

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Stefan Bendlinger

Entscheidung des norwegischen Höchstgerichts im Fall *Dell*
Norwegian Supreme Court Dismisses Agency PE in the Dell Case

Michael Lang

Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik
Reflections on Austrian Tax Treaty Policy

Katharina Daxkobler

Grenzüberschreitende Einbringung von Mitunternehmeranteilen
Cross-Border Transfer of Shares in a Partnership by a Corporation

Richard Jerabek / Franz Rittsteuer

Gewinnausschüttungen an ausländische EU-Gesellschaften
Tax Treatment of Dividend Distributions to EU Parent Companies

Erich Lochmann

Zurechnung von Einkünften einer liechtensteinischen Stiftung
Allocation of Assets and Income of a Foundation in Liechtenstein

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions



Linde

Michael Lang*)

Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik

REFLECTIONS ON AUSTRIAN TAX TREATY POLICY

Austrian tax treaties are based, in principle, on the OECD Model Convention (MC). However, the OECD MC leaves room for bilateral policy decisions. Moreover, the Austrian Model Convention, which is the starting point in bilateral tax treaty negotiations for the Austrian delegation, differs partly from the OECD MC. The Austrian Model was published in 1998 and has been developed further since. Michael Lang analyzes the recently concluded Austrian tax treaties and examines whether the deviations from the OECD MC are justified.

I. Das österreichische DBA-Netz

Österreich verfügt über ein dichtes Netz an Doppelbesteuerungsabkommen: 1998 gab es bereits Abkommen mit 44 Staaten.¹⁾ Damals wurden nach Angaben von Loukota 80 % der für DBA-Verhandlungen verfügbaren Ressourcen in die Revision bestehender Abkommen investiert.²⁾ Dennoch konnte Jirousek etwas mehr als zehn Jahre später berichten, dass die Zahl der DBA-Partnerstaaten auf 78 angestiegen war.³⁾ Dabei handelt es sich – insbesondere angesichts der knappen für DBA-Verhandlungen zur Verfügung stehenden personellen Kapazitäten im BMF – um eine beeindruckende Leistung. Dem Ausbau des DBA-Netzes wurde und wird große Bedeutung beigemessen: Vor allem kleine Länder wie Österreich mit ihren eng begrenzten Wirtschaftsräumen sind – mit den Worten Loukotas gesagt⁴⁾ – in besonderem Maße auf gut funktionierende internationale Wirtschaftsbeziehungen angewiesen. Sie haben sich daher ganz besonders anzustrengen, um ihr Abkommensnetzwerk international attraktiv zu halten. Denn nur so können sie die internationale Konkurrenzfähigkeit des eigenen Wirtschaftsstandortes aufrechterhalten und ausbauen.

Seitens der für die DBA-Verhandlungen zuständigen BMF-Experten wird seit langer Zeit – mit leicht wechselnden Nuancen – hervorgehoben, dass die Kernziele der österreichischen Abkommenspolitik in der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, der Förderung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen, der Hebung der Rechtssicherheit und der Vermeidung der internationalen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung bestehen.⁵⁾ Nach Loukota stehen diese Ziele auch „nicht immer in einer sich gegensei-

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. – Für wertvolle Anregungen danke ich vor allem Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek und Mag. Elisabeth Pamperl, darüber hinaus aber auch MMag. Katharina Daxkobler, Mag. Veronika Daurer, Mag. Kasper Dziurdz und Mag. Marion Scheuer. Frau Mag. Pamperl danke ich auch für die Unterstützung bei der Fahnenkorrektur.

¹⁾ Loukota, Stand und Perspektiven der österreichischen DBA-Verhandlungen, ÖStZ 1998, 127 (127).

²⁾ Loukota, ÖStZ 1998, 127.

³⁾ Jirousek, Die Zukunft der Doppelbesteuerungsabkommen, in Quantschnigg/Wiesner/Mayr (Hrsg.), Steuern im Gemeinschaftsrecht – Festschrift für Wolfgang Nolz (2008) 43 (43); Jirousek, Die österreichische DBA-Politik, in Lang/Weinzierl (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht – Festschrift für Friedrich Rödler (2010) 409 (410).

⁴⁾ Loukota, ÖStZ 1998, 127.

⁵⁾ Siehe dazu näher Loukota, Die aktuelle österreichische DBA-Politik, ÖStZ 1995, 249 (249); Loukota, Eckwerte der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen um Bereich der Unternehmensbesteuerung, SWI 1995, 244 (244); Vetter, Die Leitlinien der aktuellen deutschen und österreichischen Abkommenspolitik und deren Umsetzung in den Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen – 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (1998) 471 (474 f.); Gassner, Die Abkommenspolitik Österreichs, SWI 1999, 195 (195 ff.); Gassner, Die Zukunft der österreichischen Abkommenspolitik, in Gassner/Hemetsberger/Lang/Sasseville/Vogel (Hrsg.), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 89 (89 ff.); Jirousek, DBA-Politik, in Lang/Weinzierl, FS Rödler, 411; Jirousek, Negotiations of Tax Treaties – an Update, SWI 2003, 309 (310 ff.).

tig unterstützenden Beziehung“.⁶⁾ Sie müssen „nach den jeweiligen bilateralen Gegebenheiten in ein wechselseitiges ausgewogenes und vernünftiges Verhältnis gebracht werden“.⁷⁾ Das Verständnis, was „ausgewogen“ und „vernünftig“ ist, hat sich im Laufe der Zeit gewandelt. Über die Jahre hat es – wie gleich zu zeigen sein wird – nämlich durchaus auch Änderungen in der österreichischen DBA-Politik gegeben. Die allgemein formulierten Grundsätze lassen offenbar genügend Spielräume für einen pragmatischen Zugang bei ihrer Konkretisierung.

II. Amtshilfe und Rechtsschutz

Augenfälliges Beispiel dafür ist der Paradigmenwechsel auf dem Gebiet der Amtshilfe: Über lange Zeit wurde die österreichische DBA-Politik auf diesem Gebiet von den Abkommensverhandlern selbst als „vorsichtig“ eingestuft.⁸⁾ Es galt, ein „ausgewogenes Verhältnis“ zwischen dem „echten Bedarf nach Zusammenarbeit“ und allfälligen negativen Auswirkungen auf das internationale Wirtschaftsgeschehen herzustellen. Daher hatte Österreich nur mit OECD-Staaten den „große Auskunftsverkehr“ angestrebt und anderen Staaten lediglich den „kleinen Auskunftsverkehr“ angeboten. Als Begründung dafür wurde zum einen die fehlende Gewissheit genannt, ob außerhalb der OECD-Staaten die Geheimhaltungserfordernisse entsprechend abgesichert sind.⁹⁾ Zum anderen wurde aber auch offen ausgesprochen, dass ein „Zuviel“ an Amtshilfebereitschaft zu einem „echten Standortnachteil“ werden kann. Loukota berichtete von Großaufträgen, die aus Angst vor der Meldung von Schwarzgeldprovisionen aus Ländern mit großem Auskunftsverkehr in solche ohne derartigen Auskunftsverkehr verlagert worden sind.¹⁰⁾ Die Sicherung des Bankgeheimnisses war Österreich – sonst Musterschüler in der OECD – auch viele Jahre lang den einzigen verbliebenen Vorbehalt zu den Regelungen des OECD-MA wert.¹¹⁾

Die Welt hat sich verändert. Umfassende Amtshilfebereitschaft und „Transparenz“ sind internationaler Standard geworden. Staaten, die sich diesem Trend verweigern, laufen Gefahr, international geächtet zu werden. Über Druck der G 20, der OECD und der EU hat Österreich schließlich am 13. 3. 2009 auch seinen Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA zurückgezogen.¹²⁾ Noch rechtzeitig vor dem G 20-Gipfel in Pittsburgh im September 2009 hatte Österreich bereits 15 völkerrechtliche Verträge – neue DBA, Änderungsprotokolle zu bestehenden DBA und Tax Information Exchange Agreements – unterzeichnet, die dem neuen Standard entsprachen.¹³⁾ In der Sache ist gegen eine intensivere Zusammenarbeit zwischen den Behörden wenig einzuwenden. Besorgniserregend ist aber, wie schnell sich hier „soft law“ etabliert hat und insbesondere kleinere Staaten kaum eine Möglichkeit hatten, faktisch an der „Rechtssetzung“ mitzuwirken, dafür aber

⁶⁾ Loukota, ÖStZ 1995, 249.

⁷⁾ Loukota, ÖStZ 1995, 249.

⁸⁾ Loukota, ÖStZ 1995, 253; Gassner, SWI 1999, 200.

⁹⁾ Loukota, ÖStZ 1995, 253; Gassner, SWI 1999, 200.

¹⁰⁾ So Loukota, ÖStZ 1995, 253.

¹¹⁾ „Austria reserves the right not to include paragraph 5 in its conventions. However, Austria is authorized to exchange information held by a bank or other financial institution where such information is requested within the framework of a criminal investigation which is carried on in the requesting State concerning the commitment of tax fraud.“ Zur Situation vor Aufgabe des Vorbehalts siehe Rasner/Wittmann, Et tu, Brute? Das österreichische Bankgeheimnis im Wandel, GeS 2009, 307 (307 f.); Bergmann, Die Umsetzung des OECD-Standards in Österreich zur Ermöglichung der Internationalen Amtshilfe auch bei Bankdaten, in Lang/Weinzierl, FS Rödler, 111 (115 ff.).

¹²⁾ Vgl. BMF, Presseinformation vom 13. 3. 2009; Nolz/Jirousek, Das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz – Neuerungen beim Bankgeheimnis, ÖStZ 2009, 430 (430); Jirousek, DBA-Politik, in Lang/Weinzierl, FS Rödler, 417; Urtz, Praxisfragen zum neuen Bankgeheimnis, SWI 2011, 144 (145); zur Vorgeschichte siehe im Detail Jirousek, Die Umsetzung des OECD-Standards der Amtshilfe in Österreich – das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz, SWI 2009, 488 (488 ff.).

¹³⁾ So Jirousek, DBA-Politik, in Lang/Weinzierl, FS Rödler, 418.

umso stärker unter Druck gerieten, ihnen letztlich oktroyierte Entscheidungen umgehend umzusetzen.¹⁴⁾

Auf dem Gebiet der Vollstreckungsamtshilfe ging die OECD bisher allerdings deutlich behutsamer vor. Sie hat 2002 mit dem die Vollstreckungsamtshilfe regelnden Art. 27 eine Vorschrift in das OECD-MA übernommen, die gleich von Vorneherein von ihr ausdrücklich als optional bezeichnet wurde.¹⁵⁾ Es überrascht daher nicht, dass auch Österreich solche Regelungen nur im Ausnahmefall in seine Abkommen aufnimmt.¹⁶⁾ Die Begründung dafür leuchtet ein: Die Leistung von Vollstreckungsamtshilfe soll nur im Verhältnis zu solchen Staaten in Betracht gezogen werden, wo mit ausreichender Sicherheit angenommen werden kann, dass nach dem Recht des Vertragspartnerstaates ausreichende und den Grundsätzen des österreichischen Rechts entsprechende Rechtsschutzeinrichtungen vorgesehen sind, die verhindern, dass Österreich zur Vollstreckung von ausländischen Abgabenansprüchen verhalten wird, gegen deren Festsetzung sich der Steuerpflichtige im ersuchenden Staat nicht entsprechend den üblichen rechtsstaatlichen Grundsätzen zur Wehr setzen konnte.¹⁷⁾

Der unterschiedliche Zugang der österreichischen Abkommenspolitik zu Art. 26 und Art. 27 OECD-MA ist nicht zu übersehen. Bei den Art. 26 OECD-MA entsprechenden Amtshilfeklauseln legt Österreich – sieht man von den begleitenden Regelungen des Amtshilfedurchführungsgesetzes ab¹⁸⁾ – nicht mehr diese strengen, stärker an rechtsstaatlichen Postulaten orientierten Maßstäbe an. Diese Differenzierung lässt sich nicht damit begründen, dass Art. 26 OECD-MA unter dem *Ordre-public*-Vorbehalt steht, der es ermöglicht, in bedenklich eingestuften Fällen den Informationsaustausch zu verweigern. Der Wortlaut des Art. 27 OECD-MA enthält nämlich eine ähnlich lautende Einschränkung.¹⁹⁾ Die nach Art. 27 OECD-MA zu gewährenden Maßnahmen müssen auch nicht immer näher am Kern elementarer Menschenrechte liegen als die Amtshilfe nach Art. 26 OECD-MA: Wer in seinem Heimatstaat aufgrund von aus Österreich erhaltenen Informationen in einem rechtsstaatlich fragwürdigen Gerichtsverfahren zu einer mehrjährigen Haftstrafe verurteilt wird, hätte es wohl vorgezogen, wenn stattdessen seine in Österreich liegende Immobilie zur Befriedigung von – wie auch immer festgestellten – Steueransprüchen seines Heimatstaates verwertet wird. Die Argumente für die ältere österreichische Praxis, Art. 26 OECD-MA nur behutsam und im Fall von nicht der OECD angehörenden Staaten nur in Form der „kleinen Klausel“ in die DBA aufzunehmen, werden heute gegen Art. 27 OECD-MA ins Treffen geführt. Die Differenzierung zwischen Art. 26 und Art. 27 OECD-MA in der jüngeren österreichischen Abkommenspraxis geht letztlich auf den im Fall des Informationsaustauschs, nicht aber der Vollstreckungsamtshilfe bestehenden internationalen Druck zurück, solche Regelungen bilateral zu übernehmen.

Österreich könnte aber auch auf einem anderen Gebiet zeigen, welche Bedeutung rechtsstaatliche Postulate in der Abkommenspolitik haben. Die Aufnahme der Rege-

¹⁴⁾ Kritisch zu den verschiedenen Spielarten von „*soft law*“ bereits Gassner, Die rechtliche Bewältigung von Soft Law – Zusammenfassende Schlussworte, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Soft Law in der Praxis (2005) 155 (155 f.).

¹⁵⁾ So der OECD-Kommentar zu Art. 27 Rz. 1; Jirousek, Der neue Vollstreckungsamtshilfeartikel im OECD-Musterabkommen 2002, SWI 2002, 215 (218).

¹⁶⁾ 2002 ging Jirousek bereits davon aus, dass sich Österreich „*voraussichtlich den Wünschen anderer Vertragspartner*“ zur Aufnahme eines Vollstreckungsamtshilfeartikels nicht widersetzen werde (Jirousek, SWI 2002, 224). Tatsächlich finden sich derartige Regelung bisher nur in wenigen DBA, wie z. B. jenen mit Frankreich, Kanada, Katar, Mexiko, Norwegen, der Schweiz, der Türkei und den USA. Im Verhältnis zu Deutschland ist die Vollstreckungsamtshilfe bilateral in einem gesonderten Amtshilfevertrag geregelt. Siehe näher dazu Jirousek, Der neue österreichisch-deutsche Amtshilfevertrag, ÖStZ 1999, 497 (497 f.).

¹⁷⁾ So Jirousek, SWI 2002, 218; zustimmend Tüchler, Die Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern nach Art 27 OECD-MA, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 115 (120).

¹⁸⁾ Dazu näher Lang/Paterno, Rechtsschutz und steuerlicher Informationsaustausch in Europa, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Das Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa (2012) in Druck.

¹⁹⁾ Siehe Art. 26 Abs. 3 lit. c und Art. 27 Abs. 8 lit. b OECD-MA.

lungen über das Schiedsverfahren in die österreichischen Abkommen bietet dazu eine gute Gelegenheit. In der österreichischen Abkommenspolitik hat es hier schon vor längerer Zeit eine Auffassungsänderung gegeben: Noch 1995 fürchtete *Loukota*, dass die zuständigen Behörden der DBA-Partner ihre Bereitschaft zu Kompromisslösungen verlieren, wenn der Fall einem Schiedsgericht übertragen wird, und berichtete, dass nicht beabsichtigt sei, in DBA Schiedsklauseln aufzunehmen.²⁰⁾ Die österreichischen Verhandler ließen sich aber schließlich von der gegenteiligen Auffassung, wonach die Finanzbehörden bei Einführung eines Schiedsverfahrens bestrebt sein werden, das Heft in der Hand zu behalten, und sich daher bemühen werden, noch vor der Einleitung des Schiedsverfahrens zu einer befriedigenden Lösung zu gelangen,²¹⁾ überzeugen. Das aus dem Jahr 1998 stammende österreichische Musterabkommen hatte dann auch vorgesehen, Schiedsklauseln in die österreichischen Abkommen aufzunehmen und im Verhältnis zu den EU-Staaten sogar den EuGH zuständig zu machen.²²⁾ Im Abkommen mit Deutschland gelang dies, und bis heute ist das österreichisch-deutsche DBA das weltweit einzige steuerliche Abkommen, nach dem der EuGH zur Klärung von Streitigkeiten über die DBA-Auslegung angerufen werden kann.²³⁾ In einige andere DBA – wie jene mit Armenien, Aserbeidschan, Mexiko und der Mongolei – wurden ebenfalls Schiedsklauseln aufgenommen.²⁴⁾ Die 2008 vorgenommene Ergänzung des Verständigungsverfahrens des Art. 25 OECD-MA um ein Schiedsverfahren hätte erwarten lassen, dass Österreich nun zusätzlichen Rückenwind erhält, noch viel stärker zu insistieren, derartige Klauseln in bilateralen DBA vorzusehen: Durch die Aufnahme in das OECD-MA ist die Schiedsklausel ja zum internationalen Standard geworden. Der Umstand, dass eine derartige Regelung mittlerweile zumindest als Alternativbestimmung auch in das UN-MA aufgenommen wurde,²⁵⁾ deutet darauf hin, dass Schiedsklauseln auch außerhalb der OECD-Mitgliedstaaten zunehmend Akzeptanz finden. Gerade bei den in jüngster Zeit verhandelten österreichischen DBA ist der Anteil jener mit Schiedsklauseln – auch im internationalen Vergleich – aber enttäuschend gering.²⁶⁾ Die Schiedsklausel gehört bisher offenbar nicht zu jenen Vorschriften, auf denen Österreich in Verhandlungen beharrt. Die Schweiz ist hier einen anderen Weg gegangen und hat die ihr aufgezwungenen Verhandlungen über Amtshilfeklauseln auch dazu genutzt, ihre Abkommen um zusätzliche Schiedsklauseln zu ergänzen, und auf diese Weise auch signalisiert, dass der Ausbau des Rechtsschutzes auf dem Gebiet des DBA-Rechts für sie ein wichtiger Standortfaktor ist.²⁷⁾

III. Besteuerungsrechte des Ansässigkeitsstaates

Zu den bedeutendsten Regelungen eines DBA gehört der Methodenartikel. Das OECD-MA enthält mit Art. 23A und Art. 23B zwei unterschiedliche Vorschläge, zwi-

²⁰⁾ *Loukota*, ÖStZ 1995, 254.

²¹⁾ So z. B. *Lang*, Gegenwart und Zukunft der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung – Festschrift Deloitte & Touche Österreich (1997) 301 (310); *Gassner*, SWI 1999, 200.

²²⁾ Siehe Art. 25 Abs. 5 österreichisches Musterabkommen, abgedruckt in *Gassner/Hemetsberger/Lang/Sasseville/Vogel*, Zukunft, 129.

²³⁾ Dazu *Züger*, Der EuGH als Schiedsgericht im neuen DBA Österreich-Deutschland, SWI 1999, 19 (19 ff.); *Züger*, Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen (2001) 123 ff.

²⁴⁾ *Jirousek*, DBA-Politik, in *Lang/Weinzierl*, FS Rödler, 419.

²⁵⁾ Näher *Bayer*, Das neue Update zum UN-Musterabkommen, SWI 2011, 539 (540).

²⁶⁾ Seit 2008 wurden Schiedsklauseln z. B. in die DBA mit Bahrain (Art. 24 Abs. 5), Bosnien und Herzegowina (Art. 25 Abs. 5) und der Schweiz (Art. 25 Abs. 5) aufgenommen.

²⁷⁾ Im Zuge des Abschlusses eines Zusatzprotokolls mit der Schweiz über einen umfassenden Informationsaustausch wurde auch eine Schiedsklausel in das DBA Schweiz – Österreich aufgenommen. Beide Bestimmungen sind mit 1. 1. 2012 in Kraft getreten. Ähnliche Schiedsklauseln wurden auch in die DBA der Schweiz mit Dänemark, Frankreich, Luxemburg, den Niederlanden, Südafrika und den USA aufgenommen. Vgl. näher dazu *Baumgartner/Schelling*, Schiedsgerichtsbarkeit im internationalen Steuerrecht wird Realität, IFF 2008, 159 (174); *Huber/Duss*, Switzerland – Recent Developments in International Tax Law – Part 2, Bulletin 2010, 28 (28 ff.).

schen denen Vertragsstaaten wählen können.²⁸⁾ In Art. 23A ist – wenn man von den Dividenden und Zinsen absieht – die Freistellung der ausländischen Einkünfte vorgesehen, in Art. 23B die Anrechnung der ausländischen Steuern. Die österreichischen Abkommensverhandler entscheiden sich in aller Regel für die in Österreich Ansässigen für Art. 23A. Auf diese Weise soll den österreichischen Unternehmen ermöglicht werden, ihre wirtschaftlichen Aktivitäten auf ausländischen Märkten zu denselben steuerlichen Rahmenbedingungen zu entfalten wie dort ansässige Unternehmen.²⁹⁾

Davon gibt es aber auch Abweichungen: So sehen die – wenigen – österreichischen DBA, die die Vorschrift des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA übernommen haben, die Anrechnungsmethode für die in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen vor.³⁰⁾ Dies verwundert auf den ersten Blick, ermöglicht doch Art. 13 Abs. 4 OECD-MA einen – grob typisierenden – „Durchgriff“: Die Regelung soll sicherstellen, dass dem Belegenheitsstaat auch dann das Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn bleibt, wenn nicht das unbewegliche Vermögen selbst veräußert wird, sondern dieses Vermögen in eine Gesellschaft eingebracht wird und dann die Anteile an der überwiegend Immobilien haltenden Gesellschaft den Besitzer wechseln.³¹⁾ Vor diesem Hintergrund wäre zu vermuten, dass für die Veräußerungsgewinne des Art. 13 Abs. 4 genauso wie für jene des Art. 13 Abs. 1 OECD-MA in den österreichischen DBA im Fall der Ansässigkeit in Österreich die Freistellungsmethode zum Tragen kommt. Insbesondere dann, wenn die Immobiliengesellschaft nicht im Belegenheitsstaat ansässig ist, ist für Gewinne aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile in diesem Staat jedoch oft gar keine Steuerpflicht vorgesehen. Ebenso kann den Behörden des Belegenheitsstaates des unbeweglichen Vermögens die Information fehlen, ob und wann es zu einem Gesellschafterwechsel kommt. In diesem Fall könnte eine Steuerpflicht faktisch oft gar nicht durchgesetzt werden. Müsste der Ansässigkeitsstaat des veräußernden Gesellschafters in diesen Fällen die Einkünfte freistellen, hätte dies häufig doppelte Nichtbesteuerung zur Folge.³²⁾ Dies erklärt, warum Österreich für Art. 13 Abs. 4 OECD-MA auf der Anrechnungsmethode beharrt, wie dies auch von der OECD selbst empfohlen wird.³³⁾

In den Fällen, in denen der Quellenstaat für Zinsen, Dividenden oder Lizenzgebühren ein beschränktes Besteuerungsrecht hat, verpflichten die Abkommen Österreich zur Anrechnung der ausländischen Steuern. Einige ältere österreichische DBA und ganz vereinzelt auch jüngere Abkommen sehen noch die Freistellung bestimmter Arten von Zinsen, Dividenden oder Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Einkünftebezieher vor.³⁴⁾ Einige dieser – meist aus Zeiten vor der Devisenliberalisierung stammenden –

²⁸⁾ Auch eine Kombination der beiden Methoden ist möglich. Siehe dazu OECD Kommentar zu Art. 23A und Art. 23B Rz. 28 ff.

²⁹⁾ *Ettel/Seitz*, Die österreichische Politik beim Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1995, 294 (295); *Gassner*, SWI 1999, 197; *Jirousek*, DBA-Politik, in *Lang/Weinzierl*, FS Rödler, 412 f.; *Beitl*, Die Befreiungsmethode in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, taxlex 2007, 450 (450).

³⁰⁾ Siehe dazu die DBA mit Deutschland, Frankreich, Hongkong, Kirgistan, Marokko, Mexiko, Pakistan, den Philippinen, Polen, Rumänien, Saudi-Arabien, Serbien, Singapur und Vietnam.

³¹⁾ *Reimer* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen⁵ (2008) Art. 13 Rz. 118. Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus der Nutzung von unbeweglichem Vermögen gem. Art. 6 oder aus der Veräußerung dieses Vermögens gem. Art. 13 Abs. 1, so sieht der Methodenartikel in den österreichischen DBA in Anlehnung an das OECD-MA jeweils die Freistellungsmethode vor. Durch Anwendung der Anrechnungsmethode in Fällen des Art. 13 Abs. 4 geht Österreich somit vom Grundprinzip des OECD-MA ab, dass sowohl das Besteuerungsrecht für den laufenden Gewinn als auch für den Veräußerungsgewinn jeweils demselben Staat zustehen soll. Siehe zu diesem Grundprinzip der OECD *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (87. Erg.-Lfg. 2002) Art. 13 Rz. 7.

³²⁾ Dazu auch *Simontacchi*, Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention (2007) 384 f.

³³⁾ OECD-Kommentar zu Art. 13 Rz. 28.12.

³⁴⁾ Siehe z. B. die DBA mit Brasilien (gem. Art. 11 Abs. 3 lit. b Zinsen aus Staatsanleihen und gem. Art. 23 Abs. 7 Lizenzgebühren zwischen mehr als 50 % beteiligten Gesellschaften, wenn diese in Brasilien nicht abzugsfähig sind), Griechenland (gem. Art. 11 Z 2 Zinsen aus Staatsanleihen; Regelung im seit

Abweichungen vom OECD-MA sind dem österreichischen Fiskus teuer zu stehen gekommen: Die in diesen Vorschriften in Aussicht gestellten Vorteile haben in der unternehmerischen Praxis zu verschiedensten Steuergestaltungsüberlegungen Anlass gegeben.³⁵⁾ Es hat einiger mitunter methodisch fragwürdiger, durch die Rechtsprechung aber letztlich gebilligter interpretativer Kunstgriffe der Behörden bedurft, um die auf diese Sonderregelungen zurückgehenden Steuerausfälle in Grenzen zu halten.³⁶⁾ Ähnliches gilt auch für die in etlichen älteren DBA großzügig gewährten Anrechnungen fiktiver ausländischer Steuern.³⁷⁾ Diese Regelungen haben aus Gründen der Entwicklungshilfe bewusst die partielle oder völlige Nichtbesteuerung bestimmter passiver Einkünfte bewirkt. In Zeiten eines freien Kapitalverkehrs konnte es nicht verwundern, dass Unternehmen bei ihren Steuerplanungsüberlegungen auch diese Sonderregelungen berücksichtigt haben.³⁸⁾ Die jüngere österreichische Abkommenspraxis beherzigt die Empfehlungen der OECD³⁹⁾ und akzeptiert derartige Regelungen – wenn überhaupt – seltener und mit eingeschränktem Anwendungsbereich und weniger großzügigen Rechtsfolgen als früher.⁴⁰⁾

Nach wie vor findet sich eine Befreiung für Konzerndividenden im Methodenartikel auch der in den letzten Jahren von Österreich abgeschlossenen DBA. Sie lässt sich nicht auf Art. 23A OECD-MA zurückzuführen. Die Vorschrift hängt eng mit der früheren Schachtelbefreiung des österreichischen Körperschaftsteuerrechts zusammen, die eine Mindestbeteiligung von 25 % verlangt hat. Sinn der abkommensrechtlichen Sonderregelung war es somit, diese Mindestgrenze im Verhältnis zu DBA-Staaten auf 10 % herabzusetzen. Darüber hinaus gewährt sie aber dem anderen Vertragsstaat und den Steuerpflichtigen keinen Schutz vor verbösernden Änderungen des österreichischen Steuerrechts, da sie unter dem Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts steht.⁴¹⁾ Mit der generellen Herabsetzung des für die Befreiung ausländischer Beteiligungserträge erforderlichen Beteiligungsausmaßes auf 10 % – und nunmehr vielfach sogar darunter – ist der eigentliche Grund für die Sonderregelung weggefallen. Darüber hinaus ist das für ausländische Beteiligungserträge in § 10 KStG vorgesehene Regime zunehmend kom-

2009 geltenden DBA nicht mehr enthalten), Luxemburg und Schweden (gem. Art. 10 Abs. 4 und Art. 10 Abs. 6 Dividendenzahlungen zwischen Kapitalgesellschaften unter der Bedingung, dass diese im Empfängerstaat steuerbefreit wären, wenn die ausschüttende Gesellschaft inländisch wäre) sowie Spanien (gem. Art. 11 Abs. 3 Zinsen aus Staatsanleihen; seit 1. 1. 1995 jedoch revidiert). Näher dazu Lang, Gegenwart und Zukunft, in Gassner/Gröhs/Lang, FS Deloitte & Touche 312 f.; Lang, Entwicklungstendenzen in der Abkommenspolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, IStR 1996, 201 (204). Aus der jüngeren Abkommenspraxis siehe z. B. das DBA mit San Marino (gem. Art. 11 Z 2 Zinsen, die von Gebietskörperschaften oder der Regierung gezahlt oder empfangen werden).

³⁵⁾ Lang, IStR 1996, 204; Erläuterungen zur Sonderregelung DBA-Spanien (EIRV 21 BgNR 19. GP).

³⁶⁾ Näher Lang, Staatsanleihen nach dem DBA Österreich – Spanien, SWI 1992, 335 (335 ff.), zum Versuch des BMF durch Auslegung des Begriffs „Staatsanleihe“ den Anwendungsbereich der Zinsenbefreiung im DBA mit Spanien einzuschränken; Lang, IStR 1996, 207, zur einseitigen Aufhebung des DBA mit Spanien durch den österreichischen Gesetzgeber; Lang, Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen, IFF 2012, 26 (30 f.), zum Erkenntnis des VwGH vom 2. 9. 2009, 2008/15/0043.

³⁷⁾ Siehe z. B. die DBA mit Brasilien (Art. 23 Abs. 5), China (Art. 24 Abs. 2 lit. c), Indonesien (Art. 24 Abs. 3 lit. d), Israel (Art. 24 Abs. 2), Korea (Art. 23 Abs. 2 lit. c), Malaysia (Art. 22 Abs. 3), Malta (Art. 23 Abs. 4), den Philippinen (Art. 23 Abs. 3) und Zypern (Art. 23 Abs. 3).

³⁸⁾ Siehe etwa zu einem Steuersparmodell, das auf dem brasilianischen *matching credit* basiert: BMF 22. 7. 2002, EAS 2100, SWI 2002, 501.

³⁹⁾ Vgl. OECD, Tax Sparing Report, 23 October 1997, Kapitel VI und VII.

⁴⁰⁾ Lang, IStR 1996, 204 f.

⁴¹⁾ Vgl. die DBA mit Algerien (Art. 23 Abs. 1 lit. c), Armenien (Art. 23 Abs. 2 lit. c), China (Art. 24 Abs. 2 lit. d), Deutschland (Art. 23 Abs. 2 lit. c), Estland (Art. 23 Abs. 1 lit. e), Finnland (Art. 23 Abs. 1 lit. b), Kanada (Art. 23 Abs. 2 lit. b), Kasachstan (Art. 23 Abs. 2 lit. c), Kroatien (Art. 23 Abs. 1 lit. c), Lettland (Art. 24 Abs. 1 lit. e), Litauen (Art. 24 Abs. 1 lit. e), Mazedonien (Art. 22 Abs. 1 lit. c), der Mongolei (Art. 24 Abs. 1 lit. d), Pakistan (Art. 24 Abs. 1 lit. c), Polen (Art. 24 Abs. 2 lit. c), Rumänien (Art. 24 Abs. 2 lit. c), Russland (Art. 23 Abs. 1 lit. c), Singapur (Art. 22 Abs. 1 lit. c), der Türkei (Art. 22 Abs. 1 lit. c), der Ukraine (Art. 23 Abs. 1 lit. c), Usbekistan (Art. 23 Abs. 3), Venezuela (Art. 24 Abs. 2 lit. c) und Weißrussland (Art. 23 Abs. 1 lit. c).

plexer geworden.⁴²⁾ Die nicht ganz einfach formulierte Sonderregelung, wonach die Befreiung der Konzerndividenden in Österreich „vorbehaltlich der entsprechenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts Österreichs, aber ungeachtet allfälliger nach diesem Recht abweichender Mindestbeteiligungserfordernisse“ erfolgt, könnte daher Gefahr laufen, zum Gegenstand kniffliger Interpretationsfragen zu werden. So lässt es der Wortlaut zu, die Ausnahme vom Vorbehalt des nationalen Rechts auch in zeitlicher Hinsicht zu verstehen und die abkommensrechtliche Befreiung auch dann anzuwenden, wenn der Gesellschafter die nach österreichischem Recht vorgesehene Mindestbeholdauer nicht erfüllt.⁴³⁾ Verzichtet man aber künftig auf diese Ausnahme vom Vorbehalt, wird die Regelung völlig bedeutungslos, da sie dann gar keine abkommensrechtliche Garantie mehr verbürgt. Daher sollte die gesamte Sonderregelung in künftigen österreichischen Abkommen ersatzlos entfallen.

Im Verhältnis zu einigen Staaten hat Österreich auch Abkommen verhandelt, die statt der Freistellungsmethode generell die Anrechnungsmethode vorsehen. Dies ist zum Teil auf die frühere österreichische Abkommenspolitik zurückzuführen: Österreich hatte in früheren Jahren bei der Wahl der Methode für die in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen auf der Anrechnung bestanden, wenn der andere Staat dies für seine Ansässigen ebenfalls vorgesehen hatte.⁴⁴⁾ Mit überzeugenden Argumenten wurde davon in der jüngeren Praxis abgegangen: Wenn der andere Staat seinen Unternehmen Vorteile auf dem österreichischen Markt vorenthält, war nicht einzusehen, warum darunter auch die österreichischen Firmen bei ihrem wirtschaftlichen Engagement im DBA-Partnerstaat leiden sollten.⁴⁵⁾ Daher sehen die meisten der in den letzten Jahrzehnten abgeschlossenen DBA auch dann die Freistellungsmethode vor, wenn der andere Staat die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der österreichischen Steuern vermeidet.

In einigen DBA hat sich Österreich im Abkommen selbst den Umstieg auf die Anrechnungsmethode im Wege einer Verordnung vorbehalten, wenn die gegenseitige Anwendung der Anrechnungsmethode „im öffentlichen Interesse“ Österreichs gelegen ist.⁴⁶⁾ Diese Regelung überlässt die Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – und damit die Entscheidung über eine zentrale Frage der Abkommenspolitik – dem Gutdünken der Verwaltung. Rechtsgrundlage für diese Verordnungsermächtigung ist – anders als der Wortlaut der Vorschrift suggeriert – nicht § 48 BAO, sondern die Abkommensregelung selbst: Sie ermächtigt, von der Freistellung abzusehen, stattdessen zu besteuern und dann die dadurch geschaffene Doppelbesteuerung durch Anrechnung zu beseitigen. Die hier praktisch ohne Determinierung vorgenommene Delegation der Normsetzung an das BMF höhlt die Zuständigkeit des Gesetzgebers aus, dem die Genehmigung völkerrechtlicher Verträge und damit auch der DBA obliegt. „Sündenfall“ war allerdings bereits die im Jahr 2002 auf Grundlage des § 48 BAO erlassene Verordnung:⁴⁷⁾ Das BMF erachtete sich für ermächtigt, eine generelle Anordnung zu treffen, auf welche Weise außerhalb des Anwendungsbereichs der DBA Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.⁴⁸⁾ Wer § 48 BAO nicht als tragfähige Grundlage für die Erlassung der

⁴²⁾ Dazu ausführlich *Staringer*, Konzernsteuerrecht – Gutachten zum 18. Österreichischen Juristentag, ÖJT 2012, in Druck; vgl. zur Entwicklung seit 2009 auch *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz. Kommentar (2011) § 10 Rz. 124 ff.

⁴³⁾ Anderer Ansicht BMF 2. 7. 2001, EAS 1870, SWI 2001, 332; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Rz. 152.

⁴⁴⁾ Dies gilt für die DBA mit Großbritannien, Italien, Japan, Kanada, Schweden und den USA. Siehe dazu *Loukota*, ÖStZ 1995, 250; *Loukota*, SWI 1995, 250; *Lang*, Gegenwart und Zukunft, in *Gassner/Gröhs/Lang*, FS Deloitte & Touche, 312.

⁴⁵⁾ *Loukota*, ÖStZ 1995, 250.

⁴⁶⁾ Vgl. z. B. die Protokolle zu den DBA mit Dänemark, Hongkong und Tschechien.

⁴⁷⁾ BGBl. II Nr. 474/2002 vom 17. 12. 2002; zu den Vorteilen dieser VO siehe *Loukota*, Die Gründe für die Erlassung der § 48 BAO-Verordnung, in *Bauer* et al. (Hrsg.), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO (2004) 13 (18 ff.).

weitreichenden Regelungen der Verordnung BGBl. II Nr. 474/2002 erachtet,⁴⁹⁾ wird mit überzeugenden Gründen auch gegen die Ermächtigung zum Methodenwechsel in den DBA Bedenken anmelden.

Einige in den letzten Jahren abgeschlossene österreichische Abkommen sehen nun wieder *generell* die Anrechnungsmethode vor.⁵⁰⁾ Dabei handelt es sich vor allem um Staaten, die im Rufe von Steueroasen stehen und die in früheren Jahren für Österreich wohl gar nicht als DBA-Partnerstaaten in Betracht kamen. Da die erwähnte, auf Grundlage des § 48 BAO erlassene Verordnung wenigstens die Steueranrechnung in nicht von DBA erfassten Fällen vorsieht, sind offenbar Bedenken weggefallen, auch mit Niedrigsteuerländern auf völkervertraglicher Grundlage die Verpflichtung zur Anrechnung vorzusehen. Allerdings geht mit der Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall der Ansässigkeit in Österreich auch die OECD-konforme Beschränkung des österreichischen Quellenbesteuerungsrechts für im anderen Staat ansässige Steuerpflichtige einher. Dass aus Österreich in diese Vertragsstaaten abfließende Einkünfte dann womöglich gar nicht oder fast nicht besteuert werden, ist die naheliegende Konsequenz. Der Wertungswiderspruch zu den Bemühungen des BMF, sonst Fälle von Keimnalbesteuerung zu vermeiden, ist nicht ohne Weiteres aufzulösen. Vor allem werden diese Regelungen vermutlich Anreize darstellen, Einkünfte aus Österreich über diese niedrig oder nicht besteuerten DBA-Partnerstaaten in Drittstaaten zu „schleusen“. Ob die Verwaltung Fälle von Treaty Shopping unter Berufung auf Missbrauchs- und andere Vorschriften in Zukunft noch überzeugend und vor den Höchstgerichten erfolgreich bekämpfen kann, wenn diese Konsequenzen in solchen Fällen durch die DBA geradezu vorgezeichnet sind, wird abzuwarten sein.

Im Verhältnis zu einigen solchen früher als Steueroasen verfehmten Staaten wurden sogar DBA vereinbart, die seitens Österreichs die Freistellungsmethode vorsehen.⁵¹⁾ Möglicherweise hat der Umstand, dass andere europäische Staaten ihren Unternehmen auch die Freistellung der in diesen Niedrigsteuerländern erwirtschafteten Gewinne ermöglichen, Österreich bewogen, hier nachzuziehen. Wenn aber der Wettbewerbsdruck das entscheidende Argument ist, in diesen Fällen die Freistellungsmethode vorzusehen,⁵²⁾ dann spricht wohl nichts dafür, in anderen Fällen überhaupt noch an der Anrechnungsmethode bei aktiven Einkünften festzuhalten. Denn zumindest im Vergleich zu Unternehmen aus Staaten, die eine territorial ausgerichtete Besteuerung vorsehen, sind österreichische Unternehmen, die im niedrig besteuerten Ausland investieren, jedenfalls im Nachteil. Im Lichte solcher Überlegungen fällt aber zumindest auf rechtspolitischer Ebene die Rechtfertigung für die schon erwähnte, auf Grundlage des § 48 BAO erlassene Verordnung weg, die Freistellung in Österreich im Verhältnis zu Staaten, mit denen gar kein DBA besteht, nur bei einer Durchschnittsbesteuerung von zumindest 15 % zu gewähren.⁵³⁾ Ob die Verordnung in diesem Punkt damit auch schon rechtlich ihre Deckung verloren hat, bedürfte einer gesonderten Untersuchung: Gerade vor dem Hintergrund des knappen Wortlauts des § 48 BAO selbst spricht ei-

⁴⁸⁾ Kritisch zu § 48 BAO *Urtz*, § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 359 (379 ff.); *Sutter*, Drei und mehr Normhypothesen zur beihilfenrechtlichen Einordnung des österreichischen unilateralen Entlastungssystems zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in *Bauer et al.*, Unilaterale Maßnahmen, 249 (249 ff.).

⁴⁹⁾ Vgl. näher zu diesen Zweifeln *Lang*, Die Kompetenz des Bundesministers für Finanzen zur Erlassung von Bescheiden gemäß § 48 BAO, in *Bauer et al.*, Unilaterale Maßnahmen 217 (219 ff.).

⁵⁰⁾ Dies sind die DBA mit Barbados, Belize, Finnland und Katar.

⁵¹⁾ Dabei handelt es sich um Golfstaaten (Kuwait, Saudi-Arabien und VAE) sowie um Singapur.

⁵²⁾ So berichten *Schiess/Keller* über eine Studie der DIHK, der zufolge Wettbewerbsverzerrungen zulasten deutscher Unternehmen aufgrund der Anrechnungsmethode im DBA D – VAE eingetreten sind. Siehe näher *Schiess/Keller*, Übergang auf die Anrechnungsmethode – Paradigmenwechsel in der Abkommenspolitik? *ISr* 2011, 285 (285).

⁵³⁾ Vgl. § 1 Abs. 1 VO zu § 48 BAO.

niges dafür, bei der Beurteilung ihrer Gesetzeskonformität auch die aus anderen verwandten Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gewonnenen Wertungen zu berücksichtigen. Die Unsicherheit der derzeit noch nicht gefestigten neuen österreichischen Abkommenspolitik zeigt sich auch in den DBA mit Bahrain und San Marino, in denen man offenbar einen Mittelweg zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode gegangen ist und die Freistellung von einem Aktivitätsvorbehalt abhängig macht.⁵⁴⁾

Die geschilderte jüngere Abkommenspolitik wirft auch die weitere Frage auf, ob es noch Staaten gibt, denen Österreich den Abschluss eines DBA überhaupt verweigern würde.⁵⁵⁾ Auf das Steuerrecht des anderen Staates scheint es nicht anzukommen. Allenfalls sind manche Staaten aus „außersteuerlichen“ Gründen nicht „abkommenswürdig“, weil etwa deren Regierung wegen schwerwiegender Menschenrechtsverletzungen am internationalen Pranger steht.

IV. Besteuerungsrechte des Quellenstaates

Bei DBA-Verhandlungen strebt Österreich schon seit längerer Zeit die Beseitigung der Quellenbesteuerung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren an.⁵⁶⁾ Auf abfließende Zinsen erhebt Österreich im Regelfall ohnehin keine Steuer.⁵⁷⁾ Bei Dividenden und Lizenzgebühren bedeutet dies allerdings einen Verzicht auf potenzielle Haushaltseinnahmen. Erst 1995 nahm Österreich einen Vorbehalt zum OECD-MA zurück, der seinerzeit helfen sollte, ein Quellenbesteuerungsrecht für Lizenzgebühren in Verhandlungen durchzusetzen.⁵⁸⁾ Hier zeigt sich deutlich der Wandel der österreichischen Abkommenspolitik, die früher mehr von fiskalischen Erwägungen geleitet war und sich seit einiger Zeit primär der Sicherung des Wirtschaftsstandortes verpflichtet weiß.

Bei Dividenden beschränkt sich Österreich allerdings darauf, bloß für Konzerndividenden ab einem Beteiligungsausmaß von 10 % die Quellensteuerfreiheit durchzusetzen. Spätestens seit Österreich als Ansässigkeitsstaat nun auch dazu übergegangen ist, ausländische Dividenden in den meisten Fällen ungeachtet des Beteiligungsausmaßes bei der empfangenden Körperschaft von der Steuer zu befreien, ist es naheliegend, danach zu trachten, in den Abkommen die Quellensteuerfreiheit auch auf Portfoliodividenden auszudehnen: Die Steuerfreiheit bei der empfangenden Körperschaft ist kein Privileg, sondern dient der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung: Die Gewinne wurden nämlich im Regelfall bereits auf Ebene der im anderen Vertragsstaat ansässigen ausschüttenden Gesellschaft besteuert. Aus diesem Blickwinkel ist daher eine nochmalige Besteuerung der Dividenden nicht angebracht. Eine Quellensteuer im anderen Vertragsstaat führt unweigerlich zu zusätzlichen Kosten für den im Ausland Investierenden. Denn eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die österreichische Körperschaftsteuer kommt zumindest nach der Verwaltungsauffassung nicht in Be-

⁵⁴⁾ Gem. Art. 22 Abs. 2 lit. b des DBA mit Bahrain wendet Österreich auf „nachhaltige aktive Geschäftstätigkeiten i. S. d. Art. 7“ die Befreiungsmethode an, wenn diese Einkünfte einer „Besteuerung gemäß den Bestimmungen des bahrainischen nationalen Rechts“ unterliegen. Im DBA mit San Marino ist die Anwendung der Befreiungsmethode ebenfalls an die Ausübung einer „nachhaltig aktiven Geschäftstätigkeit“ geknüpft, es kommt aber nicht darauf an, ob San Marino innerstaatlich von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch macht (Art. 23 Abs. 1 lit. b).

⁵⁵⁾ Keine DBA existieren derzeit z. B. noch mit vielen afrikanischen Staaten wie Kenia, Kongo, Nigeria, Uganda oder südamerikanischen Staaten wie Bolivien oder Peru. Mit Andorra, Gibraltar, Monaco und Saint Vincent und die Grenadinen wurden lediglich TIEA unterzeichnet.

⁵⁶⁾ Loukota, SWI 1995, 247 ff.

⁵⁷⁾ Zu diesem Zusammenhang vgl. Loukota, Doppelbesteuerungsabkommen und europäische Integration, FJ 1993, 25 (27); Loukota, SWI 1995, 248.

⁵⁸⁾ Loukota, SWI 1995, 249; Zacherl, Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen aus der Sicht der Wirtschaft, SWI 1997, 297 (301 f.).

tracht.⁵⁹⁾ Selbst in den Fällen, in denen die Dividenden in Österreich der Ertragsbesteuerung unterliegen, kann eine 15%ige Quellensteuer vom *Bruttobetrag* der Dividenden erheblich sein und – nimmt man die gesamte Steuerbelastung in Österreich und im Ausland in den Blick – die Auslandsinvestition gegenüber der Inlandsinvestition diskriminieren: In diesen Fällen besteht Gefahr, dass die Regelungen über den Anrechnungshöchstbetrag eine vollständige Anrechnung der ausländischen Steuer verhindern.

Loukota hat darauf hingewiesen, dass es im Interesse der österreichischen Wirtschaft liegt, Investitionen aus dem Ausland nicht zu behindern.⁶⁰⁾ Dies spricht ebenfalls dafür, nicht bloß bei Konzerndividenden die Quellensteuerfreiheit durchzusetzen: Eine vom Bruttobetrag bemessene Quellensteuer birgt immer die Gefahr, dass sie den im Regelfall auf Nettobasis ermittelten Anrechnungshöchstbetrag des Ansässigkeitsstaates übersteigt und somit zum zusätzlichen Kostenfaktor wird. Geht es darum, österreichische Unternehmen bei der Kapitalaufbringung im Ausland nicht zu behindern, liegt die Einschränkung der Quellensteuerfreiheit auf Konzerndividenden nicht unbedingt nahe: Nur Investitionen zu fördern, die ausländischen Gesellschaftern gleich einen beherrschenden Einfluss eröffnen, macht wenig Sinn.⁶¹⁾

Die Durchsetzung der Quellensteuerfreiheit bei passiven Einkünften scheitert bei Abkommensverhandlungen oft daran, dass der andere Vertragsstaat nicht bereit ist, auf seine eigene Quellensteuer auf nach Österreich fließende Einkünfte zur Gänze zu verzichten. In diesen Fällen beharrt Österreich nach wie vor auf Reziprozität.⁶²⁾ Das ist verständlich: Die österreichischen Abkommensverhandler dürfen die Sicherung des österreichischen Steueraufkommens nicht aus den Augen verlieren. Außerdem könnte die andere Seite gar keinen Grund mehr sehen, einer Reduzierung der Quellensteuer zuzustimmen, wenn Österreich von vornherein bereit ist, in das Ausland fließende Dividenden und Lizenzgebühren steuerfrei zu stellen. Bei Zinsen gibt es diesen Steuerverzicht jedenfalls schon nach innerstaatlichem Recht. Ob dies die Verhandlungsposition Österreichs verschlechtert, ist schwer zu beurteilen. Immerhin sehen zahlreiche österreichische DBA dennoch kein oder nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates für Zinsen vor. Berücksichtigt man allerdings als eine der von *Loukota* hervorgehobenen abkommenspolitischen Leitlinien das Interesse der österreichischen Wirtschaft, Investitionen aus dem Ausland nicht zu behindern,⁶³⁾ wäre zumindest in Ausnahmefällen auch ein einseitiger Steuerverzicht nicht völlig ausgeschlossen, um auf diese Weise die Quellensteuerfreiheit bei Passiveinkünften als eines der Ziele der DBA-Politik zumindest teilweise durchzusetzen. In Abwandlung der gegen die Reziprozität bei der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von *Loukota* ins Treffen geführten Argumentation könnte man sich fragen, ob es sinnvoll ist, dass österreichische Unternehmen darunter leiden sollen, wenn der andere Staat seinen Unternehmen Vorteile vorenthält.⁶⁴⁾

Wenn man ein weiteres deklariertes Ziel der Abkommenspolitik – die Hebung der Rechtssicherheit – in den Vordergrund rückt, könnte zumindest überlegt werden, in den

⁵⁹⁾ Zum Stand der Diskussion *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Rz. 153; vgl. weiters bereits *Lang*, Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Wohin geht das österreichische Internationale Steuerrecht, 13. ÖJT, III/2 (1999) 63 (83).

⁶⁰⁾ *Loukota*, Das neue DBA Österreich – Deutschland im Lichte der österreichischen Abkommenspolitik, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland (1999) 35 (37).

⁶¹⁾ Daher spricht sich auch die Industriellenvereinigung für den generellen Verzicht auf Quellenbesteuerungsrechte bei passiven Einkünften in DBA aus. Siehe dazu *Ettel/Seitz*, SWI 1995, 295 f.

⁶²⁾ So sehen von den jüngst ausverhandelten DBA z. B. jene mit Bulgarien, Bosnien und Herzegowina und Katar jeweils eine Quellensteuer auf Lizenzgebühren in beiden Staaten i. H. v. 5 % vor und das DBA mit Tadschikistan i. H. v. 8 %.

⁶³⁾ *Loukota*, Abkommenspolitik, in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Deutschland, 37.

⁶⁴⁾ *Loukota*, ÖStZ 1995, 250.

Fällen, in denen der andere Staat darauf besteht, vom Betriebsstättenkonzept des OECD-MA abzugehen, nicht auf Reziprozität zu beharren. Sieht das Abkommen nämlich schon bei Bauausführungen, die kürzer als sechs Monate dauern, und zusätzlich auch bei beaufsichtigenden und ähnlichen Tätigkeiten ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates vor, kann der österreichische Fiskus im Regelfall ohnehin nicht davon profitieren. Ein Verzicht auf Steuereinnahmen wäre daher kaum zu befürchten, wenn das Abkommen in diesen Fällen eine gespaltene Betriebsstättendefinition enthielte und für Österreich als Quellenstaat eine Art. 5 OECD-MA nachgebildete und allenfalls auf sechsmonatige Bauausführungen erweiterte Betriebsstättendefinition maßgebend wäre. In den seltenen Fällen, in denen Österreich sein Besteuerungsrecht ausschöpfen würde – etwa bei Doppelansässigen, die nach der Tie-breaker-Regelung im anderen Vertragsstaat ansässig sind –, könnten damit die Zweifelsfragen, die vom OECD-MA abweichende Betriebsstättendefinitionen fast zwangsläufig aufwerfen, vermieden werden.⁶⁵⁾ Der Umstand, dass in der internationalen Abkommenspraxis in solchen Fällen bisher auf Reziprozität beharrt wird, sollte Österreich nicht daran hindern, bei DBA-Verhandlungen innovativere Lösungen vorzuschlagen. Den Empfehlungen der OECD, bei Abschluss bilateraler DBA den Musterabkommen der OECD zu folgen, wäre auf diese Weise eher Rechnung getragen, als dies derzeit der Fall ist.

Die Verteilungsnormen der österreichischen DBA weisen noch andere Besonderheiten auf, die nicht immer auf die Wünsche der anderen Vertragsstaaten zurückgehen. So weicht die Definition der Dividenden in zahlreichen österreichischen DBA insoweit von Art. 10 Abs. 3 OECD-MA ab, als auf die Voraussetzung der Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen verzichtet wird.⁶⁶⁾ Der Grund liegt nach *Jirousek* darin, dass Österreich zumindest die begrenzte Besteuerung von in das Ausland abfließenden Einkünften aus Privatstiftungen möglich sein soll.⁶⁷⁾ Anderenfalls hätte nach Art. 21 OECD-MA der andere Staat das ausschließliche Besteuerungsrecht.⁶⁸⁾ Die Steuereinnahmen, die dieser Abweichung vom OECD-MA zu verdanken sind, werden sich im Verhältnis zu den meisten Staaten in engen Grenzen halten. Der Preis dafür ist hingegen hoch: Die Abgrenzung zwischen den Art. 10, 11, 13 und 21 OECD-MA ist ohnehin schon kompliziert genug.⁶⁹⁾ Entsprechen die Abkommensregelungen dem OECD-MA, können immerhin die damaligen Überlegungen des OECD-Kommentars, Urteile aus anderen Staaten und zum OECD-MA verfasste Fachliteratur zur Lösung von Zweifelsfragen herangezogen werden. Im Fall von Abweichungen vom OECD-MA sind all diese Interpretationshilfen weitgehend bedeutungslos.⁷⁰⁾ Die Übereinstimmung von bilateralen Abkommensregelungen mit dem OECD-MA ist aber auch aus einem weiteren Grund ein Wert für sich: International agierende Unternehmen und andere Steuerpflichtige können ihre durch die Steuererhebung verursachten administrativen Belastungen geringer halten, wenn sich die Besteuerungsrechte der Staaten überall auf der Welt nach denselben Grundsätzen

⁶⁵⁾ *Loukota*, SWI 1995, 246, führt zudem ins Treffen, dass bei einer strikten Anlehnung an den OECD-Betriebsstättenbegriff auch Probleme bei der Gewinnaufteilung entschärft werden können.

⁶⁶⁾ Siehe z. B. die DBA mit Australien (Art. 10 Abs. 3), Bahrain (Art. 10 Abs. 2), Barbados (Art. 10 Abs. 3), Deutschland (Art. 10 Abs. 3), Hongkong (Art. 10 Abs. 3), Iran (Art. 10 Abs. 3), Kanada (Art. 10 Abs. 3), Kuba (Art. 10 Abs. 3), Kuwait (Art. 10 Abs. 2 lit. b), Mazedonien (Art. 10 Abs. 3), Neuseeland (Art. 10 Abs. 3), San Marino (Art. 10 Abs. 3), Tadschikistan (Art. 8 Abs. 2), Tschechien (Art. 10 Abs. 3), Turkmenistan (Art. 8 Abs. 2) und Vietnam (Art. 10 Abs. 3).

⁶⁷⁾ *Jirousek*, DBA-Politik, in *Lang/Weinzierl*, FS Rödler, 418.

⁶⁸⁾ So bereits *Lang*, Einkünfte aus Privatrechtsstiftungen nach den Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1993, 13 (15); weiters dazu auch *Rosenberger*, Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, ZfS 2008, 119 (120).

⁶⁹⁾ Näher schon *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsgrundlagen der Doppelbesteuerungsabkommen zur Beurteilung von Mischformen zwischen Eigen- und Fremdkapital (1991) 110 ff.; *Helminen*, The international tax law concept of dividend (2010) 174 ff.; *Daxkobler/Pamperl*, Der Dividendenbegriff im OECD-Musterabkommen, SWI 2011, 474 (474 ff.).

⁷⁰⁾ Zu konkreten Abgrenzungsproblemen zwischen Art. 10 und 11 bei Abweichungen vom OECD-MA im Fall von Privatstiftungen z. B. im DBA mit Australien vgl. *Daxkobler/Pamperl*, SWI 2011, 478.

abgrenzen. Die legistische Erfahrung zeigt, dass sich eine ursprünglich nur auf eine bestimmte Konstellation abzielende Sonderregelung noch in ganz anderen Fällen als anwendbar erweisen kann, die die Verfasser der Vorschrift seinerzeit gar nicht im Blick hatten.

Aus ähnlichen Überlegungen sollten auch andere Abweichungen vom OECD-MA kritisch überprüft werden: So hält Österreich trotz der 1992 erfolgten Änderung des OECD-MA daran fest, die 183-Tage-Frist des Art. 15 Abs 2 OECD-MA auch in Abkommen jüngerer Datums für jedes Kalenderjahr gesondert zu ermitteln.⁷¹⁾ Ob es für österreichische Lohnverrechner schwieriger ist als für ihre Kollegen in anderen Ländern, die sich aus einer beweglichen Zählweise ergebenden Auswirkungen zu berechnen, ist nicht erwiesen. Die in diesem Detail vom OECD-MA abweichenden österreichischen DBA hindern damit nicht nur ausländische Unternehmen, die weltweit und eben auch in Österreich agieren, an einer konzernweit einheitlichen Vorgangsweise. Vor allem perpetuiert die Sonderregelung die Verwerfungen, die für die OECD Anlass waren, das OECD-MA zu ändern: Nach der früheren und in den österreichischen DBA nach wie vor enthaltenen Berechnungsweise kann es für die Verteilung der Besteuerungsrechte einen Unterschied machen, ob ein Unternehmen Arbeitnehmer für dieselbe Dauer ab Juni oder aber ab August in das Ausland entsendet.⁷²⁾ Der Umstand, dass die Sonderregelung von geringer praktischer Bedeutung ist, ist kein Argument für die Abweichung, sondern spricht noch mehr dafür, gleich bei der Regelung des Musterabkommens zu bleiben. Von den Regelungen des Musterabkommens sollte nur im Fall triftiger Gründe abgegangen werden.

Die Rechtssicherheit wird als Grund für die vom OECD-MA abweichende Gleichbehandlung der echten und der unechten stillen Gesellschaft ins Treffen geführt.⁷³⁾ Schon in älteren DBA sind diese Einkünfte den Unternehmensgewinnen zugeordnet worden. Dem stillen Gesellschafter soll offenbar anteilig eine Betriebsstätte vermittelt werden.⁷⁴⁾ Der Quellenstaat – und nach zahlreichen Abkommen kommen diese Sonderregelungen auch nur „im Falle Österreichs“ zum Tragen – behält auf diese Weise ein Besteuerungsrecht. Die Sonderregelung entbindet zwar von der Beantwortung der Frage, unter welchen Voraussetzungen echte und unechte stille Beteiligungen als Unternehmen nach Maßgabe der Art. 7 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnormen in Betracht kommen, macht aber die oft fließende und deshalb schwierig vorzunehmende Abgrenzung zwischen den Einkünften aus einer echten stillen Gesellschaft und aus nach Art. 11 OECD-MA zu behandelnden partiarischen Darlehen zu einer Frage des Abkommensrechts.⁷⁵⁾ Einige jüngere Abkommen vermeiden diese Schwierigkeit, indem sie „Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen“ in den sonst Art. 11 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnormen gesondert regeln und für sie ein Quellenbesteuerungsrecht vorsehen.⁷⁶⁾ Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates ist dadurch

⁷¹⁾ Von den nach 1992 abgeschlossenen DBA enthalten z. B. jene mit Algerien, Armenien, Bosnien und Herzegowina, Dänemark, Georgien, Kuba, Kuwait, Mazedonien, Pakistan, Polen, San Marino, Saudi-Arabien, den VAE und Vietnam einen Verweis auf einen nicht länger als 183 Tage dauernden Aufenthalt „während des betreffenden Steuerjahres“. Andere nach 1992 unterzeichnete DBA (wie jene mit Belize, Deutschland, der Mongolei, Slowenien und Südafrika) sehen das Kalenderjahr als maßgebenden Zeitraum vor.

⁷²⁾ Siehe näher dazu OECD Kommentar zu Art. 15 Rz. 4; *Pötgens*, Income from International Private Employment (2006) 556 ff.; *Aumayr*, The 183-days rule in the OECD Model Convention, in *Hohenwarter/Metzler* (Hrsg.), Taxation of Employment Income in International Tax Law (2009) 109 (120 f.).

⁷³⁾ *Loukota*, ÖStZ 1995, 254.

⁷⁴⁾ So *Gassner*, SWI 1999, 196.

⁷⁵⁾ Vgl. z. B. BMF 12. 3. 1999, EAS 1434, SWI 1999, 311 als Beispiel für einen aufgrund dieser Regelung entstandenen Qualifikationskonflikt.

⁷⁶⁾ Vgl. dazu *Jirousek*, SWI 2003, 315 f., und die DBA mit Deutschland (Art. 11 Abs. 2), Kuba (Art. 11 Abs. 4) und der Türkei (Art. 11 Abs. 4).

ebenfalls gesichert, während die Zuordnung zu den Unternehmensgewinnen doppelte Nichtbesteuerung möglich macht, wenn der Quellenstaat nicht besteuert und der Ansässigkeitsstaat – wie dies die österreichischen DBA im Regelfall vorsehen – ausländische Betriebsstättengewinne freizustellen hat.⁷⁷⁾ Derartige Regelungen werfen aber wiederum andere Fragen auf, etwa wie zwischen den Einkünften aus einer – offenbar sowohl echten als auch unechten⁷⁸⁾ – Beteiligung an einer stillen Gesellschaft und den anderen – von Art. 7 OECD-MA erfassten – Unternehmensgewinnen zu unterscheiden ist. Gerade dann, wenn der Ansässigkeitsstaat unterschiedliche Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für die Art. 7 und Art. 11 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften anwendet, kann dies von Bedeutung sein. Da diese Sonderregelung zwar in der auch für Zinsen maßgebenden Verteilungsnorm enthalten ist, diese Einkünfte nicht aber explizit als Zinsen bezeichnet werden, stellt sich weiters die Frage, ob z. B. die Einkünfte aus einer stillen Beteiligung in jedem Fall nach den sonst für Zinsen geltenden Regelungen zu behandeln sind. Dies könnte etwa bei der Bestimmung des Quellenstaates nach der Art. 11 Abs. 5 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift zu Zweifeln führen. Gerade vor dem Hintergrund, dass es sonst erklärte österreichische Abkommenspolitik ist, die Quellenbesteuerung bei Passiveinkünften zur Gänze zu beseitigen,⁷⁹⁾ stellt sich die Frage, ob es der durch die Sonderregelung erzielte fiskalische Vorteil wert ist, die Abkommensanwendung mit einer Reihe von Unsicherheiten zu belasten, die auf Grundlage des OECD-MA nicht auftreten würden.

Diese – und einige andere – Abweichungen vom OECD-MA sind zwar einigermaßen fester Bestandteil der österreichischen Abkommenspolitik, haben aber Österreich nicht veranlasst, Vorbehalte zu den entsprechenden Bestimmungen des OECD-MA abzugeben. Wer daher aus dem Fehlen von Vorbehalten schließt, die österreichischen Abkommensverhandler würden in jedem Punkt versuchen, die Regelungen des OECD-Musterabkommens durchzusetzen, irrt. Österreich ist in solchen Fällen offenbar nur bereit, die Regelung des OECD-MA zu übernehmen, wenn *der andere Staat* darauf beharrt. Wenn alle Staaten genauso vorgehen wie Österreich, kann dies im Extremfall bedeuten, dass Regelungen des OECD-MA zwar einstimmig von allen Mitgliedsstaaten beschlossen und keine Vorbehalte abgegeben werden, dieselben OECD-Staaten dann aber in ihren darauffolgenden Abkommensverhandlungen ganz andere Regelungen zugrunde legen und sich um die in Paris gemeinsam gefassten Beschlüsse nicht weiter kümmern. Das Beispiel des neuen – oft als „*Authorized OECD Approach*“ (AOA) bezeichneten – Zugangs zur Betriebsstättengewinnermittlung scheint zu zeigen, dass diese Befürchtung nicht völlig aus der Luft gegriffen ist: Der AOA kann zumindest zum Teil nicht mehr auf die bisherige Vorschrift des Art. 7 OECD-MA zurückgeführt werden und hat daher eine Neufassung des Art. 7 OECD-MA notwendig gemacht.⁸⁰⁾ Nur wenige Staaten haben dazu Vorbehalte angemeldet.⁸¹⁾ Dennoch hat diese Regelung bisher nicht in allzu viele seitdem verhandelte bilaterale Abkommen Eingang gefunden.⁸²⁾ Die harmonisierende Wirkung des OECD-MA, die durch die immer zahlreicher werdenden, in den OECD-Kommentaren angebotenen Alternativregelungen und die für optional erklärten Vorschriften des Musterabkommens ohnehin zunehmend relativiert wird, nimmt auf diese Weise weiter ab.

⁷⁷⁾ Dazu *Jirousek*, SWI 2003, 216.

⁷⁸⁾ In diese Richtung dürften die Erläuterungen von *Jirousek*, SWI 2003, 316, zu deuten sein. Für diese Auffassung spricht auch, dass dann, wenn das Abkommen von der „*stillen Gesellschaft*“ generell spricht, kein Anhaltspunkt ersichtlich ist, darunter nur die unechte oder nur die echte stille Gesellschaft zu verstehen.

⁷⁹⁾ Siehe dazu bereits *Loukota*, SWI 1995, 247 ff.

⁸⁰⁾ Für einen Vergleich der beiden Fassungen des Art. 7 aus den Jahren 2008 und 2010 siehe *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010) 252 ff.

⁸¹⁾ Diese sind Chile, Griechenland, Mexiko, Neuseeland, Portugal und die Türkei.

⁸²⁾ Für einen Erklärungsversuch, warum dies der Fall sein könnte, siehe *Nouel*, The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road? Bulletin 2011, 5 (12).

V. Interpretationsvorschriften

Die meisten der in den letzten 15 Jahren abgeschlossenen Abkommen sehen – zusätzlich zu der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift – eine nicht im OECD-MA enthaltene Auslegungsregel vor.⁸³⁾ Sie soll sicherstellen, dass der OECD-Kommentar für jene nach den Bestimmungen des Musterabkommen abgefassten Abkommensvorschriften als Auslegungshilfe herangezogen wird. Zutreffend hat *Jirousek* darauf hingewiesen, dass sich dies ohnehin schon aus allgemeinen Interpretationsgrundsätzen ergibt.⁸⁴⁾ Umso mehr stellt sich dann aber die Frage nach der Notwendigkeit einer ausdrücklichen Verankerung. Vermeintlich klarstellende Regelungen sind nämlich höchst riskant. Ihre Interpretation löst sich mitunter von der ihnen zugeordneten Bedeutung. Rechtsanwender neigen oft dazu, außerhalb des expliziten Anwendungsbereichs derartiger Regelungen den Umkehrschluss zu ziehen. Die durch die OECD vorgenommene Änderung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist dafür ein anschauliches und abschreckendes Beispiel: Weltweit war weitgehend unbestritten, dass der in dieser Vorschrift auf das nationale Recht des Anwendungstaates enthaltene Verweis – sofern ihm überhaupt Bedeutung zukam⁸⁵⁾ – dynamisch zu verstehen war.⁸⁶⁾ Dennoch erachtete es die OECD 1995 für sinnvoll, dies ausdrücklich zu verankern. Ergebnis war, dass der österreichische VwGH begann, den Verweis in jenen älteren DBA, die keinen expliziten Hinweis auf die dynamische Interpretation enthielten, statisch zu deuten.⁸⁷⁾ Die gut gemeinte Klarstellung hat diese vorher in der österreichischen Rechtsprechung nie zur Diskussion gestandene Deutung der älteren Vorschriften provoziert.

Bei näherer Betrachtung der Sondervorschrift bleibt jedoch ein schaler Nachgeschmack: Möglicherweise geht es den Abkommensverhandlern gar nicht ausschließlich darum, gegenüber *dem anderen Vertragsstaat* die Bedeutung des OECD-Kommentars herauszustreichen: *Loukota* begründet diese Regelung mit der „in der Literatur zu beobachtenden Kontroverse über den rechtlichen Status des OECD-Kommentars“.⁸⁸⁾ Nach *Jirousek* wird damit „sichergestellt, dass diese Auslegungsgrundsätze auch Verbindlichkeit für allfällige Gerichtsentscheidungen erhalten“.⁸⁹⁾ Die Bedeutung des OECD-Kommentars als eine der Auslegungshilfen für die dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten DBA-Regelungen ist aber unumstritten.⁹⁰⁾ Kontrovers ist lediglich, inwieweit die Behörden auch legitimiert sind, sich im Wege von Verständigungsvereinbarungen dann

⁸³⁾ Siehe dazu *Jirousek*, SWI 2003, 315, sowie die DBA mit z. B. Dänemark, Estland, Kroatien, Kasachstan, Mexiko, Polen, Russland, Usbekistan und Weißrussland.

⁸⁴⁾ *Jirousek*, DBA-Politik, in *Lang/Weinzierl*, FS Rödler 419.

⁸⁵⁾ Dazu *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), in *Burmester/Endres* (Hrsg.), Außensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS für Helmut Debatin (1997) 283 (295 ff.).

⁸⁶⁾ Vgl. z. B. *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung, StuW 1982, 286 (296); *Avery Jones et al.*, The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model, British Tax Review 1984, 14 (25 ff.); *Widmann*, Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht, in *Vogel* (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts (1985) 235 (249); *Klebau*, Einzelprobleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, RIW 1985, 125 (131); *Lang*, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1989, 11 (13).

⁸⁷⁾ Siehe z. B. VwGH 19. 12. 2006, 2005/15/0158; näher dazu *Lang*, IFF 2012, 31 ff.; vgl. bereits *Lang*, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199 (202).

⁸⁸⁾ *Loukota*, ÖStZ 1995, 254.

⁸⁹⁾ *Jirousek*, Zukunft, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr*, FS Nolz, 46.

⁹⁰⁾ Für Österreich siehe z. B. *Lang*, Hybride Finanzierungen, 30; *Gemeinsamer Steuerausschuss D-A-CH*, Die Bedeutung des OECD-Kommentars für die DBA-Auslegung, SWI 2000, 576 (576); *Hofbauer*, Tax Treaty Interpretation in Austria, in *Lang* (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation (2001) 15 (25); *Burgstaller*, Mitarbeiter-Stock-Options im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 26 ff.; zur internationalen Staatenpraxis siehe *Pistone*, General Report, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Treaties, in Druck.

von der Kommentarauffassung wiederum zu lösen.⁹¹⁾ Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH besteht kein Spielraum, sich durch Vereinbarungen zwischen den Verwaltungsbehörden über den Abkommensinhalt hinwegzusetzen.⁹²⁾ Die Sonderregelung im österreichischen Musterabkommen, die dem Kommentar in Fällen von „*gegen teiligen Auslegungen, auf die sich die zuständigen Behörden nach In-Kraft-Treten des Abkommens geeinigt haben*“, wiederum die Bedeutung nimmt, zielt offenbar darauf ab, diese Rechtsprechung insoweit aus den Angeln zu heben. Unterschiedliche Meinungen bestehen in der Literatur auch zu der Frage, welche Fassung des OECD-Kommentars für die Interpretation eines DBA heranzuziehen ist. Der VwGH hat sich in seinem Erkenntnis vom 31. 7. 1996, 92/13/0172, der Auffassung, wonach nur die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars maßgeblich sein kann, angeschlossen.⁹³⁾ Wenn der in der Sondervorschrift zahlreicher österreichischer DBA eher beiläufig angebrachte Hinweis, dass „*der Kommentar von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann*“, bewirken soll, dass dennoch nach Abkommensabschluss erfolgte Änderungen des OECD-Kommentars zur Auslegung herangezogen werden sollen, läuft auch dies auf den Versuch hinaus, die Rechtsprechung zu korrigieren. In diesem Fall lässt der Wortlaut aber auch ein statisches Verständnis der Vorschrift zu, das insbesondere auch naheliegt, um die anderenfalls bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken gar nicht erst aufkommen zu lassen.⁹⁴⁾

Versuche, die Rechtsprechung auf diese Weise auszuhebeln, sind bedenklich. Zwar ist nichts dagegen einzuwenden, wenn sich der Gesetzgeber entschließt, eine zum Inhalt bestehender Vorschriften ergangene und von ihm nicht goutierte verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung durch Änderung der Rechtslage zu korrigieren. DBA sind im Stufenbau den einfachen Bundesgesetzen gleichgeordnet.⁹⁵⁾ Die Möglichkeiten des Gesetzgebers sind in diesen Fällen aber beschränkt: Er ist bei völkerrechtlichen Verträgen auf die Arbeiten der Verwaltung angewiesen und kann einem von der Exekutive ausgehandelten Abkommen nur *insgesamt* die Genehmigung erteilen oder versagen. Drängt daher die Verwaltung dem Gesetzgeber im Wege eines völkerrechtlichen Vertrags Regelungen auf, mit denen Entscheidungen der Gerichtsbarkeit der Boden entzogen wird, ist dies zumindest demokratiepolitisch bedenklich: Dem Gesetzgeber sind selbst dann, wenn er diese Korrektur der Rechtsprechung nicht gutheißt, faktisch die Hände gebunden, will er nicht den weitreichenden Schritt setzen und wegen einer einzelnen Regelung dem gesamten Vertrag die Genehmigung versagen. Im Ergebnis ist es somit die *Verwaltung*, die der Rechtsprechung die Gefolgschaft aufkündigt.

Notwendig sind hingegen – im OECD-MA nicht vorgeschlagene – Regelungen darüber, welche Vertragssprachen authentisch sind. Zahlreiche der österreichischen DBA sind offenbar von der sonst bei völkerrechtlichen Verträgen üblichen Praxis geprägt: Sie erklären die Abkommenstexte in den offiziellen Staatssprachen beider Vertragsstaaten als authentisch. DBA unterscheiden sich aber von zahlreichen anderen völkerrechtlichen Verträgen durch die große Zahl der von ihnen betroffenen Personen.

⁹¹⁾ Dazu *Lang*, Die Besonderheiten der Auslegung des DBA Österreich – USA, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – USA (1997) 25 (41).

⁹²⁾ Vgl. z. B. VwGH 27. 8. 1991, 90/1470237; 20. 9. 2001, 2000/15/0116; 30. 3. 2006, 2002/15/0098.

⁹³⁾ Anders allerdings – jedoch ohne jedes Problembewusstsein – VwGH 24. 11. 1999, 94/13/0233, zur Behandlung von Franchisegebühren im DBA mit der Schweiz. Vgl. dazu auch *Loukota*, Die rechtliche Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in Österreich, SWI 2000, 517 (519 FN 2). Im Erkenntnis vom 31. 7. 1996, 92/13/0172, hat sich der VwGH hingegen unter Berufung auf Schrifttum und daher sehenden Auges der Auffassung angeschlossen, dass auf die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars abzustellen sei.

⁹⁴⁾ Ausführlich zu diesen Bedenken *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 (24 ff.); *Lang*, SWI 1996, 428 f.; *Lang*, Zukunft und Gegenwart, in *Gassner/Gröhs/Lang*, FS Deloitte & Touche, 303; *Vogel*, Reflections on the Future of the OECD Model Convention and Commentary, BIFD 1996, 527 (529).

⁹⁵⁾ Siehe dazu *Hofbauer*, Austria, in *Lang*, Interpretation, 16 f.; *Lang*, Einführung², 32.

Nicht alle Steuerpflichtigen und Behörden werden daher bei ihrer Interpretation z. B. den armenischen, finnischen oder moldauischen Text eines Abkommens in gleicher Weise wie den deutschsprachigen Text bei der Interpretation zugrunde legen. Die Möglichkeit, den Inhalt einer Abkommensvorschrift in der im Abkommen angeordneten Art und Weise zu ermitteln, bleibt daher einem elitären Kreis von Rechtsanwendern vorbehalten. Der Umstand, dass auch die deutschsprachige Fassung des Textes authentisch ist, erleichtert zwar auf der österreichischen Seite den Zugang zum Recht, verstellt aber den Blick dafür, dass gerade dann, wenn ein Abkommen über weite Strecken dem OECD-MA folgt, die Rechtsanwender gar nicht umhinkönnen, sich mit dem Wortlaut der zugrunde liegenden Vorschriften des OECD-Musterabkommens und auch der beim Abschluss des DBA existierenden Version des OECD-Kommentars in der englischen und französischen Originalfassung auseinanderzusetzen:⁹⁶⁾ Ist nämlich eine bilaterale Abkommensvorschrift einer Regelung des OECD-MA nachgebildet, lässt dies darauf schließen, dass diese Vorschrift auch inhaltlich dem Vorbild aus dem OECD-MA entsprechen soll. Würden sich die Rechtsanwender auf den in eine andere Sprache übersetzten Text beschränken, könnte dies zur Folge haben, dass der Inhalt der dem OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften je nach Übersetzung auseinanderdriften. Die in der Übernahme von Regelungen aus dem OECD-MA zum Ausdruck kommende Intention, an weltweit in tausenden bilateralen Beziehungen einheitlich angewendete Inhalte anzuknüpfen, wäre konterkariert. Aus diesem Grund wäre es am besten, nur die englisch- und die französischsprachige Fassung des Abkommenstextes oder zumindest eine davon für authentisch zu erklären und auf die Staatsprachen der beiden Vertragsstaaten zu verzichten. Die Rechtsanwender sollten gar nicht erst dazu verleitet werden, sich auf den Vertrag in der eigenen Sprache zu konzentrieren oder gar zu beschränken. Diesen Anforderungen entsprechen aber nur wenige österreichische Abkommen.⁹⁷⁾ Zahlreiche österreichische DBA erklären aber zumindest die englische Fassung eines Abkommenstextes für ebenfalls authentisch, besonders in jüngerer Zeit räumen sie ihr im Fall von Zweifeln sogar den Vorrang ein.⁹⁸⁾

VI. DBA-Verhandlungen, Begutachtung und parlamentarische Genehmigung

Die hier genannten Beispiele haben gezeigt, dass die österreichische Abkommenspolitik in vielen Fragen einen eigenständigen Weg geht. Das BMF hat sich in der Vergangenheit gelegentlich an Hearings über die österreichische Abkommenspolitik beteiligt.⁹⁹⁾ Vertreter der Wirtschaft und der Wissenschaft veröffentlichen immer wieder ihre Auffassungen.¹⁰⁰⁾ Zumindest die 1998 verwendete Version des österreichischen Musterabkommens ist der Öffentlichkeit zugänglich.¹⁰¹⁾ Auf die Weiterentwicklung seitdem weisen die Fachbeiträge der Experten des BMF im Schrifttum hin.¹⁰²⁾ Eine regelmäßige Veröffentlichung des Mus-

⁹⁶⁾ Näher *Lang*, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403 (408); *Lang*, Relevance of Authenticated Languages in Bilateral Tax Treaties, in *Maisto/Nikolakis* (Hrsg.), Book in Honour of David A. Ward, in Druck; vgl. auch weiterführend zur Auslegung von Abkommen mit zwei oder mehr authentischen Vertragssprachen *Engelen*, Interpretation of Tax Treaties under International Law (2004) 341 ff.

⁹⁷⁾ So z. B. die DBA mit Hongkong, Griechenland, Indonesien, Israel, Japan, Korea, Nepal, Thailand und Tschechien.

⁹⁸⁾ So z. B. die DBA mit Albanien, Bulgarien, China, Estland, Indien, Iran, Kasachstan, Kirgistan, Kroatien, Kuba, Kuwait, Litauen, Mexiko, Neuseeland, Polen, San Marino, Saudi-Arabien, Slowenien, Usbekistan, Vietnam und Zypern.

⁹⁹⁾ Vgl. z. B. die Hinweise von *Loukota*, SWI 1995, 244.

¹⁰⁰⁾ *Ettel/Seitz*, SWI 1995, 294 ff.; *Zacherl*, SWI 1997, 297 ff.; *Gassner*, SWI 1999, 195 ff.; *Lang*, Gegenwart und Zukunft, in *Gassner/Gröhs/Lang*, FS Deloitte & Touche, 301 ff.

¹⁰¹⁾ Siehe dazu *Gassner/Hemetsberger/Lang/Sasseville/Vogel*, Zukunft, 109 ff.

¹⁰²⁾ Explizite Hinweise auf den Wortlaut des österreichischen Musterabkommens sind dabei selten (vgl. aber z. B. *Jirousek*, SWI 2003, 313 ff.). Vielmehr muss der Leser meist aus der gehäuft Aufnahme von bestimmten Klauseln in DBA auf eine Änderung im österreichischen Musterabkommen schließen.

tertextes, der den Ausgangspunkt für Abkommensverhandlungen bildet, würde dazu beitragen, um die sicherlich sinnvolle Grundsatzdiskussion weiter zu intensivieren.

Für ein Land, das keinen einzigen Vorbehalt zum OECD-MA mehr hat, sind jedenfalls die Abweichungen in bilateralen DBA beachtlich. Daher verwundert es, dass in Österreich auf parlamentarischer Ebene keine Diskussion über die Grundsätze und auch die sie konkretisierenden Detailregelungen stattfindet. Nur in seltenen Ausnahmefällen ist die parlamentarische Genehmigung eines DBA Anlass einer öffentlichen Diskussion. Dies hängt dann aber nicht zwingend mit der Relevanz der Materie zusammen, sondern allenfalls mit dem Stärkeverhältnis der politischen Parteien: Als die damaligen Oppositionsparteien vor einigen Jahren über die Mehrheit im Bundesrat verfügten, rückte plötzlich und unerwartet eine Revision des DBA Österreich – Schweiz in den Blickpunkt der Aufmerksamkeit.¹⁰³⁾ Jedenfalls scheint der Zeitpunkt der Genehmigung eines einzelnen DBA der falsche Zeitpunkt, um Grundsatzdebatten über die Ausrichtung der Abkommenspolitik insgesamt zu führen. Ein bereits unterzeichnetes DBA nicht zu genehmigen, würde wohl schwerwiegende Konsequenzen für das jeweilige bilaterale Verhältnis haben. Da die DBA-Politik ein nicht unbedeutender Teil der Steuerpolitik ist, wäre es angemessen, dem Vorbild anderer Staaten zu folgen und über diese Fragen in regelmäßigen Abständen Hearings auf parlamentarischer Ebene durchzuführen.¹⁰⁴⁾

Die in Österreich vorhandene Transparenz über den Stand der Verhandlungen einzelner DBA ist beachtlich und vorbildhaft: Die Experten des BMF berichten regelmäßig über den Stand der Verhandlungen und gelegentlich auch über die dabei aufgetretenen Schwierigkeiten mit einer zu begrüßenden Offenheit in den Fachmedien.¹⁰⁵⁾ Nach einzelnen Verhandlungsrunden und nach Abschluss der Verhandlungen insgesamt werden die Interessenvertretungen zu Stellungnahmen eingeladen. Vertreter der WKÖ werden oft schon während der Verhandlungen informell eingebunden. Nicht zuletzt aus diesem Grund ist nicht mit Widerstand der der Wirtschaft nahestehenden politischen Kräfte im parlamentarischen Genehmigungsverfahren eines einzelnen DBA zu rechnen. Ob die Stellungnahmen der Fachleute und der anderen Interessenvertretungen wesentliche Auswirkungen auf die österreichische Position bei weiteren Verhandlungsrunden haben, ist schwer zu beurteilen. Wenn der endgültige Abkommenstext solchen Anregungen nicht Rechnung trägt, kann dies auch darauf zurückzuführen sein, dass sich die Forderungen gegenüber der Delegation des anderen Staates nicht durchsetzen haben lassen.

Loukota hat bereits 1999 darauf hingewiesen, dass die fehlenden Ressourcen in der öffentlichen Verwaltung Anlass sind, nach innovativen neuen Verhandlungsstrategien in der österreichischen DBA-Politik Ausschau zu halten, und er hat eine dieser Strategien darin gesehen, „im Rahmen des DBA-Verhandlungsprogramms eine vertiefte Zusammenarbeit mit Praxis und Wissenschaft zu suchen“.¹⁰⁶⁾ Denn die „alten Zeiten, in denen die Abkommens-

Siehe z. B. *Jirousek*, SWI 2002, 218 f.; *Dommes*, Update über die Neuerungen bei den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen und den Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen, SWI 2010, 348 (348 ff.).

¹⁰³⁾ Dazu *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS für Hans Georg Ruppe (2007) 379 (379 f.). Darüber hinaus kann mit guten Gründen bezweifelt werden, ob dem Bundesrat überhaupt eine Zuständigkeit bei der Genehmigung von DBA zukommt (ausführlich dazu *Lang*, DBA, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher*, FS Ruppe, 383 ff.).

¹⁰⁴⁾ Vgl. z. B. die deutsche Praxis der Berichte des BMF an den Finanzausschuss des Bundestages (vgl. z. B. *dBMF*, Die Grundlinien der deutschen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [DBA] bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen – Bericht des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuß des Deutschen Bundestages, EWS 1992, 74 [74 ff.]).

¹⁰⁵⁾ Siehe alleine seit dem Jahr 2000: *Jirousek*, Stand der österreichischen DBA-Verhandlungen, ÖStZ 2001, 75 (75 ff.); *Jirousek*, Stand der österreichischen DBA-Verhandlungen, ÖStZ 2002, 270 (275 ff.); *Jirousek*, SWI 2003, 309 ff.; *Jirousek*, Außensteuerrechtliche und DBA-rechtliche Änderungen ab 2006, SWI 2006, 18 (18 ff.); *Dommes*, Jüngste DBA-Entwicklungen in Österreich, SWI 2008, 341 (341 ff.); *Dommes*, SWI 2010, 348 ff.

¹⁰⁶⁾ *Loukota*, Abkommenspolitik, in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Deutschland, 43.

verhandlungen ‚hinter verschlossenen Türen‘ abgewickelt worden sind, liegen [...] nicht mehr im Interesse einer von Personalnotstand überschatteten österreichischen Abkommenspolitik.“¹⁰⁷⁾ Vor diesem Hintergrund verwundert die bei DBA-Begutachtungen nach wie vor geäußerte Bitte um Vertraulichkeit. Zwar ist menschlich verständlich, dass Delegationen mancher Staaten es vorziehen, sich unter Berufung auf die mit Österreich oder anderen Vertragspartnern vereinbarte Geheimhaltung einer breiteren öffentlichen Debatte über den Inhalt künftiger DBA-Regelungen, vor allem im eigenen Land, entziehen zu können. Dem schnellen Abschluss der Verhandlungen mag dies gelegentlich sogar förderlich sein. In demokratischen Rechtsstaaten hat derartige Geheimniskrämerei bei der Vorbereitung völkerrechtlicher Verträge, die noch aus Zeiten herrührt, in der Außenpolitik die Domäne des Monarchen war, aber nichts mehr verloren. DBA-Politik ist außerdem nicht bloß Außenpolitik, sondern auch Steuerpolitik. Es ist geradezu paradox, wenn in Staaten, in denen es zur politischen Kultur gehört, Kontroversen über steuerpolitische Fragen öffentlich auszutragen, die Verwaltungsbehörden im Fall der Verhandlungen über ein gemeinsames Steuerabkommen den sonst selbstverständlichen öffentlichen steuerpolitischen Diskurs unter Berufung auf Geheimhaltungswünsche der jeweils anderen Seite verhindern. Auch die Behörden potenzieller Vertragsstaaten, in denen eine derartige politische Kultur nicht oder noch nicht voll entwickelt ist, müssen Verständnis dafür haben, dass es in einem demokratischen Rechtsstaat nicht angeht, über Fragen der Steuerpolitik – und damit auch über den Stand von DBA-Verhandlungen – eine öffentliche und gegebenenfalls auch kritische Diskussion zu unterbinden. So wie der Beschlussfassung über Regierungsvorlagen zu Steuergesetzen im Regelfall Ministerialentwürfe vorausgehen, die Gegenstand der Erörterung in den Fachmedien und der Tagespresse sind, sollten auch DBA-Entwürfe nicht nur bestimmten Interessenvertretungen und Fachinstitutionen vertraulich zur Verfügung gestellt, sondern auch im Fachschrifttum analysiert werden können. Eine breite Erörterung der Entwürfe macht es möglich, „neue Erkenntnisse zu gewinnen, die sodann in die weiteren DBA-Verhandlungen einfließen können“¹⁰⁸⁾ und trägt somit zur Qualität der Abkommen bei.

Wünschenswert ist auch der verstärkte Einsatz von „agreed minutes“, die derzeit offenbar nur als Ersatzlösung eine Rolle spielen, wenn es der österreichischen Verhandlungsdelegation nicht gelingt, eine Sonderregelung unmittelbar in das Abkommen – etwa als Bestandteil eines Zusatzprotokolls – aufzunehmen.¹⁰⁹⁾ „Agreed minutes“ sollten in Zukunft dazu dienen, die Hintergründe der vom OECD-MA abweichenden Abkommensvorschriften zu erläutern und das hinter diesen Regelungen stehende Verständnis der beiden Verhandlungsteams näher zu beschreiben. Zwar kann es vordergründig vorteilhaft sein, sich bei Verhandlungen im Wege eines Formelkompromisses über mögliche Divergenzen hinweg zu „schwindeln“. Bis dahin erfolgreich ausgeklammerte Auffassungsunterschiede können beim Versuch, derartige Erläuterungen gemeinsam zu verfassen, wieder oder überhaupt erstmals aufbrechen. Dies kann die Verhandlungen in die Länge ziehen. Der Zusatzaufwand lohnt sich aber. Noch mühsamer ist es nämlich, wenn unterschiedliche Abkommensauslegungen erst bei der Abkommensanwendung zutage kommen und dann zunächst auf dem Rücken der Steuerpflichtigen ausgetragen und erst in langwierigen Verständigungsgesprächen – und dies, ohne innerstaatlich Verbindlichkeit zu erreichen – gelöst werden können. „Agreed minutes“, die gleichzeitig mit dem Abkommenstext paraphiert und veröffentlicht werden, haben den Vorzug, dass sie nach Maßgabe des Art. 31 Abs. 2 WVK bei der Abkommensinter-

¹⁰⁷⁾ Loukota, Abkommenspolitik, in Gassner/Lang/Lechner, DBA Deutschland, 43.

¹⁰⁸⁾ So Loukota, Abkommenspolitik, in Gassner/Lang/Lechner, DBA Deutschland, 43, der mit diesen Worten die Diskussion des danach noch überarbeiteten Entwurfs des DBA Österreich – Deutschland vor rund 400 Teilnehmern aus Wissenschaft und Praxis am 17. 5. 1999 an der WU begrüßte.

¹⁰⁹⁾ Dazu Jirousek, SWI 2006, 21, und ÖStZ 2002, 276 ff., zu den DBA mit Dänemark, Estland, Lettland, Litauen, Pakistan, Singapur und Venezuela, in deren Verhandlungsniederschriften sich die Vertragsparteien „ausdrücklich zur grundsätzlichen Maßgeblichkeit des OECD-Kommentars für die Auslegung der dem OECD-MA entsprechenden Bestimmungen des DBA“ bekennen.

pretation von allen Rechtsanwendern – und damit auch von Gerichten – zu berücksichtigen sind.¹¹⁰⁾ Sie unterscheiden sich darin von später akkordierten gemeinsamen Anwendungsschreiben beider Verwaltungsbehörden oder von Verständigungsvereinbarungen, die nicht mehr zu jenen Urkunden gehören, die von den Vertragsparteien „*anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst*“ wurden.¹¹¹⁾

Erläuterungen zur Regierungsvorlage sind bloß einseitige Dokumente, die lediglich die Sicht der österreichischen Vertragsseite widerspiegeln. Sie kommen daher nach den Vorschriften der WVK im Regelfall für die Interpretation eines völkerrechtlichen Vertrags nicht in Betracht.¹¹²⁾ Soweit sich Hinweise über den von den Verhandlern zugeordneten Inhalt von Abkommensbestimmungen nicht in „*agreed minutes*“ unterbringen lassen, wäre es dennoch sinnvoll, mehr Aufwand in die Erstellung dieser Erläuterungen zu investieren. Häufig wiederholen sie lediglich die ohnehin im Abkommen enthaltene Formulierung in geraffter Form. Sie haben derzeit daher kaum über den Abkommenstext hinausgehenden Informationswert. Den Steuerpflichtigen und den mit der DBA-Anwendung betrauten Abgabenbehörden wäre aber das Verständnis der Abkommensvorschriften erleichtert, wenn die Erläuterungen die Hintergründe der vom OECD-MA *abweichenden* Regelungen ausführlich kommentierten. Die dem OECD-MA nachgebildeten Vorschriften bedürfen hingegen im Regelfall gar keiner zusätzlicher Hinweise: Durch die Übernahme der Regelungen haben die Vertragsverhandler ohnehin deutlich zum Ausdruck gebracht, dass sie an die in der damaligen Fassung des OECD-Kommentars vertretenen Auslegungen und an den Stand internationaler Lehre und Rechtsprechung inhaltlich anknüpfen wollten. Anders ist dies bloß, wenn eine der beiden Vertragsseiten eine „*observation*“ zum OECD-Kommentar einer in das Abkommen aufgenommenen Vorschrift angebracht hat. In diesem Fall ist es hilfreich zu wissen, ob und gegebenenfalls welches vom OECD-Kommentar abweichende Verständnis der Vorschrift den Verhandlern vor Augen stand.

Hintergründe über Abweichungen vom OECD-MA deutlich zu machen, könnte auch aus einem anderen Grund in Zukunft wichtig sein: Aus Sicht des Unionsrechts scheint nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung des EuGH zwar kein Rechtfertigungsbedarf zu bestehen, wenn die Mitgliedstaaten untereinander oder mit Drittstaaten unterschiedliche Abkommensvorschriften aushandeln. An der dadurch bewirkten Segmentierung des Binnenmarktes nimmt der EuGH offenbar keinen Anstoß.¹¹³⁾ In DBA-Fällen bricht er unter Hinweis auf die Reziprozität seine Vergleichbarkeitsprüfung ab,¹¹⁴⁾ und Dritt-

¹¹⁰⁾ Köck, Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention (1976) 92 ff.; Engelen, Interpretation, 437 ff.; Lang, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (283).

¹¹¹⁾ Art. 31 Abs. 3 WVK kann ebenso wenig als Grundlage dienen, um Verständigungsvereinbarungen normative Bedeutung beizumessen. Dazu Lang in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen, 29 f.

¹¹²⁾ Zu Sonderfällen vgl. Lang, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz, SWI 2011, 192 (196 f.).

¹¹³⁾ Kritisch Lang, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern?, SWI 2005, 365 (369 f.); Kofler, Das Ende vom Anfang der gem.einschaftsrechtlichen Meistbegünstigung, ÖStZ 2005, 432 (432 ff.); Kofler/Schindler, „Dancing with Mr D“: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the “D” Case, ET 2005, 530 (539 ff.); Weber, Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case, Intertax 2005, 429 (440 ff.); Cordewener/Reimer, The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2, ET 2006, 291 (294 ff.); Schuch, Critical notes on the European Court of Justice’s D case decision on most-favoured-nation treatment under tax treaties, EC Tax Review 2006, 6 (9); dem EuGH zustimmend de Graaf/Janssen, The implications of the judgment in the D. case: The perspective of two non-believers, EC Tax Review 2005, 173 (187 ff.).

¹¹⁴⁾ EuGH 5. 7. 2005, Rs. C-376/03, D, Slg 2005, I-5821, Rn. 59 ff.; für einen Überblick über das Urteil siehe z. B. Petritz, EuGH: Keine Meistbegünstigung im DBA-Recht - Erste Erkenntnisse aus der EuGH-Entscheidung im Fall “D”, ecollex 2005, 642 (642 ff.); Schindler, EuGH-Urteil in der Rechtssache D – Kann sich die Meistbegünstigung von diesem Schock erholen? – EuGH verneint die horizontale Vergleichbarkeit von Gebietsfremden, taxlex 2005, 459 (459 ff.); zu den eine Meistbegünstigung eher befürwortenden Schlussanträgen von GA Colomer vom 26. 10. 2004 siehe etwa Hofbauer, Erfordern

staatsabkommen hält er zumindest untereinander von vornherein nicht für vergleichbar.¹¹⁵⁾ Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist aber nicht gesagt, dass der VfGH einen ebenso großzügigen Maßstab anlegt. Im Gegenteil: Es würde verwundern, wenn der VfGH unterschiedliche Regelungen für in verschiedenen Staaten Ansässige oder in verschiedenen Staaten investierende Personen aus seiner Gleichheitsprüfung nur deshalb ausnimmt, weil diese Regelungen in der Rechtssatzform eines Staatsvertrags verpackt sind.¹¹⁶⁾ Im öffentlich-rechtlichen Schrifttum finden sich Überlegungen, die auch in Fällen von Staatsverträgen die Gleichheitsprüfung einmahnen,¹¹⁷⁾ und auch im steuerrechtlichen Schrifttum wird häufig über die Verfassungskonformität einzelner durch DBA ausgelöster Differenzierungen diskutiert.¹¹⁸⁾ Daher sollten sich die für die DBA-Politik Verantwortlichen darauf einstellen, in Zukunft durch DBA bewirkte unterschiedliche Rechtsfolgen auch aus verfassungsrechtlicher Sicht verteidigen zu müssen. Eine bereits im Rahmen von DBA-Verhandlungen gemeinsam oder zumindest unilateral erstellte Dokumentation über die Hintergründe von Regelungen kann auch dafür hilfreich sein.

die Grundfreiheiten des EG-V eine innereuropäische Meistbegünstigung? – Erste Erkenntnisse aus dem D-Fall, SWI 2004, 586 (586 ff.); *Meussen*, The Advocate General's Opinion in the "D" Case: Most-Favoured-Nation Treatment and the Free Movement of Capital ET 2005, 52 (52 ff.). Siehe außerdem EuGH 12. 12. 2006, Rs. C-374/04, *ACT Group Litigation*, Slg 2006, I-11673, zur Fortführung der Rechtsprechungslinie; ausführlich dazu *Häger*, Meistbegünstigung im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 199 ff., und den Beschluss des EuGH vom 27. 10. 2005 in der Rs. *Bujara*; dazu *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 781 ff.

¹¹⁵⁾ EuGH 10. 2. 2011, verb. Rs. C-436/08 und C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und österreichische Salinen*, noch nicht in Slg. veröffentlicht; dazu *Lang*, Kapitalverkehrsfreiheit, Steuerrecht und Drittstaaten, *StuW* 2011, 209 (216 f.); *Lang*, Jüngste Tendenzen zur „horizontalen“ Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, *SWI* 2011 154 (159 ff.).

¹¹⁶⁾ Vgl. aber noch *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 83 ff.

¹¹⁷⁾ Vgl. zum BVG über rassistische Diskriminierung *Korinek*, Der gleichheitsrechtliche Gehalt des BVG gegen rassistische Diskriminierung, in *Griller/Korinek/Potacs* (Hrsg.), Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts, Festschrift für Heinz Peter Rill zum 60. Geburtstag (1995) 183 (183 ff.); auch abgedruckt in *Raschauer* (Hrsg.), Grundrechte und Verfassungsgerichtsbarkeit (2000) 108 ff.

¹¹⁸⁾ Vgl. z. B. *Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 25 (30); *Lang*, *SWI* 2011, 198; *Geiger*, Die Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz aus gleichheitsrechtlicher Sicht, *SWI* 2011, 288 (288 ff.); *Jirousek*, Besteuerung des Bordpersonals nach dem DBA Schweiz, *SWI* 2011, 543 (543 ff.).

EuGH-Rechtsprechungsstatistik 2011

Im Jahr 2011 hat die Zahl der bei den drei Gerichten des Gerichtshofs der Europäischen Union eingegangenen und von ihnen erledigten Rechtssachen weiter zugenommen (1.569 neu eingegangene Rechtssachen). Dieser Anstieg der Zahl der Rechtsstreitigkeiten konnte allerdings trotz einer ebenfalls Rekordzahlen erreichenden Produktivität (1.518 abgeschlossene Rechtssachen im Jahr 2011) nicht völlig aufgefangen werden. Der Gerichtshof hat dabei 638 Rechtssachen abgeschlossen, was eine Erhöhung um mehr als 10 % gegenüber dem Vorjahr bedeutet (2010 wurden 574 Rechtssachen erledigt). Im Jahr 2011 gingen beim Gerichtshof 688 neue Rechtssachen ein; dies ist eine erhebliche Zunahme gegenüber dem Jahr 2010 (631 Neueingänge) und, im zweiten Jahr in Folge, die höchste Zahl in der Geschichte des Gerichtshofs. Das Gleiche gilt für die Vorabentscheidungsersuchen. Die Zahl der in diesem Jahr vorgelegten Ersuchen ist im dritten Jahr hintereinander so hoch wie nie zuvor und ist im Vergleich zum Jahr 2009 um fast 41 % gestiegen (423 Rechtssachen im Jahr 2011 gegenüber 302 Rechtssachen im Jahr 2009). Bei den Vorabentscheidungsersuchen betrug die durchschnittliche Verfahrensdauer 16,4 Monate (gegenüber 16 Monaten im Jahr 2010). Bei Klagen und Rechtsmitteln lag sie im vergangenen Jahr bei 20,2 (!) Monaten bzw. 15,4 Monaten (gegenüber 16,7 Monaten und 14,3 Monaten im Jahr 2010).

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO!



SWI-Jahresabo 2012
(Heft 1–12)
Print & Online
EUR 215,-

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 2012** (Heft 1–12)

EUR 215,-

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 jeweilige 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