

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Ö – CH
Scope of the Credit Method Under the Tax Treaty Between Austria and Switzerland

Elke Aumayr / Christoph Marchgraber

Anwendungsbereich des Art. 26 OECD-MA mit kleiner Auskunftsklausel
Scope of Art. 26 OECD MC with a Minor Information Clause

Meliha Hasanovic / Karoline Spies

Wegzugsbesteuerung
Exit Taxation

Stefan Greil

Funktion im Sinne der Funktionsverlagerung des deutschen AStG
Business Function in Terms of the Transfer of Functions Under German CFC Legislation

Elena Variychuk

Application of Thin Capitalisation Rules in Russia
Die Anwendung von Unterkapitalisierungsregeln in Russland

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Michael Lang*)

Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz

SCOPE OF THE CREDIT METHOD UNDER THE TAX TREATY BETWEEN AUSTRIA AND SWITZERLAND

The tax treaty between Austria and Switzerland originally had a frontier worker clause. In 2006 this clause was abolished and the two countries agreed to apply the credit method on employment income of frontier workers and other types of employment income received by Austrian residents. The Austrian Ministry of Finance took the position that remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic does not fall under the credit method but is instead exempt in Austria. Michael Lang analyzes the reasoning behind this position and concludes that, although there are doubts, in the end this position is convincing.

I. Die Rechtsauskunft des BMF vom 19. 4. 2010 (EAS 3150)

Das BMF hat folgende Rechtsauffassung zur Auslegung des Methodenartikels des DBA Österreich – Schweiz vertreten:¹⁾

„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die ein in Österreich ansässiger Pilot, der bei einer schweizerischen Luftfahrtgesellschaft im internationalen Verkehr eingesetzt ist, von dieser Gesellschaft für diese Tätigkeit erzielt, sind gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA Schweiz in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausgenommen. Die durch das Abänderungsprotokoll 2006, BGBl. III Nr. 22/2007, bewirkte Revision des DBA Schweiz hat in diesem Zusammenhang keine Änderung der bisherigen Rechtslage herbeigeführt. Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA Schweiz i. d. F. des Abänderungsprotokolls 2006 erweiterte das Besteuerungsrecht Österreichs bei in Österreich ansässigen Personen lediglich in Bezug auf Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1. Die in Art. 23 Abs. 2 zweiter Satz DBA Schweiz i. d. g. F. u. a. auch in Bezug auf Art. 15 vorgesehene Anrechnungsverpflichtung bezieht sich ihrem klaren Wortlaut nach nur auf solche Einkünfte, die „nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen“. Im Zusammenhang mit dem ersten Satz des Absatzes 2 kann dies nur dahingehend verstanden werden, dass in das Anrechnungsverfahren nur jene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einbezogen werden sollten, die unter Art. 15 Abs. 1 fallen. Nur bei diesen Einkünften werden beide Staaten zur Besteuerung dieser Einkünfte berechtigt. Art. 15 Abs. 3 DBA Schweiz schließt zwar seinem Wortlaut nach nicht grundsätzlich aus, dass Einkünfte dieser Art auch im Ansässigkeitsstaat besteuert werden könnten, indem er dem Geschäftsleitsstaat des Luftverkehrsunternehmens zwar das Besteuerungsrecht an den in Rede stehenden Einkünften zuteilt, allerdings nicht in ausschließlicher Weise, wie dies bei Verwendung des Wortes „nur“ der Fall gewesen wäre. Damit hängt die Beurteilung, ob diese Einkünfte im Sinne des Art. 23 Abs. 2 zweiter Satz in beiden Staaten besteuert werden dürfen, vom Inhalt des Methodenartikels ab. Art. 23 Abs. 1 DBA Schweiz sieht aber als Grundnorm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anwendung der Steuerbefreiungsmethode vor, die in Bezug auf die von Art. 15 Abs. 3 erfassten Einkünfte nicht ein-

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law der WU, Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU und derzeit Global Visiting Professor of Law an der New York University (NYU). – Mag. Veronika Daurer und Mag. Oliver-Christoph Günther, LL.B., danke ich für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahrenkorrektur.

1) BMF 19. 4. 2010, EAS 3150, SWI 2010, 197.

geschränkt wird. Somit scheidet eine Einbeziehung dieser Einkünfte in die Methode der Steueranrechnung aus.

Dieses dem Wortlaut der Bestimmung eindeutig entsprechende Auslegungsergebnis steht auch im Einklang mit den Zielsetzungen der Abkommensrevision, deren Anliegen im gegebenen Zusammenhang die Beseitigung der Grenzgängerregelung des alten Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz war. Der durch das Abänderungsprotokoll 2006 vorgesehene Wechsel von der Steuerbefreiungs- zur Anrechnungsmethode sollte sich daher lediglich auf die für Grenzgänger grundsätzlich relevanten Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1 beziehen, wobei allerdings angesichts der von der Abkommensrevision intendierten Beseitigung des Grenzgängerbegriffs in Kauf genommen werden musste, dass diese Methode auch bei jenen Personen zur Anwendung kommt, welche die Grenzgängereigenschaft nach dem alten Absatz 4 des Artikels 15 nicht erfüllt hätten, also z. B. jene Dienstnehmer, die bei einem schweizerischen Arbeitgeber beschäftigt sind und in der Schweiz erwerbstätig werden, ohne arbeitstäglich in den Ansässigkeitsstaat zurückzukehren. Ein Eingriff in die Aufteilung des Besteuerungsrechts an den Einkünften des Bordpersonals von Luftfahrtunternehmen war von den Vertragsparteien jedoch nicht beabsichtigt, zumal ja der Arbeitsort eines im internationalen Flugverkehr beschäftigten Angehörigen des Bordpersonals eines Luftfahrzeuges naturgemäß in der Regel nicht in der Nähe der Grenze im Sinne der alten Grenzgängerregelung gelegen sein konnte.“

II. Die maßgebenden Abkommensvorschriften

Die maßgebenden Abkommensvorschriften haben seit der angesprochenen Abkommensrevision 2006 folgenden Wortlaut:²⁾

Art. 15 DBA Schweiz: „(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden. (...)“

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbstständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.“

Art. 23 DBA Schweiz: „(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht;

²⁾ BGBl. Nr. 64/1975 i. d. F. BGBl. III Nr. 27/2011.

der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.“

III. Kritische Analyse

Auf den ersten Blick wirkt die Lösung des BMF nicht überzeugend. Folgende in die gegen-teilige Richtung führende Argumentation lässt sich aufbauen: Art. 15 Abs. 3 des DBA weist der Schweiz das Besteuerungsrecht für die Einkünfte des Bordpersonals von Luftfahrtun-ternehmen zu, allerdings nicht ausschließlich. Art. 23 Abs. 1 des DBA sieht zwar primär die Freistellungsmethode vor. Art. 23 Abs. 2 des DBA, wo die Anrechnungsmethode nor-miert ist, ist jedoch die speziellere Regelung. Art. 23 Abs. 2 Satz 2 des DBA sieht für unter Art. 15 fallende Einkünfte generell – und damit offenbar auch für Einkünfte nach Art. 15 Abs. 3 – die Anrechnung der ausländischen Steuer vor. In Art. 23 Abs. 2 Satz 1 sind zwar nur Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1 des DBA ausdrücklich angesprochen. Dies stört aber nicht, denn Art. 23 Abs. 2 Satz 2 scheint das Besteuerungsrecht Österreichs für die unter Art. 15 fallenden Einkünfte ohnehin vorauszusetzen. Sonst würde die Anrechnungsmethode partiell leerlaufen. Gerade der Umstand, dass in Art. 23 Abs. 2 Satz 1 nur von Einkünften nach Art. 15 Abs. 1 die Rede ist, während Satz 2 von unter Art. 15 fallenden Einkünften generell spricht, lässt vermuten, dass unter Art. 23 Abs. 2 Satz 2 des DBA auch jene Einkünfte erfasst sind, die nach Art. 15 Abs. 3 in der Schweiz besteuert werden kön-nen. Ob Einkünfte in Art. 23 Abs. 2 Satz 1 des DBA erwähnt und damit ausdrücklich von der Freistellungsmethode ausgenommen sind, könne nicht für die Anwendung der Anrechnungsmethode von Bedeutung sein: Dividenden nach Art. 10 des DBA sind dort nämlich auch nicht erwähnt. Wären diese Einkünfte deshalb im Ansässigkeitsstaat frei-zustellen, liefe dies auf eine abkommensrechtlich gebotene partielle Nichtbesteuerung von Dividenden hinaus. Dafür finden sich aber keine Anhaltspunkte.

Gegen diese – nur kurz skizzierte – Auffassung spricht allerdings, dass die Erwähnung von Einkünften nach Art. 15 Abs. 1 in Art. 23 Abs. 2 Satz 1 auf diese Weise überflüssig wäre. Zwar ist im Zweifel nicht zu vermuten, dass ein Normsetzer Anordnungen trifft, die sich als bedeutungslos herausstellen. Es ist aber auch nicht auszuschließen, dass sich nach genauer Prüfung herausstellt, dass einzelne Rechtsvorschriften letztlich doch leer-laufen. Gerade im Kontext eines DBA kann dies noch eher der Fall sein als im innerstaat-lichen Recht: Die Fiktion des konsistent agierenden Rechtssetzers gilt hier noch weniger. In DBA-Vorschriften enthaltene Regelungen beruhen gerade dann, wenn sie von den Ent-würfen der OECD abweichen, oft auf Kompromissen, die zulasten stimmiger Formulier-ungen gehen. Der Umstand, dass Art. 23 Abs. 2 Satz 1 des DBA bei dieser Auslegung zumindest in Hinblick auf Art. 15 Abs. 1 seine Bedeutung verlieren würde, soll aber Anlass sein, einen detaillierteren Blick auf Zusammenhang, Ziel und Zweck und den historischen Hintergrund der durch die Abkommensrevision 2006 bewirkten Neuregelung zu legen.

Interessant ist zunächst, dass Art. 23 Abs. 2 Satz 2 des DBA, in dem die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, von der Regelung des Art. 23A Abs. 2 und des Art. 23B OECD abweicht: Während die Regelungen des OECD-MA für die Anwendung der Anrechnungsmethode verlangen, dass Einkünfte „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ können, spricht Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA Schweiz von Einkünften, „die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen“. Diese Formulierung betont folglich, dass nach dem Abkommen auch das Besteuerungs-recht Österreichs als Ansässigkeitsstaat gegeben sein muss. Dieser Hinweis könnte als überflüssig angesehen werden: Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates be-steht immer dann, wenn es nicht durch eine Abkommensregelung ausgeschlossen ist. Art. 15 Abs. 3 des DBA weist eben nicht exklusiv der Schweiz das Besteuerungsrecht für Bordpersonal zu. Folglich ließe sich vertreten, dass Österreich „nach dem Abkommen“ auch jene Einkünfte besteuern darf, die unter Art. 15 Abs. 3 des DBA fallen.

Allerdings könnte die abweichend vom OECD-MA im DBA Österreich – Schweiz verwendete Formulierung auch darauf hindeuten, dass eine andere Abkommensvorschrift das Besteuerungsrecht Österreichs ausdrücklich bestätigen müsse, um die Rechtsfolge der Anrechnung in Art. 23 Abs. 2 Satz 2 des DBA auszulösen. In allen anderen Fällen würde Art. 23 Abs. 1 des DBA zum Tragen kommen, wo für Einkünfte, die „nach diesem Abkommen im anderen Staat besteuert werden“ dürfen, die Freistellungsmethode vorgesehen ist. Für die unter Art. 10 des DBA fallenden Einkünfte findet sich diese ausdrückliche Bestätigung des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates in Art. 10 Abs. 1: „*Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.*“ Für Art. 19 des DBA fehlt es hingegen an einer vergleichbaren Bestimmung: In Art. 19 selbst ist nur das Besteuerungsrecht des Kassenstaates erwähnt, ohne dass das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates dort ausdrücklich bestätigt wird. Daher macht es Sinn, dass Art. 23 Abs. 2 Satz 1 „*Einkünfte im Sinne des Art. 19 (ausgenommen Ruhegehälter)*“ ausdrücklich anspricht: Dadurch wird verhindert, dass diese Einkünfte von Art. 23 Abs. 1 des DBA erfasst sind und folglich in Österreich als Ansässigkeitsstaat freizustellen sind. Ähnliches gilt für Einkünfte nach Art. 15 Abs. 1 des DBA: Wird die Arbeit im „anderen Vertragsstaat“ ausgeübt, ist Art. 15 Abs. 1 Satz 1 des DBA nicht anzuwenden. Art. 15 Abs. 1 Satz 2 normiert, dass solche Vergütungen „im anderen Staat besteuert werden“ dürfen, ohne das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates ausdrücklich zu bestätigen. Dies erklärt, warum Art. 15 Abs. 1 des DBA ebenfalls in Art. 23 Abs. 2 Satz 1 des DBA erwähnt wird. Die fehlende Erwähnung des Art. 15 Abs. 3 in Art. 23 Abs. 2 Satz 1 des DBA deutet vor diesem Hintergrund darauf hin, dass diese Einkünfte von der Freistellungsmethode erfasst sind. Die in der Schweiz erhobene Steuer ist folglich doch nicht anzurechnen.

Die – zugegebenermaßen verwirrende – Regelungstechnik existiert nicht erst seit der Revision 2006. In Art. 23 Abs. 2 wurde bereits im Rahmen der Revision 1994 ein neuer erster Satz eingefügt, der dann 2006 nur erweitert wurde. In der 1994 vereinbarten Fassung hatte der erste Satz des Art. 23 Abs. 2 des DBA gelautet:³⁾ „*Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern.*“ Diese Regelung ging Hand in Hand mit der Änderung des Art. 19, wo die Wortfolge „*dürfen nur in diesem Staat besteuert werden*“ durch „*dürfen in diesem Staat besteuert werden*“ ersetzt wurde. In Art. 19 des DBA ist somit kein ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaates mehr vorgesehen. Aus Art. 23 Abs. 1 des DBA würde sich ergeben, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt freistellt. Art. 23 Abs. 2 Satz 1 soll demgegenüber sicherstellen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat diese Einkünfte dennoch ebenfalls besteuern darf. Aus Art. 23 Abs. 2 Satz 2 des DBA ergibt sich in weiterer Folge die Verpflichtung zur Anrechnung der Schweizer Steuern auf diese Einkünfte.

Die in Art. 23 Abs. 2 Satz 1 normierte Ausnahme von der Freistellung nimmt zum einen ausdrücklich Ruhegehälter von der Besteuerung aus und bezieht sich zum anderen nur auf solche Einkünfte im Sinne des Art. 19, die eine in Österreich ansässige Person „aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz“ bezieht. Aus dieser Regelung ist abgeleitet worden, dass in Österreich ansässige Mitarbeiter der Schweizer Botschaft in Wien genauso wenig wie jene des Schweizer Verkehrsbüros in Wien in Österreich besteuert werden dürfen.⁴⁾ Die Ausnahme in Art. 23 Abs. 2 Satz 1 des DBA greift nicht, folglich sind diese Einkünfte – unter Progressionsvorbehalt – in Österreich freizustellen. In Hinblick auf diese Einkünfte ist Art. 23 Abs. 2 Satz 2 des DBA bereits

³⁾ BGBl. Nr. 161/1995.

⁴⁾ Vgl. BMF 21. 12. 2004, EAS 2541, SWI 2005, 54; 21. 8. 1996, EAS 933, SWI 1996, 508.

seit der Revision 1994 leergelaufen: Die Vorschrift sieht zwar nach wie vor die Anrechnung der Schweizer Steuer von unter Art. 19 fallenden Einkünfte generell vor, hat aber für Ruhegehälter und für Einkünfte aus außerhalb der Schweiz ausgeübter Tätigkeit keine Bedeutung.

Die Verfasser der Abkommensrevision des Jahres 2006 haben sich dafür entschieden, Art. 23 des DBA nicht neu zu konzipieren und wieder stärker am Aufbau des Art. 23A OECD-MA zu orientieren, sondern sich stattdessen weiter der seit der Revision 1994 bestehenden Systematik zu bedienen. Daher haben sie auch die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, für die nunmehr die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, entsprechend in Art. 23 Abs. 2 geregelt. Entscheidend ist vor diesem Hintergrund die in Art. 23 Abs. 2 Satz 1 des DBA verfügte Ausnahme, die nur Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1 des DBA betrifft. Die Verfasser haben zwar eine missverständlich weite Formulierung gewählt: Denn sie haben generell von Einkünften im Sinne des Art. 15 Abs. 1 gesprochen und sich nicht auf derartige Einkünfte von *in Österreich ansässigen* Personen beschränkt. Der letzte Halbsatz des Art. 23 Abs. 2 Satz 1, der eine solche Einschränkung vorsieht, kann sich nämlich rein sprachlich nur auf die unter Art. 19 fallenden Einkünfte beziehen: Nur dabei geht es um „*öffentliche Kassen*“. Dem nackten Wortlaut nach dürfte Österreich daher auch Einkünfte aus in der Schweiz ausgeübter nichtselbstständiger Arbeit von in der Schweiz ansässigen Personen besteuern. Denn auch dabei handelt es sich um Einkünfte nach Art. 15 Abs. 1 des DBA. Der Zusammenhang des Methodenartikels legt aber nahe, dass es den Verfassern auch dabei nur um die Einkünfte von in Österreich ansässigen Personen gegangen sein kann. Folglich ist für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 Abs. 1, die von in Österreich ansässigen Personen bezogen werden, die Anrechnungsmethode vorgesehen. Für andere Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit – und damit für jene aus Art. 15 Abs. 3 des DBA – bleibt die Freistellungsmethode genauso anwendbar wie für Ruhegehälter nach Art. 19 oder aktive Einkünfte im Sinne des Art. 19, die aus außerhalb der Schweiz ausgeübter Tätigkeiten stammen. Wenn Art. 23 Abs. 2 Satz 2 des DBA für unter Art. 15 fallende Einkünfte generell die Anrechnungsmethode anordnet, läuft dies für Einkünfte nach Art. 15 Abs. 3 des DBA leer, genauso wie diese Regelung für unter Art. 19 fallende Einkünfte generell die Anrechnungsmethode anordnet und dies für die Ruhegehälter nach Art. 19 und für die außerhalb der Schweiz im Sinne des Art. 19 des DBA ausgeübte Tätigkeit leerläuft.

Die Gesetzesmaterialien sind weniger erhellend. Zum einen gehören die „*vorbereitenden Arbeiten*“ nach Art. 32 WVK überhaupt nur zu den ergänzenden Auslegungsmitteln, die in Hinblick auf die sich nach Art. 31 WVK ergebende Auslegung untergeordnete Bedeutung haben.⁵⁾ Zum anderen kann auch aus dem Blickwinkel von Art. 32 WVK nicht ohne Weiteres auf Dokumente *einer* Vertragsseite zurückgegriffen werden. Derartige Materialien können nur dann relevant sein, wenn sichergestellt ist, dass sie das übereinstimmende Verständnis beider Seiten beim Vertragsschluss widerspiegeln. Weder auf Schweizer noch auf österreichischer Seite dürfte der für die Fälle des Art. 15 Abs. 3 anwendbaren Methode im Rahmen der für die gesetzgebenden Körperschaften vorbereiteten Erläuterungen besonderes Augenmerk geschenkt worden sein. In den österreichischen Gesetzesmaterialien ist allerdings davon die Rede, dass „*nunmehr alle Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die in Österreich ansässige Arbeitnehmer auf schweizerischem Staatsgebiet erbringen, in das Anrechnungsverfahren einbezogen*“ werden.⁶⁾ Die Erwähnung der „*auf schweizerischem Staatsgebiet*“ erbrachten Arbeit spricht eher

⁵⁾ Näher Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994) 11 (14); Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2010) 37 ff.

⁶⁾ EriRV 1388 BlgNR 22. GP, zu Art. V.

dafür, dass nicht an die Einbeziehung der Einkünfte nach Art. 15 Abs. 3 des DBA in die Anrechnungsmethode gedacht war. Denn Art. 15 Abs. 3 umfasst ja auch Einkünfte aus außerhalb der Schweiz ausgeübter Tätigkeiten. Noch deutlicher ist der Schweizer Bundesrat in seiner Botschaft zum Entwurf:⁷⁾ „Weil nun die in Artikel 15 Absatz 4 festgelegte Grenzgängerbestimmung durch das Protokoll aufgehoben wird, legt Artikel 23 neu fest, dass Österreich auf Löhne aus unselbständiger Arbeit nach Artikel 15 Absatz 1 generell die Anrechnungsmethode anwendet.“ Die Materialien haben zwar bei der Auslegung von DBA nur nachgeordnete Bedeutung. Auch sie bestätigen jedenfalls eher die Auffassung, dass die Anrechnungsmethode nur für Einkünfte nach Art. 15 Abs. 1 des DBA und nicht für jene nach Art. 15 Abs. 3 vorgesehen ist.

Schließlich ist noch das Schlussprotokoll des Abkommens zu berücksichtigen, das im engen Zusammenhang mit den geschilderten Neuregelungen steht: Österreich sollte für die der Schweiz gemachten Zugeständnisse eine Abgeltung erhalten. Z 4 sieht seit der Revision 2006 vor: „Für die in Österreich ansässigen und unter Artikel 15 Absatz 1 fallenden Personen leistet die Schweizerische Eidgenossenschaft an das Bundesministerium für Finanzen jährlich eine Vergütung in Höhe von 12,5 % der schweizerischen Steuereinnahmen aus der unselbständigen Arbeit. Sollte sich die Relation der Grenzgängerbewegungen zwischen den Vertragsstaaten wesentlich ändern, so wird die Frage eines bilateralen Steuerausgleichs verhandelt werden.“ Die Regelung ist zwar missverständlich formuliert, denn als Rechtsfolge ist „jährlich eine Vergütung in Höhe von 12,5 % der schweizerischen Steuereinnahmen aus der unselbständigen Arbeit“ vorgesehen. Dies könnte generell auf alle von der Schweiz aus Einkünften dieses Typs lukrierten Steuereinnahmen bezogen werden und nicht nur auf jene grenzüberschreitender Art. Das im ersten Satzteil zu findende Motiv der Vereinbarung spricht aber wohl dafür, diese Vergütung nur anhand jener unter Art. 15 Abs. 1 des DBA fallenden Einkünfte in Österreich ansässiger Personen zu berechnen, die die Schweiz besteuern darf. Die Vergütung bemisst sich daher nicht nur anhand der Einkünfte von Grenzgängern. Genauso gehen aber die Änderungen in Art. 23 des DBA über die Grenzgänger hinaus. Die Erwähnung des Art. 15 Abs. 1 in Z 4 des Schlussprotokolls verdeutlicht jedenfalls, dass bei der Bemessung der Abgeltung die von der Schweiz nach Art. 15 Abs. 3 lukrierten Steuereinnahmen nicht einbezogen sind. Dies spricht wohl jedenfalls dafür, auch in Hinblick auf Art. 15 Abs. 3 selbst davon auszugehen, dass die Revision 2006 weder an den Besteuerungsrechten des Quellen- noch des Ansässigkeitsstaates an diesen Einkünften etwas geändert hat.

IV. Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben somit trotz der einleitend wiedergegebenen Zweifel letztlich die vom österreichischen BMF vertretene Auffassung bestätigt: Einkünfte von in Österreich ansässigen Arbeitnehmern, die unter Art. 15 Abs. 3 des Abkommens fallen, können nur in der Schweiz besteuert werden. Österreich hat unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Rechtspolitisch – und allenfalls auch vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes – wirft dies die Frage auf, wodurch es gerechtfertigt ist, Einkünfte von in Österreich ansässigen Arbeitnehmern unterschiedlich zu behandeln, je nachdem, ob die Tätigkeit an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, oder aber sonst wo ausgeübt wird. Dies lässt sich mit noch größerer Berechtigung angesichts der ebenfalls geschilderten Einkünfte aus öffentlichen Kassen diskutieren: Wer für eine Schweizer juristische Person des öffentlichen Rechts in der Schweiz tätig ist und in Österreich ansässig ist, kann in der Schweiz und in Österreich besteuert werden. Die Schweizer Steuer ist in Österreich anzurechnen. Übt derselbe in Österreich Ansässige dieselbe Tätigkeit für die-

⁷⁾ Botschaft des Bundesrates über ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Republik Österreich, 24. 5. 2006 (BBl. 2006, 5155 [5160]).

selbe Schweizer juristische Person in Österreich aus, kann er nur in der Schweiz besteuert werden. Österreich hat unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Diese Fragen reichen aber über die hier untersuchte Themenstellung hinaus und stellen sich oft, wenn die Vertragsstaaten in ihren Abkommen den Musterabkommen der OECD folgen. Diese Unterscheidungen sind nämlich häufig bereits im OECD-MA selbst angelegt.⁸⁾ Im vorliegenden Fall hat aber auch das OECD-MA selbst keineswegs nahegelegt, verschiedene Arten von Einkünften aus unselbständiger Arbeit im Ansässigkeitsstaat unterschiedlichen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu unterwerfen. Wenn es auch den Vertragsstaaten freisteht, die vorgeschlagenen Methodenartikel des Art. 23A und 23B miteinander zu kombinieren, gab es keine Notwendigkeit, die beiden Musterregelungen so miteinander zu verknüpfen, dass innerhalb der Einkünfte nach Art. 15 und genauso innerhalb der Einkünfte nach Art. 19 unterschiedliche Methoden zum Tragen kommen. Erachtet man diese rechtspolitisch fragwürdigen Verwerfungen auch als gleichheitsrechtlich problematisch, können die Schwierigkeiten nicht im Wege der verfassungskonformen Interpretation beseitigt werden: Aufgrund des völkerrechtlichen Charakters der DBA-Normen, der verlangt, den Abkommensregelungen in beiden Staaten übereinstimmenden Inhalt beizumessen, können Wertungen, die sich aus dem Kontext bloß einer der beiden Rechtsordnungen ergeben, nicht ohne Weiteres in den Auslegungsvorgang einfließen. Eine all-fällige Verfassungswidrigkeit kann daher bloß durch Aussetzung der Anwendung des Vertrags durch den VfGH beseitigt werden. Möglicherweise könnte die Ungleichbehandlung von einem Steuerpflichtigen, dessen Einkünfte in Österreich – unter Anrechnung der Schweizer Steuern – besteuert werden, gerügt werden.⁹⁾

Die Vertragsverfasser, deren Regelungen die hier konstatierten Differenzierungen bewirken, hätten es jedenfalls dennoch in der Hand gehabt, zahlreiche der diskutierten Zweifelsfragen gar nicht aufkommen zu lassen: Eine stärkere Orientierung am Wortlaut und der Systematik des Art. 23A und Art. 23B OECD-MA wäre hilfreich gewesen und hätte die unterschiedlichen Rechtsfolgen für Einkünfte nach Art. 15 Abs. 1 und Abs. 3 des DBA zumindest deutlicher erkennbar werden lassen. Die verwirrende Regelung der Anrechnungsmethode in den beiden Sätzen des Art. 23 Abs. 2 des DBA war nicht der Weisheit letzter Schluss.

⁸⁾ Kritisch zu den Differenzierungen Lang, Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kirsten* (Hrsg.), *Steuervereinfachung*, Festschrift Kofler (2009) 127 (129 ff.).

⁹⁾ Zur Präjudizialität in der Rechtsprechung des VfGH vgl. *Aichreiter*, Präjudizialität, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), *Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen* (1998) 71 ff.; *Aichreiter*, Anmerkungen zur Rechtsprechung des VfGH zur Präjudizialität in den vergangenen zehn Jahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), *Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen* (2010) 261 ff.; vgl. insbesondere auch VfGH 12. 4. 1997, G 400/96 u. a., VfSlg. 14.805/1997; dazu *Rohregger*, Zur Präjudizialität steuerlicher Ausnahmetatbestände im verfassungsgerichtlichen Normprüfungsverfahren, 2007, 417 (418 ff.).

EuGH kippt rumänische Umweltsteuer für Kfz-Zulassung

Durch rumänische Rechtsvorschriften wurde zum 1. 7. 2008 eine anlässlich der erstmaligen Zulassung eines Kraftfahrzeuges in Rumänien zu entrichtende Umweltsteuer eingeführt. Diese Rechtsvorschriften unterscheiden nicht zwischen in diesem Mitgliedstaat hergestellten Fahrzeugen und solchen, die im Ausland hergestellt wurden. Ebenso wenig unterscheiden sie zwischen Neu- und Gebrauchtfahrzeugen. Die durch rumänische Rechtsvorschriften eingeführte Umweltsteuer, der Fahrzeuge anlässlich ihrer erstmaligen Zulassung in diesem Mitgliedstaat unterliegen, ist nach Ansicht des EuGH mit dem Unionsrecht nicht vereinbar. Denn die Wirkung dieser Regelung besteht darin, die Einfuhr und das Inverkehrbringen von in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Gebrauchtfahrzeugen in Rumänien zu erschweren (EuGH 7. 4. 2011, Rs. C-402/09, *Tatu*).

SWI PRINT & ONLINE

**BESTELLEN
SIE JETZT!**

SWI-Jahresabo 2011
(Heft 1–12)
Print & Online
EUR 209,-



Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

☐ Ex. **SWI-Jahresabonnement, Print & Online 2011** (Heft 1–12)

EUR 209,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden):	Firma:
Vorname:	Nachname:
Straße:	PLZ:
Telefon:	Fax:
E-Mail:	Newsletter: ☐ ja ☐ nein
Datum:	Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

office@lindeverlag.at
www.lindeverlag.at

Linde