

Michael Lang*)

Kommunalsteuer und DBA

TAX TREATIES AND MUNICIPAL TAX

The municipal tax levied in Austria is considered to be a “tax on the total amount of wages or salaries paid by enterprises” according to Art. 2 par. 2 of the OECD Model Convention. Many Austrian tax treaties contain a provision such as Art. 2 par. 2 OECD Model Convention, but do not explicitly mention the municipal tax in Art. 2 par. 3. The OECD Fiscal Committee established a working party which produced a report in 1969 that took the following position: simply not mentioning a certain tax in Art. 2 par. 3 does not ensure that this tax is not covered in the tax treaty (even if the treaty states do not want this tax to be covered in the treaty). Michael Lang examines the consequences this assumption has on the question of whether Austrian tax treaties are applicable to Austrian municipal tax.

I. Die Bedeutung der im OECD-Archiv zugänglichen Unterlagen für die DBA-Auslegung

Nach der mittlerweile gefestigten Rechtsprechung des VwGH fällt die Kommunalsteuer jedenfalls unter jene österreichischen DBA, die die seinerzeit erhobene Lohnsummensteuer oder die Gewerbesteuer generell in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift in ihren Anwendungsbereich ausdrücklich einbezogen haben. Der VwGH ist von der Vergleichbarkeit der Kommunalsteuer mit der seinerzeit erhobenen Lohnsummensteuer ausgegangen.¹⁾

Offen ist noch die Frage, ob die Kommunalsteuer auch von jenen DBA erfasst ist, die zwar Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD-MA nachgebildete Vorschriften beinhalten, die aber in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nachempfundenen Regelung weder die Gewerbesteuer allgemein noch die Lohnsummensteuer ausdrücklich nennen. Das BMF vertritt folgende Auffassung²⁾: „Ein DBA ist bei der Beurteilung der Kommunalsteuer-Pflicht nur dann zu beachten, wenn im DBA die Gewerbesteuer (...) aufgezählt und eine automatische Anpassungsklausel enthalten ist. Nach dieser Klausel unterliegen auch neu eingeführte Steuern dem DBA, wenn sie jenen entsprechen, die im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens erfasst sind.“ Züger und Burgstaller betonen demgegenüber den demonstrativen Charakter der Aufzählung der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA vergleichbaren bilateralen Abkommensvorschrift, der nicht ausschließt, dass auch eine dort nicht genannte Steuer unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen kann.³⁾ Entscheidend sind nach Züger und Burgstaller daher die in Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD-MA enthaltenen allgemeinen Regelungen, die „alle Steuern, die vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich ... der Lohnsummensteuern“ in den Anwendungsbereich des Abkommens einbeziehen. Da die Kommunalsteuer auch eine Lohnsummensteuer im Sinne des Art. 2 Abs. 2 OECD-MA ist, wäre sie auch von jenen Abkommen erfasst, die in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift – wenn sie älteren Datums sind – weder die Gewerbesteuer

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums Internationales Steuerrecht der WU. – Den Mitarbeiter/inne/n des Historical Archives of the European Union im European University Institute in Florenz, in dem sich auch Archivbestand der OECD findet, danke ich herzlich für die Unterstützung während meines Forschungsaufenthalts dort, Frau Mag. Friederike Oberascher für die hervorragende Betreuung. Frau Mag. Patricia Brandstetter danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche.

¹⁾ VwGH 15. 12. 1999, 98/12/0021; 3. 8. 2000, 99/15/0265; 28. 3. 2001, 2000/13/0134; vgl. bereits Firlinger, Kommunalsteuer vom sachlichen Anwendungsbereich der DBA umfasst?, SWI 1994, 65 (65 ff.); Züger, Kommunalsteuer, sonstige Lohnabgaben und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 164 (164 ff.); a. A. Wurz, Kommunalsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 231 (231 f.).

²⁾ BMF, Information zum KommStG 1993, ÖStZ 2002, 364 (364); ähnlich bereits H. Loukota, Internationale Aspekte der Steuerreform 1994, SWI 1993, 345 (351).

³⁾ Züger, SWI 2000, 166 f.; Burgstaller, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2004, 17 (19 f.).

noch die Lohnsummensteuer nennen und – wenn sie jüngeren Datums sind – auch die Kommunalsteuer in dieser Vorschrift nicht ausdrücklich bezeichnen.⁴⁾

Die Beantwortung dieser Frage hängt davon ab, wie man das Verhältnis zwischen Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD-MA einerseits und Art. 2 Abs. 3 OECD-MA andererseits deutet. Das Fiscal Committee der OECD hat im September 1967 die Working Party 30 eingesetzt und sie – unter anderem – mit der Aufgabe betraut, Art. 2 OECD-MA zu untersuchen, um diesen Artikel verbessern zu können. Der Bericht der Working Party 30 ist dem Fiscal Committee der OECD am 12. 6. 1969 vorgelegt worden⁵⁾ und ist über das Archiv der OECD der Öffentlichkeit zugänglich.⁶⁾ Dieser Bericht enthält äußerst interessante Aussagen zur Interpretation des Art. 2 OECD-MA. Das OECD-MA 1977 hat gegenüber dem OECD-MA 1963 weder den Wortlaut noch den Kommentar zu Art. 2 OECD-MA nennenswert verändert, sodass gute Gründe zur Annahme bestehen, dass jedenfalls die Verfasser des OECD-MA 1977 davon ausgegangen sind, dass der Wortlaut des Art. 2 OECD-MA das Verständnis trägt, das die Working Party 30 in ihrem am 12. 6. 1969 vorgelegten Bericht Art. 2 OECD-MA beigelegt hat. Insoweit könnte der Bericht der Working Party 30 auch im Rahmen der historischen Interpretation des Art. 2 OECD-MA 1977 und späterer Fassungen des OECD-MA eine Rolle spielen. Aus österreichischer Sicht ist besonders interessant, dass die Working Party 30 aus den Delegierten Österreichs und der Schweiz bestand, sodass der Bericht der Working Party 30 auch über die – seinerzeitige – Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung – und damit auch der österreichischen Abkommensverhandler – zu Art. 2 OECD-MA Aufschluss geben kann.

Zu bedenken ist allerdings, dass der Bericht der Working Party 30 – ebenso wie früher viele OECD-Dokumente – von der OECD als „Restricted“ eingestuft wurde und daher der Öffentlichkeit über das OECD-Archiv erst nach Ablauf einer Sperrfrist zugänglich wurde.⁷⁾ Der Umstand, dass der Bericht der Working Party 30 nicht von Anfang an der Öffentlichkeit zugänglich war, könnte Zweifel auslösen, ob auf ihn im Rahmen der Auslegung des OECD-MA 1977 – und der auf dem OECD-MA 1977 beruhenden bilateralen Abkommensvorschriften – zurückgegriffen werden darf. Aus völkerrechtlicher Sicht stellt sich dabei die Frage, ob der Bericht zu den „travaux préparatoires“ des OECD-MA 1977 – und damit der darauf basierenden bilateralen Abkommen – gehört. Nach Art. 32 WVK haben die „travaux préparatoires“ tendenziell nur untergeordnete Bedeutung. Sie können herangezogen werden, „um die sich unter Anwendung des Art. 31 ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 ... die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder ... zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt“. Dies bedeutet aber kaum eine Einschränkung, da es in der Natur kontroversieller Rechtsfragen liegt, dass die Bedeutung einer Vorschrift „mehrdeutig oder dunkel“ ist.⁸⁾ Art. 32 WVK spricht von der Heranziehung ergänzender Auslegungsmittel und erwähnt beispielsweise die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses, definiert diese Begriffe aber nicht. Dementsprechend ist nicht völlig klar, welche Unterlagen berücksichtigt werden können.⁹⁾ Gelegentlich wird in der völkerrechtlichen Diskussion auf die Verfügbarkeit der Unterlagen für Private abgestellt: *Lord Fraser of Tullybelton* hat im englischen Urteil *Fothergill vs Monarch Lines* im Zusammenhang mit der Haager Konferenz 1955, durch die

⁴⁾ *Burgstaller*, SWI 2004, 19.

⁵⁾ FC/M (69) 2.

⁶⁾ FC/WP30(69)1.

⁷⁾ Vgl. Council Resolution C(97)64/FINAL on Derestriction of Documents (beschlossen am 10. 7. 1997, in Kraft seit 1. 9. 1997) sowie Council resolution C(91)132/FINAL on archives (beschlossen am 19. 12. 1991).

⁸⁾ Zitiert nach *Sinclair*, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, 2. Aufl (1984) 142.

⁹⁾ Zur umstrittenen Bedeutung vertraulicher Verhandlungsunterlagen für die DBA-Auslegung vgl. *Avery Jones et al*, *The Interpretation of Tax Treaties*, BTR 1981, 14 (99).

die Warschauer Konvention aus 1929 ergänzt wurde, folgenden Umstand für die Nichtberücksichtigung der Protokolle der Haager Konferenz als relevant erachtet:¹⁰⁾ „They have never been accessible to private citizens, or even to lawyers who do not specialise in air transport law.“ Er ist aber innerhalb des House of Lords in der Minderheit geblieben.¹¹⁾ Im Regelfall wird im völkerrechtlichen Schrifttum weniger darauf abgestellt, ob die Unterlagen für Private verfügbar sind. Vielmehr lautet die primäre Frage, ob sie allen Vertragspartnern zugänglich sind.¹²⁾ Dementsprechend wird auch darüber diskutiert, ob bei multilateralen Verträgen die seinerzeitigen „travaux préparatoires“ auch für Vertragsstaaten relevant sein können, die dem Vertrag erst zu einem späteren Zeitpunkt beigetreten sind.¹³⁾ Überwiegend wird diese Frage bejaht, da sich in der Praxis im Regelfall auch später beitretende Vertragsstaaten Zugang zu den seinerzeitigen Verhandlungsunterlagen verschaffen können.¹⁴⁾ Das OECD-Musterabkommen ist zwar nur eine Vertragsschablone und kein multilateraler Vertrag, die Problemstellung ist aber ähnlich. Der Kreis der OECD-Mitglieder ist ständig gewachsen und daher könnte sich auch hier die Frage stellen, ob frühere Unterlagen auch für die von jenen OECD-Mitgliedern abgeschlossenen DBA relevant sein können, die erst später der OECD beigetreten sind. Protokolle und Berichte der OECD sind den Mitgliedsstaaten generell zugänglich, sodass diese Unterlagen auch für später beigetretene Mitgliedsstaaten zugänglich sind. Die – nun ebenfalls im OECD-Archiv zugänglichen – Berichte über den Beitritt Japans zur OECD zeigen, dass neu beitretende Vertragsstaaten tatsächlich durchaus intensive Nachforschungen über die bis dahin innerhalb der OECD vertretenen Positionen zu DBA-Fragen anstellen.¹⁵⁾ Problematischer könnte sein, ob all diese Unterlagen auch dann relevant sind, wenn es sich um DBA mit oder gar zwischen Nicht-Mitgliedsstaaten der OECD handelt.

Die Literatur zur Auslegung von Rechtsvorschriften über das Völkerrecht hinaus kann ebenfalls aufschlussreich sein. Die völkerrechtlichen Auslegungsmethoden unterscheiden sich nämlich nicht grundlegend von denen anderer Rechtsbereiche. Es gibt keine besonderen Methodologien für einzelne Rechtsgebiete oder bestimmte Normentypen.¹⁶⁾ Interpretation ist niemals ein schematisierbarer oder formalisierbarer Vorgang. Auch bei der völkerrechtlichen Auslegung kann es nur darum gehen, nach den Regeln der Konvention zu ermitteln, was der Autor der Rechtsnorm als von ihm gemeint gegen sich gelten lassen muss.¹⁷⁾ Die Angabe der Auslegungskomponenten in Art. 31 ff. WVK darf nicht vergessen lassen, dass die menschliche Sprache in ihrer Unzulänglichkeit keine Möglichkeit bietet, den Vorgang der Interpretation in seiner gesamten Komplexität einzufangen und in Worte zu fassen.¹⁸⁾ Jede Interpretation – innerhalb und außerhalb des Völkerrechts – dient der Sinnermittlung. Blickt man dementsprechend auf das Schrifttum zur Auslegung generell, zeigt sich, dass die allgemein-öffentliche Zugänglichkeit nicht im Vordergrund steht, um die bei der historischen Interpretation zulässigen Unterlagen zu begrenzen: *Höhn* unterscheidet zwar zwischen allgemein zu-

¹⁰⁾ Dazu ausführlich *Sinclair*, *The Vienna Convention* 146 f.

¹¹⁾ Ausführlich *Sinclair*, *The Vienna Convention* 144 ff.

¹²⁾ *Köck*, *Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention* (1976) 92 ff.

¹³⁾ Vgl. Rz. 20 des Kommentars der International Law Commission zu Art. 32 WVK.

¹⁴⁾ Näher *Sinclair*, *The Vienna Convention* 144; vgl. auch *Rest*, *Interpretation von Rechtsbegriffen in internationalen Verträgen*, Diss. Universität Köln (1971) 152.

¹⁵⁾ Vgl. FC/WP25(66)1; Working Party 25 of the Fiscal Committee (Denmark – Sweden – United Kingdom): Preliminary Report on questions by the Japanese Delegation concerning the Draft Convention for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital.

¹⁶⁾ Dazu ausführlich *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 (21 f.).

¹⁷⁾ Näher *Rill*, *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, ZfV 1985, 461 (466). – Zum Völkerrecht ähnlich *Bernhardt*, *Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge insbesondere in der neueren Rechtsprechung internationaler Gerichte* (1963) 32.

¹⁸⁾ *Lang*, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.) *Aktuelle Entwicklungen* 21.

gänglichen und nicht öffentlichen Dokumenten und weist darauf hin, dass Äußerungen in nicht öffentlichen Dokumenten „nur mit Zurückhaltung herangezogen werden“ dürfen, lässt damit ihre Verwendung aber auch implizit zu, soweit allein gestützt auf sie nicht „neue Bürgerpflichten abgeleitet werden“.¹⁹⁾ F. *Bydlinski* differenziert überhaupt nicht nach der allgemein-öffentlichen Zugänglichkeit der Materialien:²⁰⁾ „Bei der historischen Auslegung werden stets nur urkundliche Zeugnisse herangezogen. Die an sich denkbare Vernehmung von Gesetzesverfassern, Antragstellern, parlamentarischen Berichterstatern etc. über die ‚Absicht des Gesetzgebers‘ ... wird praktisch nie geübt und, wo sie diskutiert wird, wohl mit Recht ganz überwiegend abgelehnt. Die Begrenztheit des menschlichen Erinnerungsvermögens und Lebens einerseits, die Anforderungen der Rechtssicherheit und Gleichbehandlung andererseits sprechen in der Tat sehr dagegen, die Auslegung generell-abstrakter Normen möglicherweise unterschiedlich ausfallen zu lassen, je nachdem, ob bestimmte Personen noch als Auskunftsource zur Verfügung stehen oder nicht.“ Auch *Schäffer* wendet sich bloß gegen eine „zeugenschaftliche Einvernahme der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen“, weil sie „viel zu kompliziert und mit großen Unsicherheiten behaftet und nach längerer Zeit überhaupt nicht mehr möglich“ wäre.²¹⁾ Nach F. *Bydlinski* ist „alles Material ... verwertbar, das möglicherweise Schlüsse auf ... Vorstellungen, Wertungen und Zwecke zulässt: Der rechtliche und faktische Zustand vor Erlassung der auszulegenden Norm, der Kontext mit den übrigen Normen der historischen Rechtsordnung bei der Erlassung des Gesetzes, der Anlass für diese Erlassung, die gesamten Vorstufen des schließlich beschlossenen Gesetzes, wie wissenschaftliche Vorarbeiten, Vorentwürfe und deren Veränderungen, fachliche oder parlamentarische Beratungen etc.; sogar private wissenschaftliche Arbeiten der Gesetzesverfasser.“²²⁾ Aus diesem Blickwinkel spricht nichts dagegen, die nunmehr im OECD-Archiv zugänglichen Dokumente ebenfalls zu verwerten.

II. Der demonstrative Charakter des Art. 2 Abs. 3 OECD-MA

Art. 2 Abs. 3 OECD-MA enthält eine Vorschrift, die für die bilateralen Abkommensverhandlungen freigehalten wird, um dort jene Steuern ausdrücklich zu nennen, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses erhoben wurden. Die im OECD-MA vorgeschlagene Vorschrift stellt vor diese Auflistung die Wortfolge „in particular“. Dadurch wird zum Ausdruck gebracht, dass diese Liste beispielhaft, also nicht abschließend ist. Der OECD-Kommentar bestätigt dies, relativiert diese Einsicht aber gleichzeitig:²³⁾ „The list is not exhaustive. It serves to illustrate the preceding paragraphs of the Article. In principle, however, it will be a complete list of taxes imposed in each State at the time of signature and covered by the convention.“ Einerseits soll die Liste also nicht abschließend sein, andererseits wird sie aber im Prinzip vollständig sein. Dieser zumindest scheinbare Widerspruch löst Auslegungsprobleme aus.

Dem Wortlaut des Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nach ist es offenbar nicht ausgeschlossen, dass eine Steuer zum Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung zwar erhoben, aber dennoch in der Liste des Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nicht erfasst ist. Versetzt man sich allerdings in die Situation der Abkommensverhandler, wäre dies überraschend: Die Frage, welche Steuern überhaupt vom Anwendungsbereich eines Abkommens erfasst sein sollen, gehören wohl zu den zentralen Fragen des Abkommens. Es ist davon auszugehen, dass die Abkommensverhandler auf die Klärung dieser Frage große Sorgfalt verwenden. Dies wird allerdings im Bericht der Working Party 30 etwas relativiert. Die

¹⁹⁾ *Höhn*, Praktische Methodik der Gesetzesauslegung (1993) 212.

²⁰⁾ F. *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. (1991) 449 f.

²¹⁾ *Schäffer*, Kriterien juristischer Auslegung, in: *Griller/Korinek/Potacs* (Hrsg.) Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts, FS für Heinz-Peter *Rill* (1995) 595 (608); ähnlich auch *Heck*, Das Problem der Rechtsgewinnung, redigiert von *Dubischar* (1968) 93 f.

²²⁾ F. *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre 449.

²³⁾ OECD-Kommentar zu Art. 2 Rz. 6.

Working Party 30 beschäftigt sich mit der Frage, welche Konsequenzen es hätte, würden die allgemeinen Definitionen des Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD-MA ebenso wie die Wortfolge „in particular“ in Art. 2 Abs. 3 OECD-MA gestrichen und enthielte Art. 2 Abs. 3 OECD-MA dann eine abschließende Liste von Steuern:²⁴⁾ „... each Contracting Party would be obliged to scrutinize most carefully every single tax, accessory duty, charge, contribution and any other levy of any form of both Contracting States to find out whether each tax should be mentioned in the list. A wrong decision about the character of a tax or ‚forgetting‘ a surcharge would mean that those levies were not within the scope of the Convention, even if later on both Contracting Parties admitted that the tax in question should have been enumerated in the list. The Convention can only be made applicable to such tax by an appropriate amendment thereto. But making an amendment means that the Convention must run again through the machinery of parliamentary procedure ...“. Die Working Party 30 ging also auch von der Möglichkeit aus, dass die Abkommensverhandler vergessen könnten, eine bestimmte Steuer in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift ausdrücklich aufzunehmen. Realistischerweise wird es sich aber dabei lediglich um eine Steuer handeln können, die untergeordnete Bedeutung hat, was auch darin zum Ausdruck kommt, dass der Bericht der Working Party 30 zwar auch die Möglichkeit der falschen Beurteilung einer Steuer, aber in Hinblick auf das Vergessen bloß die „surcharge“ anspricht. Die vom Aufkommen und von ihrer systematischen Stellung im Zentrum stehenden Steuern werden von den Abkommensverhandlern wohl jedenfalls bedacht worden sein. Eine derart entscheidende Frage wird wohl nicht offen gelassen werden. Daher spricht eine Vermutung dafür, dass die in Art. 2 Abs. 3 OECD-MA enthaltene Liste jedenfalls auf dem Gebiet aufkommensrelevanter Steuern aus dem Blickwinkel der Abkommensverhandler für den Zeitpunkt der *Abkommensverhandlung* abschließend ist.

Vor diesem Hintergrund könnte die Erwähnung der Wortfolge „in particular“ in Art. 2 Abs. 3 OECD-MA Bedeutung im Hinblick auf Art. 2 Abs. 4 OECD-MA haben: Art. 2 Abs. 3 OECD-MA ist ja im Hinblick auf künftig eingeführte Steuern keineswegs abschließend, da die Abkommensverhandler nicht voraussehen können, welche Steuern nach Abschluss der Verhandlungen in einem der beiden oder beiden Vertragsstaaten eingeführt werden, jedoch die Anwendung des Abkommens auf diese künftig erhobenen Steuern nicht ausschließen wollen. Was die zum Zeitpunkt der Verhandlungen erhobenen Steuern anlangt, schließt Art. 2 Abs. 3 OECD-MA aber nicht aus, dass die dort enthaltene Auflistung abschließend sein kann. Die eher zurückhaltenden Formulierungen im OECD-Kommentar könnten auch eine Interpretation erlauben, die auf den Zeitraum zwischen den Verhandlungen und der Unterzeichnung des Abkommens Bedacht nehmen: Die Unterzeichnung des Abkommens erfolgt mitunter erst nach langwierigen Begutachtungsverfahren. Da es sich dabei oft um längere Zeiträume handelt, kann es in dieser Zeit zur Einführung neuer Steuern kommen. Eine Änderung des Wortlauts des Abkommens ist in dieser Phase oft sehr schwierig, da jeder Wunsch einer Seite nach Änderung des Abkommenswortlauts Begehrlichkeiten der anderen Seite wecken kann. Bereits akkordierte Verhandlungspakete könnten dadurch „aufgeschnürt“ werden. In derartigen Konstellationen kann die Erwähnung der Wortfolge „in particular“ dazu beitragen, dass das Abkommen auch auf Steuern anwendbar ist, die zwar nach Abschluss der Verhandlungen über den sachlichen Anwendungsbereich des jeweiligen bilateralen Abkommens, jedoch *vor* Unterzeichnung des Abkommens eingeführt wurden und die daher nicht unter Art. 2 Abs. 4 OECD-MA fallen.

Die zuletzt angesprochene Frage stellt sich allerdings in Hinblick auf die Kommunalsteuer nicht: Die Kommunalsteuer hat die Lohnsummensteuer in zeitlicher Hinsicht nahtlos ersetzt, sodass die derzeit geltenden DBA immer vor dem Hintergrund einer Rechtslage verhandelt wurden, nach der entweder die Lohnsummensteuer oder die

²⁴⁾ Working Party No. 30 of the Fiscal Committee (Austria – Switzerland), Received on 12. June 1969, FC/WP 30(69)1, Rz. 11.

Kommunalsteuer zu erheben war. Daher stellt sich die Frage, ob den österreichischen Abkommensverhandlern zugesonnen werden kann, die Lohnsummensteuer oder die Kommunalsteuer bei DBA-Verhandlungen nicht bewusst in Art. 2 Abs. 3 OECD-MA ausgeklammert, sondern einfach vergessen zu haben. Der Bericht der Working Party 30, die aus den Delegierten der Schweiz und Österreichs bestand, hält derartige Irrtümer für nicht völlig ausgeschlossen. Tatsächlich stehen bei Abkommensverhandlungen wohl Steuern wie die Einkommen- oder die Körperschaftsteuer mehr im Mittelpunkt. Es ist allerdings mehr als zweifelhaft, ob die fehlende Einbeziehung der Lohnsummen- oder der Kommunalsteuer in die Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnormen bloß ein Versehen sein kann. Diese Steuern waren oder sind weder auf Grund ihrer Stellung in der gesamten Steuersystematik noch auf Grund ihres Aufkommens völlig unbedeutend.

III. Einschränkende Funktion des Art. 2 Abs. 3 OECD-MA?

Konsequenz der eben angestellten Überlegung ist, dass im Regelfall – wenn man also von den besonderen Konstellationen während der Abkommensverhandlungen und von eher unbedeutenden Steuern absieht – die Liste des Art. 2 Abs. 3 OECD-MA für die zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens bestehenden Steuern abschließend ist. Wenn daher eine Steuer in Art. 2 Abs. 3 OECD-MA *nicht* aufgelistet ist, die in einem der beiden Vertragsstaaten zum Zeitpunkt der DBA-Verhandlungen erhoben wurde und die eine Steuer vom Einkommen und Vermögen sein könnte oder nach der allgemeinen Definition des Art. 2 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA jedenfalls ist, spricht dies für die Vermutung, dass die Abkommensverhandler diese Steuer nicht in den Anwendungsbereich des Abkommens einbeziehen wollten. Art. 2 Abs. 3 OECD-MA hätte demnach eine – im Hinblick auf die allgemeine Regelung des Art. 2 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA – einschränkende Funktion.²⁵⁾

Der bereits mehrmals angesprochene Bericht der Working Party 30 des Fiscal Committee vertritt zu dieser Frage aber eine andere Auffassung.²⁶⁾ „If [...] the Contracting States want to exclude in their bilateral negotiations certain taxes or charges which are or might probably be ‘taxes on income (capital)’ within the meaning of paragraphs 1 and 2, then it is – in the opinion of the Working Party – not sufficient to exclude such taxes or charges solely from the list of taxes in paragraph 3, but it is necessary to make express reference in the Article that those taxes and charges are excluded from the scope of the Convention.“ Demnach könnte Art. 2 Abs. 3 OECD-MA keinerlei einschränkende Wirkung entfalten. Wenn eine Steuer zwar in Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nicht genannt ist, aber unter die allgemeine Definition des Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD-MA fällt, ist sie nach Auffassung des Berichts der Working Party 30 vom sachlichen Anwendungsbereich des DBA erfasst.

Für die Kommunalsteuer würde dies bedeuten, dass für DBA, die Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD-MA unverändert übernommen haben, jedenfalls gilt, dass sie auch auf die Kommunalsteuer anwendbar sind. Art. 2 Abs. 2 bezieht nämlich ausdrücklich die „Lohnsummensteuern“ in den Anwendungsbereich des Abkommens ein und der Kommentar des OECD-Steuerausschusses macht unmissverständlich klar, dass damit – auch – die deutsche Lohnsummensteuer gemeint ist.²⁷⁾ Für die seinerzeitige österreichische Lohnsummensteuer und die mit ihr – nach der Rechtsprechung des VwGH – vergleichbare²⁸⁾ Kommunalsteuer kann daher nichts anderes gelten. Wenn ein DBA in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Liste an Steuern weder die Lohnsummensteuer noch die Gewerbesteuer noch die Kommunalsteuer erwähnt, wäre dies – nach der Auf-

²⁵⁾ Zu ähnlichen Überlegungen in Hinblick auf das – allerdings einen *taxativen* Katalog an Steuern beinhaltende – Erb-OECD-MA *Sutter*, Der sachliche Anwendungsbereich des ErbSt-Musterabkommens, in: D. Aigner u. a. (Hrsg.) Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 41 (59).

²⁶⁾ Working Party No. 30 of the Fiscal Committee (Austria – Switzerland), Received on 12. June 1969, FC/WP 30(69)1, Rz. 41.

²⁷⁾ OECD-Kommentar zu Art. 2 Rz. 3.

²⁸⁾ VwGH 15. 12. 1999, 98/12/0021; 3. 8. 2000, 99/15/0265; 28. 3. 2001, 2000/13/0134.

fassung des Berichts der Working Party 30 – bedeutungslos. Die Abkommensverhandler hätten nicht bloß auf die Nennung dieser Steuern in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift verzichten müssen, sondern eine ausdrückliche Regelung vorsehen müssen, aus der hervorgeht, dass die Lohnsummensteuer oder die Kommunalsteuer keinesfalls in den Anwendungsbereich des Abkommens fallen kann.

Als derartige Regelung könnte wohl auch die Streichung der Lohnsummensteuern in der Art. 2 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift gesehen werden. In den älteren österreichischen DBA, die nicht auch die Lohnsummensteuer in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Liste enthalten, ist dies meist auch so geschehen.²⁹⁾ In den jüngeren Abkommen – besonders jenen nach 1994 – wurde aber meist darauf verzichtet, die Lohnsummensteuern aus der Art. 2 Abs. 2 OECD-MA vergleichbaren Vorschrift zu streichen.³⁰⁾ Geht man von der Auffassung des Berichts der Working Party 30 aus, die angesichts der Mitwirkung Österreichs in dieser denkbar kleinen Working Party auch der österreichischen Position entsprechen dürfte, bewirkt die Erwähnung der Lohnsummensteuern in diesen Regelungen, dass die Kommunalsteuer in den Anwendungsbereich des Abkommens fällt. Die fehlende Erwähnung der Kommunalsteuer in der Liste nach Art. 2 Abs. 3 OECD-MA reicht demnach nicht, um sie vom Anwendungsbereich des Abkommens auszuschließen.

Fraglich könnte sein, welche Bedeutung es im Anwendungsbereich des DBA Österreich-Deutschland hat, wenn zwar die Art. 2 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift von „Lohnsummensteuern“ spricht und die Kommunalsteuer dann in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA vergleichbaren Vorschrift nicht ausdrücklich genannt ist, dann aber – im Bestandteil des Abkommens bildenden Protokoll – eine Regelung vorgesehen ist, nach der in Deutschland ansässige Unternehmen solange von der Kommunalsteuer zu entlasten sind, „wie Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf Grund der Doppelbesteuerungsabkommen mit der Republik Österreich von dieser Abgabe entlastet werden.“ Gute Gründe sprechen dafür, aus dieser Vorschrift zu schließen, dass die Kommunalsteuer nur unter diesen Voraussetzungen unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen kann. Wäre nämlich die Kommunalsteuer auf Grund der Nennung der Lohnsummensteuern in Art. 2 Abs. 2 jedenfalls vom Anwendungsbereich des Abkommens erfasst, ist die erwähnte Meistbegünstigungsregel sinnlos, was wohl nicht ohne besondere Anhaltspunkte vermutet werden kann.³¹⁾ Nicht völlig ausgeschlossen ist es allerdings, auf Grund der im Bericht der Working Party 30 enthaltenen Aussagen davon auszugehen, dass auch die Verhandler des DBA Österreich-Deutschland ihr Hauptaugenmerk auf die allgemeine Definition des Art. 2 Abs. 2 gerichtet haben, und folglich aus der Übernahme der Definition des Art. 2 Abs. 2 OECD-MA in das DBA Deutschland-Österreich zu schließen, dass die Kommunalsteuer nicht nur unter den im Protokoll genannten Voraussetzungen, sondern generell unter den Anwendungsbereich des DBA fällt.³²⁾

IV. Zusammenfassende Würdigung

Die Frage, ob die Kommunalsteuer auch von jenen DBA erfasst ist, die Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD-MA vergleichbare Vorschriften enthalten, in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Auflistung der zum Zeitpunkt der Unterzeichnung bestehenden Steuern aber weder Gewerbesteuer noch Lohnsummensteuer noch Kommunalsteuer ausdrücklich erwähnen, ist nicht ohne Schwierigkeiten zu beantworten. Systematische Argumente sprechen dafür, aus dem Fehlen der Nennung dieser Steuern in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschrift zu schließen, dass die Kommunalsteuer nicht unter den Anwendungsbereich des Abkommens fällt. Auch wenn der Katalog an Steuern

²⁹⁾ Vgl. näher Züger, SWI 2000, 166.

³⁰⁾ Näher Züger, SWI 2000, 166 f.

³¹⁾ So im Ergebnis Schuch/Haslinger, in: Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg.) Doppelbesteuerung (2004) 2572 f.; Lang/Stefaner, in: Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg.) Doppelbesteuerung 2432.

³²⁾ So im Ergebnis Burgstaller, SWI 2004, 21.

nur demonstrativ ist, streben die Abkommensverhandler dennoch eine vollständige Liste an und es fällt nicht leicht zu glauben, dass die Erwähnung der Lohnsummen- oder Kommunalsteuer einfach vergessen wurde.

Andererseits geht der am 12. 6. 1969 vorgelegte Bericht der vom Fiscal Committee der OECD eingesetzten Working Party 30 davon aus, dass dem Fehlen der ausdrücklichen Nennung einer Steuer keine Bedeutung beizumessen ist und dass es auf die allgemeine Definition des Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD-MA ankommt. Für jene Doppelbesteuerungsabkommen, die auf Grundlage des OECD-MA 1977 oder späterer Fassungen des OECD-MA abgeschlossen wurden, könnte dies auch im Rahmen der historischen Auslegung Bedeutung haben, da davon ausgegangen werden kann, dass die Verfasser des OECD-MA diese Auffassung implizit zugrunde legten.

Für die von Österreich abgeschlossenen DBA – und zwar jedenfalls bereits jene ab der Vorlage des Berichts der Working Party 30 an das Fiscal Committee – gelten diese historischen Argumente in besonderer Weise: Die Working Party 30 bestand bekanntlich aus den Delegierten der Schweiz und Österreichs. Daher besteht besonderer Grund zur Annahme, dass der Bericht der Working Party 30 jedenfalls auch die Position des österreichischen BMF zum Ausdruck bringt. Wenn daher österreichische DBA die Lohnsummensteuer oder die Kommunalsteuer nicht ausdrücklich in der Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift erwähnen, aber dennoch Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD-MA unverändert übernehmen, sprechen gute Gründe dafür, den Vertragsparteien zu unterstellen, dass sie von der Auffassung der Working Party 30 ausgegangen sind und daher die Anwendung des Abkommens auf die Lohnsummensteuer oder die Kommunalsteuer nicht ausgeschlossen ist.