

Herausgeber:

IS TR

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dr. *Lehnhard Jesse*,

Prof. Dr. *Franz Wassmeyer*,
Prof. Dr. *Detlev Jürgen Piltz*,

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Rechtsanwalt, Steuerberater
Dr. *Jutta Förster*, Rechtsanwältin

Dr. *Wolfgang Dann*,
Prof. Dr. *Gerhard Lantke*,

Heft 18 · Seiten 609 – 644

Geschäftsführend:

Prof. Dr. *Jörg Manfred Messner*,

11. Jahrgang · 19. September 2002

Dipl.-Kfm. *Karl-Henrz Sporer*

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht,
International Fiscal Association

Mitbegründer: Dr. *Hans Fick*. Ständige Mitarbeiter: Dr. *Klaus-Dieter Borchardt*, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. *Roland Felkai*, Steuerberater, Rödl & Partner, Budapest; *Hans F. W. Fick*, CPA, KPMG, Frankfurt a. M.; *Hans Galauzi*, Freshfields, Amsterdam; *Bruno Gangemi*, Avvocato, Rom – Mailand; *Prof. Dr. Angeles Garcia Pintos*, Salamanca; *Dr. Pierre-Olivier Gehring*, KPMG, Zürich; *Albrecht Hager*, KPMG Wideri, Helsinki; *Dr. Hartmut Halin*, Richter am FG Thüringen, Gotha; *Charles Kern*, Expert comptable, FIBA, Straßburg; *Andreas Kolb*, Rechtsanwalt, eidg. Steuerverwaltung, Bern; *Dr. Helmut Krabbe*, MinRat, Bonn; *Dr. Eduard Labis*, Dottore Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; *Prof. Dr. Helmut Loukota*, MinRat, Wien; *Prof. Dr. Jürgen Lüdtke*, Rechtsanwalt, Steuerberater, PricewaterhouseCoopers, Hamburg; *Prof. em. Leif Münta*, Stockholm; *Rosemarie Portner*, LL.M., Rechtsanwältin, Oppenhoff & Rädler, Köln; *Anno Rainer*, Rechtsanwalt, Deloitte & Touche, Brüssel und München; *Bart Rubbens*, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; *Prof. Dr. Berndt Runge*, MinRat a. D., Bornheim; *Prof. DDr. Hans Georg Ruppel*, Graz; *Prof. Dr. Christian Schmidt*, Steuerberater, Rödl & Partner, Georg-Simon-Olm-FH Nürnberg; *Ladislav Vorlíčková*, LL.M., Vorlíčková & Partners, Prag;

Ulrich Wölff, LL.M., MinRat, Berlin

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Prof. Dr. *Michael Lang*, Wien *

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime?

Ziel und Zweck einer Regelung spielen bei der Auslegung eine große Rolle. Mitunter werden aber allgemeine Grundsätze als Ziel und Zweck einer Regelung ausgegeben, um dann ein bestimmtes gewünschtes Auslegungsergebnis scheinbar absichern zu können. Die Berufung auf allgemeine Grundsätze ist aber zu wenig, wenn es darum geht, die Zielsetzung einer bestimmten Einzelregelung aufzudecken. Dies kann auch am Beispiel des DBA-Rechts erläutert werden.

1. Der Stand der Diskussion

DBA sollen die Doppelbesteuerung zwischen den jeweiligen Vertragsstaaten vermeiden. In dieser oder ähnlicher – zweifellos zutreffenden – Form werden in zahlreichen Lehrbüchern des Internationalen Steuerrechts Ziel und Zweck der DBA erläutert.¹ Mitunter ist diese Zielsetzung auch in der Überschrift oder der Präambel des völkerrechtlichen Vertrags selbst enthalten, gelegentlich weisen auch die parlamentarischen Materialien darauf hin. Es überrascht daher nicht, dass sich Lehre und Rechtsprechung auch bei der Lösung einzelner Auslegungsfragen bilateraler DBA diesen Gedanken zunutze machen.

In letzter Zeit wird immer häufiger hinzugefügt, Ziel und Zweck der DBA bestünden auch in der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung.² Oft wird diese Aussage mit einer gewissen Selbstverständlichkeit als geradezu logische Konsequenz des Ziels der Vermeidung der Doppelbesteuerung ausgegeben, quasi als die Keirseite derselben Medaille.³ Dementsprechend findet sich auch kaum eine eigenständige Begründung für diese Annahme. Auch dieses vermeintliche Ziel der DBA wird in der Auslegungspraxis der Verwaltung und auch der Gerichte zur Lösung von Einzelfragen herangezogen.⁴

Als eines von vielen möglichen Beispielen soll das auch in Deutschland viel beachtete Erkenntnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) vom 25. 9. 2001, 99/14/0217 herausgegriffen werden, mit dem der VwGH die Berücksichtigung von Auslandsverlusten trotz Existenz eines DBA mit Freistellungsmethode zuließ und gleichzeitig aus den Abkommenstre-

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums der WU Wien auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts.

1) Vgl. z. B. *Schamberger*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rz. 16, 81 ff.; *Klinge*, Das internationale Steuerrecht 4. Aufl. 2000 659 ff.; *K. Tögel*, Doppelbesteuerungsabkommen 3. Aufl. 1996 Efnl. Rz. 58 ff.; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2001) 103 ff.; *Müssener*, in: *Dobner/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 Rz. 1 ff.; *M. Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen 2. Aufl. 2002 Rz. 93.

2) *Loukota*, SWI 2001, 466; *Zam*, SWI 2001, 456.

3) Vgl. beispielhaft *Loukota*, SWI 2000, 115; „Denn es muss als eines der wichtigsten Auslegungsprinzipien gelten, dass dann, wenn der Wortlaut einer Abkommensbestimmung zwei Auslegungsvarianten zulässt, wobei die eine den Eintritt der Doppelbesteuerung oder Doppelnichtbesteuerung nach sich zieht, während die andere dies vermeidet, dieser anderen Auslegung der Vorzug einzuräumen und die erstgenannte als unrichtig zu verwerfen ist.“

4) Das deutsch-polnische DBA hat den Zweck, die Steuerpflichtigen vor einer doppelten oder Mehrfachbelastung ihres Einkommens zu schützen. Dem Verzicht auf die Besteuerung liegt die Erwartung zugrunde, dass die Einkünfte in Polen tatsächlich besteuert werden.“; vgl. weiters VwGH v. 10. 5. 1972, „Vertritt man den Standpunkt, dass ... so sind die daraus gezogenen Schlussfolgerungen insofern mit dem Zweck des zwischenstaatlichen Steuerrechts unvereinbar, als nicht auszuschließen ist, ... dass es ... denkbar wäre, dass eine Doppelbesteuerung oder eine Doppelnichtbesteuerung die Folge wäre. Das eine solche Folge mit Sinn und Zweck des zwischenstaatlichen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unvereinbar wäre, ist aber ebenfalls offenkundig.“

AUFSÄTZE

gelungen auch eine Verpflichtung zur Nachversteuerung des Verlustes in ertragreicheren Folgejahren ableitete.⁵ Zu den das Erkenntnis tragenden Teilen der Begründung gehörte folgende vom VwGH angestellte Überlegung: „Art. 1 Abs. 1 DBA-Deutschland legt das Ziel und den Zweck des Abkommens fest. Das Abkommen bezweckt ausschließlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Es richtet sich daher gegen die überhöhte Besteuerung durch mehrfache Erfassung der Einkünfte. Dies schließt aber auch den Zweck der Vermeidung einer begünstigten Wertberverzerrung durch Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte ein.“

Aufgabe der hier anzustellenden Überlegungen soll sein, die Aussagen, DBA dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung, zu hinterfragen und vor allem zu beleuchten, wie fundiert diese beiden Annahmen sind und welche Dienste sie für die Auslegung der DBA tatsächlich leisten können.

2. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung als Ziel und Zweck der DBA

2.1 Der persönliche Anwendungsbereich der DBA

Zweifellos dienen – wie bereits einleitend dargelegt – DBA der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Lehnbuchautoren liegen daher richtig, wenn sie diesen Gedanken an den Beginn von Einführungsabschnitten des DBA-Rechts stellen. Allerdings bedeutet dies keineswegs zwingend, dass eine derart allgemeine Zielsetzung tatsächlich für die Lösung von interpretativen Einzelfragen hilfreich ist. Betrachtet man nämlich die DBA genauer, so zeigt sich, dass DBA keineswegs generell die Doppelbesteuerung im Verhältnis zwischen den beiden Vertragsstaaten verhindern, sondern nur unter bestimmten Voraussetzungen:

Bekanntlich wird die Doppelbesteuerung nur im persönlichen Anwendungsbereich des jeweiligen DBA vermieden. Voraussetzung ist – zumindest nach dem OECD-MA⁶ –, dass der Steuerpflichtige in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Personen, die zu keinem der beiden Staaten die erforderliche Nahebeziehung aufweisen, können daher nicht in den Genuss der Abkommensvorteile kommen⁷. Ist ein Steuerpflichtiger in beiden Vertragsstaaten nur mit Einkünften aus inländischen Quellen der Ertragsteuer unterworfen, so bietet das DBA im Regelfall auch dann keine Abhilfe, wenn die beiden Staaten die jeweiligen inländischen Quellen so umfassend definieren, dass es zu Überschneidungen und damit zu möglichen Doppelbesteuerungen kommt. Allenfalls können die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten oder die in den Abkommen verankerten Diskriminierungsverbote dazu zwingen, beschränkt Steuerpflichtige den Ansässigen gleichzustellen und auch sie Abkommensvorteile in Anspruch nehmen zu lassen⁸. Außerhalb des Anwendungsbereiches dieser Regelungen gibt ein DBA in solchen Konstellationen aber keinen Schutz vor Doppelbesteuerung.

Die Einsicht, dass DBA nicht allen Steuerpflichtigen, sondern nur den unter den persönlichen Anwendungsbereich eines DBA fallenden Personen Schutz vor Doppelbesteuerung gewährt, sollte daher bewahren, das in der Vermeidung der Doppelbesteuerung gelegene Ziel der DBA zur Auslegung der Regelungen über den persönlichen Anwendungsbereich eines DBA heranzuziehen: Wenn daher z. B. in manchen Staaten unstritten ist, ob steuerbefreite Pensionskassen Abkommenschutz genießen können⁹, kann die Überlegung, dass DBA der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, nichts zur Lösung dieser Auslegungsfrage beitragen. Die DBA vermeiden die Doppelbesteuerung eben nicht generell, sondern nur, soweit ihr Anwendungsbereich reicht. Daher bedarf es der Aufdeckung von Ziel und Zweck des Art. 1 und

des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, um die Frage der Abkommensberechtigung von steuerbefreiten Pensionskassen zu klären. Der Rückgriff auf das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung greift zu kurz, wenn es gilt zu ermitteln, unter welchen Voraussetzungen das DBA anzuwenden ist.

2.2 Der sachliche Anwendungsbereich der DBA

Ähnliches gilt auch für den sachlichen Anwendungsbereich der DBA: DBA vermeiden die Doppelbesteuerung nur für jene Steuern, die von den Art. 2 OECD-MA nachgebildeten bilateralen Abkommensvorschriften erfasst sind. Ist ein DBA nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer anwendbar, nicht aber auf die Erbschaft- und Schenkungssteuer, kann es trotz Existenz eines DBA zwischen den beiden Staaten zu Fällen der Doppelbesteuerung kommen, wenn die Erbschaft- und Schenkungssteuer betroffen ist. Da somit die DBA nur in ihrem sachlichen Anwendungsbereich die Doppelbesteuerung vermeiden, kann das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung nichts zur Lösung von Auslegungsfragen beitragen, wenn es gerade darum geht, die Frage zu klären, ob ein DBA in einem bestimmten Fall sachlich anwendbar ist. Eine Vermutung dahingehend, dass im Zweifel davon auszugehen wäre, dass ein Besteuerungstatbestand unter den Anwendungsbereich eines DBA fällt, da dies dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung diene, hätte keine rechtlich fundierte Grundlage.

Die Frage, ob z. B. eine „Wegzugssteuer“, wie sie in § 6 Abs. 1 oder in § 31 Abs. 2 Z 2 öESTG vorgesehen ist, unter den Anwendungsbereich eines bestimmten DBA fällt⁹, kann daher nur unter Heranziehung des Ziels und des Zwecks jener Art. 2 OECD-MA nachgebildeten bilateralen Abkommensvorschriften geklärt werden, um deren Auslegung es geht. Für die Ermittlung des Inhalts des Begriffs der „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ in Art. 2 Abs. 2 OECD-MA und des Inhalts jener Steuern, die als jedenfalls vom Anwendungsbereich eines DBA umfasst aufgeführt sind, kann der Gedanke, dass DBA der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, nichts beitragen. Vielmehr wird man neben der Ermittlung des Inhalts des Begriffs der „Steuern vom Einkommen und Vermögen“ möglicherweise auch auf jene Rechtslage abstellen müssen, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestanden hat und klären müssen, welche Fortentwicklung die im Abkommen aufgeführten Begriffe der zum damaligen Zeitpunkt geltenden Ertragsteuern zulassen, wenn der entsprechende Steueratbestand nach Abkommensabschluss geschaffen wurde.¹⁰

2.3 Die Verteilungsnormen der DBA

Wenn ein DBA in persönlicher und sachlicher Hinsicht anwendbar ist, dann kommt auch eine der im DBA enthaltenen Verteilungsnormen zum Tragen. Eine der Verteilungsnormen ist dann immer anwendbar. Greifen die Art. 6 bis 8 und 10 bis 20

⁵ Dazu Zorn, SWI 2001, 456 ff.; Loukota, SWI 2001, 466 ff.; Utz, SWI 2001, 505 ff.; Trenkwalder/Erhinger, SWI 2001, 514 ff.; dies., OSz 2001, 550 ff.; Jiroušek, OSz 2001, 569 ff.; Ludwig, RdW 2001, 701 ff.; Kaszberger/Schmitt/Janson, ISfR 2001, 737; Wassermeyer, ISfR 2001, 755 ff.; Vogel, ISfR 2002, 91 ff.; Lang, SWI 2002, 86 ff.

⁶ Zu Zweifelsfragen der Abkommensberechtigung vgl. Lang, Einführungs, Rz. 208.

⁷ Jann, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die Abkommensberechtigung von beschränkt Steuerpflichtigen, in: Gasser/Lang/Lechner (Hrsg.) Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996), 43; Jiroušek, OSz 1999, 604.

⁸ OECD-Kommentar zu Art. 4 Rz. 8.3.

⁹ Dazu ausführlich Töfl, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 127 ff.

¹⁰ Näher Sauter, Der sachliche Anwendungsbereich des ErbSt-MA, in: Aigner/H. Aigner/Felner/Frabertger/Hintrich/Konzeny/Loukota/Sauter/Zehner/Züger (Hrsg.) Erbschaftsteuern und Doppelbesteuerungsgesamten (2002) 41 ff.

AUFSSÄTZE

OECD-MA nicht, dann ist auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen Art. 21 OECD-MA maßgebend. Gleiches gilt auf dem Gebiet der Vermögensteuer; wenn Art. 22 Abs. 1 bis 3 OECD-MA nicht anwendbar ist. In diesem Fall greift Art. 22 Abs. 4 OECD-MA. Man könnte also annehmen, dass das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung jedenfalls dann relevant ist, wenn der persönliche und der sachliche Anwendungsbereich eines DBA gegeben ist und es darum geht, welche Verteilungsnorm maßgebend ist.

Allerdings bedarf es auch hier einer Präzisierung: Die Verteilungsnormen regeln, unter welchen Voraussetzungen dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zukommt. In der Art. 23 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift wird dann entschieden, welche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für die unter die verschiedenen Verteilungsnormen fallenden Steuerbestände zum Tragen kommt. Insoweit ist die Zuordnung der Besteuerungsrechte zu den Verteilungsnormen entscheidend dafür, ob und in welchem Umfang welchem der beiden Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht zukommt. Daher ist auch davon auszugehen, dass jeder vom persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich erfasste Besteuerungsbestand nur *einer Verteilungsnorm* zugeordnet wird¹¹. Wären nämlich zwei oder mehrere Verteilungsnormen nebeneinander anwendbar, könnte dies sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat zu widersprüchlichen Rechtsfolgen führen. Je nachdem, ob man den Normenkonflikt in beiden Staaten zu Gunsten der jeweiligen die Besteuerung am Wenigsten oder am Meisten einschränkenden Norm löst, könnte dies bewirken, dass entweder beide Staaten ein und denselben Vorgang besteuern können oder dass aber keiner der beiden Staaten das Besteuerungsrecht hat. Dass beide Staaten bei gegebenem persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich ein- und denselben Sachverhalt besteuern dürfen, ist auszuschließen, da das DBA dann nicht seiner Aufgabe nachkommen könnte. Dass die Anwendung eines DBA dazu führen sollte, dass es *von Abkommens wegen* ausgeschlossen ist, dass überhaupt irgendeiner der beiden Staaten besteuern darf, ist auch nicht gerade naheliegend, da dies weit über das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung hinausginge. Umgekehrt kann auch nicht vermutet werden, dass die DBA in jedem Fall *nur* der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, da sie bekanntlich auch doppelte Nichtbesteuerung zulassen, wenn einer der beiden Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht hat, es aber nach seinem originär innerstaatlichen Recht nicht ausübt, der andere Staat aber kraft Abkommens nicht besteuern darf¹². DBA stellen nach Maßgabe ihres persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs eben nur sicher, dass lediglich *ein* Staat anteilig oder zur Gänze das Besteuerungsrecht hat. Daher ist den Verteilungsnormen die Zielsetzung immanent, dass immer nur *eine* Verteilungsnorm anwendbar ist. Ziel und Zweck der DBA lassen darauf schließen, dass die Verteilungsnormen überschneidungsfrei zu interpretieren sind.

2.4 Der Methodenartikel der DBA

Zur Klärung der Frage, ob der Methodenartikel auch Fälle wirtschaftlicher Doppelbesteuerung erfasst, wird ebenfalls immer wieder das Ziel der DBA bemüht, das in der Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht: Bei Personengesellschaften, die in ihrem Sitzstaat als Steuersubjekt im anderen Vertragsstaat jedoch, in dem die Gesellschafter ansässig sind, als transparent erachtet werden, stellt sich die Frage, ob die im Sitzstaat erhobene Steuer der Personengesellschaft auf die auf Ebene der Gesellschafter im anderen Staat erhobene Steuer angerechnet werden kann¹³. Der OECD-Partnership-Report – und in der Folge die aus 2000 stammende Version des OECD-Kommentars zum Musterabkommen – sehen diese Fallkonstellation von Art. 23 OECD-MA

gedeckt und halten folglich eine Anrechnung für möglich, da dieses dem Ziel und Zweck der DBA entsprechen würde¹⁴.

Klar ist, dass die DBA jedenfalls einen bestimmten Fall der sogenannten wirtschaftlichen Doppelbesteuerung regeln: Art. 9 OECD-MA lässt es nicht zu, dass die originär innerstaatlichen Vorschriften der beiden Vertragsstaaten Gewinne aus Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen ohne Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes zurechnen. Auf diese Weise soll verhindert werden, dass Gewinnanteile bei unterschiedlichen Konzernunternehmen und damit doppelte erfasst werden.

Ebenso klar ist, dass die DBA jedenfalls nicht alle Fälle wirtschaftlicher Doppelbesteuerung vermeiden: Wenn eine Körperschaft in einem Vertragsstaat Gewinne erzielt und diese Gewinne dann in Form von Dividenden an die im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschafter ausschüttet, können diese Gewinne sowohl bei der Körperschaft als auch – in Form der Dividende – bei den Gesellschaftern erfasst werden. Dem OECD-MA nachgebildete DBA verhindern dies nicht.

Genausowenig hindert ein DBA einen Vertragsstaat daran, eine Zurechnungsbesteuerung vorzunehmen. Wenn daher die Begünstigten einer österreichischen Privatstiftung in Deutschland ansässig sind, können einerseits die Einkünfte der Privatstiftung in Österreich besteuert werden, andererseits auf Ebene des Begünstigten gemäß § 15 Abs 6 nochmals in Deutschland erfasst werden. Diese Form der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wird von den dem OECD-MA nachgebildeten DBA hingenommen¹⁵.

Somit wird die wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch DBA nicht generell, sondern nur punktuell verhindert. Geht es um die Frage, ob in der oben angesprochenen Personengesellschaftskonstellation eine Anrechnung der auf Ebene der ausländischen Personengesellschaft erhobenen Steuer bei den Gesellschaftern vorgenommen werden kann, kann daher der Gedanke, dass DBA der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, nichts beitragen: Wenn DBA nur unter bestimmten Voraussetzungen bei Fällen wirtschaftlicher Doppelbesteuerung abhelfen, kann für Zwecke der Ermittlung dieser Voraussetzungen nicht fingiert werden, DBA würden generell auch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung beseitigen.

3 Die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung als Ziel der DBA-Auslegung

3.1 Besteuerungsrecht statt Besteuerungspflicht

Das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung kann somit als Auslegungsmaxime – wenn überhaupt – nur in seltenen Fällen herangezogen werden. Noch fragwürdiger ist allerdings das Ziel der doppelten Nichtbesteuerung. Die Folgerung, dass das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung quasi als Kehrinverse der Medaille die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung mit sich bringt, ist durch nichts begründet¹⁶. Geht man von der Aufgabe der DBA aus, die darin besteht, die Besteuerungsrechte den beiden Vertragsstaaten überschneidungsfrei zuzuordnen, lässt sich kein Anhaltspunkt finden, der darauf hindeutet, DBA sollen doppelte Nichtbesteuerung vermeiden. Vielmehr ist es Sache der Vertragsstaaten zu entscheiden, ob und in welcher Weise sie die

11) *Häselmayer*, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.) Doppelbesteuerung,

Vor Art. 6–22 Rz. 21; *Lang*, Einführung, Rz. 202.

12) *Häselmayer*, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.) Doppelbesteuerung,

Art. 1 Rz. 11.

13) *Lang*, ISrR 2000, 129.

14) OECD-Kommentar zu Art. 23 Rz. 69.2.

15) *öBMF v. 10. 6. 1994*, SWI 1994, 217; *Lang*, Einführung, Rz. 434 ff.

16) So schon *Lang*, SWI 2002, 92 f.

AUFsätze

ihnen zugewiesenen Besteuerungsrechte ausüben. Entscheidet sich ein Vertragsstaat daher dafür, ein ihm zugewiesenes Besteuerungsrecht nicht auszuüben, kann dies zur doppelten Nichtbesteuerung führen, ohne dass dieser Vertragsstaat gegen irgend eine ihm auferlegte völkerrechtliche Verpflichtung verstoßen hätte.

Stoßen sich die Vertragsstaaten an der Möglichkeit, dass das Zusammenspiel zwischen Abkommenrecht und dem originär innerstaatlichem Recht eines der Vertragsstaaten die Möglichkeit in sich birgt, dass es zur doppelten Nichtbesteuerung kommt, sind die beiden Vertragsstaaten gut beraten, dieser Gefahr im Abkommen selbst vorzubeugen. In diesem Fall vereinbaren die Abkommenspartner häufig „subject-to-tax-Klauseln“, die in verschiedenen Spielarten existieren und deren Wesen darin besteht, dass sie die Freistellung in einem Vertragsstaat davon abhängig machen, dass der andere Vertragsstaat sein Besteuerungsrecht tatsächlich ausübt¹⁷. Außerhalb des Anwendungsbereichs derartiger „subject-to-tax-Klauseln“ besteht aber keine Rechtsgrundlage, im Auslegungsweg die mögliche Konsequenz der doppelten Nichtbesteuerung zu bekämpfen.

3.2 Die Freistellungsmethode

Dies lässt sich im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode demonstrieren: Wenn dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zugeordnet ist, weil dort z. B. im Anwendungsbereich des Art. 7 OECD-MA eine Betriebsstätte besteht, der die Einkünfte zugerechnet werden, nimmt das DBA dem Ansässigkeitsstaat – mit Ausnahme des Progressionsvorbehalts – das Besteuerungsrecht. Gleiches gilt z. B. auch im Falle einer festen Einrichtung gemäß Art. 14 OECD-MA nach alter Fassung oder einer bloßen Tätigkeit nach Art. 15 oder Art. 17 OECD-MA. Wenn der Quellenstaat das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nicht ausübt – weil er z. B. im Anwendungsbereich des Art. 7 OECD-MA für seine originär innerstaatlichen Zwecke den Betriebsstättenbegriff enger formuliert als dies in Art. 5 OECD-MA erfolgt – bleibt es bei der Freistellung im Ansässigkeitsstaat. Im Zusammenspiel mit dem originär innerstaatlichen Recht des Quellenstaates kommt es unbestreitbar zur doppelten Nichtbesteuerung, ohne dass dies gegen das Abkommen verstoßen würde.

Zum selben Ergebnis kann es kommen, wenn das Abkommen dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist und den Quellenstaat von der Besteuerung ausschließt, weil z. B. keine Betriebsstätte oder feste Einrichtung im abkommensrechtlichen Sinn dort existiert. Nimmt der Ansässigkeitsstaat – bspw. auf Grund einer originär innerstaatlichen Freistellung – das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nicht wahr, liegt unbestrittenfalls kein Abkommensverstoß vor. Die doppelte Nichtbesteuerung ist wiederum im Zusammenspiel mit dem originär innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates das Ergebnis der Abkommensanwendung.

Aus diesem Grund kann den DBA im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode auch keine Auslegungsmaxime unterstellt werden, doppelte Nichtbesteuerung generell zu vermeiden. Wenn daher der OECD-Partnership-Report die Auffassung vertritt, dass Art. 23 Abs. 1 OECD-MA so zu verstehen wäre, dass diese Vorschrift zur Freistellung im Ansässigkeitsstaat nur dann verpflichtet, wenn der Quellenstaat in Übereinstimmung mit dem Abkommen das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat und dies von innerstaatlichen Qualifikation im Quellenstaat abhängig sein soll¹⁸, kann diese Auffassung jedenfalls nicht darauf gestützt werden, dass sie dazu beiträgt, doppelte Nichtbesteuerung in Qualifikationskonflikten auszuschließen, da dieses Ziel den Abkommensregelungen nicht generell unterstellt werden kann¹⁹.

Zurecht ist aber, dass die Verteilungsnormen im Zusammenspiel mit dem Methodenartikel nicht so verstanden werden

sollen, dass für bestimmte Sachverhalte keiner der beiden Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht hat. Den DBA ist – bei Fehlen gegenteiliger Anhaltspunkte im Einzelfall – nur zu unterstellen, dass sie für jeden Sachverhalt einem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zur Gänze oder beiden Vertragsstaaten anteilig zuweisen, nicht aber, dass es *abkommensrechtlich* in beiden Vertragsstaaten zur Gänze ausgeschlossen sein soll. Diese Zielsetzung könnte daher die vom OECD-Partnership-Report vorgeschlagene Auslegung stützen. Im Ergebnis hilft dieser Gedanke aber auch nicht weiter, da diese Zielsetzung auch für die Interpretation spricht, die Abkommensnormen eben – soweit wie möglich – überhaupt nicht unter Rückgriff auf das originär innerstaatliche Recht des Quellenstaates auszuulegen. Eine derartige abkommensautonome Interpretation stellt jedenfalls sicher, dass nur einer der beiden Staaten das Besteuerungsrecht hat²⁰.

3.3 Die Anrechnungsmethode

Die Anrechnungsmethode ist an sich eher geeignet, die doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden: Über der Quellenstaat sein ihm abkommensrechtlich zugewiesenes Besteuerungsrecht nicht aus, wirkt sich dies nicht zu Gunsten des Steuerpflichtigen, sondern zu Gunsten des Ansässigkeitsstaates aus: Der Ansässigkeitsstaat erhebt nach seinem originär innerstaatlichen Recht die Steuer. Sein Steueraufkommen wird nicht geschmälert, wenn er keine Steuer des anderen Vertragsstaates anrechnet muss.

Allerdings kann sich auch im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode aus dem Zusammenspiel zwischen originär innerstaatlichem Recht und Abkommenrecht zumindest eine Niedrigbesteuerung ergeben: Wenn das Besteuerungsrecht des Quellenstaates – z. B. auf Grund einer Quellensteuerreduktion – beschränkt ist und der abkommensrechtlich zur Besteuerung berechtigte Ansässigkeitsstaat auf Grund seines originär innerstaatlichen Rechts keine Steuer erhebt, bleibt es bei der aus abkommensrechtlichen Gründen bloß niedrigen Steuerbelastung im Quellenstaat, ohne dass eine Steuerbelastung im Ansässigkeitsstaat hinzutritt und ohne dass dies mit dem Abkommenrecht unvereinbar wäre. Die Anrechnungsmethode kann sogar – wiederum im Zusammenspiel mit dem originär innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates – völlige doppelte Nichtbesteuerung bewirken: Wenn das Abkommen dem Quellenstaat kein Besteuerungsrecht zuweist – weil etwa im Anwendungsbereich des Art. 7 OECD-MA die Tätigkeit im Quellenstaat nicht reicht, um eine Betriebsstätte zu konstituieren –, kann ein originär innerstaatlicher Verzicht des Ansässigkeitsstaates auf die Besteuerung doppelte Nichtbesteuerung auslösen. Somit besteht auch für die Interpretation jener DBA, die der Anrechnungsmethode folgen, keine Vermutung, wonach die DBA doppelte Nichtbesteuerung generell vermeiden wollten.

3.4 Das Ziel der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung im Zeitpunkt des Abkommenschlusses

Die Frage, ob ein DBA im jeweiligen Anwendungszeitraum der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung dienen soll, ist von der Frage zu unterscheiden, ob davon ausgegangen werden kann,

¹⁷ Vogel, DBA, Vor Art. 6–22 Rz. 10; *Wassmeyer*, in: Debatin/Wassmeyer (Hrsg.) Doppelbesteuerung, Art. 1 Rz. 72.

¹⁸ OECD, The Application of the OECD-Model Tax Convention to Partnerships (1999) Rz. 107 ff.

¹⁹ Kritisch auch 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 (2000) 29 ff.

²⁰ Vgl. dazu mit ausführlichen Nachweisen Lang, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), in: *Burmeister/Endres* (Hrsg.), FS für Helmut Debatin zum 70. Geburtstag (1997) 283 ff.

AUFSÄTZE

dass die Vertragsparteien im Zeitpunkt des Abkommensschlusses angestrebt hatten, dass das DBA im Zusammenspiel mit den bei- den *damals geltenden* originär innerstaatlichen Rechtsordnungen keine Fälle doppelter Nichtbesteuerung herbeiführen sollte. Die zuletzt genannte Überlegung würde – wenn sie sich nachweisen lässt – im Rahmen der historischen Auslegung eine Rolle spielen.

Der BFH hat zuletzt bei der Auslegung des aus 1954 stammenden DBA Deutschland – Österreich in diese Richtung argumentiert²¹. Er hat sich gegen die vom BfF vertretene Position ausgesprochen, wonach Einkünfte von Sportlern unter Art. 8 Abs. 2 Satz 2 des DBA fallen sollten und folglich ausschließlich im Tätigkeitsstaat besteuert werden könnten und dies unter anderem wie folgt begründet: „Vor allem spricht gegen die vom BfF vertretene Interpretation, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens die Vereinbarung einer allgemeinen und einkunftsübergreifenden Sportlerklausel den Zielen des Abkommens und den Interessen der Vertragsstaaten nicht entsprochen hätte. Nach der damals geltenden Rechtslage hätte sie nämlich in großem Umfang zu einer endgültigen Nichtbesteuerung von Einkünften führen können: Das Abkommen stammt aus dem Jahr 1954. Seinerzeit war – zumindest nach deutschem Recht – die Tätigkeit eines im Ausland ansässigen Sportlers kein Anknüpfungspunkt für dessen Einkommensteuerpflicht. § 49 EStG in der damals geltenden Fassung machte vielmehr – abgesehen von den hier nicht einschlägigen Sonderregelungen – bei Gewerbetreibenden die beschränkte Steuerpflicht vom Vorhandensein einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters im Inland abhängig. Demgemäß hätten nach damaliger Rechtslage z. B. die im Streitfall vorliegenden Einkünfte nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen. Wäre die Auslegung des Art. 8 Abs. 2 Satz 2 DBA – Österreich durch das BfF zutreffend, dann hätten sie wegen Art. 15 Abs. 1 DBA – Österreich in Österreich ebenfalls nicht besteuert werden dürfen, da sie abkommenrechtlich Deutschland zur Besteuerung zugewiesen wären. Auf diese Weise wären vollständig unbesteuerte Einkünfte entstanden. Dass die Vertragsstaaten ein solches Ergebnis gewollt oder in Kauf genommen haben, kann nicht unterstellt werden.“

Der BFH unterstellt, dass die Vertragsstaaten weder gewollt noch in Kauf genommen hätten, dass vollständig unbesteuerte Einkünfte entstehen. Eine Begründung für diese Vermutung gibt der BFH allerdings nicht an. Anhaltspunkte, die diese Auffassung stützen können, sind nicht ersichtlich: Den Vertragsstaaten geht es bei DBA-Verhandlungen darum, ihre Besteuerungsrechte überschneidungsfrei abzugrenzen. Wemgleich die Vertragsverhandler wohl beim Abschluss eines DBA die Steuerrechtsordnungen der beiden Vertragsstaaten mitbedenken werden, geht es m. E. zu weit, zu unterstellen, dass sie die Verteilung der Besteuerungsrechte generell so vornehmen, dass die Einfachbesteuerung gesichert ist. Dass die bei der Auslegung zu berücksichtigenden möglichen Argumente zu verschiedenartig sind, als dass es angemessen wäre, mit einer generellen Vermutung zu operieren, zeigt bereits eine nur oberflächliche Auseinandersetzung mit der hier in Rede stehenden Auslegungsfrage²². Versetzt man sich in diesem Fall in die Position der deutschen Verhandlungsdelegation, so könnte sie das kurze Zeit nach Abschluss des DBA geschaffene deutsche Quellenbesteuerungsrecht für Einkünfte von im Ausland ansässigen Berufsportlern bereits vorhergesehen haben, so dass aus diesem Blickwinkel die Anwendung des Art. 8 Abs. 2 Satz 2 des DBA nicht unbedingt zu einer Nichtbesteuerung von Einkünften hätte führen müssen²³. Selbst wenn die deutsche Verhandlungsdelegation die Rechtsänderung in Deutschland nicht vorhergesehen hat, ist es denkbar, dass sie gegen die Anwendung des Art. 8 Abs. 2 Satz 2 des DBA auf die Einkünfte von in Österreich ansässigen Sportlern keine Einwände gehabt hat, da diese Einkünfte nach deutschem originär innerstaatlichen Rechte eben

obnehme nicht der Besteuerung unterlegen wären. Die österreichische Verhandlungsdelegation hätte Einwände haben können, da das österreichische Besteuerungsrecht für die in Österreich ansässigen Sportler im Falle der Anwendung des Art. 8 Abs. 2 Satz 2 des DBA verloren geht. Allerdings sichert Art. 8 Abs. 2 Satz 2 des DBA umgekehrt das österreichische Besteuerungsrecht für die Einkünfte von in Deutschland ansässigen Sportlern, die in Österreich tätig sind. *Stefaner* hat jüngst darauf aufmerksam gemacht, dass Österreich zum Zeitpunkt des Abkommensschlusses bereits ausländische Sportler der Quellenbesteuerung unterwarf²⁴, so dass Österreich durchaus an der Anwendung des Art. 8 Abs. 2 Satz 2 des DBA auf Sportler interessiert hätte sein können und daher in Kauf genommen haben könnte, in Österreich ansässige Sportler, die in Deutschland tätig sind, nicht besteuern zu können. Möglich ist auch, dass einer der beiden Vertragspartner die Regelung des Art. 8 Abs. 2 Satz 2 des DBA akzeptiert hat, um einen anderen Abkommensvorteil zu erlangen. Nicht ausgeschlossen ist es schließlich, dass Österreich eine für österreichische Sportler vorteilhafte Abkommenregelung sogar angestrebt hat, zumal die österreichische Verwaltungspraxis in gewisser Weise eine langjährige Tradition der Begünstigung von Sportlern kennt²⁵. All diese Überlegungen sind selbstverständlich Mutmaßungen, die nicht begründet sind. Genau so wenig begründet ist aber die Annahme, dass die Vertragsparteien die doppelte Nichtbesteuerung der Einkünfte im vorliegenden Fall keineswegs in Kauf genommen hätten. Ohne irgend welche Anhaltspunkte sollte daher weder mit der einen noch mit den anderen Mutmaßungen operiert werden.

4. Zusammenfassende Würdigung

Der Gedanke, dass DBA der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, hat didaktischen Wert und findet sich daher auch zurecht in den Lehrbüchern, die in das Internationale Steuerrecht einführen. Als generelle Auslegungsmaxime ist er aber ungeweint. DBA vermeiden die Doppelbesteuerung nämlich nur insoweit, als ihr Anwendungsbereich reicht. Es käme einem Zirkelschluss gleich, würde man zur Klärung der Frage, ob in einem bestimmten Grenzfall ein DBA anwendbar ist und folglich die Doppelbesteuerung vermieden wird, davon ausgehen, dass DBA generell die Doppelbesteuerung vermeiden und somit generell anwendbar sind.

Die Annahme, dass DBA der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, erlaubt keineswegs die Folgerung, dass sie auch der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung dienen. Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass sowohl die Freistellungs- als auch die Anrechnungsmethode im Zusammenspiel mit dem originär innerstaatlichen Rechte der Vertragsstaaten zur doppelten Nichtbesteuerung führen kann, ohne dass dies abkommenswidrig wäre. Daher besteht keine Grundlage dafür, eine Auslegungsmaxime anzunehmen, dass DBA generell so zu interpretieren wären, dass sie Einkünfte nicht unbesteuert lassen. Skepsis ist auch gegenüber der These, die Vertragspartner hätten im Zeitpunkt des Abkommensschlusses keine doppelte Nichtbesteuerung zulassen wollen, am Platz, wenn sich dies nicht durch Anhaltspunkte im Einzelfall erähren lässt: Motive für die Formulierung bestimmter Regelungen können vielfältig sein, sodass es zu kurz greifen würde, ein mögliches Motiv der Abkommensverhandler herauszugreifen.

21) BFH v. 11. 10. 2000, I R 44/51/99, ISfR 2001, 184.

22) Vgl. ausführlich *Stefaner*, SWI 2002, 125 ff.

23) Dazu *Stefaner*, SWI 2002, 125.

24) *Stefaner*, SWI 2002, 125.

25) Vgl. *Lemnic*, SWI 1999, 47 ff.