)</sup> „Diese Auslegung beruht auf der Erwägung, dass das Besteuerungsrecht des Staates der Arbeitsausübung nicht durch Beschaffung einer Zweitunterkunft in der nachbarlichen Grenzzone unterlaufen werden soll. Übereinstimmend wurde aber gleichzeitig festgestellt, dass diese Wortlautinterpretation nicht zu überzogenen Ergebnissen führen darf. Wer in der Grenzzone lebt und daher dort seinen Hauptwohnsitz hat, soll nicht allein schon deshalb die Grenzgängereigenschaft für eine im Nachbarstaat ausgeübte Erwerbstätigkeit verlieren, weil er in anderen Gebieten seines Ansässigkeitsstaates einen Nebenwohnsitz begründet oder etwa ein Feriendomizil in einem Drittstaat erwirbt.“ Bereits zuvor hatten Loukota/Jirousek<sup>32)</sup> das Bestehen eines Zweitwohnsitzes am Arbeitsort als Indiz dafür gewertet, dass keine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz stattfindet. Denn es sei in einem solchen Fall „wenig wahrscheinlich“, dass der Steuerpflichtige das Erfordernis der arbeitstäglichen Rückkehr an den – im anderen Staat innerhalb der 30-km-Zone liegenden – Familienwohnsitz erfüllt.

Dies zeigt aber, dass auch die Finanzverwaltung das Erfordernis der Rückkehr der Person an „ihren Wohnsitz“ doch nicht so eng versteht, dass gar kein zweiter Wohnsitz bestehen darf. Denn sonst würde auch ein Feriendomizil im Drittstaat schädlich sein. Dies lehnen jedoch auch die Verwaltungen ab. Im Verhältnis zu einem Drittstaat kann aber nicht zwischen Haupt- und Nebenwohnsitz differenziert werden. Denn dies würde im Ergebnis bedeuten, dass die Tie-Breaker-Regelung des DBA zwischen Österreich und dem dritten Staat auf das DBA zwischen Österreich und Deutschland anzuwenden wäre. Der BFH hat deutlich gemacht, dass hierfür keine Rechtsgrundlage vorhanden ist.<sup>33)</sup>

<sup>27)</sup> Kritisch Lang, Die Ansässigkeit als das Kriterium für die Besteuerung im Quellenstaat nach den Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens, in Lang/Schuch/Staringer, Ansässigkeit, 225 (227 f).

<sup>28)</sup> BFH 4. 11. 2014, I R 19/13.

<sup>29)</sup> Vgl zB UFS 16. 4. 2012, RV/0090-I/11, 3 f; Gersch in Klein, Abgabenordnung<sup>12</sup> (2014) Rz 5; Ritz, BAO<sup>5</sup> (2014) § 26 Rz 2, 27.

<sup>30)</sup> DBA-Auslegungsfragen, AÖFV 1999/62.

<sup>31)</sup> Loukota, Neue österreichisch-deutsche Verständigung über die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens, SWI 1999, 151 (152).

<sup>32)</sup> Loukota/Jirousek, Leitfaden zum revidierten österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (1994) Rz 335.

<sup>33)</sup> BFH 4. 11. 2014, I R 19/13.

Zudem hat *Gosch* dies nochmals unter ausdrücklicher Ablehnung der Auffassung der österreichischen Verwaltung für Art 15 Abs 6 des DBA Deutschland – Österreich bekräftigt.<sup>34)</sup> Mit dem Wortlaut der Regelung ließe sich diese zwischen Haupt- und Nebenwohnsitz differenzierende Auffassung ohnehin nicht vereinbaren.<sup>35)</sup> Im Kern geht es den Verwaltungen aber darum, dass durch bloße „*Beschaffung einer Zweitunterkunft*“ das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates „*nicht unterlaufen*“ werden soll<sup>36)</sup> und es in manchen Fällen auch bei einem weiteren Wohnsitz „*wenig wahrscheinlich*“ ist, dass der Steuerpflichtige täglich an diesen angegebenen Wohnsitz zurückkehrt.<sup>37)</sup> Somit steht die Sorge im Vordergrund, dass Steuerpflichtige das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung der Grenzgängerregelung nur vortäuschen und den wahren Sachverhalt verschleiern könnten. Dieser Sorge lässt sich aber auch durch eine – vom Wortlaut gedeckte – Auffassung begegnen, die jeden Wohnsitz der Person als „*ihren Wohnsitz*“ für Zwecke des Art 15 Abs 6 des DBA Deutschland – Österreich akzeptiert, solange der Steuerpflichtige von seinem Arbeitsort zu diesem Wohnsitz – und nicht zu einem oder mehreren anderen Wohnsitzen – täglich zurückkehrt und sich dies auch nachweisen lässt.<sup>38)</sup> Ob und wie viele weitere Wohnsitze der Steuerpflichtige hat und ob dieser in der Grenzzone gelegene Wohnsitz Haupt- oder Nebenwohnsitz ist, kann nicht maßgebend sein. Pendelt der Steuerpflichtige tatsächlich zwischen dem in Österreich in der Grenzzone gelegenen Wohnsitz und dem in Deutschland in der Grenzzone gelegenen Arbeitsort, ist an der Steuerfreiheit der Einkünfte in Deutschland nicht zu rütteln.

## 2. Verlust des Besteuerungsrechts der Ansässigkeitsstaaten durch DBA

Nach den Art 15 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Regelungen der DBA zwischen Österreich einerseits und der Slowakei und Ungarn andererseits haben die zuletzt genannten Staaten jeweils das ausschließliche Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen dort liegt. Österreich hat dann für Zwecke des jeweiligen DBA mit diesen Staaten seinen Status als Ansässigkeitsstaat verloren. Da die Tätigkeit nicht in Österreich, sondern in Deutschland ausgeübt wird, kommt Österreich nach den Art 15 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften dieser DBA kein Besteuerungsrecht zu.

Die Slowakei und Ungarn sind aber an der Ausübung des Besteuerungsrechts, das ihnen nach den mit Österreich abgeschlossenen DBA zusteht, gehindert: Nach den Art 15 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten DBA dieser beiden Staaten mit Deutschland hat Deutschland als Ausübungsstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Die Slowakei und Ungarn als Ansässigkeitsstaaten haben die Einkünfte – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen. Im Ergebnis können die Einkünfte in keinem der Staaten besteuert werden.

## IV. Würdigung

Folge der Anwendung aller drei DBA ist in dem vom BFH entschiedenen Dreiecksfall zu Österreich, Frankreich und Deutschland somit dreifache Nichtbesteuerung. Zu ähnlichen Ergebnissen kann man auch in anderen Konstellationen gelangen, wie das Beispiel des Steuerpflichtigen mit Familienwohnsitz in der Slowakei oder Ungarn, weiterem Wohnsitz in Österreich und Ausübung der Tätigkeit in Deutschland zeigt. Nichtbesteuerung ist im Anwendungsbereich von DBA nicht selten. Gerade im Fall von DBA, die die Freistellungsmethode vorsehen, kommt es oft zu diesem Ergebnis. Meist ergibt sich die Nichtbesteuerung in solchen Fällen aber daraus, dass einem Staat das Besteuerungsrecht aufgrund des DBA

<sup>34)</sup> *Gosch*, IWB 2015, 113.

<sup>35)</sup> So ausdrücklich auch *Gosch*, IWB 2015, 113.

<sup>36)</sup> *Loukota*, SWI 1999, 152.

<sup>37)</sup> *Loukota/Jirousek*, Leitfaden zum DBA Deutschland, Rz 335.

<sup>38)</sup> *Stefaner* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke*, Doppelbesteuerungsabkommen (129. Lfg, 2015) Art 15 DBA Österreich Rz 16; *Züger*, Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 177 (187 f).

genommen ist und der andere Staat, der abkommensrechtlich zur Besteuerung berechtigt ist, dieses Besteuerungsrecht nach seinem innerstaatlichen Recht nicht ausschöpft. Die vorliegenden Konstellationen sind insofern anders gelagert, als alle drei Staaten nach ihrem innerstaatlichen Recht besteuern würden: In Österreich und Frankreich unterliegen die Einkünfte im vom BFH entschiedenen Fall der unbeschränkten Steuerpflicht, in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht. Gleiches gilt für die abgewandelte Sachverhaltsvariante, in der die Slowakei oder Ungarn sowie Österreich nach dem jeweiligen nationalen Recht das Welteinkommen besteuern und Deutschland die Inlandseinkünfte des Grenzgängers besteuert. Die dreifache Nichtbesteuerung ist in diesen Fällen ausschließlich Folge der Anwendung der von den drei Staaten jeweils bilateral abgeschlossenen DBA.

Eine Erklärung für diese – rechtspolitisch unbefriedigenden – Wirkungen könnte darin liegen, dass DBA von ihrer Konzeption her bilateral ausgerichtet sind. Sie sind zwar auch in trilateralen Konstellationen anwendbar, werfen aber dabei häufig Schwierigkeiten auf. Vor allem Doppelbesteuerungen trotz DBA sind in Dreieckskonstellationen nicht selten.<sup>39)</sup> In den vorliegenden Fällen ist dies aber nicht der Grund für die rechtspolitischen Verwerfungen: Hätten alle Staaten miteinander Abkommen auf Grundlage des OECD-MA abgeschlossen, wäre Deutschland nach den Art 15 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Regelungen der jeweiligen deutschen DBA zur Besteuerung berechtigt geblieben. Die Ansässigkeitsstaaten hätten die Einkünfte freizustellen gehabt. Die Anwendung des DBA zwischen ihnen wäre allenfalls in Hinblick auf die Frage relevant gewesen, welchem dieser Staaten das Recht zum Progressionsvorbehalt verbleibt.

Grund für die Verwerfungen waren hier die Grenzgängerregelungen der DBA – und im konkreten Fall jener des DBA zwischen Deutschland und Frankreich sowie des DBA zwischen Deutschland und Österreich. Würden diese DBA keine derartigen Regelungen enthalten, wäre die Besteuerung in Deutschland sichergestellt. Das OECD-MA, das ja nicht bloß Nachbarstaaten als Abkommensmuster dienen soll, sieht verständlicherweise keine eigene Grenzgängerregelung vor. Der OECD-Kommentar bemerkt, dass „die sich aus den örtlichen Verhältnissen ergebenden Probleme zweckmäßigerweise mittelbar von den beteiligten Staaten geregelt werden“ sollen.<sup>40)</sup> Die hier aufgezeigten Wirkungen zeigen aber, wie riskant es ist, in bilateralen DBA von Regelungen des OECD-MA abzuweichen. Im Unterschied zu den im OECD-MA vorgeschlagenen Vorschriften sind die Auswirkungen abweichender bilateraler Regelungen oft weitaus weniger durchdacht. Sie werden häufig erst während der Verhandlungen entworfen. Ihr Inhalt gibt besonders häufig Anlass zu Kontroversen, die dann gerichtsanhängig werden. Staaten sollten daher bei der Vorbereitung ihrer DBA-Verhandlungen besonders sorgfältig überlegen, ob tatsächlich der Bedarf für Sonderregelungen besteht.

Die hier angestellten Überlegungen haben auch für die aktuelle steuerpolitische Diskussion Bedeutung. Die OECD strebt ja im Rahmen des BEPS-Projekts an, eine Präambel zum OECD-MA mit Hinweisen aufzunehmen, dass DBA nicht intendieren, Möglichkeiten zur Nichtbesteuerung zu schaffen.<sup>41)</sup> Die OECD verbindet damit die Hoffnung, dass dies bei der DBA-Auslegung nach Art 31 VVK berücksichtigt wird.<sup>42)</sup> Hätten die hier behandelten DBA eine solche Präambel gehabt, wäre deren Bedeutung aber gering gewesen. Dies illustriert das Fallbeispiel des österreichisch-deutschen Grenzgängers mit Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Slowakei oder Ungarn anschaulich. Entscheidend für die Anwen-

<sup>39)</sup> Daurer/Reismann, Zinsen und Lizenzen, in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer (Hrsg.), Handbuch Konzernsteuerrecht (2014) 277 (291); Gusmeroli, Triangular Cases and the Interest and Royalties Directive: Untying the Gordian Knot? – Part 1, ET 2005, 2 (5 f); Hummel/Knebel/Born, Doppelbesteuerung und BEPS, IStR 2014, 832 (833 f).

<sup>40)</sup> Art 15 OECD-MK 2008, abgedruckt in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015) Art 15 Rz 10.

<sup>41)</sup> OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2014 Deliverable, 99.

<sup>42)</sup> OECD, Action 6: 2014 Deliverable, 99.

derung des DBA Deutschland – Österreich ist die Interpretation der Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA nachgebildeten Wendung, nach der eine „*Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen [...] steuerpflichtig ist*“, nicht als ansässig gilt. Im vorliegenden Fall könnte zwar eine weite Auslegung dieser Ausnahme von der Ansässigkeit die Anwendung des DBA Deutschland – Österreich ausschließen und damit die Nichtbesteuerung verhindern. Die Nichtbesteuerung hängt aber auch vom Inhalt der deutschen Abkommen mit der Slowakei oder mit Ungarn ab. Sähe eines dieser Abkommen für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit die Anrechnungsmethode vor oder existierte gar kein Abkommen mit diesen Staaten, hätte die Slowakei oder Ungarn nach wie vor das Besteuerungsrecht, und die Einfachbesteuerung wäre sichergestellt. Für eine weite Interpretation der Ausnahmebestimmung der Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift des DBA Deutschland – Österreich bestünde dann keine Notwendigkeit. Im Fall des Fehlens eines Abkommens zwischen Deutschland und der Slowakei oder Ungarn würde bei einer weiten Auslegung dieser Ausnahme und einer dadurch herbeigeführten Nichtanwendung des DBA Deutschland – Österreich sogar Doppelbesteuerung drohen. Somit kann aufgrund der möglicherweise künftig in einer Präambel zum Abkommen genannten Zielsetzung der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung die Formulierung der „*Einkünfte aus Quellen in diesem Staat*“ nicht so verstanden werden, dass doppelt ansässige Personen mit Mittelpunkt der Lebensinteressen in einem Drittstaat den Abkommensschutz nach dem DBA Deutschland – Österreich generell verlieren. Ein am Beginn eines Abkommens stehender Hinweis darauf, dass die Intention des Abkommens nicht darin liegt, Nichtbesteuerung herbeizuführen, kann aber auch nicht bewirken, dass der Inhalt der genannten Wortfolge der Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA nachgebildeten Regelung je nach Konstellation variiert und in manchen Fällen eine weite und in anderen Fällen eine enge Bedeutung hat. Gleiches gilt für die Grenzgängerregelung dieses DBA: Im vorliegenden Sachverhalt bewirkt die gefundene Auslegung Nichtbesteuerung, in den meisten anderen Fällen wird durch dieselbe Deutung der Regelung die Einfachbesteuerung sichergestellt. Der Inhalt der Abkommensvorschrift kann aber nicht davon abhängen, ob gerade ein Steuerpflichtiger betroffen ist, der auch in einem dritten Staat ansässig und daher den Schutz weiterer DBA beanspruchen kann. Eine bloße Präambel kann nicht als eine zu allen anderen Abkommensvorschriften hinzutretende ergänzende Vorschrift angesehen werden, die sicherstellt, dass in jedem Einzelfall das Ergebnis der Nichtbesteuerung vermieden und Einfachbesteuerung erreicht wird. Wer dies erreichen will, muss eine Subject-to-Tax-Klausel mit umfassender Reichweite in die Abkommen aufnehmen.<sup>43)</sup>

Die Bedeutung einer solchen Präambel ist somit von vornherein gering. Sie wird aber durch Vorschriften, wie sie in den hier beschriebenen DBA enthalten sind, noch weiter relativiert. Zeigt nämlich die Auslegung konkreter DBA-Regelungen – wie hier –, dass sie in bestimmten Fällen doch die Nichtbesteuerung ermöglichen oder gar erzwingen, sind dem Abkommen vorangestellte Beschwörungen des Gegenteils nicht glaubwürdig. Solche Proklamationen sind nicht ernst zu nehmen, wenn sie durch die DBA-Vorschriften selbst konterkariert werden. Eine derartige Präambel wird in DBA mit zur Nichtbesteuerung führenden Vorschriften aus diesem Grund auch für die Auslegung anderer Abkommensregelungen bedeutungslos. Letztlich zeigt sich wiederum, dass es im Rahmen der teleologischen Auslegung nicht darum geht, die Zielsetzung eines DBA schlechthin zu identifizieren. Vielmehr ist jede Vorschrift nach dem ihr konkret zugrunde liegenden Zweck zu interpretieren. Das Ziel der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung ist – genauso wie umgekehrt die Vermeidung der Doppelbesteuerung – viel zu allgemein, um im Rahmen der Auslegung Rückschlüsse auf den Inhalt einer einzelnen Abkommensvorschrift zu ermöglichen.<sup>44)</sup>

<sup>43)</sup> Vgl bereits Lang, Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime von Doppelbesteuerungsabkommen? in Haarmann (Hrsg.), Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 83 (93).

<sup>44)</sup> Dazu Lang, Vermeidung, in Haarmann, Auslegung, 98 f.

# SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Jahresabonnement 2015 inkl. Onlinezugang und App**

**EUR 252,-**

(25. Jahrgang 2015, Heft 1-12)

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma  Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort  E-Mail

Telefon (Fax)  Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356