

# Einkünfteermittlung im Internationalen Steuerrecht

Prof. Dr. Dr. h.c. *Michael Lang*  
WU Wien\*

## *Inhaltsübersicht*

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>I. Einkünfteermittlung im nationalen Steuerrecht und im DBA-Recht</li><li>II. „Income“ und „Revenus“ in der Abkommenssystematik<ul style="list-style-type: none"><li>1. Das Verhältnis zwischen Abkommensrecht und nationalem Recht</li><li>2. „Income“ und „Revenus“ in den Verteilungsnormen</li><li>3. „Income“ und „Revenus“ im Methodenartikel</li></ul></li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>III. „Income“ und „Revenus“ als Verweis auf die Bemessungsgrundlage des Anwendestaates<ul style="list-style-type: none"><li>1. Zuordnung von Aufwendungen zu Verteilungsnormen</li><li>2. „Befreiung“ von Verlusten</li><li>3. Die Behandlung von Abzugsposten außerhalb der „Einkünfteermittlung“</li></ul></li><li>IV. Würdigung</li></ul> |
|---|--|

## **I. Einkünfteermittlung im nationalen Steuerrecht und im DBA-Recht**

Im nationalen Steuerrecht Deutschlands und Österreichs werden mit dem Begriff der Einkünfte und der Einkünfteermittlung feste Vorstellungen verbunden<sup>1</sup>: Dem Einkommen unterliegen die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten. Die Einkünfte werden je nach Einkunftsart auf unterschiedliche Weise ermittelt, wobei insbesondere zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften unterschieden wird. Zunächst werden positive und negative Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart, dann – von Ausnahmen abgesehen – zwischen den Einkunftsarten ausgeglichen. Von der Summe der Einkünfte werden dann bestimmte Positionen abgezogen, um letztlich das zu versteuernde Einkommen zu erhalten, auf das der Tarif angewendet wird.

In den Doppelbesteuerungsabkommen findet sich ebenfalls der Begriff der Einkünfte. Er wird auch in der deutschen Übersetzung des OECD-Musterabkommens verwendet, das meist die Grundlage bilateraler Abkommensverhandlungen ist. Der Begriff der „Einkünfte“ findet sich beispielsweise in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, wo verdeutlicht wird, dass der Ausdruck der ansässigen Person nicht Personen umfasst, die in diesem Staat nur mit „Einkünften“ aus Quellen in diesem Staat oder in diesem Staat gelegenen Ver-

---

\* Für die wertvollen Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur danke ich Mag. *Clemens Willwonseder*.

<sup>1</sup> Dazu auch *Wassermeyer*, Der abkommensrechtliche Einkünftebegriff, IStR 2010, 324 ff.

mögen steuerpflichtig sind. In Art. 6 OECD-MA ist von „Einkünften (...) aus unbeweglichem Vermögen“ und „aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens“ die Rede. Art. 7 OECD-MA verwendet zwar generell den Ausdruck „Gewinne“, erwähnt aber in Art. 7 Abs. 7 OECD-MA, dass zu den „Gewinnen Einkünfte [gehören]“ können, „die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden“. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA definiert die Dividenden als „Einkünfte aus (...) Gesellschaftsanteilen“ und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA die Zinsen als „Einkünfte aus Forderungen jeder Art“. Art. 17 OECD-MA behandelt die „Einkünfte“ der Künstler und Sportler. Art. 21 OECD-MA erfasst „Einkünfte (...), die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden“. Vor allem aber ist in Art. 23 A und B der Begriff der „Einkünfte“ der zentrale Ausdruck.

Wenn deutsche und österreichische Abkommen den Begriff „Einkünfte“ verwenden, handelt es sich in aller Regel nicht um eine Anknüpfung des Abkommens an das nationale Steuerrecht Deutschlands oder Österreichs. Keine derartige Anknüpfung liegt insbesondere dann vor, wenn die Abkommensrechtssetzer lediglich Formulierungen aus der deutschsprachigen Übersetzung des OECD-MA übernehmen. Es ist nämlich davon auszugehen, dass mit der Übersetzung des OECD-MA in die deutsche Sprache nicht der Inhalt des OECD-MA modifiziert werden sollte, sondern – im Gegenteil – die Übersetzer das Ziel verfolgt haben, dass der Inhalt der Vorschriften durch die Übersetzung keinen inhaltlichen Wandel erfahren sollte. Mit dem Begriff der „Einkünfte“ wird bloß der englischsprachige Begriff „income“ und der französischsprachige Begriff „revenu“ übersetzt. Wenn die Abkommensverhandler die deutschsprachige Übersetzung einzelner Vorschriften des OECD-MA unverändert in ein bilaterales Abkommen übernehmen, ist ihnen zuzusinnen, dass damit auch der Normgehalt der Vorschriften, wie er den Regelungen des OECD-MA beizumessen ist, in das bilaterale Abkommen Eingang gefunden hat. Zur Ermittlung des Inhalts der Vorschriften des OECD-MA ist aber vor allem auf die englisch- und die französischsprachige Originalfassung des OECD-MA zurückzugreifen.

Daran ändert sich auch nichts, wenn die deutsche Sprache eine der authentischen Sprachen des bilateralen Abkommens oder gar die alleinige authentische Sprache ist. Denn bei der Interpretation geht es ja nicht um die Ermittlung des Inhalts des *Wortlauts* der Abkommensvorschriften, sondern um die Ermittlung des Inhalts der Abkommensvorschriften selbst. Der Wortlaut der Vorschriften steht am Anfang, aber nicht unbedingt am Ende des Auslegungsvorganges. Wenn der deutschsprachige Wortlaut der Abkommensvorschrift mit der deutschsprachigen Übersetzung einer Regelung des OECD-MA identisch ist, dann wird dadurch deutlich, dass dann in erster Linie auf das OECD-MA selbst und hier wiederum auch auf seine englisch- und französischsprachigen Originalfassungen zurückzugreifen ist.

Interessant ist dabei auch, dass die Übersetzer des OECD-Musterabkommens den englischsprachigen Begriff „income“ und den französischsprachigen Begriff „revenus“ nicht konsequent mit „Einkünfte“ übersetzt haben. So finden sich die Begriffe „income“ und „revenus“ auch in Art. 2 OECD-MA, wo sie durch das Wort „Einkommen“ ausgedrückt werden. Gelegentlich finden sich sogar im selben Absatz unterschiedliche Übersetzungen: Art. 23 A Abs. 3 und Art. 23 B Abs. 2 OECD-MA sehen vor, dass „Einkünfte (...) einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, (...) gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen (...) der Person einbezogen werden“ können. Weitere Beispiele finden sich in Art. 23 A Abs. 2 und Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA: „Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die (...) im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht.“ In all diesen Fällen sprechen die englisch- und französischsprachigen Originalfassungen ausnahmslos von „income“, und „revenu“ oder „revenus“, während die deutschsprachige Übersetzung abwechselnd die Begriffe „Einkünfte“ und „Einkommen“ verwendet. Diese Differenzierung findet auch keine Entsprechung in der gelegentlich anzutreffenden Abwandlung „items of income“ und „éléments du revenu“. Vor diesem Hintergrund spricht noch viel weniger für eine – im deutschen Schrifttum und der deutschen Rechtsprechung aber häufig anzutreffende<sup>2</sup> – Interpretation, die der Wahl des Begriffs der „Einkünfte“ in den Abkommen große Bedeutung beimisst und oft auch dazu neigt, mit den abkommensrechtlichen „Einkünften“ jene Inhalte zu verbinden, die aus dem nationalen Steuerrecht geläufig sind.

## II. „Income“ und „Revenus“ in der Abkommenssystematik

### 1. Das Verhältnis zwischen Abkommensrecht und nationalem Recht

Die Systematik des OECD-Musterabkommens und der diesem Muster nachgebildeten bilateralen DBA unterscheidet zwischen dem persönlichen und dem sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens, den Verteilungsnormen und dem Methodenartikel. Der persönliche und der sachliche Anwendungsbereich sind in den Art. 1 und 2 OECD-MA geregelt. Sind die

<sup>2</sup> Vgl. BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08, BStBl. II 2010, 536 (537 f.); BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 (757 ff.); BFH v. 16.2.1996 – I R 46/95, BFH/NV 1997, 111 (111 f.); ausführlich BFH v. 11.3.1970 – I B 50/68, I B 3/69, BStBl. II 1970, 569 (571); *Wolff* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, USA Art. 23 Rz. 151 f.; *Grotherr* in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA-Kommentar, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rz. 76; vgl. auch *Lang*, Die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen im DBA-Recht, SWI 1995, 289 ff.

dort normierten Voraussetzungen gegeben, ist eine der Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens jedenfalls anwendbar. Die Verteilungsnormen entscheiden darüber, ob – und in welchem Umfang – der Quellenstaat das Besteuerungsrecht behält. Der Methodenartikel knüpft an die Verteilungsnormen an und ist dafür ausschlaggebend, ob der Ansässigkeitsstaat die – tatsächliche oder virtuelle – Doppelbesteuerung jener dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassenen Besteuerungsquellen durch Anrechnung oder durch Freistellung vermeidet.

Aus dem Methodenartikel ergibt sich, in welchen Fällen der Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode und in welchen Fällen er die Anrechnungsmethode anwendet. Aus diesem Grunde knüpfen die Vorschriften des Methodenartikels an die Verteilungsnormen unmittelbar oder mittelbar an. Die Zuordnung zu den Verteilungsnormen ist somit sowohl für den Quellenstaat als auch für den Ansässigkeitsstaat relevant. Sie hängt beispielsweise davon ab, ob im Quellenstaat unbewegliches Vermögen vorliegt, ob ein Unternehmen im Sinne des Abkommens existiert oder ob unselbstständige Arbeit ausgeübt wird. Diese Begriffe sind zum Teil im Abkommen selbst definiert, zum Teil erhellt sich ihre Bedeutung – zumindest nach der von mir vertretenen Auffassung – aus dem Abkommenszusammenhang<sup>3</sup>.

Sowohl einige Verteilungsnormen als auch der Methodenartikel verwenden in der englischen Version den Begriff „income“ und in der französischen Fassung den Begriff „revenus“, die – wie bereits ausgeführt – in der deutschen Version des Musterabkommens gelegentlich mit „Einkünften“, gelegentlich aber auch mit „Einkommen“ übersetzt werden. Diese Begriffe sind im Abkommen zwar nicht definiert, sind aber dennoch aus dem Zusammenhang des Abkommens zu interpretieren. Mit ihnen ist die Bemessungsgrundlage, die sich für die unter die einzelnen Verteilungsnormen fallenden Besteuerungstatbestände nach nationalem Recht ergibt, gemeint. Sie weisen damit auf das nationale Recht der Vertragsstaaten. Dennoch handelt es sich um keinen Anwendungsfall der Verweisung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA<sup>4</sup>. Denn gerade der Zusammenhang des Abkommens macht es erforderlich, dass unter „income“ und „revenus“ die Bemessungsgrundlage des jeweiligen nationalen Rechts verstanden wird: Aufgabe der Doppelbesteuerungsabkommen ist nämlich nur die Verteilung der Besteuerungsrechte, im Regelfall aber nicht die Normierung der Bemessungsgrundlage, die in der Zuständigkeit des nationalen Gesetzgebers bleibt.

<sup>3</sup> Lang, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD Musterabkommen), in Burmester/Endres (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis – FS Debatin, 1997, S. 283 (288 ff.).

<sup>4</sup> Anders offenbar Krabbe, Aufwandsabzug bei Schachteldividenden, in Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht, 1995, S. 12 (13) Fn. 5.

Dies hat zur Konsequenz, dass die Verwendung der Begriffe „income“ und „revenus“ sicherstellt, dass den Vertragsstaaten die Freiheit bleibt, die für sie relevante Bemessungsgrundlage zu definieren: Wenn daher die Verteilungsnormen dem Quellenstaat die Besteuerung von „income“ oder „revenus“ zuweisen, bleibt es auch in der Zuständigkeit des Quellenstaates, die maßgebliche Bemessungsgrundlage festzulegen. Wenn für Zwecke des Ansässigkeitsstaates im Methodenartikel von „income“ oder „revenus“ die Rede ist, ist der Ansässigkeitsstaat auch frei, für Zwecke seiner eigenen Besteuerung die Bemessungsgrundlage zu normieren.

Somit gehört der im OECD-Musterabkommen häufig verwendete Ausdruck „income“ oder „revenus“ zu den zentralen Begriffen des Abkommensrechts: Damit die Doppelbesteuerungsabkommen ihre Schrankenwirkung entfalten können, müssen sich die Abkommen an der Struktur des Steuerschuldverhältnisses des nationalen Rechts orientieren<sup>5</sup>. Schließlich wollen die DBA jene Steuertatbestände teilweise oder zur Gänze beschränken, die im originär innerstaatlichen Recht normiert sind. Das Steuerschuldverhältnis hat eine persönliche Komponente und eine sachliche Komponente. Der nach nationalem Recht Verpflichtete soll durch das Abkommensrecht zum Berechtigten werden<sup>6</sup>. Diese Verknüpfung wird durch die Verwendung des Begriffs der „ansässigen Person“ in den Verteilungsnormen und im Methodenartikel des Musterabkommens hergestellt. Um auf die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts greifen zu können und gegebenenfalls Beschränkungen vorsehen zu können, knüpfen die Abkommen an das „Einkommen“ – und auf dem Gebiet der Steuern vom Vermögen entsprechend an das „Vermögen“ – an. „Income“ oder „revenus“ meint daher die Bemessungsgrundlage des nationalen Einkommensteuerrechts, soweit sie von der Verteilungsnorm oder dem Methodenartikel erfasst ist.

Aus dem nationalen Steuerrecht ergibt sich aber nur selten unmittelbar, wie die Bemessungsgrundlage für „Einkünfte“, die unter eine bestimmte Verteilungsnorm fallen oder für die nach dem Methodenartikel die Freistellungs- oder Anrechnungsmethode vorgesehen sind, im Detail aussieht. Der Grund liegt darin, dass die aus dem Quellenstaat stammenden Einkünfte, die dort besteuert werden können oder im Ansässigkeitsstaat von der Doppelbesteuerung zu entlasten sind, regelmäßig nicht die gesamte Bemessungsgrundlage, sondern bloß einen Ausschnitt davon betreffen. Setzt sich die Bemessungsgrundlage sowohl aus Einnahmen als auch aus Aufwendungen zusammen, ist deren Zuordnung zum abkommensrechtlich relevanten Teil der Bemessungsgrundlage zu klären. Besonders bei Aufwendungen ist dies oft mit Schwierigkeiten verbunden.

<sup>5</sup> Lang, *Hybride Finanzierungen im internationalen Steuerrecht*, 1990, S. 39 f.

<sup>6</sup> *Debatin*, *Subjektiver Schutz unter Doppelbesteuerungsabkommen*, BB 1989, Beilage 2, 1 (2); Lang, *Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts bei Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 1999, 61.

In der deutschen Diskussion ist es häufig um die Frage gegangen, welche Vorschriften des nationalen Steuerrechts maßgebend sind. Einschlägig scheint auf den ersten Blick die Regelung des § 3c Abs. 1 EStG, nach der Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht abgezogen werden können. Diese Regelung ist aber als sachwidrige Einschränkung des sonst geltenden Veranlassungsprinzips angesehen worden, da § 3c Abs. 1 EStG den „unmittelbaren“ wirtschaftlichen Zusammenhang fordert. Damit genügt nämlich – zumindest dem Wortlaut nach – der bloße wirtschaftliche Zusammenhang nicht. Außerdem verlangt die Vorschrift den Zusammenhang zu den Einnahmen und nicht bloß zur Einkunftsquelle<sup>7</sup>. Gelegentlich wird aber nach wie vor auf diese Vorschrift zurückgegriffen<sup>8</sup>. Die Rechtsprechung hat sich allerdings dafür ausgesprochen, primär auf das unter anderem in § 4 Abs. 4 EStG niedergelegte Veranlassungsprinzip abzustellen<sup>9</sup>. Manchmal wird auch die sinngemäße Anwendung der Vorschrift des § 34c EStG in Betracht gezogen<sup>10</sup>.

Der Gedanke, generell auf das nationale Steuerrecht abzustellen, bedarf der Überprüfung. Betrachtet man zunächst die Einnahmen, so ist klar, dass dem nationalen Steuergesetzgeber grundsätzlich die Entscheidung obliegt, ob bestimmte Arten von Einnahmen überhaupt steuerpflichtig oder steuerfrei sind. Allerdings wäre es wohl abkommenswidrig, wenn er bestimmte an sich steuerpflichtige Einnahmen trotz erkennbaren Bezugs zu einer ausländischen Einkommensquelle den inländischen Einkünften zuordnet und sie damit entweder der abkommensrechtlich gebotenen Freistellung entzieht oder aber durch Kürzung des Anrechnungshöchstbetrags die abkommensrechtlich gebotene Anrechnung torpediert. Dem nationalen Gesetzgeber sind somit Schranken gesetzt. Überträgt man diese Überlegungen auf Aufwendungen, wird davon auszugehen sein, dass der Gesetzgeber auch nicht nach Belieben an sich abzugsfähige Aufwendungen ohne Bezug zur ausländischen Einkunftsquelle für abkommensrechtliche Zwecke den ausländischen Einkünften zuordnen darf, um ihnen dadurch die Abzugsfähigkeit abzusprenken und auf diese Weise die durch DBA freigestellten Auslandseinkünfte zu vermindern oder die Anrechnung der Auslandssteuern aufgrund des dadurch niedrigeren Anrechnungshöchstbetrages zu vereiteln. Zuzuordnen ist somit die nach nationalem Steuerrecht zu determinierende Bemessungsgrundlage. Dabei sind aber jene Kriterien anzuwenden, die aus

7 *Wassermeyer*, Zuordnung von Aufwand gegenüber steuerfreien oder ermäßigt zu besteuerten Dividenden, in Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, S. 37 (49); vgl. BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 (62 f.); grundlegend zum früheren § 13 KStG BFH v. 25.10.1966 – I 26/64, BStBl. III 1967, 92 (94 f.).

8 Vgl. etwa BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823.

9 Vgl. BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08, BStBl. II 2010, 536 (537 f.); BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577 (578 f.).

10 *Krabbe*, § 3c EStG und das DBA-Frankreich (Anmerkung), IStR 1996, 384 (388).

dem Abkommen gewonnen werden. Soweit es dabei um die Zuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte gibt, kann auf die – allerdings unscharfen – Regelungen des Art. 7 Abs. 2 ff. OECD-MA zurückgegriffen werden. Bei anderen Verteilungsnormen fehlt es an ausdrücklichen Regelungen. Im Zusammenhang mit der früheren Regelung des Art. 14 OECD-MA wurde aber dafür plädiert, die aus Art. 7 OECD-MA gewonnenen Grundsätze sinngemäß anzuwenden. Daher könnte erwogen werden, auch bei der Zuordnung von Aufwendungen bei anderen Verteilungsnormen diese Kriterien sinngemäß heranzuziehen, um auf diese Weise einen abkommensrechtlichen Maßstab zu gewinnen. Der Umstand, dass das aus § 4 Abs. 4 EStG abgeleitete Veranlassungsprinzip für diese abkommensautonome Interpretation nicht relevant sein kann, bedeutet aber noch nicht, dass sich der aus dem Abkommensrecht gewonnene Maßstab und der aus § 4 Abs. 4 EStG gewonnene Maßstab im Ergebnis wesentlich unterscheiden müssen.

## 2. „Income“ und „Revenus“ in den Verteilungsnormen

Die Verteilungsnormen legen die Besteuerungsrechte des Quellenstaates fest: Der Quellenstaat darf nur insoweit besteuern, als ihm das Besteuerungsrecht in den Verteilungsnormen zugewiesen ist. Dies ergibt sich einerseits aus den einzelnen Verteilungsnormen: Zum Beispiel unterstreicht Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, dass der Betriebsstättenstaat nur insoweit besteuern darf, als der Gewinn der Betriebsstätte zugerechnet werden kann. Weiters wird dies auch durch Art. 21 OECD-MA deutlich: Nach dieser Vorschrift werden alle „Einkünfte (...), die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt werden“ ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesen.

Art. 21 Abs. 1 OECD-MA beweist auch, dass die Begriffe „income“ und „revenus“ Oberbegriffe für die in den Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens genannten Einkünfte sind<sup>11</sup>. Art. 21 OECD-MA spricht nämlich von „items of income, (...) not dealt with in the foregoing Articles“ und von „les éléments du revenus (...) qui ne sont pas traités dans les articles précédents“, in der deutschsprachigen Übersetzung eben von „Einkünften, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt werden“. Auch in etlichen anderen Verteilungsnormen des Abkommens ist ausdrücklich von „Einkünften“ die Rede, wie in Art. 6 OECD-MA im Zusammenhang mit unbeweglichem Vermögen und in Art. 17 OECD-MA bei den Einkünften von Künstlern und Sportlern. Art. 10 und Art. 11 OECD-MA sprechen zwar von Dividenden und Zinsen. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA definiert allerdings die Dividenden als „Einkünfte aus (...) Gesellschaftsanteilen“, Art. 11 Abs. 3 OECD-MA definiert die Zinsen als „Einkünfte aus (...) Forderungen“.

<sup>11</sup> So auch BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 (61); *Wassermeyer*, IStR 2010, 324 (325).

Somit bringen auch diese Vorschriften klar zum Ausdruck, dass es in den Verteilungsnormen um Einkünfte geht. Wenn daher die Art. 8 und 13 von „Gewinnen“ und die Art. 12, 15, 18 und 19 von „Vergütungen“ und die Art. 16 und 20 von „Zahlungen“ sprechen, handelt es sich ebenfalls lediglich um spezifische Typen von Einkünften im abkommensrechtlichen Sinn. Dies wird auch durch Art. 7 Abs. 7 OECD-MA bestätigt, wo von „Einkünften, die in den anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden“ und die zu den „Gewinnen“ gehören, die Rede ist.

DBA entscheiden über die Verteilung der Besteuerungsrechte, aber nicht – von Ausnahmen abgesehen – über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Jeder Vertragsstaat ist daher abkommensrechtlich frei, seine Besteuerung entweder an die Bruttobeträge zu knüpfen – also zum Beispiel „die Einnahmen“ ohne Abzug jeglicher Aufwendungen zu besteuern – oder aber den Abzug von Aufwendungen zuzulassen, wobei es jedem Staat auch zu bestimmen obliegt, welche Aufwendungen er zum Abzug zulässt und welche er ausschließt.<sup>12</sup> Dabei sind nur bestimmte ausdrückliche abkommensrechtliche Grenzen zu beachten, wie zum Beispiel die in Art. 2 OECD-MA enthaltene Vorgabe, wonach nur Steuern von Einkommen und Vermögen unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen und gravierende Eingriffe in die Bemessungsgrundlage daher daran hindern könnten, weiterhin von Steuern vom Einkommen oder Vermögen zu sprechen, oder aber die Regelungen über die Diskriminierungsverbote.

Aus diesem Grund kann es sich auch dann um „Gewinne“ nach den Art. 7, 8 oder 13 OECD-MA handeln, wenn der Quellenstaat bloß Einnahmen besteuert und den Abzug von Aufwendungen generell ausschließt. Umgekehrt können auch „Vergütungen“ oder „Zahlungen“ vorliegen, wenn das nationale Recht den Abzug von Aufwendungen zulässt. Die Begriffe „Vergütungen“ und „Zahlungen“ treffen dann den Nettobetrag<sup>13</sup>. Wenn daher Art. 15 OECD-MA dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht für die im anderen Staat ausgeübte Arbeit zuweist, überlässt das Abkommen dem Quellenstaat auch die Entscheidung darüber, ob zum Beispiel Bonusmeilen, Trinkgelder oder Stipendien in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden und ob zum Beispiel Aufwendungen für ein Arbeitszimmer von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können.

Die Vorschriften des Art. 10 und des Art. 11 OECD-MA werden oft als Ausnahmen angesehen<sup>14</sup>. Dies trifft aber in der Allgemeinheit nicht zu:

12 So auch *Krabbe*, Betriebsausgaben im Zusammenhang mit ausländischen Schachtelbeteiligungen, DB 1994, 242 (242).

13 Anders *Wassermeyer*, Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen auf eine Schachtelbeteiligung in den USA (Anmerkung), IStR 1992, 73 (74).

14 So offenbar *Wassermeyer*, in Piltz/Schaumburg, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten (Fn. 7), S. 37 (48).

Art. 10 Abs. 2 erster Satzteil und Art. 11 Abs. 2 erster Satzteil OECD-MA berechtigen den Quellenstaat zur Besteuerung der „Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen“ und der „Einkünfte aus Forderungen“. Diese Vorschriften verpflichten den Quellenstaat keineswegs, seine Besteuerung vom Bruttobetrag vorzunehmen. Der Quellenstaat ist frei, die Höhe der Bemessungsgrundlage nach Gutdünken zu bestimmen und gegebenenfalls auch Aufwendungen zum Abzug zuzulassen. Lediglich für die in Art. 10 Abs. 2 letzter Satzteil und Art. 11 Abs. 2 letzter Satzteil vorgesehene prozentuelle Begrenzung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates ist ausdrücklich der Bruttobetrag relevant. Der Quellenstaat ist aber dennoch frei, seine Steuer vom Nettobetrag zu berechnen und muss sie auch keineswegs zwingend im Abzugsweg einbehalten<sup>15</sup>. Bloß für Zwecke der Berechnung der prozentuellen Grenze ist der Bruttobetrag heranzuziehen.

### 3. „Income“ und „Revenus“ im Methodenartikel

Nach der in Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA vorgesehenen Freistellungsmethode sollen „income“ oder „revenus“, die nach diesem Abkommen im anderen Staat besteuert werden dürfen, im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung ausgenommen werden. In diesem Kontext meinen „income“ oder „revenus“ jene Besteuerungsrechte, die nach dem Abkommen dem Quellenstaat zugewiesen sind. Die Bemessungsgrundlage ist aber dennoch nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates zu ermitteln, der entsprechende Teil jedoch nach abkommensrechtlichen Kriterien herauszuschälen. „Income“ oder „revenus“ sind nur insoweit von der Steuer des Ansässigkeitsstaates auszunehmen, als sie der Ansässigkeitsstaat sonst besteuert hätte.

Die Anwendung der Anrechnungsmethode ist schwieriger: Es geht dabei um die Kürzung des Steuerbetrags, der im anderen Staat erhoben wurde. Der Ansässigkeitsstaat hat nur jene Steuerbeträge anzurechnen, die der entsprechenden Verteilungsnorm zuzuordnen sind, für die die Anrechnungsmethode anzuwenden ist. Den Anrechnungshöchstbetrag hat der Ansässigkeitsstaat aber unter Heranziehung seiner eigenen Bemessungsgrundlage zu ermitteln. Die Bemessungsgrundlage jener Steuertatbestände, die unter die Verteilungsnormen fallen, für die die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, ist nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates zu ermitteln, ebenso wie der Steuerbetrag, der auf dieses „income“ entfällt. Der Teil der Einkünfte, der für abkommensrechtliche Zwecke als Einkünfte aus dem Quellenstaat gilt, ist aber nach abkommensrechtlichen Kriterien zu ermitteln.

Viele Staaten kennen zur Anwendung der Anrechnungsmethode eigene nationale Durchführungsvorschriften. Deren Erlassung ist aber keineswegs

<sup>15</sup> Zutreffend *Krabbe*, in Piltz/Schaumburg, Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht (Fn. 4), S. 12 (13).

unbedingt erforderlich<sup>16</sup>. Ein Beispiel dafür ist die Rechtslage in Österreich, die in der Vergangenheit überhaupt keine nationalen Durchführungsvorschriften zum Methodenartikel gekannt hat und auch heute noch nur wenige vorsieht<sup>17</sup>. Daher wird der Methodenartikel unmittelbar angewendet, ohne dass dies zu erheblichen praktischen Problemen führen würde. Die Erlassung von Durchführungsvorschriften ist daher nicht nur nicht erforderlich, sondern möglicherweise auch problematisch: Lässt sich nämlich aus dem Abkommen selbst die konkrete Vorgangsweise bei der Anwendung der Anrechnungsmethode bestimmen, müssen sich Staaten, die eigene Durchführungsvorschriften vorsehen, die Frage gefallen lassen, ob diese Durchführungsvorschriften mit den abkommensrechtlichen Vorgaben übereinstimmen<sup>18</sup>.

### III. „Income“ und „Revenus“ als Verweis auf die Bemessungsgrundlage des Anwendestaates

#### 1. Zuordnung von Aufwendungen zu Verteilungsnormen

Staaten, die ein DBA geschlossen haben, haben es in der Hand, die Berücksichtigung von Aufwendungen bei den abkommensrechtlichen „Einkünften“ auszuschließen, indem sie dies ausdrücklich anordnen. Dies ist die Konsequenz der Zuständigkeit, über die Bemessungsgrundlage nach wie vor weitgehend frei bestimmen zu können. Die Vertragsstaaten sind daher nicht gehindert, zum Beispiel die Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten bei Einkünften aus unselbstständiger Arbeit generell auszuschließen. Vielfach ist – wie auch im deutschen Steuerrecht – vorgesehen, dass Aufwendungen, die mit befreiten Einkünften im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, vom Abzug ausgeschlossen werden. Die nach DBA freizustellenden Einkünfte werden dabei oft ebenfalls zu den befreiten Einkünften gezählt. Soweit derartige Regelungen bloß jene Aufwendungen erfassen, die schon nach abkommensrechtlichen Kriterien den Quellenstaateinkünften zuzuordnen sind, sind derartige Regelungen unproblematisch, aber auch bedeutungslos, da sich diese Rechtsfolge eben bereits nach den Abkommen ergibt. Sollten diese aber darüber hinausgehen und auch Aufwendungen vom Abzug ausschließen, die nach abkommensrechtlichen Kriterien nicht den ausländischen Einkünften zuzuordnen sind, wird dies als abkommens-

16 Anders *Vogel* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. 2008, Art. 23 Rz. 9.

17 *Schuch/Haslinger* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, 2. Aufl. 2010, Art. 23 Österreich Rz. 37.

18 Vgl. zu dieser Problematik anhand des österreichischen Entwurfs des DBA-Durchführungsg *Lang*, Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht?, 13. ÖJT Band III/2, 1999, S. 63 ff.

widrig zu qualifizieren sein und die Regelung – je nach Konstellation und Rechtsordnung – entweder vom Abkommensrecht als verdrängt oder als bloß völkerrechtswidriger oder auch verfassungswidriger Treaty Override anzusehen sein<sup>19</sup>. Umgekehrt ist es einem Vertragsstaat aber erlaubt, großzügigere Regelungen vorzusehen als sich dies unmittelbar aus dem Abkommen ergeben würde. Wenn sich daher aus dem Abkommen ergibt, dass Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nicht in diesem Staat besteuert werden dürfen und die Konsequenz daraus wäre, dass auch Aufwendungen, die mit diesem unbeweglichen Vermögen zusammenhängen, nicht abgezogen werden können, stellt es jedenfalls keinen Verstoß gegen das Abkommen dar, wenn dieser Staat die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen für die Anschaffung von Immobilien dennoch ausdrücklich zulässt. Die Abkommen stehen Regelungen, die für den Steuerpflichtigen vorteilhafter sind, nicht entgegen.

Dass die Zuordnung von Aufwendungen nach abkommensrechtlichen Kriterien nicht immer einfach ist, soll folgendes Beispiel zeigen<sup>20</sup>: Wenn ein Unternehmen einen Gesellschaftsanteil anschafft und ihn fremdfinanziert, werden über längere Zeit Finanzierungsaufwendungen anfallen. Diese Aufwendungen können entweder mit den laufenden Einkünften aus dem Gesellschaftsanteil – also den Dividenden – in Zusammenhang gesehen werden oder aber mit späteren Veräußerungsgewinnen. Je nachdem würde daher eine Zuordnung unter die Art. 10 oder 13 OECD-MA in Betracht kommen. Angesichts der Zugehörigkeit des Gesellschaftsanteils zum Unternehmen kommt aber ebenso die Zuordnung der Aufwendungen zu Art. 7 OECD-MA in Betracht.

Die Rechtsprechung musste sich bereits mit derartigen Zuordnungsfragen beschäftigen: Der österreichische VwGH entschied folgenden Fall: Eine Steuerpflichtige hatte eine fixverzinsliche ausländische Staatsanleihe erworben. Aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung stand dabei schon zum Zeitpunkt der Anschaffung der Verlust aus der späteren Wiederveräußerung fest. Wegen der nach dem Abkommen vorgesehenen Steuerfreiheit der Zinsen hatte die Steuerpflichtige erhofft, dass diese ungekürzt steuerfrei sein würden, während sie den Veräußerungsverlust nach Art. 13 OECD-MA in ihrem Ansässigkeitsstaat Österreich geltend machen könnte. Der VwGH sah den Veräußerungsverlust allerdings im Zusammenhang mit den aus der Anleihe bezogenen Zinsen und kürzte die steuerfreien Zinseinnahmen entsprechend um den Verlust. Er begründete dies mit der modellhaften Gestaltung dieser Kapitalanlage, bei der die Steuerpflichtige sowohl mit den Zinseinnahmen als auch mit dem feststehenden Veräußerungsverlust rechnen konnte<sup>21</sup>.

19 Dazu *Vogel*, Wortbruch im Verfassungsrecht, JZ 1997, 161 ff.

20 Vgl. *Lang*, SWI 1995, 289 (291 ff.).

21 VwGH v. 25.11.2002 – 99/14/0099; vgl. auch VwGH v. 26.11.2002 – 2002/15/0033; VwGH v. 28.1.2003 – 2000/14/0063.

Im Falle von Teilwertabschreibungen bei Kapitalanlagen, die dem Grunde und der Höhe nach nicht von vornherein feststehen, geht der BFH hingegen von der Zuordnung zu den Unternehmensgewinnen und nicht zu den Zinsen oder Dividenden aus<sup>22</sup>. Der VwGH kam zu einem ähnlichen Ergebnis: Eine Steuerpflichtige erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, in denen Einkünfte aus öffentlichen Anleihen im Sinne des Art. 11 Abs. 2 DBA Österreich – Griechenland enthalten waren. Für Zwecke der Anwendung des DBA Österreich – Griechenland waren „somit die abkommensgemäß steuerfrei zu stellenden ‚Teil-Einkünfte‘ aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte herauszuschälen“. Im Beschwerdefall war strittig, ob die im Zusammenhang mit den Anleihen stehenden Teilwertabschreibungen und die realisierten Verluste aus dem Verkauf der Anleihen mit den Zinseinnahmen in Zusammenhang stehen, oder mit dem in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehenden Vermögensstamm: Kurswertänderungen können nämlich ausnahmsweise dann dem Bereich der Erzielung von Zinserträgen zugeordnet werden, wenn die Wertminderung des Vermögensstammes bereits bei Eingehen der Kapitalinvestition feststeht<sup>23</sup>. Die Steuerpflichtige hatte sich nicht in einer Vereinbarung verpflichtet, die Anleihen zum Optionskurs zu verkaufen, und die Entwicklung von Anleihekursen hängt von einer Vielzahl verschiedener Faktoren (Marktzinsniveau, Konjunkturerwartung, Aktienmarktvolatilität, Devisenkursschwankungen, Laufzeit, Inflation etc.) ab, weshalb die kurz- und mittelfristige Kursentwicklung auch bei einer langfristig fallenden Tendenz regelmäßig nicht vorhersehbar ist. Da damit aber nicht von vornherein sicher gewesen ist, dass der Verkauf der Anleihen zu einem Verlust führen würde, erlaubte der VwGH die gewinnmindernde Geltendmachung der Teilwertabschreibungen und der realisierten Verluste<sup>24</sup>.

## 2. „Befreiung“ von Verlusten

Zu den seit langem umstrittenen Fragen gehört es, ob die Anwendung der Freistellungsmethode bei Auslandsverlusten dazu führt, dass die Auslandsverluste ebenso wie die Gewinne aus der Bemessungsgrundlage herausgenommen werden – in diesem Fall also hinzugerechnet werden –, oder ob Verluste und Gewinne abkommensrechtlich nicht symmetrisch zu behandeln sind. Der BFH ist trotz beharrlicher Kritik im Schrifttum<sup>25</sup> und trotz

22 BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799 (801).

23 Dazu s. oben Fn. 21.

24 VwGH v. 2.9.2009 – 2008/15/0043.

25 *Braunagel*, IStR 2010, Rechtsvergleichende Anmerkungen zum Thema „Betriebsstättenverluste“, 163 ff.; *Rehm/Nagler*, Neues von der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung!, IStR 2008, 129 ff.; *Reiser/Roth*, Abzugsverbot von Verlusten einer luxemburgischen Betriebsstätte nach DBA-Luxemburg gemeinschaftsrechtswidrig?, IStR 2006, 784 ff.; *Kessler/Schmitt/Janson*, Nochmals: Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste?, IStR 2003, 307 ff.; *Vogel*, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistel-

gegenteiliger Rechtsprechung in anderen Staaten – wie zum Beispiel in Österreich und Luxemburg<sup>26</sup> – bei seiner Auffassung geblieben, dass positive genauso wie negative Einkünfte zu „befreien“ sind<sup>27</sup>. Für diese Auffassung spricht, dass mit dem Begriff „income“ an die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts angeknüpft wird und kein Grund besteht, bei negativen Einkünften anders zu verfahren als bei positiven Einkünften.

Die gegenteilige Auffassung, die seit 2001 eben auch vom österreichischen VwGH vertreten wird<sup>28</sup>, ist meines Erachtens nicht überzeugend<sup>29</sup>. Hauptargument für den VwGH war die „Schrankenwirkung“ der Doppelbesteuerungsabkommen: Nach Auffassung des VwGH vermag ein DBA „den sich aus dem innerstaatlichen Recht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht gar nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen.“ Das Bild von der „Schrankenwirkung“ der DBA hat großen didaktischen Wert. Es verdeutlicht in hervorragender Weise für die wichtigsten Anwendungsfälle die Wirkungsweise von DBA. Allerdings eignet sich nicht jedes Schlagwort, das in einem einführenden Lehrbuch oder einer ersten Vorlesungsstunde zum DBA-Recht seinen berechtigten Platz hat, dazu, diffizile Auslegungsergebnisse zu begründen. Die „Schrankenwirkung“ der DBA ist nämlich weder völkerrechtlich noch verfassungsrechtlich zwingend vorgegeben. Die Vertragsstaaten sind völkerrechtlich frei, die Rechtsatzform des völkerrechtlichen Vertrages zu nutzen, um zusätzliche Steuerpflichten verbindlich zu normieren. Das Bild von der „Schrankenwirkung“ der DBA will daher das Verständnis der DBA-Systematik erleichtern: Wer dieses Bild verwendet, will damit zum Ausdruck bringen, dass die bestehenden DBA im Regelfall nicht von der Intention getragen sind, zusätzliche Besteuerungstatbestände zu schaffen. Gleichzeitig wird aber in Lehre und Rechtsprechung völlig selbstverständlich davon ausgegangen, dass mit DBA-befreiten Einnahmen in Zusammenhang stehende Aufwendungen nicht abgezogen werden können. Aufwendungen, die ohne Existenz eines DBA abzugsfähig wären, können diese Eigenschaft also durch ein DBA verlieren. Der Steuerpflichtige ist

---

lung für abzugsfähig, IStR 2002, 91 ff.; *Kessler/Schmitt/Janson*, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste? – Analyse der BFH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung von Verfassungs- und Europarecht nach AMID, IStR 2001, 729 ff.; a. A. *Hahn*, Rechtsvergleichende Anmerkungen zum Thema „Betriebsstättenverluste“, IStR 2010, 157 ff.; *Hahn*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten?, IStR 2002, 681 ff.

26 Österreich: VwGH v. 25.9.2001 – 99/15/0217; Luxemburg: Tribunal Administratif v. 19.1.2005 – No. 17.820, vgl. zu dieser Entscheidung *Winandy*, Deutsche Betriebsstättenverluste müssen in Luxemburg zum Abzug zugelassen werden, IStR 2005, 594 ff.

27 Zuletzt BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630 (631) m. w. N.

28 VwGH v. 25.9.2001 – 99/15/0217.

29 *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 (93 f.).

insoweit durch das DBA schlechter gestellt. Hier versagt das Bild von der Schrankenwirkung der DBA. Der Grundsatz kennt offenbar Ausnahmen. Dann kann der vermeintliche Grundsatz aber auch nicht als generelle Auslegungsmaxime herangezogen werden. Durch vorschnelle Berufung auf die Schrankenwirkung der DBA nahm der VwGH das erst zu begründende Auslegungsergebnis vorweg. Die These von der Schrankenwirkung darf nicht die ungeprüft herangezogene Prämisse des Auslegungsvorganges sein. Vielmehr ist erst im Wege der Auslegung zu klären, ob im zu beurteilenden Fall der angebliche Grundsatz oder eine Ausnahme davon zum Tragen kommt. Gerade die vom VwGH entschiedene Fallkonstellation hätte erwarten lassen, dass der VwGH eine Begründung dafür anbietet, warum mit DBA-befreiten Einnahmen in Zusammenhang stehende Aufwendungen zwar sonst generell nicht die Bemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates mindern dürfen, dass das aber dann, wenn diese Aufwendungen die Einnahmen übersteigen und somit ein Verlust vorliegt, anders sein soll<sup>30</sup>.

Dazu kommt noch, dass die Auffassung von der Ansässigkeit des Abzugs von Auslandsverlusten bei DBA-Freistellung dazu führt, dass Verluste aus derselben Quelle dann womöglich sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat berücksichtigt werden können. Um diese – rechtspolitisch offenbar unerwünschte – Doppelberücksichtigung von Verlusten zu vermeiden, die die Konsequenz eines Auslegungsergebnisses ist, hat der VwGH dann auch die Verpflichtung zur Nachversteuerung aus den Abkommensvorschriften abgeleitet und somit das gängige methodische Terrain verlassen, wofür er auch heftig kritisiert worden ist<sup>31</sup>. Ohne einen derartigen methodisch fragwürdigen Kunstgriff wäre allerdings die Möglichkeit der doppelten Verlustberücksichtigung unausweichlich gewesen.

Die DBA stehen allerdings nationalen Regelungen nicht entgegen, die den Abzug von Auslandsverlusten trotz DBA-Freistellung vorsehen. Die DBA hindern den nationalen Gesetzgeber nicht, großzügigere Regelungen zu erlassen. Ein Verstoß gegen das Abkommensrecht liegt in diesem Fall nicht vor.

### 3. Die Behandlung von Abzugsposten außerhalb der „Einkünfteermittlung“

Die Einsicht, dass mit den abkommensrechtlichen Begriffen „income“ und „revenue“ die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts schlechthin gemeint ist – und nicht nur die „Einkünfte“ nach nationalem Steuerrecht –,

30 Lang, SWI 2002, 86 (88 f.).

31 Vgl. Vogel, IStR 2002, 91 (93); Wassermeyer, Ausländische Betriebsstättenverluste: DBA-Freistellung (Anmerkung), IStR 2001, 755 (755 f.); Lang, SWI 2002, 86 (92 f.); Loukota, Sensationelle Neuerung bei DBA Auslandsverlusten, SWI 2001, 466 (470 ff.); die Vorgehensweise des VwGH erklärend: Zorn, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 (462 ff.).

schärft auch den Blick dafür, dass abkommensrechtlich keineswegs ausgeschlossen ist, auch andere Positionen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten den Verteilungsnormen zuzuordnen<sup>32</sup>. Einsichtig ist dies beim Verlustvortrag<sup>33</sup>: Der Umstand, dass der Verlustvortrag erst nach der Einkünfteermittlung berücksichtigt wird und den Sonderausgaben zugeordnet ist, ändert nichts daran, dass er oft einer bestimmten Einkunftsquelle zugeordnet werden kann: Sind die Verluste anteilig oder zur Gänze in einer ausländischen Betriebsstätte entstanden, spricht nichts dagegen, dies auch abkommensrechtlich zu berücksichtigen und den Verlustvortrag insoweit daher auch für Zwecke der Abkommensanwendung als – negativen – Teil des ausländischen „income“ zu berücksichtigen.

Dasselbe gilt auch für Sanierungsgewinne, soweit die Abzugsfähigkeit durch ausdrückliche gesetzliche Vorschrift oder im Billigkeitswege vorgesehen ist<sup>34</sup>. Die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen setzt nämlich voraus, dass aufgrund der maßgebenden Vorschriften entsprechende Einkünfte ermittelt wurden. Wenn nun aber diese Einkünfte für Zwecke der Freistellungsmethode entweder den „befreiten“ ausländischen Einkünften oder den anderen Einkünften zuzurechnen sind, ist es auch möglich, die freigestellten Sanierungsgewinne den verschiedenen Einkunftsquellen entsprechend zuzurechnen.

Das Beispiel der Sanierungsgewinne verdeutlicht, dass es keinen Unterschied macht, ob Aufwendungen auf der Ebene der Einkommensermittlung oder der Tarifierung berücksichtigt werden<sup>35</sup>. Dabei handelt es sich nur

32 Vgl. zu ähnlichen Überlegungen in Hinblick auf den Progressionsvorbehalt *Lang*, Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuerrecht, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995), S. 189 ff.

33 Vgl. *Lang* in Gassner/Lang/Lechner, Methoden (Fn. 32), S. 189 (197).

34 Dazu *Lang* in Gassner/Lang/Lechner, Methoden (Fn. 32), S. 189 (197 f.); Zur Möglichkeit der Berücksichtigung von Sanierungsgewinnen im Billigkeitsweg nach Abschaffung der gesetzlichen Regelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen in Deutschland vgl. grundlegend *Fritsche*, Die Streichung von § 3 Nr. 66 EStG als Sanierungshindernis und die Sicherung des Sanierungserfolgs mittels Erlass nach §§ 163, 227 AO, DStR 2000, 2171 ff.; BMF, Schreiben v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240; zur Diskussion über die Zulässigkeit der Berücksichtigung im Billigkeitsweg vgl. die Zulässigkeit bejahend BFH v. 14.7.2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010, 916 (919 ff.); *Braun/Geist*, Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen – Bestandsaufnahme und Empfehlungen, BB 2009, 2508 ff.; *Kroniger/Korb*, Die Handhabung von Sanierungsgewinnen vor und nach dem Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007, BB 2008, 2656 ff.; *Gondert/Büttner*, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Anmerkung zum Urteil des Finanzgerichts München vom 12.12.2007; *Geist*, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen – zur Anwendbarkeit, Systematik und Auslegung des BMF-Schreibens vom 27.3.2003, BB 2008, 2658; a. A. FG München v. 12.12.2007 – 1 K 4487/06, DStR 2008, 1687.

35 Zur steuersystematischen Einordnung der Regelungen über den Sanierungsgewinn vgl. *Kristen*, Steuerliche Behandlung des Sanierungsgewinnes – (Neue) Entwicklung in Deutschland und in Österreich, ÖStZ 2003, 513 ff.

um eine Frage der im nationalen Steuerrecht geübten Gesetzestechnik. Für die Höhe der Steuerzahlungsschuld ist es ohne Belang, ob ein Abzugsposten das Einkommen oder das zu versteuernde Einkommen kürzt oder erst nach Ermittlung des Einkommens, aber vor Anwendung des Steuersatzes abgezogen wird. Derartige Abzugsposten sind daher nach denselben abkommensrechtlichen Kriterien zu beurteilen, ungeachtet ihrer Einordnung in die Systematik des nationalen Rechts.

#### **IV. Würdigung**

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass der Einkünftebegriff des nationalen Steuerrechts vom identischen Abkommensbegriff streng zu trennen ist. Der abkommensrechtliche Einkünftebegriff weist auf die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts hin, die der ausländischen Einkunftsquelle zuzuordnenden Teile der Einkünfte sind aber nach abkommensrechtlichen Kriterien „herauszuschälen“<sup>36</sup>. Der weiteren Rechtsprechung wird es vorbehalten sein, diese abkommensrechtlichen Kriterien unter Berücksichtigung der aus Art. 7 Abs. 2 ff. OECD-MA abzuleitenden und sinngemäß anzuwendenden Grundsätze herauszuarbeiten. Die bisher in der Rechtsprechung angestellten Überlegungen haben oft zu kurz gegriffen: Vorschnell wurde entweder der Begriff der Einkünfte im Lichte der Wertungen des nationalen Steuerrechts interpretiert oder sogar der Begriff der Einkünfte mit jenem des nationalen Steuerrechts gleichgesetzt.

---

36 Zur Terminologie vgl. VwGH v. 2.9.2009 – 2008/15/0043.