

Kommunalsteuer und DBA

MUNICIPAL TAX AND DOUBLE TAX CONVENTIONS

The Austrian municipal tax is levied on the total amount of salaries and wages paid by an enterprise to its employees. While it is undisputed that tax treaties which were applicable to the abolished Austrian trade tax also cover the functionally succeeding municipal tax, this is not clear for new treaties. *Eva Burgstaller* examines whether the municipal tax is also covered by new treaties and if the recently published decree addressing the avoidance of double taxation permits a tax relief.

I. Kommunalsteuer im innerstaatlichen Recht

Kommunalsteuerpflichtig sind nach § 1 KommStG die Arbeitslöhne, die in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Die Kommunalsteuer wurde im Zuge der Steuerreform 1993 eingeführt. Der Steuergegenstand der Kommunalsteuer stimmt im Wesentlichen mit der als Teil der Gewerbesteuer konzipierten Lohnsummensteuer überein.¹⁾ Auch die im Schrifttum angeführten Unterschiede zwischen der Kommunalsteuer und der ehemaligen Lohnsummensteuer, nämlich dass als Steuersubjekte im Gegensatz zur früheren Lohnsummensteuer alle Unternehmer erfasst sind und nicht nur Gewerbetreibende, dass die Bemessungsgrundlage die Gehälter wesentlich Beteiligter an Kapitalgesellschaften mit umfasst oder dass der Betriebsstättenbegriff alle Einrichtungen, die für unternehmerische Zwecke genutzt werden, einschließt, lassen darüber keinen Zweifel aufkommen.²⁾

Die Begriffe „Dienstnehmer“, „Unternehmer (Unternehmen)“, „Betriebsstätte“ und „Arbeitslöhne“ werden in den §§ 2 ff. KommStG definiert. Der Dienstnehmerbegriff orientiert sich am EStG, der Unternehmerbegriff am UStG. Der Betriebsstättenbegriff richtet sich nach § 29 BAO. Eine formelle Bindung an die einkommen- oder umsatzsteuerliche Beurteilung wird jedoch nicht angenommen.³⁾ Jede Betriebsstätte unterliegt für sich der Besteuerung und ermittelt betriebsstättenbezogen die Bemessungsgrundlage.⁴⁾ Die Bemessungsgrundlage sind die Arbeitslöhne derjenigen Dienstnehmer, die einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind.⁵⁾ Die Zuordnung der Arbeitnehmer zu einer Betriebsstätte ist wesentlich für die Feststellung der Bemessungsgrundlage.⁶⁾ Besteht nur eine einzige inländische Betriebsstätte, sind alle vom Unternehmen gezahlten Arbeitslöhne der Kommunalsteuer zu unterwerfen, auch wenn Mitarbeiter im Ausland eingesetzt werden. Dies gilt so lange, als die Dienstnehmer nicht einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind.⁷⁾ Gegebenenfalls sind die Bezüge zwischen den Betriebsstätten aufzuteilen.⁸⁾

Nachfolgend soll untersucht werden, welche Bedeutung den DBA für die Kommunalsteuer zukommt und ob die zu § 48 BAO ergangene VO betreffend die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einer internationalen Doppelbesteuerung zu einer Entlastung führen kann.

II. Anwendbarkeit der DBA

1. Sachlicher Anwendungsbereich

1.1. DBA, die die Gewerbesteuer umfassen

Nach h. A. ist die Kommunalsteuer dann vom sachlichen Anwendungsbereich eines DBA erfasst, wenn die Gewerbesteuer und die Lohnsummensteuer⁹⁾ im sachlichen Anwendungsbereich eingeschlossen ist und eine „automatische Anpassungsklausel“ nach Art. 2 Abs. 4 OECD-MA enthalten ist, wonach auch Steuern, die „nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden“ erfasst sind.¹⁰⁾ Das BMF betrachtet die Kommunalsteuer in diesem Sinn als Gewerbesteuer, und zwar als „modifizierte Lohnsummensteuer“.¹¹⁾ Die Rechtsprechung misst solchen Klauseln ein weiteres Verständnis bei: Der VwGH bejahte im Erk. vom 28. 3. 2001¹²⁾ die

sachliche Anwendbarkeit des DBA-Japan auf die Kommunalsteuer, obwohl sich die „automatische Anpassungsklausel“ des Art. 1 Abs. 2 DBA-Japan dem Wortlaut nach nur auf die österreichische Einkommen- und die Körperschaftsteuer, nicht jedoch auf die in der Verteilungsnorm des Art. 8 Abs. 2 erwähnte Gewerbesteuer bezieht. Der VwGH verwies in der Entscheidungsbegründung auf die Auslegungsgrundsätze des Art. 31 Abs. 1 WVK und führte aus, dass die Auslegung von DBA nicht „beim Wortlaut stehen bleiben“ darf. Eine teleologische Interpretation des Abkommens ergebe, dass es sinnwidrig wäre, die Anpassungsklausel nicht auf die Gewerbesteuer anzuwenden.¹³⁾

Ältere österreichische DBA enthalten meist im sachlichen Anwendungsbereich explizit die Gewerbesteuer und eine Anpassungsklausel nach Art. 2 Abs. 4 OECD-MA. Bei diesen DBA ist die sachliche Anwendbarkeit auf die Kommunalsteuer daher unproblematisch.¹⁴⁾

1.2. DBA, die die Gewerbesteuer nicht umfassen

Für die nach 1993 abgeschlossenen DBA stellt sich die Frage, ob die Kommunalsteuer vom DBA umfasst ist, wenn sie nicht ausdrücklich genannt ist. Kein einziges der von Österreich abgeschlossenen DBA nennt die Kommunalsteuer im sachlichen Anwendungsbereich des DBA. Dies trifft auch auf die DBA-Entwürfe mit Algerien, Kuba, Jugoslawien, Bosnien-Herzegowina, Venezuela, Belize und dem Iran zu. Daraus könnte der Schluss gezogen werden, dass eine Entlastung von der Kommunalsteuer nach neueren DBA in der Tat nicht möglich ist. Nach Ansicht des BMF sollen DBA bei der Beurteilung der Kommunalsteuerpflicht nur dann zu beachten sei, wenn die Gewerbesteuer aufgezählt und eine automatische Anpassungsklausel enthalten sei.¹⁵⁾ Demnach wären neuere DBA, die die Gewerbesteuer nicht mehr umfassen, auf die Kommunalsteuer nicht anzuwenden. Die Stellungnahmen der Kammer der Wirtschaftstreuhandler zu DBA-Entwürfen enthalten auch bei MA-konformen DBA regelmäßig den Hinweis, die Kommunalsteuer solle in den sachlichen Anwendungsbereich explizit aufgenommen werden,¹⁶⁾ was auf eine große Unsicherheit in der Praxis schließen lässt. Nachfolgend soll untersucht werden, ob die „Befürchtung“, die Kommunalsteuer sei in neueren DBA nicht mehr erfasst, berechtigt ist oder ob die Kommunalsteuer in MA-konformen neueren DBA vom sachlichen Anwendungsbereich erfasst sein könnte.

Da die jüngeren österreichischen DBA beim sachlichen Anwendungsbereich - im Unterschied zu älteren DBA¹⁷⁾ - überwiegend dem Wortlaut des OECD-MA folgen, soll nun untersucht werden, ob die Kommunalsteuer vom sachlichen Anwendungsbereich des OECD-MA erfasst ist. Nach Art. 2 Abs. 1 OECD-MA sind „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ erfasst. In Art. 2 Abs. 2 OECD-MA wird spezifiziert, was „Steuern vom Einkommen“ i. S. d. OECD-MA sind: Demnach gelten als Steuern vom Einkommen „alle Steuern, die vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich (...) der Lohnsummensteuern“. Da die in Art. 2 Abs. 3 vorgenommene Aufzählung der vom Abkommen „insbesondere“ erfassten Steuern lediglich demonstrativ ist¹⁸⁾, kommt es nicht darauf an, ob die Kommunalsteuer hier aufgezählt ist oder nicht, sondern ob die Kommunalsteuer unter den Begriff „Lohnsummensteuer“ in Art. 2 Abs. 2 OECD-MA subsumiert werden kann.

Der Begriff „Lohnsummensteuer“ ist autonom aus dem Abkommen heraus auszulegen. Es ist daher zu prüfen, ob die „Kommunalsteuer“ die Tatbestandsvoraussetzungen der „Lohnsummensteuer“ i. S. d. OECD-MA erfüllt.

Aus dem Wortlaut ergibt sich, dass es sich um eine Steuer auf die Lohnsumme handeln muss. Aus der englischen („taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enter-prises“) und der französischen Fassung („les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises“) geht im Unterschied zur deutschen Fassung noch hervor, dass Steuersubjekt der „Lohnsummensteuer“ ein Unternehmen sein muss. Die Kommunalsteuer erfüllt beide Anforderungen. Der OECD-MK gibt für die Interpretation des Begriffs darüber hinaus den Hinweis, dass „taxes on the total amounts of wages or salaries paid by undertakings (,payroll taxes‘; in Germany ‚Lohnsummensteuer‘; in France ‚taxe sur les salaires‘)“¹⁹⁾ vom sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens erfasst sein sollen. Die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer ist nach § 5 Abs. 1 KommStG die „Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer“ gewährt worden sind. Der Begriff „Arbeitslöhne“ knüpft an einkommensteuerrechtliche Bestimmungen an (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b und § 22 Z 2 EStG). Die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer

entspricht also der einer „payroll tax“. Auch die im OECD-MK genannte französische „taxe sur les salaires“ hat als Bemessungsgrundlage die Summe der Löhne und Gehälter. Steuersubjekt sind Unternehmen und Betriebsstätten von Unternehmen.²⁰⁾ Der Hinweis im OECD-MK auf die deutsche „Lohnsummensteuer“ bezieht sich auf die bis zum Steueränderungsgesetz 1979²¹⁾ unter bestimmten Voraussetzungen als Teil der Gewerbesteuer erhobene Steuer auf die Summe der Vergütungen, die an die Arbeitnehmer der in einer Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gezahlt worden sind.²²⁾ Auch die vom OECD-MK aufgestellten Kriterien sind durch die Kommunalsteuer erfüllt.

Die in Art. 2 Abs. 2 OECD-MA genannte Lohnsummensteuer gilt als Steuer vom Einkommen und Vermögen. *Wassermeyer* spricht davon, dass Steuern, deren Bemessungsgrundlage die Lohnsumme ist, „qua definitione als ‚Steuern vom Einkommen‘ behandelt werden“.²³⁾ Nach *Büge* ist es allgemeines Verständnis, dass die Lohnsummensteuer „an einen fiktiven Ertrag durch den Einsatz von Arbeitskräften“²⁴⁾ anknüpft. Für das OECD-MA ist es daher nicht von Bedeutung, ob eine Steuer auf einen realen oder fiktiven Ertrag eingehoben wird.^{24a)} Dem in der Literatur vertretenen Einwand, die Kommunalsteuer sei keine vom Einkommen erhobene Steuer, sondern eine Steuer auf eine Betriebsausgabe, nämlich der Lohnsumme,²⁵⁾ und könne als Aufwandsteuer daher nicht als Steuer vom Einkommen gelten,²⁶⁾ kann entgegengehalten werden, dass die „Lohnsummensteuer“ nach Art. 2 Abs. 2 OECD-MA als „Steuer vom Einkommen und Vermögen“ gelten soll und die „Lohnsummensteuer“ i. S. d. OECD-MA - wie oben gezeigt - eine Steuer auf Aufwendungen ist. Könnten Aufwandsteuern grundsätzlich keine „Steuern vom Einkommen und Vermögen“ i. S. d. OECD-MA sein, ergäbe die Nennung der „Lohnsummensteuer“ keinen Sinn, was wohl nur schwer unterstellt werden kann.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Kommunalsteuer die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, um eine Lohnsummensteuer i. S. d. Art. 2 Abs. 2 OECD-MA darzustellen. Zum einen ist sie eine Steuer auf die Summe der Löhne und Gehälter, also bereits vom Begriff her erfasst, zum anderen ist sie eine Steuer, die von Unternehmen entrichtet wird. Die österreichischen DBA, die im sachlichen Anwendungsbereich dem OECD-MA folgen,²⁷⁾ umfassen daher die Kommunalsteuer.

An diesem Auslegungsergebnis ändert auch die für die Kommunalsteuer eingefügte Meistbegünstigungsklausel im neuen DBA-Deutschland²⁸⁾ nichts. Art. 2 DBA-Deutschland folgt dem OECD-MA und nennt die Lohnsummensteuer als unter das Abkommen fallende Steuer. Abs. 12 lit. a des Protokolls enthält eine Bestimmung für die Kommunalsteuer: In „Deutschland ansässige Unternehmen, denen nach den Bestimmungen des Abkommens vom 4. Oktober 1954 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (...) Entlastung von der österreichischen Kommunalsteuer zu gewähren gewesen wäre, steht diese Entlastung auch weiterhin so lange zu, wie Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf Grund der Doppelbesteuerungsabkommen mit der Republik Österreich von dieser Abgabe entlastet werden.“²⁹⁾ Das DBA-Deutschland-1954 war auf die Gewerbesteuer und aufgrund einer Anpassungsklausel auch auf die Kommunalsteuer anwendbar.³⁰⁾ Offenbar wollten die Abkommensverhandler einen leichteren Abkommensübergang erreichen, indem klargestellt wird, dass die Kommunalsteuer zumindest so lange auch im DBA Deutschland erfasst sein soll, als das mit einem anderen EU-Mitgliedstaat der Fall ist. Nach der hier vertretenen Ansicht ist die Kommunalsteuer in einem OECD-MA-konformen DBA ohnehin vom sachlichen Anwendungsbereich erfasst. Die Meistbegünstigungsregelung wäre aus dieser Sicht daher gar nicht nötig gewesen und entfaltet lediglich klarstellende Wirkung.

2. In Betracht kommende Verteilungsnormen und Anrechnung

Ist die Kommunalsteuer unter den oben beschriebenen Voraussetzungen vom sachlichen Anwendungsbereich des DBA erfasst, stellt sich die Frage, welche Verteilungsnorm zur Anwendung kommt. Eine spezielle Verteilungsnorm für die Lohnsummensteuer bzw. die Kommunalsteuer gibt es weder im OECD-MA noch in den von Österreich abgeschlossenen DBA. Dennoch müssen alle Einkünfte, die Steuern auslösen, die in den sachlichen Anwendungsbereich eines DBA fallen, einer Verteilungsnorm zugeordnet werden.³¹⁾

Da bei der Kommunalsteuer der fiktive Gewinn durch den Einsatz von Arbeitnehmern besteuert wird³²⁾ und ein enger Zusammenhang des der Kommunalsteuer unterliegenden Lohn- und Gehaltsaufwandes

mit den Gewinnen und Einkünften eines Unternehmens besteht, sind für die Kommunalsteuer die Verteilungsnormen für Einkünfte, die Unternehmen erzielen, maßgeblich³³⁾, d. h. vor allem Art. 6 OECD-MA, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, Art. 7/14 OECD-MA³⁴⁾, Unternehmensgewinne/Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, und Art. 8 OECD-MA, Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt.³⁵⁾ Die Kommunalsteuerpflicht in Österreich richtet sich nach dem Besteuerungsrecht für die vom Unternehmen erzielten Gewinne.

Nach Art. 7/14 OECD-MA hat grundsätzlich der Betriebsstättenstaat³⁶⁾ das Besteuerungsrecht. Für Gewinne außerhalb einer Betriebsstätte hat der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Der DBA-Betriebsstättenbegriff ist in Art. 5 OECD-MA definiert. Er kann sich durchaus vom BAO-Begriff unterscheiden.³⁷⁾ Dies ergibt sich bereits daraus, dass Art. 5 Abs. 4 normiert, welche Einrichtungen nicht als Betriebsstätte i. S. d. OECD-MA gelten. Nicht als Betriebsstätte gelten demnach beispielsweise bloße inländische „Hilfsstützpunkte“, in denen Mitarbeiter eingesetzt werden.³⁸⁾ Werden Mitarbeiter ins Ausland entsandt, ist einerseits DBA-rechtlich zu prüfen, ob Österreich das Besteuerungsrecht für die durch diese Mitarbeiter erwirtschafteten Einkünfte hat und ob sie andererseits noch der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind.

Nach Art. 6 OECD-MA hat der Staat das Besteuerungsrecht, in dem das unbewegliche Vermögen liegt (Belegenheitsstaat). Land- und forstwirtschaftliche Betriebe in Österreich unterliegen daher der Kommunalsteuerpflicht, soweit sich die Einkünfte auf unbewegliches Vermögen, das in Österreich liegt, beziehen. Für Einkünfte aus im Ausland gelegenem unbeweglichen Vermögen hat Österreich kein Besteuerungsrecht und daher auch kein Recht, für dort eingesetzte Mitarbeiter Kommunalsteuer einzuheben.

Nach Art. 8 OECD-MA richtet sich das Besteuerungsrecht für Luftfahrt- und Seeschifffahrtsunternehmen im internationalen Verkehr nach dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung. Nur wenn sich in Österreich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, kann Österreich Kommunalsteuer einheben, eine Betriebsstätte reicht hier für die Begründung des österreichischen Besteuerungsrechts nicht aus.³⁹⁾ Auch wenn in Österreich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung liegt, können dennoch nur die Arbeitslöhne der Mitarbeiter der Kommunalsteuer unterliegen, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Dies ergibt sich aus § 1 KommStG.

Sieht das DBA die Anrechnungsmethode vor, kann die Kommunalsteuer als Steuer vom Einkommen und Vermögen i. S. d. OECD-MA angerechnet werden.⁴⁰⁾

III. Kommunalsteuer im Nicht-DBA-Fall

Ist die Kommunalsteuer nicht vom sachlichen Anwendungsbereich eines DBA erfasst, wie dies etwa bei DBA der Fall ist, die im sachlichen Anwendungsbereich abschließend nur die Einkommen- und Körperschaftsteuer aufzählen,⁴¹⁾ oder hat Österreich kein DBA abgeschlossen, stellt sich die Frage, ob eine Entlastung von der österreichischen Kommunalsteuer durch § 48 BAO erreicht werden kann. Im Nicht-DBA-Fall besteuert Österreich die Lohn- und Gehaltssumme der Mitarbeiter, die einer inländischen BAO-Betriebsstätte zuzurechnen sind. Eine internationale Doppelbesteuerung ist dann denkbar, wenn in Österreich die Lohn- und Gehaltssumme der Kommunalsteuerpflicht unterliegt, weil die Arbeitnehmer einer inländischen BAO-Betriebsstätte zuzurechnen sind, der ausländische Fiskus diese Arbeitnehmer als keiner ausländischen Betriebsstätte zugehörig ansieht⁴²⁾ und diese Löhne auch im Ausland einer Lohnsummensteuer unterworfen werden.

Zunächst ist zu untersuchen, ob die zuletzt ergangene VO betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen zu § 48 BAO⁴³⁾ in diesen Fällen anwendbar ist. Die VO bietet die Rechtsgrundlage für die Befreiung bestimmter ausländischer Einkünfte von der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer oder für die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, wenn eine internationale Doppelbesteuerung nicht durch DBA beseitigt wird. Obwohl die VO zu § 48 BAO die Wirkung eines „Global-DBA“⁴⁴⁾ entfalten soll, können die aus der Analyse des OECD-MA gewonnenen Erkenntnisse nicht ohne weiteres auf die Kommunalsteuer übertragen werden, da die in der VO verwendeten Begriffe nur dann MA-konform zu

interpretieren sind, wenn sich Hinweise aus dem Wortlaut der VO oder aus dem Telos ergeben.⁴⁵⁾

Nach § 1 Abs. 1 VO können bestimmte ausländische Einkünfte bei Ermittlung des Einkommens i. S. d. EStG oder KStG von der Besteuerung ausgenommen werden, wenn diese einer „der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung“ unterliegen. Eine Lohnsummensteuer wie die Kommunalsteuer besteuert den „abstrakten Ertragswert des Faktors Arbeit und wird unabhängig vom Erzielen von Erlösen am Markt erhoben“.⁴⁶⁾ Es ist fraglich, ob ein „abstrakter Ertragswert“ Einkünfte i. S. d. VO darstellen kann, zumal es auch keine Hinweise in der VO gibt, die auf ein derart weites Verständnis des Einkünftebegriffs schließen lassen. Viel näher liegt die Vermutung, dass der VO-Geber hier an ein originär innerstaatliches Begriffsverständnis anknüpft, zumal die ausländische Lohnsummensteuer der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer auch hinreichend ähnlich sein muss.⁴⁷⁾ Da eine Lohnsummensteuer, ähnlich der Kommunalsteuer, nicht auf Erträge i. S. d. österreichischen Steuerrechts, sondern unabhängig von Gewinn oder Verlust auf Aufwendungen erhoben wird, dürfte der Besteuerungsgegenstand nicht identisch mit dem der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer sein. Die VO bietet also keine Rechtsgrundlage für die Befreiung von der österreichischen Kommunalsteuer. Es kann daher nur geprüft werden, ob eine im Ausland eingehobene Lohnsummensteuer für den Steuerpflichtigen in Österreich in Form der Anrechnung verwertbar ist.

Nach § 1 Abs. 2 VO können ausländische Steuern vom Einkommen auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angerechnet werden. Wie *Haslinger* schlüssig darlegt, muss auch bei der Anrechnungsmethode die ausländische Steuer der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer vergleichbar sein, um unsachliche Ergebnisse zu vermeiden.⁴⁸⁾ Mangels Vergleichbarkeit dürfte daher eine Anrechnung einer im Ausland entrichteten Lohnsummensteuer scheitern.

Der weite Begriff der „Steuern vom Einkommen“ nach dem OECD-MA wurde von der VO nicht übernommen.^{48a)} Vielmehr ist die VO vom engen originär innerstaatlichen Begriffsverständnis geprägt. Eine internationale Doppelbesteuerung durch eine im Ausland erhobene Lohnsummensteuer kann daher durch die VO nicht beseitigt werden.⁴⁹⁾ Im Ergebnis entfaltet die VO zu § 48 BAO in Bezug auf die Kommunalsteuer also die Wirkung eines DBA, das nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer anwendbar ist, und verfehlt daher die Zielsetzung eines „Global-DBA“. Rechtspolitisch ist dies freilich kein zufrieden stellendes Ergebnis, zumal österreichische Steuerpflichtige, die wirtschaftliche Aktivitäten in Nicht-DBA-Ausland entfalten, schlechter gestellt sind als Steuerpflichtige, die im DBA-Ausland aktiv sind. Es bleibt nur die Möglichkeit, die im Ausgangsfall dargestellte internationale Doppelbesteuerung derselben Lohn- und Gehaltssumme durch einen Bescheid des BMF nach § 48 BAO zu beseitigen.⁵⁰⁾

IV. Ergebnis Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die Kommunalsteuer auch bei nach 1993 abgeschlossenen DBA vom sachlichen Anwendungsbereich dann erfasst ist, wenn der sachliche Anwendungsbereich MA-konform die Lohnsummensteuer erfasst, da die Kommunalsteuer eine Lohnsummensteuer i. S. d. Art. 2 Abs. 2 OECD-MA ist. Als Verteilungsnormen kommen alle Verteilungsnormen in Betracht, die für das Einkommen von Unternehmen zur Anwendung kommen, also insbesondere Art. 6, 7/14 und 8 OECD-MA. Die Kommunalsteuerpflicht richtet sich danach, ob Österreich das Besteuerungsrecht für das Einkommen des Unternehmens zukommt. Darf Österreich keine Steuern auf die Gewinne des Unternehmens einheben, unterliegen die Löhne und Gehälter der diesem Unternehmen in Österreich zuzurechnenden Mitarbeiter nicht der Kommunalsteuer. Im Nicht-DBA-Fall scheitert die Anwendung der zu § 48 BAO ergangenen VO betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, da diese in Bezug auf Lohnsummensteuern die Wirkung eines DBA, das nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer anwendbar ist, entfaltet. Hier liegt ein klarer Unterschied zur DBA-Wertung, da dem OECD-MA ein viel weiteres Verständnis des Begriffs der Ertragsteuern zugrunde liegt als der VO. Dem Steuerpflichtigen bleibt im Nicht-DBA-Fall, eine Entlastung von einer internationalen Doppelbesteuerung durch einen Bescheid nach § 48 BAO zu erlangen.

*) MMag. Eva *Burgstaller* ist Assistentin am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht

an der Wirtschaftsuniversität Wien.

¹⁾ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd. I⁸ (2003) Rz. 160 ff.

²⁾ Vgl. etwa *Philipp/H. Loukota/Jirousek/Pollak*, Internationales Steuerrecht, Allgemeine Erläuterungen, Z 2 Rz. 10.

³⁾ Vgl. *Taucher*, Kommunalsteuer-Kommentar (1998) § 1 Rz. 22. Das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, hat eine Neuerung für die Personalgestellung gebracht: Überlassene Dienstnehmer sind seit 2001 dem Gestellungsnehmer als beschäftigendem Unternehmer zuzurechnen. Dem Gestellungsnehmer kommt daher auch die Kommunalsteuerpflicht für die Löhne der gestellten Arbeitnehmer zu (§ 2 lit. b KommStG); vgl. dazu BMF 17. 1. 2001, Kommunalsteuerpflicht bei Arbeitskräfteüberlassung, FJ 2001, 81 (81 ff.) und BMF, Information zur Kommunalsteuergesetznovelle 2001, SWK-Heft 6/2001, Seite S 230 ff. Vgl. zur Personalgestellung ausführlich *Hübner/Jost*, Nationale und internationale Personalgestellung - ein steuerrechtlicher Überblick, *ecolex* 2001, 259 (259 ff.).

⁴⁾ Vgl. *Taucher*, Kommunalsteuer-Kommentar (1998) § 1 Rz. 19 f.

⁵⁾ Zu den Zuordnungskriterien vgl. *Taucher*, Kommunalsteuer (1998) § 5 Rz. 109 ff.

⁶⁾ Zurechnungsschwierigkeiten ergeben sich vor allem bei Ferngeschäftsführern und Personalentsendungen im Konzern; vgl. BMF, Information zum Kommunalsteuergesetz 1993, ÖStZ 2002 364 (364 ff.); SWK-Heft 18/2002, Seite S 513; abrufbar unter http://www.bmf.gv.at/steuern/WeitereSteuern/Kommunalsteuer/komminfo2002_02.htm; vgl. auch *Bendlinger*, Der grenzüberschreitende Einsatz von Arbeitnehmern im österreichischen und internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrecht, FJ 2002, 250 (250 ff.).

⁷⁾ Vgl. *Taucher*, Kommunalsteuer-Kommentar (1998) § 5 Rz. 111; *Fellner*, Kommunalsteuergesetz (2002) § 5 Rz. 2; vgl. auch BMF 10. 1. 2002, EAS 1969, SWI 2002, 55; vgl. *BMF*, Information zum Kommunalsteuergesetz 1993, ÖStZ 2002, 364 (364); SWK-Heft 18/2002, Seite S 513; abrufbar unter http://www.bmf.gv.at/steuern/WeitereSteuern/Kommunalsteuer/komminfo2002_02.htm.

⁸⁾ So auch BMF 8. 1. 2002, EAS 1971, SWI 2002, 55.

⁹⁾ Nach *H. Loukota* erklärt sich die Einbeziehung der Lohnsummensteuer neben der Gewerbesteuer in den sachlichen Anwendungsbereich nur aus „ihrem Appendix-Charakter zur Gewerbesteuer“: *H. Loukota*, Internationale Aspekte der Steuerreform 1994, SWI 1993 345 (351).

¹⁰⁾ Vgl. BMF, Information zum Kommunalsteuergesetz 1993, ÖStZ 2002 364 (364); SWK-Heft 18/2002, Seite S 513; abrufbar unter http://www.bmf.gv.at/steuern/WeitereSteuern/Kommunalsteuer/komminfo2002_02.htm; vgl. auch BMF 8. 6. 1994, EAS 445, SWI 1994, 230; 13. 9. 1999, EAS 1525, SWI 2000, 50. Vgl. auch *H. Loukota*, Internationale Aspekte der Steuerreform 1994, SWI 1993, 345 (351); *Firlinger*, Kommunalsteuer vom sachlichen Anwendungsbereich der DBA erfasst? SWI 1994, 65; *Müller*, Steuerliche Konsequenzen von Mitarbeiterentsendungen ins Ausland, SWI 2000, 397 (410); *H. Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002) Rz. 233; a. A. *Wurz*, Kommunalsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 231.

¹¹⁾ BMF, Information zum Kommunalsteuergesetz 1993, ÖStZ 2002, 364 (364); SWK-Heft 18/2002, Seite S 513; abrufbar unter http://www.bmf.gv.at/steuern/WeitereSteuern/Kommunalsteuer/komminfo2002_02.htm.

¹²⁾ VwGH 28. 3. 2001, 2000/13/0134.

¹³⁾ VwGH 28. 3. 2001, 2000/13/0134, mit Anmerkungen von *Urtz*, SWI 2001, 288; vgl. auch VwGH 3. 8. 2000, 99/15/0265, 2000/15/0036 mit Anmerkungen von *Urtz*, SWI 2001, 288; 15. 12. 1999, 98/13/0021 mit Anmerkungen von *Starlinger*, SWI 2000, 287 f.

14) Vgl. die Aufstellung der österreichischen DBA, die die Kommunalsteuer umfassen, bei *Firlinger*, Kommunalsteuer vom sachlichen Anwendungsbereich der DBA erfasst? SWI 1994, 94 (95 f.).

15) Vgl. BMF, Information zum Kommunalsteuergesetz 1993, ÖStZ 2002 364 (364); SWK-Heft 18/2002, Seite S 513; abrufbar unter http://www.bmf.gv.at/steuern/WeitereSteuern/Kommunalsteuer/komminfo2002_02.htm; vgl. auch H. *Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002) Rz. 233.

16) Die Stellungnahmen der Kammer der Wirtschaftstreuhandler zu den einzelnen DBA sind unter <http://www.parlinkom.gv.at/> abrufbar.

17) Vgl. zur früheren Abkommenspolitik *Züger*, Kommunalsteuer, sonstige Lohnabgaben und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 164 (165 ff.) m. w. N.

18) Vgl. *Züger*, SWI 2000, 164 (166); *Büge* in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.) DBA-Kommentar, Grundwerk, Art. 2 OECD-MA, Rz. 33; *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, OECD-MA, Art. 2 Rz. 10; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Rz. 254; vgl. auch BMF 6. 10. 2003, EAS 2353, SWI 2003, 482 (483).

19) Art. 2 Rz. 3 OECD-MK.

20) Vgl. näher zur französischen „taxe sur les salaires“ *IBFD* (Hrsg.) Supplementary Service to European Taxation (2002), Section A, Taxation of companies, France, 6.

21) BGBl. I 1978, 1849.

22) Vgl. dazu *Tipke/Lang*, Steuerrecht² (1974) 301 ff. Der Hinweis im OECD-MK ist seit der Abschaffung für die Klarstellung des Begriffs wenig hilfreich; so auch *Büge*, in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.) DBA-Kommentar, Grundwerk, Art. 2 OECD-MA, Rz. 29.

23) *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, OECD-MA, Art. 2 Rz. 41; vgl. auch *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.) DBA-Kommentar⁴ (2003) Art. 2 Rz. 25.

24) *Büge*, in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.) DBA-Kommentar, Grundwerk, Art. 2 OECD-MA, Rz. 29.

24a) So auch BMF 6. 10. 2003, EAS 2353, SWI 2003, 482 (483) zur Einkommensersatzbesteuerung in Rumänien.

25) Vgl. H. *Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002) Rz. 233.

26) Vgl. *Wurz*, Kommunalsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998 231 (231).

27) Dies ist nur beim DBA-Estland, BGBl. III Nr. 11/2003, DBA-Singapur, BGBl. III Nr. 248/2002, DBA-Südafrika, BGBl. III Nr. 40/1997, DBA-USA, BGBl. III Nr. 6/1998 nicht der Fall.

28) BGBl. III Nr. 182/2002.

29) Vgl. dazu *Lang/Stefaner* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich, Art. 2 Rz. 4 f. und *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich, Art. 24 Rz. 2 f.

30) Vgl. z. B. *Firlinger*, SWI 1994, 94 (95); *Loukota*, Internationale Aspekte der Steuerreform 1994, SWI 1993, 345 (351).

31) Vgl. *Lang*, Einführung~, Rz. 200.

32) Vgl. *Büge*, in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.) DBA-Kommentar, Grundwerk, Art. 2 OECD-MA, Rz. 29.

33) Vgl. *Züger*, SWI 2000, 164 (168); vgl. auch *Philipp/H. Loukota/Jirousek/Pollak*, Internationales Steuerrecht, Allgemeine Erläuterungen, Z 2 Rz. 10.

34) Art. 14 wurde im Update 2000 des OECD-MA gestrichen. Die bisher Art. 14 unterstellten Sachverhalte fallen nun unter Art. 7. Da Art. 14 nach wie vor in vielen Abkommen existiert, wird er hier gemeinsam mit Art. 7 angeführt.

35) Zur Anwendbarkeit der Art. 10 und 11 OECD-MA vgl. *Züger*, SWI 2000, 164 (168).

36) Die DBA-Begriffe „Betriebsstätte“ und „feste Einrichtung“ werden gleich interpretiert; vgl. *Baranowski*, Besteuerung von Auslandsbeziehungen~ (1996), Rz. 523.

37) Vgl. z. B. *Bachner*, Der Betriebsstättenbegriff nach dem innerstaatlichen Abgabenrecht, SWI 2002, 284 (284); *Langheinrich/Ryda*, Die Betriebsstätte aus der Sicht des nationalen und internationalen Steuerrechts (Teil I), FJ 2002, 99 (99 ff.); *Langheinrich/Ryda*, Die Betriebsstätte aus der Sicht des nationalen und internationalen Steuerrechts (Teil II), FJ 2002, 136 (136 ff)..

38) Vgl. auch BMF 20. 12. 1993, EAS 365, SWI 1994, 40; 11. 2. 1994, EAS 384, SWI 1994, 75.

39) Vgl. auch BMF 27. 6. 1994, EAS 462, SWI 1994, 269; *H. Loukota*, SWI 1993, 345 (351).

40) Vgl. auch *Züger*, SWI 2000, 164 (169).

41) Dies trifft auf folgende DBA zu: DBA-Pakistan, BGBl. Nr. 297/1971; DBA-Philippinen BGBl. Nr. 107/1982; DBA-Singapur BGBl. III Nr. 248/2002, DBA-Südafrika BGBl. III Nr. 40/1997, DBA-USA BGBl. III Nr. 6/1998.

42) Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn der Betriebsstättenbegriff im Ausland enger ist.

43) BGBl. II Nr. 474/2002.

44) Vgl. *H. Loukota*, Die Gründe für die Erlassung der § 48 BAO-Verordnung, in *Bauer et al.* (Hrsg.) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2003), in Druck.

45) Manche Begriffe der VO sind an OECD-MA-Begriffe angelehnt und daher DBA-rechtlich zu interpretieren. Vgl. dazu *Schilcher/Strasser*, Der Katalog der befreiten Einkünfte, in *Bauer et al.* (Hrsg.) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2003), in Druck.

46) *Sutter*, Die Definition der Niedrigbesteuerung nach § 2 AStG-E, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 71 (81).

47) Vgl. zu den Anforderungen an die Vergleichbarkeit im Detail *Haslinger*, Originär innerstaatliche Voraussetzungen für die Anwendung der Verordnung, in *Bauer et al.* (Hrsg.) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2003), in Druck.

48) Vgl. *Haslinger*, in *Bauer et al.* (Hrsg.) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2003), in Druck.

48a) Vgl. auch BMF 6. 10. 2003, EAS 2352, SWI 2003, 482 (483). Demnach ist eine rumänische Steuer,

die auf einem fiktiven Ertrag nach der Anzahl der Beschäftigten errechnet wird, zwar eine „Steuer vom Einkommen“ i. S. d. DBA-Rumänien, eine Anrechnung einer solchen Steuer auf der Grundlage der VO zu § 48 BAO sei aber nicht möglich.

⁴⁹⁾ Vgl. auch *Herdin*, Die abkommensrechtlichen Voraussetzungen der Anwendung der Verordnung zu § 48 BAO, in *Bauer et al.* (Hrsg.) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2003), in Druck.

⁵⁰⁾ Vgl. zu den Voraussetzungen, die für eine positive Bescheiderledigung erfüllt sein müssen, im Detail *Zieseritsch*, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in *Sutter/Wimpissinger* (Hrsg.) Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 293 (293 ff.) m. w. N. Vor 1994 ergangene Bescheide nach § 48 BAO, die eine Befreiung von der österreichischen Gewerbesteuer (einschließlich der Lohnsummensteuer) zuerkannten, entfalteten nach Ansicht der Finanzverwaltung mangels „Anpassungsklausel“ auf die Kommunalsteuer keine Wirkung; vgl. BMF 8. 6. 1994, SWI 1994, 230.