

34. Jahrgang / Jänner 2024 / Nr. 1

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Katharina Luka / Stefanie Miklos

Pillar II: Umsetzung und praktische Implikationen

Pillar II: Implementation and Practical Implications

Michael Lang

DBA Malta: Anrechnungs- statt Freistellungsmethode?

DTC Malta: Credit Instead of Exemption Method?

Eric Coenen / Iris Tschatsch

Die Grenzgängerregelung im DBA Deutschland

Employment Income of Frontier Workers

Thomas Kollruss / Leah Esser / Tom Gray

KESt-Erstattung bei Schachteldividendenbezug

Refund of Withholding Tax on Intercompany Dividends

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

DBA Malta: Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode auf Grundlage einer EAS-Rechtsauskunft des BMF?

TAX TREATY WITH MALTA: CHANGE FROM EXEMPTION METHOD TO CREDIT METHOD BASED ON AN EXPRESS ANSWER SERVICE BY THE AUSTRIAN MINISTRY OF FINANCE?

The Austrian Ministry of Finance published an Express Answer Service and stated that the exemption method according to Art 23(1) DTC Malta applies only in cases in which only the source state has the right to tax. In its reasoning, the Austrian Ministry of Finance emphasizes that Art 23(1) DTC Malta in its German version stipulates that the exemption method can only be applied provided that "only" the source state has the right to tax. Therefore, as regards remunerations in respect of an employment exercised by Austrian crew members aboard an aircraft pursuant to Art 15(3) DTC Malta, the state of residence (Austria) may tax as well as the source state (state in which the place of effective management of the enterprise is situated). Thus, according to the Austrian Ministry of Finance, the exemption method cannot be applied in such cases. *Michael Lang* deals with the consequences of such an interpretation of the method article and the question whether such interpretation of the exemption method is, in general, in line with the treaty interpretation principles under the Vienna Convention on the Law of Treaties.

I. EAS-Rechtsauskunft des BMF

Vom 17. 11. 2023 datiert eine interessante EAS-Rechtsauskunft des BMF:¹⁾

„Gehört eine Person, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und auch iSd DBA Malta ansässig ist, dem Fluggesellschaft an, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in Malta befindet, stellt sich die Frage, ob deren Gehälter im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden dürfen.

Gemäß Art 15 Abs 3 DBA Malta dürfen, ungeachtet der Absätze 1 und 2 des Art 15 DBA Malta, Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Die Bestimmung erlaubt somit die Besteuerung in jenem Staat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Fluggesellschaft befindet (Malta), allerdings nicht in ausschließlicher Weise, wie dies bei Verwendung des Wortes ‚nur‘ der Fall wäre.

Art 15 Abs 3 DBA Malta schränkt daher den Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaates des Fluggesellschafts (Österreich) nicht ein und Einkünfte dieser Art können auch im Ansässigkeitsstaat des Fluggesellschafts (Österreich) besteuert werden.

Art 23 Abs 1 DBA Malta sieht als Grundnorm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anwendung der Befreiungsmethode vor, bezieht sich jedoch explizit nur auf jene Fälle, in denen die Verteilungsnormen des DBA Malta Österreich (als Ansässigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht entzieht. Dies ist durch das Wort ‚nur‘ in Art 23 Abs 1 DBA Malta zum Ausdruck gebracht. Somit findet Art 23 Abs 1 in Bezug auf die von Art 15 Abs 3 DBA Malta erfassten Einkünfte keine Anwendung. Die in Art 23 Abs 2 DBA Malta vorgesehene Anrechnungsmethode findet ebenso wenig Anwendung, da ein Verweis auf Art 15 Abs 3 DBA Malta in der Auflistung der im Quellenstaat steuerpflichtigen Einkünfte fehlt.

*) 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. – Herrn Dominic Krenn danke ich herzlich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnkorrektur.

1) EAS 3448 vom 17. 11. 2023, 2023-0.825.422. Die Rechtsauskunft enthält noch eine weitere Passage, die aber aus den weiteren Überlegungen ausgeklammert werden soll: „Darüber hinaus kann die Anwendung der in Art 2 Abs 5 DBA Malta vorgesehenen ‚Remittance-base-Klausel‘ nicht ausgeschlossen werden, wobei es sich hier aus Sicht des BMF um eine Sachverhaltsfrage handelt, die im Einzelfall der Beurteilung des zuständigen Finanzamts obliegt.“

Im Ergebnis wird dem Wortlaut des Abkommens nach das Besteuerungsrecht Österreichs weder auf Ebene der Verteilungsnormen (Art 15 Abs 3 iVm Art 15 Abs 1 DBA Malta) noch auf Ebene des Methodenartikels (Art 23 Abs 1 und Abs 2 iVm Art 15 Abs 3 DBA Malta) eingeschränkt.

Im Wege einer teleologischen Auslegung des Art 23 DBA Malta kann jedoch die Anrechnungsmethode auch für Einkünfte iSd Art 15 Abs 3 DBA Malta angewendet werden, um damit dem Ziel und Zweck des Abkommens gerecht zu werden. Dieses Ergebnis wird auch auf die durch das MLI abgeänderte Präambel des DBA Malta gestützt, die als Ziel dieses Abkommens explizit nicht nur die Beseitigung der Doppelbesteuerung, sondern auch die Notwendigkeit der Vermeidung der Nicht- oder Niedrigbesteuerung vorsieht. Dementsprechend ist der auszulegenden DBA-Bestimmung unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht. Sind zwei Auslegungsvarianten des Doppelbesteuerungsabkommens möglich, so ist jener der Vorzug zu geben, die den Eintritt von Doppelbesteuerung oder ungerechtfertigter Doppelnichtbesteuerung beseitigt.“

II. Konsequenzen der vom BMF vertretenen Rechtsauffassung

Die Konsequenzen der Rechtsauffassung des BMF gehen weit über Art 15 Abs 3 DBA Malta hinaus: Wenn die vom BMF zu Art 15 Abs 3 DBA Malta vertretene Auffassung zutreffend ist, kommen dieselben Konsequenzen auch in allen anderen Fällen, in denen der Quellenstaat abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht hat, ohne dass es ihm aber in der jeweiligen Verteilungsnorm *ausschließlich* eingeräumt wurde, zum Tragen. Wann immer der Quellenstaat zwar besteuern darf, aber eben nicht „nur“ der Quellenstaat besteuern darf, wäre daher die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode zu beseitigen:

- Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dürfen nach Art 6 DBA Malta in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.
- Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nach Art 7 DBA Malta im anderen Vertragsstaat insoweit besteuert werden, als sie einer dort gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können.
- Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens dürfen nach Art 13 Abs 1 DBA Malta im Belegenheitsstaat besteuert werden.
- Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat darstellt oder zu einer festen Einrichtung im anderen Vertragsstaat gehört, dürfen nach Art 13 Abs 2 DBA Malta dort besteuert werden.
- Einkünfte aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art dürfen nach Art 14 Abs 1 DBA Malta insoweit im anderen Vertragsstaat besteuert werden, als sie einer dort gelegenen festen Einrichtung zugerechnet werden können.
- Einkünfte aus im anderen Vertragsstaat ausgeübter unselbständiger Arbeit dürfen nach Art 15 Abs 1 DBA Malta dort besteuert werden.
- Vergütungen für eine Tätigkeit als Aufsichts- oder Verwaltungsrat einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft dürfen nach Art 16 DBA Malta dort besteuert werden.
- Künstler und Sportler dürfen mit ihren aus in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit bezogenen Einkünften nach Art 17 DBA Malta in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sie ihre Tätigkeit ausüben.

Demzufolge blieben nur wenige Fälle, in denen die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt. Voraussetzung für die Anwendung des Art 23 Abs 1 DBA Malta ist nach Auffassung des BMF, dass bereits nach der Verteilungsnorm „nur“ der Quellenstaat das Besteuerungsrecht hat:

- Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr können nach Art 8 Abs 1 DBA Malta nur in dem Vertragsstaat besteuert wer-

den, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Art 23 Abs 1 DBA Malta kommt dabei in den seltenen Fällen in Betracht, in denen der Geschäftsleitungsstaat des Unternehmens nach Art 8 DBA Malta nicht mit dem Ansässigkeitsstaat jener Person identisch ist, die dieses Unternehmen betreibt.

- Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr sowie von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe und Luftfahrzeuge dient, dürfen nach Art 13 Abs 2 letzter Satz DBA Malta nur im Geschäftsleitungsstaat des Unternehmens besteuert werden. Auch hier ist Art 23 Abs 1 DBA Malta lediglich dann anwendbar, wenn Ansässigkeitsstaat der das Unternehmen betreibenden Person und Geschäftsleitungsstaat des Unternehmens auseinanderfallen.
- Vergütungen, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften an eine natürliche Person für die diesem Staat oder seiner Gebietskörperschaft erbrachten Dienste gezahlt werden, dürfen nach Art 19 Abs 1 DBA Malta nur in diesem Staat besteuert werden.

Auf dem Boden der in der EAS-Rechtsauskunft zum Ausdruck kommenden Auffassung des BMF wird damit die Freistellungsmethode zur bloßen Ausnahme. In der überwiegenden Zahl der Fälle ist die Anrechnungsmethode anwendbar, und zwar entweder kraft ausdrücklicher Anordnung in Art 23 Abs 2 DBA Malta für die Einkünfte, die nach den Abs 2 der Art 10, 11 und 12 im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, oder im Wege der vom BMF vertretenen „*teleologischen Auslegung*“, die dann wohl nicht bloß für Art 15 Abs 3 DBA Malta, sondern auch für alle anderen oben erwähnten gleichgelagerten Fälle zum Tragen kommen muss.

Nicht bloß der Anwendungsbereich, sondern auch die normative Bedeutung des Art 23 Abs 1 DBA Malta ist auf Grundlage dieser Auffassung äußerst gering: In den geschilderten Fällen räumt bereits die Verteilungsnorm „*nur*“ dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht ein und schließt daher das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates aus. Die nochmalige Anordnung in Art 23 Abs 1 DBA Malta, dass der Ansässigkeitsstaat diese Einkünfte von der Besteuerung ausnimmt, ist daher überflüssig. Die einzige Bedeutung des Art 23 Abs 1 DBA Malta liegt daher im zweiten Satzteil der Vorschrift, wodurch der Ansässigkeitsstaat zur Anwendung des Progressionsvorbehalts ermächtigt wird. Ob es dieser Ermächtigung aber überhaupt bedarf, kann bezweifelt werden: Erst jüngst hat der VwGH zum DBA Türkei entschieden, dass Österreich auch dann den Progressionsvorbehalt vornehmen kann, wenn der Steuerpflichtige für abkommensrechtliche Zwecke im anderen Vertragsstaat ansässig ist.²⁾ Die Regelung, die den Ansässigkeitsstaat zum Progressionsvorbehalt ermächtigt, hat sich somit als bloß deklarativ erwiesen.³⁾ Übertragen auf Art 23 Abs 1 DBA Malta wäre diese Vorschrift dann zur Gänze überflüssig.

III. Bisherige österreichische Rechtsauffassung

Die österreichische Finanzverwaltung vertrat allerdings bisher eine andere Auffassung als nunmehr in der EAS-Rechtsauskunft 3448: In den Fällen, in denen die Verteilungsnorm dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zuwies, ohne dass dort bereits das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates ausgeschlossen wurde, erachtete das BMF Art 23 Abs 1 DBA Malta und damit die Freistellungsmethode für maßgebend. Dies zeigt sich beispielsweise in der vom BMF erteilten EAS-Rechtsauskunft 1956.⁴⁾ Dort geht

²⁾ VwGH 7. 9. 2022, Ra 2021/13/0067; siehe dazu auch *Drolle/Jäger*, Anwendung des Progressionsvorbehalts im Quellenstaat, *ecolex* 2023, 533 (533 ff); *Schmidjell-Dommes*, VwGH: Progressionsvorbehalt auch bei in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen, aber im Ausland ansässigen Personen, *SWI* 2023, 242 (242 ff).

³⁾ Dazu die Diskussion bei *Klokar/Knotzer*, SWI-Jahrestagung: Progressionsvorbehalt im Quellenstaat Österreich, *SWI* 2023, 589 (589 ff).

⁴⁾ EAS 1956 vom 26. 11. 2001, ST 146/1-IV/4/01.

das BMF im Kontext des Art 14 DBA Malta von der Anwendung der Freistellungsmethode bei einer in Österreich ansässigen Person aus, indem es ausführt:

„Von den Geschäftsführerbezügen aus Malta dürfte nur jener Teil ausgeschieden werden, der nachweisbar auf Aktivitäten entfällt, die in einer maltesischen festen Einrichtung im Sinn von Art 14 DBA Malta ausgeübt wurden.“

Diese Auffassung wurde von Anfang an vertreten. *Philipp*, der damals die für DBA-Verhandlungen zuständige Abteilung des BMF leitete, führte in einem anlässlich des Abschlusses des DBA Malta 1979 verfassten Fachaufsatz aus:⁵⁾

„Die Doppelbesteuerung wird im Regelfall nach der Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt beseitigt. Nur bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren wird die im Quellenstaat im eingeschränkten Ausmaß erhobene Steuer auf die Steuern vom Einkommen angerechnet, die der Wohnsitzstaat von diesen Einkünften erhebt.“

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu diesem DBA vertraten dieselbe Auffassung:⁶⁾

„Die Doppelbesteuerung wird durch das Abkommen in Österreich grundsätzlich nach der sogenannten ‚Befreiungsmethode‘ beseitigt, das heißt, dass die einzelnen Besteuerungsobjekte in jeweils einem der beiden Vertragsstaaten zur ausschließlichen Besteuerung zugeteilt werden. Nur im Fall von Dividenden, Zinsen und Lizenzen (dies gilt nicht für Schachteldividenden, die in Österreich entsprechend dem innerstaatlich bestehenden Schachtelprivileg – § 10 Körperschaftsteuergesetz 1966 in der geltenden Fassung – auch vertraglich von der Besteuerung ausgenommen sind) wird die Doppelbesteuerung nach der sogenannten ‚Anrechnungsmethode‘ beseitigt, das heißt, dass zwar beide Vertragsstaaten in solchen Fällen ein Besteuerungsrecht besitzen, dass der Wohnsitzstaat des Empfängers der Einkünfte aber verpflichtet ist, die im anderen Vertragsstaat erhobene Steuer auf seine eigene Steuer, die auf diese Einkünfte entfällt, anzurechnen.“

Im Zusammenhang mit Art 23 findet sich dort noch folgender Satz:⁷⁾

„Beide Staaten wenden im Allgemeinen die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt an.“

Auch der Bericht des Finanz- und Budgetausschusses des Nationalrats erweckt keineswegs den Eindruck, dass – was aber die Konsequenz der in der EAS-Rechtsauskunft 3448 vertretenen Auffassung wäre – die Anrechnungsmethode im DBA Malta dominierend wäre:⁸⁾

„Die Doppelbesteuerung wird grundsätzlich nach der sogenannten ‚Befreiungsmethode‘ beseitigt, das heißt, dass die einzelnen Besteuerungsobjekte in jeweils einem der beiden Vertragsstaaten zur ausschließlichen Besteuerung zugeteilt werden. Nur im Fall von Dividenden, Zinsen und Lizenzen wird die Doppelbesteuerung nach der sogenannten ‚Anrechnungsmethode‘ beseitigt, das heißt, dass zwar beide Vertragsstaaten in solchen Fällen ein Besteuerungsrecht besitzen, dass der Wohnsitzstaat des Empfängers der Einkünfte aber verpflichtet ist, die im anderen Vertragsstaat erhobene Steuer auf seine eigene Steuer, die auf diese Einkünfte entfällt, anzurechnen.“

Schließlich hat die Berichterstatterin BR *Kubaneck* anlässlich der Beschlussfassung im Bundesrat das Konzept des DBA Malta am 1. 2. 1979 nahezu gleichlautend erläutert:⁹⁾

„Durch das vorliegende Abkommen soll die Doppelbesteuerung zwischen den Vertragsstaaten grundsätzlich nach der sogenannten ‚Befreiungsmethode‘ beseitigt werden, das heißt, dass die einzelnen Be-

⁵⁾ *Philipp*, Doppelbesteuerungsabkommen mit Malta, ÖStZ 1979, 252 (254).

⁶⁾ ErlRV 1045 BlgNR 14. GP, 22.

⁷⁾ ErlRV 1045 BlgNR 14. GP, 24.

⁸⁾ AB 1131 BlgNR 14. GP, 1.

⁹⁾ Stenographisches Protokoll der 383. Sitzung des Bundesrates vom 1. 2. 1979, 13424.

steuerungsobjekte in jeweils einem der Vertragsstaaten zur ausschließlichen Besteuerung zugeteilt werden. Bei Dividenden, Zinsen und Lizenzen soll die Doppelbesteuerung nach der sogenannten ‚Anrechnungsmethode‘ beseitigt werden, das heißt, dass zwar beide Vertragsstaaten in solchen Fällen ein Besteuerungsrecht besitzen, dass aber der Wohnsitzstaat des Empfängers der Einkünfte verpflichtet ist, die im anderen Vertragsstaat erhobene Steuer auf seine eigene Steuer anzurechnen.“

Zugegebenermaßen sind die anlässlich der parlamentarischen Genehmigung des DBA entstandenen Gesetzesmaterialien für die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags nicht von Bedeutung. Sie können nämlich nicht Zeugnis über die von beiden Verhandlungsteams beim Abschluss vertretene Auffassung geben.¹⁰⁾ Allenfalls könnten sie gemeinsam mit Dokumenten, die im anderen Staat im Rahmen der Ratifikation verfasst wurden, für die Interpretation herangezogen werden.¹¹⁾ Jedenfalls aber überrascht es, dass das BMF in der EAS-Rechtsauskunft 3448 von einer bisher vom BMF seit 1979 und auch von der Bundesregierung und dem zuständigen Ausschuss des Nationalrats bei der parlamentarischen Genehmigung des DBA Malta vertretenen Auffassung abgeht, ohne auf diese Meinungsänderung auch nur hinzuweisen.

IV. Vertragstext in den beiden authentischen Sprachen

Von Bedeutung für die Auslegung ist jedenfalls der englischsprachige Text des DBA. Denn neben dem deutschsprachigen ist auch der englischsprachige Text authentisch. Am Ende des Abkommens findet sich die Passage: „*Geschehen zu Bonn, am 29. Mai 1978, in zwei Urschriften, jede in deutscher und englischer Sprache, wobei jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich ist.*“ Daher genügt es nicht, das DBA alleine anhand des deutschsprachigen Textes auszulegen. Die englischsprachige Version ist in gleicher Weise heranzuziehen.

In der im BGBl ebenfalls kundgemachten englischsprachigen Fassung lautet Art 23 Abs 1 DBA Malta wie folgt:

„(1) Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention, the first mentioned State shall, subject to the provisions of paragraph (2) hereof, exempt such income or capital from tax but may, in calculating tax person, apply the tax which would have been applicable if the exempted income or capital had not been so exempted.“

Interessanterweise enthält die englischsprachige Version dieser Vorschrift kein Wort „*only*“. Die deutsch- und die englischsprachige Fassung dieses Textes unterscheiden sich daher erheblich: Während die deutschsprachige Version den Ansässigkeitsstaat bloß dann zur Freistellung zu verpflichten scheint, wenn die Einkünfte nach diesem Abkommen „*nur*“ im Quellenstaat besteuert werden, sieht die englischsprachige Version – im Einklang mit dem auch aus Art 23A Abs 1 OECD-MA bekannten Text – die Freistellung im Ansässigkeitsstaat immer dann vor, wenn der Quellenstaat nach dem Abkommen besteuern darf. Eine Entsprechung zum Wort „*nur*“, das das BMF in der EAS-Rechtsauskunft 3448 veranlasste, die Freistellung für Einkünfte nach Art 15 Abs 3 DBA Malta zu versagen, fehlt im englischsprachigen Text. Es liegt somit ein Widerspruch zwischen den beiden in gleicher Weise authentischen Texten des Art 23 Abs 1 DBA Malta vor.

Art 33 WVK beschäftigt sich mit der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen mit mehr als einer authentischen Sprache:

„(1) Ist ein Vertrag in zwei oder mehr Sprachen als authentisch festgelegt worden, so ist der Text in jeder Sprache in gleicher Weise maßgebend, sofern nicht der Vertrag vorsieht oder die Vertragsparteien vereinbaren, dass bei Abweichungen ein bestimmter Text vorgehen soll.

(2) [...]

¹⁰⁾ Dazu zuletzt Lang, Zurechnungskonflikt bei Durchgriff durch eine Schweizer Gesellschaft, SWI 2022, 118 (122).

¹¹⁾ Näher Lang, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz, SWI 2011, 192 (196).

- (3) *Es wird vermutet, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben.*
- (4) *Außer in Fällen, in denen ein bestimmter Text nach Absatz 1 vorgeht, wird, wenn ein Vergleich der authentischen Texte einen Bedeutungsunterschied aufdeckt, der durch die Anwendung der Artikel 31 und 32 nicht ausgeräumt werden kann, diejenige Bedeutung zugrunde gelegt, die unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Vertrags die Wortlaute am besten miteinander in Einklang bringt.“*

In der völkerrechtlichen Rechtsprechung finden sich Hinweise, die bei zwei oder mehreren authentischen Vertragssprachen der Fassung größere Bedeutung beimessen, in deren Sprache der Text verhandelt wurde.¹²⁾ Die Urteile des Ständigen Internationalen Gerichtshofs in *Mavrommatis*¹³⁾ sowie in *Exchange of Greek and Turkish Populations* sind dafür Beispiele.¹⁴⁾ Die Annahme liegt nahe, dass die Verhandlungen zum DBA Malta in englischer Sprache geführt wurden. Dies spricht dann auch dafür, schon aus diesem Grund der englischen Fassung Vorrang einzuräumen.

Selbst wenn man aber diese Überlegung verwirft, weil das DBA selbst davon spricht, dass „*jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich*“ ist und somit gerade nicht den Vorrang einer bestimmten Sprachfassung erkennen lässt, gibt es andere gute Gründe, jener Interpretation des Art 23 Abs 1 DBA Malta zu folgen, die aus seiner englischsprachigen Fassung hervorleuchtet: Zumindest der erste Satzteil des Art 23 Abs 1 DBA Malta wäre völlig überflüssig, wenn er bloß wiederholend bestätigen würde, dass Einkünfte, die nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung ausgenommen werden. Die Ausnahme dieser Einkünfte von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ergibt sich ohnehin schon aus den wenigen Verteilungsnormen, die das ausdrücklich anordnen.

Vor allem aber führt die aus dem deutschsprachigen Text gewonnene Interpretation zu einem irritierenden Ergebnis: Die Einkünfte, die nach dem DBA im Quellenstaat besteuert werden können, fallen nach der deutschsprachigen Fassung dieser Vorschrift nicht unter Art 23 Abs 1 DBA Malta. Denn die deutschsprachige Fassung erfasst nur die – seltenen – Einkünfte, die nach den Verteilungsnormen *nur* im Quellenstaat besteuert werden können. Die EAS-Rechtsauskunft 3448 des BMF räumt in einem ersten Schritt zutreffend ein, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat in den unter Art 15 Abs 3 DBA Malta fallenden Fällen überhaupt nicht an der Besteuerung gehindert ist. Konsequenterweise müsste das für die zahlreichen oben erwähnten gleichgelagerten Konstellationen, in denen der Quellenstaat zwar besteuern darf, aber nicht das ausschließliche Besteuerungsrecht hat, genauso gelten. Obwohl der persönliche und der sachliche Anwendungsbereich des DBA eröffnet ist, bliebe es somit bei der Doppelbesteuerung.

Erst in einem zweiten Schritt erachtet die EAS-Rechtsauskunft des BMF im Sinne einer „*teleologischen Interpretation*“ die Anwendung der Anrechnungsmethode für geboten. Dafür gibt es aber keine Begründung. Denn der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode ist nach dem klaren Wortlaut des Art 23 Abs 2 DBA Malta auf die „*Einkünfte, die nach den Absätzen 2 der Artikel 10, 11 und 12 in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden können*“, beschränkt. Wer die Anwendung der Freistellungsmethode im Anwendungsbereich des Art 15 Abs 3 DBA Malta und in den erwähnten gleichgelagerten Fällen unter Berufung auf das Wort „*nur*“ in Art 23 Abs 1 DBA Malta ausschließt, müsste wohl auch die Anwendung der Anrechnungsmethode aufgrund der abschließenden Aufzählung in Art 23 Abs 2 DBA Malta in gleicher Weise ausschließen. Hält man – richtigerweise – die Vermeidung der Doppelbesteuerung für geboten, wenn es sich um nach dem DBA ansässige Personen handelt, und die Steuer nach Art 2 DBA Malta vom sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens umfasst ist, lässt sich kein Argument finden, das

¹²⁾ Dörr in Dörr/Schmalenbach, Vienna Convention on the Law of Treaties (2018) Art 33 Rn 7 ff.

¹³⁾ StIGH 30. 8. 1924, *Mavrommatis Palestine Concessions*, PCIJ Ser A No 2, 19.

¹⁴⁾ StIGH 21. 2. 1925, *Exchange of Greek and Turkish Populations*, PCIJ Ser B No 10, 18.

dafür spricht – wenn es um Lückenfüllung geht –, die Anrechnungsmethode gegenüber der Freistellungsmethode zu bevorzugen.

Der Blick auf die englischsprachige Fassung des DBA löst all diese Probleme: Nach diesem Text des Art 23 Abs 1 DBA Malta sind alle Einkünfte, für die der andere Vertragsstaat nach einer Verteilungsnorm das Besteuerungsrecht hat, im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung freizustellen. Die einzige Ausnahme ist Art 23 Abs 2 OECD-MA. Diese Vorschrift beschreibt die wenigen Fälle, für die ausnahmsweise die Anrechnungsmethode maßgeblich ist. Auf die unter Art 15 Abs 3 DBA Malta fallenden Einkünfte – und alle anderen Einkünfte, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden können – ist somit Art 23 Abs 1 DBA Malta anwendbar. Der Ansässigkeitsstaat hat diese Einkünfte nach Art 23 Abs 1 DBA Malta – unter Progressionsvorbehalt – von der Steuer zu befreien.

Wer die deutschsprachige und die englischsprachige Fassung des Art 23 Abs 1 DBA Malta gegenüberstellt, muss daher zum Ergebnis kommen, dass alleine die englischsprachige Fassung zu einer in sich konsistenten Lösung führt. Die aus Art 33 WVK zu gewinnenden Wertungen machen deutlich, dass die überzeugenden Argumente dafür sprechen, auch die deutschsprachige Fassung des Art 23 Abs 1 DBA Malta so zu lesen, als ob das Wort „nur“ dort nicht enthalten wäre. Diese Interpretation entspricht dem Verständnis, das aus der englischsprachigen Fassung des Textes zweifelsfrei zu gewinnen ist.

V. Bedeutung der Präambel

In der EAS-Rechtsauskunft 3448 des BMF spielt die durch das MLI in das DBA Malta eingefügte Präambel auch noch eine Rolle. Die aus der Rechtsauskunft zu entnehmende Begründung soll nochmals wiedergegeben werden:

„Dieses Ergebnis wird auch auf die durch das MLI abgeänderte Präambel des DBA Malta gestützt, die als Ziel dieses Abkommens explizit nicht nur die Beseitigung der Doppelbesteuerung, sondern auch die Notwendigkeit der Vermeidung der Nicht- oder Niedrigbesteuerung vorsieht. Dementsprechend ist der auszulegenden DBA-Bestimmung unter mehreren möglichen Interpretationen derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht. Sind zwei Auslegungsvarianten des Doppelbesteuerungsabkommens möglich, so ist jener der Vorzug zu geben, die den Eintritt von Doppelbesteuerung oder ungerechtfertigter Doppelnichtbesteuerung beseitigt.“

Dazu muss man sich aber zunächst den Wortlaut der Präambel – wie sie auch in das DBA Malta aufgenommen wurde – vor Augen halten:

„Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions).“

Die EAS-Rechtsauskunft des BMF überschätzt die Bedeutung der Präambel. Es handelt sich jedenfalls um keine „Subject-to-Tax-Klausel“, die die Freistellung im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig macht.¹⁵⁾ Die OECD schlägt vor, diese Präambel allen DBA vorzuschalten, und zwar unabhängig davon, welchen Inhalt sie haben. Damit relativiert die OECD die Bedeutung dieser Präambel für Auslegungszwecke selbst: Denn es hängt eben von den jeweiligen Abkommensvorschriften und deren Anwendungsvoraussetzungen ab, ob die Abkommensberechtigung gegeben ist oder nicht. Ziel und Zweck der maßgebenden Abkommensvorschriften ist dabei entscheidend. Eine allgemein gehaltene Präambel kann dazu wenig beitragen.

¹⁵⁾ Lang, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 62 (64 ff).

Die EAS-Rechtsauskunft des BMF unterstellt, die Präambel hätte vor Augen, dass die DBA den Eintritt von „*ungerechtfertigter Doppelnichtbesteuerung*“ beseitigen sollen. Es geht in der Präambel aber gar nicht um die Frage, ob Nichtbesteuerung – aus wessen Blickwinkel auch immer – gerechtfertigt ist: Neben dem allgemeinen Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung spricht die Präambel davon, dass ein DBA nicht „*creating opportunities for non-taxation or reduced taxation*“ intendiert. Diese Zielsetzung steht aber unter der ausdrücklichen Einschränkung, dass die Schaffung dieser Möglichkeiten nur dann verpönt sein soll, wenn sie „*through tax evasion or avoidance*“ erfolgt. „*Creating opportunities for non-taxation*“ als generell nicht erwünscht zu beschreiben, wäre auch zu weit gegangen. Denn die DBA sind nach wie vor so gestaltet, dass sie Besteuerungsrechte zuordnen, ohne die Staaten zu verpflichten, diese Rechte auszuüben. Es kann daher auch weiterhin zur Nichtbesteuerung kommen. Eine Zielsetzung, die durch die Abkommensvorschriften selbst widerlegt werden könnte, wäre schon deshalb bedeutungslos.¹⁶⁾

Dazu kommt noch, dass die Bedeutung der erwähnten Einschränkung alles andere als klar ist: Der darin enthaltene Hinweis auf „*tax evasion*“ wirft Fragen auf. Dass doppelte Nichtbesteuerung, die dadurch entsteht, dass sich der Steuerpflichtige außerhalb des geltenden Rechts bewegt, indem er die ihn treffenden Pflichten ignoriert, nicht zu den Zielen eines Abkommens gehört, bedarf wohl keiner besonderen Erwähnung: Nur wer vom Anwendungsbereich einer DBA-Vorschrift umfasst ist, kann von ihren Rechtsfolgen profitieren. Die hinter dieser Formulierung stehende Annahme der Präambel ist banal und der Hinweis auf „*tax evasion*“ überflüssig.¹⁷⁾

Der Hinweis auf „*avoidance*“ ist wiederum aus einem anderen Grund wenig hilfreich.¹⁸⁾ Ob eine Vorschrift gegen ihre eigene Umgehung gewappnet ist, hängt nicht von der allgemeinen Zielsetzung des Abkommens, sondern von den tatbestandlichen Voraussetzungen der Anwendung der entsprechenden Vorschriften und ihren Rechtsfolgen ab. Es ist zB eine Erfahrungstatsache, dass formal anknüpfende Regelungen dem Steuerpflichtigen bei seinen Gestaltungen oft eine größere Zahl anderer Wege offenlassen, zum selben oder zumindest einem ähnlichen wirtschaftlichen Ergebnis zu gelangen, als Regelungen, die von vornherein wirtschaftlich anknüpfen. Ein Staat, der in seinen Abkommen für bestimmte Einkünfte konsequent dieselbe Quellensteuerbeschränkung vorsieht, wird seltener Bemühungen von Steuerpflichtigen ausgesetzt sein, mit ihren Gestaltungen in den Anwendungsbereich einer bestimmten DBA-Regelung zu gelangen, als Staaten, die in ihren DBA für vergleichbare Einkünfte unterschiedliche Quellensteuerhöchstsätze vorsehen. Ob also der Versuch, eine Vorschrift zu „*umgehen*“, gelingt, ist keine Frage der Präambel eines DBA, sondern hängt davon ab, wie umgehungssicher – und damit: wie konsistent – eine konkrete Vorschrift ausgestaltet und mit anderen Vorschriften abgestimmt ist.

All dies zeigt, dass die Einfügung der Präambel in das OECD-MA und in bilaterale DBA keineswegs ein „*game changer*“ war. Die Präambel kann wohl den Inhalt schon zuvor bestehender Vorschriften nicht ändern. Selbst wenn die Präambel schon von Anfang an im DBA Malta enthalten gewesen wäre, würde sich die Frage stellen, ob sich deshalb der Inhalt der Vorschriften des DBA ändert. Denn es kommt bei der Interpretation der einzelnen Abkommensvorschriften nicht auf allgemein gehaltene Postulate, sondern jeweils konkret auf deren Ziel und Zweck an. Außerdem ist sogar der Präambel zufolge Nichtbesteuerung nur dann verpönt, wenn Möglichkeiten geschaffen werden, „*through*

¹⁶⁾ So schon Lang in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, 62 (64).

¹⁷⁾ Lang in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, 62 (64).

¹⁸⁾ Dazu auch Lang in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, 62 (64).

[...] *tax avoidance*“ zu ihr zu gelangen. In Österreich ansässige Steuerpflichtige werden sich wohl nicht alleine aufgrund des Umstands, dass sie Einkünfte beziehen, für die Malta im DBA Malta das Besteuerungsrecht eingeräumt ist und die in Österreich freizustellen sind, pauschal vorwerfen lassen müssen, jene Abkommensvorschriften zu umgehen, die die Steuerpflicht in Österreich zulassen.

Daher kann unter Berufung auf die Präambel eine allfällige niedrige Besteuerung für Einkünfte nach Art 15 Abs 3 DBA Malta im Quellenstaat keineswegs dazu führen, dass Art 23 Abs 1 DBA Malta seinen Anwendungsbereich verliert. Es liegt im Wesen der Freistellungsmethode, dass der Ansässigkeitsstaat die dem anderen Staat zuordenbaren Einkünfte – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen hat. Wer die Freistellungsmethode in seinen DBA verankert, muss akzeptieren, dass auch dann freizustellen ist, wenn im anderen Staat nicht oder nur wenig besteuert wird. Eine „*Subject-to-Tax-Klausel*“ könnte dieses Ergebnis verändern, eine bloße Präambel nicht.

VI. Zusammenfassende Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen legen nahe, dass es sich bei der Einfügung des Wortes „*nur*“ in die deutschsprachige Fassung des Art 23 Abs 1 DBA Malta um ein Redaktionsversehen handelt: Die DBA-Verhandlungen wurden vermutlich in englischer Sprache geführt, und bei der Kontrolle der Übersetzung der englischen in die deutsche Fassung wurde offenbar übersehen, dass sich in die deutschsprachige Fassung irrtümlich das Wort „*nur*“ eingeschlichen hat.

Im vorliegenden Fall lässt sich dieses Redaktionsversehen ohne Schwierigkeiten im Auslegungsweg beheben:¹⁹⁾ Die englischsprachige Fassung enthält keine Entsprechung zu dem Wort „*nur*“, sodass demnach in allen Konstellationen, in denen der Quellenstaat Besteuerungsrechte hat, der Ansässigkeitsstaat nach Art 23 Abs 1 DBA Malta die Einkünfte freizustellen hat. Gute Gründe sprechen dafür, dem englischsprachigen Text den Vorzug zu geben und daher – mit der Ausnahme der in Art 23 Abs 2 DBA Malta ausdrücklich ausgenommenen zweiten Absätze der Art 10, 11 und 12 DBA Malta – alle Einkünfte, die im Quellenstaat nach dem Abkommen besteuert werden können, im Ansässigkeitsstaat freizustellen.

¹⁹⁾ Vgl zum Umgang mit Redaktionsfehlern in DBA ausführlich *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Redaktionsfehler, in *Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Personengesellschaften* (2013) 463 (477 f).

Impressum

Periodisches Medienwerk: SWI – Steuer & Wirtschaft International – Tax And Business Review. Grundlegende Richtung: Beiträge zum internationalen Steuer- und Wirtschaftsrecht. Erscheint monatlich, Jahresabonnement (Print) 2024 EUR 384,90, (Print & Digital) 2024 EUR 449,10, jeweils inkl. MwSt. zzgl. Versandkosten. Auslandsversandspesen werden separat verrechnet. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch zu den jeweils gültigen Konditionen auf ein Jahr weiter. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis jeweils spätestens 30. November schriftlich erfolgen. Nachdruck – auch auszugsweise – ist nur mit ausdrücklicher Bewilligung des Verlages gestattet. Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in dieser Fachzeitschrift trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Verlages oder Autors ausgeschlossen ist. Für Publikationen in den Fachzeitschriften des Linde Verlags gelten die AGB für Autorinnen und Autoren (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/agb>) sowie die Datenschutzerklärung (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/datenschutz>).

Medieninhaber, Herausgeber, Medienunternehmen:
LINDE VERLAG Ges.m.b.H., 1210 Wien, Scheydgasse 24, PF 351
Telefon: +43 1 24 630 Serie, Telefax: +43 1 24 630-723 DW
E-Mail: office@lindeverlag.at; www.lindeverlag.at
DVR 0002356. Rechtsform der Gesellschaft: Ges.m.b.H., Sitz: Wien
Firmenbuchnummer: 102235x
ISSN: 1025-806X

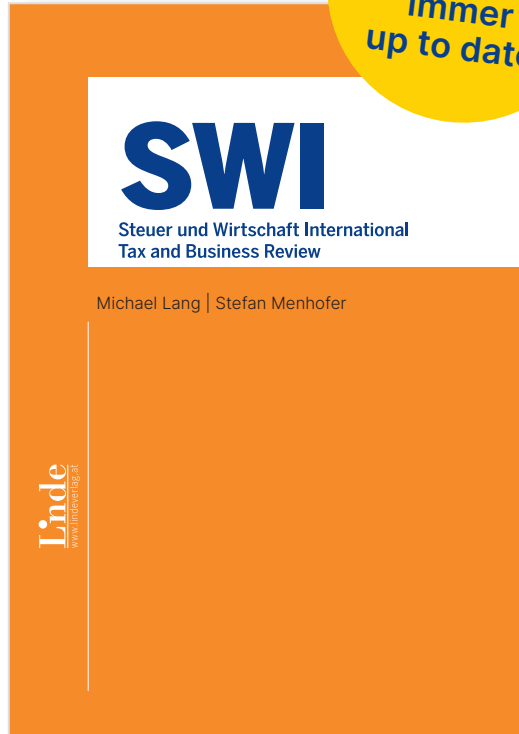
Firmenbuchgericht: Handelsgericht Wien, ARA-Lizenz-Nr.: 3991
Gesellschafter: Anna Jentzsch (35 %) und
Jentzsch Holding GmbH (65 %)
Geschäftsführer: Mag. Klaus Korherr, Benjamin Jentzsch
Anzeigenverkauf und -beratung: Gabriele Hladik, Tel.: +43 1 24 630-719
E-Mail: gabriele.hladik@lindeverlag.at
Sonja Grobauer, Tel.: +43 664 78733376
E-Mail: sonja.grobauer@lindeverlag.at

Herstellung

jentzsch

Druckerei Hans Jentzsch & Co. GmbH
1210 Wien, Scheydgasse 31, Tel.: 01/2784216-0; office@jentzsch.at - www.jentzsch.at

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2024!

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht

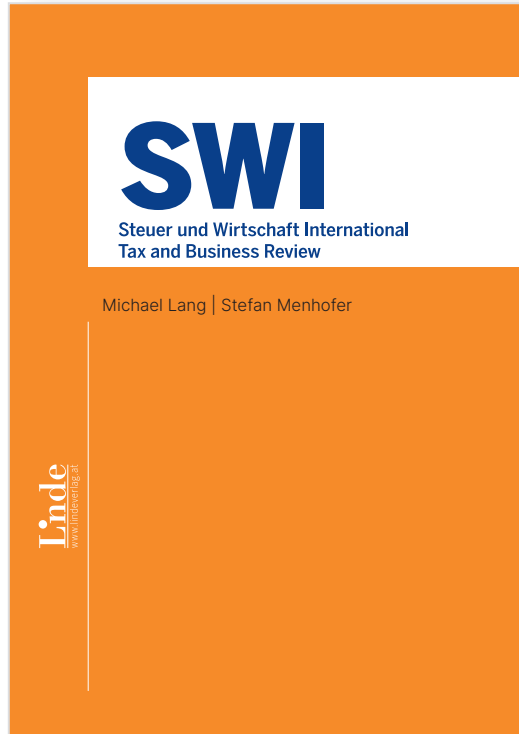
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



SWI – Jahresabonnement 2024

Bestellen unter:

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



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 359,30** (statt € 449,10)

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

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