

Michael Lang*)

Der Begriff „Unternehmen“ und Art. 24 OECD-Musterabkommen

THE TERM „ENTERPRISE“ AND ART. 24 OECD MODEL CONVENTION

Most of the non-discrimination clauses contained in Art. 24 OECD Model Convention are applicable to enterprises. The term „enterprise“ is, therefore, crucial for the determination of the scope of the non-discrimination clauses. Michael Lang looks into the first drafts of these provisions and into the minutes of the OEEC Working Parties which prepared these drafts in the 1950ies. In addition, he takes the object, purpose and context of this provision into account and concludes that this term should be interpreted without any reference to domestic law.

I. Bedeutung des Begriffs „Unternehmen“ in Art. 24 OECD-Musterabkommen

Der Begriff „Unternehmen“ gehört zu den zentralen Begriffen des OECD-Musterabkommens (OECD-MA). Er findet sich in zahlreichen Verteilungsnormen des Abkommens, insbesondere in Art. 7 OECD-MA. Zu den Regelungen, bei denen der Begriff „Unternehmen“ eine wesentliche Rolle spielt, gehören aber auch die in Art. 24 OECD-MA enthaltenen Diskriminierungsverbote. Der Anwendungsbereich von drei Diskriminierungsverboten des Art. 24 OECD-MA hängt ganz wesentlich vom Inhalt dieses Begriffs ab. Die folgenden Überlegungen widmen sich daher der Frage, wie der Begriff „Unternehmen“ im Kontext des Art. 24 OECD-MA zu verstehen ist.

In der Praxis hat vor allem das Betriebsstättendiskriminierungsverbot große Bedeutung: Nach Art. 24 Abs. 3 OECD-MA 2010 darf die *„Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, ... in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben“*. Die – allerdings erst im Jahr 1977 in das Musterabkommen aufgenommen – Vorschrift des Art. 24 Abs. 4 OECD-MA 2010 stellt sicher, dass *„Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug“* zugelassen werden. Ebenso sind – nach dem zweiten Satz des Art. 24 Abs. 4 OECD-MA 2010 – *„Schulden, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates gegenüber einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person hat, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Schulden gegenüber einer im erstgenannten Staat ansässigen Person zum Abzug zuzulassen“*. Schließlich spielt der Begriff des Unternehmens auch im Gesellschafterdiskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2010, das schon in der Stammfassung des OECD-MA aus dem Jahr 1963 enthalten war, eine wesentliche Rolle: *„Unternehmen eines Vertragsstaats, deren Kapital ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, dürfen im erstgenannten Staat keiner Besteuerung noch damit zusammenhängenden Verpflichtungen“*.

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law der WU. Das Manuskript basiert auf einem Vortrag, den der Verfasser am 22. 11. 2010 in Mailand anlässlich eines Symposiums der Università Cattolica del Sacro Cuore hielt. – Ich danke Mag. Elke Aumayr, MMag. Katharina Daxkobler und Mag. Kasper Dziurdz herzlich für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche, der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahrenkorrektur.

The Term „Enterprise“ and Art. 24 OECD Model Convention

tungen unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können.“

Im Rahmen dieses Beitrags möchte ich mich zunächst der Rechtsentwicklung zuwenden und versuchen, Einsichten aus jenen Diskussionen und Entwürfen zu gewinnen, die primär aus den Jahren 1957 und 1958 stammen und die zur erstmaligen Verwendung des Begriffs „Unternehmen“ in Art. 24 OECD-MA geführt haben. Dann will ich mich dem Inhalt des Tatbestandselements „Unternehmen“ vor dem Hintergrund von Sinn und Zweck des Art. 24 OECD-MA zuwenden. Schließlich möchte ich versuchen, weitere Anhaltspunkte für die Interpretation des Begriffs „Unternehmen“ aus dem Zusammenhang des OECD-MA zu gewinnen. Abschließend werde ich untersuchen, ob und inwieweit bei der Ermittlung des Inhalts des abkommensrechtlichen Begriffs „Unternehmen“ auf originär innerstaatliches Recht zurückzugreifen ist.

II. Die Rechtsentwicklung

Das Fiscal Committee (FC) der OEEC hat bei der Vorbereitung des Musterabkommens Working Parties (WP) eingesetzt.¹⁾ Die WP 4, die sich aus den Delegierten Frankreichs und der Niederlande zusammensetzte, hatte die Aufgabe, sich mit Fragen der „*tax discrimination on grounds of nationality or similar grounds*“ auseinanderzusetzen.²⁾ Am 10. 1. 1957 legte die WP 4 dem FC einen Report vor, in dem – neben einem Staatsangehörigendiskriminierungsverbot – ein Betriebsstättendiskriminierungsverbot in ähnlicher Form vorgeschlagen wurde, in der wir es auch noch heute im Musterabkommen der OECD finden. Der damalige Entwurf sprach aber nicht vom „Unternehmen“ (englisch: „*enterprise*“, französisch: „*entreprise*“), sondern verwendete stattdessen den Begriff „*operator*“ (englisch) bzw. „*entrepreneur*“ (französisch).³⁾ Die von der WP 4 vorgeschlagene Regelung hatte folgenden Wortlaut:⁴⁾ „*Profits which an operator domiciled or established in a Member country of the O.E.E.C. through a permanent establishment situated therein shall not be less favourably computed by the latter Member country than similar profits obtained by an operator established or domiciled in its own territory.*“

Die Reaktionen auf den Vorschlag der WP 4 im Fiscal Committee der OEEC waren unterschiedlich: Der belgische Delegierte schlug vor, auf eine derartige Vorschrift völlig zu verzichten, da bestimmte Fälle der Diskriminierung von Betriebsstätten aufgrund der fehlenden Steueraufsicht bei Auslandssachverhalten unvermeidlich wären und Betriebsstätten ausländischer Unternehmen eben nicht nur Nachteile erleiden müssen, sondern auch von verschiedenen Verpflichtungen, denen inländische Unternehmen unterliegen, entbunden sind.⁵⁾ Die Reaktion des schweizerischen Delegierten war entgegengesetzt: Er begrüßte das vorgeschlagene Diskriminierungsverbot und schlug eine Erweiterung vor.⁶⁾ Die Regelung sollte sich nicht nur auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage beziehen, sondern auf die steuerliche Behandlung von Betriebsstätten insgesamt:⁷⁾ „*An enterprise of one of the two States which is conducted by a legal person, by a body of individuals or by an individual (whether as an individual or as a partner in a partnership of individuals) shall*

¹⁾ TFD/FC/2, 24. 5. 1956, List of Working Parties; vgl. auch Lang, Die Arbeiten der OEEC und der OECD zur Schaffung der Diskriminierungsverbote, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 31 (31 ff.).

²⁾ FC/WP4(57)1, 11. 1. 1957, Working Party No. 4 of the Fiscal Committee (Netherlands-France): Report on tax discrimination on grounds of nationality or similar grounds (Received on 10th January, 1957).

³⁾ FC/WP4(57)1, 7.

⁴⁾ FC/WP4(57)1, 7.

⁵⁾ FC/WP4(57)2, 10. 5. 1957, Working Party No. 4 of the Fiscal Committee (Netherlands-France): Supplementary report on tax discrimination on grounds of nationality or similar grounds (Received on 8th May, 1957), 5.

⁶⁾ FC/WP4(57)2, 6.

⁷⁾ FC/WP4(57)2, 6.

Der Begriff „Unternehmen“ und Art. 24 OECD-Musterabkommen

not be subjected in the other State, in respect of the income, profits or capital attributable to a permanent establishment of its situated in that other State, to any taxation which is other, higher or more burdensome than the taxation to which an enterprise of that other State which is conducted in like manner as the enterprise first-mentioned is or may be subjected in respect of the like income, profits or capital.“ Dieser Entwurf verwendete somit erstmals den Begriff „enterprise“ (französisch: „entreprise“) im Kontext der Arbeiten der OEEC zum Betriebsstättendiskriminierungsverbot.

Darüber hinaus schlug der schweizerische Delegierte noch ein zusätzliches Betriebsstättendiskriminierungsverbot vor.⁸⁾ Es handelte sich dabei um folgende Regelung, die sich in ähnlicher Form auch heute im OECD-MA findet:⁹⁾ *„The income, profits and capital of an enterprise of one of the States, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more persons domiciled in the other State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation which is other, higher or more burdensome than the taxation to which other similar enterprises of that first-mentioned State in the like circumstances are or may be subjected in respect of the like income, profits and capital.*“ Dieser Vorschlag verwendete somit ebenfalls den Begriff „enterprise“ (englisch) und „entreprise“ (französisch).

Die WP 4 hat daraufhin am 8. 5. 1957 dem FC einen „Supplementary Report“ vorgelegt.¹⁰⁾ Die WP 4 machte sich den Vorschlag der Schweiz für ein Gesellschafterdiskriminierungsverbot mit geringfügigen Modifikationen zu eigen und übernahm auch die in diesem Vorschlag enthaltene Terminologie. Damit verwendete auch die WP 4 den Begriff „Unternehmen“ (englisch: „enterprise“, französisch: „entreprise“). Die Regelung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots wurde im „Supplementary Report“ nicht verändert. Die WP 4 wandte sich sowohl gegen den Vorschlag Belgiens, das Betriebsstättendiskriminierungsverbot völlig fallen zu lassen, als auch gegen den Vorschlag der Schweiz, das Betriebsstättendiskriminierungsverbot auf die steuerliche Behandlung der Betriebsstätte insgesamt auszudehnen. Die Zeit für die Umsetzung der zuletzt genannten Überlegung schien noch nicht gekommen: Die WP 4 zeigte für den Vorschlag zwar große Sympathie, fürchtete aber, dass die anderen Delegierten des FC eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des Betriebsstättendiskriminierungsverbots nicht akzeptieren würden. Die WP 4 verwendete in ihrem Entwurf der Regelung weiterhin den Begriff „operator“ (französisch: „entrepreneur“) – und nicht etwa jenen der „enterprise“ (französisch: „entreprise“) wie im gleichzeitig vorgeschlagenen Gesellschafterdiskriminierungsverbot.

Das FC, dem der „Supplementary Report“ der WP 4 vorgelegt wurde und das darüber in seiner Sitzung vom 4. bis 7. 6. 1957 diskutierte, nahm den folgenden Text eines Betriebsstättendiskriminierungsverbots an:¹¹⁾ *„The taxation on a permanent establishment which an operator domiciled or established in a Member country of the O.E.E.C. owns in the territory of another Member country shall not be less favourably assessed by that other Member country than in the case of an operator domiciled or established in its own territory and engaged in the like business.*“ Darüber hinaus bat das FC die WP 4, zu überlegen, ob der Begriff „operator“ (französisch: „entrepreneur“) nicht durch den Begriff „enterprise“ (französisch: „entreprise“) ersetzt werden sollte. Die WP 4 beschäftigte sich in ihrem „Second Supplementary Report“, der dem FC am 11. 9. 1957 vorgelegt wurde, mit dieser Anregung.¹²⁾ Sie entschied sich schließlich dafür, beim Begriff „operator“ zu bleiben. Dies hat

⁸⁾ FC/WP4(57)2, 7.

⁹⁾ FC/WP4(57)2, 8.

¹⁰⁾ FC/WP4(57)2.

¹¹⁾ FC/M(57)2, 3. 7. 1957, Fiscal Committee: Minutes of the 4th Session held at the Château de la Muette, Paris, on Tuesday 4th, Wednesday 5th, Thursday 6th and Friday 7th June, 1957, 4.

¹²⁾ FC/WP4(57)3, 13. 9. 1957, Working Party No. 4 of the Fiscal Committee (Netherlands-France): Second Supplementary report on tax discrimination on grounds of nationality or similar grounds (Received on 11th September, 1957).

The Term „Enterprise“ and Art. 24 OECD Model Convention

die WP 4 wie folgt begründet:¹³⁾ „In June last the Committee instructed the Working Party to consider whether the word ‘entrepreneur’ (‘operator’) in paragraph (4) should not be replaced by the word ‘entreprise’ (enterprise). It seems to the Working Party that the choice between these two terms should for preference depend on the terminology used in the Convention in which the provision in question will be inserted. The Working Party proposes that the word ‘entrepreneur’ should be maintained for the time being, and would observe that it very frequently happens that it is not the enterprise itself that is taxed but the individual who operates it. The advantage of the word ‘entrepreneur’ is that it applies both to individuals and to legal persons and taxpayers assimilated thereto.“

Im „Third Supplementary Report“, der dem FC am 5. 11. 1957 vorgelegt wurde, hat sich die WP 4 zwar dafür entschieden, den Begriff „operator“ durch den Begriff „entrepreneur“ zu ersetzen, und nahm damit eine Angleichung der englischsprachigen an die französischsprachige Fassung des Entwurfs vor.¹⁴⁾ Die WP 4 konnte sich aber nicht dazu durchringen, den Begriff „entreprise“ zu verwenden. Auch im „Fourth Supplementary Report“, der dem FC am 19. 2. 1958 vorgelegt wurde, gab es in dieser Hinsicht keine Änderungen.¹⁵⁾

Das FC entschied sich schließlich doch dafür, statt des Begriffs „entrepreneur“ den Begriff „entreprise“ (französisch: „entreprise“) zu verwenden. In der „Note“ des Sekretariats vom 19. 4. 1958 wurde dies wie folgt begründet:¹⁶⁾ „Finally, with regard to the use of the word ‘enterprise’ in the first sub-paragraph of paragraph 4, the question was raised whether it would not be better to use the word ‘entrepreneur’ instead which had the merit of designating both individuals and legal persons and of thus being applicable where it is not the enterprise itself that is taxed but the individual carrying on the enterprise. The word ‘enterprise’ was finally selected, it being understood that the choice between the two terms might depend on the terminology used in the Convention in which the provision is to appear.“

All dies zeigt, dass der Begriff „entreprise“ im Kontext des Betriebsstättendiskriminierungsverbots keineswegs zufällig verwendet wurde, sondern das Ergebnis reiflicher Überlegungen und kontroverser Diskussionen war. Ganz bewusst entschied man sich schließlich dafür, den Begriff „entreprise“ (französisch: „entreprise“) und nicht etwa den Begriff „operator“ (englisch) oder „entrepreneur“ (französisch) zu verwenden. Dem FC, das sich über den Vorschlag der WP 4 hinwegsetzte, war es wichtig, dass im Musterabkommen eine einheitliche Terminologie verwendet wurde. Dies lässt den Schluss zu, dass die Verfasser des OECD-MA dem Begriff „Unternehmen“ im Kontext der Diskriminierungsverbote die gleiche Bedeutung zukommen lassen wollten wie in den anderen Regelungen des Abkommens, in denen er sonst verwendet wird.

III. Der Begriff „Unternehmen“ im Lichte von Ziel und Zweck des Art. 24 OECD-MA

Wer den Begriff „Unternehmen“ vor dem Hintergrund des Ziels und Zwecks der Diskriminierungsverbote verstehen möchte, ist gut beraten, sich die bereits erwähnte Reaktion des belgischen Delegierten auf den ersten Report der WP 4 in Erinnerung zu rufen: Belgien hat das Betriebsstättendiskriminierungsverbot zunächst generell abgelehnt. Mit den belgischen Einwänden beschäftigte sich die WP 4 in ihrem „Supplementary Report“ aus-

¹³⁾ FC/WP4(57)3, 12.

¹⁴⁾ FC/WP4(57)4, 7. 11. 1957, Working Party No. 4 of the Fiscal Committee (Netherlands-France): Third Supplementary report on tax discrimination on grounds of nationality or similar grounds (Received on 5th November, 1957), 2.

¹⁵⁾ FC/WP4(53)1, 19. 2. 1958, Working Party No. 4 of the Fiscal Committee (Netherlands-France): Final report on tax discrimination on grounds of nationality or similar grounds (Received on 7th February, 1958), 8.

¹⁶⁾ FC(58)2, 13. 2. 1958, Fiscal Committee: Draft Report by the Fiscal Committee on its activities (Note by the Secretariat, 27, Part II, Annex E, Par. 4, 17).

Der Begriff „Unternehmen“ und Art. 24 OECD-Musterabkommen

föhrlich:¹⁷⁾ „*The Working Party believes that the principle set out in the provision suggested in page 7 of its Report is of great importance for the development of commercial and industrial activity across the frontiers. The replies to the questionnaire which it circulated have shown beyond doubt that the form of discrimination in question here occurs but very rarely in the Member countries of the O.E.E.C. It feels, however, that the value of the provision, as indeed of the Article as a whole, is this, that the Member countries of the O.E.E.C., by their formal adherence to the principle of non-discrimination will help to propagate this principle which is so vital for the development of international economic relations. For this reason, the Working Party considers it must maintain its proposal in its entirety so far as this particular point is concerned.*”

Die WP 4 konnte den belgischen Delegierten – und vermutlich auch andere Mitglieder des FC – von der Sinnhaftigkeit des Betriebsstättendiskriminierungsverbots dadurch überzeugen, dass sie darauf hinwies, dass diese Regelung innerhalb der Mitgliedstaaten der OEEC ohnehin keine praktische Bedeutung erlangen würde. Derartige Diskriminierungen kämen in den Steuerrechtsordnungen der OEEC-Mitgliedstaaten nur äußerst selten vor.¹⁸⁾ Der WP 4 ging es daher nicht primär darum, den Rechtsschutz der in den OEEC-Mitgliedstaaten tätigen Steuerpflichtigen zu verbessern oder zu garantieren, sondern darum, einen internationalen Standard zu schaffen: Offenbar ging die WP 4 davon aus, dass die im Musterabkommen enthaltenen Regelungen auch für Verträge mit dritten Staaten Bedeutung erlangen werden. Wenn man Staaten außerhalb der OEEC darauf festlegen will, Diskriminierungen zu vermeiden, hatte man nur dann zugkräftige Argumente, wenn man darlegen konnte, dass es innerhalb der OEEC solche Diskriminierungen schon längst nicht mehr gibt. Ausdruck dieser Diskriminierungsfreiheit waren die Diskriminierungsverbote des Musterabkommens, das zunächst überhaupt als multilaterales Steuerabkommen zwischen den OEEC-Staaten gelten sollte und dann als Muster für bilaterale Abkommen zwischen den OEEC-Mitgliedstaaten gedacht war. Diese Überlegung spricht dafür, den Begriff „*enterprise*“, der für die Reichweite von zwei der im Musterabkommen 1963 dann enthaltenen Diskriminierungsverboten ausschlaggebend ist, eine weite Bedeutung beizulegen, von der jedenfalls „*commercial and industrial activity across the frontiers*“ erfasst sind.

IV. Der Begriff „Unternehmen“ im Zusammenhang des Musterabkommens

Für die Interpretation des Begriffs „*Unternehmen*“ sind aber nicht nur die Rechtsentwicklung und Ziel und Zweck der Diskriminierungsverbote von Bedeutung, sondern auch die Art und Weise der Verwendung des Begriffs „*Unternehmen*“ im gesamten OECD-MA. Dies wird insbesondere auch durch die historischen Überlegungen bestätigt, aus denen sich ergeben hat, dass der Begriff „*Unternehmen*“ in Art. 24 OECD-MA im Gleichklang mit dem gleichlautenden Begriff in anderen Vorschriften des Abkommens verstanden werden soll.

Hier ist in erster Linie an Art. 7 OECD-MA zu denken, der Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates erfasst. Soweit es sich um ein „*Unternehmen*“ im Sinne von Art. 7 OECD-MA handelt, wird daher jedenfalls davon auszugehen sein, dass auch die Anwendungsbereiche der Betriebsstätten-, Schuldner- und Gesellschafterdiskriminierungsverbote eröffnet sind. Dies gilt aber auch für alle jene „*Unternehmen*“, deren Gewinne von Art. 8 OECD-MA erfasst sind. Art. 8 OECD-MA ist eindeutig eine Spezialregelung zu Art. 7 OECD-MA und verwendet ebenfalls den Begriff „*Unternehmen*“. Der Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr kann daher genauso wie der Be-

¹⁷⁾ FC/WP4(57)2, 10. 5. 1957, Working Party No. 4 of the Fiscal Committee (Netherlands-France): Supplementary report on tax discrimination on grounds of nationality or similar grounds (Received on 10th January, 1957), 6.

¹⁸⁾ FC/WP4(57)2, 8.

The Term „Enterprise“ and Art. 24 OECD Model Convention

trieb der Binnenschifffahrt in den Anwendungsbereich dieser Diskriminierungsverbote fallen.¹⁹⁾

Dies gilt in gleicher Weise auch für den Fall der Veräußerung von Unternehmen: Die für Veräußerungsgewinne geltenden Vorschriften des Art. 13 Abs. 2 und Abs. 3 OECD-MA sprechen den Begriff „*Unternehmen*“ ausdrücklich an: Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, dürfen in diesem anderen Staat besteuert werden. Ebenso können Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, und von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, und von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des „*Unternehmens*“ befindet.

Darüber hinaus ist aber auch noch zu berücksichtigen, dass das OECD-MA eine Reihe von Regelungen beinhaltet, die im Fall überlappender Anwendungsbereiche zweier oder mehrerer Verteilungsnormen den Vorrang regeln. Diese Vorrangregelungen haben auch insbesondere für Unternehmensgewinne Bedeutung. Sie setzen offenkundig voraus, dass derartige überlappende Anwendungsbereiche existieren. Sonst wären diese Regelungen nicht erforderlich. Somit ist auch davon auszugehen, dass Unternehmen nicht bloß Gewinne haben können, die den Art. 7, 8, 13 Abs. 2 oder Abs. 3 OECD-MA zuzuordnen sind.

Dies kommt jedenfalls in Art. 7 Abs. 4 OECD-MA 2010 – genauso wie in der Vorläufervorschrift des Art. 7 Abs. 7 OECD-MA – zum Ausdruck: „*Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.*“ Aus dieser Vorschrift wird abgeleitet, dass jedenfalls auch Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zu den Gewinnen eines Unternehmens gehören können.²⁰⁾ Sie werden bloß nach anderen Verteilungsnormen – nämlich nach jenen der Art. 10, 11 oder 12 OECD-MA – behandelt und abweichenden Rechtsfolgen zugeführt. Dass es sich aber nach wie vor um Unternehmensgewinne handeln kann, kommt insbesondere auch in den in allen drei genannten Verteilungsnormen enthaltenen Regelungen über den Betriebsstättenvorbehalt zum Ausdruck, die – unter bestimmten Voraussetzungen – wiederum eine Rückverweisung dieser Einkünfte an Art. 7 OECD-MA vornehmen.²¹⁾

Eine eigene Vorrangregelung kennt auch Art. 6 Abs. 4 OECD-MA: „*Die Absätze 1 und 3 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens.*“ Somit kann es sich bei Betriebsvermögen, das nach Art. 6 OECD-MA zu behandeln ist, gleichzeitig auch um Vermögen eines Unternehmens handeln. Im Gegensatz zur Auffassung des VfGH spricht daher nichts dagegen, in den Fällen, in denen das unbewegliche Vermögen Bestandteil einer Betriebsstätte ist, auch die Regelungen des Betriebsstätten Diskriminierungsverbots des OECD-MA anzuwenden.²²⁾

Ähnliches gilt auch für Art. 17 OECD-MA: „*Ungeachtet der Artikel 7 und 15 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, ..., oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.*“ Der Verweis auf die Art. 7 und 15 bringt klar zum Ausdruck, dass Art. 17 OECD-MA sowohl selbständig als auch unselbständig tätige Künstler und Sportler

¹⁹⁾ Lang/W. Loukota, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (70).

²⁰⁾ Hemmelrath in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁵ (2008) Art. 7 Rz. 168 ff.

²¹⁾ Haslehner, Das Betriebsstätten Diskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht (2009) 177.

²²⁾ VfGH 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990; vgl. auch Van Raad, Nondiscrimination in International Tax Law (1986) 135 f.; Avery Jones et al., The Non-discrimination Article in Tax Treaties, ET 1991, 310 (330); Lang/W. Loukota, SWI 2003, 70.

Der Begriff „Unternehmen“ und Art. 24 OECD-Musterabkommen

erfasst.²³⁾ Gäbe es keine eigene Verteilungsnorm für Einkünfte von Künstlern und Sportlern, so würden die Einkünfte jener Personen, die diese Tätigkeiten auf selbständiger Basis ausüben, von Art. 7 OECD-MA erfasst werden. Daher ist davon auszugehen, dass auch selbständig tätige Künstler und Sportler ein Unternehmen betreiben und gegebenenfalls auch in den Schutzbereich der an den Begriff des Unternehmens anknüpfenden Diskriminierungsverbote fallen.²⁴⁾

In Hinblick auf Art. 16 OECD-MA zu Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen ist nur im Verhältnis zu Art. 15 OECD-MA eine ausdrückliche Vorrangregelung vorgesehen: Art. 15 Abs. 1 OECD-MA ordnet den Vorrang – unter anderem – des Art. 16 OECD-MA an. Dennoch wird gelegentlich davon ausgegangen, dass auch Überschneidungen zwischen Art. 7 und Art. 16 OECD-MA denkbar sind, die auch ohne ausdrückliche Regelung im Interpretationswege dadurch zu lösen sind, dass Art. 16 OECD-MA die speziellere Vorschrift ist.²⁵⁾ Geht man von dieser Auffassung aus, sind auch Fälle denkbar, wonach im Anwendungsbereich des Art. 16 OECD-MA ein „Unternehmen“ existiert und somit auch der Schutzbereich der einschlägigen Diskriminierungsverbote eröffnet ist.²⁶⁾

Gerade die zuletzt angestellten Überlegungen haben deutlich gemacht, dass die Verteilungsnormen, die im Mittelpunkt des OECD-MA stehen, jene des Art. 7 und des Art. 15 OECD-MA sind. Fast alle einkunfts begründenden Aktivitäten gehen entweder auf selbständige oder auf unselbständige Tätigkeit zurück. Daneben bleibt nur ein kleiner Restbereich von Einkünften, die unter Art. 21 OECD-MA fallen, wobei unter dieser Vorschrift auch vor allem bestimmte Drittstaatseinkünfte zu subsumieren sind. Für die meisten Verteilungsnormen des OECD-MA gilt aber, dass sie entweder im Verhältnis zu Art. 7 oder im Verhältnis zu Art. 15 OECD-MA oder im Verhältnis zu beiden Verteilungsnormen Spezialregelungen sind. Würde man sich diese Spezialregelungen wegdenken, wären fast alle Einkünfte entweder von Art. 7 oder Art. 15 OECD-MA erfasst. Folglich ergibt sich die tatbestandliche Grenze des Begriffs „Unternehmen“ vor allem aus seiner Abgrenzung in Hinblick auf Art. 15 OECD-MA. Während Art. 15 OECD-MA unselbständige Tätigkeiten erfasst, sind von Art. 7 OECD-MA selbständige Tätigkeiten erfasst. Auf dem Gebiet der Verteilungsnormen ist die Reichweite des Begriffs „Unternehmen“ aufgrund der existierenden Spezialregelungen zu Art. 7 OECD-MA eingeschränkt. Im Kontext der Diskriminierungsverbote ist dies anders: Die Anwendungsbereiche des Betriebsstätten-, des Gesellschafter- und des Schuldnerdiskriminierungsverbotes sind vom Inhalt des Begriffs „Unternehmen“ abhängig.

V. Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts?

Für die Interpretation des Begriffs „Unternehmen“ lassen sich somit aus der Rechtsentwicklung, der Berücksichtigung von Ziel und Zweck der Vorschriften und der systematischen Stellung des Tatbestandselements „Unternehmen“ wertvolle Einsichten gewinnen. Von besonderer Bedeutung ist es, den Begriff des Unternehmens gegenüber dem Begriff der nichtselbständigen Arbeit abzugrenzen. Wie bei der Interpretation anderer Abkom-

²³⁾ Siehe z. B. Rief, Künstler und Sportler, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 237 (241); Lang/W. Loukota, SWI 2003, 70; weiters auch H. Loukota, Besteuerung ausländischer Künstler, SWI 1991, 251 (254).

²⁴⁾ Dazu auch Rief, Künstler und Sportler, in Gassner/Lang/Lechner, Entwicklungen 241; Burgstaller/Obermaier, Das Gesellschafterdiskriminierungsverbot, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Diskriminierungsverbote, 167 (174); weiters auch H. Loukota, SWI 1991, 254; Stockmann in Vogel/Lehner, DBA⁵, Art. 17 Rz. 10.

²⁵⁾ Burgstaller/Obermaier, Gesellschafterdiskriminierungsverbot, in Lang/Schuch/Staringer, Diskriminierungsverbote, 174; weiters Burgstaller, Mitarbeiter-Stock-Options (2006) 35.

²⁶⁾ Aigner, Der Gesellschafter-Geschäftsführer im DBA-Recht, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 89 (94 ff.); Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung² (2010) Art. 16 Rz. 18; Prokischin Vogel/Lehner, DBA⁵, Art. 16 Rz. 8.

The Term „Enterprise“ and Art. 24 OECD Model Convention

mensvorschriften stellt sich allerdings auch im Fall der Auslegung des Begriffs „*Unternehmen*“ die Frage, ob dieser Begriff ausschließlich aus dem Zusammenhang des Abkommens zu interpretieren ist oder auf das innerstaatliche Recht zurückzugreifen ist. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage ist das aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu gewinnende Verständnis. Der Inhalt dieser Vorschrift ist aber äußerst kontrovers.²⁷⁾

Dem eindeutigen Wortlaut nach kann das nationale Recht des Anwendestaates nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA allerdings überhaupt nur dann Bedeutung erlangen, wenn es sich um Begriffe handelt, die im Abkommen nicht definiert sind. Für den Begriff des Unternehmens gibt es jedenfalls seit den im Jahr 2000 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens eine Erläuterung, die in Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA enthalten ist. Diese Vorschrift hat folgenden Wortlaut: „*Der Ausdruck ‚Unternehmen‘ bezieht sich auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit.*“ Mit dieser Regelung steht die Vorschrift des Art. 3 Abs. 1 lit. h OECD-MA in engem Zusammenhang. Nach dieser Regelung schließt der „*Ausdruck ‚Geschäftstätigkeit‘ auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit ein*“. Die Intention, die die Verfasser des OECD-MA im Jahr 2000 mit diesen Neuerungen verfolgten, ist klar: Die gleichzeitige Streichung des Art. 14 OECD-MA erfolgte vor dem Hintergrund des Verständnisses, dass alle bisher von Art. 14 OECD-MA erfassten Einkünfte nunmehr Art. 7 OECD-MA zugeordnet werden sollen.²⁸⁾ Die Regelung, wonach sich der Ausdruck Unternehmen auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit bezieht und der Ausdruck Geschäftstätigkeit auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit einschließt, sollte dieser Intention zum Durchbruch verhelfen. Die Verfasser des OECD-MA verfolgten im Jahr 2000 offenkundig nicht die Absicht, den Begriff „*Unternehmen*“ mit einem – im Vergleich zur früheren Fassung des OECD-MA – neuen Inhalt zu erfüllen.

Allerdings kann auch nicht geleugnet werden, dass nun für den Begriff des Unternehmens eine abkommensrechtliche Definition vorliegt. Zwar unterscheidet sich diese Definition von den meisten anderen Definitionen in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA und jener in Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 OECD-MA enthaltenen Definition dadurch, dass sich im Zusammenhang mit den Begriffen „*Unternehmen*“ und „*Geschäftstätigkeit*“ nicht das Wort „*bedeutet*“ findet. Die Vorschrift findet sich aber in Art. 3 OECD-MA, der mit der Wortfolge „*Allgemeine Bestimmungen*“ („*General Definitions*“) überschrieben ist. Auch der Kommentar zum OECD-MA 2000 lässt darauf schließen, dass die Verfasser des Kommentars davon ausgingen, dass es sich um eine Definition handelt:²⁹⁾ „*Es wird ... bestimmt, dass sich der Ausdruck ‚Unternehmen‘ auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit bezieht. Da der Ausdruck ‚Geschäftstätigkeit‘ ausdrücklich so definiert ist, dass er auch freiberufliche Dienstleistungen und andere selbständige Tätigkeiten ähnlicher Art umfasst, ist klargestellt, dass freiberufliche Dienstleistungen und andere selbständige Tätigkeiten ähnlicher Art als Unternehmenstätigkeiten angesehen werden müssen, unabhängig von der Bedeutung, die dieser Ausdruck nach innerstaatlichem Recht hat.*“ Wenn es sich auch um keine abschließende Definition handelt, so liegt doch unzweifelhaft eine Definition vor. Vor diesem Hintergrund verbietet sich spätestens auf Grundlage des OECD-MA 2000, unter Berufung auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das nationale Recht zurückzugreifen. Ein derartiger Rückgriff könnte nämlich dem klaren Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zufolge nur für einen „*im Abkommen nicht definierte(n) Ausdruck*“ erwogen werden. Die widersprüchlichen Ausführungen in Rz. 10.2 des OECD-Kommentars 2000, die im Zusammenhang mit dem Aus-

²⁷⁾ Lang, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen), in *Burmester/Endres* (Hrsg.) Außensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis (1997) 283 (283 ff.); *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art. 3 Rz. 117 ff.; *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung², Art. 3 Rz. 71 ff.

²⁸⁾ OECD-Kommentar 2008, Art. 3 Rn. 4.

²⁹⁾ OECD-Kommentar 2000, Art. 3 Rn. 4.

Der Begriff „Unternehmen“ und Art. 24 OECD-Musterabkommen

druck „*Geschäftstätigkeit*“ teilweise einer autonomen und teilweise einer auf das nationale Recht bezogenen Auslegung das Wort reden,³⁰⁾ können dieses Ergebnis nicht relativieren.

Für jene Abkommen, die auf der früheren Fassung des OECD-MA beruhen und die daher keine Definition des Begriffs Unternehmen vorsehen, stellt sich allerdings die Frage, ob Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dazu zwingt, diesen Begriff nach dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Anwendestaates auszulegen. Die aus dem Jahr 2000 stammende Fassung des OECD-Kommentars geht jedenfalls davon aus, „*dass freiberufliche Dienstleistungen und andere selbständige Tätigkeiten ähnlicher Art als Unternehmenstätigkeiten angesehen werden müssen, unabhängig von der Bedeutung, die dieser Ausdruck nach innerstaatlichem Recht hat*“.³¹⁾ Diese im OECD-Kommentar vertretene Auffassung setzt voraus, dass die vorher von Art. 14 OECD-MA erfassten Tätigkeiten ebenfalls ohne Rückgriff auf das innerstaatliche Recht zu ermitteln waren. Denn Ziel der Neufassung der Definitionen ist es ja, sicherzustellen, dass die früher unter Art. 14 OECD-MA fallenden Einkünfte nun Art. 7 OECD-MA zuzuordnen sind. Wenn aber die gesamte „*selbständige Arbeit*“ im früheren Art. 14 OECD-MA abkommensautonom zu interpretieren war, obwohl es lediglich für die ebenfalls unter diese Vorschrift fallenden Einkünfte aus freien Berufen eine Abkommensdefinition gab, spricht viel dafür, dass der Begriff „*Unternehmen*“ schon in der vor 2000 existierenden Fassung des OECD-MA auch abkommensautonom zu interpretieren ist. Allerdings können jüngere Positionen des OECD-Kommentars – nach an anderer Stelle ausführlich begründeter Auffassung³²⁾ – nicht für die Auslegung von DBA herangezogen werden, die auf älteren Fassungen des OECD-MA beruhen. Dies gilt umso mehr in einem Fall wie dem hier vorliegenden, wo ja nicht primär nur der OECD-Kommentar, sondern das Musterabkommen selbst geändert worden ist.

Will man daher hier die Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA fruchtbar machen und nationales Recht heranziehen, ist zunächst zu bedenken, dass sich der Begriff „*enterprise*“ keineswegs in den Steuerrechtsordnungen aller Staaten findet. Den Steuerrechtsordnungen des *common law* ist dieser Begriff meist völlig fremd.³³⁾ Geht man daher davon aus, dass überhaupt nur manche Staaten diesen Begriff kennen, wäre die Maßgeblichkeit des Verweises auf nationales Recht schon deshalb fraglich, da dies dann nur für jene Staaten gelten könnte, in deren nationalem Recht der Begriff verwendet wird. Andere Staaten wären jedenfalls zu einer autonomen Interpretation des Begriffs gezwungen. Wenn aber in den Fällen der meisten Common-Law-Staaten der „*Zusammenhang*“ eine abkommensautonome Interpretation „*erfordert*“, wäre nicht einzusehen, dass das Interpretationsergebnis anders sein sollte, wenn sich ein gleich- oder ähnlich lautender Begriff im nationalen Recht eines Vertragsstaates findet. Dazu kommt, dass sich auch in Staaten, die den Begriff „*enterprise*“ oder vergleichbare Begriffe in ihrem innerstaatlichen Recht kennen, erhebliche Auslegungsprobleme stellen würden: Die deutschsprachige Entsprechung des Begriffs „*enterprise*“ – „*Unternehmen*“ – wird nämlich in der deutschen und österreichischen Steuerrechtsordnung gar nicht primär im Kontext der direkten Steuern, sondern in erster Linie auf dem Gebiet der Umsatzsteuer verwendet. Es wäre daher zumindest erklärungsbedürftig, wenn die umsatzsteuerliche Terminologie für die Auslegung von primär auf dem Gebiet der direkten Steuern anwendbaren DBA zum Tragen kommen soll. Dazu kommt, dass zumindest auf Grundlage des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA 1963 noch aus einem weiteren Grund Zweifel angesagt wären: Art. 3 Abs. 2 OECD-MA 1963 verweist

³⁰⁾ OECD-Kommentar 2000, Art. 3 Rn. 10.2.

³¹⁾ OECD-Kommentar 2000, Art. 3 Rn. 4.

³²⁾ Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen, 11 (24).

³³⁾ Avery Jones et al., The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States, BIFD 2006, 220 (223).

The Term „Enterprise“ and Art. 24 OECD Model Convention

nur auf „*das Recht dieses Staates für die Steuern ... , für die das Abkommen gilt*“. Nach Art. 2 Abs. 1 OECD-MA gilt das OECD-MA nicht für die Umsatzsteuern, nach Art. 24 Abs. 7 OECD-MA 1963 gilt dieser Artikel aber „*ungeachtet des Artikels 2 für Steuern jeder Art und Bezeichnung*“. Wer aus diesen Regelungen ableitet, dass der abkommensrechtliche Begriff „*Unternehmen*“ für Zwecke des Art. 24 OECD-MA unter Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Terminologie auszulegen ist, für Zwecke des Art. 7 OECD-MA aber nicht, setzt sich mit dem zuvor aus der Rechtsentwicklung abgeleiteten Postulat der einheitlichen Auslegung dieses Begriffs im OECD-MA in Widerspruch. Wenn man sich aber über den Begriff „*Unternehmen*“ hinwegsetzt und stattdessen in Deutschland und Österreich auf den Begriff des „*Gewerbebetriebs*“ rekurriert, würde man auf Inhalte zurückgreifen, die historisch in erster Linie durch die gewerbesteuerliche Diskussion geprägt sind.³⁴⁾ Die kasuistische gesetzliche Definition und die dazu ergangene Rechtsprechung sind nur vor dem Hintergrund der Notwendigkeit verständlich, die Gewerbesteuerpflicht abzugrenzen. Es wäre nicht einzusehen, wenn die dafür maßgebenden Wertungen des innerstaatlichen Rechts letztlich auf die Abkommensebene durchschlagen sollten. All diese Überlegungen sprechen also dafür, dass „*der Zusammenhang*“ nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA eine abkommensautonome Inhaltsbestimmung des Begriffs „*Unternehmen*“ erfordert.

Dies gilt dann insbesondere auch vor dem hier maßgebenden Hintergrund, wonach der Begriff „*Unternehmen*“ von zentraler Bedeutung für den Anwendungsbereich der meisten Diskriminierungsverbote des Art. 24 OECD-MA ist. Diese Diskriminierungsverbote sollen ja die Vertragsstaaten dazu verpflichten, in bestimmten Fällen grenzüberschreitender Aktivitäten Schutz zu gewähren. Die in diesen Regelungen enthaltenen Garantien wären aber völlig ausgehöhlt, wenn es der jeweilige Vertragsstaat in der Hand hätte, über den Begriff „*Unternehmen*“ auch den Anwendungsbereich der Diskriminierungsverbote zu bestimmen. Die in Art. 24 OECD-MA verbürgte Schutzwirkung der Diskriminierungsverbote kann nur dann gewährleistet werden, wenn dieser Begriff nicht nach Maßgabe des nationalen Rechts, sondern aus dem Abkommenszusammenhang heraus zu interpretieren ist. Ebenso wenig könnte sonst die von den Mitgliedern der WP 4 verfolgte – und zuvor bereits referierte – Absicht, mit den Diskriminierungsverboten einen insbesondere auch im Verhältnis zu dritten Staaten maßgebenden internationalen Standard zu prägen, zum Durchbruch gelangen. Die Notwendigkeit einer abkommensautonomen Interpretation bestätigt sich durch diese Überlegung.

Eine Heranziehung des innerstaatlichen Rechts auf Grundlage des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA scheidet aber auch aus folgendem Grund aus: Zwar hat die 1963 veröffentlichte Fassung des OECD-MA noch keine Definition des Begriffs „*Unternehmen*“ enthalten, aber immerhin der Wortfolgen „*Unternehmen eines Vertragsstaates*“ und „*Unternehmen des anderen Vertragsstaates*“. In Art. 24 OECD-MA ist aber an den entscheidenden Stellen vom „*Unternehmen eines Vertragsstaates*“ die Rede. Wenn auch einzuräumen ist, dass die entscheidende Funktion dieser Definition des Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA 1963 die Verknüpfung zur Ansässigkeit der das Unternehmen betreibenden Person war, so handelt es sich wiederum um eine „*allgemeine Definition*“, sodass es sich auch aus diesem Grund beim „*Unternehmen eines Vertragsstaates*“ nicht um einen „*im Abkommen nicht definierte(n) Ausdruck*“ nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA handeln kann.

Würde der OECD-Kommentar in eine andere Richtung deuten, änderte dies wohl aufgrund der vielfältigen unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck sowie Kontext des Abkommens gewonnenen und hier dargelegten Argumente auch kaum etwas an der Notwendigkeit einer abkommensautonomen Interpretation. Schließlich sind nicht ausschließlich und auch nicht primär die aus der maßgebenden Fassung des OECD-Kommentars zu gewinnenden Argumente bei der DBA-Auslegung zu berücksichtigen. Entscheidend ist, welche Argumente im

³⁴⁾ Haslehner, Betriebsstättendiskriminierungsverbot, 179 f.

Der Begriff „Unternehmen“ und Art. 24 OECD-Musterabkommen

konkreten Fall die höchste Überzeugungskraft haben.³⁵⁾ Der Widerspruch ist aber gar nicht gegeben. Denn die aus dem Jahr 1963 stammende Fassung des OECD-Kommentars, die insoweit dem am 26. 2. 1962 vorgelegten Final Report der WP 14 entnommen ist, kann mit den oben angestellten Überlegungen durchaus in Einklang gebracht werden:³⁶⁾ „*The question whether an activity is performed within the framework of an enterprise or is deemed to constitute in itself an enterprise has hitherto always been interpreted according to the provisions of the national law of the Contracting States. No definition, properly speaking, of the term 'enterprise' has been attempted in this Article; also no such definition can be found in the double taxation Conventions in force.*“ Wenn die Verfasser des OECD-Kommentars feststellen, dass diese Frage zum damaligen Zeitpunkt nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten interpretiert wurden, lässt dies keineswegs zwingend darauf schließen, dass die Interpretation des nunmehr im OECD-MA enthaltenen Begriffs „Unternehmen“ unter Heranziehung des innerstaatlichen Rechts erfolgen soll. Der Umstand, dass weder das OECD-MA noch andere zum damaligen Zeitpunkt in Kraft stehende Abkommen den Begriff definieren, lässt ebenso wenig derartige Schlussfolgerungen zu, zumal ja gerade die Regelung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, die auf die Bedeutung des Zusammenhangs des Abkommens hinweist, damit auch verdeutlicht, dass der Verzicht auf eine Abkommensdefinition nicht automatisch das innerstaatliche Recht relevant macht. Wenn die Verfasser des OECD-MA nicht selbst den Versuch unternahmen, eine Definition des Begriffs zu schaffen, entbindet dies die Rechtsanwender keineswegs von der Aufgabe, den Inhalt dieses Begriffs im Wege einer Ziel und Zweck, Systematik und Rechtsentwicklung zu berücksichtigenden Interpretation zu erforschen.

Die hier angestellten systematischen Überlegungen haben gezeigt, dass der Begriff „Unternehmen“ vor allem von der in Art. 15 OECD-MA angesprochenen unselbständigen Arbeit abzugrenzen ist. An anderer Stelle konnte bereits gezeigt werden, dass der Begriff der unselbständigen Arbeit von einem gemeinsamen internationalen Verständnis geprägt ist.³⁷⁾ *Coulombe* kam zum Ergebnis, „*dass alle Länder bei der Prüfung, ob eine bestimmte Dienstleistung im Rahmen einer selbständigen Arbeit erbracht wird oder nicht, in etwa die gleichen Grundsätze und Kriterien zugrunde legen. ... Das entscheidende Wesensmerkmal des Arbeitsvertrages liegt in der persönlichen Abhängigkeit des Angestellten von dem Arbeitgeber, unter dessen Weisungsbefugnis und Leitung der Vertrag ausgeführt wird. Eine nichtselbständige Beschäftigung ist anzunehmen, wenn eine Person – der Arbeitnehmer – seine gesamte Arbeitskraft einer anderen Person – dem Arbeitgeber – zur Verfügung stellt und bei der Ausübung der Tätigkeit den Anordnungen und Weisungen des Arbeitgebers zu folgen verpflichtet ist. Das ausschlaggebende Kriterium ist der Grad der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit, in der sich der Betreffende bei der Durchführung seiner Arbeit befindet. Für die Begriffsbestimmung ist somit darauf abzustellen, ob zwischen dem Steuerpflichtigen und demjenigen, der seine Dienste in Anspruch nimmt, ein Abhängigkeitsverhältnis besteht.*“³⁸⁾ Ausschlaggebend ist auch, dass in Art. 15 Abs. 2 OECD-MA der Zusammenhang der unselbständigen Tätigkeit zu einem Arbeitgeber betont wird. Aus der Diskussion um die Fragen des „Arbeitskräfteverleihs“ können nicht nur Anhaltspunkte dafür gewonnen werden, welcher von zwei als Arbeitgeber in Betracht kommenden Personen als abkommensrechtlicher Arbeitgeber gilt, sondern auch dafür, nach welchen Kriterien die Arbeitgeberbereiung überhaupt zu beurteilen ist.³⁹⁾ Aus diesen Kriterien lassen sich Rück-

³⁵⁾ Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2010) Rz. 85 ff.

³⁶⁾ FC/WP14(62)2, 28.2.1962, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria-Sweden): Final Report concerning the articles on definitions, diplomatic and consular privileges, entry into force and denunciation of the convention (Received on 26th February, 1962), 6.

³⁷⁾ *Coulombe*, Besteuerung von Zahlungen an Nichtansässige für selbständige Arbeit (Generalbericht), CDFI LXVIIIb (1982) 64 (64 ff.); Lang/Zieseritsch, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art. 15 OECD-MA, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer, 31 (44 ff.).

³⁸⁾ Lang/Zieseritsch, Unselbständige Arbeit, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer, 46.

³⁹⁾ Tumpel/Stangl, Die Arbeitnehmerüberlassung im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer 107 (112 ff.).

The Term „Enterprise“ and Art. 24 OECD Model Convention

schlüsse für die Erhellung des Begriffs der unselbständigen Arbeit selbst ziehen. Weiters ist der in Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA im Zusammenhang mit dem Begriff „Unternehmen“ verwendete Ausdruck „betreiben“ von Bedeutung, der – noch stärker in seiner englischen und französischen Originalfassung – darauf hindeutet, dass mit „Unternehmen“ auch die Verantwortung und das Risiko der Person verbunden sind, der das Unternehmen zugerechnet wird. All dies zeigt, dass hinreichende abkommensrechtliche Anhaltspunkte vorhanden sind, anhand deren die Abgrenzung zwischen unternehmerischer Tätigkeit und unselbständiger Arbeit auf abkommensrechtlicher Ebene vorgenommen werden kann. Der Umstand, dass bei der Lösung von Grenzfällen dennoch Zweifelsfragen offen bleiben werden, spricht nicht gegen die abkommensautonome Interpretation, sondern ist jeder Auslegung immanent. Der australische High Court hat in *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation* bereits 1990 eindrucksvoll gezeigt, wie ergiebig die abkommensautonome Interpretation für die Erhellung der Bedeutung des Begriffs „Unternehmen“ sein kann.⁴⁰⁾ Weitere gerichtliche Entscheidungen, die zur Interpretation von dem OECD-MA nachgebildeten DBA ergehen, werden in Zukunft sicher verstärkt auch zur Klärung der abkommensrechtlichen Bedeutung des Begriffs Unternehmen beitragen.

VI. Zusammenfassung

Der Begriff „Unternehmen“ hat im Kontext des Art. 24 OECD-MA große Bedeutung, da er den Anwendungsbereich von drei Diskriminierungsverboten maßgebend bestimmt. Die gewonnenen Einsichten aus der Lektüre der zum OECD-MA 1963 führenden Unterlagen lassen erkennen, dass die Abkommensverfasser den Begriff „Unternehmen“ in gleicher Weise wie in der Verteilungsnorm des Art. 7 OECD-MA verstanden wissen wollten. Dieser Begriff hat eine weite Bedeutung und ist aus dem Abkommen heraus zu interpretieren. Die Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ändert daran nichts. Entscheidend für die Interpretation des Begriffs „Unternehmen“ ist seine Abgrenzung zur unselbständigen Tätigkeit.

⁴⁰⁾ High Court of Australia 22. 8.1990, *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation*, 90 ATC 4717.

Auslagerung von Konzerndienstleistungen in eine zentrale Dienstleistungsgesellschaft

(BMF) – Werden von einer im Versicherungsbereich tätigen Konzerngesellschaft Dienstleistungen (IT, Rechnungswesen, Rechtsberatung, versicherungstechnisches Aktuariat, Verwaltungsleistungen) an andere Konzerngesellschaften erbracht, sind diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend mit Gewinnaufschlag zu verrechnen (Rz. 77 VPR 2010 und Z 7.33 OECD-VPG). Unter besonderen Umständen kann eine Dienstleistungsverrechnung auch ohne Gewinnaufschlag erfolgen. Dies setzt aber voraus, dass die Dienstleistung nicht zum Unternehmensgegenstand des Dienstleisters gehört und dass sie sich für ihn als bloße Nebenleistung darstellt (Rz. 80 VPR 2010). Dies trifft für eine Konzerngesellschaft aber nicht zu, wenn für sie diese Dienstleistungserbringung den Kernaufgabenbereich bildet.

Allerdings kann eine bloße Kostenweiterbelastung durch Abschluss eines *Kostenverteilungsvertrags* erwirkt werden. Denn Gegenstand eines Kostenverteilungsvertrags können auch Verwaltungsdienstleistungen sein (Rz. 112 VPR 2010), und es kann die Leistungserbringung auch lediglich von einer einzigen am Kostenpoolungsvertrag teilnehmenden Konzerngesellschaft erbracht werden (Rz. 114 VPR 2010). Wesentlich ist, dass die Leistungserbringung im Interesse aller am Kostenverteilungsvertrag teilnehmenden Gesellschaften gelegen ist und dass diese daher eine Interessengemeinschaft bilden, in der sie die Leistungen in wirtschaftlich gleicher Weise nutzen (Rz. 114 und Rz. 116 VPR 2010). (*EAS 3196 v. 9. 12. 2010*)