

ISIR

Herausgeber:
Dr. Wilfried Dann,
Steuerberater²
Dr. Hans Fick, Rechtsanwalt
Prof. Dr. Franz Massenmeyer,
Richter am Bundesfinanzhof

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Prof. Dr. Detlev Plitz, Rechtsanwalt
Dr. Julia Förster, Rechtsanwältin

Geschäftsführend:
Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Hef 5 · Seiten 201–256
5. Jahrgang · 9. Mai 1996

Ständige Mitarbeiter: *Dr. Klaus-Dieter Borchardt,* Europäische Kommission, Brüssel; *Horst Dahnke,* lfd. Reg.Dir. a. D., Steuerberater, Bonn; *Hans F. W. Fick,* CPA, Partner KPMG, New York; *Bruno Gangemi,* Avv., Studio Legale Macchi di Cellere Gargemi, Rom – Mailand; *Albrecht Hager,* KPMG Widen, Helsinki; *Dr. Hartmut Hahn,* Reg.Dir. im Finanzministerium Thüringen, Erfurt; *Prof. Dr. Dick Juch,* Loyens & Volkmars, Breda; *Dr. Helmut Krabbe,* MinRat im Bundesfinanzministerium, Bonn; *Dr. Eduard Lobis,* Doctore Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; *Georges Lorentz,* Expert comptable, président FBA, Strasbourg; *Prof. Leif Muten,* Handelshochschule, Stockholm; *Peter O'Dwyer,* BA (Econ) BBS FCA, Price Waterhouse, Dublin; *Rosemarie Potner, LL.M.,* Rechtsanwältin, Oppenhoff & Rädler, Köln; *Anno Rainer,* Rechtsanwalt, Oppenhoff & Rädler, Brüssel und Frankfurt/M.; *Dr. Bernd Runge,* MinRat im Bundesfinanzministerium, Bonn; *Prof. DDr. Hans Georg Ruppe,* Graz; *Dr. Kurt Stocker,* Steuerrechtskonsulent, Zürich; *Dr. Andreas Strub,* Generalsekretärin des Rates der EU, Brüssel; *Prof. Satsuo Tanguchi,* Konan-Universität Kobe, Japan; *Alexander Wiedow,* Abteilungsleiter Steuern, Europäische Kommission, Brüssel; *Ulrich Wolff, LL.M.,* MinRat im Bundesfinanzministerium, Bonn

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Wirtschaftsuniversität Wien* Entwicklungsstendenzen in der Abkommenspolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreichs

Die von Deutschland, der Schweiz und Österreich beim Abschluss von DBA verfolgte Politik ist in Bewegung. Der Beitrag analysiert jüngste Entwicklungen und arbeitet wesentliche Unterschiede und Gemeinsamkeiten der DBA der drei Staaten heraus.

1. Die Bedeutung des Vorbilds der OECD-Musterabkommen

Deutschland, die Schweiz und Österreich besitzen ein dichtes Netz an DBA. Die drei Staaten haben in den vergangenen Jahrzehnten intensiv am Aufbau dieses Abkommensnetzes gearbeitet. Zur erklären Abkommenspolitik der drei Staaten gehört es, dieses Netz noch weiter auszubauen. Die Geschwindigkeit dabei hat allerdings in den letzten Jahren etwas nachgelassen. Ältere Abkommen sind an die modernen Standards anzupassen und neue Orientierungen beim Abschluss von DBA auch im Verhältnis zu bisherigen Abkommenspartnern durchzusetzen. Der Zerfall der ehemäßigen Sowjetunion hat dazu geführt, daß die neu entstandenen Staaten eigene DBA abschließen wollen. Dadurch wurden in Deutschland, der Schweiz und Österreich Kapazitäten der Abkommensverhandler gebunden.

Die Abkommenspolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreichs orientiert sich im wesentlichen an den Musterabkommen der OECD. Die drei Staaten sind bestrebt, die jeweils aktuellste Fassung des OECD-MA bei ihren Abkommensverhandlungen durchzusetzen. Die Ausnahmen sind rar. Dies ist darauf zurückzuführen, daß die Abkommensverhandler der drei Staaten in der für das Abkommensmuster zuständigen Arbeitsgruppe des OECD-Steuerausschusses intensiv mitarbeiten. Oft gelingt es ihnen daher auch, ihre Vorstellungen bereits in das OECD-MA zu integrieren.

Die Loyalität zum OECD-Steueranschluß und den von ihm erstellten Musterabkommen geht sehr weit. Mitunter versuchen die Finanzverwaltungen sogar, DBA, die – noch – nicht nach den Musterabkommen der OECD erstellt sind, musterabkommenskonform anzulegen. So sind das österreichische und das deutsche Bundesministerium für Finanzen in einer Verständigungsvereinbarung beispielsweise zu der Auffassung gelangt, der Betriebsstättenbegriff des DBA Österreich-Deutschland, wäre dennoch so zu verstehen, daß die Existenz dieser Betriebsstätten nicht zur Besteuerung im Quellenstaat führt¹. Das Ziel, das damit verfolgt wird, ist aus dem Blickwinkel der Harmonisierung des Abkommensnetzes im Sinne der OECD-Standards löblich. Auf rechtspolitischer Ebene ist den beiden Finanzverwaltungen daher uneingeschränkt zuzustimmen. Auf dem Boden des geltenden Rechts geht die Verwaltungsauffassung allerdings zu weit².

Schwierigkeiten bereitet für die drei Staaten auch die Aufforderung des OECD-Steuerausschusses, jene DBA, die auf Basis älterer Abkommensmodelle abgeschlossen sind, nach Möglichkeit so anzulegen, daß sie der jüngsten Fassung des OECD-

¹) Das Manuskript basiert auf einem Vortrag, den ich am 15. 1. 1996 bei der 33. Tagung des Internationalen Steuerseminars in St. Moritz (Schweiz) gehalten habe. Ich habe die Vortragfassung betrachten und mit Anmerkungen versehen. Für die Diskussion dieses Manuskripts danke ich den Herren Universitätsassistenten MMag. Josef Schuch, Mag. Gerald Toifl und Mag. Tobias Peter. Herrn Mag. Peter danke ich auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnkorrektur.

²) Vgl. Philipp, OSz 1964, 100 (103); derselbe, DStZ 1964, 164 (167).

³) Dazu auch Al. Lang, SWI 1992, 361 (368).

AUFsätze

MA entsprechen³. Fraglich ist nämlich, ob dies auf Grundlage des geltenden Rechts möglich ist. Die Wiener Vertragsrechtskonvention räumt zwar unter bestimmten Voraussetzungen auch der späteren Praxis und späteren Vereinbarungen Bedeutung für die Auslegung früherer Verträge ein. Allerdings ist die Regelung des Art. 31 Abs. 3 der Wiener Vertragsrechtskonvention auf dem Gebiet des Abgabenrechts als Eingriffsrecht aus rechtsstaatlichen Gründen sehr restriktiv zu interpretieren. Daher läßt sie – wie ich an anderer Stelle bereits begründet habe⁴ – für die Heranziehung des jüngeren Musterabkommens oder des jüngeren Kommentars bei der Auslegung eines älteren DBA kaum Platz. In die andere Richtung gehende Bemühungen der Finanzverwaltungen sind zwar rechtspolitisch verständlich, da ein einheitliches Verständnis aller DBA wünschenswert wäre. Mangels rechtlicher Grundlage wird diesen Versuchen aber eine Absage erteilt werden müssen.

Die österreichische Finanzverwaltung hat vor kurzem in einem im Amtsblatt veröffentlichten Erlaß die Auffassung unterstrichen, daß für die Auslegung älterer DBA die jüngste Version des OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars heranzuziehen wäre⁵. Sie ist sich allerdings offenbar der mit dieser Auffassung verbundenen Problematik bewußt. Sie ist nämlich seit einigen Monaten bestrebt, in die von Österreich neu verhandelten DBA eine Auslegungsvorschrift aufzunehmen, nach der der Kommentar des OECD-Steuerausschusses – „sollte er auch von Zeit zu Zeit geändert werden“ – für die Abkommensauslegung heranzuziehen ist⁶. Dadurch soll eine Rechtsgrundlage geschaffen werden, um der jeweils neuesten Auffassung des OECD-Steuerausschusses zum Durchbruch zu verhelfen. Aus dem Blickwinkel des österreichischen Verfassungsrechts handelt es sich aber dabei m. E. um einen unangenehmen Versuch: Würden nämlich die DBA auf die jeweils jüngste Fassung des von den Vertretern der Finanzverwaltungen erstellten Kommentars des OECD-Steuerausschusses verwiesen, wäre dies angesichts des Bestimmtheitsgrundsatzes, des Gewaltenteilungsprinzips und der aus der Verfassung abgeleiteten These von der Geschlossenheit des Rechtsquellenystems höchst bedenklich. In verfassungskonformer Interpretation können diese Regelungen nur als Verweis auf die zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA vorliegende Fassung des OECD-Kommentars gedeutet werden⁷.

Die nur ansatzweise angesprochenen Probleme stellen eindringlich unter Beweis, daß die vom OECD-Steuerausschuß seit 1992 eingeschlagene Politik, das OECD-MA und den dazugehörigen Kommentar fast jährlich zu ändern⁸, zweischnittig ist. Die Initiative, die einzelnen Abkommensvorschriften laufend zu überprüfen, ist begriffenswert. Allerdings führt die häufige Änderung des Musterabkommens und des Kommentars dazu, daß die Inhalte der verschiedenen DBA immer mehr auseinanderfallen. Davon sind gerade Staaten, die ein besonders dichtes Abkommensnetz haben, stark betroffen. Die Vertreter Deutschlands, der Schweiz und Österreichs sollten daher im OECD-Steuerausschuß darauf dringen, daß zwar das OECD-MA und der Kommentar weiterhin laufend überdacht werden, Änderungen jedoch in größeren Zeitabständen durchgeführt werden. Dies könnte auch eine intensivere Vorbereitung und eine Einbeziehung der betroffenen Verkehrskreise ermöglichen.

2. Die persönliche und sachliche Anwendbarkeit der Doppelbesteuerungsabkommen

Die vom OECD-Steuerausschuß 1977 und seit 1992 vorgenommenen Änderungen betreffen – zumindest bisher – nicht den Kern der Abkommenssystematik. Der persönliche An-

wendungsbereich der DBA Deutschlands, der Schweiz und Österreichs umfaßt somit im Regelfall jene Personen, die in einem der Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig sind⁹. Immer häufiger enthalten die DBA allerdings Einschränkungen, die bewirken, daß nicht jeder unbeschränkt steuerpflichtige in den Genuß der Abkommensvergünstigungen kommt. Ich werde später, wenn ich auf die Maßnahmen zu sprechen komme, die von den Vertragsstaaten zur Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung und zur Mißbrauchsbekämpfung ergreifen werden, darauf zurückkommen.

Nicht alle Sonderregelungen der persönlichen Anwendbarkeit betreffen allerdings die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung und die Mißbrauchsbekämpfung. Davon gibt insbesondere die Abkommenspolitik der Schweiz Zeugnis: Nachdem innerstaatlichen Recht der Schweiz haben Personengesellschaften zwar keine Steuersubjektivität, dennoch ist die Schweiz bestrebt, auch Personengesellschaften Abkommensberechtigung zuzuerkennen¹⁰. Im Verhältnis zu Deutschland und Österreich ist dies der Schweiz zwar nur unter der Einschränkung gegliedert, daß drei Viertel des Gewinnes Personen zustehen, die im entsprechenden Vertragsstaat ansässig sind, in anderen DBA fehlt diese Restriktion aber. Die Schweiz hat sich damit über das OECD-MA hinweggesetzt, das transparente Personengesellschaften nur insoweit als ansässig betrachtet, als auch die Gesellschafter diese Voraussetzungen erfüllen. Dieser pragmatische Ansatz der Schweiz sollte jedenfalls auch berücksichtigt werden, wenn der OECD-Steuerausschuß die Behandlung von Personengesellschaften wieder aufgreift. In die deutsche und die österreichische Abkommenspolitik könnte dies aber schon jetzt einfließen.

Der sachliche Anwendungsbereich der DBA Deutschlands, der Schweiz und Österreichs erfaßt im Verhältnis zu allen Partnerstaaten die Steuern vom Einkommen. Die meisten DBA Deutschlands und Österreichs und zahlreiche Schweizer Abkommen sind zudem auch auf die Steuern vom Vermögen anzuwenden. Dies gilt auch für Österreich, obwohl die Vermögenssteuer mit 1. 1. 1994 abgeschafft wurde. Österreich bemüht sich nach wie vor, die Vermögenssteuern in den Anwendungsbereich der Abkommen aufzunehmen. Der Verzicht auf die Erhebung der Vermögenssteuer soll nämlich nicht den ausländischen Fisci zugute kommen. Die Durchsetzung der österreichischen Position ist allerdings äußerst schwierig, da dies nach Auffassung einiger Verhandlungspartner zu einer doppelten Nichtbesteuerung führt. Einige bisherige DBA-Partnerstaaten wollen daher sogar die Abkommen ändern, um die Vermögen-

3) Kommentar des OECD-Steuerausschusses Introduction Rz. 35.

4) *M. Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von DBA, in: *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994) 11 (37 ff.); kritisch auch *Wassmeyer*, Recht (1994) 85 f.

5) AÖF 284/1995; vgl. dazu näher und differenzierender *Loukova*, SWI 1995, 450 (452).

6) *Dazu M. Lang*, SWI 1995, 412 (415 f.).

7) Ausführlich *M. Lang*, SWI 1995, 415.

8) Zu den Änderungen 1992 vgl. die Beiträge in: *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994); zu den Änderungen 1994 und 1995 vgl. die Beiträge in: *M. Lang/Loukova/Liithi* (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-MA (1996).

9) Vgl. aber zu Gebietskörperschaften und steuerbefreiten Körperschaften *M. Lang*, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die DBA, in: *M. Tang/Loukova/Liithi* (Hrsg.) Weiterentwicklung 25 (37 ff.).

10) *Dazu von Sieenthal*, Persönlicher Geltungsbereich von DBA und Ansässigkeit, in: *Höhn* (Hrsg.) Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl. (1993) 124 (128).

AUFsätze

steuer aus dem DBA-Anwendungsbereich auszuschließen. Dem Vornehmen nach ist das auch ein Thema bei den Verhandlungen zwischen der deutschen und der österreichischen Finanzverwaltung bei den laufenden Revisionsverhandlungen. Zahlreiche deutsche und österreichische DBA sind auch auf die Gewerbesteuer anzuwenden. Damit waren alle Spielarten der Gewerbesteuer, also sowohl die Gewerbeitrag- und die Gewerkekapitalsteuer als auch die Lohnsummensteuer vom Anwendungsbereich der Abkommen erfaßt. In Österreich wurde die Gewerkekapitalsteuer bereits in den Jahren 1983 bis 1986 schrittweise beseitigt. Mit dem Steuerreformgesetz 1993 wurde auch die Gewerbeitragsteuer abgeschafft. Die Lohnsummensteuer wurde durch die Kommunalsteuer ersetzt¹¹. Die DBA erfassen nunmehr auch die Kommunalsteuer¹². Die letzten von Österreich abgeschlossenen DBA beziehen die Kommunalsteuer allerdings nicht mehr in den Anwendungsbereich ein.

Auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer haben Deutschland, die Schweiz und Österreich bisher nur wenige DBA abgeschlossen. Besonders Deutschland und Österreich bemühen sich, das Abkommensnetz auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer zu verbessern¹³. Noch dünner ist das Abkommensnetz auf dem Gebiet der Schenkungsteuer. Die grenzüberschreitende Nachfolgeplanung, die gerade zur Bewahrung unternehmerischer Strukturen von Bedeutung ist, wird durch diese Lücken erheblich beeinträchtigt.

3. Die Besteuerung im Quellenstaat

Deutschland, die Schweiz und Österreich sind – wie bereits dargestellt – bestrebt, ihre Abkommen an die Standards der OECD anzupassen. Dies betrifft insbesondere auch den Umfang der Zuteilung von Besteuerungsrechten an den Quellenstaat. Im Bereich der Unternehmensgewinne orientieren sich die drei Staaten strikt am Betriebsstättenkonzept der OECD. Österreich ordnet den Unternehmensgewinnen meist auch die Einkünfte aus einer echten stillen Beteiligung zu und bezieht sie damit in das Betriebsstättenkonzept ein¹⁴.

Besonderheiten finden sich allerdings in den DBA aller drei Staaten bei der Frist für Bauausführungen und Montagen. Das OECD-MA sieht dafür eine 12monatige Frist vor. Zwar bemühen sich Deutschland, die Schweiz und Österreich, diese Frist auch bei DBA-Verhandlungen durchzusetzen, doch gelingt dies im Verhältnis zu Entwicklungsändern in aller Regel nicht. Nach diesen DBA besteht eine Betriebsstätte meist schon dann, wenn die Bauausführung oder die Montage einen Zeitraum von sechs Monaten in Anspruch nimmt. Anders ist es im Verhältnis zu den ehemaligen Staatshandelsländern Osteuropas, die nunmehr zu den Reformstaaten zählen. Diese Staaten waren bestrebt, bei Bauausführungen und Montagen eine Betriebsstätte erst nach einem längeren Zeitraum anzunehmen. Daher finden sich besonders in einigen österreichischen DBA bis zu zwei Jahre dauernde Fristen. Die neuverhandelten DBA enthalten diese Besonderheit allerdings nicht mehr. Sie orientieren sich am OECD-Konzept und sehen meist keinen längeren Zeitraum als 12 Monate vor.

Die Politik der Verragsstaaten bei der Vereinbarung von Quellenbesteuerungsrechten für Dividenden hängt eng mit dem System der Körperschaftsbesteuerung zusammen. So beinhaltet zahlreiche DBA Deutschlands Suspensionsklauseln. Nach diesen Vorschriften sind Quellensteuerreduktionen für Konzerndividenden ausgesetzt oder erheblich eingeschränkt gewesen, solange der deutsche Körperschaftsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne wesentlich – in vielen Fällen um minde-

stens 20% – niedriger als für thesaurierte Gewinne war. Durch die Körperschaftsteuerreform 1977 und – noch stärker – durch die Steuerreform 1990 wurden die unterschiedlichen Körperschaftsteuersätze aneinander angeglichen. Die meisten Suspensionsklauseln verloren dadurch ihren Anwendungsbereich. Erhebliche Quellensteuerreduktionen wurden wirksam¹⁵.

Einige österreichische DBA beinhaltet ebenfalls Suspensionsklauseln. Diese Abkommen enthielten Regelungen, wonach der Quellensteuersatz beseitigt oder abgesenkt wird, wenn Österreich die begünstigte Körperschaftsteuer für ausgeschüttete Gewinne beseitigt. Mit dem KStG 1988 war es soweit: Ein einheitlicher Steuersatz von 30%, der nach Abschaffung der Gewerbeitragsteuer auf 34% erhöht wurde, wurde eingeführt. Die österreichischen DBA-Verhandler bemühen sich daraufhin, einige der DBA, nach denen die Quellensteuer durch die Körperschaftsteuerreform automatisch herabgesetzt oder beseitigt wurde, abzuändern, sodaß die Quellensteuer auf Dividenden zumindest zum Teil beibehalten werden konnte¹⁶.

Die Mutter-Tochter-Richtlinie hat allerdings neue Perspektiven gebracht. Für Konzernbeteiligungen im EU-Verhältnis wurden die EU-Mitgliedsstaaten verpflichtet, die Quellensteuern völlig zu beseitigen. Deutschland wurde zwar aufgrund seines Systems der Körperschaftbesteuerung bis Mitte 1996 eine Übergangsfrist zugestanden. Ab 1. 7. 1996 entfällt allerdings ebenfalls die bis dahin 5%ige Kapitalertragsteuer völlig. Die in den DBA enthaltenen Quellensteuervorbehalte für Konzernbeteiligungen sind im EU-Raum damit weitgehend gegenstandslos geworden. Die Konsequenzen, die sich für die Abkommenspolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreichs ergeben, sind unterschiedlich: Die Schweiz ist von der Mutter-Tochter-Richtlinie mangels EU-Mitgliedschaft nicht unmittelbar betroffen. Um die Wettbewerbsfähigkeit ihres Steuersystems zu bewahren, bemüht sie sich allerdings auch, im Verhältnis zu den EU-Staaten die Quellensteuer für Dividenden im Konzernverhältnis völlig zu beseitigen¹⁷. Gegenüber anderen Staaten vereinbart die Schweiz regelmäßig eine Quellensteuer auf Konzerndividenden zwischen 5 und 15%. Dies entspricht auch der deutschen Abkommenspolitik. Österreich geht darüber hinaus und bietet Abkommenspartnern außerhalb des EU-Raumes auf Reziprozitätsbasis die Vereinbarung eines Nullsatzes im Konzernverhältnis an¹⁸. In den neuen österreichischen DBA hat dies allerdings noch keinen Niederschlag gefunden. Im Verhältnis zu Rußland, zu dem bisher aufgrund des alten DBA mit der Sowjetunion ebenfalls ein quellensteuerloser Zustand bestand, soll nach dem jüngsten Entwurf nunmehr sogar eine 5%ige Quellensteuer erhoben werden. Handelt es sich um Profolio-Dividenden, sehen die DBA aller drei Staaten im Regelfall einen 15%igen Quellensteuersatz vor.

11) Zur Rechtsentwicklung Gassner, Das Steuersystem Österreichs nach den Steuerreformen, in: Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar (1996) 1 (2ff.); M. Lang, Steuerreformen in Österreich – Wohn führt der Weg?, in: J. Lang (Hrsg.) Die Steuerrechtsordnung in Diskussion, Tpkce-FS (1995) 569 (569ff.).

12) Fritinger, SWI 1994, 65 (66); ebenso Loukota, SWI 1993, 345 (351), der aber danach differenziert, ob ein Abkommen eine automatische Anpassungsklausel enthält.

13) Zur EU-rechtlichen Komponente dieser Bemühungen jüngst Wassermeyer, Editorial, EWS 1995, 813.

14) Traifl, Das Netz der österreichischen Doppelbesteuerungsalbkommen, in: Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) Österreich 161 (169).

15) Vgl. dazu K. Fögel, DBA, 2. Aufl. (1990) Art. 10 Rz. 117ff.

16) Vgl. z. B. im Verhältnis zur Niederlande Loukota, ÖStZ 1989, 25 (30).

17) Hahn/Waldinger, Überblick über die Besteuerung von Vermögens, Vermögensertrag und Vermögensgewinn, in: Hahn (Hrsg.) Handbuch 315 (337).

18) Loukota, SWI 1995, 244 (245).

AUFsätze

Der Abkommenspolitik bei der Quellenbesteuerung von Zinsen liegen in den drei Staaten unterschiedliche Voraussetzungen zugrunde¹⁹. Österreich und Deutschland sehen im Falle der beschränkten Steuerpflicht keine Quellensteuer auf Zinsen vor. Folglich bemühen sich die beiden Staaten auch, die Quellensteuer für Zinsen im Verhältnis zu DBA-Partnerstaaten völlig zu beseitigen. Vor allem im Verhältnis zu Industriestaaten gelingt dies im Regelfall auch. Die Schweiz sieht hingegen auch bei beschränkter Steuerpflicht eine erhebliche Quellensteuer für Zinsen vor. Die Vereinbarung einer Beseitigung der Quellensteuer in DBA würde daher einen fiskalischen Verzicht bedeuten. Dennoch bemüht sich auch die Schweiz, eine völlige Beseitigung der Quellensteuer zu erreichen. Viele Schweizer DBA sehen aber einen 5 bis 10%igen Quellensteuersatz für Zinsen vor. Die künftige Abkommenspolitik wird sicher auch von den Entwicklungen in der EU beeinflusst sein. Das Ergebnis dieser Entwicklungen ist aber noch nicht absehbar. Sollte es innerhalb der EU zu einer verpflichtenden Erhebung von Quellensteuern auf Zinsen auch bei beschränkter Steuerpflicht kommen, stehen die von Österreich und Deutschland abgeschlossen DBA dem derzeit jedenfalls entgegen.

Bei der Besteuerung von Lizenzgebühren sieht das OECD-MA die völlige Beseitigung der Quellensteuer vor. In zahlreichen DBA wurde aber dennoch das Recht zur Quellenbesteuerung vereinbart. Daher sehen eine Reihe von Schweizer und deutschen DBA eine Quellensteuer auf Lizenzgebühren vor. Da Österreich einen Vorbehalt zur entsprechenden Regelung des OECD-MA abgeben hatte, gehörte die Vereinbarung einer Quellensteuer auf Lizenzgebühren bis vor kurzem sogar zur offiziellen österreichischen Abkommenspolitik. Hier hat sich allerdings eine Wende angebahnt: Im Jahre 1995 hat Österreich diesen Vorbehalt zurückgezogen. Österreich bemüht sich seitdem, ebenfalls keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren mehr vorzusehen.²⁰

Die Besteuerung von Einkünften aus selbständiger und aus nichtselbständiger Tätigkeit erfolgt nach den DBA der drei Staaten überwiegend OECD-konform. Lediglich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ist das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates insoweit erweitert, als einige DBA der drei Staaten Sonderregelungen für die Besteuerung von Grenzengängen vorsehen. Diese Regelungen unterscheiden sich allerdings von Fall zu Fall und können in keinem der drei Staaten einer einheitlichen Linie zugeordnet werden.

Bei der Besteuerung von Künstlern und Sportlern vertritt die Schweiz eine eigenständige Linie: Art. 17 Abs. 2 OECD-MA ermöglicht die Besteuerung künstlerischer oder sportlicher Aktivitäten im Tätigkeitsstaat auch dann, wenn die Vergütungen nicht von Künstler oder Sportler selbst, sondern von einer dritten Person bezogen wird, die im Tätigkeitsstaat keine Betriebsstätte hat und folglich dort auch nicht steuerpflichtig wäre. Dieser „Künstlerdurchgriff“ war nach dem Kommentar des OECD-Steuerausschusses ursprünglich nur auf Mißbrauchsfälle anwendbar. 1992 wurde der Kommentar insoweit geändert, als diese Vorschrift nunmehr auch generell auf Fälle anwendbar sein soll, in denen die Vergütung für eine künstlerische oder sportliche Tätigkeit von einem Dritten bezogen wird. Die Schweiz hat dazu einen Vorbehalt angemeldet und will in ihren DBA in Hinkunft klarstellen, daß es zum Künstler- und Sportlerdurchgriff nur in Ausnahmefällen kommt²¹.

4. Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat

Deutschland, die Schweiz und Österreich bevorzugen die Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbe-

halt. Nach der Schweizer und der österreichischen Abkommenspolitik soll diese Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für alle Einkünfte mit Ausnahme jener für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zum Tragen kommen.²² Nach den deutschen Vorstellungen soll die Anrechnungsmethode nur bei allen Einkünften anzuwenden sein, bei denen der Quellenstaat eine Quellensteuer erheben darf.²³ Deutschland und die Schweiz vereinbaren die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt auch dann, wenn der andere Vertragsstaat für die in seinem Gebiet ansässigen Personen die Anrechnungsmethode angewendet haben will. In diesem Fall sehen die Abkommen beide Methoden vor und es ist zu unterscheiden, in welchem der beiden Staaten der Steuerpflichtige ansässig ist. Die älteren österreichischen DBA sehen in den Fällen, in denen der andere Vertragsstaat auf der Anrechnungsmethode beharrt, ebenfalls die Anrechnungsmethode vor. In der jüngeren Abkommenspraxis ist man allerdings von diesem Reziprozitätsdenken abgegangen und vereinbart nunmehr für die eigenen Steuerpflichtigen auch dann die Befreiungsmethode, wenn der andere Vertragsstaat für seine Steuerpflichtigen auf der Anrechnungsmethode besteht.²⁴

Zahlreiche deutsche und österreichische DBA betreffen ausländische Einkünfte im Ansässigkeitsstaat auch dann, wenn es sich um Konzerndividenden handelt. In diesen Fällen soll es nach den österreichischen Vorstellungen auch zu einer völligen Beseitigung der Quellensteuer im anderen Vertragsstaat kommen, so daß formal eine doppelte Nichtbesteuerung vorliegt. Materieell wird durch diese völlige Steuerfreistellung der Tatsache Rechnung getragen, daß die Einkünfte im Regelfall bereits im anderen Vertragsstaat der dortigen Körperschaftsteuer unterworfen worden sind.

Im Gegensatz zu den DBA der Schweiz und Deutschlands sehen zahlreiche österreichische DBA auch mitunter sehr weitreichende Steuerfreistellungen für Zinsen im Ansässigkeitsstaat vor. Diese Regelungen wurden zuletzt auch zu Zwecken der Steuergestaltung immer häufiger genutzt. Dem Vernehmen nach führte beispielsweise die Steuerfreistellung für Zinsen aus spanischen Staatsanleihen zu Steuerausfällen, die budgetär nicht unberücksichtigt waren. Die österreichischen DBA-Verhandler haben aus dieser Entwicklung Konsequenzen gezogen. Jüngere österreichische DBA sehen derartige Steuerbefreiungen nur mehr in Ausnahmefällen vor. Darüber hinaus bemühen sich die DBA-Verhandler, die entsprechenden Regelungen älterer DBA abzuändern und die Steuerbefreiungen zu beseitigen.²⁵ Diese Verhandlungen erweisen sich allerdings in manchen Fällen als langwierig, da die anderen Vertragsstaaten an einer Änderung des Abkommenszustandes nicht immer interessiert sind.

Zahlreiche DBA Deutschlands, der Schweiz und Österreichs sehen unter bestimmten Voraussetzungen auch die fiktive Anrechnung vor. Ähnliche Regelungen finden sich auch in DBA anderer Industrielande mit Staaten der dritten Welt. Von den Entwicklungsändern gewährte Steuervorteile, die Investitio-

19) Zur Zinsbesteuerung vgl. *M. Lang/M. Jann*, ISR 1995, 55 (57f.).

20) *Lankota*, SWI 1995, 244 (249).

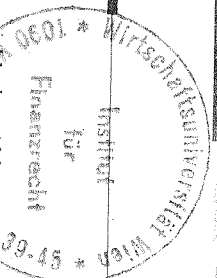
21) *Höhn/Walburger*, Überblick über die Besteuerung des Erwerbseinkommens und der Unternehmensgewinne, in: Höhn (Hrsg.) Handbuch 165 (203f.).

22) *Höhn*, Funktionsweise und Methoden der DBA, in: Höhn (Hrsg.) Handbuch 103 (116f.); *Lankota*, SWI 1995, 244 (250).

23) Bericht des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuß des Deutschen Bundestages, EWS 1992, 74 (76).

24) *Lankota*, ÖStZ 1995, 249 (250).

25) Zum Stand der DBA-Verhandlungen vgl. *Lankota*, SWI 1994, 385 (385f.).



nen aus Industriestaaten begünstigen, sollen auf diese Weise erhalten bleiben. In deutschen und österreichischen DBA ist die fiktive Anrechnung häufig vereinbart. Die angerechneten fiktiven Steuern betragen mitunter 25% und mehr.²⁶ In Österreich hat dies zuletzt dazu geführt, daß diese Regelungen immer häufiger für Steuergestaltungsbeteiligungen fruchtbar gemacht werden. Die jüngere österreichische Abkommenspraxis ist daher im Vergleich zu früheren Jahren merkbar zurückhaltender, wenn es um die Vereinbarung derartiger Regelungen in neuen DBA geht. Die Schweiz war seit jeher restriktiv. Die von der Schweiz abgeschlossenen DBA sehen bei der Anrechnung fiktiver Steuern auf schweizerische Steuern höchstens einen 10%igen Anrechnungssatz vor.²⁷

5. Der Schutz vor Doppelbesteuerung und vor doppelter Nichtbesteuerung

In Deutschland, der Schweiz und Österreich sind die DBA unmittelbar anwendbar. Die Anwendung dieser Verträge kann daher im innerstaatlichen Rechtsmittelzug durchgesetzt werden. Selbst bei Anrufung der jeweiligen Höchstgerichte kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, daß ein und dieselbe Abkommensvorschrift in verschiedenen Vertragsstaaten unterschiedlich ausgelegt wird. Dies kann zu positiven oder negativen Qualifikationskonflikten führen. Im erstgenannten Fall bleibt die Doppelbesteuerung erhalten, im letztgenannten Fall verzichten beide Staaten auf ihr Besteuerungsrecht.

Positive Qualifikationskonflikte gelten zu Lasten des Steuerpflichtigen. Das OECD-MA sieht zu ihrer Beseitigung bloß das Rechtsinstitut des Verständigungsverfahrens vor. Dieses Verfahren ist aus mehreren Gründen unbefriedigend: Zunächst ist unklar, ob überhaupt ein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens besteht. Leiten die Behörden das Verfahren ein, hat der Steuerpflichtige keine garantierten Mitwirkungsmöglichkeiten. Das Verfahren kann sehr lange dauern und muß auch nicht zu einer Einigung zwischen den obersten Verwaltungsbehörden führen.²⁸

Aus all diesen Gründen hat die Vertragspraxis ergänzend zum Verständigungsverfahren das Schiedsverfahren entwickelt. Deutschland war dabei federführend.²⁹ Zahlreiche deutsche DBA enthalten Schiedsverfahrensregelungen. Die Schweiz beginnt nunmehr, in ihre DBA fakultative Schiedsverfahrensregelungen aufzunehmen. Österreich ist zurückhaltender: Die österreichische Finanzverwaltung sieht derzeit keinen Anlaß, das bestehende Institut des Verständigungsverfahrens durch Schiedsverfahrensregelungen in den DBA zu ergänzen.³⁰ Innerhalb der Europäischen Union ist allerdings bereits die Schiedskonvention in Kraft getreten. Für Fälle der Gewinnberichtigung zwischen Betriebsstätten und im Konzern ist eine Schiedsverfahrensregelung vorgesehen.³¹ Da sich auch Österreich zum Beitritt zur Schiedskonvention verpflichtet hat,³² wird auch die österreichische Finanzverwaltung bald erste Erfahrungen mit diesem Rechtsinstitut sammeln können.

Zahlreiche deutsche und österreichische DBA enthalten Regelungen, die negative Qualifikationskonflikte vermeiden und somit zumindest die Einfachbesteuerung sicherstellen sollen. Die jüngeren deutschen DBA erfassen dabei sowohl Zurechnungs- als auch Qualifikationskonflikte und sehen in diesen Fällen den Wechsel zur Anrechnungsmethode vor. Die Regelungen sind allerdings über den Vorwurf der Einseitigkeit erhaben, da sie sowohl für positive als auch für negative Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte zum Tragen kommen. In beiden Fällen sind allfällige im Quellenstaat gezahlte Steuern anzuzurechnen.

Die jüngere österreichische Abkommenspraxis hat beim deutschen Vorbild Anleihen genommen.³³ Dies betrifft allerdings nur den negativen Qualifikationskonflikt, nicht aber den negativen Zurechnungskonflikt. Eine entsprechende Regelung, die fester Bestandteil des österreichischen Abkommensmusters ist,³⁴ steht einem Rückfall des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat vor, wenn infolge eines negativen Qualifikationskonfliktes der Quellenstaat keine Besteuerung vornimmt. Sie ist insoweit einseitig fiskalisch, als sie keine Vorsorge trifft, was im Fall eines positiven Qualifikationskonfliktes – also bei einer Doppelbesteuerung trotz Anwendung eines DBA – geschehen soll.

Die deutsche Abkommenspraxis sieht eine weitere Regelung vor, die Fälle doppelter Nichtbesteuerung ausschließen soll. Bei dieser Abkommensklausel geht es allerdings um Fälle der „wirtschaftlichen doppelten Nichtbesteuerung“. Ungachtet der Art. 10 und 11 können nämlich Dividenden und Zinsen im dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden, wenn sie auf gewinnabhängigen Rechten oder Forderungen beruhen und bei der Ermittlung der Gewinne des Schuldners der Dividenden oder Zinsen abzugsfähig sind. Die Quellensteuerbeschränkung fällt unter diesen Voraussetzungen weg. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, daß innerstaatliche Regelungen gegen exzessive Gesellschaftereinführung im Verhältnis zu den Vertragsstaaten möglich bleiben.³⁴

Die Abkommenspolitik Deutschlands und der Schweiz ist auf dem Gebiet der Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung jeweils für sich konsequent: Die Schweiz hat es bisher abgelehnt, Schiedsverfahrensregelungen in die DBA aufzunehmen. Sie beginnt erst langsam, diese Politik zu ändern. Umgekehrt hat sie aber auch keine besonderen Vorsorgen getroffen, um Fälle doppelter Nichtbesteuerung zu verhindern. Deutschland hat hingegen die Position des Steuerpflichtigen in zahlreichen DBA durch Aufnahme von Schiedsverfahrensregelungen erheblich verbessert. Nach der deutschen Abkommenspolitik ist auch eine „switch over“-Klausel zum Anrechnungsverfahren im Fall einer Doppelbesteuerung aufgrund eines Zurechnungs- oder eines Qualifikationskonfliktes vorgesehen. In gleicher Weise trägt die deutsche Abkommenspolitik den Bedürfnissen der Finanzverwaltung Rechnung, indem sie ähnliche Regelungen für positive Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte vorseht, die letztlich in ein Rückfallrecht des Ansässigkeitsstaats münden. Lediglich die österreichische Abkommenspolitik ist inkonsequent, als keine besonderen Maßnahmen zum Schutz des Steuerpflichtigen vor Doppelbesteuerung ergreifen werden, dennoch aber Vorsorge getroffen wird, um Fälle doppelter Nichtbesteuerung zu vermeiden.

²⁶ Vgl. K. Fogel, DBA Art. 23 Rz. 191ff.; Trippel, Die fiktive Anrechnung (matching credit, tax spring credit), in: Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 61 (75).

²⁷ Höhn/Halbhagen, Überblick über die Besteuerung von Vermögen, Vermögensertrag und Vermögensgewinn, in: Höhn (Hrsg.) Handbuch 315 (356).

²⁸ Zur ausführlichen Kritik M. Lang, JBl 1989, 365 (373f. m. w. N.).

²⁹ Bericht des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuß des Deutschen Bundestages, EWS 1992, 74 (78).

³⁰ Louka, ÖStZ 1995, 249 (254).

³¹ Ausführlich M. Lang, Das EG-Übereinkommen über das Schlichtungsverfahren und die österreichische Rechtsordnung, in: Gassner/Lechner (Hrsg.) Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 229 (234ff.).

³² Art. 4 Abs. 2 EU-Beitragsakte, öBGBI. 45/1995.

³³ Louka, ÖStZ 1995, 249 (253).

³⁴ K. Fogel, DBA Art. 10 Rz. 170.

AUFsätze

6. Maßnahmen zur Mißbrauchsbekämpfung

Eing mit den Maßnahmen zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung hängen die Maßnahmen zur Mißbrauchsbekämpfung zusammen. Die Intentionen sind oft ähnlich gelagert. Die Regelungen lassen sich daher nicht scharf voneinander trennen. Der Mißbrauchsbekämpfung dient beispielsweise der in zahlreichen deutschen DBA enthaltene Aktivitätsvorbehalt³⁵. Ist für Direktinvestitionen im anderen Vertragsstaat oder für Einkünfte aus Beteiligungen in Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Befreiungsmethode vorgesehen, erfolgt diese Befreiung unter dem Vorbehalt, daß die Einkünfte aus einer aktiven Tätigkeit stammen. Die „Durchleitung“ passiver Einkünfte durch eine im anderen Vertragsstaat angesiedelte Kapitalgesellschaft oder Betriebsstätte, deren Einkünfte in Deutschland befreit sind, soll dadurch vermieden werden.

Weitreichend ist auch der Mißbrauchsvorbehalt, der in zahlreichen jüngeren deutschen DBA enthalten ist. Deutschland kann diesen Regelungen zufolge dem anderen Vertragsstaat im Rahmen der entsprechenden Beratung und vorbehaltlich der Einschränkungen nach innerstaatlichen deutschen Recht Einkünfte mitteilen, für die Deutschland vorsieht, daß stat der Befreiungsmethode die Anrechnungsmethode zum Tragen kommt³⁶. Dies kann erfolgen, um zu verhindern, daß Einkünfte in beiden Vertragsstaaten von der Steuer befreit sind oder sonstige Regelungen zur ungerechtfertigten Anwendung des Abkommens getroffen werden. Der Anwendungsbereich dieses Mißbrauchsvorbehalts ist dem Wortlaut nach weit. Allerdings wird er nicht dazu führen dürfen, daß der Inhalt des Abkommens ausgehöhlt werden kann und sich Deutschland auf diese Weise seiner abkommensrechtlich eingegangenen Verpflichtungen entledigt. Die Grenzen dabei sind allerdings fließend. Auslegungskonflikte sind vorprogrammiert. Um rechtsstaatlichen Erfordernissen zu genügen, bedarf nach Ritter die einseitige Erklärung der Zustimmung des deutschen Gesetzgebers³⁷.

Nach zahlreichen Abkommenregelungen werden vermeintliche Mißbräuche durch Ausnahmen von der Abkommensbeziehung bekämpft. So sind z. B. bestimmte Holdinggesellschaften aus dem Anwendungsbereich der DBA, die jeder der drei Staaten mit Luxemburg abgeschlossen hat, ausgeschlossen. Doppeltansässige Gesellschaften und von Ausländern beherrschte Dornitzgesellschaften fallen aus dem Anwendungsbereich des DBA Österreich-Liechtenstein.

Nach einigen Schweizer DBA sind pauschalierte sowie Steuerprivilegien unterliegende Gesellschaften von der Abkommensbeziehung ausgeschlossen. Dabei handelt es sich allerdings nicht um eine Abkommenspolitik, die die Schweiz durchzusetzen wünscht. Vielmehr haben dies zahlreiche Vertragsstaaten der Schweiz zur Bedingung erklärt, um zu vermeiden, daß Abkommensvorteile durch Verlagerung der Ansässigkeit in die Schweiz oder durch Gründung einer Schweizer Gesellschaft erreicht werden können. Auf derselben Linie bewegt sich der Bundesratsbeschluß zum Mißbrauch aus dem Jahre 1962. Die Schweiz hat auf diese Weise Durchleitungs- und Theaurierungsgesellschaften von den Vorteilen des Abkommens ausgeschlossen. Dadurch wollte sie Vertragspartnern, die auf die Möglichkeit der Verlagerung von Einkunftsquellen in die Schweiz hingewiesen haben, von vorneherein den Wind aus den Segeln nehmen. Zahlreiche Vertragspartner haben sich damit zufriedengegeben, andere haben die Aufnahme weitreichender Ausnahmen vom persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens gefordert und erreicht³⁸.

Zur Mißbrauchsbekämpfung werden aber mitunter auch die originär innerstaatlichen Regelungen herangezogen. Die Dis-

kussion, ob und wie weit dies zulässig ist, ist noch lange nicht abgeschlossen. Im innerstaatlichen Recht der drei Staaten sind die Mißbrauchsbegriffe unterschiedlich³⁹. Die deutsche Mißbrauchsvorschrift des § 42 AO wird von der herrschenden Auffassung als generalklauselartiger Besteuerungstatbestand angesehen⁴⁰. Darüber hinaus kennt die deutsche Rechtsordnung im Außensteuergesetz und in den Einzelsteuergesetzen zahlreiche Regelungen, die der Mißbrauchsbekämpfung dienen. Die § 42 DAO vergleichbare Mißbrauchsvorschrift des § 22 öBAO wird von der herrschenden Lehre und der Rechtsprechung als bloßer Interpretationshinweis gedeutet. Umgehungsfälle können daher nicht durch eine Generalklausel, sondern nur im Wege der Auslegung der umgangenen Vorschrift erfaßt werden. Dementsprechend steigt auch die Zahl der Regelungen, die einzelne unerwünschte Gestaltungen pönalisieren sollen. Parallel dazu versucht die Finanzverwaltung auch, Steuerpflichten unmittelbar auf § 22 BAO zu stützen. Dies wird aber – m. E. zurecht – von der Rechtsprechung des VwGH zunehmend kritischer gesehen⁴¹. In der Schweiz wird immer wieder die Annahme eines Mißbrauchsvorbehalts behauptet, das tatbestandlichen – und somit steuerpflichtbegründenden Charakter – haben soll. Demgegenüber lehnt die Schweizer Lehre die Existenz einer ungeschriebenen Generalklausel ab. Gesetzesumgehung soll in erster Linie durch teleologische Auslegung verhütet werden. Lediglich in Ausnahmefällen könne die Steuerpflicht auf allgemeine Grundsätze gestützt werden⁴². Völlig umstritten ist, ob Abkommensbegünstigungen unter Berufung auf Mißbrauchsvorbehalte versagt werden können. Die Antwort hängt davon ab, ob die DBA-Raum für die Anwendung nationaler Mißbrauchsvorschriften lassen, und ob ein generalklauselartiger Mißbrauchstatbestand aus völkerrechtlichen Rechtsgrundätzen abgeleitet werden kann⁴³. Der Umstand, daß in die DBA zunehmend ausdrückliche Mißbrauchstatbestände aufgenommen werden, spricht jedenfalls dagegen, auch in anderen Fällen Abkommensvorteile zu verweigern⁴⁴.

7. Treaty override

Das Thema „treaty override“ wird häufig anhand innerstaatlicher Vorschriften zur Bekämpfung von Mißbräuchen diskutiert. Sieht man nämlich eine derartige innerstaatliche Maßnahme als abkommenswidrig an, kann ihr bei der Anwendung der Abkommensvorschriften keine Bedeutung zukommen. Ein Abkommensbruch wird durch die restriktive Interpretation der Mißbrauchsvorschrift vermieden. Ist diese einschränkende Auslegung allerdings nicht möglich, weil die Intention des innerstaatlichen Rechtssetzers beispielsweise ausdrücklich darauf gerichtet ist, eine auf DBA-Ebene vorgesehene Rechtsfolge abzuändern, spricht man von „treaty override“.

35) Bericht des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuß des Deutschen Bundestages, EWS 1992, 74 (77).

36) Bericht des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuß des Deutschen Bundestages, EWS 1992, 74 (77).

37) Ritter, BB 1991, 353 (357f.).

38) Lüthi, Die Vorschriften gegen den Mißbrauch von DBA des Bundes, in: Höhn (Hrsg.) Handbuch 381 (381f.).

39) Vergleichend Gasser, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmißbrauch im Steuerrecht, in: Cegiannu-Vallender (Hrsg.) Steuerrecht, Hohn-FS (1995) 65 (65f.).

40) Vgl. Tripler/Krause, AO (Lfg. 68) § 42 Rz. 11.

41) Näher M. Lang, OSiZ 1994, 173 (174ff.).

42) Höhn, Steuerrecht, 7. Aufl. (1993) § 3 Rz. 55 m. w. N.

43) Zum Stand der Diskussion K. Vogel, Abkommensbindung und Mißbrauchsbewehr, in: Cegiannu-Vallender (Hrsg.) Hohn-FS 461 (467ff.); M. Lang, SWI 1991, 55 (56f.).

44) K. Vogel, Steuerumgehung bei DBA, in: Haarmann (Hrsg.) Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht (1994) 79 (94).

Besonders heftig wurde diese Frage vor etlichen Jahren am Beispiel US-amerikanischer Vorschriften diskutiert. Der amerikanische Gesetzgeber hat sich nämlich *benutzt* über abkommenrechtlich eingegangene Verpflichtungen hinweggesetzt. Die amerikanischen Vertragspartner – allen voran Deutschland – haben entschieden gegen diese Vorgangsweise protestiert. Sie haben letztlich bewirkt, daß einige Maßnahmen zurückgenommen wurden⁴⁵. Sie konnten aber nicht verhindern, daß in den USA mitunter die Bereitschaft groß ist, die völkerrechtlich eingegangenen Verpflichtungen beiseite zu schieben.

In Deutschland wurde nach Schaffung des Außensteuergesetzes die Frage nach der Abkommenskonformität dieser Regelungen aufgeworfen⁴⁶. Die deutsche Finanzverwaltung sieht diese Regelungen abkommensrechtlich gedeckt. Andere Autoren versuchen nachzuweisen, daß einzelne dieser Regelungen gegen die Abkommensvorschriften verstoßen. In jüngerer Zeit ist der deutsche Gesetzgeber dem – schlechten – amerikanischen Vorbild gefolgt und hat sich in einigen Fällen *benutzt* über abkommensrechtlich eingegangenen Verpflichtungen hinweggesetzt. Dies wurde zwar im Schrifttum heftig kritisiert⁴⁷. Der BfH sieht allerdings keine Möglichkeit, diese Fälle des „treaty override“ zu verhindern⁴⁸. Abkommensrecht und originär innerstaatliches Recht stehen auf einer Stufe. Dem innerstaatlichen Gesetzgeber steht es daher frei, eine abkommensrechtliche Vorschrift zu derogieren. Die Völkerrechtsverletzung wird dabei in Kauf genommen.

Das Problem des „treaty override“ stellt sich seit einiger Zeit auch in Österreich. Anwendungsbeispiel dafür ist die bereits erwähnte aufgrund des Art. 11 Abs. 3 des DBA zwischen Österreich und Spanien bestehende Steuerbefreiung für Zinsen aus spanischen Staatsanleihen. Der Weg der Änderung des Abkommens zwischen Österreich und Spanien erwies sich als sehr schwerfällig. Daher stellte sich die österreichische Finanzverwaltung zunächst auf den Standpunkt, daß „Staatsanleihen“ nur dann vorliegen, wenn eine mindestens fünfjährige Bindung des Kapitals besteht⁴⁹. Rechtsgrundlagen für diese Auffassung gibt es nicht, so daß die Position der österreichischen Finanzverwaltung abkommensrechtlich nicht gedeckt ist⁵⁰. In einem weiteren Schritt schuf der österreichische Gesetzgeber eine Vorschrift, mit der Art. 11 Abs. 3 des DBA zwischen Österreich und Spanien ab 1. 1. 1995 aufgehoben wurde⁵¹. Dabei handelt es sich um eine eklarierte Völkerrechtsverletzung; die allerdings von der spanischen Seite nicht gehandelt wurde. Die spanische Finanzverwaltung erklärte sich nämlich mit der Vorgangsweise des österreichischen Gesetzgebers stillschweigend einverstanden. Die bereits vereinbarte Änderung des DBA zwischen Österreich und Spanien, deren Ratifizierung noch aussteht, sieht dementsprechend die rückwirkende Abschaffung des Art. 11 Abs. 3 des DBA zwischen Österreich und Spanien vor⁵². Das „treaty override“ des österreichischen Gesetzgebers soll auf völkerrechtlicher Ebene rückwirkend saniert werden.

Ein weiteres aktuelles Problem betrifft aus Irland stammende Dividenden, die von einer österreichischen Kapitalgesellschaft bezogen werden. Die entsprechenden Vorschriften des DBA zwischen Österreich und Irland sehen eine Steuerbefreiung auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft vor, die unter keinen von der Behaltendauer oder vom Beteiligungsausmaß oder von anderen Voraussetzungen abhängigen Einschränkungen steht. Die österreichische Finanzverwaltung bemüht sich bereits seit geraumer Zeit, eine Änderung der entsprechenden Vorschrift dahingehend zu erreichen, daß innerstaatlichen Mißbrauchsvorschriften der Vorrang gegenüber diesen abkommensrechtlichen Regelungen zukommt⁵³. Die irische Seite fordert diese Versuche allerdings seit einigen Jahren erfolg-

reich. Nunmehr hat sich daher die österreichische Finanzverwaltung auf den Standpunkt gestellt, daß auch ohne eine Änderung des Abkommens die österreichische Mißbrauchsvormeldungsvorschrift des § 10 Abs. 3 KStG der abkommensrechtlichen Befreiung vorgeht⁵⁴. Sollte diese Position wider Erwartungen von den österreichischen Höchstgerichten gebilligt werden, würde dies einen Vertragsbruch darstellen⁵⁵. Die Waffe der Finanzverwaltung ist in diesem Fall aber dennoch stumpf, da die österreichische Mißbrauchsvormeldungsvorschrift des § 10 Abs. 3 KStG erst ab einer 25%igen Beteiligung greift, die abkommensrechtliche Beteiligungsertragsbefreiung allerdings unabhängig von der Beteiligungshöhe besteht. Durch Zwischenschaltung mehrerer österreichischer Gesellschaften kann daher erreicht werden, daß jede der zwischengeschalteten österreichische Gesellschaften zu weniger als 25% beteiligt ist. Auf diese Weise sind die Abkommensvorsätze jedenfalls gesichert⁵⁶, was auch von der österreichischen Finanzverwaltung bisher noch nicht bezweifelt wurde.

8. Würdigung und Ausblick

Die Analyse der deutschen, Schweizer und österreichischen DBA zeigt, daß die Abkommenspolitik der drei Staaten viele Gemeinsamkeiten aufweist. Die Orientierung am OECD-MA ist nicht zu übersehen. Ebenso haben die drei Staaten im Gegensatz zu vielen anderen Ländern eine Präferenz für die Befreiungsmethode. Die Befreiungsmethode wird von Deutschland und der Schweiz und nunmehr auch von Österreich selbst dann angewandt, wenn der andere Vertragsstaat für die in seinem Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen auf der Anwendung der Anrechnungsmethode besteht. Durch Anwendung der Befreiungsmethode wird sichergestellt, daß die deutschen, Schweizer und österreichischen Unternehmen unterliegen und damit keine Wettbewerbsnachteile gegenüber dort ansässigen Unternehmen zu erleiden haben. Die Anrechnungsmethode kommt demgegenüber primär bei Einkünften aus Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zum Tragen, wobei über die Höhe der Quellensteuersätze unterschiedliche Auffassungen zwischen den drei Staaten bestehen.

Besondere Bedeutung haben in letzter Zeit insbesondere in der deutschen und der österreichischen Abkommenspolitik Fragen der Mißbrauchsbekämpfung und die Verminderung doppelter Nichtbesteuerung erlangt. Die österreichischen Abkommensregelungen erweisen sich dabei als besonders einseitig, da sie den Schutz vor Doppelbesteuerung bei unterschiedlicher Anwendung der DBA in beiden Vertragsstaaten nicht gewährleisten. *Daniel Lüthi* hat in diesem Zusammenhang bei einem

45) Dazu K. Vogel, in: Caginann-Vallender (Hrsg.) Höhn-FS 461 (461 FN 2).

46) Zur Diskussion vgl. *Debatin*, StÄndG 1992 und „Treaty Override“, 2159 (2162f.); *Langhein*, RiW 1988, 875 (878); *Wohlschlägel*, FR 1993, 48, (48ff.).

47) Vgl. *Eckert*, RiW 1992, 386.

48) BfH 13. 7. 1994, IR 120/93, BStBl II 1995, 129.

49) BfH 14. 8. 1992, SWI 1992, 319; Abschn. 1.2 Abs. 1 KES-
Richtlinien (AOJF 58/1993).

50) Ausführlich *M. Lang*, SWI 1992, 335 (336f.).

51) BGBl. 21/1995.

52) *Loukota*, SWI 1994, 385 (389).

53) *Loukota*, SWI 1994, 385 (389).

54) BfH 5. 7. 1995, SWI 1995, 285 (285f.); *Loukota*, SWI 1995, 9
(10).

55) Zur Kritik *M. Lang*, SWI 1994, 346 (349ff.); *Leitner*, SWI 1996,
24 (25f.).

56) Dazu *M. Lang*, SWI 1995, 168 (172).

AUFsätze

Vortrag in Wien vor wenigen Wochen von einer „Mißbrauchshysterie“ gesprochen⁵⁷. Die Schweiz hat sich davon bisher jedenfalls nicht anstecken lassen und kommt mit den nach dem OECD-MA bestehenden Instrumentarien aus.

Das Problem des „treaty override“ wird gerade in diesem Zusammenhang immer brennender. Zahlreiche Finanzverwaltungen – darunter auch die deutsche und die österreichische – neigen immer öfter dazu, sich über die abkommensrechtlich eingegangenen Verpflichtungen hinwegzusetzen oder auch den eigenen Gesetzgeber dazu anzustiften. Auf rein innerstaatlicher Ebene besteht kaum eine Möglichkeit, diese Völkerrechtsver-

letzung zu rügen. Es liegt ausschließlich am Vertragspartner, dagegen einzuschreiten. Allerdings ist „treaty override“ international derart üblich geworden, daß sich auch die andere Seite häufig nicht legitimiert sieht, die Frage der Vertragsverletzung anzugreifen. Schließlich müssen viele Vertragspartner den Einwand fürchten, zuerst vor der eigenen Tür zu kehren. Auf der Strecke bleibt dabei der Steuerpflichtige. Die Vertragsstaaten höhnen den Inhalt des Abkommens auf seinem Rücken aus.

⁵⁷) Vortrag anläßlich einer Tagung der Landesgruppe Österreich der International Fiscal Association (IFA) am 9. 11. 1995 in Wien.