

36. Jahrgang / September 2026 / Nr. 9

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Christian Knotzer / Sabine Schmidjell-Dommes

Das neue DBA Argentinien

The New Tax Treaty with Argentina

Annika Streicher

DBA-Schutz für Adoptionen?

Tax Treaty Protection for Adoptions?

Michael Lang

Art 2 OECD-MA und umsatzbasierte Steuern

Art 2 OECD MC and Turnover-Based Taxes

Lukas Schuster / Dominic Thierstein

Betriebsstätte bei einem Filmprojekt?

Permanent Establishment Regarding a Film Project?

Stefan Bendlinger

Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen

Taxation of Income from Cross-Border Services

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Art 2 OECD-MA und umsatzbasierte Steuern

ART 2 OECD MC AND TURNOVER-BASED TAXES

In recent years, source states have been developing taxes that do not require a physical presence to deal with rising digitalization. These provisions often share characteristics of income taxes as well as turnover-based taxes. *Michael Lang* discusses the substantive scope of the OECD Model Convention (OECD MC) through analysis of Article 2(1), (2), (3), and (4) OECD MC to determine if and under which conditions the provision can apply to turnover-based taxes.

I. Umsatzbasierte Steuern

In den letzten Jahren sind in vielen Staaten Ideen für neue Steuern entstanden oder auch bereits umgesetzt worden: Oft geht es Quellenstaaten darum, den ständig fortschreitenden Entwicklungen auf dem Gebiet der Digitalisierung Rechnung zu tragen und unabhängig von der physischen Präsenz des leistenden Unternehmens Steuern zu erheben. Mit traditionellen Ertragsteuern lässt sich dies oft nicht bewerkstelligen. Neu eingeführte Steuern weisen dennoch häufig einige Merkmale auf, die sich typischerweise bei Einkommensteuern finden, lösen sich aber auch davon und ähneln mitunter auch Umsatzsteuern.¹⁾

DBA spielen bei der Ausgestaltung solcher Steuern oft eine wichtige Rolle: Einer der Gründe, warum mit traditionellen Ertragsteuern das angestrebte Ziel nicht erreicht werden kann, liegt in der Anwendbarkeit dieser Abkommen: Steuern vom Einkommen fallen unter die Art 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften. Nach den für Unternehmensgewinne geltenden Bestimmungen bedarf es im Regelfall einer Betriebsstätte im Quellenstaat, damit dieser ein Besteuerungsrecht wahrnehmen kann. Die Ausgestaltung etlicher dieser neuen Steuern erfolgt daher mit der Intention, nicht in den sachlichen Anwendungsbereich der DBA zu fallen, um auch ohne Betriebsstätte besteuern zu können. Entscheidend ist folglich, unter welchen Voraussetzungen Steuern, die sich in der Grauzone zwischen Ertrag- und Umsatzsteuer bewegen, unter die Art 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften fallen.

II. Steuern vom Einkommen nach Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA

Art 2 OECD-MA enthält eine vielfach in bilaterale DBA übernommene Vorschrift über ihren sachlichen Anwendungsbereich. Die beiden ersten Absätze bestimmen, dass Steuern vom Einkommen und vom Vermögen erfasst sind, und bemühen sich um eine Definition dieser Steuern. Der dritte Absatz ist für eine Liste jener Steuern reserviert, die zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des DBA in beiden Vertragsstaaten existieren und von den Abkommensverhandlern als ausdrücklich unter das DBA fallend bezeichnet werden. Art 2 Abs 4 OECD-MA legt fest, dass das DBA auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art gilt, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Die hier geäußerten Überlegungen haben auch in ein vom Verfasser erstattetes Rechtsgutachten Eingang gefunden. – Herrn Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler danke ich für die kritische Diskussion meiner Überlegungen und für Anregungen, Herrn Dominic Thierstein zusätzlich auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

¹⁾ Dazu auch Kofler/Mayr/Schlager, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, RdW 2017, 369 (385 ff); Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Art 2 Rz 24.

Zunächst sollen die ersten beiden Absätze des Art 2 OECD-MA näher betrachtet werden:

- „(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.“

Die in Art 2 Abs 1 OECD-MA verwendete Wortfolge „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ wird in dessen Abs 2 definiert. Damit handelt es sich um keinen „im Abkommen nicht definierten Ausdruck“. Die Auslegungsvorschrift des Art 3 Abs 2 OECD-MA ist daher schon deshalb nicht maßgebend.²⁾ Die Interpretation hat daher jedenfalls aus dem Zusammenhang des Abkommens zu erfolgen.³⁾

Nach Art 2 Abs 1 OECD-MA ist es für den dort verwendeten Begriff der „Steuer“ entscheidend, dass sie für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner Gebietskörperschaften erhoben wird.⁴⁾ Auf die Art der Erhebung kommt es hingegen nicht an.⁵⁾ Eine von mir schon an anderer Stelle vorgenommene Analyse hat gezeigt, dass es nicht erheblich ist, ob eine Steuer regelmäßig erhoben wird: Auch eine nur in besonderen Konstellationen erhobene Steuer fällt unter das Abkommen.⁶⁾ Bedeutend ist auch, dass bei einer Steuer die Zahlung verpflichtend erfolgt⁷⁾ und ihr kein – nicht einmal mittelbarer – individueller Vorteil für den Zahlenden gegenüberstehen darf.⁸⁾

Wenn Art 2 Abs 2 OECD-MA die „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ als „Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden“, definiert, dann ist dies über weite Strecken zirkulär.⁹⁾ Immerhin bringt die Formulierung zum Ausdruck, dass eine unter das Abkommen fallende Steuer nicht das ganze Spektrum einer Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen umfassen muss: Es genügt, wenn sie sich bloß auf Teile davon bezieht. Die Weite der Definition kommt darin zum Ausdruck, dass darunter auch Veräußerungsgewinn-, Lohnsummen- und Vermögenszuwachssteuern fallen.

III. Die Suche nach den maßgebenden Kriterien für Steuern vom Einkommen

Oft werden eigene Steuern auf bestimmte Dienstleistungen erhoben, weil der Quellenstaat mangels Betriebsstätte nach den Art 7 OECD-MA nachgebildeten DBA kein Be-

²⁾ Näher *Lang*, Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones, Bulletin for International Taxation 2020, 660 (661 f).

³⁾ So im Ergebnis auch *Helminen*, The notion of tax and the elimination of double taxation or double non-taxation: General Report, CDFI 101a (2016) 153 (175 f); *Valta*, Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen, IStR 2018, 765 (771); *Kokott*, Herausforderungen einer Digitalsteuer, IStR 2019, 123 (129).

⁴⁾ *Helminen*, The notion of tax, 153 (170 f).

⁵⁾ *Helminen*, The notion of tax, 153 (172 f).

⁶⁾ *Lang*, Taxes covered: recent developments on Article 2 of the OECD Model Tax Convention, in *Evans/Sadiq/Li*, Taxing Income and Consumption: The Development of International Tax Law and Policy (2025) 29 (36 f).

⁷⁾ *Helminen*, The notion of tax, 153 (169 f).

⁸⁾ *Helminen*, The notion of tax, 153 (171 f); *Lang* in *Evans/Sadiq/Li*, Taxing Income and Consumption, 29 (36 f).

⁹⁾ *Jiménez*, Controversial Issues About the Concept of Tax in Income and Capital Tax Treaties in the Post-BEPS World, in *Arnold*, Tax Treaties After the BEPS Project – A Tribute to Jacques Sasseville (2018) 165 (167); *Ismer/Jeschek*, The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World: Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes, Intertax 2017, 382 (383); *Lang* in *Evans/Sadiq/Li*, Taxing Income and Consumption, 29 (36 f).

steuerungsrecht für die dort generierten Einkünfte hat. Auf diese Weise soll eine nach dem DBA sonst nicht bestehende Möglichkeit zur Besteuerung geschaffen werden.¹⁰⁾ Es handelt sich somit um Versuche einzelner Staaten, nicht unter die Beschränkungen zu fallen, die ihnen die von ihnen abgeschlossenen Abkommen auferlegen, und somit die dafür maßgebenden Abkommensvorschriften zu umgehen.¹¹⁾ Zu Recht wird aber in der Fachliteratur darauf hingewiesen, dass es für die Frage, ob eine Steuer vom Anwendungsbereich eines DBA umfasst ist, nicht ausschlaggebend sein kann, welche Intention der jeweilige Staat mit seiner Steuer verfolgt.¹²⁾ Ob ein Umgehungsversuch gelingt oder nicht, sollte nicht davon abhängen, ob eine Umgehungsabsicht nachgewiesen werden kann.¹³⁾ Die Frage ist durch Interpretation der tatsächlich oder eben nur vermeintlich umgangenen Vorschrift – in dem Fall des Art 2 OECD-MA – zu klären.¹⁴⁾

Einige Kriterien können dabei von vornherein ausgeschlossen werden: Wenn eine Steuer nur Vergütungen für bestimmte Leistungen erfasst, ist damit noch nicht gesagt, dass es sich nicht um eine Steuer vom Einkommen handelt.¹⁵⁾ Dies ergibt sich schon aus der Definition des Art 2 Abs 2 OECD-MA, wonach es genügt, dass die Steuer „von Teilen des Einkommens“ erhoben wird. Ebenso wenig kann es darauf ankommen, ob eine Steuer als formaler Bestandteil einer „Einkommensteuer“ erhoben wird oder ihre Regelung in einem eigenen Gesetz erfolgt.¹⁶⁾ Die Bezeichnung einer Steuer ist klarerweise auch nicht für ihre abkommensrechtliche Beurteilung ausschlaggebend.¹⁷⁾ Ob eine solche Steuer nach nationalem Recht auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann, ist ebenfalls unerheblich.¹⁸⁾ Damit ist nur etwas über den Inhalt der nationalen Rechtsvorschrift gesagt, die über eine solche Anrechnung entscheidet, und allenfalls über die diesen Vorschriften zugrunde liegenden Vergleichbarkeitsmaßstäbe, aber nichts darüber, ob es sich auch aus abkommensrechtlicher Sicht um eine „Steuer vom Einkommen“ handelt. Aus denselben Gründen ist es ohne Bedeutung, ob eine umsatzbasierte Steuer von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- oder Körperschaftsteuer als Aufwand abzugsfähig ist.¹⁹⁾

Im Schrifttum finden sich zahlreiche Bemühungen, den „Steuern vom Einkommen“ Konturen zu verleihen. So soll Voraussetzung sein, dass es sich um eine Steuer handelt, die

¹⁰⁾ Jiménez in Arnold, Tax Treaties After the BEPS Project, 165 (178 f).

¹¹⁾ Dazu auch Kofler, Compatibility of DSTs with Tax Treaties, in D. Weber/Vazquez/Cipollini/Russo, Digital Services Taxes: National Experiences, Policy and Legal Aspects (2027) in Druck.

¹²⁾ Ismer/Jeschek, Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model? Intertax 2018, 573 (575); Hohenwarter/Kofler/Mayr/Sinnig, Qualification of the Digital Service Tax Under Tax Treaties, Intertax 2019, 140 (146 f); Lang in Evans/Sadiq/Li, Taxing Income and Consumption, 29 (30).

¹³⁾ Ausführlich Lang, GAARs – Stay away from them! in Butani/Jain, General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier? (2021) 675 (677 f); vgl. weiters Lang, Rechtsmissbrauch und subjektives Element, TPI 2019, 227 (231 ff).

¹⁴⁾ Lang, The Signalling Function of Art 29 (9) of the OECD Model – The “Principal Purpose Test”, Bulletin for International Taxation 2020, 264 (264 ff).

¹⁵⁾ Dazu Jiménez in Arnold, Tax Treaties After the BEPS Project, 165 (179), in Hinblick auf die indische equalization tax.

¹⁶⁾ Jiménez in Arnold, Tax Treaties After the BEPS Project, 165 (179); anderer Ansicht offenbar Ismer/Jeschek, Intertax 2018, 573 (576), die diesem Kriterium immerhin „less significance“ und damit doch Bedeutung beimessen.

¹⁷⁾ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 (2018) 182.

¹⁸⁾ Anderer Ansicht OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 182; Hohenwarter/Kofler/Mayr/Sinnig, Intertax 2019, 140 (146); Kofler/Sinnig, Equalization Taxes and the EU’s ‘Digital Service Tax’, Intertax 2019, 176 (186); Kofler in D. Weber/Vazquez/Cipollini/Russo, Digital Services Taxes, in Druck.

¹⁹⁾ Anderer Ansicht Hohenwarter/Kofler/Mayr/Sinnig, Intertax 2019, 140 (146); vgl. aber auch Höltschl/Inzinger/Loibl/Reinold, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft in Europa – Digital Service Tax, beck.digitax-beih 2020, 1 (14), im Kontext des Art 2 OECD-MA: „Weitere Unklarheiten könnten sich bspw. aus der Abzugsfähigkeit der Digitalsteuern als Betriebsausgaben im Ansässigkeitsstaates eines Unternehmens ergeben.“

so gestaltet ist, dass sie überhaupt das Potenzial hat, Doppelbesteuerung auszulösen.²⁰⁾ Wenn es sich um eine Steuer handelt, die – wie die Umsatzsteuer – im Fall ihrer konsistenten Ausgestaltung „theoretisch“ zu keiner Überlappung führt, fällt sie dieser Auffassung zufolge gar nicht unter das Abkommen. Gerade die Umsatzsteuer ist aber ein Beispiel dafür, dass es beispielsweise aufgrund unterschiedlicher Definitionen des Leistungsortes gar nicht so selten Konstellationen gibt, in denen doppelt besteuert wird. Nicht ohne Grund wird auf diesem Gebiet auch über die Notwendigkeit eines eigenen völkerrechtlichen Vertrags diskutiert, der die Besteuerungsrechte der Staaten überschneidungsfrei aufteilen soll.²¹⁾ Mitunter tritt Doppelbesteuerung sogar innerhalb der EU auf, obwohl die Regelungen weitgehend harmonisiert sind.²²⁾ Die in Deutschland nach wie vor erhobene Gewerbeertragsteuer bezieht sich auf im Inland betriebene Gewerbebetriebe und sollte daher von ihrer theoretischen Konzeption her auch keine Doppelbesteuerung auslösen. Dennoch wird sie abkommensrechtlich als Steuer vom Einkommen behandelt.²³⁾ Gleiches gilt für die österreichische Kommunalsteuer, die schon als Lohnsummensteuer nach Art 2 Abs 2 OECD-MA zu den Steuern vom Einkommen gehört.²⁴⁾ Die beiden zuletzt genannten Steuern sind im Verhältnis zu vielen Staaten auch Beispiele dafür, dass Steuern auch dann unter den Anwendungsbereich eines DBA fallen können, wenn im anderen Vertragsstaat keine unmittelbar vergleichbare Steuer erhoben wird.²⁵⁾

Häufig wird die Nettobemessungsgrundlage als Charakteristikum einer Steuer vom Einkommen ins Treffen geführt.²⁶⁾ Dem stehen aber schon die Vorschriften des Art 10 Abs 2 und des Art 11 Abs 2 OECD-MA entgegen, die den höchstzulässigen Quellensteuersatz für Zinsen und Dividenden anhand einer Bruttogröße definieren.²⁷⁾ Diese Bestimmungen verpflichten den Quellenstaat zwar nicht, seine Steuer tatsächlich auf Bruttobasis zu erheben.²⁸⁾ Es entspricht aber einer weitverbreiteten Praxis, dass die Einkommensteuer von Nichtansässigen ohne Abzüge berechnet wird, und zwar weit über Dividenden und Zinsen hinaus. Auch den Ansässigkeitsstaat trifft keine Verpflichtung, Aufwendungen abzuziehen. Viele Rechtsordnungen sehen für Ertragsteuern bestimmte Abzugsverbote vor, deren Anwendungsbereiche im Laufe der Zeit häufig immer mehr ausgeweitet wurden. Eine abkommensrechtliche Verpflichtung, Aufwendungen überhaupt zu berücksichtigen, existiert nicht.²⁹⁾ Es lässt sich auch kein Maßstab festmachen, anhand dessen beurteilt werden könnte, in welchem Umfang der Abzug von Aufwendungen zugelassen werden muss, damit eine umsatzbasierte Steuer nicht den Charakter als Steuer vom Einkommen verliert. Autoren, die an sich der Auffassung sind, dass eine Steuer vom Einkommen auf den Gewinn als Nettogröße abstellen sollte, halten es für möglich, dass es dazu reicht, Aufwendungen bloß pauschaliert abzuziehen.³⁰⁾ Nach *Van Horzen/Van Esdonk* genügt es sogar, Aufwendungen typisiert dadurch zu berücksichtigen, indem der vom Bruttobetrag bemessene Steuersatz niedrig angesetzt wird.³¹⁾ All das zeigt: Nicht einmal die Beseitigung aller Abzugsmöglichkeiten führt dazu, dass

²⁰⁾ *Hohenwarter/Kofler/Mayr/Sinnig*, Intertax 2019, 140 (143); *Kofler* in *D. Weber/Vazquez/Cipollini/Russo*, Digital Services Taxes, in Druck.

²¹⁾ Dazu grundlegend *Ecker*, A VAT/GST Model Convention (2013).

²²⁾ Dazu näher *Lang*, Umsatzsteuer und Doppelbesteuerung, in *Achatz/Tumpel*, Umsatzsteuer und Internationales Steuerrecht (2012) 19 (21 f).

²³⁾ Dazu *Lang*, Die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer, IStR 2021, 584 (584 ff) mwN.

²⁴⁾ Zu weiter differenzierenden Überlegungen in Hinblick auf Art 2 Abs 3 OECD-MA weiter unten.

²⁵⁾ Zur Adoptionsgebühr als weiteres Beispiel vgl BFG 21. 4. 2026, RV/5100588/2024.

²⁶⁾ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 181.

²⁷⁾ Vgl auch *Valta*, IStR 2018, 765 (771).

²⁸⁾ Dazu ausführlich *Lang*, Withholding Taxes and Tax Treaties, in *Haslehner/Kofler/Pantazatou/Rust*, Withholding Taxes in International and European Tax Law, in Druck.

²⁹⁾ *Lang*, Einkünfteermittlung im Internationalen Steuerrecht, in *Hey*, Einkünfteermittlung (2011) 353 (360).

³⁰⁾ *Kofler/Sinnig*, Intertax 2019, 176 (186).

³¹⁾ *Van Horzen/Van Esdonk*, Proposed 3% Digital Services Tax, International Transfer Pricing Journal 2018, 267 (270).

die Qualifikation als Steuer vom Einkommen verloren geht.³²⁾ Ein Blick auf die in die Definition des Art 2 Abs 2 OECD-MA der „*Steuern vom Einkommen*“ einbezogenen „*Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens*“ bestätigt diesen Befund: Es wäre nicht einzusehen, wenn bei einer solchen Steuer die Einordnung als „*Steuer vom Einkommen*“ daran scheitern würde, dass der nationale Gesetzgeber den Abzug der wenigen in Betracht kommenden Aufwendungen ausschließt, die mit der Veräußerung oder dem veräußerten Vermögen zusammenhängen.

IV. Die negative Abgrenzung zu umsatzabhängigen Steuern?

Der Versuch, zwischen einer an einer Nettogröße und an einer Bruttogröße orientierten Bemessungsgrundlage zu differenzieren, beruht auf der Vorstellung, dass die Anknüpfung an eine Nettogröße typisch für eine Steuer vom Einkommen wäre, während eine Bemessungsgrundlage ohne Abzug von Aufwendungen eher eine Umsatzsteuer charakterisieren würde. In der Fachliteratur wird tatsächlich in aller Regel von der Prämisse ausgegangen, dass „*turnover taxes*“ nicht unter Art 2 OECD-MA fallen können und die Steuern vom Einkommen daher von ihnen abzugrenzen sind.³³⁾

Dies zeige sich auch darin, wer die Steuer tragen soll: Bei Steuern vom Einkommen stünde die Belastung des Zahlungsempfängers im Vordergrund, während es bei Steuern vom Umsatz primär um den Leistungsempfänger ginge.³⁴⁾ Die Regelungen über die Steuerschuld knüpfen häufig aber genau umgekehrt an: Quellensteuern werden auch in Fällen, in denen die Zuordnung zu den Steuern vom Einkommen nicht bezweifelt wird, oft beim Zahlenden erhoben. Steuerschuldner ist bei Umsatzsteuern hingegen in aller Regel der leistende Unternehmer. Ob es zur Überwälzung der Steuerbelastung vom Leistungsempfänger auf den Leistenden oder umgekehrt kommt, hängt vor allem von der Marktmacht der Beteiligten in der konkreten Situation ab.³⁵⁾ Die Beurteilung, wen die Belastung einer Steuer trifft, ist daher alles andere als ein klares Kriterium, und kann daher wenig zur Abgrenzung zwischen Steuern vom Einkommen und Umsatzsteuern beitragen.

Interessant ist, welche Rolle bei dieser Diskussion die in Art 2 Abs 2 OECD-MA enthaltene Regelung spielt, wonach Steuern von der Lohnsumme auch den Steuern vom Einkommen zuzuordnen sind: Solche Steuern zielen eindeutig auf das Unternehmen und daher denjenigen ab, der die Löhne und Gehälter zahlt. Es wäre naheliegend, daraus abzuleiten, dass es eben kein wesentliches Charakteristikum einer Steuer vom Einkommen sein kann, dass der Zahlungsempfänger im Vordergrund steht. *Ismer/Jeschek* sehen die in Art 2 Abs 2 OECD-MA genannte Lohnsummensteuer hingegen als Ausnahme zur Regel.³⁶⁾ Generell müsste es auf den Leistenden und damit auf den Zahlungsempfänger ankommen, um von Steuern vom Einkommen sprechen zu können. Da dies bei den Lohnsummensteuern nicht der Fall ist, handelt es sich nach *Ismer/Jeschek* um eine eng begrenzte Ausnahme, die nicht erweiterungsfähig ist.³⁷⁾ Nicht einmal Steuern, die nicht auf die gesamte Lohnsumme eines Unternehmens greifen, sondern nur von be-

³²⁾ Vgl. *Jiménez* in *Arnold*, Tax Treaties After the BEPS Project, 165 (179), in Hinblick auf die indische *equalization tax*; anders offenbar *V. Bendlinger*, Die Besteuerung der Digital Economy – Eine kritische Würdigung, *StAW* 2018, 113 (Abschn V.c.2.f); *Hohenwarter/Kofler/Mayr/Sinnig*, *Intertax* 2019, 140 (143), für die Voraussetzung für eine „*income tax*“ ist, dass die Steuer „*as a whole [...] seeks ultimately to charge net profits to income tax*“.

³³⁾ *Helminen*, The notion of tax, 153 (182); *Turina*, Which „Source Taxation“ for the Digital Economy? *Intertax* 2018, 495 (517); *Ismer/Jeschek*, *Intertax* 2018, 573 (574); vgl. auch *Kokott*, *lStR* 2019, 123 (129), in Hinblick auf die Abgrenzung zwischen Ertrag- und Umsatzsteuern.

³⁴⁾ Vgl. zB *Ismer/Jeschek*, *Intertax* 2018, 573 (575).

³⁵⁾ So auch *Valta*, *lStR* 2018, 765 (772); *Hohenwarter/Kofler/Mayr/Sinnig*, *Intertax* 2019, 140 (144).

³⁶⁾ *Ismer/Jeschek*, *lStR* 2017, 382 (384).

³⁷⁾ So auch *Kotha*, Taxes on Income According to Article 2(1) and (2) OECD Model Convention 2017, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model:

stimmten Gehältern erhoben werden, wären als Steuern vom Einkommen zu qualifizieren.³⁸⁾ Dies zeigt, wie sehr die Diskussion um den Inhalt des Begriffs der Steuern vom Einkommen von der Prämisse geprägt ist, ihn negativ von Steuern vom Umsatz abgrenzen zu müssen, und welche weitreichenden Konsequenzen aufgrund dessen gezogen werden.

Weder in Art 2 Abs 1 noch in Abs 2 OECD-MA ist allerdings eine derartige negative Abgrenzung zu Steuern vom Umsatz explizit geregelt. Bei der Vorgabe, Steuern vom Umsatz aus dem Anwendungsbereich der Steuern vom Einkommen auszuklammern, handelt es sich um eine in der Literatur immer wieder getroffene Prämisse, für die zumindest der Wortlaut des Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA keinen Anhaltspunkt bietet. Vor dem Hintergrund der in Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA gewählten Formulierungen spricht daher nichts dagegen, den Inhalt des Begriffs der Steuern vom Einkommen auch gegenüber als Umsatzsteuern angesehenen Steuern offen zu sehen.³⁹⁾ Die Annahme, dass sich die Steuern vom Einkommen und Umsatzsteuern nicht einmal überlappen dürfen, lässt sich aus Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA nicht begründen.

V. Die Bedeutung des Art 2 Abs 3 OECD-MA

Daher ist es wichtig, einen näheren Blick auf Art 2 Abs 3 OECD-MA zu werfen, der in einem engen Zusammenhang mit Art 2 Abs 4 OECD-MA steht: Die dort genannten Steuern, die in den beiden Vertragsstaaten zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens erhoben wurden und auf die das Abkommen angewendet werden soll, bilden den Maßstab für die in Art 2 Abs 4 OECD-MA vorgesehene Beurteilung, wenn es darum geht, jene nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle eingeführten Steuern zu identifizieren, die „*als gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art*“ gelten. Somit gibt es unterschiedliche Gründe, warum Steuern unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen können: Entweder sie sind von der Definition des Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA erfasst, oder in Art 2 Abs 3 OECD-MA aufgezählt, oder – wenn nach der Unterzeichnung erst erhoben – einer der Steuern des Art 2 Abs 3 OECD-MA zumindest ähnlich. Die Vertragsstaaten sind frei, welche Steuern sie in Art 2 Abs 3 OECD-MA ausdrücklich listen. Sie können dort auch Steuern nennen, die nach der Definition des Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA nicht unter das Abkommen fallen würden. Auf diese Weise kann Art 2 Abs 3 OECD-MA – und damit auch Art 2 Abs 4 OECD-MA – den Anwendungsbereich des Abkommens – gegenüber Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA – erweitern.⁴⁰⁾

Eine schwierigere Frage ist, ob sich aus Art 2 Abs 3 OECD-MA indirekt auch eine Einschränkung ergeben kann: Zu denken ist dabei an die Konstellation, dass eine zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens bereits erhobene Steuer eines der Vertragsstaaten, die von Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA erfasst ist, dennoch nicht in die Liste nach Art 2 Abs 3 OECD-MA aufgenommen wurde. Bedeutet dies, dass die Steuer aufgrund der Vorschrift des Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA dennoch unter den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens fällt, oder dass sie aufgrund der fehlenden Erwähnung in dieser Liste ausgenommen ist? Der Bericht der zur Klärung von Auslegungsfragen eingesetzten *Working Party* des *Fiscal Committee* aus 1969 spricht für die erstgenannte

The Scope of Tax Treaties in a Dynamic Global Environment and Newly Created Taxes (2021) 25 (39); vgl auch Lang in Evans/Sadiq/Li, *Taxing Income and Consumption*, 29 (39).

³⁸⁾ So Ismer/Jeschek, IStR 2017, 382 (386).

³⁹⁾ Zum „*wide scope*“ Tenore, „*Taxes Covered*“: The OECD Model (2010) versus EU Directives, Bulletin for International Taxation 2012 (Volume 66) 6, Pkt 2.2; zum „*breiten Auslegungsverständnis*“ des Art 2 OECD-MA auch Höltschl/Inzinger/Laibl/Reinold, *beck.digitax-beih* 2020, 1 (14); vgl auch OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, 181: „*wide application*“.

⁴⁰⁾ Dazu Lang in Evans/Sadiq/Li, *Taxing Income and Consumption*, 29 (40).

Auffassung:⁴¹⁾ „If, [...], the Contracting States want to exclude in their bilateral negotiations certain taxes or charges which might probably be ‚taxes on income (capital)‘ within the meaning of paragraphs 1 and 2, then it is – in the opinion of the Working Party – not sufficient to exclude such taxes or charges solely from the list of taxes in paragraph 3, but it is necessary to make express reference in that Article that those taxes and charges are excluded from the Scope of the Convention.“ Obwohl diese Position in den OECD-Kommentar nicht ausdrücklich Eingang gefunden hat, gibt dieser Bericht einen wertvollen Hinweis über das Verständnis der Personen, die mit der Vorbereitung der entsprechenden Formulierungen der dann 1977 erfolgten Überarbeitung des OECD-Musterabkommens und des Kommentars beschäftigt waren. Dennoch ist in jedem Fall gesondert zu prüfen, aus welchen Gründen eine an sich unter Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA fallende und zum Zeitpunkt der Abkommensverhandlungen bereits erhobene Steuer in der Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift nicht genannt wurde. Die *travaux préparatoires* zum jeweiligen DBA könnten Antworten geben. Bei Fehlen anderer Anhaltspunkte macht die von der damaligen OECD-Arbeitsgruppe vertretene Auffassung viel Sinn, wenn es beispielsweise um eine auf lokaler Ebene erhobene Bagatelsteuer geht, die die Abkommensverhandler möglicherweise nicht im Blick hatten.⁴²⁾ Aus ähnlichen Gründen überzeugt auch die vom BFG vertretene Auffassung, wonach „die Tatsache, dass die Annahmegebühr nicht in einer Art. 2 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift aufgezählt ist, [...] aufgrund ihrer beschränkten fiskalischen Bedeutung, die ihr gesonderte Aufmerksamkeit bei den DBA-Verhandlungen wohl verwehrt, nicht gegen ihre Erfassung in den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens“ spricht.⁴³⁾ Wenn es sich aber – um die Breite des Spektrums anzudeuten – um eine Steuer handelt, deren Aufkommen einen wesentlichen Beitrag zum Staatshaushalt leistet, wird nicht angenommen werden können, dass diese Steuer bei den Abkommensverhandlungen einfach übersehen worden ist: Die Entscheidung, sie nicht in die Liste nach Art 2 Abs 3 OECD-MA aufzunehmen, kann nur Ausdruck des Verständnisses sein, dass sie nicht vom Anwendungsbereich des Abkommens umfasst ist.⁴⁴⁾

Zur letztgenannten Gruppe von Steuern gehört in EU-Staaten unzweifelhaft die Umsatzsteuer. Die eigentliche Rechtsgrundlage dafür, dass die Umsatzsteuer nicht unter den Anwendungsbereich der DBA fällt, liegt daher darin, dass sie in die Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften nicht aufgenommen wurde. Dadurch ist klar, dass die Anwendung des Abkommens auf diese Steuer nicht intendiert ist. Die Annahme, dass es sich bei der Nichterwähnung der Umsatzsteuer bloß um ein Versehen handelt, wäre absurd.

Aufschlussreich ist in diesem Zusammenhang die Rechtsprechung des VwGH zur Kommunalsteuer:⁴⁵⁾ Der Gerichtshof hat in jenen Fällen die Anwendbarkeit eines DBA bejaht, in denen noch die früher erhobene Gewerbesteuer ausdrücklich genannt wurde.⁴⁶⁾ Ausschlaggebend war für den VwGH der Umstand, dass die Kommunalsteuer der Lohn-

⁴¹⁾ *Working Party No 30 of the OECD Fiscal Committee (Austria-Switzerland)*, received on 12th June 1969, FC/WP 30 (69), Rz 10; dazu auch *Klokar*, *The List of Taxes Covered According to Article 2(3) OECD Model Convention 1982 and 2017*, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, 97 (112 f).

⁴²⁾ Vgl bereits *Lang*, *Adoptionsgebühr und Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 2026, 210 (216 f).

⁴³⁾ BFG 21. 4. 2026, RV/5100588/2024, zur Adoptionsgebühr, unter Berufung auf *Lang*, SWI 2026, 210 (216 f).

⁴⁴⁾ *Staringer/Seiler*, Die persönliche und sachliche Abkommensberechtigung in den österreichischen DBA, in *Lang/Schuch/Staringer*, *Die österreichische DBA-Politik* (2013) 79 (109 ff); anderer Ansicht *Tenore*, *Bulletin for International Taxation* 2012 (Volume 66) 6, Pkt 2.3; *Tumpel/Luketina* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, *DBA²*, Art 2 Rz 9.

⁴⁵⁾ Dazu bereits *Lang*, SWI 2026, 210 (216 f).

⁴⁶⁾ Im Erkenntnis vom 28. 3. 2001, 2000/13/0134, zum DBA Japan genügte dem VwGH sogar die Erwähnung der Gewerbesteuer in Art VIII des DBA.

summensteuer als Teil der Gewerbesteuer im Wesentlichen ähnlich ist. Aus den ersten Entscheidungen des VwGH zur Anwendbarkeit von DBA auf die Kommunalsteuer ist zwar zur hier relevanten Frage nichts zu gewinnen, da es bei den in diesen Fällen maßgebenden – damaligen – DBA mit Großbritannien, Deutschland und Japan jeweils um Abkommen ging, die keine Art 2 Abs 1 und 2 OECD-MA vergleichbaren allgemeinen Regelungen über die Steuern vom Einkommen und Vermögen enthielten.⁴⁷⁾ Klarheit brachte aber das Erkenntnis vom 15. 9. 2016, 2013/15/0219: Der VwGH wies darauf hin, dass im für die Streitjahre anwendbaren DBA Deutschland 2002 – im Unterschied zum Vorgängerabkommen – „die Gewerbesteuer bei den bestehenden österreichischen Steuern, für die das Abkommen gilt, nicht mehr angeführt [ist]. Auch die neu eingeführte Kommunalsteuer ist im Katalog des Art. 2 nicht angeführt. Abs. 12 lit. a des Protokolls zu Art. 24 DBA-Deutschland 2002 sieht jedoch ausdrücklich vor, dass in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Unternehmen, denen nach den Bestimmungen des Abkommens vom 4. Oktober 1954 eine Entlastung von der österreichischen Kommunalsteuer zu gewähren gewesen wäre, diese Entlastung auch weiterhin so lange zusteht, wie Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf Grund ihrer DBA mit der Republik Österreich von dieser Abgabe entlastet werden.“ Ohne diese Sondervorschrift wäre das neue Abkommen somit nicht mehr auf die Kommunalsteuer anwendbar gewesen. Das DBA Deutschland 2002 entspricht aber dem Vorbild des OECD-MA und definiert daher in seinem Art 2 Abs 2 „als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [...] 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“. Trotz der ausdrücklichen Erwähnung der „Lohnsummensteuern“ in Art 2 Abs 2 DBA Deutschland fällt daher nach Auffassung des VwGH die Kommunalsteuer – von der geschilderten Übergangsbestimmung abgesehen – nicht unter das DBA Deutschland, weil sich die Kommunalsteuer in der Liste des Art 2 Abs 3 DBA Deutschland nicht findet. Der Gerichtshof geht daher offenkundig davon aus, dass die Nichterwähnung der Kommunalsteuer den Anwendungsbereich des Abkommens gegenüber der weiten Definition des Art 2 Abs 2 des DBA einschränkt.⁴⁸⁾

Dies hat Konsequenzen für jene DBA, die *nicht* die Gewerbesteuer in der Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift nennen und noch vor der erstmaligen Erhebung der Kommunalsteuer unterzeichnet wurden: Beziehen diese DBA die „Lohnsummensteuern“ – wie im Fall von Art 2 DBA Korea⁴⁹⁾ und Art 2 DBA Spanien⁵⁰⁾ – in die Definition der Steuern vom Einkommen in der Art 2 Abs 2 OECD-MA entsprechenden Bestimmung ein, sind sie dennoch *nicht* auf die Kommunalsteuer anwendbar.⁵¹⁾ Denn die Ähnlichkeitsprüfung nach der aus Art 2 Abs 4 OECD-MA übernommenen Vorschrift wirkt auch in die umgekehrte Richtung. Art 2 Abs 3 und 4 OECD-MA hängen eng miteinander zusammen. Die Nichterwähnung einer Steuer in der Art 2 Abs 3 nachgebildeten Vorschrift ist auch für künftige zusätzlich zu ihr oder an ihrer Stelle erhobene Steuern von Bedeutung: Ist die Gewerbesteuer in der Liste der österreichischen Steuern nicht genannt, war damit nicht nur die seinerzeitige Lohnsummensteuer – trotz der Einbeziehung der „Lohnsummensteuern“ in die Definition der Steuern vom Einkommen – von der

⁴⁷⁾ VwGH 15. 12. 1999, 98/13/0021, zum DBA Großbritannien; 3. 8. 2000, 99/15/0265, zum DBA Deutschland; 28. 3. 2001, 2000/13/0134, zum DBA Japan.

⁴⁸⁾ Anderer Ansicht *Firlinger*, Kommunalsteuer vom sachlichen Anwendungsbereich der DBA erfasst? SWI 1994, 65 (67, FN 14), der zu Art 2 Abs 2 DBA Korea die Auffassung vertritt, dass die Kommunalsteuer bloß aufgrund der Erwähnung der Lohnsummensteuern in dieser Vorschrift unter das DBA fällt, obwohl die Kommunalsteuer in der Liste der Steuern nicht aufscheint.

⁴⁹⁾ BGBl 1987/486.

⁵⁰⁾ BGBl 1967/395, wobei „Lohnsummensteuer“ durch Abänderungsprotokoll in BGBl 1995/709 hinzugefügt wurde.

⁵¹⁾ Art 2 DBA Korea; Art 2 DBA Spanien.

DBA-Anwendung wieder ausgenommen.⁵²⁾ Vielmehr ist damit ein solches Abkommen auch auf die der früheren Lohnsummensteuer „im Wesentlichen ähnlichen“ Kommunalsteuer nicht mehr anwendbar.

Dies gilt aber genauso für jüngere Abkommen, die nach der erstmaligen Erhebung der Kommunalsteuer – also ab 1994⁵³⁾ – unterzeichnet wurden: Wenn DBA in ihren Art 2 Abs 2 OECD-MA entsprechenden Definitionen für abkommensrechtliche Zwecke fingieren, dass die „Lohnsummensteuern“ als „Steuern vom Einkommen“ gelten, fällt damit in einem ersten Schritt die Kommunalsteuer als von der Lohnsumme erhobene Steuer unter den Anwendungsbereich des Abkommens. Sie wird dann bloß aufgrund der fehlenden Erwähnung in der Liste der Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift – und damit der einschränkenden Wirkung dieser Bestimmung – wieder davon ausgenommen.

Diese Auffassung vertritt im Ergebnis auch das BMF, wenngleich mit einer nicht nachvollziehbaren Begründung:⁵⁴⁾ „Der Begriff ‚Lohnsummensteuern‘ im Art. 2 Abs. 2 OECD-Musterabkommen dient nur der möglichen Erfassung von Einkommensteuern, die allenfalls von der Lohnsumme bemessen werden.“ Unzweifelhaft wird eine von der Lohnsumme bemessene Steuer durch die Einbeziehung der „Lohnsummensteuern“ in Art 2 Abs 2 OECD-MA für Zwecke des DBA zur Einkommensteuer. Die frühere als Teil der Gewerbesteuer erhobene Lohnsummensteuer ist genauso wie die ihr im Wesentlichen ähnliche Kommunalsteuer eine solche in Art 2 Abs 2 OECD-MA angesprochene „Lohnsummensteuer“, die auf diese Weise abkommensrechtlich zur „Steuer vom Einkommen“ wird,⁵⁵⁾ wie der OECD-Kommentar für die frühere deutsche Lohnsummensteuer ausdrücklich bestätigt.⁵⁶⁾ Letztlich kann die eigentliche Begründung für die Auffassung, wonach die Kommunalsteuer außerhalb des Anwendungsbereichs jener DBA liegt, die weder die Gewerbesteuer noch die Kommunalsteuer ausdrücklich in die Liste der zum Zeitpunkt der Unterzeichnung erhobenen Steuern aufgenommen haben, nur darin liegen, dass sie auf diese Weise – durch ihre Nichterwähnung in der Art 2 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Vorschrift – trotz der „Lohnsummensteuern“ umfassenden Definition des Art 2 Abs 2 OECD-MA wieder ausgeklammert werden.

Wenn diese gegenüber der generellen Definition des Art 2 Abs 2 OECD-MA einschränkende Wirkung des Art 2 Abs 3 OECD-MA sogar bei der für den Staatshaushalt insgesamt aufkommensmäßig unbedeutenderen Kommunalsteuer vertreten wird,⁵⁷⁾ muss umso mehr davon ausgegangen werden, dass auch die Nichterwähnung der Umsatzsteuer in den Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften der österreichischen DBA dazu führen kann, dass die Umsatzsteuer und – auf Grundlage der Art 2 Abs 4 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen – nach der Unterzeichnung des jeweiligen DBA neben der Umsatzsteuer eingeführte gleiche oder ähnliche Steuern aus dem Anwendungsbereich dieser Abkommen herausfallen.

VI. Konsequenzen der Nichterwähnung der Umsatzsteuer in Art 2 Abs 3 OECD-MA

Die Einsicht, dass DBA deshalb nicht auf die Umsatzsteuer anwendbar sind, weil sich diese Steuer nicht in der Liste in den Art 2 Abs 3 OECD-MA nachgebildeten Abkom-

⁵²⁾ Anderer Ansicht Züger, Kommunalsteuer, sonstige Lohnabgaben und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 164 (166); Burgstaller, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2004, 17 (21).

⁵³⁾ BGBl 1993/819.

⁵⁴⁾ Info des BMF vom 26. 1. 2023, Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993, 2022-0.892.770, Rz 183 f.

⁵⁵⁾ Vgl aber S. Bendlinger/Kofler, Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen, in S. Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) 521 (538 f, FN 677), die es für möglich halten, der VwGH hätte im Erkenntnis vom 15. 9. 2016, 2013/15/0219, die Kommunalsteuer nicht als eine der in Art 2 Abs 2 OECD-MA genannten „Lohnsummensteuern“ angesehen.

⁵⁶⁾ Tz 3 OECD-MK 2017 zu Art 2 OECD-MA 2017.

⁵⁷⁾ In Hinblick auf die Kommunalsteuer die für und gegen diese Auffassung sprechenden Argumente abwägend Lang, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2005, 16 (21).

mensvorschriften findet, hat weitreichende Konsequenzen. Die Diskussion, ob und unter welchen Voraussetzungen andere umsatzbasierte Steuern, die nach der Unterzeichnung eines DBA eingeführt wurden, unter dieses Abkommen fallen, ist auf dieser Grundlage anders zu führen: Es geht nicht darum, die Steuern vom Einkommen schon für Zwecke der Art 2 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften von irgendwelchen abstrakt, nach finanzwissenschaftlichen oder anderen Maßstäben gewonnenen allgemeinen Kriterien von Steuern vom Umsatz abzugrenzen. Vielmehr ist entscheidend, dass sich die Umsatzsteuer nicht in der Liste der Art 2 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Bestimmung findet. Daher gilt es zu untersuchen, welche der nach Unterzeichnung des Abkommens eingeführten Steuern der konkret erhobenen Umsatzsteuer zumindest im Wesentlichen ähnlich sind und daher ebenfalls aus dem Anwendungsbereich der Abkommen herausfallen.

Im Erkenntnis vom 15. 12. 1999, 98/13/0021, vertrat der VwGH am Beispiel der Kommunalsteuer und der früheren Lohnsummensteuer die Auffassung, dass bei der Beurteilung der Gleichartigkeit zweier Abgaben „die wesentlichen Merkmale der zu vergleichenden Abgaben heranzuziehen und [...] insbesondere auf den Besteuerungsgegenstand und den Kreis der Abgabepflichtigen abzustellen“ ist. Angesichts der Gleichartigkeit des Besteuerungsgegenstands beider Abgaben stand der „Umstand, dass der Kreis der Abgabepflichtigen durch die Einführung der Kommunalsteuer erweitert wurde, [...] der Gleichartigkeit der beiden Steuern nicht entgegen“. Der VwGH wies darauf hin, dass „auch der Verfassungsgerichtshof bei Beurteilung der – insoweit vergleichbaren – Problematik der gleichartigen Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand (§ 6 Abs 1 F-VG) keine vollständige Identität der Vergleichsmerkmale, im vorliegenden Fall der Abgabepflichtigen, fordert (vgl Firlinger, SWI 1994, 65 ff mwH)“.

Der VfGH hat folgende Voraussetzungen aufgestellt:⁵⁸⁾ „Der Verfassungsgerichtshof geht entsprechend seinen in ständiger Judikatur (...) entwickelten Überlegungen davon aus, dass für die Gleichartigkeit von Abgaben nicht so sehr finanzwissenschaftliche Erwägungen, sondern die Bestimmungen der zu vergleichenden Abgabengesetze maßgebend sind; diesen zufolge liegen gleichartige Abgaben vor, wenn nicht nur der Besteuerungsgegenstand derselbe ist, sondern von diesem Besteuerungsgegenstand die Abgabe auch im wesentlichen gleichartig erhoben wird. Für die Gleichartigkeit der beiden Abgaben entscheidend ist die Identität des Besteuerungsgegenstandes jedenfalls im jeweiligen sachlichen Kernbereich der Abgabengesetze. [...] Bereits in VfSlg. 11.667/1988 hat [...] der Verfassungsgerichtshof dargetan, dass die Gleichartigkeit zweier Steuern auch dann gegeben ist, wenn nur ein Ausschnitt des von einer Steuer erfassten Besteuerungsgegenstandes einer zweiten Besteuerung unterworfen wird. Das muss zumindest dann gelten, wenn der Kernbereich des Besteuerungsgegenstandes [...] identisch ist [...].“ Die Gleichartigkeit bezieht sich auch auf die persönliche Abgabepflicht, sodass es auch darauf ankommt, ob dieselbe Person Steuerschuldner ist. „Dass sich Bemessungsgrundlage und Besteuerungsvorgang [...] geringfügig unterscheiden, nimmt diesen Abgaben nicht die ‚Gleichartigkeit‘ im Sinne des F-VG 1948. [...] Tarifliche Besonderheiten bewirken keine rechtlich relevante Unterschiedenheit ansonsten gleichartiger Abgaben, sofern sich die Gleichartigkeit aus den anderen aufgezeigten Elementen, insbesondere dem Besteuerungsgegenstand im Verein mit dem Steuerschuldner ergibt [so auch Ruppe, § 8 F-VG, in: Korinek/Holoubek (Hrsg), Bundesverfassungsrecht, Rz 18 (2000)].“⁵⁹⁾

Somit kommt es für den VwGH, der dazu auch die Rechtsprechung des VfGH zur Gleichartigkeit der Abgaben vom selben Besteuerungsgegenstand unterstützend heranzieht, darauf an, dass die Bestimmungen der verglichenen Gesetze im Wesentlichen

⁵⁸⁾ VfSlg 16.379/2001 mwN.

⁵⁹⁾ VfSlg 16.379/2001.

übereinstimmen.⁶⁰⁾ Die wirtschaftliche Wirkung der betreffenden Steuern bleibt hingegen unbeachtlich.⁶¹⁾ Der Steuergegenstand meint – nach *Ruppe*⁶²⁾ – die sachliche Seite des Steuertatbestands, das Steuerobjekt, dh jene Vorkommnisse des Rechts- und Wirtschaftslebens, die steuerbegründend sein sollen. Weiters sind die Person des Steuerschuldners, die Bemessungsgrundlage und – allerdings mit untergeordneter Bedeutung – der Tarif als Kriterien des Vergleichs heranzuziehen.⁶³⁾ Es bedarf aber keiner vollständigen Identität: Das Gesamtbild der Verhältnisse wird beurteilt.⁶⁴⁾ Nicht jede Besonderheit schließt für sich die Gleichartigkeit aus.

Daher reicht es in Hinblick auf die Umsatzsteuer aus, wenn die andere Steuer nicht alle von ihr erfassten Umsätze – und damit nur einen Ausschnitt aus der Bemessungsgrundlage – umfasst. Dafür kann auch Art 2 Abs 2 OECD-MA ins Treffen geführt werden. Diese Vorschrift verlangt bloß, dass die unter das Abkommen fallenden Steuern „von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden“ brauchen. Diese Wertung könnte auch auf die Ähnlichkeitsprüfung des Art 2 Abs 4 OECD-MA durchschlagen. Wenn daher nur manche und nicht alle der Umsatzsteuer unterliegenden Unternehmer Steuerschuldner sind, ist dies für sich betrachtet auch nicht störend. Wenn aber nicht die leistenden Unternehmer, sondern ausschließlich oder primär die Leistungsempfänger als Abgabepflichtige herangezogen werden, ist dies ein Anhaltspunkt für die Verschiedenheit beider Steuern. Eine auf Bruttobasis ermittelte Bemessungsgrundlage spricht hingegen für die Ähnlichkeit mit der Umsatzsteuer. Unterschiede im Tarif werden – vor allem bei sonst bestehender Übereinstimmung zwischen den Bestimmungen der verglichenen Gesetze – kaum ins Gewicht fallen. Ebenso wenig sollte es entscheidend darauf ankommen, ob die andere Steuer die mit ihr verbundene Belastung mithilfe eines dem Vorsteuerabzug vergleichbaren Mechanismus auf den Letztverbraucher überwälzt. Denn die wirtschaftlichen Wirkungen sind nicht von Bedeutung.⁶⁵⁾

VII. Konsequenzen der Nichterwähnung anderer umsatzbasierter Steuern in Art 2 Abs 3 OECD-MA

Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass einige geltende österreichische DBA noch vor 1972 unterzeichnet wurden. Zum damaligen Zeitpunkt gab es noch die Bruttoallphasenumsatzsteuer des UStG 1959, die in den Art 2 Abs 3 OECD-MA vergleichbaren Regelungen dieser DBA nicht aufgelistet wurde. Soweit diese DBA Art 2 Abs 1, 2 und 4 OECD-MA entsprechende Bestimmungen beinhalten, wird in Hinblick auf die vom Anwendungsbereich der DBA ausgenommenen umsatzbasierten Steuern noch immer die auf Grundlage des UStG 1959 konzipierte Umsatzsteuer den Vergleichsmaßstab abgeben. Die heute erhobene Umsatzsteuer ist jedenfalls mit der damaligen Umsatzsteuer im Hinblick auf den Aufbau und die Terminologie über weite Strecken vergleichbar. Viele Bestimmungen sind sogar identisch. Die wirtschaftlichen Auswirkungen der damaligen Bruttoallphasenumsatzsteuer unterschieden sich allerdings grundlegend von der heute erhobenen Umsatzsteuer. Gerade darauf kommt es aber nicht an. Der Umstand, dass das UStG mittels Vorsteuerabzugs die Steuer auf den Letztverbraucher umwälzt, beeinträchtigt daher genauso wenig wie die in Hinblick auf diese unterschiedlichen Wirkungen naheliegende unterschiedliche Höhe der Steuersätze die Ähnlichkeit zwischen beiden Steuern.

Zu berücksichtigen könnte aber – wiederum im Fall eines DBA mit Art 2 Abs 1, 2 und 4 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften – auch sein, wenn zum Zeitpunkt der Unter-

⁶⁰⁾ Lang, Die österreichischen Abgabengesetze im Lichte des § 6 Abs 2 F-VG, ZfV 1989, 12 (16) mwN.

⁶¹⁾ Dazu Lang, ZfV 1989, 12 (16).

⁶²⁾ Ruppe, Finanzverfassung im Bundesstaat (1977) 62.

⁶³⁾ Lang, ZfV 1989, 12 (16).

⁶⁴⁾ Dazu Lang, ZfV 1989, 12 (16).

⁶⁵⁾ Dazu nochmals Lang, ZfV 1989, 12 (16).

zeichnung eines DBA andere umsatzbasierte Steuern erhoben wurden und auch nicht in die Liste der Art 2 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Bestimmung aufgenommen wurden. Wenn die Nichterwähnung einer solchen Steuer zur Folge hat, dass sie nicht in den sachlichen Anwendungsbereich des DBA fällt, hat dies auch für andere nach der Unterzeichnung erhobene Steuern, die sich im Wesentlichen als ähnlich erweisen, dieselbe Konsequenz. Allerdings ist immer auch zu prüfen, ob die Annahme, dass die Abkommensverhandler die damals nicht erwähnte Steuer tatsächlich nicht übersehen hatten, gerechtfertigt ist. Je bedeutender diese Steuer von ihrem Aufkommen her für den gesamten Staatshaushalt ist, desto eher liegt nahe, dass sie bei den Verhandlungen sehenden Auges nicht aufgenommen wurde.⁶⁶⁾ Gleiches gilt, wenn die Steuer während der Abkommensverhandlungen medial breit diskutiert wurde, und dennoch im Abkommen nicht ausdrücklich genannt wurde. Ist hingegen davon auszugehen, dass ihr bei den Verhandlungen keine Aufmerksamkeit geschenkt wurde, könnte diese Steuer unter die Art 2 Abs 2 OECD-MA nachgebildete Vorschrift fallen und damit vom Anwendungsbereich des Abkommens erfasst sein. Eine später erhobene Steuer, die ihr im Wesentlichen ähnlich ist, fällt nur dann aus dem Abkommen heraus, wenn sie der ebenfalls nicht genannten Umsatzsteuer ähnlich ist. Ist dies nicht der Fall, kann auch auf sie aufgrund von Art 2 Abs 2 OECD-MA das DBA anzuwenden sein.

Die Ähnlichkeit von neu erhobenen Steuern kann sich somit nicht nur aufgrund des Vergleichs mit Steuern desselben Staates ergeben, die in der Art 2 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Vorschrift gelistet sind. Wenn eine neue Steuer einer dort genannten Steuer des anderen Staates im Wesentlichen ähnlich ist, genügt dies nach der hier als zutreffend angesehenen Auffassung, damit sie unter das Abkommen fällt.⁶⁷⁾ Gleiches muss aber dann auch umgekehrt gelten, wenn eine zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens bestehende Steuer des anderen Staates in der Liste *nicht* enthalten ist. Handelt es sich um eine vom Aufkommen her für diesen Staat bedeutende Steuer, so dass nicht von einem Versehen ausgegangen werden kann, wird diese Steuer ebenfalls als Vergleichsmaßstab in Betracht kommen. Erweist sich eine neu erhobene Steuer in Österreich als im Wesentlichen ähnlich mit dieser Steuer des anderen Staates, kann dies auch ein Grund sein, das Abkommen nicht auf die neue Steuer anzuwenden. Erhebt der andere Staat eine aufkommensrelevante Umsatzsteuer, können sich somit dadurch zusätzliche Argumente für die Ähnlichkeitsprüfung ergeben. Faktisch wird dies aber dann nicht der Fall sein, wenn es sich beim anderen Staat um einen Mitgliedstaat der EU handelt. Denn aufgrund der für Österreich und alle anderen EU-Staaten maßgebenden unionsrechtlichen Vorgaben ist der Umsetzungsspielraum der Mitgliedstaaten zu gering, als dass die ausländische Umsatzsteuer in wesentlichen Punkten von jener Österreichs abweichen könnte. Eine Erweiterung des Vergleichsmaßstabs, an dem nach der Unterzeichnung des DBA neu erhobene Steuern zu messen sind, kommt daher nicht in Betracht. Anders könnte es nur sein, wenn es sich um ein DBA mit einem EU-Staat handelt, der zum Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung noch keine Umsatzsteuer erhoben hatte, die den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht.

VIII. Der Zusammenhang zwischen Art 2 und Art 4 OECD-MA

Die Abkommensanwendung hängt nicht nur davon ab, ob eine Steuer unter Art 2 OECD-MA fällt. Der betroffene Steuerpflichtige muss auch selbst abkommensberechtigt sein. Voraussetzung dafür ist nach Art 1 Abs 1 OECD-MA die Ansässigkeit in zumin-

⁶⁶⁾ Näher Lang, SWI 2026, 210 (216).

⁶⁷⁾ Lang in Evans/Sadiq/Li, Taxing Income and Consumption, 29 (44 ff); zustimmend Tenore, Bulletin for International Taxation 2012 (Volume 66) 6, Pkt 2.4; ebenso Irish High Court 31. 7. 2007, *Kinsella v The Revenue Commissioners* (2007) IEHC 250; (2011) 2 IR 417; Australian Federal Court, *Undershaft (no 1) Ltd v Commissioner of Taxation* (2009) 175 FCR 150 (134); anderer Ansicht Vann, Commentary on Undershaft (No 1) Ltd v Commissioner of Taxation, Undershaft (No 2) BV v Commissioner of Taxation, International Tax Law Reports 2009, 652 (662).

dest einem der beiden Vertragsstaaten. Dies bestimmt sich nach Art 4 Abs 1 OECD-MA: *„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 und seine Gebietskörperschaften sowie ein anerkanntes Pensionssondervermögen dieses Staates. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.“*

Die Vorschrift ist erkennbar auf klassische Formen der Einkommen- und Körperschaftsteuer zugeschnitten, die bei hinreichendem Inlandsbezug des Steuerpflichtigen vom Welteinkommen, sonst aber nur von inländischen Quellen erhoben wird. Als für diesen Inlandsbezug maßgebende Kriterien nennt Art 4 Abs 1 OECD-MA den Wohnsitz, den ständigen Aufenthalt, den Ort der Geschäftsleitung und ein anderes ähnliches Merkmal. Seit dem OECD-MA 1977 werden durch den letzten Satz des Art 4 Abs 1 OECD-MA Personen, *„die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig“* sind, explizit von der Abkommensberechtigung ausgenommen. Wenn ein Steuerpflichtiger nur nach Territorialitätsgrundsätzen besteuert wird, reicht dies – zumindest auf den ersten Blick – nicht für die Abkommensanwendung.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welche Konsequenzen dies für umsatzbasierte Steuern hat, die – in dieser Weise ähnlich wie die Umsatzsteuer – nach dem Territorialitätsprinzip ausgestaltet sind und von vornherein nur Umsätze mit Inlandsbezug erfassen. Wenn der Besteuerung nur inländische Quellen zugrunde liegen, könnte dies zur Folge haben, dass unter umsatzbasierte Steuern fallende Steuerpflichtige dann gar nicht die Voraussetzung für die Ansässigkeit erfüllen und auf diese Weise von der Abkommensanwendung ausgeschlossen sind.⁶⁸⁾ Art 1 Abs 1 iVm Art 4 Abs 1 OECD-MA könnte sich dann als zusätzliche Schranke für die Abkommensanwendung erweisen: Wenn eine Steuer nach den Maßstäben der Art 2 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften unter das Abkommen fällt, wäre damit noch nicht gesagt, dass sie im Fall einer bloß territorialen Reichweite der Besteuerung nicht wieder ausgenommen wäre, weil die Steuerschuldner niemals Ansässigkeit in einem der beiden Vertragsstaaten erlangen könnten.

Die Erwähnung der Lohnsummensteuern in Art 2 Abs 2 OECD-MA hilft hier aber weiter: Der OECD-Kommentar macht klar, dass die frühere deutsche Lohnsummensteuer jedenfalls darunter fiel.⁶⁹⁾ Ihr unterlagen nach § 1 Abs 1 GewStG *„jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird“*. Besteuerungsgrundlage der Lohnsummensteuer war nach § 25 Abs 1 GewStG *„die Lohnsumme, die [...] an die Arbeitnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gezahlt worden ist“*. Sind solche Lohnsummensteuern aufgrund ihrer in der Art 2 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift erfolgten Einbeziehung in die Steuern vom Einkommen vom Anwendungsbereich des Abkommens erfasst, kann dessen Anwendung nicht mehr an den Ansässigkeitsvorschriften scheitern. Die Erwähnung der Lohnsummensteuern in dieser Definition wäre sonst völlig sinnlos.

Gleiches gilt in den Fällen, in denen österreichische DBA auf die Kommunalsteuer anzuwenden sind. Auch der Kommunalsteuer unterliegen nach § 1 KommStG nur *„die Arbeitslöhne, die [...] an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind“*. Der VwGH ging in den von ihm zur Anwendung der Kommunalsteuer auf DBA entschiedenen Fällen davon aus,

⁶⁸⁾ Vgl auch Kofler in D. Weber/Vazquez/Cipollini/Russo, Digital Services Taxes, in Druck.

⁶⁹⁾ Tz 3 OECD-MK 2017 zu Art 2 OECD-MA 2017.

dass die Unternehmen jeweils im anderen Staat ansässig waren.⁷⁰⁾ Der Umstand, dass diese Unternehmen nur mit an Dienstnehmer einer inländischen Betriebsstätte gewährten Löhnen kommunalsteuerpflichtig waren, hinderte den Gerichtshof nicht an dieser Beurteilung.

Ein zusätzliches Argument lässt sich auch aus Art 24 Abs 3 OECD-MA gewinnen:⁷¹⁾ Art 24 Abs 6 OECD-MA normiert, dass die Diskriminierungsverbote, ungeachtet des Art 2, auf Steuern aller Art anzuwenden sind. Somit ist die Vorschrift beispielsweise auch für Umsatzsteuern maßgebend, die *nicht* unter die Art 2 OECD nachgebildeten Vorschriften fallen. Wenn Art 24 Abs 3 OECD-MA für die Anwendung des dort geregelten Diskriminierungsverbots verlangt, dass es sich um eine Betriebsstätte handelt, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Staat hat, und sich die Zuordnung eines Unternehmens zu einem Vertragsstaat nach Art 3 Abs 1 lit c OECD-MA danach richtet, wo der Betreiber des Unternehmens ansässig ist, bedeutet dies nichts anderes, als dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit auch für sonst *nicht* unter das Abkommen fallende Steuern ermittelt werden kann und muss. Art 4 Abs 1 OECD-MA muss daher auch für eine gegebenenfalls nach Territorialitätsgesichtspunkten ausgerichtete Umsatzsteuer angewendet werden können.

Dann muss es aber möglich sein, dass die dort vorgenommene Definition einer ansässigen Person als „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“, auch für Umsatzsteuersubjekte relevant sein kann.⁷²⁾ Eine Auslegung dahingehend, dass die in Art 4 Abs 1 Satz 1 OECD-MA genannten Kriterien dazu führen müssen, dass diese Subjekte einer über das Gebiet des Vertragsstaates hinausreichenden Besteuerung unterliegen müssen, verbietet sich hier aber jedenfalls.⁷³⁾ Denn dies würde letztlich darauf hinauslaufen, dass der Begriff der Ansässigkeit auf dem Gebiet einer territorial anknüpfenden Besteuerung keine Bedeutung haben kann und somit Art 24 Abs 3 OECD-MA auf dem Gebiet der Umsatzsteuer keinen Anwendungsbereich hätte. Vielmehr kann der Hinweis auf diese Kriterien nur die Bedeutung haben, dass jene Umsatzsteuersubjekte als ansässig gelten, die entweder ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt oder ihren Ort der Geschäftsleitung in diesem Vertragsstaat haben. Wenn Art 4 Abs 1 Satz 1 OECD-MA die Ansässigkeitskriterien dann auf andere ähnliche Merkmale erweitert, sind damit naheliegenderweise jene Kriterien gemeint, die zu einer ähnlich starken Nahebeziehung zum Vertragsstaat führen können, wie dies zB beim gesellschaftsrechtlichen Sitz, beim Ort der Errichtung oder beim Staat der Staatsbürgerschaft der Fall sein kann.⁷⁴⁾ Letztlich läuft daher die Bedeutung des Diskriminierungsverbots auf dem Gebiet der Umsatzsteuer darauf hinaus, dass Umsatzsteuersubjekte, die in einem Vertragsstaat nur eine Betriebsstätte haben, gegenüber Umsatzsteuersubjekten, die Sitz, Ort der Geschäftsleitung, Wohnsitz, Aufenthalt oder eine andere ähnlich starke Nahebeziehung zum Vertragsstaat haben, nicht diskriminiert werden dürfen.⁷⁵⁾ Wenn somit selbst im Fall einer sonst nicht

⁷⁰⁾ VwGH 15. 12. 1999, 98/13/0021: Der VwGH ging bei einer „GmbH in Großbritannien“ implizit davon aus, dass sie dort ansässig war, weil sonst das Vorliegen einer Betriebsstätte in Österreich nicht relevant war; VwGH 3. 8. 2000, 99/15/0265: Es ging um ein Luftfahrtunternehmen mit „Ort der Geschäftsleitung in Deutschland“; sodass Österreich kein Besteuerungsrecht hatte; VwGH 28. 3. 2001, 2000/13/0134: Es handelte sich um ein japanisches Luftfahrtunternehmen, das in Österreich nicht besteuert werden durfte; VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0219: Beschwerdeführer war eine „in Deutschland ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, die mit ihrer österreichischen Betriebsstätte in Österreich aufgrund des DBA besteuert werden durfte.

⁷¹⁾ Dazu Lang, Art 24 OECD-Musterabkommen, Ansässigkeit und Umsatzsteuer, SWI 2011, 469 (471).

⁷²⁾ Näher Lang, SWI 2011, 469 (471).

⁷³⁾ Dazu Lang, SWI 2011, 469 (471).

⁷⁴⁾ Lang, SWI 2011, 469 (471).

⁷⁵⁾ Dziurdz, Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer und Diskriminierungsverbote in Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2010, 266 (269 f).

unter das DBA fallenden territorialen Steuer die Ansässigkeit nach Art 4 Abs 1 OECD-MA bestimmt werden kann, muss dies wohl erst recht bei einer nach Art 2 OECD-MA vom DBA erfassten Steuer möglich sein.

Bei umsatzbasierten Steuern, die nach Anwendung der Art 2 OECD-MA unter ein DBA fallen, ist zusätzlich auch noch zu berücksichtigen, dass für Zwecke des Methodenartikels alle Steuern vom Einkommen als eine einzige „*Steuer vom Einkommen*“ gelten.⁷⁶⁾ Dies schlägt sich beispielsweise in einem gemeinsamen Anrechnungshöchstbetrag nieder.⁷⁷⁾ Wenn für eine Person schon für eine einzelne dieser Steuern der Ansässigkeitsstaat bestimmt wurde, hat dies zur Konsequenz, dass dieser Staat dann für alle anderen Steuern vom Einkommen, die eben für Zwecke des Art 23 OECD-MA als eine einzige Steuer vom Einkommen behandelt werden und von dieser Person erhoben werden, als Ansässigkeitsstaat gilt. Somit kann sich der für eine umsatzbasierte territorial anknüpfende Steuer maßgebende Ansässigkeitsstaat bereits aufgrund der anderen Steuern vom Einkommen bestimmen.⁷⁸⁾ Selbst wenn keine derartige andere Steuer für diese Zwecke zur Verfügung steht, können die Ansässigkeitsvorschriften aus den oben genannten Gründen nicht dazu führen, dass auf eine unter das DBA fallende Steuer die Abkommensregelungen doch nicht anwendbar sind: Der Staat, wo der Steuerpflichtige seinen Sitz, seinen Ort der Geschäftsleitung, seinen Wohnsitz, seinen Aufenthalt hat oder zu dem er aufgrund anderer Anknüpfungskriterien eine andere ähnlich starke Nahebeziehung hat, fungiert als Ansässigkeitsstaat.

IX. Zusammenfassende Würdigung

Die meisten Autoren, die sich bisher – oft anhand von Digitalsteuern – mit der Frage beschäftigt haben, unter welchen Voraussetzungen umsatzbasierte Steuern für abkommensrechtliche Zwecke zu den „*Steuern vom Einkommen*“ gehören, sind davon ausgegangen, dass die *Definition des Art 2 Abs 2 OECD-MA* gegenüber Umsatzsteuern abzugrenzen wäre. Reine Umsatzsteuern könnten nicht unter ein DBA fallen. Daher müssten auf einer abstrakten Ebene Kriterien erarbeitet werden, die Steuern vom Einkommen und Steuern vom Umsatz voneinander unterscheiden. Positivrechtliche Anhaltspunkte dafür, dass die Definition der Steuern vom Einkommen unter dem Vorbehalt stünde, es dürfe sich nicht auch um eine Umsatzsteuer handeln, lassen sich aber nicht finden.

Bei nüchterner Betrachtung zeigt sich, dass die Definition der Steuern vom Einkommen in Art 2 Abs 2 OECD-MA so weit reicht, dass sie auch gegenüber umsatzbasierten Steuern offen ist. Der Grund für die Notwendigkeit einer Abgrenzung liegt nicht in der Existenz einer ungeschriebenen Ausnahmebestimmung für Steuern vom Umsatz, die die Interpretation des Art 2 Abs 2 OECD-MA überlagern würde. Vielmehr ist das Zusammenspiel zwischen Art 2 Abs 2 einerseits und Art 2 Abs 3 OECD-MA andererseits der Schlüssel zur Lösung: Die klassischen Umsatzsteuern der jeweiligen Vertragsstaaten sind in aller Regel nicht in der Liste der zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens erhobenen Steuern des Art 2 Abs 3 OECD-MA enthalten. Durch die Nichterwähnung einer fiskalisch bedeutsamen Steuer bringen die Vertragsstaaten zum Ausdruck, dass diese Steuer nicht unter das Abkommen fallen soll. Erst *dadurch* schränken sie die Definition der Art 2 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift im Ergebnis ein.

⁷⁶⁾ Lang/Peña, Credit Method and Different Taxes on Income and on Capital, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer, Exemption Method and Credit Method: The Application of Article 23 of the OECD Model (2022) 191 (205).

⁷⁷⁾ Lang/Peña in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer, Exemption Method and Credit Method, 191 (205 ff).

⁷⁸⁾ Näher Lang, SWI 2026, 210 (219).

Wer dieser Argumentation folgt, sucht nicht mehr nach finanzwissenschaftlichen oder anderen auf einer abstrakten Ebene – losgelöst von den konkret erhobenen Steuern – zu findenden Kriterien, wie Steuern vom Einkommen und vom Umsatz voneinander unterschieden werden können. Vielmehr ist eine umsatzbasierte Steuer, die zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens noch nicht erhoben wurde, nur dann nicht vom Anwendungsbereich des DBA umfasst, wenn sie einer zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses in einem der beiden Vertragsstaaten erhobenen Umsatzsteuer im Wesentlichen ähnlich ist, und *nicht* in der Art 2 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Vorschrift genannt ist. Der Maßstab für diese Ähnlichkeitsprüfung ergibt sich aus Art 2 Abs 4 OECD-MA. Die Analyse hat daher einen ganz anderen Fokus: Sie muss sich darauf konzentrieren, die Wesensmerkmale der jeweiligen in einem oder auch beiden Staaten zum Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung erhobenen Umsatzsteuer herauszuarbeiten: Nur im Fall der Vergleichbarkeit der neuen umsatzabhängigen Steuer mit einer dieser Umsatzsteuern scheidet die Anwendung des Abkommens auf diese Steuer aus. In Kauf zu nehmen ist somit, dass eine generelle Antwort auf die Frage, ob eine solche Steuer unter ein dem OECD-MA entsprechendes DBA fällt, gar nicht möglich ist. Dem Rechtsanwender bleibt nicht erspart, diese Analyse für jedes DBA gesondert vorzunehmen. Die zumindest innerhalb der EU weitgehend erfolgte Harmonisierung der Umsatzsteuer erleichtert dabei aber die Arbeit.

UN-Kaufrecht und Irrtumsanfechtung nach österreichischem Recht

Entscheidung: OGH 30. 6. 2026, 6 Ob 100/25m.

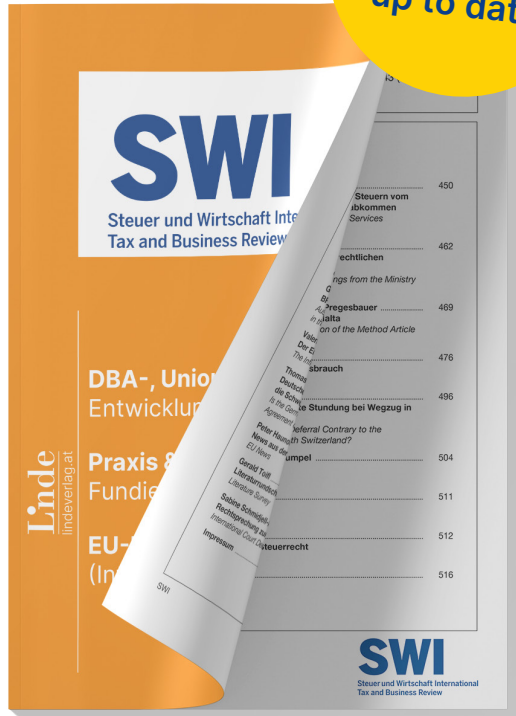
Ein in Österreich ansässiger Messeveranstalter erwarb von einer slowenischen Gesellschaft ein Tribünensystem. Nach der Lieferung stellte sich allerdings heraus, dass der Ein- und Ausfahrmechanismus des Systems aufgrund von Bodenunebenheiten nicht gut funktionierte. Mehrere Verbesserungsversuche schlugen fehl. Der Messeveranstalter verweigerte die Zahlung des noch ausstehenden Teils des Kaufpreises, die Lieferantin erhob Kaufpreisklage.

Im konkreten Verfahren war (ua) die Rechtsfrage zu klären, ob der Besteller (also der Messeveranstalter) neben den Rechtsbehelfen, die das UN-Kaufrecht für den Fall der Schlechterfüllung vorsieht (Nachbesserung, Preisminderung und Vertragsauflösung), zusätzlich nach nationalem österreichischen Recht den Vertrag wegen eines Irrtums über eine Eigenschaft der Kaufsache anfechten konnte.

In der juristischen Literatur werden zum Verhältnis des UN-Kaufrechts zu nationalem Irrtumsrecht zwei Meinungen vertreten: Nach der einen Meinung handelt es sich bei der Frage, ob ein Vertragspartner irrte, um eine Frage der Wirksamkeit des Vertragsabschlusses, die nicht vom UN-Kaufrecht geregelt ist, sodass eine Irrtumsanfechtung nach nationalem Recht zusätzlich zu den Rechtsbehelfen des UN-Kaufrechts möglich ist. Diese Ansicht vertrat der Messeveranstalter. Nach der anderen Ansicht betrifft die Vertragsanfechtung wegen Irrtums über eine Eigenschaft der Kaufsache die Rechtsfolgen einer Schlechterfüllung, sodass nur das UN-Kaufrecht anzuwenden ist. Diese Ansicht vertrat die Lieferantin des Tribünensystems. Die Frage kann deshalb relevant sein, weil die Voraussetzungen für die Rechtsbehelfe nach dem UN-Kaufrecht und für die Irrtumsanfechtung nach österreichischem Recht nicht ident sind.

Der OGH entschied, dass bei einem Irrtum über die Beschaffenheit des Kaufobjekts nur das UN-Kaufrecht zur Anwendung kommt. Eine zusätzliche Anwendung des nationalen österreichischen Irrtumsrechts ist ausgeschlossen.

Mit dem Abo
immer
up to date!



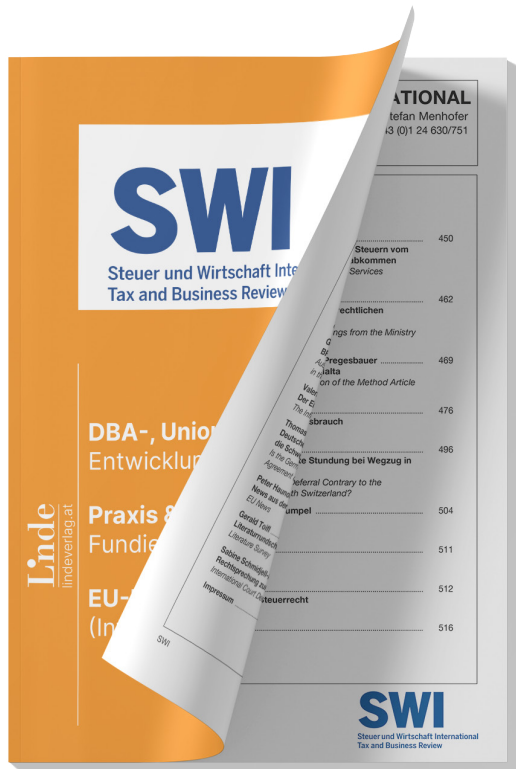
**Jetzt 20 % Rabatt
auf Ihr Halbjahresabo 2026!**

**Der Kompass
für internationale Steuerfragen**

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen



SWI – Halbjahresabonnement 2026

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-26 an.

Print & Digital: **€ 201,80** (Jahresabo 2026 € 504,50)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi