

# Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen

Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang



*Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU (Wirtschaftsuniversität) Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LLM Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs DIBT (Doctorate Program in International Business Taxation) dieser Universität*

## Inhalt\*

<b>1 Die Bedeutung der DBA in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs . . . . .</b>	<b>26</b>	<b>4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung . . . . .</b>	<b>36</b>
<b>2 Abkommensberechtigung . . . . .</b>	<b>27</b>	<b>4.1 Anrechnungsmethode . . . . .</b>	<b>36</b>
<b>2.1 Ansässigkeitsbescheinigung und Ansässigkeitsstaat . . . . .</b>	<b>27</b>	<b>4.2 Freistellungsmethode . . . . .</b>	<b>37</b>
<b>2.2 Ansässigkeitsbescheinigung und Quellenstaat . . . . .</b>	<b>29</b>	<b>5 Würdigung . . . . .</b>	<b>37</b>
<b>3 Verteilungsnormen . . . . .</b>	<b>30</b>	Literatur. . . . .	38
<b>3.1 Art. 7, 11, 13 und 21 OECD-MA . . . . .</b>	<b>30</b>	Berichte, Dokumente . . . . .	40
<b>3.2 Art. 7, 14 und 15 OECD-MA . . . . .</b>	<b>31</b>	Rechtsquellen. . . . .	40
<b>3.3 Art. 18 und 19 OECD-MA . . . . .</b>	<b>33</b>		

## 1 Die Bedeutung der DBA in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs

Österreich gehört zu jenen Staaten, in denen die Zahl der höchstgerichtlichen Entscheidungen, in denen es – auch – um die Auslegung von Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geht, im Vergleich zu anderen Ländern gross ist. Dies liegt sicherlich nicht zuletzt daran,

dass der Zugang zu den Höchstgerichten liberal geregelt ist: Der administrative Instanzenzug ist in Abgabensachen bloss zweistufig, und der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) kann die Behandlung von Beschwerden gegen die von der zweiten Instanz erlassenen Steuerbescheide nicht ablehnen. Neben den Steuerpflichtigen hat auch das Finanzamt die Möglichkeit, Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) vor dem VwGH zu bekämpfen. Die österreichische Wirtschaft ist auch internationaler und grenzüberschreitende Investitionen sind häufiger geworden. Die praktische Bedeutung der DBA ist folglich gestiegen. Daher liegt es nahe, dass Auffassungsunterschiede zwischen Behörde und Steuerpflichtigen auch auf diesem Rechtsgebiet öfter vorkommen. In

\* Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 19.5.2011 an der WU im Rahmen der Wolfgang Gassner-Gedächtnis-Vorlesung hielt. Das Manuskript wurde am 27.5.2011 abgeschlossen. Für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur danke ich Frau Mag. Ina Kerschner.

den letzten Jahrzehnten ist die Zahl an verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen zu DBA-Fragen deutlich gestiegen.<sup>1</sup> Gerade seit dem Jahr 2008 ist aber wiederum ein leichter Rückgang zu merken. Generell ist in Österreich auf dem Gebiet des Abgabenrechts die Zahl an verwaltungsgerichtlichen Verfahren seit einigen Jahren tendenziell rückläufig.<sup>2</sup> Dies könnte damit zu tun haben, dass die mit dem UFS erfolgte Einrichtung einer weisungsfrei entscheidenden Abgabenbehörde zweiter Instanz die Akzeptanz abgabenbehördlicher Entscheidungen insgesamt – und damit auch zu DBA-Fragen – erhöht hat.<sup>3</sup>

Eine umfassende Analyse der Rechtsprechung des VwGH ist auf knappem Raum nicht leistbar. Daher muss ich mich darauf beschränken, einige der rd. 40 in den letzten 5 Jahren ergangenen Erkenntnisse, in denen es um DBA-Recht geht, näher zu beleuchten. Die getroffene Auswahl ist mehr oder weniger willkürlich. Ich will mich darauf konzentrieren, die sich in einigen Entscheidungen anbahnenden Trends hervorzuheben. Dabei beschäftige ich mich zunächst mit Fragen der Abkommensberechtigung und dann mit den Verteilungsnormen sowie dem Methodenartikel der DBA.

## 2 Abkommensberechtigung

### 2.1 Ansässigkeitsbescheinigung und Ansässigkeitsstaat

Eine der interessantesten und bisher kaum beachteten Entscheidungen des VwGH der letzten Jahre erging am 18.10.2006, 2003/13/0052.<sup>4</sup> Ein Verein, dessen Zweck nach seiner Satzung darin lag, «den bildenden Künst-

lern die Wahrung der ihnen zustehenden Urheberrechte zu ermöglichen», ersuchte das Finanzamt um die Ausstellung von «Ansässigkeitsbescheinigungen für Belgien England Frankreich Italien Schweiz für die Jahre 2001 und 2002». Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab, das Recht auf Quellensteuerentlastung von Lizenzgebühren stehe gemäss den Doppelbesteuerungsabkommen mit den in Rede stehenden Staaten nur dem wirtschaftlich bezugsberechtigten Gläubiger zu. Die Quellensteuerentlastung könne nicht von blossen Treuhändern oder Inkassanten in Anspruch genommen werden. Da der beschwerdeführende Verein seiner Satzung nach hinsichtlich der von ihm wahrgenommenen Urheberrechte nur als Treuhänder tätig sei, könne er eine Quellensteuerentlastung hinsichtlich der von belgischen, englischen, französischen, italienischen bzw. schweizerischen Schuldner zu zahlenden Lizenzgebühren nicht in Anspruch nehmen. Der UFS schloss sich dieser Begründung des Finanzamts im Wesentlichen an und wies die Berufung ab.

Der VwGH hob den Bescheid des UFS auf, weil die Behörde die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung von «Voraussetzungen abhängig gemacht (hat), welche die eben zitierten zwischenstaatlichen Vereinbarungen nicht erfordern.» Der VwGH begründete dies wie folgt:

«Die zitierten Doppelbesteuerungsabkommen verfolgen den Zweck der Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Wer im jeweiligen Staat Steuerpflichtiger ist, wem die Einkünfte zuzurechnen sind und wer somit allenfalls von der Steuerpflicht entlastet werden kann, ist allerdings grundsätzlich nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht des zur Abgabenerhebung oder -entlastung berechtigten Staates zu beurteilen (vgl. auch Lang, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, in SWI 2000, 527ff, insb. 532, und Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung I (Kommentierung des OECD-MA), Rz 26 zu Art. 4 MA und Rz 33 zu Art. 12 MA).

Die Fragen, ob der beschwerdeführende Verein im jeweiligen ausländischen Staat hinsichtlich ihm zugeflossener Lizenzgebühren steuerpflichtig ist oder ob die Steuerpflicht die einzelnen Künstler trifft oder andererseits ob ein Schuldner der Lizenzgebühren im jeweiligen ausländischen Staat die darauf entfallenden Steuern für den beschwerdeführenden Verein oder für den einzelnen Künstler einbehalten und abgeführt hat, sohin *wessen* Ansässigkeit dementspre-

1 Während in den Jahren 1979 - 1985 noch 0,8 % der gesamten Einkommensteuererkenntnisse zu Fragen der internationalen Doppelbesteuerung ergingen, so waren es in den Jahren 2000 - 2004 bereits 1,5 %. Vgl. dazu ACHATZ/KAMPER/RUPPE, Die Rechtsprechung des VwGH in Abgabensachen – Eine formale und inhaltliche Analyse für die Jahre 1979 - 1985, 61 f.; HORNIK/LANG/MAMUT/NAGEL, Die Rechtsprechungspraxis des VwGH in Abgabensachen – Eine Analyse der Jahre 2000 bis 2004, 71.

2 Zur Anzahl der Verfahren auf dem Gebiet des Abgabenrechts vgl. die entsprechenden Tätigkeitsberichte des VwGH: für 2002 (Präs. 2710/1-Präs/2003, 18): 762; für 2003 (Präs. 2710/1-Präs/2004, 18): 721; für 2004 (Präs. 2710/1-Präs/2005, 19): 642; für 2005 (Präs. 2710/1-Präs/2006, 18): 537; für 2006 (Präs. 2710/1-Präs/2007, 20): 626; für 2007 (Präs. 2710/1-Präs/2008, 21): 594; für 2008 (Präs. 2710/1-Präs/2009, 19): 514; für 2009 (Präs. 2710/1-Präs/2010, 19): 533.

3 Zur Akzeptanz der Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats s. LANG, Vorschläge zur Verbesserung des Rechtsschutzes im Steuerrecht, T 111 f.; HORNIK/LANG/MAMUT/NAGEL, Die Rechtsprechungspraxis des VwGH in Abgabensachen – Eine Analyse der Jahre 2000 bis 2004, 23 f.

4 WENINGER, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht – VwGH zur Ansässigkeitsbescheinigung bei DBA-Entlastung für Lizenzen durch Verwertungsgesellschaften, 243; 18.10.2006, 2003/13/0052, ÖStZ 2007, 192; VwGH zum Anspruch auf Aus-

stellung einer österreichischen Ansässigkeitsbescheinigung, RdW 2006, 790.

chend für die Behörde des jeweiligen ausländischen Staates ein zu bescheinigender Umstand ist, sind Fragen, welche grundsätzlich die Behörden des jeweiligen ausländischen Staates zu beantworten haben.»

Der VwGH hat somit die – auf den ersten Blick unspektakuläre – Frage der Erteilung von Ansässigkeitsbescheinigungen zum Anlass genommen, in einer der zentralen Streitfragen des DBA-Rechts Position zu beziehen: Die DBA-Anwendung bei Zurechnungskonflikten wird im Schrifttum spätestens seit der Veröffentlichung des OECD Partnership Report intensiv diskutiert.<sup>5</sup> Der OECD-Steuerausschuss hat dort die Auffassung vertreten, dass in Konstellationen, in denen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat des Empfängers unterschiedlichen Steuersubjekten dieselben Einkünfte zurechnen, die Zurechnungsentscheidung des Ansässigkeitsstaats auch für den Quellenstaat massgebend sei: Wenn also z. B. der Quellenstaat eine im Ausland errichtete Personengesellschaft als Steuersubjekt betrachtet und die von ihr bezogenen Einkünfte auch für steuerliche Zwecke der Personengesellschaft zurechnet, während der Staat, in dem die Personengesellschaft errichtet ist, ihr keine Steuerrechtssubjektivität beimisst und die Einkünfte den Gesellschaftern zurechnet, soll der OECD zufolge die Abkommensanwendung im Quellenstaat davon abhängen, wo die Gesellschafter ansässig sind.<sup>6</sup> Abkommensberechtigung nach dem zwischen dem Quellenstaat und dem Errichtungsstaat der Personengesellschaft abgeschlossenen DBA würde nur insoweit bestehen, als die Gesellschafter im Errichtungsstaat der Personengesellschaft ansässig sind. Massgebend für den Quellenstaat wäre daher die nach dem Recht des Empfängerstaats vorgenommene Zurechnung zum Gesellschafter.<sup>7</sup>

Ich habe von Anfang an jene Auffassung als überzeugender erachtet, nach der es für die Gewährung der Abkommensberechtigung im Quellenstaat nicht auf die Steuersubjektivität im Empfängerstaat, sondern zunächst auf die Zurechnung der Einkünfte nach dem Steuerrecht

des Quellenstaats ankommt.<sup>8</sup> Abkommenschutz erfährt auch sonst nur jener Rechtsträger, der durch das originär innerstaatliche Steuerrecht verpflichtet ist.<sup>9</sup> Wenn daher der Quellenstaat nach seinem innerstaatlichen Recht die Einkünfte der Personengesellschaft zurechnet, ist deren Abkommensberechtigung weiter zu prüfen. Hier sollte es ausreichend sein, wenn die Personengesellschaft zu ihrem Errichtungsstaat jene Anknüpfungspunkte aufweist, die dort zu unbeschränkter Steuerpflicht führen können. Ob dieser Staat die Personengesellschaft als Steuersubjekt betrachtet und gar ihr Welteinkommen steuerlich erfasst, ist demnach irrelevant. Eine Personengesellschaft, die in einem Staat errichtet wurde, wird daher schon alleine aus diesem Grund eines der in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA angesprochenen «ähnlichen Merkmale» erfüllen. Sie wird folglich immer im Quellenstaat die Abkommensvorteile des DBA in Anspruch nehmen können, wenn dieser Staat die Quellensteuer auf die Einnahmen für Rechnung der Personengesellschaft erhebt. Ob und inwieweit die Gesellschafter auch im Errichtungsstaat ansässig sind, darf keine Rolle spielen.<sup>10</sup>

Das Finanzamt hat sich offenbar an den Überlegungen der OECD orientiert und ist davon ausgegangen, dass die Abkommensberechtigung von der Zurechnungsentscheidung im Empfängerstaat abhängig sei. Daher hat die Behörde österreichisches Steuerrecht herangezogen und aufgrund des Umstands, dass der Verein die Urheberrechte offenbar treuhändig für die Künstler gehalten hat, die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung verweigert. Sie ist davon ausgegangen, dass die Quellensteuerentlastung in Belgien, England, Frankreich, Italien und der Schweiz nur nach der Zurechnungsentscheidung des Empfängerstaats – also Österreich – beurteilt werden könne.

Mit dieser Auffassung holten sich das Finanzamt und der die erste Instanz bestätigende UFS beim VwGH eine Abfuhr. Der VwGH hat die Zurechnungsentscheidung im Quellenstaat als massgebend angesehen. Die Behörde hätte die Ausstellung der Ansässigkeitsbeschei-

5 Vgl. etwa DANON, Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report; LANG, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts; DERS., Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht; DERS., Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung; SCHAFFNER, The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships; WASSERMEYER, Die abkommensrechtliche Behandlung von Einkünften einer in einem Vertragsstaat ansässigen Personengesellschaft; WHEELER, The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes.

6 Vgl. dazu LANG, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften; DERS., Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht.

7 Vgl. dazu kritisch LANG, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, 1.

8 Vgl. LANG, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, 38 ff.; weiters DERS., Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, 132 f.; DERS., Personengesellschaften im DBA-Recht, 64; DERS., Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law; DERS., CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen; DERS., CFC Regulations and Double Taxation Treaties, 51; LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 5; LANG, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, 115.

9 DEBATIN, Subjektiver Schutz unter Doppelbesteuerungsabkommen, 7; s. auch VOGEL, Doppelbesteuerungsabkommen (3. A.), Art. 1 Rz 25a.

10 Vgl. LANG, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, 2.

nigungen daher nur dann verweigern dürfen, wenn das Ermittlungsverfahren ergeben hätte, dass die ausländische Quellensteuer auf die Lizenzgebühren nach ausländischem Steuerrecht nicht für Rechnung des Vereins erhoben worden ist. Dass sich die Behörde der Tragweite der von ihr geäußerten Auffassung bewusst war, zeigt sich auch darin, dass sie Literatur zitiert hat, in der es um Zurechnungskonflikte generell und nicht bloss um die vom VwGH entschiedene Konstellation ging. Der VwGH hat damit der von der OECD im Partnership Report vertretenen Auffassung implizit eine Absage erteilt.

Die vom VwGH bezogene Position überrascht aber auch nicht: Der VwGH hatte bereits 1997 in einem treaty shopping-Erkenntnis, in dem es um die Frage ging, ob die Behörde die Versagung der Abkommensanwendung im Quellenstaat – damals Österreich – auf Missbrauchsgrundsätze des nationalen Rechts stützen könne, die nach österreichischem Steuerrecht getroffene Zurechnungsentscheidung als massgebend erachtet.<sup>11</sup> Die Frage, ob die Einkünfte im anderen Vertragsstaat – den Niederlanden – der dort ansässigen Holdinggesellschaft trotz ihrer «Zwischenschaltung» zugerechnet werden, hatte für den VwGH keine Bedeutung. Mit den von der OECD im Partnership Report vertretenen Grundsätzen liess sich das Erkenntnis nicht vereinbaren.<sup>12</sup> Damals konnte man noch vermuten, dass der VwGH mehr von den Besonderheiten des Falles als von allgemeinen Zurechnungsüberlegungen beeinflusst gewesen sei. Im Licht des nunmehrigen Erkenntnisses wird deutlicher, dass der VwGH in Fragen von Zurechnungskonflikten eine einheitliche Linie vertritt, die zu jener der OECD im diametralen Gegensatz steht. Der Gerichtshof ist damit in guter Gesellschaft, denn mittlerweile haben auch Gerichte anderer Staaten – wie z. B. in Italien, Kanada und Indien – der OECD die Gefolgschaft verweigert.<sup>13</sup>

## 2.2 Ansässigkeitsbescheinigung und Quellenstaat

Mit der Bedeutung von Ansässigkeitsbescheinigungen hatte sich der VwGH auch in anderen Erkenntnissen zu beschäftigen, wengleich es dabei um die spiegelbildliche Situation ging, nämlich darum, ob die Quellensteuerentlastung in Österreich davon abhängig gemacht werden darf, dass der Steuerpflichtige eine vom anderen Staat ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung vorweisen kann. Die Position des VwGH im Erkenntnis vom

13.9.2006, 2002/13/0190, ist eindeutig: Das «Vorliegen einer Ansässigkeitsbescheinigung nach dem DBA (ist) nicht materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerfreistellung». Zwar «trifft es zu, dass der Abgabepflichtige im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen (...) darzulegen hat, dass die Abkommensvoraussetzungen für eine Quellenentlastung vorliegen. Die Nachweispflicht betrifft insbesondere auch den Umstand, dass die Lizenzgebühren an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt wurden.» Die Abgabenbehörde kann daher den Nachweis verlangen, dass der Empfänger der Zahlungen im anderen Vertragsstaat ansässig ist. Eine Ansässigkeitsbescheinigung darf dafür aber nicht der einzige zulässige Beweis sein.

In einem Spannungsverhältnis zu dieser Entscheidung steht das Erkenntnis vom 24.6.2009, 2009/15/0090: In diesem Fall hatte die Behörde nicht nur das DBA, sondern auch die DBA-Entlastungsverordnung anzuwenden, welche die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung als Voraussetzung für die Steuerentlastung an der Quelle vorsieht. Da eine derartige Ansässigkeitsbescheinigung nicht vorlag, ging der VwGH lapidar davon aus, dass damit «das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden» sei. Ob eine Verordnungsregelung, welche die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung im Ergebnis zur «materiellrechtlichen Voraussetzung der Steuerfreistellung» macht – um an die Terminologie des VwGH im Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0190, anzuknüpfen –, mit dem Abkommen in Einklang stehe, hat der VwGH überhaupt nicht hinterfragt. Die Einleitung eines Verordnungsprüfungsverfahrens beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) ist nicht zur Diskussion gestanden. Offenbar ist der VwGH zwar bereit, Einzelfallentscheidungen der Behörde im Detail auf ihre Vereinbarkeit mit den DBA-Regelungen nachzuprüfen, sieht aber einen deutlich grösseren Spielraum für die Verwaltung, wenn sie generelle Rechtsvorschriften erlässt. Eine Begründung für diese unterschiedlichen Massstäbe ist nicht ersichtlich.

Die gerade geschilderte Judikatur ist auch vor einem anderen Hintergrund von Interesse: Der VwGH bestätigt in ständiger Rechtsprechung, dass er sich an Verständigungsvereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden nicht gebunden fühle.<sup>14</sup> Diese Entscheidungen sind überzeugend, da auch die Auslegungsregeln der WVK – und auch der dafür immer wieder ins Treffen geführte Art. 31 Abs. 3 WVK – keine Rechtsgrundlage abgeben, derartigen Vereinbarungen rechtliche Relevanz beizu-

11 VwGH 93/13/0185 (10.12.1997). S. dazu LANG, VwGH zu Treaty Shopping, 216 ff.; LOUKOTA, Das erste Treaty-Shopping-Urteil des VwGH; HÜGEL/GIBITZ, Nochmals: Zum Treaty-Shopping-Urteil des VwGH.

12 So bereits LANG, Personengesellschaften im DBA-Recht, 65 f.

13 Dazu näher LANG, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung.

14 Vgl. etwa VwGH 90/14/0237 (27.8.1991), 2000/15/0116 (20.9.2001); 2002/15/0098 (30.3.2006). S. auch LOUKOTA, Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, 299 ff.

messen.<sup>15</sup> Vor allem aber würde der VwGH weite Bereiche des DBA-Rechts von gerichtlicher Überprüfung ausnehmen, wenn er Verständigungsvereinbarungen Bindungswirkung beimessen würde. Missverständlich ist daher die Begründung des Erkenntnisses vom 30.3.2006, 2002/15/0098.<sup>16</sup> Der VwGH bestätigt zwar das «Fehlen einer Bindungswirkung» einer Verständigungsvereinbarung, betrachtet sie aber als «Verwaltungsübung», die «den Schluss zu(lässt), dass die Vertragsparteien eine dynamische und keine statische Auslegung der Begriffe Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit im Auge hatten». Diese Begründung stellt in der Rechtsprechung aber eher den «Ausreisser» dar, und der VwGH hat daran nicht mehr angeknüpft. Die Auffassung von der fehlenden Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen dürfte nach wie vor Stand der Rechtsprechung sein.

In den letzten Jahren ist das Bundesministerium für Finanzen (BMF) aber zunehmend dazu übergegangen, das Ergebnis einzelner Verständigungsvereinbarungen als Verordnungen kundzumachen.<sup>17</sup> Dass der VwGH an Verordnungen gebunden ist, ist unbestritten. Sollte er aber auch in solchen Fällen generell davon absehen, Verwaltungsprüfungsanträge beim VfGH zu stellen, wäre der Rechtsschutz beeinträchtigt. Der VfGH hätte dann nur die Möglichkeit zur Verwaltungsprüfung, wenn der Steuerpflichtige auch Beschwerde beim VfGH erhoben hat. In den Fällen, in denen das Finanzamt die nur beim VwGH mögliche Amtsbeschwerde erhebt, wäre die verfassungsgerichtliche Normenkontrolle in Hinblick auf die Abkommenskonformität derartiger Durchführungsverordnungen dann faktisch fast völlig beseitigt.<sup>18</sup>

Im Erkenntnis vom 28.11.2007, 2006/14/0057, war es dem VwGH möglich, diese Frage unbeantwortet zu lassen: Der VwGH konnte die Durchführungsverordnung, die das Ergebnis eines Verständigungsverfahrens umgesetzt hat, zunächst ignorieren, da sie für die in dem von ihm zu prüfenden Fall massgebenden Zeiträume noch nicht anwendbar war. Er konnte den Fall ausschliesslich anhand des Abkommens selbst prüfen. Erst abschlies-

send hat er festgehalten: «Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass mit der ab der Veranlagung für das Jahr 2006 anzuwendenden Verordnung BGBl. II Nr. 437/2005 – im Ergebnis klarstellend – ebenfalls (als Ergebnis eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 Abs. 3 DBA-Liechtenstein) bestimmt wird, dass die Tätigkeit eines Unternehmensberaters unter Art. 7 DBA-Liechtenstein fällt (§ 1 der Verordnung).» Der Umstand, dass der VwGH zum selben Ergebnis gelangt ist wie die Verordnung, bewahrte ihn davor, den Inhalt der Verordnung einmal in einem spätere Zeiträume betreffenden Verfahren als abkommenswidrig erachten zu müssen.

### 3 Verteilungsnormen

#### 3.1 Art. 7, 11, 13 und 21 OECD-MA

In einer grossen Zahl an Entscheidungen geht es um die Verteilungsnormen. Im Erkenntnis vom 2.9.2009, 2008/15/0043, hat der VwGH auch wieder seine bereits 2002 begründete Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen den Art. 11 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften und anderen DBA-Regelungen – wie etwa Art. 7, 13 oder 21 OECD-MA – bestätigt: Kurswertänderungen können dann dem Bereich der Erzielung von Zinserträgen zugeordnet werden, wenn die Wertminderung bereits bei Eingehen der Kapitalinvestition feststeht. Damit hat der VwGH einen Weg gefunden, um im Interpretationsweg mancher Gestaltungen Herr zu werden, nach denen Investoren einerseits von den in einigen DBA vorgesehenen Steuerbefreiungen oder anderen Begünstigungen für «Zinsen» in Österreich als Ansässigkeitsstaat profitieren sollten, andererseits Verluste aus der Veräusserung oder Wertminderung dieser Forderungen dennoch in Österreich steuermindernd berücksichtigen wollten. Dem VwGH ist zugute zu halten, dass er nicht auf die Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO zurückgegriffen hat und dennoch eine Lösung gefunden hat, um allzu provokante Gestaltungen einzufangen. Die Anwendung der Missbrauchsvorschrift wäre allerdings wohl einerseits aufgrund der fehlenden Ungewöhnlichkeit derartiger «Produkte», andererseits aufgrund des Umstands, dass diese Begünstigung für Zinsen abkommensrechtlich vorgezeichnet war, nicht leicht zu argumentieren gewesen.<sup>19</sup>

Das zuletzt angesprochene Argument macht aber auch deutlich, dass der VwGH besonders häufig mit Regeln-

15 A. A. LOUKOTA, Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung; JIROUSEK, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 112.

16 Kritisch dazu LANG, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen.

17 Vgl. bspw. die in Form einer Rechtsverordnung kundgemachte Verständigungsvereinbarung zu Art. 15 des DBA-Liechtenstein.

18 Der Steuerpflichtige könnte nur dann den VfGH befassen, wenn er die im fortgesetzten Verfahren aufgrund eines der Amtsbeschwerde des Finanzamts Rechnung tragenden Erkenntnisses des VwGH ergehende und ihn nunmehr belastende neuerliche Entscheidung des UFS in einem weiteren Rechtsgang dann beim VfGH bekämpft.

19 Zum Stand der Rechtsprechung zu § 22 BAO s. LANG/MASSONER, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung.

gen befasst ist, die in ihren Rechtsfolgen Abweichungen vom OECD-MA vorsehen: In den 1960er und 1970er-Jahren sind zahlreiche Abkommen abgeschlossen worden, die bei Zinsen oder Dividenden eine Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat vorsahen. Zu ähnlichen Ergebnissen führten oft auch die in manchen DBA enthaltenen fiktiven Anrechnungsregelungen. Grenzüberschreitende Gestaltungen waren damals noch die Ausnahme und fielen budgetär nicht ins Gewicht. Das änderte sich mit der 1987 verfügten Devisenliberalisierung und der dann eingetretenen Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft und dem Trend zur Globalisierung insgesamt. Die Steuerfreistellung für spanische Staatsanleihen kostete den Fiskus dem Vernehmen nach budgetär relevante Beträge.<sup>20</sup> Den Steuerpflichtigen und deren Beratern kann genauso wenig wie den Banken ein Vorwurf gemacht werden, wenn sie sich diese Abweichungen vom OECD-MA zunutze machten. Das österreichische BMF hat die Sondervorschriften der DBA mit Spanien und Griechenland durch Abkommensrevisionen oder den Abschluss neuer Abkommen beseitigt,<sup>21</sup> wobei dem im Verhältnis zu Spanien ein gesetzlich verfügbarer *treaty override* vorausgegangen ist.<sup>22</sup> Im Verhältnis zu Argentinien kam dem BMF der Umstand zugute, dass Argentinien das Abkommen von sich aus – überraschend – gekündigt hatte.<sup>23</sup> Die Sonderregelungen mit Brasilien existieren aber nach wie vor.<sup>24</sup> Dies zeigt, dass sich gerade im DBA-Bereich einmal gemachte «Fehler» oft nicht kurzfristig revidieren lassen, zur Steuerplanung anregen, budgetäre Ausfälle verursachen und höchstgerichtliche Verfahren provozieren, die nicht nur Ressourcen binden, sondern auch – bis zur endgültigen Entscheidung – Rechtsunsicherheit schaffen.

20 Vgl. die Erläuterungen zur Sonderregelung DBA-Spanien (EB zur RV, 21 BldgNr, XIX. GP), wodurch Art. 11 Abs. 3 DBA-Spanien ausser Kraft gesetzt wurde: «Ein Revisionserfordernis hat sich vor allem auch dadurch ergeben, dass eine nicht OECD-konforme Regelung bei der Zuteilung der Besteuerungsrechte für Zinsen aus Staatsanleihen zu einer Doppelbesteuerung und damit zu vermehrten steuerlich motivierten Kapitalabflüssen nach Spanien führte.»

21 Für Spanien s. die Abkommensrevision gemäss Protokoll DBA-Spanien; für Griechenland s. das neuverhandelte Abkommen.

22 Vgl. dazu NOWOTNY, VwGH zum abkommensrechtlichen Begriff der Einkünfte aus Zinsen iSv Art. 11 Abs. 3 OECD-MA. Die Befreiung für spanische Staatsanleihen in Art. 11 Abs. 3 DBA-Spanien a. F. wird von Österreich aufgrund der Sonderregelung DBA-Spanien nicht mehr angewendet. Vgl. nunmehr auch das Revisionsprotokoll (Protokoll DBA-Spanien). Vgl. LOUKOTA, Die aktuelle österreichische DBA-Politik, 253. Zur Rechtslage vor dem BGBl 21/1995 s. LANG, Staatsanleihen nach dem DBA Österreich-Spanien.

23 Das DBA-Argentinien vom 13.9.1979 wurde gemäss seinem Art. 29 von der Argentinischen Republik mit Note vom 26.6.2008 gekündigt und trat gemäss derselben Bestimmung mit 1.1.2009 ausser Kraft.

24 Vgl. Art. 11 Abs. 3 DBA-Brasilien.

### 3.2 Art. 7, 14 und 15 OECD-MA

Problematisch können aber auch Änderungen des OECD-MA selbst sein. Dies zeigt sich an der Rechtsprechung des VwGH zur abkommensrechtlichen Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit: Der VwGH hat im Erkenntnis vom 19.12.2006, 2005/15/0158, die 1995 erfolgte Klarstellung in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zum Anlass genommen, danach zu differenzieren, welcher Version des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ein Abkommen folgt.<sup>25</sup> Erst seit 1995 findet sich in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA der ausdrückliche Hinweis, dass der in dieser Vorschrift enthaltene Verweis auf das nationale Recht des Anwendestaats dynamisch zu verstehen sei.<sup>26</sup> Daraus hat der VwGH geschlossen, dass die Vergütungen eines in Österreich ansässigen Verwaltungsrats, Geschäftsführers und Alleinbegünstigten einer liechtensteinischen juristischen Person abkommensrechtlich nach Art. 15 des DBA-Liechtenstein fallen. Entscheidend war, dass das DBA-Liechtenstein 1969 geschlossen wurde und Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern nach der damals geltenden innerstaatlichen Rechtslage in Österreich ungeachtet ihres Beteiligungsausmasses den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet waren. Die wesentliche Passage der Begründung lautete wie folgt: «Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens stellt somit auf das innerstaatliche Recht «im Anwendungszeitraum» ab. Demgegenüber enthält Art. 3 Abs. 2 des DBA-Liechtenstein – wie auch Art. 3 Abs. 2 des DBA-Schweiz – diesen Verweis auf den Anwendungszeitraum gerade nicht. Solcherart ist auch für das DBA-Liechtenstein festzustellen, dass Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren sind.» Wenngleich die vom VwGH gewählte Begründung den Eindruck erweckt, dass die DBA Österreichs mit Liechtenstein und der Schweiz völlig anders als das OECD-MA formuliert seien, weicht Art. 3 Abs. 2 dieser beiden DBA bloss von der nunmehrigen Fassung des OECD-MA ab, entspricht aber völlig der früheren Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, wie sie zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen bestanden hat.<sup>27</sup>

25 Vgl. auch bereits schon VwGH 2000/15/0116 (20.9.2001); vgl. dazu LANG, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen.

26 Vgl. LANG, Die Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH.

27 Vgl. auch LANG, Die Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH.

An diese Rechtsprechung hat der VwGH im Erkenntnis vom 28.11.2007, 2006/14/0057, auch für die Abgrenzung zwischen den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 und den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nach Art. 14 des DBA-Liechtenstein angeknüpft: «Im Erkenntnis vom 19.12.2006, 2005/15/0158, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass in Ansehung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein (anders als nach dem auch in der Beschwerde angesprochenen Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens) Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren sind (so genannte statische Betrachtung). Die belangte Behörde hat somit zutreffend vor dem Hintergrund dieser statischen Betrachtung geprüft, ob die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit als Unternehmensberater dem Begriffsbild der selbständigen Arbeit nach Art. 14 DBA-Liechtenstein (das gemäss Art. 27 nach seinem Inkrafttreten mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden am 7. Dezember 1970 für nach dem 31. Dezember 1968 erhobene Steuern anzuwenden war) unterzuordnen war, dessen Tätigkeits- bzw. Berufekatalog (Art. 14 Abs. 2) bspw. den Unternehmensberater nicht umfasst. Nach der innerstaatlichen Rechtslage zum EStG 1967 und auch zum EStG 1972 war die Tätigkeit als Betriebs- bzw. Unternehmensberater nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht den Einkünften aus selbständiger Arbeit, sondern den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen (vgl. z. B. Zapletal/Hofstätter, Die Einkommensteuer III (EStG 1967), Tz. 45 zu § 18, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III (EStG 1972), Tz. 48 zu § 22, jeweils mit Hinweisen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bspw. zu Betriebs-, Marketing- und Werbeberatern). (...) Ungeachtet der Frage, ob wegen der durch das EStG 1988 geänderten innerstaatlichen Rechtslage Einkünfte eines Unternehmensberaters (...) nunmehr den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet werden können, war daher aus Sicht des DBA-Liechtenstein die Zuteilungsnorm des Art. 7 (mit der sich daran anknüpfenden Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Art. 23 Abs. 2 conv. cit.) auf die in Rede stehenden Einkünfte des Beschwerdeführers anzuwenden.»

Diese Rechtsprechung ist aus mehreren Gründen bedauerlich: Der VwGH hat keine Versuche unternommen, den Inhalt der Tatbestände der den Art. 7, 14 und 15 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften autonom zu interpretieren. Nationales Recht heranzuziehen ist zwar auf den ersten Blick eine einfache Lösung, da dies dem VwGH erspart, sich mit Ziel und Zweck, dem Zusammenhang und der Rechtsentwicklung dieser Vorschriften auseinanderzusetzen. Allerdings sind Qualifi-

kationskonflikte vorprogrammiert, wenn die Behörden jedes Vertragsstaats die Abkommensvorschriften nach ihrem eigenen nationalen Verständnis verstehen. Der vom VwGH gewählte Ansatz führt auch dazu, dass der Inhalt von Abkommensvorschriften noch weiter auseinanderdriftet: Denn je nach dem Wortlaut der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Auslegungsregel ist das nationale Steuerrecht zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses oder im Anwenzeitraum massgebend.

Vor allem aber zeigt diese Rechtsprechung die Gefahren auf, die mit vermeintlichen oder tatsächlichen Klarstellungen verbunden sein können: Die bis 1995 bestehende Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA hatte zwar das dynamische Verständnis des Verweises auf das Recht des Anwendestaats nicht ausdrücklich verankert. Dennoch war dies weithin unbestritten.<sup>28</sup> Neben vereinzelt Literaturmeinungen in Deutschland sprach sich lediglich der kanadische Supreme Court im Melford Case für ein statisches Verständnis dieses Verweises aus,<sup>29</sup> wurde aber durch den kanadischen Gesetzgeber rasch korrigiert.<sup>30</sup> Dennoch erachteten die Mitglieder des OECD-Steuerausschusses eine Änderung des Wortlauts des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA für erforderlich, um das dynamische Verständnis des Verweises klarzustellen. Die Rechtsprechung des VwGH zeigt, dass damit genau das Gegenteil erreicht wurde: Erst dadurch sah sich der VwGH veranlasst, aus der geänderten Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA den Umkehrschluss zu ziehen und alle alten Abkommen, die noch keine «Klarstellung» im Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthalten, statisch auszulegen. Wenngleich die vom VwGH vertretene Auffassung alles andere als überzeugend ist, zeigt dies auch, wie wichtig es ist, auf «Klarstellungen» nach Möglichkeit zu verzichten. Dies gilt bei der innerstaatlichen Rechtsetzung genauso wie auf dem Gebiet des Abkommensrechts. Die Gefahr, durch «Klarstellungen» viel mehr neue Fragen aufzuwerfen als bestehende Fragen abschliessend zu beantworten, liegt auf der Hand.

Den eben kritisierten Umkehrschluss hat der VwGH im Erkenntnis vom 30.3.2006, 2002/15/0098, auch bei der Auslegung der Regelungen über selbständige und

28 Nachweise über Verweise in DBA bei LANG, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen.

29 Supreme Court of Canada, *The Queen vs. Melford Developments Inc.*, 1982 DTC 6281 (6285). Die Auffassung von LANGBEIN, Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen Völkerrecht und nationalem Recht, 538, ist eindeutig in der Minderheit geblieben. Vgl. dazu schon kritisch LANG, Die Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH.

30 Der kanadische Gesetzgeber sicherte im *Income Tax Conventions Interpretation Act* das dynamische Verständnis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ab.

nichtselbständige Arbeit im früheren DBA-Deutschland angewendet. Dieses Abkommen stammt aus dem Jahr 1954, konnte daher nicht auf einem OECD-MA aufbauen und enthielt daher auch keine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift. Aufgrund des Umstands, dass dieses Abkommen über weite Strecken Vorschriften des nationalen Rechts Deutschlands und Österreichs nachgebildet ist, hätte es nahegelegen, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehende nationale Rechtslage zur Abkommensauslegung heranzuziehen.<sup>31</sup> Gerade diese Auffassung vertrat der VwGH nicht und stützte sich dabei – unter anderem – auf das Fehlen einer Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift.

In diesem – auch aus anderen Gründen höchst problematischen<sup>32</sup> – Erkenntnis hat es der VwGH auch für erheblich gehalten, dass im anderen Vertragsstaat «nach der Aktenlage» keine Besteuerung erfolgt. Offenbar ist es dem VwGH ein Anliegen gewesen, doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Eine derartige Begründung ist aber gerade im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode nicht tragfähig: Freistellungen erfolgen unabhängig davon, ob der andere Staat von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch macht. Wenn den Abkommensverhandlern daran gelegen ist, doppelte Nichtbesteuerung auszuschließen, sind sie gut beraten, entweder einen Methodenwechsel vorzusehen oder aber eine subject-to-tax-Klausel zu verankern. Fehlt es an derartigen Regelungen, kann das rechtspolitisch legitime Ziel der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung nicht im Interpretationsweg gewonnen werden.<sup>33</sup> Daher ist die vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2005/14/0036, zur Auslegung des Diskriminierungsverbots entwickelte und am 28.11.2007, 2007/14/0048, bestätigte Auffassung, die den abkommensrechtlich – in dieser Hinsicht – vorbehaltlos verankerten Diskriminierungsschutz nur gewähren will, wenn die doppelte Verlustverwertung in beiden Vertragsstaaten ausgeschlossen werden kann, nicht überzeugend.<sup>34</sup>

### 3.3 Art. 18 und 19 OECD-MA

Gleich mehrere Erkenntnisse betrafen die Auslegung von Abkommensvorschriften, die Art. 19 Abs. 2 OECD-MA ähnlich waren. Es ist wohl kein Zufall, dass es in den meisten dieser Fälle um das DBA-Spanien geht: Arbeitnehmer tendieren häufig dazu, ihre Ansässigkeit nach Übertritt in den Ruhestand in südeuropäische Länder zu verlegen. Hingegen ist es wohl schon Zufall, dass es sich jeweils um frühere Arbeitnehmer der Pensionsversicherungsanstalt handelte, die nach Spanien übersiedelten: Sie waren bestrebt, nach Verlegung ihrer Ansässigkeit nach Spanien unter die Art. 18 OECD-MA vergleichbare Abkommensvorschrift zu fallen, um ausschliesslich dort besteuert zu werden. Eine Subsumtion ihrer Einkünfte unter die Art. 19 Abs. 2 OECD-MA ähnelnde Vorschrift hätte hingegen die Besteuerung in Österreich zur Folge gehabt.

Im Erkenntnis vom 19.9.2007, 2007/13/0080, klärte der VwGH, dass die Pensionsversicherungsanstalt eine «öffentlich-rechtliche Körperschaft» nach Art. 20 DBA-Spanien ist. Dem VwGH ist zuzustimmen, wenn er zur Auslegung des Begriffs der öffentlich-rechtlichen Körperschaft auf das nationale Steuerrecht zurückgreift: Wenn die Vertragsstaaten vom OECD-MA abweichen und sich dabei einer Terminologie bedienen, die dem nationalen Steuerrecht der Vertragsstaaten vertraut ist, sprechen gute Gründe dafür, den Vertragsverfassern zu unterstellen, dass sie an die Inhalte der vom nationalen Steuerrecht geprägten Begriffe anknüpfen wollten.<sup>35</sup> Missverständlich ist allerdings der vom VwGH nur ganz am Rande angebrachte Hinweis auf die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA 1963 entsprechende Vorschrift des DBA-Spanien.<sup>36</sup> Im vorliegenden Fall war das nationale Recht eines der Vertragsstaaten nämlich nicht deshalb massgebend, weil «der Zusammenhang nichts anderes erfordert» hat. Vielmehr hat gerade der Zusammenhang des Abkommens die Heranziehung des nationalen Rechts geboten. Da Art. 3 Abs. 2 OECD-MA aber nicht nur den Verweis auf das Recht des Anwenderstaats, sondern auch die Wortfolge «wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert» beinhaltet, ist der Hinweis auf diese Vorschrift auch nicht fehl am Platz. Das Interpretationsergebnis hätte sich aber nicht geändert, wenn keine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift Bestandteil des Abkommens gewesen wäre.

Jüngst hat der VwGH auch in einem – zum DBA-Liechtenstein – ergangenen Erkenntnis vom 27.1.2011,

31 Vgl. dazu auch LANG, Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich.

32 Vgl. LANG, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen.

33 LANG, Double Non Taxation, General Report.

34 Zu diesen Erkenntnissen vgl. PETRITZ, Betriebsstättenverlustvortrag durch Diskriminierungsverbot bei DBA mit Anrechnungsmethode; PETRITZ, Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag?; BENDLINGER/KOFLER, Highlights aus dem Workshop «Internationales Steuerrecht»; KÜHBACHER, Zum Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern; SCHNEEWEISS, Betriebsstättendiskriminierungsverbot: Kein Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige bei doppelter Verlustverwertung.

35 LANG, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, 882. Vgl. auch schon LANG, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), 299 ff.

36 Vgl. LANG, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, 882.

2009/15/0151, deutlich gemacht, dass er im Kontext der nach Art. 19 OECD-MA massgebenden Körperschaften einen formalen Zugang bevorzugt: Im Falle von Dienstnehmern eines Vereins, der im Auftrag der liechtensteinischen Regierung Bewährungshilfe leistet und dafür auch entgolten wird, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Dienstnehmer für Zwecke des Art. 19 OECD-MA ihre Vergütungen vom Fürstentum Liechtenstein selbst erhalten würden: «Der Beschwerdeführer ist nach den unstrittigen Feststellungen der belangten Behörde Mitarbeiter (Geschäftsstellenleiter) eines Vereins. Als solcher erbringt er seine Dienste gegenüber dem eine selbständige juristische Person darstellenden Verein und nicht gegenüber dem Staat Liechtenstein oder einer liechtensteinischen Gebietskörperschaft. Lediglich der Verein erbringt (entsprechend dem zwischen dem Amt für Soziale Dienste des Fürstentums Liechtenstein und dem Verein geschlossenen Leistungsvertrag vom 26. Jänner 2006) Leistungen – im Wege seiner Mitarbeiter – gegenüber dem Staat. Es liegt daher schon deswegen kein dem Art. 19 DBA subsumierbarer Sachverhalt vor (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1996, 93/15/0199).»

In den zu Art. 20 DBA-Spanien ergangenen Erkenntnissen ist zu berücksichtigen, dass diese Vorschrift Art. 19 OECD-MA idF 1963 nachgebildet ist und dementsprechend noch als Anwendungsvoraussetzung vorsieht, dass es sich um «Ausübung öffentlicher Funktionen» handelt. In dem dem Erkenntnis vom 19.9.2007, 2007/13/0080, zugrunde liegenden Fall war der Dienstnehmer vor Eintritt in den Ruhestand «Prüfer» bei der Pensionsversicherungsanstalt: Die «Feststellung hinsichtlich des Ausmasses von Leistungsansprüchen sowie die bescheidmässige Erledigung» bildeten nach der Arbeitsplatzbeschreibung seine Tätigkeiten. Seine aus der «Ausübung öffentlicher Funktionen» stammenden Einkünfte konnten somit in Österreich – als Kassenstaat – besteuert werden. Anders verhielt es sich mit jenem Dienstnehmer, der bei derselben Körperschaft beschäftigt war und dessen Fall der VwGH mit Erkenntnis vom 17.10.2007, 2007/13/0088, entschied: Er habe zunächst «als Manipulant einfache Bürohilfstätigkeit (Ablage, Anfertigung von Fotokopien) verrichtet. Seine berufliche Tätigkeit als Operator, als Gruppenleiter, als Arbeitsvorbereiter, als Systemprogrammierer, als Abteilungsleiter-Stellvertreter und als Abteilungsleiter habe ein Aufgabengebiet umfasst, welches im Wesentlichen in der Betreuung, Wartung, Optimierung und Überwachung der von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten verwendeten EDV-Betriebsanlagen (Hard- und Software) und in den mit der Personalführung im Zusammenhang stehenden Aufgaben bestehe.» Für den VwGH war ausschlaggebend, dass «bescheidmässige Feststellungen» nicht

zu seinem Aufgabenbereich gehörten. Sein Ruhegehalt dürfe daher nicht in Österreich besteuert werden. Solche kasuistischen Abgrenzungen werden auch nicht der Vergangenheit angehören, wenn nur noch DBA existieren, die auf Grundlage des OECD-MA 1977 oder jüngerer Fassungen des OECD-MA abgeschlossen wurden: Die Grenzlinie zur «gewerblichen Tätigkeit» der Körperschaft mag anders verlaufen; sie ist aber genauso schwierig zu ziehen.

Der VwGH hatte sich aber auch aus einem anderen Blickwinkel mit der Abgrenzung zwischen der Art. 18 und der Art. 19 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift zu beschäftigen.<sup>37</sup> Im Erkenntnis vom 21.11.2007, 2007/13/0087, ging es um einen Dienstnehmer derselben Pensionsversicherungsanstalt, der vor Begründung dieses Dienstverhältnisses «Vordienstzeiten» bei anderen Arbeitgebern hatte: «Die Teilnahme eines Arbeitnehmers, der seine Dienste verschiedenen Arbeitgebern erbracht hat, in einem einzigen Pensionssystem ist nicht ungewöhnlich und kann zur Aufteilung des in diesem Pensionssystem erworbenen Pensionsanspruches in Teile führen, die verschiedenen Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens unterliegen (vgl. auch Lang, Article 19(2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, in: Bulletin for International Taxation, 2007, 17ff, insb. 19f, und Kolb/Lang/Loukota/Waldburger/Waters/Wolff, Employment Income Under Tax Treaty Law – Case Studies, in SWI 2002, 522ff, insb. 526f).»

Im konkreten Fall hatte die Pensionsversicherungsanstalt das Ausmass der nicht der «Ausübung öffentlicher Funktionen» zugeordneten Pension nach der Dauer des Dienstverhältnisses berechnet: Der Dienstnehmer hatte Vordienstzeiten von mehr als vier Jahren und war dann rd. 30 Jahre bei der Pensionsversicherungsanstalt tätig. Ob der VwGH davon ausgeht, dass in allen Fällen ausschliesslich auf die zeitliche Komponente abzustellen sei, ist nicht völlig klar. Er hat lediglich darauf hingewiesen, dass auch das beschwerdeführende Finanzamt nicht behauptet habe, die Pensionsversicherungsanstalt wäre «im Beschwerdefall bei der Bekanntgabe des Aufteilungsschlüssels an die belangte Behörde der Höhe nach von einer unrichtigen Aufteilung ausgegangen (...) und die belangte Behörde (hätte) den Haftungsbetrag deshalb in unrichtiger Höhe festgelegt». Die Höhe der ASVG-Pension muss zwar nicht ausschliesslich von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängen. Dennoch ist dies sicherlich der praktikabelste Massstab. Denkbar ist es zwar, stattdessen die Höhe des Gesamteinkommens heranzuziehen. Die Einbeziehung der Inflationsrate wäre

37 Dazu auch LANG, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, 885 ff.

dabei nicht einfach zu bewerkstelligen. Die Aufteilung anhand der in verschiedenen Perioden von den Arbeitgebern und dem Arbeitnehmer geleisteten Pensionsbeiträge vorzunehmen, würde ebenso Schwierigkeiten aufwerfen. Wenn ein Dienstnehmer während ein und desselben Dienstverhältnisses nur in manchen Perioden «öffentliche Funktionen» ausübt, muss dann – wenn man die zeitliche Komponente als massgebend erachtet – für die Zuordnung zu Art. 19 OECD-MA ebenso die Dauer dieser Perioden entscheidend sein. Streng genommen könnte auch ein Dienstnehmer, der zwar jahrzehntelang keine öffentlichen Funktionen ausgeübt hat, einmal aber für wenige Wochen mit hoheitlichen Aufgaben betraut war, sein Ruhegehalt einmal anteilig nach Art. 19 OECD-MA zu erfassen haben. Wenn ein Dienstnehmer öffentliche Funktionen ausübt und daneben – also in derselben Periode – einen nichthoheitlichen Aufgabenbereich hat, wird ebenso das Ausmass der zeitlichen Inanspruchnahme massgebend sein.

Diese Entscheidungen zeigen, zu welcher Kasuistik die in den Verteilungsnormen angelegten Differenzierungen führen. Wenn die vom VwGH vorgenommenen Abgrenzungsversuche aus Praktikabilitätssicht wenig überzeugen, dann ist das aber nicht dem Gerichtshof anzulasten, sondern dem OECD-MA selbst.<sup>38</sup> Über Jahrzehnte waren viele der unterschiedlichen Rechtsfolgen der Verteilungsnormen von geringer Bedeutung, da grenzüberschreitende Aktivitäten nicht die Regel, sondern die Ausnahme waren. Nur wenige Dienstnehmer übersiedelten nach der Pensionierung in andere Länder. Mittlerweile haben diese Migrationsströme Dimensionen erreicht, die einzelne Staaten sogar veranlassten, DBA zu kündigen, weil sie nicht mehr bereit waren, das nach Art. 18 OECD-MA vorgesehene ausschliessliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats bei Pensionen für frühere privatwirtschaftliche Tätigkeit zu akzeptieren.<sup>39</sup> Parallel steigt die Zahl der an der Grenzlinie zwischen Art. 18 und 19 Abs. 2 OECD-MA angesiedelten Fälle, und die Höchstgerichte werden sich nicht nur in Österreich künftig häufiger mit derartigen Fragen zu beschäftigen haben. Wieweit es rechtspolitisch einen Sinn ergibt, Dienstnehmer mit gleicher oder ähnlicher Tätigkeit unterschiedlich zu behandeln, je nachdem ob sie für einen privaten

Rechtsträger oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts tätig oder ob sie bei derselben Körperschaft des öffentlichen Rechts als Prüfer oder als EDV-Experte tätig sind, ist eine berechtigte Frage. Es ist daher hoch an der Zeit, die durch Art. 19 OECD-MA bewirkten Differenzierungen zu überdenken und gegebenenfalls auf diese Vorschrift zu verzichten.<sup>40</sup>

Die vom VwGH in mehreren Erkenntnissen angesprochene Abgrenzung zwischen Art. 18 und 19 Abs. 2 OECD-MA ist nur ein besonders illustratives Beispiel für die Fragen, welche die im OECD-MA angelegten Differenzierungen aufwerfen. Die Probleme sind jedenfalls nicht auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beschränkt: So hatte sich der VwGH im Erkenntnis vom 19.3.2008, 2005/15/0072, mit der Frage zu beschäftigen, ob ein Betreiber einer Gleitschirmschule mit dem Zweck, Flugschüler auszubilden, dem für Unternehmen der Luftfahrt massgebenden Art. 6 DBA-Deutschland 1954 unterliege oder ob es sich um eine gewerbliche Tätigkeit nach Art. 4 dieses Abkommens handle. Das OECD-MA zwingt in ähnlicher Weise zur Abgrenzung zwischen den Vorschriften des Art. 7 und des Art. 8.

Jedenfalls aus österreichischer Sicht stellt sich zusätzlich die Frage, ob und welche Differenzierungen einer gleichheitsrechtlichen Prüfung standhalten. Der VwGH hat sich bisher sehr zurückhaltend gezeigt und in Beschwerdeverfahren geäusserte verfassungsrechtliche Bedenken nicht zum Anlass genommen, ein Normprüfungsverfahren beim VfGH in Hinblick auf eine DBA-Regelung einzuleiten. Rechtspolitisch ist diese Vorsicht nachvollziehbar, da eine – naturgemäss einseitig durch den VfGH verfügte – Aussetzung der Wirkung von DBA-Regelungen zu schwerwiegenden Störungen bilateraler Verhältnisse führen kann. Gelegentlich ist der VwGH aber zu zurückhaltend, wenn er – wie im Erkenntnis vom 28.2.2008, 2005/15/0135, und zwar anhand der Art. 19 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift des DBA-Schweiz – die Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode als offenbar generell verfassungsrechtlich unproblematisch erachtet und damit den Abkommen freizustellen scheint, beliebig zwischen den Verteilungsnormen – an die dann die Regelungen über die Methoden anknüpfen – abzugrenzen. Der im – noch näher zu besprechenden – Erkenntnis vom 29.7.2010, 2010/15/0021, am Rande vorgenommene Hinweis auf das Erfordernis der Gleichbehandlung und der daraus von Zorn gezogenen Schlussfolgerung, dass Gleichbehandlungsüberlegungen im DBA-Recht künftig grös-

38 LANG, Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen.

39 LANG, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, 880, mit Verweis auf SINGER/DELAURIÈRE, Why Is Denmark Terminating Tax Treaties? Weiters kündigte die deutsche Bundesregierung am 21.7.2009 mit Wirkung zum 1.1.2011 das DBA mit der Türkei. Vgl. dazu BMF: Bundesregierung kündigt DBA mit Türkei, BB 2009, 1723; Deutsches Aussensteuerrecht: Bundesregierung kündigt DBA-Türkei, IStR 17/2009 Beihefter; Panorama: DBA Türkei – Deutschland kündigt DBA ab 2011, NWB 2009, 2945.

40 LANG, Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen; LANG, Article 19 (2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced.

sere Bedeutung erlangen könnten,<sup>41</sup> deutet möglicherweise eine Trendwende an.

## 4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

### 4.1 Anrechnungsmethode

In seinem Erkenntnis vom 28.2.2007, 2003/13/0064, hat sich der VwGH erneut mit der Frage auseinandergesetzt, ob ein Anrechnungsvortrag abkommensrechtlich geboten sei. Der VwGH hatte dies im Erkenntnis vom 20.4.1999, 99/14/0012, auf Grundlage des DBA-Japan verneint und im Erkenntnis vom 28.9.2004, 2000/14/0172, keine Notwendigkeit gesehen, dass das BMF eine unilaterale Massnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung setze. Im Erkenntnis vom 28.2.2007, 2003/13/0064, hat der VwGH eine Änderung seiner Rechtsprechung angedeutet, zu der es wohl ausschliesslich aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht sogleich kam. Die Entscheidung betraf nämlich das Verlustjahr und nicht die Periode, in der die Anrechnung der ausländischen Steuer zum Tragen kommen sollte. Nur in diesem Veranlagungszeitraum ist aber darüber abzusprechen. Damit konnte es der VwGH bei der folgenden Aussage belassen: «Dass es in Folgejahren durch die Kürzung der als Sonderausgaben abziehbaren Verlustvorträge in wirtschaftlicher Betrachtung zu einer <Nachversteuerung> der in den Streitjahren in Österreich nicht besteuerten ausländischen Einkünfte kommen könnte, mag sein, belastet die hier allein streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1997 aber selbst dann nicht mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit, wenn die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten gemeinschaftsrechtlichen Gründe die Anrechnung der in den Streitjahren angefallenen ausländischen Steuern (gegebenenfalls in Abweichung von der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, vgl. insbesondere das Erkenntnis vom 28. September 2004, 2000/14/0172) in künftigen Veranlagungsjahren erfordern sollten.» Der VwGH legt sich zwar nicht fest, deutet aber bereits eine mögliche Rechtsprechungsänderung an. Der Hinweis auf das zu § 48 BAO ergangene Erkenntnis vom 28.9.2004, 2000/14/0172, macht klar, dass der VwGH die Rechtsgrundlage des Anrechnungsvortrags zwar nach wie vor nicht im Abkommen selbst sieht, aber aus unionsrechtlichen Gründen eine Verpflichtung des BMF annehmen könnte, ihn im Wege unilateraler Massnahmen zu gewähren.

41 ZORN, in: Oliver-Christoph Günther/Clemens Willvonseder, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt.

Rückblickend dürfte der VwGH aber «päpstlicher als der Papst» gewesen sein: Der EuGH hat die unionsrechtliche Verpflichtung zum Anrechnungsvortrag mittlerweile in Haribo und Österreichische Salinen verneint.<sup>42</sup> Dieses Urteil liegt im jüngeren Trend der Rechtsprechung des EuGH, der um 2005 eine Wende vollzogen hat und nunmehr den Regierungen der Mitgliedsstaaten stärker entgegenkommt als früher,<sup>43</sup> ausserdem aber Doppelbesteuerung niemals als Verstoß gegen die Grundfreiheiten per se gesehen hat, sondern regelmässig eine gleichheitsrechtlich orientierte Diskriminierungsprüfung vornimmt. Die vom VwGH im Erkenntnis vom 28.2.2007, 2003/13/0064, gemachten Andeutungen einer Rechtsprechungsänderung dürften daher obsolet sein. Will der VwGH dennoch den Anrechnungsvortrag durchsetzen, müsste er ihn direkt aus dem Abkommen ableiten. Da seine bisher in die gegenteilige Richtung gehende Rechtsprechung auf das vom OECD-MA abweichende DBA-Japan gestützt war, bräuchte der VwGH keinen verstärkten Senat anrufen, um bei der Auslegung der dem OECD-MA nachgebildeten DBA einen Anrechnungsvortrag zu gewähren.<sup>44</sup>

Der VwGH hat bereits am 25.9.2001, 99/14/0217, den EuGH unionsrechtlich «überholt», als es um die Berücksichtigung von Auslandsverlusten nach DBA mit Freistellungsmethode ging.<sup>45</sup> Damals nahm der Gerichtshof zwar eine neue Interpretation des Abkommens vor, stützte sich aber auf unionsrechtliche Erfordernisse, um darzulegen, warum sich durch den EU-Beitritt die Rechtslage geändert hatte und er von einer Befassung eines verstärkten Senats absehen konnte. Im Ergebnis ging der VwGH offenbar davon aus, dass die Grundfreiheiten dazu verpflichteten, «befreite» Verluste aus Betriebsstätten aus anderen Mitgliedsstaaten bei unbeschränkter Steuerpflicht im Inland abzuziehen. Spätere Urteile des EuGH gingen schliesslich in eine andere Richtung.<sup>46</sup> Aus heutiger Sicht könnte die vom VwGH im Jahr 2001 gewählte unionsrechtliche Begründung nicht mehr aufrechterhalten werden.

42 EuGH Verb Rs Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08) und Österreichische Salinen AG (C-437/08, 10.2.2011).

43 Näher LANG, 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten?

44 Ähnlich offenbar KÜHBACHER, Erfordert § 10 Abs. 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag?

45 Vgl. dazu LANG/LOUKOTA/REICH/WASSERMAYER/ZORN, Konsequenzen der neuen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu den Auslandsverlusten – Podiumsdiskussion; LUDWIG, Verluste bei DBA mit Befreiungsmethode, 701; MANG, Verwertung von Auslandsverlusten nach dem SteuerreformG 2005 – Pflicht oder Wahlrecht?, 486; ZORN, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, 456.

46 Vgl. EuGH Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, 23.10.2008), Slg 2008, I-8061.

Dem VwGH ist daraus aber kein Vorwurf zu machen: Die Rechtsprechung des EuGH ist gerade in den letzten Jahren sprunghaft geworden, und manche Kehrtwendung ist wohl – auch – den geänderten politischen Rahmenbedingungen geschuldet.<sup>47</sup> An sich ist es begrüßenswert, wenn ein nationales Höchstgericht seiner Verpflichtung nachkommt, unionsrechtliche Fragen aufzugreifen. Der VwGH hat es allerdings verabsäumt, die Frage der Zulässigkeit des Abzugs der Auslandsverluste dem EuGH vorzulegen. Wenn es für ihn entscheidungserheblich war – und die Begründung in Hinblick auf die unterlassene Anrufung des verstärkten Senats deutet darauf hin –, wäre er verpflichtet gewesen, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten. Die Interpretation der Grundfreiheiten in Hinblick auf diese Konstellationen war nämlich – wie nicht nur die spätere Rechtsprechung des EuGH bestätigt<sup>48</sup> – keinesfalls zur Gänze geklärt. Im Falle seines Erkenntnisses vom 28.2.2007, 2003/13/0064, greift dieser Vorwurf allerdings nicht, denn der VwGH hatte – aus den erwähnten verfahrensrechtlichen Gründen – diese Frage noch nicht zu beurteilen.

#### 4.2 Freistellungsmethode

Das Erkenntnis vom 29.7.2010, 2010/15/0021, könnte weitreichende Auswirkungen auf die österreichische Abkommenspraxis haben: Es ging um die Pension eines ehemaligen italienischen Zollbeamten, der in Österreich ansässig war. Die Art. 19 OECD-MA nachgebildete Regelung des DBA-Italien räumt Italien das ausschließliche Besteuerungsrecht ein. Das sonst die Anrechnungsmethode vorsehende DBA enthält keine ausdrückliche Regelung über den Progressionsvorbehalt und folgt insoweit dem Vorbild des Art. 23 B OECD-MA idF 1963. Erst 1977 wurde der Progressionsvorbehalt auch in Art. 23 B OECD-MA explizit angesprochen. Der VwGH gelangte zum Ergebnis, dass die Rechtsgrundlage des Progressionsvorbehalts in den Regelungen des österreichischen Steuerrechts über die Besteuerung des Welteinkommens zu sehen sei. Darüber hinaus sehe das DBA mit Italien «lediglich vor, dass die gegenständlich strittigen Einkünfte nur in Italien besteuert werden dürfen, ein Progressionsvorbehalt für diesen Fall wird im DBA nicht erwähnt. Aus den Materialien (RV 806 BlgNR XV. GP, 24) geht nicht hervor, aus welchen Gründen hier ein Progressionsvorbehalt – anders als etwa zu Art. 23 Abs. 3 lit. b DBA – nicht angeführt wurde. Damit kann aber lediglich konstatiert werden, dass hier ein Progressions-

vorbehalt weder (ausdrücklich) eingeräumt noch verboten wurde. Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht, das DBA lediglich die Besteuerung der italienischen Pension des Mitbeteiligten in Österreich, nicht aber die Heranziehung dieser Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach der italienischen Pension».

Der VwGH geht offenbar davon aus, dass es der ausdrücklichen Regelung des Progressionsvorbehalts in einem DBA nicht bedürfe. Wenn daher der Progressionsvorbehalt in einem Abkommen nur für bestimmte Fälle ausdrücklich geregelt ist – wie im DBA-Italien für Zwecke der Vermögensteuern –, darf daraus nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass der Progressionsvorbehalt in allen anderen Konstellationen nicht zum Tragen kommen dürfe. Dies könnte zur Konsequenz haben, dass Steuerpflichtige, die in Österreich aufgrund eines Zweitwohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig sind, aber ihre abkommensrechtliche Ansässigkeit in einem anderen Vertragsstaat haben, schon nach derzeit geltender Rechtslage dem Progressionsvorbehalt unterliegen.<sup>49</sup>

In Österreich ist in den 1990er-Jahren im Rahmen der Diskussionen über ein DBA-Durchführungsgesetz auch überlegt worden, beschränkt Steuerpflichtige ebenfalls dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.<sup>50</sup> Dieser Gedanke ist damals – nicht zuletzt auch aufgrund abkommensrechtlicher Bedenken – wieder verworfen worden.<sup>51</sup> Dem nunmehr vorliegenden VwGH-Erkenntnis ist zu entnehmen, dass der Gerichtshof derartige Regelungen jedenfalls als abkommensrechtlich zulässig ansehen würde.

## 5 Würdigung

Die hier vorgenommenen Überlegungen können nicht für sich in Anspruch nehmen, die jüngere Rechtsprechung des VwGH zu DBA-Fragen umfassend analysiert zu haben. Vielmehr habe ich lediglich einzelne Erkenntnisse herausgegriffen und versucht, auf einzelne Entwicklungstendenzen aufmerksam zu machen. Wirft man aber dennoch abschliessend einen Blick auf die rd. 40 mir

47 Dazu LANG, 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten?

48 EuGH Marks & Spencer (C-446/03, 13.12.2005), Slg 2005, I-10837; Lidl Belgium (C-356/04, 19.9.2006), Slg 2006, I-8501; Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, 23.10.2008), Slg 2008, I-8061.

49 LANG, in: Oliver-Christoph Günther/Clemens Willvonseder, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt.

50 Dazu LOUKOTA, Gutachten: Wohin geht das österreichische internationale Steuerrecht?, Verhandlungen des 13. ÖJT Salzburg 1997 III/1.

51 Vgl. LANG, Referat: Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht?, Verhandlungen des 13. ÖJT Salzburg 1997 III/2.

vorliegenden Entscheidungen des VwGH aus den letzten 5 Jahren, so überrascht der zurückhaltende Umgang mit Urteilen von Höchstgerichten anderer Staaten: In Österreich gehört es zur guten Tradition, jedenfalls bei der Auslegung jener Vorschriften des nationalen Steuerrechts, die nach wie vor reichsdeutschen Ursprungs sind, auf Urteile des BFH zurückzugreifen. Der VwGH folgt in seinen Entscheidungen manchmal der deutschen Rechtsprechung. In anderen Fällen begründet er, warum er zu einem anderen Ergebnis kommt. Häufig setzt er sich jedenfalls mit den Urteilen des BFH auseinander. Der Umstand, dass zahlreiche der ausgelegten DBA-Regelungen dem Vorbild des OECD-Musterabkommens entsprechen, hätte erwarten lassen, dass sich der VwGH auf dem Gebiet der DBA mit der Rechtsprechung anderer Höchstgerichte ebenso auseinandersetzt, wie er sich sonst bei Rechtsvorschriften des nationalen Rechts mit der Judikatur des BFH beschäftigt. Die rd. 40 untersuchten Erkenntnisse zeigen aber, dass der VwGH bei der Auslegung des DBA-Rechts ebenfalls nur den BFH zitiert und Urteile anderer ausländischer Höchstgerichte nicht in seine Überlegung einbezieht.

Weiters stützt sich der VwGH im Rahmen der Wortlautinterpretation bloss auf den deutschsprachigen Text der Abkommen. Der Umstand, dass fast alle österreichischen DBA in zumindest zwei verschiedenen Sprachen abgeschlossen sind, die meist gleichermassen authentisch sind, spielt in der Auslegungspraxis keine Rolle. Ebenso wenig greifen die Richter auf die englische und französische Originalfassung des Musterabkommens zurück, obwohl es naheliegend wäre, in den Fällen, in denen der deutsche Text bloss eine Übersetzung des OECD-MA ist, sogar in erster Linie auf die englische und französische Version zurückzugreifen.<sup>52</sup>

Die Internationalität der österreichischen Wirtschaft ist in den letzten Jahrzehnten und Jahren gestiegen. Die anspruchsvoller werdenden Auslegungsfragen sind ein Spiegel dieser Entwicklung. Im Vergleich dazu hinkt die Internationalität der Vorgangsweise bei der Urteilsbegründung noch etwas nach. Es ist zu hoffen, dass der VwGH in nächster Zeit nachziehen wird!

## Literatur

ACHATZ MARKUS/KAMPER KARL/RUPPE HANS-GEORG,  
Die Rechtsprechung des VwGH in Abgabensachen  
– Eine formale und inhaltliche Analyse für die Jahre  
1979 - 1985, Wien 1987

BENDLINGER STEFAN/KOFLER GEORG, Highlights aus dem Workshop «Internationales Steuerrecht», RdW (Recht der Wirtschaft) 2009, 676

DANON ROBERT J., Conflicts of Attribution of Income Involving Trusts under the OECD Model Convention: The Possible Impact of the OECD Partnership Report, Intertax 2004, 210

DEBATIN HELMUT, Subjektiver Schutz unter Doppelbesteuerungsabkommen, BB Beilage 1989/2, 1

DOMMES SABINE, Neues DBA mit Albanien und revidiertes DBA mit Dänemark, ÖStZ 2009, 62

HORNIK KURT/LANG MICHAEL/MAMUT MARIE-ANN/NAGEL HERBERT, Die Rechtsprechungspraxis des VwGH in Abgabensachen – Eine Analyse der Jahre 2000 bis 2004, Wien 2008

HÜGEL HANNS F./GIBITZ FLORIAN, Nochmals: Zum Treaty-Shopping-Urteil des VwGH, SWI 1998, 407

JIROUSEK HEINZ, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Dänemark, ÖStZ 2008, 595

– Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112

KÜHBACHER THOMAS, Erfordert § 10 Abs. 2 KStG bei ausländischen Portfoliobeteiligungen einen Anrechnungsvortrag?, SWI 2008, 387

– Zum Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, ÖStZ 2010, 245

LANG MICHAEL, 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten?, in: Rudolf Mellinghoff/Wolfgang Schön/Hermann-Ulrich Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat. FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 297

– Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281

– Article 19 (2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, BIT 2007, 17

– Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403

– CFC Regulations and Double Taxation Treaties, BIT 2003, 51

– CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2002, 717

– Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen, in Michael Lang/Helmut Loukota/Daniel Lüthi (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens, Wien 1995, 25

– Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), in: Gabriele Bur-

52 Vgl. LANG, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen.

- mester/Dieter Endres (Hrsg.), Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis. FS Helmut Debatin, München 1997, 283
- Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527
  - Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, RIW 1992, 573
  - Die Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199
  - Double Non Taxation, General Report, CDFI 89a (2004), 73
  - in: Oliver-Christoph Günther/Clemens Willvonseder, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt, SWI 2011, 303
  - Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen, in: Sabine Urnik/Gudrun Fritz-Schmied/Sabine Kanduth-Kristen (Hrsg.), Steuervereinfachung. FS Herbert Kofler, Wien 2009, 127
  - Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2006, 549
  - Personengesellschaften im DBA-Recht, SWI 2000, 60
  - Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, IStR 2010, 114
  - Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, IStR 2000, 129
  - Referat: Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht
  - Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht? Verhandlungen des 13. ÖJT Salzburg 1997 III/2, Wien 1997, 63
  - Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, in: Thomas Rödder/Wolfgang Spindler/Klaus Tipke (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung. FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 879
  - Staatsanleihen nach dem DBA Österreich-Spanien, SWI 1992, 335
  - Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, IStR 2011, 1
  - Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, BIT 2001, 596
  - The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, Wien 2000
  - Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1989, 11
  - Vorschläge zur Verbesserung des Rechtsschutzes im Steuerrecht, SWK 2006, T 111, ÖStZ 2007, 19
  - VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216
- LANG MICHAEL/LOUKOTA HELMUT/REICH MARKUS/WASSERMEYER FRANZ/ZORN NIKOLAUS, Konsequenzen der neuen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu den Auslandsverlusten – Podiumsdiskussion, SWI 2002, 428
- LANG MICHAEL/MASSONER CHRISTIAN, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in: Michael Lang/Josef Schuch/Claus Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, Wien 2009, 15
- LANG MICHAEL/REICH MARKUS/SCHMIDT CHRISTIAN, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, IStR 2007, 1
- LANGBEIN VOLKER, Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen Völkerrecht und nationalem Recht, RIW 1984, 531
- LOUKOTA HELMUT, Das erste Treaty-Shopping-Urteil des VwGH, SWI 1998, 105
- Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, SWI 2000, 299
  - Die aktuelle österreichische DBA-Politik, ÖStZ 1995, 249
  - Gutachten: Wohin geht das österreichische internationale Steuerrecht?, Verhandlungen des 13. ÖJT Salzburg 1997 III/1, Wien 1997, 101
- LUDWIG CHRISTIAN, Verluste bei DBA mit Befreiungsmethode, RdW (Recht der Wirtschaft) 2001, 701
- MANG MARTIN, Verwertung von Auslandsverlusten nach dem SteuerreformG 2005 – Pflicht oder Wahlrecht?, SWI 2004, 486
- NOWOTNY CLEMENS, VwGH zum abkommensrechtlichen Begriff der Einkünfte aus Zinsen iSv Art. 11 Abs. 3 OECD-MA, ÖStZ 2004, 51
- PETRITZ MICHAEL, Betriebsstättenverlustvortrag durch Diskriminierungsverbot bei DBA mit Anrechnungsmethode, GeS (Gesellschafts- und Steuerrecht) 2006, 323
- Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag?, RdW (Recht der Wirtschaft) 2007, 311
- SCHAFFNER JEAN, The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships, BIT 2000, 218
- SCHNEEWEISS HERMANN, Betriebsstätdiskriminierungsverbot: Kein Verlustvortrag für beschränkt

Steuerpflichtige bei doppelter Verlustverwertung, SWI 2006, 312

SINGER WENDY/DELAURIÈRE JÉRÔME, Why Is Denmark Terminating Tax Treaties?, TNI 2008, 13

VOGEL KLAUS, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 3. A., München 1996

WASSERMAYER FRANZ, Die abkommensrechtliche Behandlung von Einkünften einer in einem Vertragsstaat ansässigen Personengesellschaft, IStR 2011, 85

WENINGER RUDOLF, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht – VwGH zur Ansässigkeitsbescheinigung bei DBA-Entlastung für Lizenzen durch Verwertungsgesellschaften, SWI 2007, 243

WHEELER JOANNA C., The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes, BIT 2005, 477

ZORN NIKOLAUS, in: Oliver-Christoph Günther/Clemens Willvonseder, SWI-Jahrestagung: Befreiungsmethode im Zweifel mit Progressionsvorbehalt, SWI 2011, 303

– Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456

## Berichte, Dokumente

OECD Partnership Report, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Issues in International Taxation No. 6, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD, Paris 1999

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2010, 17, <http://www.oecd-ilibrary.org/>

## Rechtsquellen

BAO, (österr.) BG über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung) (vom 28.6.1961), BGBl 194/1961, 1031

DBA-Argentinien, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Argentinischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 13.9.1979), BGBl 11/1983, 321 (ausser Kraft)

DBA-Brasilien, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Föderativen Republik Brasilien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 24.5.1975), BGBl 431/1976, 1789

DBA-Deutschland, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 24.8.2000), BGBl 182/2002, 1129

DBA-Entlastungsverordnung, V des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl III 92/2005

DBA-Griechenland 1970, Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Griechenland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 22.9.1970), BGBl 39/1972, 453

DBA-Griechenland, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Hellenischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 18.7.2007), BGBl III 16/2009, 1

DBA-Italien, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 29.6.1981), BGBl 125/1985, 1061

DBA-Japan, Abkommen zwischen der Republik Österreich und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 20.12.1961), BGBl 127/1963, 656

DBA-Liechtenstein, Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 5.11.1969), BGBl 24/1971, 421

DBA-Schweiz, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 30.1.1974), BGBl 64/1975, 574

DBA-Spanien, Abkommen zwischen der Republik Österreich und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 20.12.1966), BGBl 395/1967, 2217

Income Tax Conventions Interpretation Act (Kanada),  
R. S. C. (Revised Statutes of Canada), 1985, c. I-4,  
<http://lois-laws.justice.gc.ca/PDF/I-4.pdf>

Protokoll DBA-Spanien, Protokoll zur Abänderung des  
Abkommens zwischen der Republik Österreich und  
Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf  
dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom  
Vermögen (vom 24.2.1995), BGBl 709/1995, 8392

Sonderregelung DBA-Spanien, Sonderregelung zum  
Abkommen zwischen der Republik Österreich und  
dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Dop-  
pelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom  
Einkommen und vom Vermögen (Art. VII des BG  
BGBl 21/1995), BGBl 21/1995; 2037

V des Bundesministers für Finanzen betreffend die  
Besteuerung von Einkünften von Unternehmensbe-  
ratern nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit  
Liechtenstein (vom 22.12.2005), BGBl 437/2005

Verständigungsvereinbarung DBA-Liechtenstein, V des  
Bundesministers für Finanzen betreffend die Beste-  
uerung von Einkünften der Gesellschafter-Dienstneh-  
mer liechtensteinischer Kapitalgesellschaften (vom  
19.6.2001), BGBl II 215/2001, 1261

WVK, Wiener Übereinkommen über das Recht der Ver-  
träge (vom 23.5.1969), BGBl 40/1980, 775