

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Michael Lang

Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Ö – CH
Scope of the Credit Method Under the Tax Treaty Between Austria and Switzerland

Elke Aumayr / Christoph Marchgraber

Anwendungsbereich des Art. 26 OECD-MA mit kleiner Auskunftsklausel
Scope of Art. 26 OECD MC with a Minor Information Clause

Meliha Hasanovic / Karoline Spies

Wegzugsbesteuerung
Exit Taxation

Stefan Greil

Funktion im Sinne der Funktionsverlagerung des deutschen ASTG
Business Function in Terms of the Transfer of Functions Under German CFC Legislation

Elena Variyчук

Application of Thin Capitalisation Rules in Russia
Die Anwendung von Unterkapitalisierungsregeln in Russland

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Elke Aumayr / Christoph Marchgraber*)

Der Anwendungsbereich des Art. 26 OECD-MA mit kleiner Auskunftsklausel

SCOPE OF ART. 26 OECD MC WITH A MINOR INFORMATION CLAUSE

The OECD Commentary on Art. 26 OECD Model Convention (MC) provides for several examples concerning the scope of exchange of information in tax treaty law. These examples have led to the question of how to draw the line between the “minor information clause” and the “major information clause”. Elke Aumayr and Christoph Marchgraber show why the examples in the OECD Commentary cannot be used for defining the scope of Art. 26 OECD MC. In fact, this question has to be answered by means of other methodological possibilities.

I. Meinungsstreit zur Abgrenzung der „kleinen“ und „großen“ Auskunftsklausel

Bereits die erste Fassung des OECD-MA aus dem Jahr 1963 enthielt eine Regelung über den zwischenstaatlichen Informationsaustausch in Steuersachen.¹⁾ Art. 26 Abs. 1 OECD-MA 1963 hatte auszugsweise folgenden Wortlaut: *“The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for the carrying out of this Convention and of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by this Convention insofar as the taxation thereunder is in accordance with this Convention. (...)”* Nach h. A. dürfen auf Basis dieser Regelung nur jene Informationen ausgetauscht werden, die für die Durchführung des Abkommens und des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten erforderlich sind („kleine Auskunftsklausel“).²⁾ Demnach wäre ein Informationsaustausch nicht vom Anwendungsbereich des Art. 26 OECD-MA 1963 erfasst, wenn eine Information ausschließlich zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts erforderlich ist.³⁾ Mit dem OECD-MA 1977 erfuhr der Wortlaut des Art. 26 Abs. 1 OECD-MA jedoch eine Änderung: *“The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Article 1. (...)”* Art. 26 Abs. 1 OECD-MA 1977 erlaubt demnach einen Informationsaustausch, wenn die Information für die Durchführung des Abkommens oder des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten erforderlich ist („große Auskunftsklausel“). Der Anwendungsbereich des Art. 26 Abs. 1 OECD-MA 1977 unterscheidet sich von der Vorgängerregelung des OECD-MA 1963 dem Wortlaut nach also insofern, als ein Informationsaustausch auch dann zulässig ist, wenn er allein der Durchführung des innerstaatlichen Rechts eines der beiden Vertragsstaaten dient.⁴⁾

*) Mag. Elke Aumayr und Mag. Christoph Marchgraber sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang und Mag. Martina Gruber für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) Vgl. zum Informationsaustausch in Steuersachen ausführlich die Beiträge in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Internationale Amtshilfe in Steuersachen, in Druck.

2) In der Abkommenspraxis wurde zum Teil auch auf die Durchführung des Abkommens alleine abgestellt. Die Art. 26 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Bestimmung des Art. 26 Abs. 1 DBA Österreich – Korea lautet z. B. *“The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention. (...)”*.

3) Vgl. m. w. N. Aumayr, Der Umfang des Informationsaustausches nach Art. 26 OECD-MA, in Lang/Schuch/Staringer, Amtshilfe, in Druck; weiters Lohr, Der internationale Auskunftsverkehr im Steuerverfahren (1993) 17 f.; Herdin-Winter, Exchange of Information and Legal Protection: DTCs and EC Law, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 247 (250 f.).

4) Vgl. m. w. N. Aumayr in Lang/Schuch/Staringer, Amtshilfe, in Druck; weiters Engelschalk in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA⁵ Art. 26 Rz. 50; Stahlschmidt, Doppelbesteuerungsabkommen, in Stahlschmidt/Laws, Handbuch des Auskunftsverkehrs in Steuersachen (2009) 85 (92).

Fraglich ist nun aber, in welchen Fällen eine Information ausschließlich für die Durchführung des innerstaatlichen Rechts erforderlich ist und daher nicht von der „kleinen Auskunfts Klausel“ erfasst wäre. Der OECD-Kommentar zum Musterabkommen 1963 enthält dazu folgenden Beispielsfall:⁵⁾ „[W]hen applying the provisions of Article 12 on the taxation of royalties the competent authority of the State where the recipient is resident may find it necessary to request information from the competent authority of the State where the payer is resident, concerning the amount of royalty transmitted by the payer to the recipient. And vice versa, in determining the taxation of the payer, the competent authority of the State of the payer's residence may have occasion to inquire, officially, about the identity of the recipient and if there exist between the payer and the recipient special relations which may be of relevance for the tax treatment.“ Dieses Beispiel führte in der Literatur zu der Auffassung, dass der Anwendungsbereich der „kleinen Auskunfts Klausel“ schon dann eröffnet sei, wenn ein wie auch immer gearteter Bezug zu einer Vorschrift des Abkommens gegeben ist. Im Unterschied dazu würde als Anwendungsbereich der „großen Auskunfts Klausel“ nur jener Bereich verbleiben, in dem das Abkommen überhaupt keine Rolle spielt; also „nicht einmal mehr eine Abkommensvorschrift zitiert werden kann“.⁶⁾ Dagegen wurde jedoch vorgebracht, dass die Höhe der Lizenzgebühren für die Anwendung des Art. 12 OECD-MA überhaupt keine Rolle spiele. Vielmehr weist Art. 12 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat – unabhängig von der Höhe der Lizenzgebühren – das ausschließliche Besteuerungsrecht zu. Somit diene die Information lediglich der Ermittlung der zu besteuern den Einkünfte nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaats.⁷⁾ Ein Informationsaustausch auf Grundlage des Art. 26 Abs. 1 OECD-MA 1963 wäre demnach entgegen der Ausführungen des OECD-Kommentars nicht möglich, weil es an der Erforderlichkeit der Information zur Durchführung des Abkommens fehlt.

Der bestehende Meinungsstreit zur Frage der Abgrenzung der „kleinen“ und der „großen“ Auskunfts Klausel lässt sich auf die Ausführungen des OECD-Kommentars zurückführen. Dieser gehört primär zu den historischen Auslegungsmaterialien. Ein genereller Vorrang für die Interpretation abkommensrechtlicher Bestimmungen kommt dem OECD-Kommentar jedoch nicht zu.⁸⁾ Vielmehr ist der Inhalt der einzelnen Abkommensvorschriften unter Heranziehung aller methodischen Möglichkeiten zu bestimmen.⁹⁾

II. Die historische Entstehung des Art. 26 OECD-MA

Die Working Party 14 (WP 14)¹⁰⁾ des seitens der OEEC zur Vorbereitung des Musterabkommens zuständigen Fiscal Committee (FC)¹¹⁾ hatte seinerzeit die Aufgabe, sich mit Abkommensbestimmungen „of a general nature which should be inserted in Conventions for the avoi-

⁵⁾ Art. 26 Rz. 4 OECD-Kommentar 1963.

⁶⁾ Siehe *Debatin*, Neue Entwicklungen im internationalen Auskunftsverkehr (I), DB 1977, 2064 (2068); weiters *derselbe*, Entwicklungsaspekte des internationalen Steuerrechts, RIW 1980, 3 (9 f.).

⁷⁾ Vgl. *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art. 26 Rz. 49; *Stahlschmidt* in *Stahlschmidt/Laws*, Auskunftsverkehr, 89 f.; *Lohr*, Auskunftsverkehr, 18 ff.; *Ritter*, Internationale Steuerauskunft in rechtsstaatlicher Sicht, DStZ 1974, 267 (269); *Seer* in *Tipke/Kruse* (Hrsg.), AO (2008) § 117 Rz. 19 f.; *Söhn* in *Hübschmann/Söhn/Spitaler* (Hrsg.), AO (2005) § 117 Rz. 47 f.; *Urtz*, Die EU-Amtshilferegelungen und der Informationsaustausch nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) 227 (234).

⁸⁾ Vgl. z. B. *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2010) 43 Rz. 85; *derselbe*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (19 ff.); *Vogel/Prokisch*, Generalbericht, in *IFA* (Hrsg.), CDFI LXXVIIIa, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (1993) 19 (30 f.).

⁹⁾ Siehe z. B. *Lang*, Introduction, 37 Rz. 66.

¹⁰⁾ Vgl zu den einzelnen Working Parties TFD/FC/2, 24. 5. 1956, List of Working Parties.

¹¹⁾ Vgl zur Entstehung des Fiscal Committee der OEEC C(56)49(Final), 19. 3. 1956, Resolution of the Council: Creating a Fiscal Committee (Adopted by the Council at its 321st Meeting on 16th March, 1956).

dance of double taxation“ auseinanderzusetzen.¹²⁾ Unter anderem hatte sich die WP 14 dabei mit der Frage des Informationsaustauschs zu befassen. In ihrem ersten Report fand sich in diesem Zusammenhang eine Bestimmung, die auszugsweise folgenden Wortlaut enthielt:¹³⁾ „*The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the present Convention or for the prevention of fiscal evasions.*“ Demzufolge sah die WP 14 ursprünglich den Austausch von Informationen vor, wenn diese zur Durchführung des Abkommens oder zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung erforderlich waren:¹⁴⁾ „*In addition to the supply of information regarding changes made in the taxes to which the Convention applies, as provided for in the Article on taxes which should be covered by double taxation Conventions, the present Article provides for limited administrative assistance restricted to the procedure of assessment, which is, first of all, intended to prevent fiscal evasion.*“ Dieser Vorschlag der WP 14 wurde von den Delegationen der einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich aufgenommen, wobei selbst über die Frage, ob ein Abkommen überhaupt eine Bestimmung über einen Informationsaustausch enthalten sollte, keine Einigkeit bestand.¹⁵⁾

Die WP 14 setzte sich in weiterer Folge mit der Frage auseinander, in welchen Fällen die Bekämpfung von Steuerhinterziehung einen Informationsaustausch erforderlich macht. Da die missbräuchliche Anwendung von DBA aber von einer eigenen Working Party behandelt wurde, entschied sich die WP 14, diese Thematik auch für Zwecke des abkommensrechtlichen Informationsaustauschs der zuständigen WP 21 zu überlassen.¹⁶⁾ Die WP 14 änderte daher ihren bisherigen Vorschlag:¹⁷⁾ „*The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for the carrying out of this Convention and of the domestic laws of the Contracting States as far as they are connected with the Convention. (...)*“ Demnach sollte ein Informationsaustausch neben der Durchführung des Abkommens auch zur Durchführung solcher innerstaatlichen Rechtsvorschriften möglich sein, die im Zusammenhang mit dem jeweiligen DBA stehen:¹⁸⁾ „*On this basis the exchange of information would include also information necessary to prevent fiscal fraud contrary to the provisions of the Convention and to such domestic laws of the Contracting States which are connected with the Convention.*“ Der Vorschlag der WP 14 wurde in weiterer Folge vom FC adaptiert und fand sich in der geänderten Form dann auch in Art. 26 OECD-MA 1963 wieder.¹⁹⁾ Entsprechend den vom FC vorgenommenen Änderungen wurde auch der Kommentar von der WP 14 angepasst,²⁰⁾ der inhaltlich ebenfalls der finalen Fassung des OECD-Kommentars 1963 entspricht.

Die Rechtsentwicklung zeichnet kein eindeutiges Bild über die Auslegung des Art. 26 Abs. 1 OECD-MA. War ursprünglich ein Informationsaustausch auch für Zwecke der Bekämpfung von Steuerhinterziehung vorgesehen, ist nach der vom FC angenommenen Fassung des Art. 26 OECD-MA 1963 ein Informationsaustausch vorgesehen „*for the carrying out of this Convention and of the domestic laws of the Contracting States concerning*

¹²⁾ FC/WP14(59)1, 3. 3. 1959, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Report of general provisions to be inserted in conventions for the avoidance of double taxation (Received on 25th February, 1959). Zur Arbeitsweise des OECD-Steuer Ausschusses und dessen Working Parties bei der Entwicklung des OECD-MA und des OECD-Kommentars vgl. Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203 (203 f.); derselbe, 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.).

¹³⁾ FC/WP14(59)1, 5.

¹⁴⁾ FC/WP14(59)1, 11.

¹⁵⁾ FC/WP14(60)2, 3. 5. 1960, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Note concerning Articles E, F and G of the general provision of the convention (Received on 2nd May, 1960), 3 f.

¹⁶⁾ FC/WP14(62)4, 6. 8. 1962, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Second Report on an article on exchange of information (Received on 2nd August, 1962), 2.

¹⁷⁾ FC/WP14(62)4, 3.

¹⁸⁾ FC/WP14(62)4, 2.

¹⁹⁾ Vgl. bereits Punkt I. in diesem Beitrag.

²⁰⁾ FC/WP14(63)1, 10. 1. 1963, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Third Report on an article on exchange of information (Received on 2nd January, 1963) (Note by the Secretary of the Committee).

taxes covered by this Convention insofar as the taxation thereunder is in accordance with this Convention“: Eine eindeutige Abgrenzung zwischen „kleiner“ und „großer“ Auskunfts-klausel lässt sich aus der historischen Entwicklung der Regelung jedoch nicht ableiten.

III. Die Bedeutung des OECD-Kommentars 1963 zur Auslegung des Art. 26 OECD-MA

Der OECD-Kommentar 1963 geht auf die Frage der Abgrenzung der „kleinen“ und der „großen“ Auskunfts-klausel nicht explizit ein, sondern illustriert anhand des bereits erwähnten Beispiels einer Lizenzgebührenzahlung²¹⁾ einen generellen Anwendungsfall des Art. 26 Abs. 1 OECD-MA 1963.²²⁾ *Debatin* geht nun davon aus, dass Art. 26 Abs. 1 OECD-MA 1963 bereits eine „große Auskunfts-klausel“ beinhaltet, ohne dies allerdings näher zu begründen.²³⁾ Diese Auffassung findet im OECD-Kommentar 1963 tatsächlich eine Stütze:²⁴⁾ „*The main rule concerning the exchange of information is contained in the first sentence of the paragraph. It is stipulated that the competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary in order to secure the correct application of the articles of the Convention and also of the internal laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention. In order to keep the exchange of information within the framework of the Convention, a limitation to the compulsory exchange of information is set so that information should be given only insofar as the national tax in question is covered by the Convention and the taxation under the national tax law concerned is in accordance with the Convention.*“²⁵⁾ Demnach wäre ein Informationsaustausch zur Durchführung des Abkommens und *auch* zur Durchführung des innerstaatlichen Rechts zulässig, sofern die betroffene Steuer vom sachlichen Anwendungsbereich des DBA erfasst ist und die nationalen Steuerrechtsvorschriften im Einklang mit dem DBA stehen.²⁶⁾ Die Wortlautänderung des Art. 26 Abs. 1 mit dem OECD-MA 1977 spricht ebenfalls nicht gegen eine solche Interpretation.²⁷⁾ Der OECD-Kommentar 1977 führt nämlich aus, dass die Wortlautänderung des Art. 26 Abs. 1 OECD-MA lediglich klarstellend erfolgte und

²¹⁾ Vgl. bereits Punkt I. in diesem Beitrag.

²²⁾ Art. 26 Rz. 4 OECD-Kommentar 1963.

²³⁾ *Debatin*, DB 1977, 2067; ebenso *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren (2004) 72.

²⁴⁾ Art. 26 Rz. 3 OECD-Kommentar 1963.

²⁵⁾ Hervorhebung durch die Autoren.

²⁶⁾ Die inoffizielle deutsche Übersetzung des OECD-Kommentars ließe sich für die Auffassung *Debatins* nicht ins Treffen führen, weil das Wort „*auch*“ darin nicht enthalten ist: „*Der erste Satz des Absatzes enthält die Hauptregel für den Austausch von Informationen. Er legt fest, daß die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen austauschen, die erforderlich sind zur ordnungsgemäßen Anwendung der Artikel des Abkommens und des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern.*“ Zur Frage der Bedeutung der unterschiedlichen Sprachfassungen des OECD-Kommentars für die Interpretation siehe *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 91 ff.; *derselbe*, ÖStZ 2006, 204; *Maisto* (Hrsg.), Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law (2005).

²⁷⁾ Zur Frage der Bedeutung der verschiedenen Fassungen des OECD-Kommentars siehe z. B. *Ault*, The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties, in *Alpert/van Raad* (Hrsg.), Essays on International Taxation – in Honour of Sidney L Roberts (1993) 61; *derselbe*, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax 1994, 144; *Brugger/Lang*, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, ATF 2008, 95; *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112; *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 11 ff.; *derselbe*, Seminar B, Teil 2: Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars? IStR 2001, 536; *derselbe*, Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties, Intertax 1997, 7; *derselbe*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991) 26 ff.; *derselbe*, Haben die Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung älterer DBA Bedeutung? SWI 1995, 412; *derselbe*, ÖStZ 2006, 203 ff.; *H. Loukota*, Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 339; *derselbe*, Das internationale Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, SWI 2000, 299 (301 ff.); *Prokisch*, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1994, 52; *Van der Bruggen*, The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary, Intertax 2003, 259; *Vogel*, Probleme der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 103 (105 ff.); *derselbe*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, BIFD 2000, 612; *derselbe*, Transnationale

keine substantielle Änderung des Anwendungsbereichs damit einherging:²⁸⁾ „*Experience in recent years has shown that the text of the Article in the 1963 Draft Convention left room for different interpretations. Therefore it was felt desirable to clarify its meaning by a change in the wording of the Article and its Commentary without altering its effects.*“

Geht man aber übereinstimmend mit *Debatin* davon aus, dass Art. 26 Abs. 1 OECD-MA 1963 bereits eine „große Auskunfts Klausel“ enthielt, lässt sich das Beispiel des OECD-Kommentars 1963 zur Lizenzgebührenezahlung nicht für Zwecke der Abgrenzung zwischen „kleiner“ und „großer“ Auskunfts Klausel heranziehen. Von der „großen Auskunfts Klausel“ wäre das Beispiel nämlich jedenfalls erfasst. Schließt man sich dieser Auffassung jedoch nicht an, sondern unterstellt, dass Art. 26 Abs. 1 OECD-MA 1963 eine „kleine Auskunfts Klausel“ normiert, spricht das Beispiel des OECD-Kommentars 1963 vordergründig tatsächlich dafür, dass der Anwendungsbereich der „kleinen Auskunfts Klausel“ sehr weit zu sehen ist.²⁹⁾ Es stellt sich dann aber die Frage, ob dem OECD-Kommentar tatsächlich eine solche Auffassung zugrunde liegt oder ob nicht die überzeugenderen Gründe gegen einen derart weiten Anwendungsbereich der „kleinen Auskunfts Klausel“ sprechen.

IV. Die Abgrenzung zwischen Fällen der Abkommensanwendung und Fällen der Anwendung des innerstaatlichen Rechts

1. Die Abgrenzung auf Basis des OECD-Kommentars ab 1977

Im Gegensatz zur Vorgängerversion beinhaltet der OECD-Kommentar 1977 mehrere Beispiele, die der Abgrenzung der Anwendung des Abkommens von der Anwendung des innerstaatlichen Rechts dienen. Die Folgeversionen des OECD-Kommentars haben diese Beispiele unverändert übernommen, und so gleicht auch der aktuelle OECD-Kommentar insoweit der Fassung aus dem Jahr 1977. Die Rz. 7 des OECD-Kommentars zu Art. 26 nennt exemplarisch Fälle der Abkommensanwendung, die offenbar aufzeigen sollen, wann ein Informationsaustausch bereits auf Grundlage einer „kleinen Auskunfts Klausel“ zu erfolgen hat.³⁰⁾ In dieser Liste findet sich wiederum das bereits im OECD-Kommentar 1963 enthaltene Beispiel über Lizenzgebührenezahlungen zwischen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Lizenzgebühren zahlenden Person und einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Lizenzgebühren empfangenden Person.³¹⁾ Damit findet zunächst jene Literaturlauffassung eine Bestätigung, wonach die „kleine Auskunfts Klausel“ bereits dann zur Anwendung kommt, wenn ein wie auch immer gearteter Bezug zu einer Vorschrift des Abkommens gegeben ist.³²⁾

In weiterer Folge enthält der OECD-Kommentar jedoch nunmehr auch Beispiele für den Austausch von Informationen, die ausschließlich für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts erforderlich sind und daher nicht vom Anwendungsbereich der „kleinen Auskunfts Klausel“ erfasst wären. Unter anderem findet sich in der Rz. 8 des OECD-Kommentars zu Art. 26 dazu folgendes Beispiel:³³⁾ „*A company in State A supplies goods to an independent company in State B. State A wishes to know from State B what price the company in State B paid for the goods with a view to a correct application of the provisions of its domestic laws.*“ Auch in diesem Beispiel lässt sich nun aber ein Bezug zu einer Vorschrift des

Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ISTR 2003, 523; *Waters*, The relevance of the OECD Commentaries in the interpretation of Tax Treaties, in *Jirousek/Lang* (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts – FS Loukota (2005) 671 (679 ff.); *Wattel/Marres*, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, ET 2003, 222.

²⁸⁾ Art. 26 Rz. 4 OECD-Kommentar 1977. Kritisch zu klarstellenden Änderungen des OECD-MA und des OECD-Kommentars *Lang*, ÖStZ 2006, 209; *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Rz. 129; siehe aber auch *Reimer*, Interpretation of Tax Treaties, ET 1999, 458 (468 f.).

²⁹⁾ So im Ergebnis *Debatin*, DB 1977, 2068.

³⁰⁾ Art. 26 Rz. 6 OECD-Kommentar 1977.

³¹⁾ Art. 26 Rz 7 Beispiele a und b OECD-Kommentar 1977.

³²⁾ Vgl. *Debatin*, DB 1977, 2068.

³³⁾ Art. 26 Rz. 8 Beispiel a OECD-Kommentar 1977.

Abkommens herstellen: Wenn das in Staat A ansässige Unternehmen keine Betriebsstätte in Staat B unterhält, weist Art. 7 Abs. 1 OECD-MA Staat A das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Unternehmensgewinne dieses Unternehmens zu. Sinngemäß zur Höhe der Lizenzgebühren bei Anwendung des Art. 12 OECD-MA ist der Preis für die gelieferten Waren für Zwecke der Anwendung des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA jedoch nicht von Bedeutung.³⁴⁾ In beiden Beispielen dient die Information ausschließlich der Steuerbemessung nach innerstaatlichem Recht. Während letzterer Fall im OECD-Kommentar allerdings als Beispiel für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts angeführt wird und daher nur als von der „großen Auskunfts-klausel“ erfasst anzusehen wäre, ist die Frage nach der Höhe der bezahlten Lizenzgebühren nach dem OECD-Kommentar für die Anwendung des Abkommens erforderlich und wäre demnach schon von der „kleinen Auskunfts-klausel“ erfasst. Jene Stimmen in der Literatur, die aufgrund des Beispiels der Lizenzgebühren davon ausgehen, dass nach dem OECD-Kommentar der Anwendungsbereich der „kleinen Auskunfts-klausel“ bereits dann als eröffnet anzusehen ist, wenn ein wie auch immer gearteter Bezug zu einer Abkommensvorschrift besteht, müssen sich daher entgegenhalten lassen, dass der OECD-Kommentar seit der Fassung 1977 einen ähnlich gelagerten Fall zu Unternehmensgewinnen gerade nicht als von der „kleinen Auskunfts-klausel“ erfasst sieht.³⁵⁾ Der OECD-Kommentar ist also insoweit inkonsistent.

Unabhängig davon, ob man dem OECD-Kommentar für die Auslegung von DBA eine weitreichende Bedeutung beimisst³⁶⁾ oder ihn lediglich als ein Auslegungsmittel im Rahmen der historischen Interpretation heranzieht,³⁷⁾ helfen die darin enthaltenen Beispiele für Zwecke der Abgrenzung der „kleinen“ und der „großen“ Auskunfts-klausel in Art. 26 OECD-MA insofern nicht weiter, als sich aus ihnen kein eindeutiges Auslegungsergebnis ergibt. Die Grenzen des Anwendungsbereichs der „kleinen Auskunfts-klausel“ müssen daher unter Heranziehung anderer Auslegungsmöglichkeiten gezogen werden.

2. Die Abgrenzung im Lichte von Ziel und Zweck des Art. 26 OECD-MA

Nach *Runge* ist ein Austausch von Informationen über die Höhe des zu versteuernden Einkommens auf Grundlage der „kleinen Auskunfts-klausel“ auch dann möglich, wenn das Abkommen einem der beiden Vertragsstaaten das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist. Es widerspreche nämlich dem Sinn eines Abkommens – die Vermeidung der Doppelbesteuerung³⁸⁾ –, nur solche Information auszutauschen, die für die Frage erforderlich sind, ob die Voraussetzungen einer Freistellung erfüllt sind, nicht jedoch Informa-

³⁴⁾ Anders verhält es sich jedoch, wenn das Unternehmen eine Betriebsstätte im anderen Staat begründet. Nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ist dann eine Gewinnabgrenzung zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte vorzunehmen (vgl. dazu *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen [2010] 69 ff.). Die Höhe der Unternehmensgewinne könnte dann bereits zur Durchführung des Abkommens erforderlich sein. Vgl. zur Frage des Anwendungsbereichs der „kleinen Auskunfts-klausel“ zum Zwecke der Gewinnabgrenzung nach Art. 7 und/oder Art. 9 OECD-MA *Berger*, Der Informationsaustausch zwischen den Staaten, SWK 1983, A I 125 (A I 126); *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵, Art. 26 Rz. 52; *Fischer*, Neuere Entwicklungen auf dem Gebiet des zwischenstaatlichen Auskunftsverkehrs in Steuersachen – Zum Entwurf eines Merkblattes des Bundesministers der Finanzen, DB 1984, 738 (740 f.); *Jirousek*, Rechtshilfe im Ermittlungsverfahren über die Grenze (Teil I), FJ 1986, 28 (30); *derselbe*, Welche Möglichkeiten eröffnet die Amtshilfe einschließlich der EU-Amtshilfe den Abgabenbehörden?, Gutachten zum 13. Österreichischen Juristentag III/1 (1997) 143 (148); *Lohr*, Auskunftsverkehr, 20; *Ritter*, DStZ 1974, 270; *Runge*, RIW 1979, 78; *Söhn* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 117 Anm. 48; *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO, § 117 Rz. 20; *Urtz*, Das Steuergeheimnis als Schranke des grenzüberschreitenden Informationsaustausches zwischen Finanzbehörden, Dissertation an der Universität Wien (2001) 112 f.

³⁵⁾ Anderer Ansicht jedoch *Urtz*, Grenzüberschreitender Informationsaustausch, 114, der dieses Beispiel vielmehr als Bestätigung der genannten Ansicht ins Treffen führt.

³⁶⁾ Einleitung Rz. 29 und Rz. 35 OECD-Kommentar 2010; siehe auch *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112.

³⁷⁾ Vgl. *Lang*, Introduction, 43 Rz. 85; *derselbe* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen, 19 ff.; *derselbe*, ÖStZ 2006, 207.

³⁸⁾ Siehe z. B. *Lang*, Introduction, 40 Rz. 73.

tionen, die über die Höhe des Einkommens Auskunft geben.³⁹⁾ Wie *Lang* jedoch dargelegt hat, ist eine Auslegung abkommensrechtlicher Bestimmungen anhand des allgemeinen Grundsatzes der Vermeidung von Doppelbesteuerung sehr kritisch zu sehen.⁴⁰⁾ Vielmehr ist die konkrete Zielsetzung der einzelnen Abkommensvorschrift in den Mittelpunkt der Betrachtung zu stellen. Geht man nun davon aus, dass Art. 26 OECD-MA 1963 eine „kleine Auskunfts Klausel“ normiert, sind die Ausführungen des OECD-Kommentars 1963 wohl so zu verstehen, dass Sinn und Zweck des Art. 26 OECD-MA 1963 lediglich die Sicherstellung der „richtigen“ Abkommensanwendung durch einen Austausch von Informationen zwischen den Finanzverwaltungen der beiden Vertragsstaaten ist.⁴¹⁾ „*The application of a Convention for the avoidance of double taxation implies a co-operation between the tax administrations of the two Contracting States which may be more or less close according to the circumstances. An obvious instance is the administrative assistance in particular cases for the purposes of ascertaining the facts in relation to which the national tax legislation and the rules of the Convention are to be applied. The present Article embodies the rules according to which information may be exchanged with a view to laying the proper basis for taxation under the Convention.*“ Erst mit der Erweiterung des Art. 26 Abs. 1 OECD-MA zu einer „großen Auskunfts Klausel“ durch das OECD-MA 1977 rückte auch das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung wieder in den Vordergrund.⁴²⁾ Aus den Ausführungen des OECD-Kommentars 1977 geht klar hervor, dass aufgrund der Internationalisierung wirtschaftlicher Beziehungen auch eine „richtige“ Besteuerung nach nationalen Steuerrechtsvorschriften einen Informationsaustausch erfordern kann:⁴³⁾ „*There are good grounds for including in a convention for the avoidance of double taxation provisions concerning co-operation between the tax administrations of the two Contracting States. In the first place it appears to be desirable to give administrative assistance for the purpose of ascertaining facts in relation to which the rules of the convention are to be applied. Moreover, in view of the increasing internationalisation of economic relations, the Contracting States have a growing interest in the reciprocal supply of information on the basis of which domestic taxation laws have to be administered, even if there is no question of the application of any particular article of the convention.*“

Die historische Entwicklung des Art. 26 OECD-MA zeigt, dass mit der Internationalisierung wirtschaftlicher Beziehungen auch eine geänderte Zielsetzung für den Informationsaustausch einherging.⁴⁴⁾ Während die „kleine Auskunfts Klausel“ lediglich die korrekte Anwendung der Abkommensvorschriften zum Ziel hat, soll die „große Auskunfts Klausel“ auch die kor-

³⁹⁾ *Runge*, Der Informationsaustausch als zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen, RIW 1979, 73 (78).

⁴⁰⁾ *Lang*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime? ISTR 2002, 609; *derselbe*, Introduction, 40 Rz. 73; *derselbe*, Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime für Doppelbesteuerungsabkommen? in *Haarmann* (Hrsg.), Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 83 (92 ff.).

⁴¹⁾ Art. 26 Rz. 1 OECD-Kommentar 1963. So auch *Gangemi*, Generalbericht, in *IFA* (Hrsg.), CDFI Vol LXXVb, Internationale Amtshilfe durch Informationsaustausch (1990) 99 (106); weiters *Debatin*, DB 1977, 2066.

⁴²⁾ Wie bereits in Punkt II. dargelegt, zeigt die Entstehungsgeschichte des Art. 26 OECD-MA 1963, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung schon seit jeher ein mitbestimmender Faktor zur Einbeziehung einer Bestimmung über den Austausch von Informationen in das OECD-MA war. Vgl. weiterführend *Gangemi* in *IFA*, Internationale Amtshilfe, 106 ff.; *Jirousek*, Der Informationsaustausch im internationalen Steuerrecht, ÖStZ 1983, 102 (102); *Lohr*, Auskunftsverkehr, 11 f.; *Runge*, RIW 1979, 73 ff. Siehe auch *OECD*, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998); *OECD*, Towards Global Cooperation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (2000); *OECD*, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report (2001); *OECD*, Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes (Consolidated Application Note) (2004); *OECD*, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2006 Update on Progress in Member Countries (2006). Für die österreichische Abkommenspraxis siehe *Jirousek*, Die österreichische DBA-Politik, in *Lang/Weinzierl* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 409 (416 ff.).

⁴³⁾ Art. 26 Rz. 1 OECD-Kommentar 1977.

⁴⁴⁾ Nach *Lohr* lässt sich jedoch weder dem OECD-MA noch dem OECD-Kommentar eine genaue Grenzziehung zwischen den beiden Zielsetzungen des Auskunftsverkehrs entnehmen (siehe *Lohr*, Auskunftsverkehr, 18).

rekte Besteuerung nach nationalem Steuerrecht sicherstellen. Vor diesem Hintergrund hat daher auch die Abgrenzung zwischen „kleiner“ und „großer“ Auskunfts-klausel zu erfolgen.

3. Die Abgrenzung nach der herrschenden Auffassung im Schrifttum

Zur Abgrenzung der „kleinen“ und der „großen“ Auskunfts-klausel wurde im Schrifttum der Merksatz entwickelt, dass ein Informationsaustausch nur dann der Durchführung des Abkommens dient und somit bereits von der „kleinen Auskunfts-klausel“ erfasst ist, „wenn sich die Rechtslage nach dem Abkommen anders darstellt als ohne Abkommen“.⁴⁵⁾ Nach Jirousek vermag dies jedoch nicht restlos zu überzeugen: Müsste sich eine abkommenskonforme Besteuerung schon aufgrund der innerstaatlichen Rechtsvorschriften ergeben, so würde sich die Rechtslage durch die Anwendung des Abkommens nicht anders darstellen, und ein Informationsaustausch könnte unterbleiben. Stehen dem Vertragsstaat jedoch nicht alle Informationen zur Verfügung, um durch die Anwendung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften – die ja grundsätzlich zum selben Ergebnis wie die Abkommensvorschriften führen würden – auch eine abkommenskonforme Besteuerung sicherzustellen, kann es durch den fehlenden Informationsaustausch zu einer Abkommensverletzung kommen.⁴⁶⁾ Eine solche Auffassung steht jedoch nicht unbedingt im Widerspruch zu dem in der Literatur entwickelten Merksatz: Beinhaltet ein bilaterales Abkommen eine Art. 26 OECD-MA 1963 entsprechende Bestimmung, stellt sich die Rechtslage nach dem Abkommen im Vergleich zur Rechtslage ohne Abkommen insofern anders dar, als das Abkommen zu seiner Durchführung einen Informationsaustausch vorsieht, während dieser in den meisten Staaten allein aufgrund der innerstaatlichen Rechtsvorschriften nicht möglich wäre.⁴⁷⁾ Benötigt ein Vertragsstaat für eine abkommenskonforme Besteuerung nun bestimmte Informationen, die allein über einen zwischenstaatlichen Informationsaustausch erlangt werden können, so ist der Anwendungsbereich der „kleinen Auskunfts-klausel“ eröffnet. Vor dem Hintergrund von Ziel und Zweck des Art. 26 OECD-MA 1963 – der Sicherstellung der korrekten Abkommensanwendung – ist der Anwendungsbereich der „kleinen Auskunfts-klausel“ also immer dann eröffnet, wenn „bei Unterbleiben der Auskunftleistung zumindest die Gefahr bestünde, dass durch die ohne Auskunftleistung erfolgte Besteuerung in einem Vertragsstaat eine Abkommensverletzung erfolgen könnte“.⁴⁸⁾

V. Zusammenfassende Würdigung

Die Grenzziehung zwischen „kleiner“ und „großer“ Auskunfts-klausel wirft seit jeher Zweifelsfragen bei der Auslegung der Art. 26 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten bilateralen Abkommensvorschriften auf. Die unterschiedlichen Auffassungen sind im Wesentlichen auf die exemplarischen Fälle des OECD-Kommentars zurückzuführen. Bei näherer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass die im OECD-Kommentar erwähnten Beispiele für die Frage der Abgrenzung nicht herangezogen werden können, weil sie zum Teil inkonsistent sind und sich daher kein schlüssiges Bild daraus ergibt. Die Abgrenzung der „kleinen“ von der „großen“ Auskunfts-klausel hat daher auf Basis anderer Auslegungsmöglichkeiten zu erfolgen. Stellt man den historischen Sinn und Zweck für die Interpretation des Art. 26 Abs. 1 OECD-MA in den Mittelpunkt, findet die schon bisher h. A. eine Bestätigung. Besteht ohne den Austausch von Informationen die „Gefahr“ einer abkommenswidrigen Besteuerung, kann die Auskunft bereits auf Grundlage einer „kleinen Auskunfts-klausel“ erfolgen.

⁴⁵⁾ Vgl. Seer in *Tipke/Kruse*, AO, § 117 Rz. 20; zustimmend Vogel, DBA³, Art 26 Rz 38; Söhn in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 117 Rz. 47.

⁴⁶⁾ Vgl. Jirousek, *Zwischenstaatliche Amtshilfe*, 2.

⁴⁷⁾ In einzelnen Staaten ist ein Informationsaustausch auch auf Basis innerstaatlicher Rechtsvorschriften möglich. In der Bundesrepublik Deutschland ermöglicht z. B. § 117 AO die Erteilung sog. „Kulanzauskünfte“. Vgl. dazu Seer in *Tipke/Kruse*, AO, § 117 Rz. 41; Söhn in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, § 117 Rz 60 f.; Runge, RIW 1979, 78.

⁴⁸⁾ Vgl. Jirousek, *Zwischenstaatliche Amtshilfe*, 2.

BESTELLEN SIE JETZT IHR SCHNUPPERABO 20 % GÜNSTIGER!



SWI-Schnupperabo 2011
(Heft 10–12)
Print & Online
EUR 41,80

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

Ex. **SWI-Schnupperabonnement**, Print & Online 2011 (Heft 10–12)
SWI-Jahresabonnement, Print & Online 2011 (Heft 1–12)

EUR 41,80
EUR 209,-

Alle Preise exkl. MwSt. und 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 jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden): _____ Firma: _____
Vorname: _____ Nachname: _____
Straße: _____ PLZ: _____
Telefon: _____ Fax: _____
E-Mail: _____ Newsletter: ja nein
Datum: _____ Unterschrift: _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

office@lindeverlag.at • www.lindeverlag.at **Linde**