

DEBATIN/WASSERMAYER

DOPPELBESTEUERUNG

KOMMENTAR

zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen

herausgegeben von

PROF. DR. DR. HELMUT DEBATIN LL. M. PROF. DR. FRANZ WASSERMAYER
Ministerialdirigent a. D. Vors. Richter am Bundesfinanzhof a. D.
Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn

begründet von

DR. RUDOLF KORN † DR. GEORG DIETZ †
Ministerialrat, München Rechtsanwalt, München

Stand: siehe Titelblatt Band I

Band IV:

Länderteil von Litauen bis Österreich

UB-WU WIEN



+J331234000



VERLAG C. H. BECK MÜNCHEN

WASSERMAYER

DOPPELBESTEUERUNG

KOMMENTAR

zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen

herausgegeben von

PROF. DR. DR. H. C. FRANZ WASSERMAYER
Vors. Richter am Bundesfinanzhof a. D.

ab der 120. Ergänzungslieferung mitherausgegeben von:

DR. CHRISTIAN KAESER DR. MICHAEL SCHWENKE
Rechtsanwalt Richter am Bundesfinanzhof

herausgeberische Betreuung der erbschaftsteuerlichen Teile:

DR. MARC JÜLICHER
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

Stand: siehe Titelblatt Band I

Band IV:

Länderteil von Liechtenstein bis Österreich



C.H. BECK

Abkommen

(Text und Kommentar)

Vor Art. 1

Protokoll:

(16) Zur Auslegung des Abkommens

Es gilt als vereinbart, dass den Abkommenbestimmungen, die nach den entsprechenden Bestimmungen des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgefasst sind, allgemein dieselbe Bedeutung zukommt, die im OECD-Kommentar dazu dargestellt wird. Die Vereinbarung im vorstehenden Satz gilt nicht hinsichtlich der nachstehenden Punkte:

- a) alle Bemerkungen der beiden Vertragsstaaten zum OECD-Muster oder dessen Kommentar;
 - b) alle gegenteiligen Auslegungen in diesem Protokoll;
 - c) alle gegenteiligen Auslegungen, die einer der beiden Vertragsstaaten in einer veröffentlichten Erklärung vornimmt, die der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats vor Inkrafttreten des Abkommens übermittelt worden ist;
 - d) alle gegenteiligen Auslegungen, auf die sich die zuständigen Behörden nach Inkrafttreten des Abkommens geeinigt haben.
- Der OECD-Kommentar – der von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann – stellt eine Auslegungshilfe im Sinne des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 dar.

Bearbeiter: Univ.-Prof. Dr. Michael Lang

Übersicht

I. Die Rechtsentwicklung	Rz.
1. Das Abkommen vom 4. 10. 54	1–4
2. Das Änderungsabkommen vom 8. 7. 92	1
3. Das neue Abkommen	2
	3, 4
II. Die Auslegung des DBA Deutschland-Österreich	5–28
1. Die Auslegung von DBA	5–15
2. Die Bedeutung von MA und OECD-Kommentar (Protokoll Abs. 16)	16–28

Schrifttum: Karl Vertragsauslegung – Vertragsänderung, in Schreuer (Hrsg.) Autorität und internationale Ordnung, 1979, 9 ff.; M. Lang Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 1992; M. Lang Probleme des Revisionsprotokolls zum DBA Deutschland-Österreich, SWI 1992, 40 ff.; M. Lang Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 1994, 11 ff.; M. Lang Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in Gassner/M. Lang/

Lechner (Hrsg.) Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht: Auswirkungen auf die Abkommenspraxis, 1996, 25 ff.; M. Lang Die Besonderheiten der Auslegung des DBA Österreich-USA, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-USA, 1997, 25 ff.; M. Lang Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Burmeister/Endres (Hrsg.) Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS für H. Debatin, 1997, 283 ff.; M. Lang Die im neuen DBA Österreich-Deutschland enthaltenen Auslegungsregeln, in Gassner/M. Lang/Lechner (Hrsg.) Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland, 1999, 59 ff.; H. Lohkötter Die Bedeutung der Änderungen des OECD-Musterabkommens für Österreich, SWI 1995, 450 ff.; H. Lohkötter Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, SWI 2000, 299 ff.; Rill Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, ZfV 1985, 461 ff.; Runge Entwicklungstendenzen zum DBA Österreich-Deutschland, SWI 1997, 191 ff.; Schreier Entwurf eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland, SWK 1982 A VI, 1 ff.; Mässmeyer Diskussionsbeitrag, in Mössner/Blumenwitz ua. (Hrsg.) Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht, 1995, 85 ff.; Vögel Transnationale Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen IStR 2003, 523 ff.; Lang Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IBW 2006, 549–558; Vögel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Aufl., 2008, zit.: Vöf; V/L; Gosch Entwicklungstendenzen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Internationalen Steuerrecht, SWI 8/2011, 324; Bleschick, Kammerer Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen“ und „Privataufwendungen im Einkommensteuerrecht, insbesondere bei den außergewöhnlichen Belastungen“ – Tätigkeitsbericht zum 4. Steuerwissenschaftlichen Symposium beim Bundesfinanzhof, DStR-Beih 2013, 61 ff.; Musil Treaty Override als Dauerproblem des Internationalen Steuerrechts, IStR 2014, 192 ff.

I. Die Rechtsentwicklung

1. Das Abkommen vom 4. 10. 54

1 Das am 4. 10. 54 in Bonn unterzeichnete „Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern“ löste das Vorgängerabk. aus 1922 ab. Das 1954 unterzeichnete Abk. trat am 7. 9. 55 in Kraft. Es wurde in Dtl. am 1. 8. 55 (dBGBl. II 55, 750) und in Österr. am 15. 11. 55 (öBGBl. 221/1955) kundgemacht. Es war erstmalig auf die Steuern anzuwenden, die für die Zeit ab 1. 1. 55 erhoben wurden.

2. Das Änderungsabkommen vom 8. 7. 92

2 Am 8. 7. 92 wurde ein Änderungsabk. zum österr.-dt. DBA unterzeichnet. Dieses Änderungsabk. wurde in Dtl. am 29. 1. 94 (dBGBl. II 1994, 122) und in Österr. am 10. 5. 94 (öBGBl. 361/1994) verkündet. Das Änderungsabk. trat mit 1. 7. 94 in Kraft. Bei den im Abzugsweg (an der Quelle) erhobenen Steuern von Dividenden war es auf die Beträge, die ab 1. 1. 92 gezahlt wur-

den, erstmals anzuwenden. Bei den anderen Steuern vom Einkommen war das Abk. auf Einkünfte, die während des Kj. 1992 erzielt wurden, erstmals anzuwenden. Bei der VSt war das Änderungsabk. auf das Vermögen erstmals anzuwenden, das am 1. 1. 92 vorhanden war.

3. Das neue Abkommen

a) Die Abkommensverhandlungen. Bereits das Änderungsabk. war der Abschluss von mehr als zehnjährigen Verhandlungen. Ursprünglich war schon viel früher eine Totalrevision des aus 1954 stammenden Abk. angestrebt worden. Das Abk. gehörte näm. zu den ältesten noch in Kraft befindl. abgabenrechtl. Verträgen beider Staaten. Es entsprach nicht mehr den durch die MA geschaffenen Standards. Bereits 1981 lag ein Vertragsentwurf für ein vollständig neues DBA vor. Dieser Entwurf orientierte sich am MA (vgl. *Schreder SWK 1982 A VI, 1*). Allerdings wurde dieser Entwurf wieder zurückgestellt, sodass letztl. bloß einige Vorschriften des Abk. an das MA angepasst wurden. Die wiederholt geforderte Teilrevision wurde weiter aufgeschoben (dazu *M. Lang SWI 1992, 40 ff.*). Ende 1995 hat die dt. FinVerw. erneut Revisionswünsche deponiert (vgl. *Rünge SWI 1997, 191 ff.*). Erst am 2. 9. 99 kam es zur Paraphierung des neuen Abk., das am 24. 8. 00 unterzeichnet wurde. Die Veröffentlichung des Abkommens textes erfolgte in Dtl. nach erfolgter Ratifizierung am 5. 4. 02 (dJBGBI. II 734) und in Österr. am 20. 8. 02 (öBGBI. III 182/2002). Gemäß Art. 31 Abs. 2 ist das Abk. bei den im Abzugsweg erhobenen Steuern von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auf Beträge, die am oder nach dem 1. 1. 03 gezahlt werden anzuwenden (vgl. Art. 31 Rz. 2), bei den übrigen Steuern auf die Steuern, die für Zeiträume ab dem 1. 1. 03 erhoben werden (vgl. Art. 31 Rz. 3).

b) Das Vorbild des MA. Das nunmehr bestehende DBA orientiert sich in seinen Grundzügen am MA. Beide Vertragsstaaten haben sich auch bemüht, Besonderheiten ihrer Abkommenspolitik im DBA zu verankern. Dementsprechend finden sich auch zahlreiche Regelungen, die am originär innerstaatl. Recht eines der beiden oder beider Staaten orientiert sind.

II. Die Auslegung des DBA Deutschland-Österreich

1. Die Auslegung von DBA

a) Die Auslegung nach der WVK. aa) Nach Art. 31 Abs. 1 WVK ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhl. seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zwecks auszulegen. Nach Art. 31 Abs. 2 WVK bedeutet für die Auslegung eines Vertrages der Zusammenhang außer dem Vertragswortlaut samt Präambel und Anlagen jede sich auf den Vertrag beziehende Übereinkunft, die zw. allen Vertragsparteien anlässl. des Vertragsabschlusses getroffen wurde, sowie jede Übereinkunft, die von einer oder mehreren Vertragspar-

teien anlässl. des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde. Art. 31 Abs. 4 WVK hält fest, dass einem Ausdruck eine besondere Bedeutung beizulegen ist, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben. Nach Art. 32 WVK können ergänz. Auslegungsmittel, insbes. die vorbereiteten Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses, herangezogen werden, um die sich unter Anwendung des Art. 31 WVK ergebende Bedeutung zu bestimmen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 WVK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder zu einem offensichtlich. sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt.

6 bb) Gleichklang mit allgemeinen Auslegungsgrundsätzen. Diese in Art. 31 ff. WVK festgehaltenen Auslegungsgrundsätze decken sich mit den auch außerhalb des Völkerrechts angewendeten Grundsätzen (vgl. *M. Lang in Gassner/M. Lang/Lechner, DBA Ö-USA, S. 27 ff.*). Völkerrechtliche Interpretationsmethoden unterscheiden sich näm. nicht grundlegend von denen des innerstaatl. Rechts (ausführl. *M. Lang in Gassner/M. Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen, S. 21*). Auch im Völkerrecht ist die grammatische, systematische, teleologische und historische Auslegung bekannt. Bei der völkerrechtl. Auslegung kann es – ebenso wie in allen anderen Rechtsgebieten – nur darum gehen, nach den Regeln der Konvention zu ermitteln, was der Autor der Rechtsnorm als von ihm gemeint gegen sich gelten lassen muss (grundlegend *Rill ZfV 1985, 466*). Die Angabe der Auslegungskomponenten in Art. 31 ff. WVK darf nicht dazu verleiten, die einzelnen Komponenten isoliert zu prüfen und ihren Zusammenhang zu vernachlässigen (*M. Lang DBA und innerstaatl. Recht, S. 95*). Interpretation ist kein formalisierter und schematisierbarer Vorgang (vgl. auch *Karl in Schreier, Autorität, S. 13*). Auch wenn positiviertere Interpretationsregeln – wie Art. 31 ff. WVK – die maßgebenden Auslegungselemente formulieren, darf nicht vergessen werden, dass die menschl. Sprache in ihrer Unzulänglichkeit keine Möglichkeit bietet, den Vorgang der Interpretation in seiner gesamten Komplexität einzufangen und in Worte zu fassen. Jede Interpretation – und somit auch die völkerrechtl. – dient der Sinnermittlung. Daher muss ebenso wie bei der Auslegung originär innerstaatl. Vorschriften die gesamte Vielfalt der methodischen Möglichkeiten genutzt werden. Dies gilt in besonderer Weise für DBA, da diese völkerrechtl. Verträge nicht nur Pflichten der Vertragsparteien, sondern in aller Regel auch – vergleichbar originär innerstaatl. Gesetzen – Pflichten des Einzelnen regeln (*M. Lang in Gassner/M. Lang/Lechner, DBA Ö-D, S. 62 f.*).

7 cc) Spätere Übereinkunft und spätere Übung. Die Regelung des Art. 31 Abs. 3 WVK zu keinem anderen Ergebnis führen (so auch *Wassermeyer in Mössner/Blumenwitz ua., DBA und nationales Recht, S. 85 f.*; aa *H. Loukots SWI 2000, 302*). Nach Art. 31 Abs. 3 WVK sind außer dem Zusammenhang in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zw. den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen sowie jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der

die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht, zu berücksichtigen. Art. 31 Abs. 3 WVK kann aber nicht so verstanden werden, dass die Verwaltungsbehörden der beiden Vertragsstaaten ermächtigt wären, den Inhalt eines DBA zu ändern. Eine derartige Ermächtigung zur Rechtsfortbildung durch Verwaltungsbehörden wäre näm. nicht nur aufgrund der dt. und der österr. Verfassungsrechtsordnung problematisch. Bereits eine Interpretation dieser Regelungen in ihrem völkerrechtl. Zusammenhang zeigt schon die Unhaltbarkeit derartigen Deutungsversuche: Die WVK spricht näm. auch die Vertragsänderung an, sodass Art. 31 Abs. 3 WVK als Vorschrift über die Vertragsauslegung jedenfalls durch die Vertragsänderung, die der Genehmigung der von Fassungen wegen zuständigen Organe bedarf, eine Grenze findet. Darüber hinaus muss bei der Anwendung der Auslegungsregeln – und damit auch bei Art. 31 Abs. 3 WVK – zw. den einzelnen Typen der völkerrechtl. Verträge unterschieden werden. Da das Abgaberecht in sehr vielen Staaten strengen rechtsstaatl. Bindungen unterliegt, spricht viel dafür, Art. 31 Abs. 3 WVK bei der Auslegung völkerrechtl. Verträge auf dem Gebiet des Abgaberechts nur sehr eingeschränkte Bedeutung beizumessen. Die Behörden können daher ledigl. die Möglichkeiten ausschöpfen, die ihnen auch sonst im Wege der Interpretation verbleiben (*M. Lang* in *Gassner/M. Lang/Lechner*, DBA Ö-D, S. 63). Dazu kommt, dass es sich um eine übereinstimmende Praxis der *zuständigen* Behörden handeln muss. Hier bedürfte es auf österr. Seite des Nachweises, dass die FA und das Bundesfinanzgericht ein einheitl. Verständnis einer Vorschrift entwickelt haben. Zumindest die Praxis der FA wird aufgrund des Steuergeheimnisses nicht ohne Weiteres festzustellen sein. Ob und welche Auffassung das öBMF hat, ist dafür jedenfalls nicht relevant: Das öBMF ist im Regelfall nicht zur Sachentscheidung zuständig und kann daher auch keine „Praxis“ im Sinne des Art. 31 Abs. 3 WVK prägen.

b) Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts. aa) Eigenständigkeit des DBA-Rechts. Die Beachtung völkerrechtl. Auslegungssätze zwingt, der Eigenständigkeit des DBA-Rechts ggü. dem originär innerstaatl. Recht Rechnung zu tragen. Originär innerstaatl. Recht und Abkommensrecht können näm. jeweils nur aus sich selbst heraus ausgelegt werden. Wertungen, die das nationale Recht durchziehen, müssen daher für die Auslegung des DBA-Rechts außer Betracht bleiben. Auch das Abk. ist nämlich als völkerrechtl. Vertrag auf eine Rechtsaussage gerichtet, die nicht nur für das nationale Steuerrecht eines Vertragsstaates Bedeutung hat, sondern in die Rechtsordnungen beider Staaten eingreifen will. Der normative Gehalt der einzelnen DBA-Regelungen ist also darauf gerichtet, die Steuerrechtsordnungen der beiden Vertragsstaaten derart umzugestalten, dass das vom Regelungs-bereich erfasste Steuerrecht eines der Vertragsstaaten oder beider Vertragsstaaten anteilig zugewiesen wird. Um die Eindeutigkeit der Aussage zu gewährleisten, muss das Abk. daher losgelöst von den nationalen Rechtsordnungen betrachtet und der normative Gehalt der DBA-Regelungen ohne Bezugnahme auf das jeweilige nationale Recht ermittelt werden.

bb) Systematisch gebotene Verweisung auf das originär innerstaatliche Recht. Die eben dargelegte Notwendigkeit einer autonomen Interpretation des Abk. bedeutet aber nicht, dass das originär innerstaatl. Recht im Anwendungsbereich dieses DBA keine Bedeutung hätte. Vielmehr gebietet gerade die autonome Interpretation, in bestimmten Fällen dem originär innerstaatl. Recht Bedeutung beizumessen: Neben dem völkerrechtl. Charakter ist näm. im Rahmen des Interpretationsprozesses die besondere Zielsetzung des DBA-Rechts zu beachten. Abk. sind von der Intention getragen, innerstaatl. Besteuerungstatbestände einzuschränken oder zu beseitigen. Diesem Ziel kann nur durch eine enge Verknüpfung zw. den DBA-Normen und den Normen des originär innerstaatl. Rechts Rechnung getragen werden. Um die einschränkende oder beseitigende Rechtsfolge verhängen zu können, muss das DBA daher zwingend den einzuschränkenden oder zu beseitigenden originär innerstaatl. Besteuerungstatbestand erfassen. Aus diesem Grund muss es zw. originär innerstaatl. Recht und DBA-Recht Anknüpfungspunkte geben. Entsprechend der Struktur des originär innerstaatl. Besteuerungstatbestandes erfassen die abkommensrechtl. Anknüpfungspunkte den persönl. und sachl. Gehalt der Steuerschuld. Ist daher im Abk. von einer „Person“ die Rede, ist dies als Verweisung auf die jeweils geltenden Vorschriften des Rechts der Vertragsstaaten zu verstehen, die die Steuersubjektivität regeln. Die Ausdrücke „Gewinn“, „Einkünfte“ und „Vermögen“ verweisen auf das jeweils geltende Recht der Vertragsstaaten, das die sachl. Seite des Besteuerungstatbestandes umschreibt. Sowohl in persönl. als auch in sachl. Hinsicht gebietet die Abkommenssystematik die Verweisung auf originär innerstaatl. Recht (*M. Lang* in *Gassner/M. Lang/Lechner* DBA Ö-D, S. 64).

cc) Statische Verweisung auf das originär innerstaatliche Recht. Grundsatz: Andere Regelungen des Abk., die vom MA abweichen, weisen Parallelen zum originär innerstaatl. Recht Deutschlands oder Österreichs oder beider Staaten auf. In diesen Fällen haben die Vertragsparteien innerstaatl. Regelungen in das Abkommensrecht übernommen. Dies bedeutet auch, dass den Abkommensrechtsetzern zuzusinnen ist, dass sie die entspr. Regelungen mit dem Verständnis übernehmen wollten, das ihnen zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses beigemessen wurde. Dies schließt einerseits in bestimmten Grenzen eine intrasystematische Fortentwicklung dieser „versteinten“ Begriffe nicht aus, insbes. dann, wenn Lebenssachverhalte in Erscheinung treten, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses noch nicht existiert haben. Umgekehrt hat auch schon das Vorgängerabk. aus 1954 einige der auch im nunmehrigen Abk. enthaltenen Begriffe des originär innerstaatl. Rechts beider Staaten enthalten. In diesen Fällen ist zu überlegen, ob die Abkommensrechtsetzer nicht damit auch das bereits 1954 grundgelegte Verständnis auch in das neue Abk. übernommen haben.

c) Die Bedeutung des Art. 3 Abs. 2. aa) Zweifelsfragen. Die Abkommensrechtsetzer haben auch die Auslegungsvorschrift des Art. 3 Abs. 2 MA in ihrer zuletzt vom OECD-Steuerausschuss im Jahre 1995 veränderten

Fassung in das neue Abk. aufgenommen. Damit sind nunmehr die Rechtsprechung und das Schrifttum, die entweder zu Art. 3 Abs. 2 MA selbst oder zu einer dieser Vorschriften nachgebildeten bilateralen Regelung ergangen ist, auch für die Auslegung des Art. 3 Abs. 2 von Bedeutung. Allerdings ist der Norminhalt des Art. 3 Abs. 2 umstritten. Die Bedeutung, die dem innerstaatl. Recht nach dieser Vorschrift zukommt, hängt entscheidend davon ab, wie man die Wortfolge „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ versteht. Teleologische Argumente legen jedenfalls nahe, dieser Wortfolge großes Gewicht beizumessen: Wären die Fälle des Rückgriffs auf das originär innerstaatl. Recht des Anwenderstaates häufig, würde den einzelnen Abkommensnormen in den beiden Vertragsstaaten auch häufig ein unterschiedl. Inhalt beigemessen werden. Würden die Vertragsstaaten das jeweilige innerstaatl. Verständnis eines Begriffs in das Abkommen hineintragen, wäre die Einheitl. Abkommensauslegung gefährdet. Demnach ist davon auszugehen, dass der „Zusammenhang“ des Art. 3 Abs. 2 das gesamte nach Art. 31 und 32 WVK maßgebende Ausgangsmaterial umfasst. Der historische, systematische und teleologische Kontext, in dem die auszulegende Vorschrift steht, ist daher zu berücksichtigen, bevor auf das innerstaatl. Recht des Anwenderstaates zurückgegriffen wird.

bb) Bestätigung völkerrechtlicher Auslegungsgrundsätze. Eigenständigkeits des DBA-Rechts. Der hier vertretenen Auffassung zufolge hat Art. 3 Abs. 2 überhaupt keine selbständige normative Bedeutung (ausführlich *M. Lang* in Burmeister/Endres, Debatin-FS, S. 291 ff.). Diese Regelung unterstreicht ledigl., was nach völkerrechtl. Auslegungsgrundsätzen ohnehin gilt: Anhand der Systematik, der Zielsetzung und der historischen Entwicklung des völkerrechtl. Vertrages ist eine Lösung zu finden.

Verweise auf originär innerstaatliches Recht. Dieses Verständnis des Art. 3 Abs. 2 schließt nicht aus, dass in bestimmten – bereits angesprochenen (Rz. 9) – Einzelfällen auch originär innerstaatl. Recht relevant sein kann: Soweit in persönl. oder in sachl. Hinsicht die Anwendung des Abk. die Klärung der Frage erfordert, wer Steuerschuldner ist und was die innerstaatl. Bemessungsgrundlage ist, ist es gerade der Zusammenhang des Abk., der die Heranziehung des innerstaatl. Rechts in diesen Fällen erfordert. Gleiches gilt auch dann, wenn das Abk. auf eine bestimmte originär innerstaatl. Regelung verweist (Rz. 10 f.).

Subsidiarität des originär innerstaatlichen Rechts. Gebietet allerdings der Zusammenhang nicht die Heranziehung des originär innerstaatl. Rechts, ist der in Art. 3 Abs. 2 enthaltene Verweis auf das originär innerstaatl. Recht restriktiv zu sehen. Originär innerstaatl. Recht ist nur dann maßgebend, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Grammatische, systematische, teleologische und historische Argumente führen aber in fast allen Fällen zu einem Auslegungsergebnis, sodass es der subsidiären Heranziehung des originär innerstaatl. Rechts im Regelfall nicht bedarf.

d) Die Bedeutung des Unionsrechts. Das Unionsrecht kann ebenfalls für die DBA-Auslegung relevant sein, und zwar deshalb, weil das Unionsrecht

zum innerstaatl. Recht gehört. Damit hat das Unionsrecht für die DBA-Auslegung aber auch nur die Bedeutung, die das innerstaatl. Recht hat. Darüber hinaus kann das Unionsrecht für das DBA-Recht in dem Ausmaß Vorgaben enthalten wie es auch sonst für völkerrechtl. Verträge Vorgaben enthalten kann. In der Praxis stellt sich allerdings die Frage des Widerspruchs zw. Unionsrecht und DBA-Recht deshalb im Regelfall nicht, weil die DBA dem – sonstigen – innerstaatl. Recht Schranken geben. Falls daher eine steuerl. Regelung bspw. gg: die Grundfreiheiten verstößt, hat dies bereits seine Ursache im originär innerstaatl. Recht. Folglich ist der Sitz der Unionsrechtswidrigkeit auch dort (näher *M. Lang*, in Gassner/M. Lang/Lechner, DBA und EU-Recht, S. 25 ff.). Die DBA-Norm selbst läuft daher meist nicht Gefahr, dem Unionsrecht zu widersprechen. Anders könnte dies aber sein, wenn eine durch ein DBA begründete Befreiung selektiven Charakter hat und als unzulässige Beihilfe zu qualifizieren ist (dazu *M. Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenverbots auf das Steuerrecht, Gutachten zum 17. Österreichischen Juristentag, Manz, 2009).

2. Die Bedeutung von MA und OECD-Kommentar (Protokoll Abs. 16)

16 a) Vorbildfunktion des MA. aa) Maßgeblichkeit des OECD-Kommentars. Das Abk. folgt in wesentl. Teilen dem MA. Daher ist auch klar, dass der MK – soweit er zu den Materialien des Abk. gehört – auch bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Dies ergibt sich bereits aus allg. völkerrechtl. Auslegungsgrundsätzen (vgl. näher *M. Lang* in Gassner/M. Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen, S. 22).

bb) Bestätigung durch Protokoll. Nach Abs. 16 S. 1 des Prot. gilt es „als vereinbart, dass den Abkommensbestimmungen, die nach den entspr. Bestimmungen des OECD-MA auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abgefasst sind, allg. dieselbe Bedeutung zukommt, die im OECD-Kommentar dazu dargelegt wird.“ Diese Vorschrift bestätigt allg. Grundsätze und hat daher aus diesem Blickwinkel keine selbständige normative Bedeutung: Schon aufgrund der in der WVK verankerten völkerrechtl. Auslegungsgrundsätze ergibt sich eben, dass der MK bei der Auslegung eines bilateralen Abk., das dem MA nachgebildet ist, zu berücksichtigen ist.

18 b) Relevante Fassung des OECD-Kommentars. aa) Zeitpunkt der Abkommensverhandlungen. Nach allg. völkerrechtl. Auslegungsgrundsätzen ist klar, dass nur jene Fassung des MK im Rahmen der Auslegung der Abkommensvorschriften herangezogen werden kann, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abk. bereits vorgelegen hat. Nur hinsichtl. dieser Fassung kann vermutet werden, dass die Abkommensrechtssetzer mit der Übernahme einer bestimmten Vorschrift aus dem MA auch den Inhalt übernehmen wollten, den der MK dieser Vorschrift nahe legt. Keineswegs können völkerrechtl. Auslegungsgrundsätze dazu führen, künftige Änderungen des MK als maßgebend zu erachten. Den Abkommensrechtssetzern kann nämli. nicht zugeson-

nen werden, bereits den Inhalt der Änderungen des MK vorausgesehen zu haben.

bb) Bestätigung durch Protokoll. Nach Abs. 16 des Prot. stellt der Kommentar „– der von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann –“ eine Auslegungshilfe iSd. WVK dar. Vergleichbare Auslegungsregeln finden sich auch in anderen jüngeren Abk. Die FinVerw. hat dazu die Meinung vertreten, es wäre in jedem Fall die jüngste Fassung des MK maßgebend (*H. Loukita* SWI 1995, 451f.). Der Wortlaut der zitierten Regelung des Prot. ermöglicht aber auch eine andere Folgerung: Der Kommentar ist eben auch dann relevant, wenn er von Zeit zu Zeit überarbeitet werden sollte. Dies muss aber nicht zwingend zur Konsequenz haben, dass jene Kommentarfassungen, die das Ergebnis der Überarbeitung sind, relevant sind. Jede andere Interpretationsmöglichkeit wäre näm. verfassungsrechtl. höchst problematisch: Sie würde die im OECD-Steuerausschuss vertretenen Verwaltungen ermächtigen, auf den Inhalt des vom Gesetzgeber genehmigten DBA Einfluss zu nehmen. Da nicht vermutet werden kann, dass die Abkommensrechtsetzer verfassungswidrige Regelungen vereinbart haben, ist diese Deutung abzulehnen und die Formulierung des Prot. als Bestätigung jener Auffassung zu verstehen, die davon ausgeht, dass die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des Kommentars heranzuziehen ist.

c) Bedeutung von Bemerkungen. aa) Bemerkungen. Im Prot. findet sich die Formulierung, dass die Vereinbarung, den MK heranzuziehen, nicht hinsichtlich der Bemerkungen der beiden Vertragsstaaten zum MK gilt. Unklar ist, warum die zum OECD-Kommentar gemachten „Bemerkungen“ der beiden Vertragsstaaten ausdrückl. angesprochen sind. Schon nach völkerrechtl. Auslegungsgrundsätzen ist klar, dass den Vertragsstaaten bei der Übernahme von Regelungen des MA in ein bilaterales Abk. nur dann unterstellt werden kann, diese Regelungen iSd. MK zu verstehen, wenn sich beide Vertragsstaaten auch mit dem jeweiligen Inhalt des MK identifizierten. Hat aber einer der beiden Vertragsstaaten dazu eine „Bemerkung“ gemacht, sind diese Voraussetzungen nicht gegeben. Das Prot. enthält daher insoweit eine Selbstverständlichkeit, die keiner eigenen Regelung bedurft hätte (*M. Lang* in Gassner/*M. Lang/Lechner*, DBA Ö-D, S. 75).

bb) Künftige Bemerkungen. Der Vorschrift könnte nur dann eine selbständige normative Bedeutung beigemessen werden, wenn aus ihr abzuleiten wäre, dass künftige „Bemerkungen“ gemeint wären. Dann wäre diese Vorschrift als Ermächtigung an jeden der beiden Vertragsstaaten zu verstehen, durch Abgabe einer Bemerkung die Relevanz des MK zur Auslegung einer bestimmten Abkommensvorschrift auszuschließen. Würde man die Abkommensregelung allerdings als Ermächtigung zur Abgabe einer derartigen einseitigen Erklärung sehen, die regelmäßig nicht der Zustimmung des Gesetzgebers bedarf, würde dies erhebl. verfassungsrechtl. Bedenken begegnen (*M. Lang* in Gassner/*M. Lang/Lechner*, DBA Ö-D, S. 76). Den Verhandlungsdelegationen muss unterstellt werden, einer Abkommensvorschrift nicht einen Inhalt beige-

massen zu haben, der verfassungsrechtl. Bedenken begegnen würde. Daher kann sich die Formulierung im Prot. nur auf in der Vergangenheit abgegebene Bemerkungen zum OECD-Muster beziehen und ist daher normativ bedeutungslos (*M. Lang* in Gassner/*M. Lang/Lechner*, DBA Ö-D, S. 76).

22 d) Bedeutung gegenteiliger Auslegungen in diesem Protokoll. aa) Protokoll. Dem Prot. zufolge soll der MK auch dann keine Bedeutung haben, wenn „gegenteilige Auslegungen in diesem Protokoll“ vorliegen. Dieser Hinweis ist ebenfalls überflüssig, weil selbstverständlich: Wenn die Vertragspartei in diesem Prot., das gleichberechtigter Bestandteil des Abk. ist (vgl. Art. 30 Rz. 1ff.), eine bestimmte Position vertreten, die sich nicht mit einer im MK enthaltenen Auffassung deckt, ist klar, dass die im Prot. vertretene Position ggü. dem MK Vorrang hat. Dies hätte keiner eigenen Regelung bedurft.

23 bb) Abkommen. Abs. 16 Buchst. b des Prot. spricht nur den Vorrang des Prot. selbst ggü. dem MK an. Der Umkehrschluss, dass Abweichungen vom MA, die im Kernteil des Abk. enthalten sind, keinen Vorrang ggü. den im MK vertretenen Auffassungen hätten, ist nicht zulässig. Der MK kann nur insoweit Bedeutung haben, als eine Vorschrift des Abk. dem MA folgt und es sich dabei um die Fassung des MK handelt, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits vorgelegen ist.

24 e) Bedeutung gegenteiliger einseitiger Erklärungen. Nach Abs. 16 Buchst. c des Prot. haben „alle gegenteiligen Auslegungen, die einer der beiden Vertragsstaaten in einer veröffentlichten Erklärung vornimmt, die der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats vor Inkrafttreten des Abkommens übermitteln worden ist“, ebenfalls Vorrang ggü. einer im MK vertretenen Auffassung. Das Prot. spricht von „Vertragsstaat“, der die veröffentlichte Erklärung vornimmt. Da die Erklärung der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats übermittelt werden muss, könnte man zum Ergebnis gelangen, dass auch die Erklärung selbst bloß von der zuständigen Behörde des einen Vertragsstaats abgegeben wird. Dies wäre aber höchst problematisch, da es die Verwaltung in der Hand hätte, auf den Inhalt des Abk., das der Zustimmung der jeweiligen Gesetzgeber unterliegt, Einfluss zu nehmen.

25 aa) Zustimmung der Gesetzgeber? Aus völkerrechtl. Sicht handelt es sich bei selbständigen Rechts-handlungen, die ein Völkerrechtssubjekt in der Absicht vornimmt, völkerrechtl. Rechte und Pflichten zu begründen, um einseitige Rechtsgeschäfte. Diese einseitigen Rechtsgeschäfte können mit völkerrechtl. Verträgen zusammenhängen oder davon unabhängig sein. Da die erwähnte Erklärung nicht der Zustimmung des anderen Vertragsstaats bedarf und eine Änderung des Vertragsinhalts bewirken kann, handelt es sich dabei um ein einseitiges Rechtsgeschäft, das dem in multilateralen völkerrechtl. Verträgen vorgesehenen „Vorbehalt“ vergleichbar ist (näher *M. Lang* SWI 1992, 42). Nach herrschender Lehre werden einseitige Rechtsgeschäfte, die in engem Zusammenhang mit einem völkerrechtl. Vertrag stehen, den Regelungen unterworfen, die für völkerrechtl. Verträge zur Anwendung kommen. Daher

bedarf auch die Abgabe einer einseitigen Erklärung der Zustimmung des Gesetzgebers. Durch diese wird auch die sonst bestehende verfassungsrechtl. Problematik ausgeräumt.

bb) Auslegung. Die Bedeutung dieser Vorschrift ist aber insoweit entschärf, als vor In-Kraft-Treten des Abk. keiner der beiden entspri. einseitige Erklärungen abgegeben hat. Selbst wenn derartige einseitige Erklärungen abgegeben worden wären, könnten sie ledigl. den Auslegungsspielraum betreffen, zumal ja das Protokoll auch die Formulierung „Auslegungen“ verwendet.

f) Bedeutung gemeinsamer Erklärungen der zuständigen Behörden. aa) **Anderungsbefugnis durch Verwaltung?** Das Prot. lässt es auch zu, dass sich die beiden Vertragsstaaten auf eine gegenteilige Auslegung einigen können, die dazu führt, dass der MK nicht herangezogen wird. Dem Wortlaut nach betrifft dies auch Auslegungen, „auf die sich die zuständigen Behörden nach In-Kraft-Treten des Abkommens geeinigt haben“. Die Verwaltungsbehörden hätten somit offenbar die Möglichkeit, die Maßgeblichkeit des MK durch eine Einigung auf Verwaltungsebene auszuschalten. Hätte diese Regelung tatsächl. diesen Inhalt, wäre sie verfassungsrechtl. höchst bedenklich (*M. Lang* in Gassner/*M. Lang/Lechner*, DBA Ö-D, S. 79). Die Verwaltungsbehörden hätten einen undeterminierten Spielraum. Die Vorschrift würde eine formalgesetzl. Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen an die Verwaltungsbehörden bewirken.

bb) Auslegung. Der Wortlaut des Prot. zwingt allerdings nicht zu einer derart verfassungsrechtl. bedenkl. Interpretation. Die Vorschrift spricht nämlich von gegenteiligen „Auslegungen“, auf die sich die Behörden nach In-Kraft-Treten geeinigt haben. Dies ermöglicht den Schluss, unter „Auslegung“ nur jene Deutungsmöglichkeit zu verstehen, die sich im zulässigen Interpretationsspielraum bewegt. Dementsprechend dürfen sich die beiden Verwaltungsbehörden dann auf eine nicht im MK erwähnte Interpretation einer bestimmten Abkommensvorschrift einigen, wenn nach Auswertung aller Materialien und Abwägung aller Argumente beide Interpretationsvarianten – also sowohl die im MK angesprochene als auch die von den beiden Verwaltungsbehörden präferierte – in gleicher Weise der zu interpretierenden Abkommensvorschrift entsprechen. Dies setzt aber wiederum voraus, dass gleichstarke Argumente für jede der beiden Auffassungen vorhanden sind. Das wird aber – wenn überhaupt – nur sehr selten der Fall sein. Die verfassungskonforme Interpretation hat somit zum Ergebnis, dass die im Protokoll enthaltene Ermächtigung nahezu bedeutungslos wird (*M. Lang* in Gassner/*M. Lang/Lechner*, DBA Ö-D, S. 79).

Art. 1 Persönlicher Geltungsbereich (Art. 1 MA)

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Bearbeiter: Univ.-Prof. Dr. Michael Lang

Schrifttum: *Jiroušek* Entwurf eines neuen österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens, ÖStZ 1998, 500 ff.; *Jiroušek* Das neue DBA mit Deutschland, ÖStZ 2000, 370 ff.; *Runge* Entwicklungstendenzen zum DBA Österreich-Deutschland, SWI 1997, 191 ff.

Übereinstimmung mit dem MA

Identität. Art. 1 entspricht wortwörtl. Art. 1 MA. Daher ist davon auszugehen, dass die Abkommensrechtsetzer auch den Inhalt des Art. 1 MA in das bilaterale DBA übernommen haben. Die zu Art. 1 MA vertretenen Auffassungen haben daher auch für die Auslegung des Art. 1 Bedeutung (vgl. näher MA Art. 1 Rz. 1 ff.).

Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern (Art. 2 MA)

(1) Dieses Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines Vertragsstaats oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden.

(2) Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.

(3) Zu den bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören insbesondere

a) in der Bundesrepublik Deutschland:

1. die Einkommensteuer,
2. die Körperschaftsteuer,
3. die Gewerbesteuer und
4. die Grundsteuer,

einschließlich der hierauf erhobenen Zuschläge (im Folgenden als „deutsche Steuer“ bezeichnet);

b) in der Republik Österreich:

1. die Einkommensteuer,
2. die Körperschaftsteuer,
3. die Grundsteuer,
4. die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und
5. die Abgabe vom Bodenwert bei unbebauten Grundstücken,

einschließlich der hierauf erhobenen Zuschläge (im Folgenden als „österreichische Steuer“ bezeichnet).

(4) Das Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten teilen einander, soweit für die

Abkommensanwendung erforderlich, am Ende eines jeden Jahres die in ihren Steuergesetzen eingetretene Änderungen mit.

Protokoll:

(1) Zu den Artikeln 2 bis 19:

Der Ausdruck „Gebietskörperschaften“ umfasst auf Seiten der Bundesrepublik Deutschland die Länder und Gemeinden und auf Seiten der Republik Österreich die Bundesländer und Gemeinden.

(12) Zu Artikel 24:

a) In der Bundesrepublik Deutschland ansässige Unternehmen, denen nach den Bestimmungen des Abkommens vom 4. Oktober 1954 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern Entlastung von der österreichischen Kommunalsteuer zu gewähren gewesen wäre, steht diese Entlastung auch weiterhin so lange zu, wie Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf Grund ihrer Doppelbesteuerungsabkommen mit der Republik Österreich von dieser Abgabe entlastet werden.

Bearbeiter: Univ.-Prof. Dr. Michael Lang

Übersicht

I. Übereinstimmung mit dem MA	Rz. 1
II. Absatz 3	2, 3
1. Die deutschen Steuern	2
2. Die österreichischen Steuern	3
III. Protokoll Abs. 12 Buchst. a	4, 5

Schrifttum: *Hensel* Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich, IWB F 5 Österreich Gr. 2, 549 ff.; *Jirousek* Entwurf eines neuen österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens, ÖStZ 1998, 500 ff.; *Jirousek* Das neue DBA mit Deutschland, ÖStZ 2000, 370 ff.; *Runge* Entwicklungstendenzen zum DBA Österreich-Deutschland, SWI 1997, 191 ff.; *Zaehner* Der Entwurf des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Deutschland aus der Sicht der österreichischen Wirtschaft, SWI 1999, 53 ff.; *Lang* Kommunalsteuer und DBA, SWI 1/2005, 016; *Hofbauer-Steffel/Lang* MFN im Rahmen des sachlichen Anwendungsbereiches (Art. 2 OECD-MA), in *Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragssteuerrecht*, Linde, 2005; *Voegel/Lehner* Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Aufl., 2008, zit.: *Voef* in *V/L*, 15/0036; *VwGH* v. 15. 12. 99, 98/13/0021; *VwGH* v. 3. 8. 00, 99/15/0265, 2000/15/0036; *VwGH* v. 28. 3. 01, 2000/13/0134.

Verwaltungsanweisungen: öBMF v. 5. 1. 2000, EAS 1582, SWI 2/2000, 058; öBMF v. 23. 10. 2006, EAS 2768, SWI 11/2006, 491.

I. Übereinstimmung mit dem MA

Parallelen. Art. 2 entspricht weitgehend Art. 2 MA. In sachl. Hinsicht gilt das Abk. auch für „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“. In Abs. 3

finden sich jene Steuern aufgelistet, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses in Kraft standen und für die das Abk. jedenfalls gilt. Eine noch zu besprechende Sonderregel enthält das Abk. in Abs. 12 Buchst. a des Prot. für die Kommunalsteuer (vgl. Rz. 4).

II. Absatz 3

1. Die deutschen Steuern

2 Die bestehenden deutschen Steuern, für die das Abk. jedenfalls gilt, sind in Art. 2 Abs. 3 Buchst. a aufgelistet. Dazu gehören die ESt, die KSt, die GewSt und die GrSt. Weiters gehören auch die darauf erhobenen Zuschläge zu den Steuern, für die das Abk. anwendbar ist.

Die Bemessungsgrundlage für die dt. Ersatz-ErbSt ist das Vermögen einer Familienstiftung. Sie qualifiziert daher auch als Steuer vom Vermögen iSd. Abk. (vgl. *Zieger* Die deutsche „Ersatz-Erbchaftsteuer“ im österreichisch-deutschen DBA-Recht, in *Lang/Jirousek*, Praxis des Internat. SteuerR., Wien 2005 S. 725 ff.). Der Umstand, dass die Abkommensverfasser diese zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits bestehende Steuer nicht ausdrückl. in den Katalog des Art. 2 Abs 3 aufgenommen hatten, könnte zwar den Rückschluss zulassen, dass nicht intendiert war, sie vom Abk. zu erfassen. Aus den Materialien zum OECD-MA wird aber deutl., dass es auch mögl. sein soll, dass Steuern, die von den Definitionen des Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA erfasst sind, auch dann in den Anwendungsbereich des Abk. fallen können, wenn sie zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits erhoben, aber dennoch nicht ausdrückl. im Abk. genannt sind (dazu *Lang* Der sachliche Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in *Lang/Jirousek*, Praxis des Internat. SteuerR., Wien 2005 S 267 ff.).

2. Die österreichischen Steuern

3 Die bestehenden österr. Steuern, für die das Abk. gilt, sind in Art. 2 Abs. 3 Buchst. b aufgelistet. Dazu gehört die ESt, die KSt, die GrSt, die Abgabe von land- und forstwirtschaftl. Betrieben und die Abgabe vom Bodenwert bei unbebauten Grundstücken. Auch die auf diese Abgaben erhobenen Zuschläge fallen in den Anwendungsbereich des Abkommens.

III. Protokoll Abs. 12 Buchst. a

4 Die Meistbegünstigung. Das frühere – aus 1954 stammende – Abk. zw. Dtl. und Österr. war auch auf die Kommunalsteuer anwendbar. Abs. 12 Buchst. a des Prot. schreibt dies fort: Entlastungen von der Kommunalsteuer stehen auch weiterhin solange zu, als Mitgliedstaaten der EU aufgrund ihrer

Abk. mit der Republik Österreich von dieser Abgabe entlastet werden. Die Vorschrift enthält daher eine Meistbegünstigungsregelung: Solange ein mit einem anderen Mitgliedstaat der EU bestehendes Abk. auch die Kommunalsteuer erfasst, kann es auch nach dem Abk. zu einer Entlastung von der Kommunalsteuer kommen. Entscheidend dürfte nicht sein, ob in der konkreten Situation – wäre das Unternehmen nicht in Dtl., sondern in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig – eine Entlastung von der Kommunalsteuer gewährt worden wäre, sondern ob irgend ein Abk. nach wie vor besteht, das auf die Kommunalsteuer anwendbar ist.

Die anderen österreichischen DBA mit EU-Staaten. Derzeit bestehen noch eine Reihe von österr. Abk. mit anderen EU-Staaten, die auf die Kommunalsteuer anwendbar sind. Die Kommunalsteuer ist in diesen Abk. zwar nicht ausdrükl. erwähnt, jedoch waren diese Abk. auf die GewSt anwendbar. Da zur in Österr. nicht mehr erhobenen GewSt auch die seinerzeitige Lohnsummensteuer gehörte, wird die heute erhobene Kommunalsteuer als der Lohnsummensteuer vergleichbar angesehen und daher als in den Anwendungsbereich dieser Abk. fallend betrachtet (VwGH v. 15. 12. 99, 98/13/0021; VwGH v. 3. 8. 00, 99/15/0265, 2000/15/0036; VwGH v. 28. 3. 01, 2000/13/0134). Derzeit sind dies die Abk. Österreichs mit Italien, Belgien, Frankreich, Großbritannien, Lux., Niederlande, Portugal und Schweden. Beim Abschluss neuer Abk. oder bei grundlegenden Revisionen gehört es allerdings zur österr. Abkommenspolitik, darauf zu drängen, dass die Kommunalsteuer nicht mehr vom Anwendungsbereich des Abk. erfasst wird.

Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen (Art. 3 MA)

- (1) Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,
- a) bedeutet der Ausdruck „ein Vertragsstaat“ und „der andere Vertragsstaat“, je nach dem Zusammenhang, die Bundesrepublik Deutschland oder die Republik Österreich;
 - b) bedeutet der Ausdruck „Bundesrepublik Deutschland“ das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland sowie das an das Küstenmeer angrenzende Gebiet des Meeresbodens, seines Untergrunds und der darüber liegenden Wassersäule, in dem die Bundesrepublik Deutschland in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht und ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften souveräne Rechte und Hoheitsbefugnisse zum Zwecke der Erforschung, Ausbeutung, Erhaltung und Bewirtschaftung der lebenden und nichtlebenden natürlichen Ressourcen ausübt;
 - c) bedeutet der Ausdruck „Republik Österreich“ das Hoheitsgebiet der Republik Österreich;
 - d) umfasst der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen;
 - e) bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden;

f) bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaats“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaats“, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird;

g) bedeutet der Ausdruck „internationaler Verkehr“ jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat betrieben wird, es sei denn, das Seeschiff oder Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat betrieben;

h) bedeutet der Ausdruck „Staatsangehöriger“

aa) in Bezug auf die Bundesrepublik Deutschland alle Deutschen im Sinne des Grundgesetzes der Bundesrepublik Deutschland sowie alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Recht errichtet worden sind;

bb) in Bezug auf die Republik Österreich

1. jede natürliche Person, die die Staatsangehörigkeit der Republik Österreich besitzt;
2. jede juristische Person, Personengesellschaft und andere Personenvereinigung, die nach dem in der Republik Österreich geltenden Recht errichtet worden ist;

i) bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“

aa) in der Bundesrepublik Deutschland: das Bundesministerium der Finanzen oder die Behörde, auf die es seine Befugnisse delegiert hat,

bb) in der Republik Österreich: den Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigten Vertreter.

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

Protokoll: (1) Zu den Artikeln 2 bis 19: abgedruckt zu Art. 2

Bearbeiter: Univ.-Prof. Dr. Michael Lang

Übersicht	Rz.
I. Übereinstimmung mit dem MA	1
II. Absatz 1	2-8
1. Definition von „Vertragsstaat“	2, 3
2. Definition von „Staatsangehöriger“	4, 5
3. Definition der „zuständigen Behörden“	6-8
III. Protokoll Absatz 1	9, 10

Schrifttum: Hensel Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich, IWB Fach 5 Österreich Gruppe 2, 549 ff.; Jiroušek Das neue DBA mit Deutschland, ÖStZ 2000, 370 ff.; M. Lang Neue Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Wohn geht das österreichische Internationale Steuerrecht?, 13. ÖJT, III/2, 63 ff.; Rungg Entwicklungstendenzen zum DBA Österreich-Deutschland, SWI 1997, 191 ff.; Kögel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Aufl., 2008, zit.: Veff in V/L²; Schmidt Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften – Eine Analyse des BMF-Schreibens vom 16. 4. 2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354; Wiedermann Die GmbH & Co KG im internationalen Steuerrecht – Ausgewählte Fragestellungen in der ertragsteuerlichen Praxis, in Die GmbH & Co KG, Linde 2011.

Verwaltungsanweisungen: öBMF v. 29. 10. 07, EAS 2897, SWI 11/2007, 495; öBMF v. 16. 4. 10, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354; öBMF v. 21. 6. 2010, EAS 3167, SWI 10/2010, 458; öBMF v. 11. 5. 11, EAS 3209, SWI 7/2011, 286; öBMF v. 27. 1. 12, EAS 3256, SWI 2/2012, 51.

I. Übereinstimmung mit dem MA

Parallelen. Die Vorschrift des Art. 3 stimmt weitgehend mit Art. 3 MA 1 überein. Auch Art. 3 MA enthält eine Reihe von Definitionen, die dann an die Rechtslage im jeweiligen Vertragsstaat anzupassen sind. Die Abweichungen vom MA sind geringfügig (zur Auslegung vgl. Vor Art. 1 Rz. 5 ff.).

II. Absatz 1

1. Definition von „Vertragsstaat“

a) Deutschland. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a definiert, dass unter dem Ausdruck „ein Vertragsstaat“ und „der andere Vertragsstaat“ je nach dem Zusammenhang entweder die Bundesrepublik Deutschland oder die Republik Österreich zu verstehen ist. Der Ausdruck „Bundesrepublik Deutschland“ ist in Art. 3 Abs. 1 Buchst. b weiter definiert. Er umfasst das Hoheitsgebiet Deutschlands sowie das an das Küstenmeer angrenzende Gebiet des Meeresbodens, des Meeresuntergrunds und der darüber befindl. Wassersäule, soweit Dtl. dort in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht und ihren innerstaatl. Rechtsvorschriften souveräne Rechte und Hoheitsbefugnisse zum Zwecke der Erforschung der natürl. Ressourcen ausübt.

b) Österreich. Der Ausdruck „Republik Österreich“ ist als das Hoheitsgebiet der Republik Österreich definiert.

2. Definition von „Staatsangehöriger“

a) Deutschland. Art. 3 Abs. 1 Buchst. h definiert den Ausdruck „Staatsangehöriger“. In Bezug auf Dtl. werden darunter alle Deutschen iSd. GG ver-

standen, sowie alle jurist. Personen, PersGes. und andere Personenvereinigungen, die nach dem in Dtl. geltenden Recht errichtet worden sind.

b) Österreich. In Österr. wird jede natürl. Person, die die Staatsangehörigkeit der Republik Österreich besitzt, als „Staatsangehöriger“ iSd. Abk. verstanden (Art. 3 Abs. 1 Buchst. h bb). Darüber hinaus gilt als „Staatsangehöriger“ auch jede jurist. Person, PersGes. und andere Personenvereinigungen, die nach dem in der Republik Österreich geltenden Recht errichtet worden ist.

3. Definition der „zuständigen Behörden“

a) In Deutschland umfasst der Ausdruck „zuständige Behörde“ das Bundesministerium der Finanzen (BMF) oder die Behörde, auf die es seine Befugnisse delegiert hat. Das BMF hat die Wahrnehmung der Aufgaben der zuständigen Behörde für den Bereich der Verständigungs- und Schiedsverfahren nach den DBA und der Schiedskonvention auf das BZSt übertragen (s. BMF v. 29. 11. 04 – IV B 6 – S 1300/04, BStBl. I 2004, 1144; ersetzt durch BMF v. 20. 6. 11, BStBl. I 2011, 674). Der Ausdruck der zuständigen Behörde ist insbes. für die Durchführung des Verständigungsverfahrens und des Informationsaustausches von Bedeutung.

b) Österreich. aa) **Delegationsmöglichkeit.** In Österr. ist die „zuständige Behörde“ gem. Art. 3 Abs. 1 Buchst. i, Doppelbuchst. bb der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter. Auch der österr. Bundesminister für Finanzen hat daher insbes. für Zwecke des Verständigungsverfahrens und des Informationsaustausches die Möglichkeit, seine Befugnisse zu delegieren.

bb) Verfassungsrechtliche Bedenken. In Österr. werden immer wieder verfassungsrechtl. Bedenken gegen diese Form der Delegationsbefugnis geäußert. Der Finanzminister kann offenbar ohne weitere Determination bestimmen, an welche andere Behörde er seine Befugnisse, die ihm als „zuständige Behörde“ iSd. Abk. zukommen, delegiert (vgl. M. Lang 13. ÖJT, III/2, 89). Rechtspolitisch ist es insbes. in Hinblick auf den Informationsaustausch bedenklich: Wird der Informationsaustausch nämlich nicht von den Zentralbehörden vorgenommen, besteht die Gefahr, dass im direkten Kontakt der nachstehenden Dienststellen oft nicht mehr so transparent ist, in welchem Umfang welche Informationen ausgetauscht wurden. Der Schutz des Steuergeheimnisses leidet, je mehr Behörden am Informationsaustausch beteiligt sein können. Allerdings sah auch schon das früher geltende Abk. zw. Österr. und Dtl. vor, dass auch auf Ebene der Finanzlandesdirektionen und der Oberfinanzdirektionen und in bestimmten Ausnahmefällen sogar auf Finanzamtsebene Informationen ausgetauscht werden konnten.

III. Protokoll Absatz 1

9 Definition von Gebietskörperschaften in Deutschland. Absatz 1 des Schlussprot. definiert den Ausdruck „Gebietskörperschaften“. Auf Seiten Dtl.

Österreich Art. 4 1-3

Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen, in M. Lang/H. Loukotska/Lüthi (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens, 1996, 25 ff.; *Runge*, Entwicklungstendenzen zum DBA Österreich-Deutschland, SWI 1997, 191 ff.; *Spafeldt/Chebounov* Neues DBA Deutschland-Österreich: Streitfragen der bevorstehenden Abkommensanwendung, RIW 2002, 42 ff.; Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2008 – praxisrelevante Änderungen, SWI 12/2008, 545; Lang/Schuch/Staiger, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde, 2008; *Vogel/Lehner* Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Aufl., 2008 (zit.: *Vef. in V/L*).

Urteile: UFS v. 14. 4. 10, RV/3962-W/09; UFS v. 6. 7. 10, RV/11115-W/10; UFS v. 20. 7. 2011, RV/0941-I/10; UFS v. 31. 1. 11, RV/0518-F/10; UFS v. 13. 2. 13, RV/0508-F/10.

Verwaltungsanweisungen: öBMF v. 11. 11. 03, EAS 2367, SWI 2/2004, 050; öBMF v. 15. 12. 08, BMF-010 221/3364-IV/4/2008, 1.1; öBMF v. 18. 10. 10, BMF-010 221/2575-IV/4/2010, SV A.

I. Übereinstimmung mit dem MA

1 **Parallelen.** Art. 4 entspricht in seinen Grundzügen Art. 4 MA. Soweit der Wortlaut dieser Vorschrift Art. 4 MA entspricht, ist auch davon auszugehen, dass die zu Art. 4 MA vertretenen Auffassungen einschl. des MK in der zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegenden Fassung für die Interpretation des Abk. relevant sind.

II. Absatz 1

2 **Andere juristische Personen des öffentlichen Rechts.** Eine Abweichung besteht insoweit, als Art. 4 Abs. 1 neben den Personen, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnl. Merkmals stpfl. sind, nicht nur den Staat selbst und seine Gebietskörperschaften, sondern auch „andere juristische Personen des öffentlichen Rechts“ anspricht. Diese Ergänzung dürfte aber nur klarstellende Bedeutung haben. Auch nach der Fassung des Art. 4 Abs. 1 MA ist davon auszugehen, dass andere jurist. Personen des öffentl. Rechts Abkommensberechtigung genießen (so auch schon M. Lang in M. Lang/H. Loukotska/Lüthi, Weiterentwicklung, S. 37 f.). Daher ist auch davon auszugehen, dass steuerbefreite Körperschaften unter Art. 4 Abs. 1 fallen, obwohl sie auch in den Wortlaut des Art. 4 Abs. 1 nicht einbezogen wurden (zu Art. 4 Abs. 1 MA vgl. M. Lang in M. Lang/H. Loukotska/Lüthi, Weiterentwicklung, S. 38).

III. Absatz 2

3 **Tie-Breaker Rule.** Als letzte Möglichkeit der Festlegung des Ansässigkeitsstaates im Falle der Doppellansässigkeit spricht Art. 4 Abs. 2 Buchst. d

Art. 4 Österreich

umfasst er die Länder und die Gemeinden. Deutschland ist selbst nicht ausdrücklich genannt, jedoch ist ebenfalls davon auszugehen, dass auch Dtl. selbst als Gebietskörperschaft in Betracht kommt.

10 **Definition von Gebietskörperschaften in Österreich.** Auf Seiten der Republik Österreich sind in Abs. 1 des Schlusprot. „die Bundesländer und Gemeinden“ genannt. Der Bund selbst ist nicht ausdrückl. genannt, jedoch ist ebenfalls davon auszugehen, dass auch der Bund eine Gebietskörperschaft iSd. Abk. ist.

Art. 4 Ansässige Person (Art. 4 MA)

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegentlichem Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;
- d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

Protokoll: (1) Zu den Artikeln 2 bis 19: *abgedruckt zu Art. 2*

Bearbeiter: Univ.-Prof. Dr. Michael Lang

Schrifttum: *Jirousek* Das neue DBA mit Deutschland, ÖStZ 2000, 370 ff.; *M. Lang* Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des

davon, dass sich „die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten“ bemühen werden, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln. Art. 4 Abs. 2 Buchst. d MA spricht demggü. davon, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen „regeln“ werden. Dies lässt aber nicht auf einen inhald. Unterschied schließen. Gelangen die zuständigen Behörden nämlich nach der im MA enthaltenen Fassung nicht zu einer einvernehm. Regelung, fehlt es ohnehin an einem Sanktionsmechanismus. Verlangt ist nur das „Bemühen“. Art. 4 Abs. 2 Buchst. d verwendet daher diesbzgl. den in Wahrheit zutreffenden Wortlaut.

Art. 5 Betriebsstätte (Art. 5 MA)

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
 - b) eine Zweigniederlassung,
 - c) eine Geschäftsstelle,
 - d) eine Fabrikationsstätte,
 - e) eine Werkstätte und
 - f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.
- (3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende

Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

(5) Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

(6) Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(7) Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.

Protokoll:

(1) Zu den Artikeln 2 bis 19: *abgedruckt zu Art. 2*

(2) Zu Artikel 5:

Es besteht Einverständnis, dass im Fall verbundener Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt wird, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschließlich eines diesem verblienden Gewinns, abgegolten werden.

Bearbeiter: Univ.-Prof. Dr. Josef Schuch/Dr. Katharina Fürnsinn

Schrifttum: *Bendlinger* Eine (weitere) Absage an die Kommissionärsbetriebsstätte: Norwegisches Höchstgericht entscheidet im Fall Dell, SWI 2012, 101 ff.; *Bendlinger* Internationale Rechtsprechung zum Betriebsstättenbegriff, SWI 2011, 251 ff.; *Bendlinger* Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte, SWI 2010, 140 ff.; *Dommes/Greiner* Fallbeispiel Transfer Pricing – Vertreterbetriebsstätte, SWI 2010, 414 ff.; *Hensel* Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich, IWB Fach 5 Österreich Gruppe 2, 549 ff.; *Jirousek* Entwurf eines neuen österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens, ÖStZ 1998, 500 ff.; *Jirousek* Das neue DBA mit Deutschland, ÖStZ 2000, 370 ff.; *Keller/Schuch/Schöbald/Wacker* Der Betriebsstättenbegriff im nationalen Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, SWI 1998, 355 ff.; *Kleinbauer/Lohr* Entwurf eines neuen deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens, IWB Fach 5 Österreich Gruppe 2, 455 ff.; *Krippen* Betriebsstätte – Quo Vadis?, IWB Nr. 15 v. 8. 05, 727 ff.; *M. Lang/Schuch* Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, 1997;

H. *Lowkots Neues österreichisch-deutsches Doppelbesteuerungsabkommen in Sicht*, SWI 1998, 255 ff.; *Sieker Ist einer Vertreterbetriebsstätte ein Gewinn zuzurechnen?*, BB 1996, 981 ff.; *Spaßfeld/Cheboviov Neues DBA Deutschland-Österreich: Streitfragen der bevorstehenden Abkommensanwendung*, RIW 2002, 42 ff.; *Staringer Kommissionsstrukturen im internationalen Konzernvertrieb*, SWI 2010, 407 ff.

Urteile: UFS Graz v. 3. 1. 13, GZ RV/0188-G/10; UFS Feldkirch v. 13. 2. 13, GZ RV/0508-F/10.

Verwaltungsanweisungen: öBMF v. 5. 2. 01, EAS 1787, SWI 2001, 148; öBMF v. 4. 7. 01, EAS 1884, SWI 2001, 373; öBMF v. 29. 4. 02, EAS 2044, SWI 2002, 307; öBMF v. 29. 4. 02, EAS 2049, SWI 2002, 309; öBMF v. 27. 1. 03, EAS 2214; öBMF v. 2. 4. 03, EAS 2271; öBMF v. 24. 4. 03, EAS 2274; öBMF v. 13. 6. 03, EAS 2298; öBMF v. 28. 7. 03, EAS 2328; öBMF v. 2. 9. 03, EAS 2347; öBMF v. 9. 12. 03, EAS 2390; öBMF v. 16. 2. 04, EAS 2418; öBMF v. 16. 8. 04, EAS 2508; öBMF v. 1. 2. 05, EAS 2548; öBMF v. 25. 2. 05, EAS 2581; öBMF v. 12. 05, EAS 2689; öBMF v. 1. 06, EAS 2690; öBMF v. 26. 6. 06, EAS 2749; öBMF v. 5. 3. 07, EAS 2830; öBMF v. 25. 4. 07, EAS 2849; öBMF v. 29. 10. 07, EAS 2904; öBMF v. 9. 07, EAS 2881; öBMF v. 29. 10. 07, EAS 2904; öBMF v. 22. 2. 08, EAS 2939; öBMF v. 24. 4. 09, EAS 3058; öBMF v. 22. 5. 09, EAS 3063; öBMF v. 5. 7. 09, EAS 3080; öBMF v. 28. 10. 09, EAS 3094; öBMF v. 25. 11. 09, EAS 3107; öBMF v. 17. 09, EAS 3116; öBMF v. 17. 2. 10, EAS 3133; öBMF v. 26. 10, EAS 3155; öBMF v. 10, EAS 3180, öBMF v. 27. 1. 12, EAS 3256; öBMF v. 27. 1. 12, EAS 3261; öBMF v. 20. 2. 12, EAS 3270; öBMF v. 20. 4. 12, EAS 3272; öBMF v. 24. 8. 12, EAS 3295.

I. Übereinstimmung mit dem MA

Gleicher Wortlaut. Art. 5 entspricht wortwörtl. Art. 5 MA. Die im Vorgängerabk. vom MA abw. Regeln für „Hilfsbetriebsstätten“ (vgl. *M. Lang/Schuch* Art. 4 Rz. 118) wurden in das neue Abk. nicht übernommen. Daher ist davon auszugehen, dass die Abkommensrechtsetzer auch den Inhalt des Art. 5 MA in das Abk. übernommen haben. Die zu Art. 5 MA vertretenen Auffassungen haben daher auch für die Auslegung des Art. 5 Bedeutung (vgl. näher MA Art. 5 Rz. 1 ff.). Allerdings kennt Abs. 2 des Prot. zu Art. 5 eine Sonderregel für Vertreterbetriebsstätten von verbundenen Unternehmen, die dem MA fremd ist (dazu Rz. 2). Weiters wendet das öBMF das österr.-dt. Verständigungsergebnis vom 7. 6. 91 zu Montagebetriebsstätten weiter an (dazu Rz. 3).

II. Abs. 2 des Protokolls zu Art. 5

Tochtergesellschaften als Vertreterbetriebsstätten. Diese Sonderregel geht auf die Streitfrage der Tochtergesellschaft als Vertreterbetriebsstätte ein (vgl. zB *Sieker* BB 1996, 981 ff., zur Diskussion um Kommissionsstrukturen vgl. *Staringer* SWI 2010, 407 ff.; *Dommes/Greinerer* SWI 2010, 414 ff.; *Bendlinger* SWI 2011, 251 ff.; *Bendlinger* SWI 2012, 101 ff.) Nach Abs. 2 des Prot.

wird im Fall verbundener Unternehmen (vgl. Art. 9 Rz. 1 ff.) keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt, wenn die jeweiligen – sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschl. eines angemessenen Gewinns, abgegolten werden. Im Ergebnis führt diese Sonderregel insofern zu einer Abweichung vom MA, als im tatbestandl. erfassten Fall der fremdvergleichskonformen Leistungsabgeltung – anders als nach dem MA – für das jeweilige Prinzipalunternehmen im Staat des Vertreters keine Betriebsstätte begründet wird. Dies hat zur Folge, dass der sonst der Vertreterbetriebsstätte zurechenbare Gewinnanteil des Prinzipalunternehmens unter dem Titel einer Betriebsstätte im Staat des Vertreters nicht besteuert wird. Praktisch gesehen geht die Zuordnung des Besteuerungsrechts an diesem sonst der Vertreterbetriebsstätte zuzurechnenden Gewinnanteil des Prinzipalunternehmens in der Frage der Angemessenheit der Leistungsabgeltung zw. den verbundenen Unternehmen auf (vgl. *Bendlinger* SWI 2010, 144; *Kroppen* IWB Nr. 15 v. 8. 05, 727 ff.) Die von dem verbundenen Unternehmen wahrgenommenen Funktionen müssen fremdöbl. abgegolten werden (öBMF v. 28. 7. 03, EAS 2328). Nach Auffassung der österr. FinVerw. ist die Herbeiführung einer fremdvergleichskonformen Abgeltung der Funktionen der Konzerngesellschaft im Rahmen einer steuerl. Betriebsprüfung ausreichend für die Anwendbarkeit der Protokollbestimmung (öBMF v. 17. 12. 09, EAS 3116). Die Regel hat jedenfalls auch eine verfahrensrechtl. Konsequenz: Der Staat des Vertreters wird das Prinzipalunternehmen zumindest aus diesem Titel steuerl. nicht erfassen.

III. Verständigung zu Montagebetriebsstätten

3 Fristenhemmung bei Vergabe in Baulosen. Die österr. FinVerw. hält gem. mehrerer Einzelerledigungen an der zum Vorgängerabk. getroffenen Verständigungsvereinbarung vom 7. 6. 91 zu Montagebetriebsstätten fest. Erfolgt die Vergabe und Bearbeitung von Bauaufträgen, die eine geograph. und wirtschaftl. Einheit bilden und daher zusammenzurechnen sind (OECD-MK Art. 5 Z 18), in zeitl. getrennten Abschnitten („Vergabe in Form von Baulosen“), so sollen die arbeitsfreien Zwischenzeiten für die Fristenberechnung außer Betracht bleiben (vgl. 22. 5. 09, EAS 3063; öBMF v. 17. 2. 10, EAS 3133). Im Ergebnis würde daher nur dann eine Montagebetriebsstätte vorliegen, wenn die zusammengerechnete Arbeitszeit die Frist von 12 Monaten übersteigt. Im Gegensatz dazu sind vorübergehende Unterbrechungen bei einheitl. Bauprojekten nach dem MA stets in die Fristenberechnung einzubeziehen (OECD-MK Art. 5 Z 19; differenzierend MA Art. 5 Rz. 132 f.). Unklar ist, ob sich die beiden Vertragsstaaten in den Abkommensverhandlungen tatschl. auf die Weitergeltung dieser Verständigung zum Vorgängerabk. geeinigt haben und sich die dt. FinVerw. dieser Meinung daher anschließt (aus dem Prot. zur Anwendung des Abk. ergibt sich dies nicht).