

Michael Lang\*)

## Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA

### THE RELEVANCE OF THE CHANGES OF THE OECD COMMENTARIES IN RESPECT OF THE TERM "EMPLOYER" ACCORDING TO ART. 15 PARA. 2 OECD MODEL CONVENTION

The term "employer" is used in the OECD Model Convention but not defined. The OECD Commentaries explained the criteria which are relevant for the interpretation of this term, especially in respect of "hiring out of labour". In 2010 the OECD Commentaries were changed. They now on the one hand provide examples to illustrate the term "employer", on the other hand they refer to domestic law. The Austrian Ministry of Finance takes a rather independent view which is not in line with the OECD Commentaries. Michael Lang critically analyzes the Commentaries and the position of the Austrian Ministry of Finance.

#### I. Die bis 2010 vertretene Auffassung des OECD-Kommentars

Art. 15 Abs. 1 OECD-MA weist dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeführt. Dem Ansässigkeitsstaat bleibt aber selbst dann das ausschließliche Besteuerungsrecht, wenn die drei in Art. 15 Abs. 2 OECD-MA genannten Voraussetzungen gegeben sind: Der Empfänger darf sich nicht länger als 183 Tage innerhalb eines näher definierten Zeitraums im anderen Vertragsstaat aufhalten, die Vergütungen dürfen nicht von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der im anderen Staat ansässig ist, und sie dürfen nicht von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im anderen Staat getragen werden. Die Frage der Bestimmung des Arbeitgebers erweist sich gerade im Fall der Arbeitskräftegestellung oft als schwierig.

Die bis zur Revision 2010 bestehende Fassung des OECD-Kommentars zu Art. 15 Abs. 2 OECD-MA stammte aus dem Jahr 1992 und gab die Kriterien an, anhand deren zu ermitteln ist, wer für Zwecke des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA als Arbeitgeber in Betracht kommt. Maßgebend ist Rz. 8 des Kommentars: „Absatz 2 hat durch Gestaltungen beim sogenannten ‚internationalen Arbeitnehmer-Verleih‘ Anlass zu vielfachen Umgehungen gegeben. Bei diesem System wirbt ein örtlicher Arbeitgeber, der ausländische Arbeitskräfte für einen Zeitraum oder mehrere Zeiträume von weniger als 183 Tagen beschäftigen will, Arbeitskräfte durch eine ausländische Zwischenperson an, die als Arbeitgeber auftritt und die Arbeitnehmer dem sie beschäftigenden Arbeitgeber verleiht. Der Arbeitnehmer erfüllt so nach der formalen Rechtsgestaltung (prima facie) die drei Voraussetzungen des Absatzes 2 und könnte danach in dem Land, in dem er vorübergehend arbeitet, die Steuerfreistellung in Anspruch nehmen. Um bei Sachverhalten dieser Art Steuerumgehungen zu vermeiden, sollte der Ausdruck ‚Arbeitgeber‘ aus dem Zusammenhang des Absatzes 2 heraus ausgelegt werden. Hierzu ist festzustellen, dass der Ausdruck ‚Arbeitgeber‘ im Abkommen nicht definiert ist; es ist jedoch anzunehmen, dass Arbeitgeber die Person ist, die ein Recht auf das Arbeitsergebnis hat und die damit zusammenhängenden Verantwortlichkeiten und Risiken trägt. Diese Funktionen liegen beim internationalen Arbeitneh-

\*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax der WU, Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU und derzeit Global Visiting Professor of Law an der New York University (NYU). – Für die kritische Diskussion, die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahrenkorrektur danke ich Mag. Martina Gruber, Mag. Theresa Stradinger und Mag. Clemens Willvonseder.

## Changes in the OECD Commentary in Respect of the Term "Employer"

*merverleih in großem Umfang beim Benutzer. Hierbei sind mehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten als die formale Ausgestaltung zu beachten, d. h., in jedem einzelnen Fall ist festzustellen, ob die Arbeitgeberfunktionen vorwiegend von der Zwischenperson oder vom Benutzer ausgeübt wurden. Die Vertragsstaaten haben danach einverständlich über die Situationen zu entscheiden, in denen die Zwischenperson nicht die Voraussetzungen erfüllt, unter denen sie als Arbeitgeber im Sinne des Absatzes 2 angesehen werden kann. Bei der Entscheidung dieser Frage können die zuständigen Behörden nicht nur auf die oben dargelegten Merkmale, sondern auf eine Reihe von Umständen abstellen, die ihnen die Feststellung erlauben, dass wirklicher Arbeitgeber der Benutzer der Arbeit und nicht die ausländische Zwischenperson ist:*

- *der Verleiher trägt keine Verantwortung oder kein Risiko für die durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers erzielten Ergebnisse;*
- *der Benutzer hat das Recht, dem Arbeitnehmer Weisungen zu erteilen;*
- *die Arbeit vollzieht sich in einer Einrichtung, die unter Kontrolle und Verantwortung des Benutzers steht;*
- *die Vergütung für den Verleiher wird auf der Grundlage der genutzten Zeit berechnet, oder es besteht eine Verbindung anderer Art zwischen dieser Vergütung und den vom Arbeitnehmer bezogenen Löhnen oder Gehältern;*
- *die Werkzeuge und das Material werden dem Arbeitnehmer im Wesentlichen vom Benutzer zur Verfügung gestellt;*
- *die Zahl und die Qualifikation der Arbeitnehmer wird nicht ausschließlich durch den Verleiher bestimmt.“*

Die Überlegungen der OECD setzten zwar zunächst bei der „Verhinderung von Missbräuchen“ an. Die gewählten Formulierungen machen aber deutlich, dass die Verfasser des OECD-Kommentars generell davon ausgingen, dass für abkommensrechtliche Zwecke Arbeitgeber „jene Person ist, die die Rechte an der geleisteten Arbeit hat und die entsprechende Verantwortung und die Risiken trägt“, und dass in „Fällen internationaler Arbeitskräfteüberlassung (...) diese Funktionen in einem großen Maße beim Beschäftigten liegen<sup>1)</sup>. De Broe et al. haben zutreffend darauf hingewiesen, dass der Wortlaut des OECD-MA keinen Anhaltspunkt enthält, der darauf schließen ließe, in Fällen von – wie auch immer definierten – „Missbräuchen“ einen anderen Begriff des Arbeitgebers der abkommensrechtlichen Beurteilung zugrunde zu legen als sonst.<sup>2)</sup> Zu Recht hat es daher z. B. die Schweiz für erforderlich gehalten, eine „observation“ zu den entsprechenden Passagen des aus 1992 stammenden Kommentars anzubringen, um ihr abweichendes Verständnis, wonach dieser wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff bloß bei missbräuchlichen Gestaltungen zum Tragen kommen sollte, zum Ausdruck zu bringen.<sup>3)</sup>

<sup>1)</sup> Zutreffend Lechner, Arbeitskräfteüberlassung, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht – Das neue Musterabkommen der OECD (1994) 221 (229 f.); weiters Tumpel/Stangl, Die Arbeitnehmerüberlassung im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 107 (112 f.); Zehetner/Dupal, Der abkommensrechtliche Arbeitgeberbegriff, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 129 (132 ff.).

<sup>2)</sup> De Broe/Avery Jones/Ellis/van Raad/Le Gall/Terrione/Vann/Miyantake/Roberts/Goldberg/Strobl/Killius/Maiso/Giuliani/Ward/Wiman, Interpretation of Art 15(2)(b) of the OECD Model Convention: "Remuneration Paid by, or on Behalf of, an Employer Who is not a Resident of the Other State", Bulletin 2000, 503 (505); Wassermeyer, Arbeitnehmerüberlassung durch ausländische Verleihfirmen, SWI 1997, 538 (539 f.); anders offenbar Runge, Internationaler Arbeitsnehmerverleih und Personalentsendung: Der Arbeitgeberbegriff in Art. 15 OECD-Musterabkommen, IStR 2002, 37 (39); Loukota/Loukota, Kurzfristige internationale Arbeitskräfteentsendung, SWI 2006, 110 (112 f.); Bendlinger, Der Arbeitgeberbegriff im OECD-Musterabkommen 2010, taxlex 2010, 344 (345).

<sup>3)</sup> Vgl. zu weiteren „observations“ Tumpel/Stangl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer, 116 f.; De Broe et al., Bulletin 2000, 510.

## Änderungen im OECD-Kommentar zum Arbeitgeberbegriff

Dieser wirtschaftlich geprägte Arbeitgeberbegriff trägt der wirtschaftlich ausgerichteten Grundhaltung des OECD-MA Rechnung. *Lechner* hat darauf aufmerksam gemacht, dass bereits die vor 1992 bestehende Fassung des OECD-Kommentars ausführte, dass Art. 15 Abs. 2 OECD-MA vornehmlich geschaffen wurde, um die kurzfristige Auslandsbeschäftigung qualifizierten Personals im Zusammenhang mit Montagearbeiten zu erleichtern.<sup>4)</sup> Dies lässt darauf schließen, dass nur solche Fälle erfasst werden sollten, in denen die Arbeit für einen nicht im anderen Staat ansässigen Arbeitgeber ausgeübt wird. Demgegenüber werde bei der internationalen Arbeitskräfteüberlassung die Arbeit nicht nur für den Verleiher, sondern auch für den Gestellungsnehmer ausgeübt.<sup>5)</sup> *Görl* hat auf die Bedeutung des Kriteriums der Zuordnung zur Betriebsstätte in Art. 15 Abs. 2 OECD-MA hingewiesen.<sup>6)</sup> Der Ausübungsstaat darf die Vergütung aus unselbständiger Arbeit besteuern, wenn unter anderem diese Vergütung von einem Arbeitgeber oder einer Betriebsstätte in diesem Staat getragen wird. Personaleinsätze, die einer Betriebsstätte objektiv zuzuordnen sind, können selbst dann zur Besteuerung im Betriebsstättenstaat führen, wenn sie einmalig und kurzfristig erfolgen. Konsequenterweise können bei der Beurteilung der Arbeitgebereneigenschaft des Gestellungsnehmers keine strengeren Maßstäbe zum Tragen kommen.<sup>7)</sup> All diese Argumente sprechen dafür, dem Arbeitgeberbegriff des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA ein wirtschaftlich geprägtes Verständnis beizumessen<sup>8)</sup> und die in den OECD-Kommentar 1992 aufgenommenen Ausführungen als zutreffende Erläuterung des schon bis dahin gegebenen Inhalts der Regelungen des OECD-MA anzusehen und daher auch vorher abgeschlossene Abkommen nicht anders zu verstehen.<sup>9)</sup>

Die gegen diese Interpretation vorgebrachten Argumente sind wenig überzeugend: Entgegen der von *Loukota/Loukota* vertretenen Auffassung deckt der Wortlaut des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA auch ein wirtschaftlich geprägtes Verständnis des Arbeitgeberbegriffs und spricht keineswegs dagegen, in der überwiegenden Zahl der Fälle von Arbeitskräfteüberlassung den Gestellungsnehmer als Arbeitgeber anzusehen. Es geht auch nicht um die „Umqualifizierung“ des vertraglich Vereinbarten<sup>10)</sup> oder darum, die zivilrechtliche Vereinbarung eines Dienstverhältnisses zwischen dem Verleiher und der Leiharbeitskraft zu „negieren“.<sup>11)</sup> Vielmehr sind im DBA-Recht eben andere Kriterien für die Bestimmung des Arbeitgebers maßgebend, als dies nach nationalem Steuer- oder Arbeitsrecht der Fall ist. Es geht daher nicht um – rechtfertigungsbedürftige – Abweichungen von der Beurteilung nach Zivilrecht oder nationalem Steuerrecht.<sup>12)</sup> Vielmehr kommen im Abkommensrecht von vorneherein andere Wertungen zum Tragen. Schließlich sind DBA-Recht und originär innerstaatliches Recht zwei voneinander zu unterscheidende Rechtskreise.<sup>13)</sup> *Lechner* hat deutlich gemacht, dass die Funktionen des Abkommensrechts und des originär innerstaat-

<sup>4)</sup> Vgl. *Lechner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 226 f.

<sup>5)</sup> Vgl. *Lechner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 227.

<sup>6)</sup> Vgl. *Görl*, Steuerliche Probleme bei der Mitarbeiterentsendung, IStR 2002, 443 (445).

<sup>7)</sup> Vgl. *Görl*, IStR 2002, 445.

<sup>8)</sup> Vgl. *Peeters*, Art 15 of the OECD Model Convention on "Income from Employment" and its undefined terms, ET 2004, 72 (79); so auch bereits BFH 21. 8. 1985, BStBl. II 1986, 4; 29. 1. 1986, BStBl. II 1986, 442; 27. 4. 2000, IStR 2000, 568; weiters *Endfellner*, Der Begriff des Arbeitgebers im Sinn von Art. 15 Abs. 2 OECD-MA: Geltung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Österreich, SWI 2001, 281 (281 ff.); *Görl*, IStR 2002, 444; *Achter*, Der Arbeitgeberbegriff im Doppelbesteuerungsrecht, IStR 2003, 410 (411 ff.); *De Broe et al.*, Bulletin 2000, 505; *Wassermeyer*, SWI 1997, 538 ff.; siehe auch *de Vries*, The Netherlands' Interpretation of the Term „Employer“ in Art. 15 of the OECD Model Convention, ET 2005, 181 (181 f.); *Tumpel/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer, 112; unter Verweis jedoch auf *Zehetner/Dupal* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer, 134.

<sup>9)</sup> So zutreffend *Lechner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 230.

<sup>10)</sup> Zu Nachweisen zu entsprechenden EAS-Erledigungen des BMF vgl. *Endfellner*, SWI 2002, 281 f.

<sup>11)</sup> Vgl. *Tumpel/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer, 116.

<sup>12)</sup> Anders offenbar *Runge*, IStR 2002, 39.

<sup>13)</sup> Vgl. dazu *Lang*, Die Einwirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen auf das innerstaatliche Recht, FJ 1988, 72 ff.; zustimmend *Lechner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 230 f.; siehe auch *Tumpel/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer, 121.

## Changes in the OECD Commentary in Respect of the Term “Employer”

lichen Rechts auch in diesem Zusammenhang unterschiedlich sind:<sup>14)</sup> Die Antwort auf die Frage, wer für Zwecke des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA als Arbeitgeber in Betracht kommt, entscheidet über die Verteilung von Besteuerungsrechten zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat. Die Arbeitgeberbereiensehaft nach originär innerstaatlichem Steuerrecht ist hingegen meist dafür entscheidend, ob die Steuererhebung in Form der Quellensteuer oder der Veranlagung erfolgt. Eine Auslegungsmaxime, die Regelungen des OECD-MA so zu verstehen, dass sie dem Quellenstaat ermöglichen, nicht nur überhaupt zu besteuern, sondern seine Steuer auch noch im Abzugsweg zu erheben, ist nicht nachweisbar.<sup>15)</sup> Staaten, die bevorzugen, das ihnen abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht durch Quellensteuern auszuschöpfen, steht es frei, ihr nationales Steuerrecht an dieser Vorgabe zu orientieren und entsprechende Steuerabzugstatbestände vorzusehen.

### II. Die Bedeutung der 2010 erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars

Im Jahre 2010 hat nun der OECD-Steuerausschuss seine Position revidiert. Der OECD-Steuerausschuss bemüht sich dabei zunächst, den Widerspruch zu seiner früheren Auffassung nicht offensichtlich werden zu lassen: Er erweckt fälschlicherweise den Eindruck, die früheren Ausführungen des Kommentars wären ausschließlich für Konstellationen gedacht gewesen, in denen Steuerpflichtige das primäre Ziel haben, von den Vorteilen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA zu profitieren.<sup>16)</sup> Dies soll den Weg für eine neue Deutung des Arbeitgeberbegriffs frei machen, die unter Berufung auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA das Recht des Quellenstaates als maßgebend ansieht.<sup>17)</sup> Der Ansässigkeitsstaat soll dann im Fall eines Qualifikationskonflikts auf Grundlage von Art. 23 OECD-MA gezwungen sein, der Beurteilung des Quellenstaates zu folgen.<sup>18)</sup> Der Steuerausschuss bedient sich somit im Kontext des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA einer äußerst umstrittenen Auslegung des Art. 23 OECD-MA, die sich auf OECD-Ebene erstmals im Partnership-Report findet.<sup>19)</sup>

Die Verfasser des OECD-Kommentars gehen aber nicht generell von der Maßgeblichkeit des Rechts des Quellenstaates aus, sondern nehmen mehrere Einschränkungen vor: Zum einen halten sie es für möglich, dass nicht alle Ansässigkeitsstaaten immer gewillt sein werden, der Beurteilung des Quellenstaates zu folgen. Aus diesem Grund sehen sie die Notwendigkeit für Verständigungsverfahren.<sup>20)</sup> Tatsächlich war schon im Kontext des OECD-Partnership-Reports abzusehen, dass die von der OECD vorgeschlagene Deutung des Art. 23 OECD-MA nicht nur dogmatisch auf tönernen Füßen steht, sondern auch von Quellenstaaten als Einladung verstanden werden wird, ihr Besteuerungsrecht auf Kosten des Ansässigkeitsstaates auszudehnen, und Ansässigkeitsstaaten wiederum genau aus diesem Grund – trotz aller Lippenbekenntnisse zu den OECD-Auffassungen – im Einzelfall genug Gründe finden, warum sie oft dennoch nicht der Beurteilung des Quellenstaates folgen wollen.<sup>21)</sup>

<sup>14)</sup> Vgl. *Lechner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 231.

<sup>15)</sup> Schon eine Auslegungsmaxime, wonach das Abkommensrecht so zu verstehen wäre, dass doppelte Nichtbesteuerung generell zu vermeiden ist, entbehrt jeder Grundlage (vgl. näher *Lang*, Generalbericht Double Non-Taxation, in *Double non-taxation*, CDFI [2004] Volume 89a, 73 [73 ff.]). Die Forderung, das Abkommensrecht so zu verstehen, dass die Steuer im Abzugsweg erhoben werden müsse, ginge noch weiter. Vgl. aber *Tumpel/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer, 119 ff., unter Verweis auf *Lechner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 232; deren Argumentation offenbar in diese Richtung tendiert.

<sup>16)</sup> Rz. 8.1. des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA in der Fassung 2010.

<sup>17)</sup> Rz. 8.4. des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA in der Fassung 2010.

<sup>18)</sup> Rz. 8.10. des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA in der Fassung 2010.

<sup>19)</sup> Zur Kritik ausführlich *Lang*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs (2000) 39 ff. und auch 67 f. m. w. N.

<sup>20)</sup> Rz. 8.10. des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA in der Fassung 2010.

<sup>21)</sup> Ausführlich *Lang*, Application, 37 ff.; vgl. auch zur differenzierenden Kritik von *Pötgens*, Proposed Changes to the Commentary on Art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of “Employer” for Treaty Purposes, Bulletin 2007, 476 (481).

## Änderungen im OECD-Kommentar zum Arbeitgeberbegriff

Zum anderen halten die Verfasser des OECD-Kommentars das nationale Recht des Quellenstaates aber selbst nicht in jedem Fall für maßgebend. Sie betonen wiederholt den Vorbehalt „*unless the context of a particular convention requires otherwise*“<sup>22)</sup> und erwähnen, dass Quellenstaaten nicht fingieren sollten, dass ein Dienstverhältnis oder ein Arbeitgeber vorliegt.<sup>23)</sup> Offenbar schwebt den Verfassern des OECD-Kommentars eine Unterscheidung zwischen „fiktiven“ und „realen“ Dienstverhältnissen und Arbeitgebern vor. Dies ist höchst problematisch: Begriffe wie Dienstverhältnis oder Arbeitgeber haben für Zwecke der Rechtsanwendung in jeder Rechtsordnung genau den Inhalt, den ihnen die Rechtsordnung beimisst. Der Versuch einer Unterscheidung zwischen „fiktiven“ und „realen“ Regelungen muss daher scheitern.<sup>24)</sup>

Um dem Begriff des abkommensrechtlichen Arbeitgebers doch Konturen zu geben, enthält der OECD-Kommentar schließlich Kriterien und sogar eine Reihe von Fallbeispielen, die eine weitgehend abkommensautonome Interpretation des Arbeitgeberbegriffs ermöglichen und deutlich am schon bisher bekannten Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers orientiert sind. Angesichts des Umstands, dass der OECD-Kommentar nach wie vor eine abkommensautonome Interpretation des Arbeitgeberbegriffs als möglich ansieht und die dafür in Betracht zu ziehenden Kriterien sogar detaillierter als in der früheren Fassung ausführt, indem er diese anhand von Beispielen illustriert, fragt man sich, warum seine Verfasser überhaupt die Notwendigkeit gesehen haben, die Maßgeblichkeit des nationalen Rechts des Quellenstaates so stark zu betonen.<sup>25)</sup> Die Erklärung kann nur darin liegen, dass die Verfasser des Kommentars keine gemeinsame Vorstellung von Arbeitgeberbegriff hatten, sondern ihren jeweiligen nationalen Interessen zum Durchbruch verhelfen wollten. Die Erzielung eines Kompromisses machte erforderlich, dass sich unterschiedliche Regierungsvertreter in unterschiedlichen Passagen des Kommentars wiederfinden konnten. Widersprüche zwischen einzelnen Formulierungen waren der Preis der Einigung.

Der OECD-Steuerausschuss hat nicht zufällig auf eine Änderung des OECD-Musterabkommens selbst verzichtet, sondern sich damit begnügt, die Forderung nach stärkerer Betonung der Interpretation des Arbeitgeberbegriffs nach nationalem Recht bloß im OECD-Kommentar darzulegen: Dem Steuerausschuss ist bewusst, dass Änderungen des OECD-Musterabkommens selbst in der weltweiten Vertragspraxis nur sehr langfristig durchzusetzen sind. Daher hat man sich schon vor längerer Zeit dazu entschieden, Änderungen des *OECD-Kommentars* den Vorzug zu geben und den Abkommenstext möglichst unverändert zu lassen. Die OECD verbindet dies mit der Hoffnung, dass Finanzverwaltungen und möglicherweise selbst Gerichte auch bei unverändertem Abkommenswortlaut einer neuen Fassung des OECD-Kommentars folgen werden und auf diese Weise der OECD-Steuerausschuss auch auf den Inhalt von den zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der neuen Kommentarfassung bereits geltenden Abkommensvorschriften Einfluss nehmen kann.<sup>26)</sup> Die Herausgabe des OECD-Musterabkommens und des OECD-Kommentars als Loseblattsammlung soll diese Tendenz offenbar fördern: In den Bibliotheken von Verwaltungen, Gerichten, aber auch Beratern finden sich oft nur mehr die aktuellen Fassungen des OECD-Kommentars.

Die Hoffnung, dass Abkommensvorschriften weltweit jeweils so interpretiert werden, wie dies in der aktuellsten Fassung des OECD-Kommentars vorgesehen ist, hat sich aus ver-

<sup>22)</sup> Rz. 8.4. und 8.7. des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA in der Fassung 2010.

<sup>23)</sup> Rz. 8.12. des OECD-Kommentars zu Art. 15 OECD-MA in der Fassung 2010.

<sup>24)</sup> Vgl. auch zur ähnlich gelagerten Frage des „fiktiven Einkommens“ *Lang*, „Fictitious Income“ and tax treaties, in *van Arendonk/Engelen/Jansen* (Hrsg.), *A Tax Globalist – FS Ellis* (2005) 35 (35 ff.). Letztlich verdanken z. B. juristische Personen überhaupt nur der Rechtsordnung ihre Existenz.

<sup>25)</sup> Kritisch auch *Bendlinger*, *Der Arbeitgeberbegriff in DBA-Recht*, ÖStZ 2007, 284 (287).

<sup>26)</sup> Vgl. Rz. 29 Einleitung zum Kommentar des OECD-Steuerausschusses in der Fassung 1992.

## Changes in the OECD Commentary in Respect of the Term “Employer”

ständlichen Gründen keineswegs völlig erfüllt.<sup>27)</sup> In vielen Staaten stehen dem verfassungsrechtliche Schranken entgegen: DBA erhalten meist – wenn auch in unterschiedlicher Form – die Zustimmung des nationalen Gesetzgebers, während der OECD-Kommentar bloß von den Regierungsvertretern der OECD-Mitgliedsstaaten verfasst wird. Die in vielen Staaten maßgebenden Grundsätze der Gewaltenteilung zwischen Gesetzgebung und Vollziehung lassen die Verwirklichung dieses Ziels der Mitglieder des OECD-Steuerausschusses nicht zu.<sup>28)</sup> Änderungen des OECD-Kommentars werden meist auch nicht in den für Gesetze oder völkerrechtliche Verträge vorgesehenen Publikationsorganen kundgemacht. Die in der WVK verankerten völkerrechtlichen Auslegungsregeln geben ebenso wenig eine Grundlage für die automatische Berücksichtigung der jeweils jüngsten Fassung des OECD-Kommentars ab. Dies gilt auch für den immer wieder ins Treffen geführten Art. 31 Abs. 3 WVK:<sup>29)</sup> Zum einen sind Änderungen des OECD-Kommentars weder „Übereinkommen“ im Sinne dieser Vorschrift, noch sind sie zum Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung Ausdruck der übereinstimmenden Anwendungspraxis zweier Staaten.<sup>30)</sup> Sie sind ja gerade im Regelfall erst auf eine Änderung der Anwendungspraxis ausgerichtet. Zum zweiten müsste für Zwecke des Art. 31 Abs. 3 WVK die „übereinstimmende Praxis“ der zuständigen Abgabenbehörden der jeweiligen Vertragsstaaten – und das sind in Österreich die Finanzämter und der von Weisungen freie UFS – ermittelt werden. Gefestigt wäre diese Praxis erst dann, wenn sie höchstrichterlich bestätigt ist. Auf die Auffassungen der Zentralstellen alleine kann es hingegen für Zwecke des Art. 31 Abs. 3 WVK nicht ankommen.<sup>31)</sup> Vor allem aber ermöglicht und erfordert Art. 31 Abs. 3 WVK ein nach Materien differenzierendes Verständnis: Regelungen eines DBA berühren naturgemäß nicht nur Rechte und Pflichten der Vertragsstaaten, sondern auch Einzelner – der Steuerpflichtigen. Daher ist es naheliegend, dass bei der Auslegung dieser Regelungen die übereinstimmende Praxis weniger Bedeutung hat als beispielsweise bei der Auslegung von Regelungen eines Abrüstungsvertrags, wenn es um die Frage geht, ob eine erste Konferenz der vertragsschließenden Staaten drei Jahre nach der Unterzeichnung oder drei Jahre nach dem Jahrestag der Unterzeichnung des Abkommens (also nach vier Jahren) stattfinden soll.<sup>32)</sup> Gerichtsentscheidungen aus den verschiedenen Staaten in den letzten Monaten haben gerade am Beispiel der im Jahr 2000 in den OECD-Kommentar aufgenommenen Ausführungen zur Behandlung von Partnerships gezeigt, dass sich die meisten Gerichte zwar mit den Überlegungen der OECD auseinandersetzen, ihnen aber letztlich einen ähnlichen Stellenwert wie Fachaufsätzen beimessen und den dort enthaltenen Ausführungen nur dann folgen, wenn sie die darin enthaltenen Argumente überzeugend finden. Dementsprechend sind etliche Gerichte den Überlegungen der OECD zu den Partnerships nicht gefolgt.<sup>33)</sup>

Manche Autoren haben Sympathie dafür bekundet, den Ausführungen der OECD zu folgen, wenn es nicht um Änderungen von bestehenden OECD-Auffassungen geht, sondern um bloße „Klarstellungen“.<sup>34)</sup> Die Beurteilung, ob eine Klarstellung vorliegt, setzt aber be-

<sup>27)</sup> Ausführlich *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? Die Bedeutung des OECD-Ausschusses und seiner Working Parties, ÖStZ 2006, 203 (203 ff.); *Lang*, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606 (606); *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994), 11 (22 und 30 f.); *Ellis*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel, Bulletin 2000, 617 (618).

<sup>28)</sup> Vgl. *Lang*, ÖStZ 2006, 203.

<sup>29)</sup> Vgl. z. B. die Berufung auf Art. 31 Abs. 3 WVK bei *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998 112 (112 f.).

<sup>30)</sup> Siehe *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 25.

<sup>31)</sup> Näher *Lang*, ÖStZ 2006, 208.

<sup>32)</sup> In Anlehnung an das Beispiel von *Aust*, *Modern Treaty Law and Practice*<sup>2</sup> (2009) 184.

<sup>33)</sup> Näher *Lang*, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, IStR 2011, 1 (6).

<sup>34)</sup> Vgl. *Loukota*, Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 342; *Jirousek*, SWI 1998, 116 f.

## Änderungen im OECD-Kommentar zum Arbeitgeberbegriff

reits den Vergleich des Inhalts der Regelungen *vor und nach der Änderung* voraus. Stellt sich heraus, dass der Regelungsinhalt tatsächlich identisch ist, bedarf es des Rückgriffs auf den OECD-Kommentar gar nicht. Liegt aber eine Änderung vor, kann der neue OECD-Kommentar erst recht nicht maßgebend sein.<sup>35)</sup> Das gilt für die hier vorliegende Konstellation: Die OECD hat jedenfalls seit 1992 eine Auffassung vertreten, nach der der Begriff des abkommensrechtlichen Arbeitgebers abkommensautonom zu verstehen war. Davon ist man 2010 abgegangen. Es liegt also eine nicht zu leugnende Änderung der bisherigen Auffassung vor. Daher wird noch viel weniger zu erwarten sein, dass die Gerichte in den verschiedenen Vertragsstaaten gewillt sein werden, der im OECD-Kommentar ohne Änderung des Musterabkommens vorgenommenen nunmehrigen Auffassung zu folgen.

Überlegt werden könnte, ob die in der im Jahr 2010 veröffentlichten Fassung des OECD-Kommentars vertretene Auffassung zumindest für jene Abkommen herangezogen werden kann, die auf Grundlage des Musterabkommens 2010 verhandelt und abgeschlossen wurden. Liegt nämlich die neue Fassung des OECD-Kommentars zu diesem Zeitpunkt bereits vor, bestehen durchaus beachtliche und überzeugende Argumente, die im Kommentar vertretene Auffassung bei der Interpretation von Abkommensbestimmungen zu berücksichtigen. Der OECD-Kommentar kann in diesen Fällen zumindest als historisches Auslegungsmaterial nach Art. 32 WVK berücksichtigt werden.<sup>36)</sup> Es bestehen aber nach überwiegender Auffassung auch keine Bedenken, ihn als Ausdruck der besonderen Bedeutung, die die Vertragsstaaten einzelnen Abkommensvorschriften beimessen wollten, zu verstehen (Art. 31 Abs. 4 WVK) oder ihn als Bestandteil des Zusammenhangs nach Art. 31 Abs. 1 und Abs. 2 WVK zu werten.<sup>37)</sup>

Dies bedeutet aber wiederum nicht, dass die aus 2010 stammende Fassung des OECD-Kommentars bei der Auslegung jener Abkommen, die bereits auf seiner Grundlage abgeschlossen wurden, überragende Bedeutung hat. Ausgangspunkt der Interpretation ist nach wie vor der Wortlaut des Abkommens, der aber unverändert geblieben ist. Dies gilt nicht nur für Art. 15 Abs. 2 OECD-MA selbst, sondern auch für die Regelung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. Wenn es bisher möglich war, dem Begriff des „Arbeitgebers“ aus dem Zusammenhang des Abkommens Konturen zu verleihen, so stellt sich die Frage, warum dies nunmehr – bei unverändertem Wortlaut der maßgebenden Abkommensvorschriften – nicht mehr möglich sein soll. Diese Frage stellt sich vor allem auch angesichts des Umstands, dass sich der OECD-Steuerausschuss im Rahmen seiner im Kommentar angestellten Überlegungen zu Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nicht eindeutig zu einem Vorrang der Interpretation nach nationalem Recht des Quellenstaates bekannt hat. Vielmehr sind die Ausführungen des OECD-Kommentars, die nunmehr zwischen Maßgeblichkeit des nationalen Rechts des Quellenstaates und abkommensautonomer Interpretation genauso wie zwischen genereller Bindung des Ansässigkeitsstaates an die von der Finanzverwaltung des Quellenstaates vertretene Auffassung und der Notwendigkeit eines Verständigungsverfahrens zu Streitfragen schwanken, offensichtlicher Ausdruck des politischen Kompromisses, der zwischen den im OECD-Steuerausschuss und seinen Arbeitsgruppen vertretenen Finanzverwaltungen gefunden werden musste und sich in schwammigen Formelkompromissen niedergeschlagen hat. Dies schwächt die Bedeutung der Ausführungen des OECD-Kommentars für die Abkommensauslegung weiter. Daher ist nicht einmal für neu abgeschlossene Abkommen klar, ob die nunmehr im OECD-Kommentar 2010 vertretene Auffassung überhaupt zur Auslegung beitragen kann.

<sup>35)</sup> Ausführlich Lang, ÖStZ 2006, 209 f.

<sup>36)</sup> Vgl. z. B. Vetter, Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, in Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter (Hrsg.), Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD (1996) 9 (25); Mössner, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Böckstiegl u. a. (Hrsg.), FS Seidl-Hohenveldern (1988) 403 (411 f.).

<sup>37)</sup> Dazu Lang/Brugger, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, Australian Tax Forum 2008, 95 (97).

## Changes in the OECD Commentary in Respect of the Term "Employer"

### III. Die Auffassung des österreichischen BMF

Das österreichische BMF hat sich mit einer wirtschaftlich geprägten Deutung des abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriffs nie anfreunden können:<sup>38)</sup> Die Ausführungen des OECD-Kommentars in der vor 2010 bestehenden Fassung wurden so eng wie möglich interpretiert, die Bedeutung der zivilrechtlichen Vereinbarungen, die vermeintlich nur in besonderen Ausnahmefällen Abweichungen zuließen, betont und die entscheidenden Passagen des OECD-Kommentars selektiv und – wie *Lechner* gemeint hat – „in geradezu irreführender Weise“ zitiert.<sup>39)</sup> Das BMF wollte sich offenbar nicht förmlich vom OECD-Kommentar distanzieren und konnte dadurch weiterhin als OECD-„Musterschüler“ mit möglichst wenigen „reservations“ zum OECD-MA und „observations“ zum OECD-Kommentar gelten. In der Sache selbst hatte das BMF dem OECD-Steuerausschuss aber bei der Auslegung des Arbeitgeberbegriffs weitgehend die Gefolgschaft aufgekündigt.<sup>40)</sup>

Nunmehr verweist das österreichische BMF in Einzelerledigungen zwar auf die Neufassung des OECD-Kommentars, misst den Überlegungen des OECD-Steuerausschusses zur abkommensautonomen Auslegung, die auf einen wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff hinauslaufen, aber weiterhin kaum Bedeutung bei, sondern sieht für die Beurteilung das Recht des Quellenstaates als maßgebend an, wenn dort der Rückgriff auf das innerstaatliche Recht „in rechtlich vertretbarer Weise vorgenommen“ wurde.<sup>41)</sup> Das BMF geht dabei insoweit über die Ausführungen im OECD-Kommentar hinaus, als nach Auffassung des Finanzministeriums „kein rechtlich vertretbarer Rückgriff auf nationales Recht (...) in einem EU-Staat vorliegen (würde), wenn dieser infolge einer Diskriminierung der Personalüberlassung aus Österreich gegenüber einer vergleichbaren landesinternen Personalüberlassung unionsrechtlich unzulässiges nationales Recht anwendet“.<sup>42)</sup> Ein solcher Rückgriff wäre „durch Art. 3 Abs. 2 DBA nicht gedeckt“. Dabei überrascht zunächst, welche große Bedeutung das BMF in diesem Zusammenhang dem Unionsrecht beimisst. Offenbar geht das BMF davon aus, dass das nationale Recht des anderen Staates auch dann durch Unionsrecht verdrängt ist, wenn der EuGH oder ein nationales Gericht den Verstoß gegen das Unionsrecht noch gar nicht festgestellt haben. In Hinblick auf die österreichische Rechtsordnung hat das BMF zu Fragen von Unionsrechtsverstößen bisher zurückhaltender agiert: Das BMF hat sonst nicht allzu häufig die erstinstanzlichen Finanzbehörden ermuntert, unionsrechtlich bedenkliches nationales Steuerrecht von vornherein und schon vor Klärung der Rechtsfrage durch den EuGH oder durch ein österreichisches Höchstgericht unangewendet zu lassen.

Allerdings entbehrt die Auffassung des BMF der Rechtsgrundlage: Selbst wenn man nämlich Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen – entgegen der von mir vertretenen Auffassung<sup>43)</sup> – nicht die Bedeutung beimisst, die Interpretation aus dem Abkommenszusammenhang zu unterstreichen, sondern als primären Verweis auf das nationale Recht ansieht, ist es keineswegs gesichert, dass ein Staat gegen die Grundfreiheiten verstößt, wenn er im Fall des internationalen Arbeitnehmerverleihs den Arbeitgeberbegriff anders

<sup>38)</sup> Zur österreichischen Verwaltungspraxis auf Grundlage der vor 2010 bestehenden Fassung des OECD-Kommentars vgl. *Tumpel/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer, 117; *Loukota/Loukota*, SWI 2006, 115 ff.; *Bendlinger*, taxlex 2010, 348; siehe auch *Pötgens*, Article 15(2)(b) of the OECD-Model: Problems Arising from the Residence Requirement for Certain Types of Employers, ET 2002, 214 (219 f.).

<sup>39)</sup> Vgl. *Lechner* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 235.

<sup>40)</sup> Vgl. auch *Tumpel/Stangl* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer, 117.

<sup>41)</sup> BMF, EAS 3108 vom 17. 12. 2009, SWI 2010, 50; Erlass des BMF vom 18. 10. 2010, Salzburger Steuerdialog 2010 – Zweifelsfragen zum Internationalen Steuerrecht; *Bendlinger*, taxlex 2010, 349.

<sup>42)</sup> BMF, EAS 3201 vom 24. 1. 2011, SWI 2011, 51.

<sup>43)</sup> Vgl. *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen<sup>2</sup>, Rz. 91 ff.; *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 34; *Lang*, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199 (199 ff.); *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA Auslegung, SWI 2002, 86 (90).

## Änderungen im OECD-Kommentar zum Arbeitgeberbegriff

definiert und auf diese Weise die Einkommensteuer der Arbeitnehmer im Steuerabzugsweg erhebt, obwohl er sich in vergleichbaren internen Fällen damit begnügt, die Einkommensteuer im Veranlagungsweg zu erfassen. Die Rechtsprechung des EuGH differenziert, ist zum Teil auch schwankend und hat zuletzt Tendenzen erkennen lassen, den Mitgliedstaaten Spielräume bei der Einführung von Abzugspflichten im grenzüberschreitenden Verhältnis zu belassen.<sup>44)</sup>

Vor allem aber kann bei Anwendung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA im Rahmen des nationalen Rechts des anderen Staates der Anwendungsvorrang des Unionsrechts selbst dann keine Rolle spielen, wenn sich die ausländische Rechtsvorschrift zweifelsfrei als unionsrechtswidrig erweisen sollte: Der Verweis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA kann sich nämlich nur auf Ausdrücke beziehen, die im Abkommen nicht definiert sind. Diese nicht im Abkommen definierten Ausdrücke wären dann dieser Auffassung zufolge nach dem Recht des Anwendestaates auszulegen. Dabei ist die Definition des Anwendestaates oder das Verständnis, das diesen Ausdrücken im Recht des anderen Staates beigemessen wird, maßgebend.<sup>45)</sup> Selbst wenn man Art. 3 Abs. 2 OECD-MA über seinen Wortlaut hinaus nicht nur auf „Ausdrücke“, sondern auch auf Konzepte des Vertragsstaates anwenden will,<sup>46)</sup> bleibt kein Raum für den Anwendungsvorrang: Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts verdrängt nämlich nicht Begriffe oder nationale Rechtskonzepte, sondern nur *Rechtsvorschriften*, die eine *bestimmte Rechtsfolge* vorsehen.<sup>47)</sup> Wenn also im anderen EU-Staat bestimmte Rechtsvorschriften durch den Anwendungsvorrang verdrängt sein sollten und daher die Rechtsfolgen nicht zum Tragen kommen können, ändert dies keinesfalls daran etwas, dass den Tatbestandselementen dieser Rechtsvorschriften dennoch nach wie vor ein Inhalt zukommt, der dann eben auch für Zwecke des Abkommensrechts maßgebend ist. Denn bloße Definitionen oder Begriffsinhalte entfalten für sich alleine keine Rechtswirkungen, können daher auch nicht gegen Unionsrecht verstoßen und daher auch nicht verdrängt werden. Wenn folglich nach nationalem Recht der Gestellungsnehmer zum Steuerabzug verhalten wird und er aus diesem Grund zum Arbeitgeber erklärt wird, mag der Steuerabzug allenfalls unionsrechtswidrig und vom Anwendungsvorrang betroffen sein, nicht aber die – für sich keine Rechtsfolgen entfaltende – Definition des Arbeitgebers. Wenn der andere Vertragsstaat zwei unterschiedliche Regelungen zur Arbeitskräfteüberlassung kennt – einmal für rein landesinterne Sachverhalte, einmal für grenzüberschreitende Sachverhalte – und dabei auch von unterschiedlichen Definitionen des Begriffs des Arbeitgebers ausgeht, bieten sich dann eben zwei verschiedene Begriffsinhalte an, die für die Auslegung des im OECD-MA nicht definierten Begriffs des „Arbeitgebers“ Bedeutung haben können. Wer Art. 3 Abs. 2 OECD-MA als weitreichenden Verweis auf das nationale Recht der Anwendestaaten ansieht, muss dann auch eine Lösung dafür entwickeln, welcher der beiden Begriffe des Arbeitgebers für die Abkommensauslegung heranzuziehen ist. Aufgrund des internationalen Kontextes könnte eine Vermutung dafür sprechen, jenen Begriff zu verwenden, der im grenzüberschreitenden Verhältnis nach nationalem Recht maßgebend ist.

Interessant ist auch, dass das österreichische BMF davon ausgeht, dass als ausländische Rechtsvorschriften im gegebenen Zusammenhang „*nicht nur Vorschriften im Gesetzesrang, sondern auch Durchführungsregelungen über die Gesetzesauslegung (z. B. in der*

<sup>44)</sup> Vgl. Lang, IStR 2007, 607; Hohenwarter, Ende der Abzugssteuer bei beschränkter Steuerpflicht? RdW 2006, 763 (763); Kühbacher, Die Rs „Truck Center SA“ – Neues zur Abzugsbesteuerung des § 99 EStG? ÖStZ 2009, 224 (224 ff.).

<sup>45)</sup> Vgl. Sasseville, The OECD Model Convention and Commentaries, in Maisto (Hrsg.), Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law (2005) 134 (134 ff.).

<sup>46)</sup> Vgl. Wattel/Marres, Characterization of Fictitious Income under OECD-Patterned Tax Treaties, ET 2003, 66 (71); Vogel in Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Einleitung Rz. 106.

<sup>47)</sup> Näher Lang, Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts, in Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS J. Lang (2010) 1003 (1003 ff.).

## Changes in the OECD Commentary in Respect of the Term "Employer"

äußeren Form vergleichbar mit LStR 2002, Rz. 923, wenn darin der Gestellungsnehmer als Arbeitgeber bezeichnet ist, oder behördliche Anfragebeantwortungen)“ gelten.<sup>48)</sup> Es ist überraschend, dass „Durchführungsregelungen“ wie jene der Art von Lohnsteuerrichtlinien oder „behördliche Anfragebeantwortungen“, denen nach österreichischem Recht kein verbindlicher Charakter zukommt, dennoch als „Steuerrecht“ für Zwecke des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA gelten sollen.

Noch viel überraschender ist aber, dass das BMF Urteilen ausländischer Gerichte hingegen völlig untergeordnete Bedeutung beimisst: „Kann als Auslegungsquelle nur die Rechtsprechung des betreffenden Landes angegeben werden, bedarf die Anwendbarkeit dieser Rechtsprechung auf die Arbeitskräftegestellung aus Österreich einer abgabenbehördlichen Bestätigung, aus der auch die diskriminierungsfreie Anwendung dieser Rechtsprechung hervorgeht.“<sup>49)</sup> Wenn man hier mit österreichischen Maßstäben misst, müsste wohl den Urteilen von Gerichten, die den Inhalt von Rechtsvorschriften verbindlich interpretieren, jedenfalls viel größere Bedeutung zukommen als bloßen behördlichen Äußerungen, die ihre gerichtliche Überprüfung noch vor sich haben. Wenn die ausländische Rechtsprechung nur dann akzeptiert wird, wenn dafür eine „abgabenbehördliche Bestätigung“ im Ausland vorliegt, wird damit jedenfalls jenes Verständnis des Rechtsstaates, das wir zumindest aus dem österreichischen Kontext kennen, auf den Kopf gestellt.

Das österreichische BMF, das sonst dafür bekannt ist, dem Verweis auf das Recht des Anwendestaates in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA extensive Bedeutung beizumessen, versucht, die vom OECD-Kommentar geforderte Maßgeblichkeit des ausländischen Rechts im Kontext der Arbeitskräftegestellung weiter einzuschränken: Bei einer kurzfristigen konzerninternen Mitarbeitergestellung in einen anderen EU-Staat könne die Steuerfreistellung auf österreichischer Seite daher nur in Anspruch genommen werden, „wenn ausreichende Belege über das Vorliegen eines durch Art. 3 Abs. 2 DBA gedeckten Qualifikationskonfliktes vorhanden sind. Ein derartiger Beleg könnte in einer Bestätigung eines im Quellenstaat zur steuerlichen Beratung zugelassenen Wirtschaftstreuhänders oder Anwaltes bestehen, wenn in dieser Bestätigung die betreffende Rechtsgrundlage in deutscher, englischer oder französischer Sprache und im Fall einer anderen Landessprache auch in dieser zitiert ist und ausdrücklich bestätigt wird, dass diese Regelung nicht nur im Fall einer Arbeitskräftegestellung aus Österreich, sondern auch im Fall vergleichbarer landesinterner Arbeitskräftegestellungen zur Anwendung gelangt.“<sup>50)</sup> Das BMF verlangt somit „Belege“ über den – diskriminierungsfreien – Inhalt des ausländischen Rechts, die vom Steuerpflichtigen beizubringen wären, und droht sonst mit Besteuerung im Inland ohne jede Ermäßigung. Wer die – meines Erachtens höchst fragwürdige<sup>51)</sup> – Auffassung vertritt, dass nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA der andere Vertragsstaat legitimiert ist, sein originär innerstaatliches Recht zur Interpretation von Abkommensbegriffen heranzuziehen, und dann noch die – nicht minder fragwürdige<sup>52)</sup> – Position vertritt, der Ansässigkeitsstaat wäre an diese Qualifikation gebunden und müsse nach Art. 23 OECD-MA eine Entlastung herbeiführen, muss wohl auch anerkennen, dass auf diese Weise ausländisches Recht partiell zur Grundlage österreichischen Verwaltungshandelns wird und daher auch – wie jede andere österreichische Rechtsvorschrift – von Amts wegen zu ermitteln ist.

Die meines Erachtens überzeugende Lösung liegt darin, jener Auffassung zum abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriff zu folgen, die der Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses in seiner vor 2010 bestehenden Fassung zum Ausdruck gebracht hat. Diese In-

<sup>48)</sup> BMF, EAS 3201 vom 24. 1. 2011, SWI 2011, 51.

<sup>49)</sup> BMF, EAS 3201 vom 24. 1. 2011, SWI 2011, 51.

<sup>50)</sup> BMF, EAS 3201 vom 24. 1. 2011, SWI 2011, 51.

<sup>51)</sup> Vgl. Lang, IStR 2007, 608.

<sup>52)</sup> Vgl. Lang, IStR 2007, 608; Gassner/Lang, Double Non-Taxation of a Belgian Tax Law Professor Lecturing in Vienna, in Vanistendael (Hrsg.), FS Hinnekens (2002) 219 (229).

## Änderungen im OECD-Kommentar zum Arbeitgeberbegriff

terpretation hat überzeugende systematische und teleologische Argumente für sich und weist den Weg zu einer abkommensautonomen Interpretation. Es ist zu hoffen, dass sich die Gerichte in den Vertragsstaaten nicht durch die Änderungen des OECD-Kommentars verunsichern lassen, sondern auf Grundlage der in der früheren Fassung des OECD-Kommentars enthaltenen Hinweise versuchen, die Konturen des abkommensrechtlichen Arbeitgeberbegriffs deutlich herauszuarbeiten und auf diese Weise zu einer international einheitlichen Interpretation des im OECD-MA enthaltenen Arbeitgeberbegriffs beizutragen.

### IV. Rechtspolitische Bewertung

All dies zeigt, dass das BMF im Zusammenhang mit dem nunmehrigen OECD-Kommentar zu Art. 15 Abs. 2 OECD-MA eine ähnlich problematische Strategie wie schon bei der früheren Fassung des OECD-Kommentars zu dieser Vorschrift verfiel: Das BMF hätte es offenbar lieber gesehen, wenn sich die Verfasser des OECD-Kommentars zu einer zivilrechtlichen Interpretation des Arbeitgeberbegriffs durchgerungen hätten.<sup>53)</sup> Die von der OECD stattdessen gewählte Vorgangsweise, das nationale Recht des Quellenstaates als maßgebend anzusehen und sonst weiterhin der wirtschaftlichen Deutung des Arbeitgeberbegriffs zu folgen, hat beim BMF nur zurückhaltende Aufnahme gefunden. Das BMF sieht offenbar die Gefahr, dass manche Vertragsstaaten über eine national dominierte Interpretation des Arbeitgeberbegriffs die Anwendung des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA ausschließen wollen und stattdessen für sich ein Besteuerungsrecht kreieren, das ihnen sonst nicht zukäme. Um zu vermeiden, dass die – an sich vom BMF mitgetragene – Interpretation des Art. 23 OECD-MA Österreich als Ansässigkeitsstaat zwingt, in diesen Fällen seine eigene Besteuerung zurückzunehmen, postuliert das BMF zusätzliche Voraussetzungen, um zwar nicht förmlich der sonst vertretenen Interpretation des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und des Art. 23 OECD-MA und der im OECD-Kommentar vertretenen Auffassung abschwören zu müssen, sie aber dennoch über weite Strecken nicht zum Durchbruch kommen zu lassen. Dass dabei – allerdings mit wenig überzeugenden Argumenten – sogar auf den vom BMF sonst nicht immer in den Vordergrund gestellten Anwendungsvorrang des Unionsrechts rekurriert wird, ist jedenfalls zumindest innovativ.

Die Skepsis, sich im Wege einer extensiven Deutung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und der gleichzeitig über Art. 23 OECD-MA angenommenen Bindungswirkung dem nationalen Recht des Quellenstaates auszuliefern, ist nachvollziehbar. Die Argumente, die gegen diese Deutung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und des Art. 23 OECD-MA sprechen, liegen auf der Hand und sind im Schrifttum schon zur Genüge aufbereitet worden.<sup>54)</sup> Das BMF kann und soll sich dieser Position anschließen.<sup>55)</sup> Ein „Rosinenpicken“ derart, auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und Art. 23 OECD-MA zurückzugreifen, wenn dies mit den eigenen steuerpolitischen Vorstellungen konform geht, sonst aber Gründe vorzuschieben, die es ermöglichen sollen, von dieser Bindungswirkung abzusehen, wird nämlich mittel- und langfristig weder die Glaubwürdigkeit Österreichs in der OECD und im Verhältnis zu den DBA-Vertragspartnern stärken noch zur Vorhersehbarkeit des Verwaltungshandelns beitragen.

<sup>53)</sup> Vgl. *Loukota*, BMF-Erlass zur internationalen Personalentsendung, SWI 1998, 160 (162); AÖFV Nr. 17/1998 vom 16. 2. 1998; AÖFV Nr. 87/1993; vgl. auch *Endfellner*, SWI 2002, 282 f.; BMF, EAS 476, SWI 1994, 275; UFS 6. 2. 2008, RV/0404-G/06; 22. 1. 2009, RV/3057-W/08; 8. 10. 2009, RV/3015-W/09; *Bendlinger*, taxlex 2010, 348; LStR 2002, Rz. 924; ähnlich *Runge*, IStR 2002, 38 f.; *De Vries*, Developments Regarding the Netherlands' Interpretation of the Term "Employer" in Art. 15 of the OECD Model, ET 2008, 151 (152).

<sup>54)</sup> Vgl. *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen), in *Burmester/Endres* (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Debatin (1997), 283 (290 ff.).

<sup>55)</sup> Kritisch zur Anwendung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in diesen Konstellationen auch *Zorn* (zitiert in *Günther*, SWI Jahrestagung 2009: Auslandsentsendung – wirtschaftlicher Arbeitgeber, SWI 2010, 521 [523]).