

Michael Schilcher / Markus Christoph Stefaner*)

Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art. 15 DBA-Deutschland

TAXATION IN THE STATE OF ACTIVITY ACCORDING TO ART. 15 DTC AUSTRIA-GERMANY

Art. 15 para. 1 OECD Model Convention establishes the general rule as to the taxation of income from employment, namely, that such income is taxable in the State where the employment is actually exercised. This principle is only broken through the so called "183-days-rules" in Art. 15 para. 2 OECD MC. However Art. 15 DTC Austria-Germany differs from the OECD Model in a few points, such as the rule regarding the taxation of income of frontier workers, the subject-to-tax clause and the rule for "hiring-out-labour" which might lead to more situations where the "exercise principle" is penetrated. Therefore Michael *Schilcher* and Markus Christoph *Stefaner* analyse these special provisions in Art. 15 DTC Austria-Germany in depth.

I. Das Tätigkeitsstaatsprinzip des Art. 15 OECD-MA

Art. 15 OECD-MA folgt dem „Tätigkeitsstaatsprinzip“. ¹⁾ Das bedeutet, dass unselbstständige Arbeit in dem Vertragsstaat besteuert werden soll, in dem sie ausgeübt wird. ²⁾ Wird die Arbeit in einem Drittstaat ausgeübt, führt Art. 15 dazu, dass dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. ³⁾ Hat dieser auch ein DBA mit dem Tätigkeitsstaat abgeschlossen, führt dieses DBA zur Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Tätigkeitsstaat.

Zwar weist der erste Halbsatz von Art. 15 Abs. 1 dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu: „Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, ...“. Dieses Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates wird jedoch sofort vom zweiten Halbsatz durchbrochen: „... es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt.“ Folglich hat der Tätigkeitsstaat ein vorrangiges Besteuerungsrecht für jene Einkunftsteile, die eine Nahebeziehung zu diesem aufweisen. ⁴⁾ Dem Ansässigkeitsstaat verbleibt somit das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Tätigkeiten im Ansässigkeitsstaat, in Drittstaaten und aus generellen Vergütungen, die zwar auf Grund des Arbeitsverhältnisses fließen, jedoch keinem Tätigkeitsstaat zuzuordnen sind. ⁵⁾

*) Mag. Michael *Schilcher* und Mag. Markus Christoph *Stefaner* sind Universitätsassistenten und Lehrbeauftragte am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

¹⁾ OECD-MK Art. 15 Rz. 1; *Prokisch*, in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar⁴ (2003) Art. 15 Rz. 4; *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung (92. EL) MA Art. 15 Rz. 31; *Vogelsang*, in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.), DBA-Kommentar (12. EL) Art. 15 Rz. 4; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Rz. 366.

²⁾ Vgl. weiterführend *Haslinger/Weninger*, Die Ausübung der Tätigkeit als maßgebendes Kriterium für die Festlegung des Quellenstaates nach den Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 15 und 17 OECD-MA), in *Gassner/Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat in den Doppelbesteuerungsabkommen (2004), in Druck.

³⁾ Art. 15 Abs. 1 OECD-MA weist dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die gesamten Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit zu, die keinen Nahebezug zum anderen Vertragsstaat haben. Vgl. *Prokisch*, in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA⁴ Art. 15 Rz. 3.

⁴⁾ Vgl. *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA MA Art. 15 Rz. 72; *Vogelsang*, in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.), DBA Art. 15 Rz. 7.

⁵⁾ Z. B.: Jubiläumsgelder. Vgl. detailliert *Schuch/Stefaner*, Abfertigungen und Abfindungen im DBA-Recht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 251 (257). Offenbar auch für Abfindungen BFH 10. 7. 1996, I R 83/95, BStBl. 1997, II 341.

Nicht jede Nahebeziehung zum Tätigkeitsstaat reicht jedoch aus, um diesem ein Besteuerungsrecht einzuräumen. Vielmehr muss eine qualifizierte Nahebeziehung zum Tätigkeitsstaat bestehen.⁶⁾ Dies zeigt sich durch Art. 15 Abs. 2, der dem Tätigkeitsstaat nur dann ein Besteuerungsrecht belässt, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- Der Arbeitnehmer hält sich an mehr als 183 Tagen innerhalb von zwölf Monaten im Tätigkeitsstaat auf.⁷⁾
- Der Arbeitnehmer ist bei einem Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat angestellt.
- Die Vergütungen des Arbeitnehmers werden von einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat getragen.

Liegt keine dieser Voraussetzungen vor, verbleibt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat. Sinn dieser Voraussetzungen ist offenbar auch, die Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Tätigkeitsstaat auf jene Fälle zu beschränken, in denen dieser das Besteuerungsrecht auch effektiv ausüben kann. Ist ein Arbeitnehmer nur für ein paar Tage im Tätigkeitsstaat körperlich anwesend, scheint es ungewiss, ob der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht durch eine spätere Veranlagung durchsetzen kann und ob es bei den resultierenden geringen zuordenbaren Beträgen überhaupt zu einer nennenswerten Steuerlast kommt. Ist auch kein Arbeitgeber für den Fiskus des Tätigkeitsstaats greifbar – liegt also weder ein ansässiger Arbeitgeber,⁸⁾ noch eine Betriebsstätte des Arbeitgebers⁹⁾ im Tätigkeitsstaat vor –, kann auch kein Lohnsteuerabzug durchgeführt werden. Folglich dient die Beschränkung des Besteuerungsrechts des Tätigkeitsstaats zum einen der Verwaltungsökonomie und soll zum anderen auch der Vermeidung möglicher doppelter Nichtbesteuerung bei Anwendung der Befreiungsmethode dienen.¹⁰⁾

Art. 15 DBA Deutschland-Österreich aus 2000¹¹⁾ weicht jedoch in einigen Punkten vom OECD-MA ab.¹²⁾ Einige davon führen zu einer Durchbrechung des Tätigkeitsstaatsprinzips. Den meisten dieser Änderungen liegt der Gedanke der weiteren Vereinfachung und der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung zu Grunde. Zu einer Aushöhlung des Besteuerungsrechts des Tätigkeitsstaats können v. a. die Grenzgängerregelung,¹³⁾ die Subject-to-tax-Klausel¹⁴⁾ und die Behandlung der Arbeitskräftegestaltung¹⁵⁾ führen. Auch die Verwendung der alten 183-Tage-Regelung¹⁶⁾ führt dazu, dass eine engere Nahebeziehung zum Tätigkeitsstaat vonnöten ist, als dies das aktuelle OECD-MA vorsieht, damit dieser das Besteuerungsrecht hat. Mit dem MA 1992 wurde vom Kalenderjahr als Berechnungsabschnitt für die 183-Tage abgegangen. Dies hat zur Folge, dass jeder Aufenthalt von mehr als 183-Tagen innerhalb eines Zeitraums von 12 zusammenhängenden Monaten zu einem Besteuerungsrecht des

⁶⁾ Schuch/Stefaner, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer 256.

⁷⁾ Vgl. detailliert Lechner/Muszynska, Die 183-Tage-Regelung im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer 155 (159 ff.).

⁸⁾ Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA.

⁹⁾ Art. 15 Abs. 2 lit. c OECD-MA.

¹⁰⁾ Vgl. grundlegend zur doppelten Nichtbesteuerung die einzelnen Beiträge in Lang (Hrsg.), Avoidance of Double Non-taxation; weiters Lang, Generalbericht, in IFA (Hrsg.), Double Non-Taxation, CDFI 89a (2004) 19.

¹¹⁾ BGBl. III Nr. 182/2002.

¹²⁾ Vgl. detailliert Lang/Stefaner, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 2 ff.

¹³⁾ Art. 15 Abs. 6 DBA D i. V. m. Abs. 8 Protokoll. Vgl. Abschn II.

¹⁴⁾ Art. 15 Abs. 4 DBA D i. V. m. Abs. 7 Protokoll. Vgl. Abschn III.

¹⁵⁾ Art. 15 Abs. 3 DBA D i. V. m. Abs. 6 Protokoll. Vgl. Abschn IV.

¹⁶⁾ Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA D. Sie entspricht der 183-Tage-Regelung des OECD-MA 1977. Vgl. Jirousek, Entwurf eines neuen österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens, ÖStZ 1998, 500 (502); Tumpel, Dienstnehmereinkünfte nach dem DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 117 (121); Wilke, in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 8; Lang/Stefaner, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 4.

Tätigkeitsstaats führt.¹⁷⁾ Entsprechend der früheren Fassung des OECD-MA und der jüngeren österreichischen Abkommenspraxis¹⁸⁾ haben sich die Abkommensverhandler dennoch geeinigt, auf das Kalenderjahr als Berechnungsgrundlage abzustellen. Dies führt dazu, dass – anders als nach dem aktuellen OECD-MA – Einkünfte für unselbstständige Arbeit, die vom 15. 7. X0 bis 15. 6. X1 im anderen Staat ausgeübt werden, im Tätigkeitsstaat kein Besteuerungsrecht begründen, wenn auch die Voraussetzung der lit. b und c von Art. 15 Abs. 2 nicht gegeben sind.¹⁹⁾ Zu stärkeren Aushöhlungen des Tätigkeitsstaatsprinzips kann es jedoch durch die Grenzgängerregelung, die Subject-to-tax-Klausel und die Behandlung der Arbeitskräftegestaltung kommen.

II. Die Grenzgängerregelung

Eine Grenzgängerregelung ist im OECD-MA nicht enthalten. Dementsprechend unterschiedlich sind auch die in der Praxis anzutreffenden Grenzgängerregelungen.²⁰⁾ Eine entsprechende Regelung ist auch nur in DBA mit Nachbarstaaten sinnvoll. Im österreichischen Abkommensnetz sind Grenzgängerregelungen zurzeit nur in den DBA mit Deutschland, Italien, Liechtenstein und der Schweiz zu finden.²¹⁾ Da Tagespendler fast täglich im Tätigkeitsstaat körperlich anwesend sind, wären sie nach der 183-Tage Regelung im Tätigkeitsstaat zu besteuern. Die Grenzgängerregelung bringt jedoch ein Abgehen vom Tätigkeitsstaatsprinzip. Statt der Gleichbehandlung der Arbeitskollegen steht hier die Gleichbehandlung der Nachbarn im Vordergrund. Das Besteuerungsrecht wird dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Im DBA Deutschland-Österreich aus 2000 geschieht dies, indem Art. 15 Abs. 1 für Grenzpendler unanwendbar ist²²⁾ und daher die Einkünfte unter Art. 21 zu subsumieren sind.²³⁾

Folglich führt die Grenzgängerregelung zu einer weiteren Durchbrechung des Tätigkeitsstaatsprinzips. Jedoch ist diese Durchbrechung an die Erfüllung sehr restriktiver Kriterien gebunden. Einerseits muss der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz, von dem er den Arbeitsplatz besucht,²⁴⁾ im einen, den Arbeitsplatz im anderen Vertragsstaat haben.²⁵⁾ Beide müssen sich innerhalb einer Zone von 30 km Luftlinie²⁶⁾ beidseitig der Grenze befinden.²⁷⁾ Die Entfernung von 30 km stellt eine Übernahme der Regelung des DBA-Deutschland 1954²⁸⁾ dar,²⁹⁾ obwohl die Beschränkung auf eine Entfernung von 30 km

¹⁷⁾ Vgl. *Lechner/Muszynska*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer 162 ff.

¹⁸⁾ Vgl. etwa Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Armenien (BGBl. III Nr. 29/2004); Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Belize (BGBl. III Nr. 132/2003); Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Kuwait (BGBl. III 30/2004).

¹⁹⁾ Vgl. *Hensel*, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich, IWB 2001, F 5, G 2, 549 (551); *Tumpel*, Dienstnehmereinkünfte nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 117 (121); *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 4; *Prokisch*, in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA Art. 15 Rz. 82.

²⁰⁾ Vgl. die detaillierte Übersicht bei *Züger*, Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer 177 ff.

²¹⁾ Vgl. auch R. *Weninger*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2004, 319 (319).

²²⁾ Art. 15 Abs. 6 DBA-D.

²³⁾ Vgl. *Züger*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer 177 (181); *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 14.

²⁴⁾ *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 15 f.

²⁵⁾ *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 17.

²⁶⁾ Vgl. BFH 24. 7. 1996, I R 74/95, BStBl. 1997, II 132 zum DBA D-CH. Vgl. auch BMF 16. 12. 2002, EAS 2190, SWI 2003, 131. Siehe auch *Tumpel*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), DBA Ö-D 126.

²⁷⁾ Abs. 8 Protokoll. BMF 27. 10. 1992, SWI 1992, 356; BMF 28. 2. 1997, SWI 1997, 225; BMF 5. 11. 2001, SWI 2001, 513. Vgl. *Lang/Schuch*, DBA Österreich Art. 9 Rz. 61; H. *Loukota/Jirousek*, Leitfaden zum revidierten österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (1994) Rz. 333; *Hensel*, Das neue DBA-Österreich: Auswirkungen auf die Besteuerung von Arbeitnehmern, PISIB 2001, 205 (207); *Züger*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer 183; *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 18; *Bendlinger*, DBA-rechtliche Besonderheiten bei Arbeitnehmerentsendungen in österreichische Nachbarstaaten, ÖStZ 2003/969, 452 (455).

²⁸⁾ BGBl. Nr. 221/1955 i. d. F. BGBl. Nr. 361/1994.

²⁹⁾ *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 18.

inzwischen nicht mehr den Gegebenheiten des modernen Individualverkehrs entspricht.³⁰⁾ Weiters ist ein fast tägliches Pendeln vom Wohnsitz zum Arbeitsplatz gefordert.³¹⁾ Ein Pendeln darf nur an Wochenenden, Feiertagen, Urlaubstagen,³²⁾ Krankenstandstagen³³⁾ und an 20 % der Arbeitstage³⁴⁾ unterbleiben. Auf Grund dieser restriktiven Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung ist die Durchbrechung des Tätigkeitsstaatsprinzips auf genau definierte Fallgruppen beschränkt.

III. Die Subject-to-tax-Klausel

1. Ziel der Regelung

Die in Art. 15 Abs. 4 vereinbarte Subject-to-tax-Klausel dient der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung.³⁵⁾ Diese doppelte Nichtbesteuerung kann dann zu Stande kommen, wenn der Tätigkeitsstaat sein – ihm durch das Abkommen gewährtes – Besteuerungsrecht nicht ausübt. Zwangsläufig führt dies zur doppelten Nichtbesteuerung, da der Ansässigkeitsstaat abkommenskonform die Befreiungsmethode anwenden müsste.³⁶⁾ Dem soll Art. 15 Abs. 4 entgegenwirken, der sich folgender Fiktion bedient:

„Für Zwecke dieses Artikel gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.“

Sofern die Arbeit nicht im Tätigkeitsstaat besteuert worden ist oder keine abkommensgemäße Steuer erhoben worden ist, gilt die Arbeit nicht als im Tätigkeitsstaat ausgeübt. Somit fällt das Besteuerungsrecht i. S. einer sog. „Rückfallklausel“³⁷⁾ dem Ansässigkeitsstaat zu.

2. Nichtbesteuerung im anderen Vertragsstaat

2.1. Gründe für die Nichtbesteuerung

Zentrales Problem ist, wann das Kriterium der Besteuerung im Tätigkeitsstaat i. S. der Subject-to-tax Klausel erfüllt ist oder, umgekehrt gefragt, welche Gründe der Nichtbesteuerung im Tätigkeitsstaat den Rückfall des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat rechtfertigen. Mithin wird in der Literatur vorgebracht, dass es für die Anwendung einer Rückfallklausel keine Rolle spiele, aus welchem Grund im anderen Staat keine Besteuerung erfolgt.³⁸⁾ Die Nichtbesteuerung kann z. B. darauf zurückzuführen sein, dass

- das innerstaatliche Recht des Quellenstaates in Folge von persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiungen eine Besteuerung nicht vorsieht,

³⁰⁾ Züger, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer 185.

³¹⁾ Züger, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer 191 ff.; Wilke, in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 20. Bei teilzeitbeschäftigten Grenzgängern ist dabei nicht auf das „tägliche“ Pendeln, sondern lediglich auf das „arbeitstägliche“ Pendeln abzustellen. Vgl. VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0113.

³²⁾ Lang/Stefaner, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 20.

³³⁾ Lang/Stefaner, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 21.

³⁴⁾ BMF 30. 10. 1986, AÖFV Nr. 283/1986.

³⁵⁾ Vgl. Jirousek, ÖStZ 1998, 502.

³⁶⁾ Vgl. Tumpel, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), DBA-Deutschland 124.

³⁷⁾ In Deutschland hat sich für eine Subject-to-tax-Klausel, die im Falle der „Nichtbesteuerung“ im Quellenstaat ein subsidiäres Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats vorsieht, der Begriff der „Rückfallklausel“ eingebürgert. Vgl. dazu etwa Vogel, in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA⁴ Vor Art. 6-22 Rz. 19 ff.; Lampe, Auslegung der sogenannten Rückfallklauseln in DBA, IWB 1999, Fach 3 Gruppe 2 Deutschland, 773 (780); Grotherr, Zweifelsfragen bei der Anwendung der Rückfallklausel („subject to tax clause“) gemäß DBA, IWB 1997, Fach 3 Gruppe 2 Deutschland, 689 (689 ff.); Wassermeyer, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA Vor Art. 1 Rz. 4; Kluge, Das Internationale Steuerrecht⁴ Rz. R 130.

³⁸⁾ Vgl. Valová/Bodenhofer/Koch, Die Rückfallklausel in Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2002, 405 (405 f); Wilke, Lehrbuch des internationalen Steuerrechts, 7. Aufl. (2002) Rz. 271.

- die Steuer auf Grund besonderer Umstände wie etwa eines zu berücksichtigen Verlustes, persönlicher Absetz- oder Freibeträge etc. nicht erhoben wurde,
- die Steuer infolge der Nichtabgabe einer Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen im anderen Vertragsstaat nicht festgesetzt wurde.³⁹⁾

Ein klar umrissener Anwendungsbereich von Subject-to-tax-Klauseln ist bisher kaum erkennbar. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass das OECD-Musterabkommen keine tauglichen Musterformulierungen enthält und sich in der bilateralen Vertragspraxis daher unterschiedlichst formulierte Subject-to-tax-Klauseln finden.⁴⁰⁾ Dem Rechtsanwender bleibt es daher nicht erspart, jede einzelne Subject-to-tax-Klausel in ihrem jeweiligen Kontext auszulegen.⁴¹⁾ Neben dem Wortlaut der Vorschrift sind insbesondere systematische und historische Auslegungsargumente heranzuziehen, die zur Sinnermittlung der anzuwendenden Vorschrift fruchtbar gemacht werden können.⁴²⁾ Nachfolgend sollen diese Überlegungen auf Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich-Deutschland übertragen werden.⁴³⁾

2.2. Geringes Einkommen/Verluste als Grund der Nichtbesteuerung (fehlende effektive Steuerzahlungspflicht)

Der Wortlaut des Art. 15 Abs. 4 lässt vorderhand darauf schließen, dass die Formulierung „Vergütungen die (...) besteuert worden sind“ eine effektive Zahlung von Steuern im Tätigkeitsstaat erfordert. Beispielsweise könnte es im Tätigkeitsstaat deshalb zu keiner effektiven Steuerbelastung kommen, weil persönliche Absetz- oder Freibeträge berücksichtigt wurden oder der Steuersatz aufgrund des Progressionsverlaufes 0 % beträgt. Weiters wäre denkbar, dass es aufgrund von negativen Einkünften in anderen Einkunftsarten, oder vorhandenen Verlustvor- oder -rückträgen zu keiner effektiven Steuerzahlung kommt.

Gegen diese weite Interpretation der Subject-to-tax-Klausel spricht jedoch der Wortlaut des Protokolls zu Art. 15 Abs. 4, das den Abkommenstext erläutert und ergänzt:⁴⁴⁾ „Es besteht Einverständnis darüber, dass der Begriff ‚Vergütungen, wenn sie im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind‘ sich auf jegliche Arbeit bezieht, die im anderen Vertragsstaat steuerlich erfasst worden ist [...] [Hervorhebungen durch die Autoren]“.⁴⁵⁾ Dies setzt voraus, dass das Kriterium der „Besteuerung im Tätigkeitsstaat“ bereits durch die steuerliche Erfassung der Arbeit⁴⁶⁾ hinreichend erfüllt ist.⁴⁷⁾ Im Ergebnis bedeutet dies, dass eine fehlende effektive Steuerzahlungspflicht kein für das Wiederaufleben des Besteuerungsrechtes des Ansässigeits-

³⁹⁾ Vgl. *Grotherr*, in Becker/Grotherr/Höppner/Kroppen (Hrsg.), DBA-Kommentar (Loseblatt) Art. 23 A / B OECD-MA Rz. 69 ff.; *derselbe* in IWB 1999, Fach 3 Gruppe 2 Deutschland, 700. Vgl. dazu auch Rz. 35 des OECD-Kommentars zu Art. 23A OECD Musterabkommen (2003).

⁴⁰⁾ Dies liegt daran, dass das OECD-MA bislang keine Subject-to-tax-Klauseln enthält (sieht man von Art. 23 Abs. 4 OECD-MA ab, dessen Anwendungsbereich jedoch lediglich Qualifikationskonflikte umfasst). Der Kommentar weist lediglich in einigen Fällen auf die Möglichkeit der Vereinbarung von Subject-to-tax-Klauseln hin und referiert mögliche Anwendungsbereiche. Vgl. für einen Überblick über die unterschiedlichen bilateralen Subject-to-tax-Klauseln die einzelnen Länderberichte und den Generalbericht zum Thema „Double Non-taxation“ des IFA-Kongresses 2004, CDFI 89a (2004). Ausführlich zur Auslegung der Subject-to-tax-Klauseln im österreichischen DBA-Netz *Schilcher*, Subject-to-tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis (2004) 53 ff.

⁴¹⁾ Vgl. *Vogel*, Die Mär von den Rückfallklauseln, IStR 1997, Beihefter zu Heft 24/97, 1 (1 ff.); *Burgstaller/Schilcher*, Austria: Subject-to-tax Clauses in Tax Treaties, ET 2004, 266 (267 ff.).

⁴²⁾ Vgl. *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 f.).

⁴³⁾ Vgl. *Burgstaller/Schilcher*, ET 2004, 267 ff.

⁴⁴⁾ Zur Bedeutung des Protokolls bei der Auslegung von DBA vgl. etwa *Vogel*, in *Vogel/Lehner*, DBA⁴, Einl. Rz. 91; *derselbe*, IStR 1997, Beihefter zu Heft 24, 12.

⁴⁵⁾ Vgl. Protokoll Abs. 7 zu Art. 15 Abs. 4 DBA Ö-BRD.

⁴⁶⁾ Nicht jedoch der Einkünfte!

⁴⁷⁾ Vgl. dazu *Burgstaller/Schilcher*, ET 2004, 268.

staates relevanter Grund der Nichtbesteuerung im Tätigkeitsstaat sein kann. Unterstrichen wird dies auch von der Zielsetzung der Klausel, jene Fälle doppelter Nichtbesteuerung vermeiden zu wollen, in denen der Tätigkeitsstaat keine Kenntnis über seine Steuerberechtigung erlangt hat.⁴⁸⁾ Darüber hinaus wäre das Abstellen auf eine effektive Steuerzahlungspflicht im Einzelfall nicht praktikabel.⁴⁹⁾ Übereinstimmend geht auch die h. L. in Österreich und Deutschland davon aus, dass keine Pflicht zur effektiven Zahlung von Steuern gefordert werden kann.⁵⁰⁾

2.3. Befreiungen als Grund der Nichtbesteuerung

Vielfach wird in der Literatur vorgebracht, dass für eine Besteuerung im Sinne einer Subject-to-tax-Klausel zumindest verlangt werden müsse, dass sowohl der Steuerpflichtige als auch die betreffenden Einkünfte dem Grunde nach steuerpflichtig sein müssen.⁵¹⁾ Dies würde dazu führen, dass infolge persönlicher oder sachlicher Steuerbefreiungen das Kriterium „subject to tax“ nicht mehr gegeben ist, während dies bei einer – zum selben Ergebnis führenden – effektiven Besteuerung von 0 % anders wäre. Gegen diese Auffassung wird ins Treffen geführt, dass hier keine eindeutige Grenzlinie gezogen werden könne.⁵²⁾

Im vorliegenden Fall stellt sich dieses Differenzierungsproblem u. E. jedoch nicht, denn der Zielsetzung der Subject-to-tax-Klausel entspricht es, lediglich jene Fälle zu erfassen, in denen gesetzwidrig keine Steuern geleistet wurden.⁵³⁾ Verzichtet jedoch der Tätigkeitsstaat „freiwillig“ auf sein Besteuerungsrecht, etwa weil der Steuerpflichtige „persönlich“ befreit ist, die betreffenden Einkünfte „sachlich“ befreit sind oder es – wie oben dargelegt – zu keiner effektiven Steuerzahlungspflicht kommt, so soll dies u. E. nicht zum Rückfall des Besteuerungsrechtes an den Ansässigkeitsstaat führen.

Auch das Protokoll unterstreicht, dass durch die Subject-to-tax-Klausel die Besteuerungsrechte des Tätigkeitsstaates nicht eingeschränkt werden sollen. Somit wäre auch eine „Nullbesteuerung“⁵⁴⁾ im Tätigkeitsstaat nicht schädlich, sofern sichergestellt ist, dass der Tätigkeitsstaat Kenntnis von seiner Steuerbefugnis erlangt hat.⁵⁵⁾ Dies kann letztlich nur bedeuten, dass weder persönliche noch sachliche Steuerbefreiungen zu einem Eingreifen der Subject-to-tax-Klausel führen.⁵⁶⁾

2.4. Rechtswidriges Verhalten als Grund der Nichtbesteuerung

U. E. entspricht es dem Willen der vertragsschließenden Parteien am besten, von einem engen Anwendungsbereich der Subject-to-tax-Klausel auszugehen. Sieht man sich die

⁴⁸⁾ Vgl. H. Loukota, Neues österreichisch-deutsches Doppelbesteuerungsabkommen in Sicht, SWI 1998, 255 (257), *derselbe*, Das neue DBA Österreich-Deutschland im Lichte der österreichischen Abkommenspolitik, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), DBA-Deutschland 35 (47 ff.). So auch der deutsche Abkommensverhandler Runge, der gerade im Zusammenhang mit Arbeitnehmereinkünften auf die Gefahr der doppelten Nichtbesteuerung hinweist, wenn die Steuerpflichtigen im Tätigkeitsstaat ihren steuerlichen Pflichten nicht nachkommen. Deshalb habe die Subject-to-tax-Klausel in Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich Vorbildcharakter. Vgl. Runge, Die Besteuerung von im Ausland tätigen Arbeitnehmern aus deutscher Sicht, SWI 2000, 503 (509 f.); *derselbe*, Entwicklungstendenzen zum DBA Österreich-Deutschland, SWI 1997, 191 (202 ff.).

⁴⁹⁾ Vgl. Grotherr, IWB 1997, Fach 3 Gruppe 2 Deutschland, 704.

⁵⁰⁾ Vgl. Vogel, in Vogel/Lehner, DBA⁴, Vor. Art. 6-22 Rz. 31; Tumpel, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), DBA-Deutschland 125. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Z 0 Rz. 24 ff. Diese Auffassung steht jedoch im Gegensatz zu der im OECD-Kommentar (Rz. 35 zu Art. 23A OECD-MA) vertretenen Ansicht, die offenbar auf eine effektive Zahlung von Steuern abstellt.

⁵¹⁾ So etwa Vogel, in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA⁴, Vor. Art. 6-22 Rz. 31.

⁵²⁾ Vgl. Lang/Stefaner, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA-Österreich Art. 15 Rz. 8; Lang, CDFI 89a (2004) 63.

⁵³⁾ Vgl. Burgstaller/Schilcher, ET 2004, 268.

⁵⁴⁾ So Jirousek, ÖStZ 1998, 502.

⁵⁵⁾ Vgl. H. Loukota, SWI 1998, 257.

⁵⁶⁾ So auch Lang/Stefaner, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA-Österreich Art. 15 Rz. 9; Burgstaller/Schilcher, ET 2004, 268 f.; a. A. Tumpel, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), DBA-Deutschland 125.

Entstehungsgeschichte der Klausel näher an, so zeigt sich, dass diese auf ausdrücklichen Wunsch der deutschen Verhandlungspartner in das Abkommen aufgenommen wurde und von der österreichischen Seite – wenn auch als unnötig angesehen – akzeptiert wurde.⁵⁷⁾ Die Aufnahme der Subject-to-tax-Klausel fügt sich nahtlos in das Bild der „jüngeren“ deutschen Abkommenspolitik ein, der es entspricht, die Befreiungsmethode nicht mehr vorbehaltlos zu vereinbaren.⁵⁸⁾ Deutschland hat in einigen neueren Abkommen zur Vermeidung sog. „weißer Einkünfte“ generelle einkunftsartenunabhängige „Rückfallklauseln“ aufgenommen.⁵⁹⁾ Runge weist selbst darauf hin, dass derartige Klauseln zumindest für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit künftig geboten seien und verweist auf die Zielsetzung des Art. 23 Abs. 2 DBA Deutschland-USA und das dazu ergangene BFH-Urteil.⁶⁰⁾ In diesem Urteil verstand der BFH Art. 23 Abs. 2 DBA Deutschland-USA als Subject-to-tax-Klausel und erstreckte ihren Anwendungsbereich auf den besonders gelagerten Fall, dass es im Quellenstaat USA zu keiner Besteuerung kam, weil der Steuerpflichtige dort keine Steuererklärung abgegeben hatte.⁶¹⁾ Die jüngst in § 50d Abs. 8 dEStG aufgenommene „unilaterale Rückfallklausel bei DBA-steuerbefreiten Arbeitnehmereinkünften“ ist offenbar ebenfalls von der Intention geleitet, ausschließlich gegen jene Fälle vorzugehen, in denen der Steuerpflichtige seine Einkünfte im Tätigkeitsstaat nicht deklariert hat, jedoch die doppelte

⁵⁷⁾ Vgl. Runge, SWI 2000, 509 f.

⁵⁸⁾ Vgl. Runge, SWI 1997, 202 m. w. N.

⁵⁹⁾ Vgl. Art. 23 Abs. 3 DBA Deutschland-Neuseeland; Art. 23 Abs. 3 DBA Deutschland-Kanada (1981); Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA Deutschland-USA; Nr. 16 Buchstabe d. Prot. DBA Deutschland-Italien; Art. 23 Abs. 3 DBA Deutschland-Norwegen; Art. 23 Abs. 1 letzter Satz DBA Deutschland-Schweden; Art. 24 Abs. 3 DBA Deutschland-Dänemark; Art. 23 Abs. 4 DBA Deutschland-Finnland. Diese Klauseln folgen meist einer einheitlichen Formulierung. So heißt es etwa in Art. 23 Abs. 3 DBA Deutschland-Kanada (1981): „Für die Zwecke dieses Artikels stammen Gewinne oder Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person aus Quellen innerhalb des anderen Staates, wenn sie in diesem anderen Staat gemäß diesem Abkommen besteuert werden.“ Sein bisheriges Verständnis dieser Vorschrift i. S. einer Subject-to-tax-Klausel (BFH v. 5. 2. 1992, I R 158/90, BStBl. II 1992, 660; ausdrücklich offen gelassen im Urteil v. 27. 8. 1997, I R 127/95, BStBl. II 1998, 58) hat der BFH nunmehr endgültig aufgegeben. Vgl. BFH v. 17. 12. 2003, I R 14/02, BStBl. II 2004, 260; Anm. von Jacob, IStR 2004, 240 ff. Er vertritt nunmehr die Ansicht, dass diese Vorschrift lediglich positiv regelt, wann Einkünfte und Gewinne aus dem anderen Vertragsstaat stammen, lehnt jedoch den Umkehrschluss i. S. einer Rückfallklausel, wonach Einkünfte und Gewinne „nur“ dann aus dem anderen Vertragsstaat stammen, wenn sie dort in Übereinstimmung mit dem Abkommen „tatsächlich“ besteuert wurden, ab. Der Zweck der Vermeidung der Keimnalbesteuerung komme nach Ansicht des BFH im Wortlaut der Norm nicht hinreichend zum Ausdruck. Der BFH folgt damit zahlreichen kritischen Stimmen in der Literatur. Vgl. etwa Vogel, IStR 1997, Beihefter zu Heft 24, 1 ff.; Wassermeyer, StbJb 1997/1998, 531 f.; FW, IStR 1998, 84; Wassermeyer, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 23 DBA-Kanada Rz. 143; Wassermeyer, Wann stammen Einkünfte oder Vermögen aus einem anderen Vertragsstaat, in FS Vogel, 987 (995 f.): Da, „Keimnalbesteuerung“ von Betriebsstätten-Gewinnen? IStR 1994, 166 (167 f.); Jacob, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen von 1989, DStZ 1992, 669 (672 ff.). Ob der BFH mit diesem Argument wirklich alle deutschen „Rückfallklauseln“ zum Fall bringen wird, bleibt noch abzuwarten. Vgl. dazu Hensel, Rückfallklauseln in den DBA vor dem Aus? PIStB 2004, 112 (114); Grotherr, Geänderte Rechtsauffassung des BFH zur Anwendung der abkommensrechtlichen Rückfallklausel („subject-to-tax-clause“), IWB 2004, Fach 3 Gruppe 2 Deutschland, 1145 (1145 ff.). Auswirkungen auf die Subject-to-tax-Klausel in Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich-Deutschland sind jedoch auszuschließen, da diese im Gegensatz zu den generellen „Rückfallklauseln“ durch Verwendung der Worte „nur dann“ deutlich ausdrückt, dass Arbeiten nicht im anderen Staat als ausgeübt gelten, wenn sie dort nicht besteuert worden sind. Die Zielsetzung der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung kommt hier also hinreichend im Wortlaut der Norm zum Ausdruck.

⁶⁰⁾ Runge, SWI 1997, 202; Art. 23 Abs. 2 DBA Deutschland-USA (1989): „Im Sinne dieses Absatzes gelten Gewinne oder Einkünfte einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person als aus Quellen in den Vereinigten Staaten stammend, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden.“ Dazu BFH 11. 6. 1996, I R 8/96, BStBl. II 1997, 117.

⁶¹⁾ BFH 11. 6. 1996, I R 8/96, BStBl. II 1997, 117. Kritisch dazu die Urteilsanmerkung von Hey, RIW 1997, 82 ff.

Nichtbesteuerung dann zu akzeptieren, wenn der Tätigkeitsstaat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat.⁶²⁾

Es sprechen somit gute Gründe dafür, den Anwendungsbereich dieser Subject-to-tax-Klausel auf jene Fälle zu reduzieren, in denen der Steuerpflichtige – und alle anderen Beteiligten – ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind.⁶³⁾ Dies kann durch den Arbeitnehmer selbst durch Nichtabgabe einer Steuererklärung oder passiv durch fehlenden Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber erfolgen.⁶⁴⁾

3. Nachträgliche Besteuerung im Tätigkeitsstaat

Es entspricht der Zielsetzung dieser Subject-to-tax-Klausel, dass dem Ansässigkeitsstaat nur dann das Besteuerungsrecht zusteht, wenn der Tätigkeitsstaat die betreffenden Einkünfte nicht besteuert. Somit führt auch eine spätere Besteuerung im Tätigkeitsstaat zum nachträglichen Ausschluss des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates.⁶⁵⁾ Erfolgt eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat erst im Nachhinein, soll nach Abs. 7 des Protokolls zu Art. 15 Abs. 4 ein hierdurch ausgelöster „Besteuerungskonflikt“ auf der Grundlage von Artikel 25 (Verständigungsverfahren) behandelt werden. Das Verständigungsverfahren ist allerdings nicht die Rechtsgrundlage für die Beseitigung dieses Besteuerungskonfliktes, vielmehr bedarf es nach h. L. zu seiner Umsetzung einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage.⁶⁶⁾ Die innerstaatliche Durchsetzung von Einigungen in einem Verständigungsverfahren wird dabei nach österreichischem Recht auf § 299 Abs. 1 BAO gestützt. Gemäß dieser Bestimmung kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Aus § 302 Abs. 2 lit. c BAO ergibt sich für Aufhebungen nach § 299 BAO wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen⁶⁷⁾ oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union, dass der Antrag bis zum Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist einzubringen ist. Außerhalb dieser Schranken ist nach dieser Ansicht somit eine Abänderung des innerstaatlichen Bescheides nicht mehr möglich. Fraglich kann sein, ob durch die Bestimmung des Art. 25 Abs. 2 letzter Satz DBA Deutschland, wonach – dem OECD-MA folgend – „die Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen ist, die Aufhebung eines innerstaatlichen Bescheides auch über die innerstaatliche Verjährungsfristen hinaus möglich ist. Nach dieser Ansicht würde es sich bei Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz DBA-Deutschland um eine unmittelbare anwendbare verfahrensrechtliche Vorschrift handeln, die den innerstaatlichen Verjährungsfristen derogiert.“⁶⁸⁾ Bejaht

⁶²⁾ § 58d Abs. 8 dEStG (BGBl. I 2003, 2645); hierzu kritisch *Grotherr*, Einführung einer unilateralen Rückfallklausel bei DBA-steuerbefreiten Arbeitnehmereinkünften durch das StÄndG 2003, IWB 2004, Fach 3, Gruppe 3 Deutschland, 1395 (1396); *Surbier-Hahn*, Ein Überblick über die Neuerungen im deutschen Steuerrecht, SWI 2004, 128 (138).

⁶³⁾ Vgl. *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 8; so auch zu den deutschen „Rückfallklauseln“ *Lampe*, IWB 1999, Fach 3 Gruppe 2 Deutschland, 781 f.

⁶⁴⁾ Vgl. *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 8.

⁶⁵⁾ Vgl. dazu auch Abs. 7 des Protokoll zu Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich-Deutschland.

⁶⁶⁾ Zu verfahrensrechtlichen Lösungen für den österreichischen Rechtsbereich vgl. ausführlich *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 164 ff.

⁶⁷⁾ Mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen sind insbesondere DBA gemeint. Vgl. etwa VwGH 16.11.1993, 90/14/0222. Vgl. weiters *Jirkuff*, Die Bescheidaufhebung durch die Oberbehörde, ÖStZ 1979, 90 (91); *Beck*, Die aufsichtsbehördliche Bescheidaufhebungen gem. § 299 BAO, FJ 1989, 124 (127); *Schuch*, Verfahrensrechtliche Probleme der Anrechnung ausländischer Steuern, SWI 1995, 373 (379); *Nowotny*, Verfahrensrechtliche Fragen der Zwischenbesteuerung von Privatstiftungen, SWI 2001, 438 (438 ff.); *Ritz*, Aufhebungen gemäß den §§ 299 und 300 BAO, RdW 2002, 692 (697).

⁶⁸⁾ Vgl. *Züger*, Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen (2001) 63; *Hofbauer*, Settlement of Disputes in Austrian Tax Treaty Law, in *Lang/Züger* (Hrsg.), Settlement of Disputes (2002) 49 (61).

man eine unmittelbare Anwendbarkeit, so müsste weiters geprüft werden, ob die Vorschrift dann den Anforderungen des Verfassungsrechts entspricht.⁶⁹⁾ Gerade der Unbestimmtheit mancher DBA-Bestimmungen wie z. B. Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz OECD-MA könnte aber das aus Art. 18 B-VG abgeleiteten Bestimmtheitsgebot entgegenstehen.⁷⁰⁾ Auch gleichheitsrechtliche Argumente gegen eine Ungleichbehandlung im Anwendungsbereich des Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz von zwischenstaatlichen Sachverhalten gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten und Sachverhalten im Verhältnis zu anderen Staaten, bei denen keine Ausnahme von der Anwendbarkeit innerstaatlicher Fristen bestünde, nähren verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift.⁷¹⁾

Diese Überlegungen können jedoch u. E. dahingestellt sein, da es im Zusammenhang mit der vorliegenden Subject-to-tax-Klausel keiner Einleitung eines Verständigungsverfahrens bedarf, um den „Besteuerungskonflikt“ zu lösen, denn vielmehr wird dieser bereits durch die Subject-to-tax-Klausel selbst gelöst. Der Ansässigkeitsstaat kann eben seinen Besteuerungsanspruch dann nicht geltend machen, wenn der Tätigkeitsstaat (auch nachträglich) besteuert. Somit kann sich auch nachträglich die Verpflichtung zur Rückgängigmachung der inländischen Besteuerung ergeben. Bisher war in Österreich jedoch strittig, nach welchem Verfahrenstitel vorzugehen ist, wenn sich aus Abgabenvorschriften die (rückwirkende) Bedeutsamkeit nach Bescheiderlassung verwirklichter Sachverhalte ergibt.⁷²⁾

Durch das AbgÄG 2003 wurde mit § 295a BAO ein eigener Verfahrenstitel geschaffen, der die Abänderung von Bescheiden auf Antrag⁷³⁾ oder vom Amts wegen im Falle des Eintrittes rückwirkender Ereignisse ermöglicht.⁷⁴⁾ Die Vorbildbestimmung findet sich in der deutschen Abgabenordnung,⁷⁵⁾ die eine Änderung des Bescheides vorsieht, soweit ein Ereignis eintritt, „das steuerliche Wirkungen für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis)“.⁷⁶⁾ Als solche rückwirkenden Ereignisse kommen insbesondere Fälle der nachträglichen Besteuerung im Ausland, nämlich nach Erlassung des inländischen Abgabenbescheides, der infolge einer Subject-to-tax-Klausel die Einkünfte besteuert hat, in Frage.⁷⁷⁾ Für Abänderungen gemäß § 295a BAO sieht § 208 Abs. 1 lit. e BAO⁷⁸⁾ als speziellen Verjährungsbeginn den Ablauf des Jahres vor, in dem das Ereignis (die nachträgliche Besteuerung im Ausland im Falle der Subject-to-tax Klausel) eingetreten ist.⁷⁹⁾ Danach beginnt die Verjährung erst mit Ablauf des Jahres, in dem das (rückwirkende) Ereignis eingetreten ist. Lediglich die absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO (15

⁶⁹⁾ Vgl. *Lang*, Einführung² Rz. 51; *derselbe*, DBA und innerstaatliches Recht, 39.

⁷⁰⁾ Vgl. *Ritz*, Derogiert Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz OECD-MA der BAO? SWI 2000, 353 (361).

⁷¹⁾ Vgl. *Ritz*, SWI 2000, 361.

⁷²⁾ Vgl. *Schuch*, Die Anrechnung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer auf die Einkommensteuer, FJ 1995, 174 (174 ff.); *derselbe*, SWI 1995, 373 ff.; *derselbe*, Der Anrechnungshöchstbetrag, in *Gas-sner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 11 (46 ff.); *derselbe*, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Anrechnung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer auf die Einkommensteuer, ÖStZ 1997, 52 (52 ff.); *Schartel-Hlavenka*, Verfahrensrechtliche Handhabung der nachträglichen Änderung der nach § 24 Abs. 5 EStG auf die ESt angerechneten ErbSt, ÖStZ 1997, 380 (380 ff.); *Nowotny*, SWI 2001, 438 ff.

⁷³⁾ § 78 BAO.

⁷⁴⁾ BGBl. I Nr. 124/2003. Ausführlich dazu *Ritz*, Abänderung nach § 295a BAO, SWK-Heft 35/36/2003, Seite S 880 (S 880 ff.); weiters *Doralt*, AbgÄG 2003: Bescheidänderung wegen rückwirkender Ereignisse, RdW 2004, 57 (57 f.).

⁷⁵⁾ § 175 Abs. 2 Z 2 AO.

⁷⁶⁾ *Ritz*, SWK-Heft 35/36/2003, Seite S 880.

⁷⁷⁾ Vgl. *Ritz*, SWK-Heft 35/36/2003, Seite S 885; *Tipke/Kruse*, AO-Kommentar § 175 Tz. 32; BFH 11. 6. 1996, I R 8/96, BStBl. II 1997, 117.

⁷⁸⁾ BGBl. I 2003/124.

⁷⁹⁾ Vgl. *Ritz*, SWK-Heft 35/36/2003, Seite S 881.

Jahre ab Entstehen des Abgabensanspruches) steht einer Abänderung nach § 295a BAO entgegen.

IV. Behandlung von Arbeitskräftegestellungen

1. Ziel der Regelung

Ziel der Einführung von Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland-Österreich aus 2000 war die Unterbindung der Verschiebung des Besteuerungsrechts bei kurzfristigen Arbeitskräftegestellungen.⁸⁰⁾ Ziel der Regelung ist die Vermeidung von Unstimmigkeiten bei der Auslegung des Arbeitgeberbegriffs.⁸¹⁾ Grund für das mögliche Wechseln des Besteuerungsrechts ist, dass der Gestellungsnehmer, bei entsprechender Einbindung der Leiharbeitskräfte in die Organisationsstruktur des Gestellungsnehmers, zum wirtschaftlichen Arbeitgeber wird.⁸²⁾ Folglich führt Art. 15 Abs. 2 lit. b zum Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats, da ein wirtschaftlicher Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat vorliegt. Sind nun Arbeitnehmer und Gesteller in einem Vertragsstaat und der Gestellungsnehmer im anderen Vertragsstaat ansässig, führt dies zu einem Wechsel des Besteuerungsrechts. Dem sollte entgegengetreten werden, indem Art. 15 Abs. 2 lit. b im Fall von Arbeitskräftegestellungen nicht anwendbar ist.⁸³⁾ Hier greift Art. 15 Abs. 3 ein und verhindert einen Wechsel des Besteuerungsrechts zum Tätigkeitsstaat. Da jedoch Arbeitnehmer, für die der Gestellungsnehmer der wirtschaftliche Arbeitgeber ist, i. d. R. auch in einer Betriebsstätte des Gestellungsnehmers arbeiten, würde auch Art. 15 Abs. 2 lit. c zu einem Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats führen, da sich die relevante Betriebsstätte i. d. R. im Tätigkeitsstaat befinden wird.⁸⁴⁾ Daher war das Ziel durch Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland-Österreich aus 2000 noch nicht erreicht. Zu einem späteren Zeitpunkt wurde daher eine Regelung in das Protokoll aufgenommen,⁸⁵⁾ die fest schreibt, dass dem Tätigkeitsstaat nur dann das Besteuerungsrecht zugesprochen wird, wenn die 183-Tage Grenze erreicht wird⁸⁶⁾ oder wenn der Arbeitnehmer einer Betriebsstätte des Gestellers im Tätigkeitsstaat zuzuordnen ist.⁸⁷⁾

Diese Regelung ist auf alle Arbeitskräftegestellungen, unabhängig davon ob es sich um gewerbliche Arbeitskräftegestaltung handelt, anwendbar.⁸⁸⁾ Sie ist daher auch auf Arbeitskräftegestellungen im Konzern anzuwenden.⁸⁹⁾ Von der Arbeitskräftegestaltung gem. Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland-Österreich aus 2000 ist jedoch die Arbeitskräftevermittlung zu unterscheiden. Auf diese findet die Sonderregelung keine Anwendung.⁹⁰⁾

⁸⁰⁾ Vgl. *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA Österreich Art. 15 Rz. 5.

⁸¹⁾ Vgl. aus österreichischer Sicht BMF 29. 12. 2003, EAS 2398, SWI 2004, 160. Vgl. auch H. *Loukota*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), DBA-Deutschland 52. Das Interesse Deutschlands spiegelt sich in einem entsprechenden Vorbehalt zu Art. 15 im OECD-MK (Rz. 16) wider. Vgl. auch *Runge*, Das neue DBA Österreich-Deutschland im Lichte der deutschen Abkommenspolitik, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), DBA-Deutschland 26.

⁸²⁾ Siehe die Kriterien des OECD-MK Art. 15 Rz. 8.

⁸³⁾ Art. 15 Abs. 3 DBA D. Vgl. *Tumpel*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), DBA-Deutschland 122 f.; *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) DBA Österreich Art. 15 Rz. 5.

⁸⁴⁾ *Tumpel*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), DBA-Deutschland 123; *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA-Österreich Art. 15 Rz. 5.

⁸⁵⁾ Abs. 6 Protokoll.

⁸⁶⁾ BMF 14. 10. 2003, EAS 2360, SWI 2003, 486.

⁸⁷⁾ Vgl. auch *Jirousek*, Das neue österreichisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1999, 495 (496); H. *Loukota*, Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland paraphiert, SWI 1999, 422 (427); *Wilke*, in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Hrsg.), DBA-Österreich Art. 15 Rz. 13; *Lang/Stefaner*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA-Österreich Art. 15 Rz. 5; *Bendlinger*, ÖStZ 2003/969, 455.

⁸⁸⁾ BMF 27. 10. 2003, EAS 2366, SWI 2003, 537.

⁸⁹⁾ Vgl. BMF 29. 12. 2003, EAS 2398, SWI 2004, 160; BMF 17. 5. 2004, EAS 2463, SWI 2004, 386.

⁹⁰⁾ BMF 17. 6. 2002, EAS 2078, SWI 2002, 440.

2. Gestaltungsmöglichkeiten

Auf den ersten Blick sind die Durchbrechung des Tätigkeitsstaatsprinzips und auch Gestaltungen zu einer Verlagerung des Besteuerungsrechts offensichtlich. Gestellt eine österreichische (Tochter-)Gesellschaft einer deutschen Gesellschaft Arbeitskräfte – und wird darauf geachtet, dass keiner der Arbeitnehmer 183 Tage in Deutschland verbringt –, verbleibt das Besteuerungsrecht in Österreich.

Auf den zweiten Blick ergeben sich jedoch noch weitere Gestaltungsmöglichkeiten. Weder das DBA noch das Protokoll definieren Arbeitskräftegestellung. Im Gegensatz zum OECD-MK⁹¹⁾ der vom „[i]nternationale[n] Arbeitnehmer-Verleih“ spricht, wird weder im Abkommen, noch im Protokoll der Anwendungsbereich auf internationale Arbeitskräftegestellung beschränkt. Folglich gilt die Regel für alle Arbeitskräftegestellungen zwischen Österreich und Deutschland. Dies öffnet allerdings – speziell im Konzern – Tür und Tor für die Aushöhlung des Tätigkeitsstaatsprinzips. Gestellt eine österreichische (Tochter-)Gesellschaft einer anderen österreichischen Gesellschaft Arbeitnehmer für die Tätigkeit in Deutschland, fällt auch dies unter Art. 15 Abs. 3 DBA Deutschland-Österreich aus 2000 und Abs. 6 Protokoll. Folglich verbleibt das Besteuerungsrecht in Österreich, unabhängig davon, ob der Gestellungsnehmer in Deutschland eine Betriebsstätte begründet. In Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 10 EStG kann dies sogar zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen.⁹²⁾ Hier kann auch die Subject-to-tax-Klausel⁹³⁾ nicht greifen, da sie keinen Rückfall an den Tätigkeitsstaat vorsieht und es sich auch um keine rechtswidrige Nichtbesteuerung handelt.

V. Würdigung

Durch eine genauere Untersuchung zeigt sich, dass durch die Abweichungen zum OECD-MA das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats in Teilbereichen erheblich eingeschränkt wird. Zu keiner Einschränkung kommt es durch die Subject-to-tax-Klausel. Einerseits hat diese nur einen sehr begrenzten Anwendungsbereich. Andererseits stellt Abs. 7 des Protokolls klar, dass durch Art. 15 Abs. 4 DBA Deutschland-Österreich aus 2000 das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats nicht eingeschränkt wird. Übt der Tätigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht erst verspätet aus, wird er auch durch eine zwischenzeitliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nicht daran gehindert.

Ebenfalls nur eine geringe Durchbrechung des Tätigkeitsstaatsprinzips ergibt sich durch die Verwendung der alten 183-Tage-Regelung. Von einer Aushöhlung des Tätigkeitsstaatsprinzips kann hier u. M. nicht gesprochen werden, da auch schon im OECD-MA 1977 – mit der der 183-Tage-Klausel des DBA Deutschland-Österreich aus 2000 entsprechenden Regelung – dem Tätigkeitsstaatsprinzip Rechnung getragen wurde. Auch die Grenzgängerregelung führt schon auf Grund ihrer restriktiven Anwendungsvoraussetzungen zu keiner starken Beschränkung des Tätigkeitsstaatsprinzips.

Zu einem stärkeren Untergraben des Tätigkeitsstaatsprinzips kann es jedoch durch die besondere Behandlung der Arbeitskräftegestellung im DBA Deutschland-Österreich aus 2000 kommen. Die Spezialregelungen führen zu einer Streichung von zwei der drei relevanten Kriterien der Zuordnung des Besteuerungsrechts zum Tätigkeitsstaat. Durch die Gestaltungsmöglichkeiten kann es zu steuerplanerischen Verschiebungen der Besteuerungsrechte kommen, die zumindest im internationalen Konzern die Anwendung des Tätigkeitsstaatsprinzips des Art. 15 DBA Deutschland-Österreich aus 2000 teilweise zur Disposition der handelnden Personen stellen.

⁹¹⁾ OECD-MK Art. 15 Rz. 8.

⁹²⁾ BMF 17. 5. 2004, EAS 2463, SWI 2004, 386.

⁹³⁾ Vgl. Abschn III.