

Turajlic, Mirela

**Qualifikationsprobleme in Doppelbesteuerungsab-
kommen unter Berücksichtigung des Art. 15 Abs. 1
und 2 OECD-Musterabkommen**

eingereicht als

BACHELORARBEIT

an der

HOCHSCHULE MITTWEIDA (FH)

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Fachbereich: Wirtschaftswissenschaften

Erstprüfer: Prof. Dipl.-Volkswirt Otto H. Hammer

Zweitprüfer: Prof. Dr. Holger Haldenwang

Wien, Juli 2009

I. Inhaltsverzeichnis

Qualifikationsprobleme in Doppelbesteuerungsabkommen

unter Berücksichtigung des Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-Musterabkommen

I.	Inhaltsverzeichnis	I
II.	Abbildungsverzeichnis	III
III.	Tabellenverzeichnis	IV
IV.	Abkürzungsverzeichnis	V
1	Einleitung	1
1.1	Problemstellung	2
1.2	Zielsetzung	3
1.3	Methodisches Vorgehen	4
2	Qualifikationsprobleme in DBA	5
2.1	Grundlagen	5
2.1.1	Doppelbesteuerungsabkommen nach der OECD	5
2.1.2	Qualifikationsprobleme	6
2.1.3	Artikel 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA	9
2.1.4	OECD-Musterabkommen	10
2.2	Ausprägung der Qualifikationsprobleme - Spannungsverhältnis DBA und innerstaatliches Recht	11
2.2.1	DBA-Auslegung	13
2.2.1.1	Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	14
2.2.1.2	Art. 31-33 WÜR.V	19
2.2.2	Abkommensdefinition	21
2.3	Qualifikationsprobleme im Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA	22
2.3.1	Undefinierte Begriffe im OECD-MA	22
2.3.1.1	Begriff Arbeitgeber	23
2.3.1.2	Begriff unselbständige bzw. nichtselbständige Arbeit	24
2.3.1.3	183-Tage-Regelung	27
2.3.2	Verteilungsnormen (Zuteilungsregeln)	29
2.4	Konfliktfälle aus der Praxis	33
2.4.1	Qualifikationsproblem Österreich-Rumänien	33
2.4.2	Qualifikationsproblem Österreich-Deutschland	36

2.4.3	Qualifikationsproblem Österreich-Italien.....	40
2.5	Lösungsansätze für die Überwindung der Qualifikationsprobleme ...	41
2.5.1	Verständnis des Quellenstaates.....	41
2.5.2	Verständigungsverfahren	45
2.5.3	Die Verordnung zu § 48 BAO	50
3	Schlussfolgerungen und Ausblick.....	52
3.1	Internationaler Steuergerichtshof.....	54
3.2	Multilaterales Steuerabkommen	55
V.	Literatur- und Quellenverzeichnis	VIII
VI.	Erklärung zur selbständigen Anfertigung.....	XI

II. Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Mitgliedstaaten der OECD10

Abbildung 2: EU-Mitgliedstaaten und Beitrittskandidaten57

III. Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Ursachen für Qualifikationsprobleme und Zurechnungskonflikte	8
Tabelle 2: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Art. 15 OECD-MA, Prüfreihefolge.....	31
Tabelle 3: Verteilungsnormen des Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA.....	32
Tabelle 4: Schematische Übersicht über die Konfliktlösungsmöglichkeiten	41

IV. Abkürzungsverzeichnis

A:

Abs.	Absatz
AG	Arbeitgeber(in) bzw. Arbeitgebern
AN	Arbeitnehmer(in) bzw. .Arbeitnehmern
Art.	Artikel

B:

BAO	Bundesabgabenordnung
BM	Bundesministerium
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BS	Betriebsstätte
bzw.	beziehungsweise

D:

D.h.	dass heißt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DG	Dienstgeber(in) bzw. Dienstgebern
DN	Dienstnehmer(in) bzw. Dienstnehmern

E:

EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie(n)
Etc.	et cetera (lat. für uns so weiter)
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof

G:

Gem.	gemäß
------	-------

I:

IFA	International Fiscal Association
IGH	Internationaler Gerichtshof
iSd	Im Sinne des

K:

KÖSt	Körperschaftssteuer
------	---------------------

L:

Lit.	Litera (lat. für Buchstabe)
------	-----------------------------

M:

MA	Musterabkommen
MK	Musterkommentar

N:

Nr.	Nummer
-----	--------

O:

OECD	Organisation of Economic Cooperation and Development/ Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung

Q:

Q	Quellenstaat
---	--------------

R:

RdW	Das Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
Rz	Randziffer bzw. Randzahl

S:	
SWI	Steuer- und Wirtschaft International (Fachzeitschrift auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts)
T:	
T	Tätigkeitsstaat
U:	
usw.	und so weiter
V:	
Vgl.	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
W:	
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
Z:	
z.B.	zum Beispiel

Qualifikationsprobleme in Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung des Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-Musterabkommen

1 Einleitung

In den letzten Jahren hat kaum ein Gebiet dermaßen eine so dynamische Entwicklung durchgemacht, so viel Interesse und Publikationen auf sich gezogen wie das Internationale Steuerrecht. Durch die fortschreitende internationale Verflechtung der Wirtschaft hat das Internationale Steuerrecht immer mehr an Bedeutung gewonnen.

Bei grenzüberschreitenden Aktivitäten stellt sich für natürliche Personen die Frage, wie dieser internationale Sachverhalt, und nicht zuletzt, wie die Besteuerung gestaltet werden sollen. Das Internationale Steuerrecht beschäftigt sich mit der Frage der Besteuerung solch grenzüberschreitender Aktivitäten.¹ Internationale Steuerfälle haben ein erhöhtes Konfliktrisiko, da hier drei potenzielle Streitparteien aufeinander treffen: Steuerpflichtiger, heimische Steuerverwaltung und ausländische Steuerverwaltung. Darüber hinaus ist auf den Steuerfall gleichzeitig das Recht aus drei unterschiedlichen Rechtskreisen anzuwenden: innerstaatliches Steuerrecht, nationales ausländisches Steuerrecht und Abkommensrecht.²

Die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) stellen einen Teil des Internationalen Steuerrechts dar. DBA beschränken nationale Besteuerungsrechte und sollen bei grenzüberschreitenden Aktivitäten Doppelbesteuerungen vermeiden. Um dieses Ziel zu erreichen, schließen Staaten DBA ab und teilen die Einkünfte der Steuerpflichtigen anhand von mehreren Einkunftsarten der Besteuerung entweder dem Quellenstaat (Tätigkeitsstaat) oder dem Ansässigkeitsstaat zu. Die Bestimmungen, die die Einkunftsarten festlegen, nennt man Verteilungs-

¹ Vgl. Schmidt, Lutz/ Sigloch, Jochen/ Henselmann, Klaus: Internationale Steuerlehre, Wiesbaden, 2005, Seite 1.

² Vgl. Loukota, Helmut: Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI 2/1999, Heft Nr. 2 vom 01.02.1999, ab Seite 70.

normen. Fassen die Vertragsstaaten einen bestimmten grenzüberschreitenden Sachverhalt unter verschiedene Bestimmungen des Abkommens zusammen, spricht man grundsätzlich von einem „Qualifikationsproblem“ bzw. „Qualifikationskonflikt“.³

1.1 Problemstellung

Die Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten ist völkerrechtlich zulässig, wenn der steuerliche Tatbestand eine tatsächliche Beziehung zum steuernden Staat aufweist. Dadurch kann es in den einzelnen Staaten zur Doppelbesteuerung kommen. Da die einzelnen Staaten der Völkergemeinschaft auf den Gebiet ihrer Steuergesetzgebung und Steuerrechtsanwendung souverän sind, können zugunsten des Steuerpflichtigen die Besteuerungsansprüche beschränkt und eine Doppelbesteuerung vermieden werden. Weil das Doppelbesteuerungsabkommen einen völkerrechtlichen Vertrag darstellt, verpflichten sich zwei souveräne Staaten, ihre, durch innerstaatliches Recht bestehenden, Besteuerungsansprüche zu beschränken. DBA schränken innerstaatliche Besteuerungsrechte ein, indem sie bestimmen, welche von mehreren kollidierenden Besteuerungskompetenzen zurückzutreten hat.⁴

Ein DBA nimmt einen einfachen Gesetzesrang an, was bedeutet, dass sie auf der gleichen Stufe wie nationale Steuergesetze stehen. Ist das innerstaatliche Recht weiter als die Regelungen des DBA, darf der Staat sein Besteuerungsrecht nur innerhalb der vom DBA gezogenen Grenzen ausüben. Sind jedoch die DBA-Vorschriften weiter gefasst als die des innerstaatlichen Rechts, kann der Staat nur im Rahmen seiner nationalen Gesetze besteuern. DBA können keine Besteuerungsrechte begründen, sondern nur bestehende Besteuerungsrechte einschränken.⁵

³ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard: Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2000, Seite 29.

⁴ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 81 bis 89.

⁵ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 81 bis 89.

Artikel 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens soll die Frage lösen, wann ein Vertragsstaat einen Ausdruck des Musterabkommens nach seinem innerstaatlichen Recht auslegen darf. Nach der völkerrechtlichen Theorie soll das innerstaatliche Recht nur subsidiär angewendet werden. Vertreter der landesrechtlichen Theorie unterstreichen den Vorrang des innerstaatlichen Rechts. Demnach kann die Auslegung nach innerstaatlichem Recht ergehen, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Falls eine Definition im Abkommen fehlt, muss eine Auslegung aus dem Kontext unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Abkommens vorgenommen werden. Zweck eines DBA ist die Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Legt der eine oder andere Staat sein innerstaatliches Recht aus, steht das im Widerspruch zur Erkenntnis des eigenen Regelungskreises und beeinträchtigt den Zweck der Abkommen und zwar die Doppelbesteuerung durch ein einheitliches Abkommensverständnis zu vermeiden. Wird die landesrechtliche Theorie, also der Vorrang des nationalen Rechts, gewählt, besteht die Gefahr, dass Doppelbesteuerungen entweder eintreten bzw. Doppelfreistellungen (Doppelnichtbesteuerungen) entstehen (Qualifikationskonflikte).⁶

Eine umfassende steuerliche Beurteilung eines grenzüberschreitenden Vorgangs bedarf der steuerlichen Regelungen in den jeweils beteiligten Staaten. Besteuerungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten weisen gegenüber dem rein nationalen Fall einige Besonderheiten auf. Dadurch, dass zwei Staaten einen steuerlichen Sachverhalt behandeln müssen, können bei unterschiedlichen Qualifikationen desselben Sachverhalts Qualifikationsprobleme(-konflikte) entstehen. Aus betriebswirtschaftlichen Gründen sollen positive als auch negative Konflikte vermieden werden.⁷

1.2 Zielsetzung

Aufgrund der wachsenden wirtschaftlichen Verflechtung und Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten der OECD wurden Maßnahmen zur Vermeidung von internationalen Doppelbesteuerungen immer bedeutsamer. Damit wurde die Not-

⁶ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 81 bis 89.

⁷ Vgl. Schmidt, Lutz/ Sigloch, Jochen/ Henselmann, Klaus: Internationale Steuerlehre, Wiesbaden, 2005, Seite 2 und 51.

wendigkeit erkannt, das Netz zweiseitiger Doppelbesteuerungsabkommen auszudehnen. Die Harmonisierung dieser Abkommen nach einheitlichen Grundsätzen, Begriffsbestimmungen, Regeln, Verfahren und Einigung auf gemeinsame Auslegung war und ist erstrebenswert.⁸

Da die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen jedoch nicht immer eine Doppelbesteuerung oder Doppelnichtbesteuerung vermeiden, können aufgrund verschiedener Ursachen Qualifikationsprobleme zwischen den Vertragsstaaten auftreten, welche sich negativ (oder positiv) auf den Steuerpflichtigen auswirken können.

Das Ziel dieser Arbeit ist es,

- ↳ die Ursachen, Auswirkungen und Arten von Qualifikationsproblemen unter Berücksichtigung des Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA darzustellen,
- ↳ derzeit anwendbare Lösungsansätze zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten und
- ↳ zukünftige Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen.

1.3 Methodisches Vorgehen

Die Informationsgewinnung für diese Arbeit basiert auf einer umfassenden Literaturrecherche im österreichischen und europäischen Raum und bildet den theoretischen Teil dieser Arbeit ab. Dienlich sind Gesetze, Kommentare, Bücher, Berichte und Mitteilungen unterschiedlicher Institutionen sowie österreichische Artikel aus Fachzeitschriften. Wie mit den Qualifikationsproblemen in der Praxis umgegangen wird, wird mit Hilfe von Beispielen herausgearbeitet und begründet den praktischen Teil der Arbeit.

Im ersten Teil der Arbeit werden die, für die Entstehung und Lösung von Qualifikationsproblemen relevanten, rechtlichen Aspekte beleuchtet. Diese reichen von einer allgemeinen Einführung über das Recht des Doppelbesteuerungsabkommens nach der OECD bis zur Erläuterung der Ursachen, Wirkungen und

⁸ Vgl. OECD-Reihe Steuern, Musterabkommen, Berlin, 1994, Seite 2.

Arten von Qualifikationsproblemen. In weiterer Folge werden die, für Qualifikationskonflikte verantwortlichen, Spannungsverhältnisse zwischen dem Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatlichem Recht dargestellt. Danach werden die Ursachen für Qualifikationsprobleme unter Berücksichtigung des Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA behandelt.

Um den theoretischen Teil dieser Arbeit zu unterstreichen, werden Qualifikationsprobleme aus der Praxis anhand von Beispielen beschrieben. Fallweise werden gleich Lösungsmöglichkeiten für diese beispielhaften Qualifikationsprobleme aufgezeigt, welche im letzten Absatz des Hauptteils erläutert werden.

Abschließend werden zukünftige Lösungsmöglichkeiten zur Vermeidung von Qualifikationsproblemen aufgezeigt und Schlussfolgerungen sollen einen Überblick über diese gesamte Thematik geben.

2 Qualifikationsprobleme in DBA

2.1 Grundlagen

2.1.1 Doppelbesteuerungsabkommen nach der OECD

Ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – korrekte Bezeichnung: Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – ist ein völkerrechtlicher Vertrag zwischen zwei Staaten, in dem geregelt wird, in welchem Umfang den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für die in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte zusteht. Ein DBA soll vermeiden, dass natürliche und juristische Personen, die in beiden Staaten Einkünfte erzielen, in beiden Staaten – also doppelt – besteuert werden.⁹ Das Zustandekommen von DBA bestimmt sich in Österreich nach den Regeln des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23.04.1969.¹⁰ Die DBA werden als Staatsverträge vom Nationalrat genehmigt und sind den einfachen Bundesgesetzen gleichgeordnet. Wie andere einfachgesetzliche Vorschriften müssen Doppelbesteuerungsabkom-

⁹ Vgl. URL: <http://de.wikipedia.org/wiki/Doppelbesteuerungsabkommen>.

¹⁰ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 82.

men den Anforderungen des Verfassungsrechts entsprechen.¹¹ Für das BMF bestehen weiters die Ziele des DBA in der Förderung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen, der Sicherung des Wirtschaftsstandortes und der optimalen Rechtssicherheit.¹²

Bilaterale DBA existieren seit der späten Mitte des 19. Jahrhunderts. Das 1963 vom Steuerausschuss der OECD abgeschlossene OECD-Musterabkommen soll als Verhandlungsgrundlage bei Verhandlungen von DBA dienen.¹³

Von einer echten Doppelbesteuerung spricht man, wenn ein souveräner Staat seine Angehörigen mit ihrem Welteinkommen besteuert (Universalitäts- oder Welteinkommensprinzip), ein anderer Staat aber eine auf seinem Gebiet durchgeführte Aktivität eines Steuerausländers ebenfalls für besteuernswürdig erachtet (Territorialitäts- oder Quellenprinzip). Durch DBA kann solch eine echte Doppelbesteuerung vermieden werden.¹⁴

DBA sind eines der wichtigsten Instrumente um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Obwohl jedes DBA eigens zwischen zwei Staaten verhandelt wird, ähneln sich viele der weltweit abgeschlossenen Abkommen. Das OECD-MA wird bei den Verhandlungen zugrunde gelegt, jedoch weichen die Vertragspartner nur in jenen Bereichen von der Vorlage ab, in denen sie ihre speziellen wirtschaftspolitischen und rechtlichen Bedürfnisse berücksichtigen wollen.¹⁵

2.1.2 Qualifikationsprobleme

Unter einem Qualifikationsproblem versteht man folgendes: Dieselbe Sachlage wird in den beteiligten Staaten unter verschiedene steuerliche Normen unterge-

¹¹ Vgl. Lang, Michael: Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Wien, 2002, Seite 32.

¹² Vgl. Bendlinger, Stefan/ Walch, Andreas: Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts, Wien, 2006, Seite 60.

¹³ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 76.

¹⁴ Vgl. URL:
http://www.steuerrecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf, Seite 7.

¹⁵ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 76.

ordnet, sodass trotz Bestehens eines DBA beide Staaten ein Besteuerungsrecht ableiten.¹⁶

Qualifikationskonflikte bzw. -probleme entstehen demnach, wenn dieselben Einkünfte unterschiedlichen DBA-Normen zugeordnet werden. Ursachen dafür liegen in unterschiedlichen Sachverhaltannahmen, unterschiedlichen DBA-Auslegungen oder in einem unterschiedlichen nationalen Recht.¹⁷

Konflikte bei DBA sind widerstreitende Rechtsfolgen aus dem DBA oder den innerstaatlichen Rechtsgrundlagen in Bezug auf die Besteuerung abkommensbegünstigter Personen.¹⁸

Ein DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung garantiert bei grenzüberschreitenden Sachverhalten keinesfalls immer, dass die Doppelbesteuerung auch tatsächlich vermieden wird. Der Grund dafür – wie oben bereits erwähnt – sind Qualifikationskonflikte, die bei unterschiedlicher Auslegung oder Anwendung des DBA durch die Vertragsstaaten auftreten. Qualifikationskonflikte können einerseits gegenüber dem konfliktlosen Fall zu einer Steuermehrbelastung führen. Andererseits können sie auch in keinem der beteiligten Staaten zu einer Versteuerung führen.¹⁹

Unter positiven Qualifikationskonflikt versteht man, dass das gewollte Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung nicht erreicht wird (Fortbestehen der doppelten Erfassung der Einkünfte oder des Vermögens). Findet keinerlei Besteuerung statt, ist ein negativer Qualifikationskonflikt eingetreten (Entstehen einer doppelten Nichterfassung der Einkünfte oder des Vermögens).²⁰ Negative

¹⁶ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 19.

¹⁷ Vgl. URL:
http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf, Seite 10.

¹⁸ Vgl. von Poser und Groß-Naedlitz, Arwed: Der Qualifikationskonflikt bei Doppelbesteuerungsabkommen, München, 1972, § 3.

¹⁹ Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Geleitwort.

²⁰ Vgl. Schmidt, Lutz/ Sigloch, Jochen/ Henselmann, Klaus: Internationale Steuerlehre, Wiesbaden, 2005, Seite 276.

Qualifikationskonflikte werden genutzt, wenn durch unterschiedliche Einkunfts-
zuordnung

- ↳ eine doppelte Aufwandsverrechnung oder Verrechnung von Verlusten erreicht wird.
- ↳ eine doppelte Steuerfreistellung in dem Sinne erreicht wird, dass keinem der beiden Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht zusteht.²¹

Die Ursachen für negative und positive Qualifikationskonflikte werden wie folgt zusammengefasst:

Tabelle 1: Ursachen für Qualifikationsprobleme und Zurechnungskonflikte

<i>Unterschiedlicher Sachverhalt</i>	<i>Unterschiedliche DBA-Auslegung</i>	<i>Unterschiede im innerstaatlichen Recht</i>
Die Steuerverwaltungen der beiden Staaten legen bei vergleichbarer Rechtsgrundlage unterschiedliche Sachverhalte zu Grunde. Dies kann zu einer Doppelbesteuerung oder zu einer Doppel-nichtbesteuerung führen.	Bei vergleichbarer innerstaatlicher Rechtsgrundlage wird zwar derselbe Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde gelegt, jedoch legen die Staaten das DBA unterschiedlich aus.	Beide Länder sind sich über den Sachverhalt einig und das Abkommen wird völlig übereinstimmend ausgelegt, jedoch führen Unterschiede in ihrem innerstaatlichen Recht zu einem Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt.

Quelle: Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard: Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2000, Seite 24.

Neben positiven und negativen Qualifikationskonflikten existieren auch unechte Qualifikationskonflikte. Das sind Konflikte ohne Auswirkungen.²²

²¹ Vgl. Schmidt, Lutz/ Sigloch, Jochen/ Henselmann, Klaus: Internationale Steuerlehre, Wiesbaden, 2005, Seite 321.

²² Vgl. Loukota, Helmut: Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI 2/1999, Heft Nr. 2 vom 01.02.1999, ab Seite 70.

2.1.3 Artikel 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA

Wortlaut des Art. 15 OECD-MA 2008:

Abs. 1: Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sein denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Verfügungen im anderen Staat besteuert werden.

Abs. 2: Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sind im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und*
- b) die Verfügungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und*
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.*

Absatz 1 enthält den Grundsatz für die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.²³ Demnach hat der Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Wird die Tätigkeit jedoch im anderen Vertragsstaat ausgeübt, dann hat der andere Staat das Besteuerungsrecht. Das Besteuerungsrecht auf Einkünfte entfallend auf Arbeitstage in Drittstaaten fällt ebenfalls auf den Ansässigkeitsstaat.²⁴

Absatz 2 enthält eine allgemeine Ausnahme von der Regel des Absatzes 1. Dieser Absatz gilt für alle natürlichen Personen, die eine unselbständige Arbeit ausüben.²⁵

²³ Vgl. OECD-Reihe Steuern, Musterabkommen, Berlin, 1994, Art. 15, Seite 1.

²⁴ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2003, Seite 33.

²⁵ Vgl. OECD-Reihe Steuern, Berlin, 1994, Art. 15, Seite 2.

2.1.4 OECD-Musterabkommen

Bereits 1956 hat der Steuerausschuss der OECD ein Musterabkommen ausgearbeitet, um die zwischen den OECD-Mitgliedstaaten bestehenden Doppelbesteuerungsprobleme zu lösen.²⁶ Gemeinsam mit dem Abkommensmuster wurde vom OECD-Steuerausschuss auch ein Kommentar veröffentlicht.²⁷

Abbildung 1: Mitgliedstaaten der OECD



Quelle: URL: <http://de.wikipedia.org/wiki/Datei:OECDMitgliedsstaaten.png>.

Das OECD-Musterabkommen ist die Grundlage für bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den OECD-Mitgliedstaaten und OECD-Nichtmitgliedstaaten.²⁸ Der OECD-Rat hat 1963 seinen Mitgliedstaaten empfohlen, das Musterabkommen beim Abschluss ihrer bilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu berücksichtigen.²⁹

Die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei oder mehreren Staaten von demselben Steuerpflichtigen, für dasselbe Steuersubjekt und denselben Zeitraum wird als internationale juristische Doppelbesteuerung verstanden. Die Nachteile, welche sich aus der Doppelbesteuerung für die Ausweitung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Staaten ergeben, weisen auf die Bedeutung der Beseitigung der Hindernisse hin. Die Mitgliedstaaten der OECD sind bestrebt,

²⁶ Vgl. OECD-Reihe Steuern, Berlin, 1994, Seite 2.

²⁷ Vgl. Lang, Michael: Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Wien, 2002, Seite 27.

²⁸ Vgl. Schreiber, Ralf: Verrechnungspreise, Herne, 2008, Seite 25.

²⁹ Vgl. OECD-Reihe Steuern, Berlin, 1994, Seite 1.

die in jedem Mitgliedstaat gegebene steuerliche Lage der Steuerpflichtigen, die in anderen Mitgliedstaaten kaufmännisch, gewerblich oder finanziell tätig sind, zu klären, vereinheitlichen und zu sichern. Dies soll erreicht werden, indem alle Mitgliedstaaten gleiche Fälle der Doppelbesteuerung in derselben Weise regeln.³⁰

Aus diesem Grund wurde das OECD-Musterabkommen beschlossen, um auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen die gemeinsamen Probleme der internationalen juristischen Doppelbesteuerung zu lösen. Beim Abschluss bilateraler Abkommen sollen nach Empfehlungen des Rates der OECD die Mitgliedstaaten dem Musterabkommen folgen und dabei die im Kommentar dazu gegebenen Auslegungen berücksichtigen. Zu jedem Art. des OECD-MA gibt es einen eingehenden Kommentar, der die Bestimmungen erläutert und interpretiert. Der Kommentar wurde von den Sachverständigen, die die Regierung der Mitgliedstaaten in den Fiskalausschuss entsandt haben, ausgearbeitet und gebilligt.³¹

2.2 Ausprägung der Qualifikationsprobleme - Spannungsverhältnis DBA und innerstaatliches Recht

Die Normen des durch Zustimmungsgesetz überführten DBA nehmen einfachen Gesetzesrang ein und damit stehen DBA auf der gleichen Stufe wie nationale Steuergesetze.³² Entweder können die abkommensrechtlichen Regelungen eines DBA den innerstaatlichen Vorschriften vorgehen oder das originär innerstaatliche Recht dem Abkommensrecht.³³ DBA können jedoch einen höheren Rang nur über ihren „lex specialis“- bzw. „les posterior“-Charakter einnehmen. Nur ein spezielles nachfolgendes Gesetz kann die DBA-Grundsätze beeinträchtigen. Solche Vertragsbrüche werden „treaty override“ genannt. Ein „treaty override“ liegt vor, wenn Bestimmungen des nationalen Steuerrechts inhaltsgleiche Regelungen in einem bestehenden DBA mit Vorbehalten verse-

³⁰ Vgl. OECD-Reihe Steuern, Berlin, 1994, Seite 1.

³¹ Vgl. OECD-Reihe Steuern, Berlin, 1994, Seite 1 und 11.

³² Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 85.

³³ Vgl. Lang, Michael: Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Wien, 2002, Seite 32.

hen, aufheben oder ändern. Das BMF hat mit seiner Entscheidung am 13.07.1994 die Zulässigkeit und innerstaatliche Wirksamkeit eines „treaty override“ grundsätzlich anerkannt.³⁴ Lang: *„Ein Vertragsbruch kann daher lediglich auf der Ebene des Völkerrechts bekämpft werden.“*³⁵

Eine lex specialis ist ein spezielles Gesetz, das dem allgemeinen Gesetz (lex generalis) vorgeht.³⁶ Lex posterior ist ein allgemeiner Grundsatz, der besagt, dass ein späteres Gesetz einem früheren Gesetz derselben Rangordnung vorgeht.³⁷

Das Verhältnis von nationalem Recht zu DBA-Recht wird durch 5 Grundsätze gekennzeichnet:

- 1) Vorrang des Abkommensrechts
Zwischenstaatliche Rechtsnormen haben Vorrang vor dem innerstaatlichen Recht.
- 2) DBA-Auslegung
Das innerstaatliche Recht ist gem. Art. 3 Abs. 2 OCED-MA für die Auslegung von DBA nur subsidiär maßgeblich.
- 3) Qualifikationskonflikte
Bei unterschiedlicher Auslegung des DBA durch die Vertragsstaaten können Qualifikationskonflikte auftreten.
- 4) Keine Schaffung neuer Steuerquellen
Es werden durch DBA keine neuen Steuertatbestände geschaffen, welche über das innerstaatliche Steuerrecht hinausgehen.
- 5) Geltendmachung und amtswegige Berücksichtigung
Bei der Geltendmachung der vertraglich zugewiesenen Besteuerungsansprüche ist das innerstaatliche Recht maßgeblich. Die Be-

³⁴ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 85.

³⁵ Lang, Michael: Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Wien, 2002, Seite 34.

³⁶ URL: http://de.wikipedia.org/wiki/Lex_specialis.

³⁷ Vgl. URL: http://de.wikipedia.org/wiki/Lex_posterior.

stimmungen des DBA sind bei der Veranlagung von Amts wegen zu berücksichtigen.³⁸

Gem. der Rz 33 der EStR 2000 wird bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, welche Einkünfte aus Staaten beziehen, mit denen ein DBA besteht, bei der Besteuerung in drei Schritten vorgegangen:

- 1) Zunächst ist der Bestand der Steuerpflicht nach österreichischem innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen.
- 2) Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch das DBA eingeschränkt wird (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).
- 3) Die weitere Vorgangsweise bei der Erhebung der abkommensgemäß Österreich zustehenden Steuern richtet sich wieder nur nach innerstaatlichem Steuerrecht (allerdings unter Beachtung von DBA-Diskriminierungsverboten).

2.2.1 DBA-Auslegung

Ein Qualifikationskonflikt kann sich als Auslegungsproblem darstellen. Daher ist nächst zu klären, welche Regeln bei der Auslegung der in den DBA enthaltenen Ausdrücke anzuwenden sind. Ein DBA wird durch einen Anwendungsbefehl zu unmittelbar innerstaatlichem Recht. Somit wären die in den sonstigen nationalen Steuergesetzen geltenden Auslegungsregeln auch auf die Regelungen des DBA anzuwenden. Diese Überlegung müsste dann für beide Vertragsstaaten gelten, sodass die Auslegung eines Abkommens jeweils nach den innerstaatlichen Auslegungsregeln der beiden Vertragspartner zu erfolgen hätte. Damit wäre jedoch die Entstehung von Qualifikationskonflikten vorprogrammiert. Aus diesem Grund ist zu prüfen, ob besondere Auslegungsregeln für DBA zu beachten sind.³⁹

³⁸ Vgl. URL:
http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf, Seite 9 bis 11.

³⁹ Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 44.

Das Verständnis eines Ausdrucks eines DBA erlangt man nur durch Auslegung. Dieses Auslegungsproblem, das bei jeder Rechtsanwendung auftritt, wird durch den Charakter der DBA als Verzichtsnormen noch verstärkt, denn die DBA stehen zwischen zwei verschiedenen Steuerrechtsordnungen, deren Anwendungsbereich sie jeweils einschränkt. DBA werden von zwei Rechtsordnungen ausgelegt und es besteht die Gefahr, dass unterschiedliche innerstaatliche Auslegungsauffassungen in die Abkommensauslegung hereingetragen werden. Das kann zu einer divergierenden Auslegung des Abkommens führen. Folglich kann es zu einer widerstreitenden Subsumtion des in Frage stehenden Sachverhalts oder Rechtsbegriffs kommen.⁴⁰

2.2.1.1 Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nicht anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.⁴¹

Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA 2008:

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

Die österreichische Finanzverwaltung sieht im Art. 3 Abs. 2 OECD-MA den „Grundsatz der Maßgeblichkeit des innerstaatliches Rechts“ bei der Auslegung

⁴⁰ Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 43 und 44.

⁴¹ Vgl. Burgmeister, Gabriele/ Enders, Dieter: Aussensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, München, 1997, Seite 285 und 286.

von DBA als vereinbart. Somit wird bei der Auslegung von DBA-Ausdrücken der gleich lautende Ausdruck des originär innerstaatlichen Rechts herangezogen.⁴²

Die Bedeutung, welche dem innerstaatlichen Recht durch diesen Artikel zukommt, hängt jedoch davon ab, wie die Wortfolge „wenn der Zusammenhang nichts anderes verordert“ zu verstehen ist. Das den DBA zugrunde liegende Ziel legt nahe, dieser Wortfolge großes Gewicht beizumessen. Wären die Rückgriffe auf das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates häufig, wären Fälle von Doppelbesteuerungen als auch von Nichtbesteuerungen vorprogrammiert. Würden die Vertragsstaaten ihr jeweiliges innerstaatliches Recht eines Begriffs in das Abkommen hineintragen, wäre die einheitliche Abkommensaussage riskant. Beachtet man das Ziel und den Zweck von DBA, darf ein vorschneller Rückgriff auf das innerstaatliche Recht der Anwenderstaaten nicht zugelassen werden.⁴³ Hierbei muss auch beachtet werden, dass die Abkommen und die innerstaatlichen Steuergesetze verschiedene Funktionen haben: Die innerstaatlichen Steuergesetze begründen das Besteuerungsrecht eines Staates und gestalten seine Einzelheiten aus, währenddessen die Aufgabe der DBA allein in der Begrenzung dieses Rechtes liegt. Daraus folgt, dass Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Rechts jeweils als geschlossene Rechtskreise anzusehen sind.⁴⁴

Wenn die nach völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen ermittelten Ergebnisse nur bei besonderer Überzeugungskraft heranzuziehen wären und wäre sonst das originär innerstaatliche Recht des jeweiligen Staates maßgebend, würde dies der einheitlichen Auslegung von DBA entgegenstehen.⁴⁵

Debatin hat mehrmals die Eigenständigkeit der Abkommensaussage und auf die begriffliche Trennung des Abkommensrechts vom innerstaatlichen Recht hingewiesen. Das innerstaatliche Recht kann nur im Ausnahmefall zur Ausle-

⁴² Vgl. Lang, Michael: Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Wien, 2002, Seite 61.

⁴³ Vgl. Burgmeister, Gabriele/ Enders, Dieter: Aussensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, München, 1997, Seite 285 und 286.

⁴⁴ Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 49.

⁴⁵ Vgl. Burgmeister, Gabriele/ Enders, Dieter: Aussensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, München, 1997, Seite 288 und 289.

gung von Abkommensvorschriften herangezogen werden.⁴⁶ Die Auslegung von Steuerverträgen kann sich nur schwer von den Interpretationseinflüssen des nationalen Rechts lösen, da sich die Staaten durch Zurückhaltung in der Auslegung aus dem Zusammenhang des DBA eine Hintertür zur Abschwächung unliebsamer Auslegungsergebnisse im Verständigungsverfahren offenlassen möchten.⁴⁷ Weiters hat der Verweis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nur dann Bedeutung, wenn nach allen denkbaren Auslegungsmethoden aus dem DBA selbst kein Interpretationsergebnis entsteht. Werden dazu alle systematischen, teleologischen und historischen Aspekte in die Interpretation miteinbezogen, wird dies – wenn überhaupt – nur selten der Fall sein. Somit hat der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA keine selbständige normative Bedeutung, da er lediglich die Regelungen, welche auch nach völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen sowieso gelten, beinhaltet: Die Lösung ist zuerst anhand der Systematik, der Zielsetzung und der historischen Entwicklung des völkerrechtlichen Vertrages zu finden. Wenn dies jedoch nicht möglich ist, kann auf das innerstaatliche Recht zurückgegriffen werden.⁴⁸

Nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erfolgt folgende Auslegungsreihenfolge:

- a) Wortlaut und Begriffsdefinition des DBA,
- b) Sinn- und Vorschriftenzusammenhang des DBA (Abkommenszusammenhang),
- c) Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts.⁴⁹

Zuerst sind die Definitionen des Abkommens zu beachten. Dann hat eine Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens zu erfolgen. Erst wenn die Auslegung aus dem Zusammenhang keine Anwendung des Abkommens erlaubt, ist der Auslegungsrückgriff auf das nationale Recht des Anwenderstaates

⁴⁶ Vgl. Burgmeister, Gabriele/ Enders, Dieter: Aussensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, München, 1997, Seite 283.

⁴⁷ Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 49.

⁴⁸ Vgl. Lang, Michael: Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Wien, 2002, Seite 61 und 62.

⁴⁹ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 89.

zugelassen.⁵⁰ Diesen Auslegungsgrundsätzen kommt auch im Geltungsbereich der österreichischen Rechtsordnung Bedeutung zu.⁵¹ Jedoch müssen diese Auslegungsgrundsätze auch vom anderen Vertragsstaat übernommen werden.⁵²

DBA haben einen eigenständigen Regelungskreis mit einer eigenständigen Begriffssprache (autonome Auslegung). Diese abgegrenzte Begriffssprache resultiert aus der Schrankenrechtsfunktion des Abkommensrechts. Da das DBA in die nationale Rechtsordnung eingreift, um das Steuergut den beteiligten Staaten zuzuordnen, muss das DBA von beiden Vertragsstaaten in gleicher Weise verstanden werden.⁵³

Der Abkommenszusammenhang erlangt dann Relevanz, wenn es um die Entscheidung geht, ob Bestimmungen des Abkommens in ihrem Zusammenhang gelesen eventuell ein anderes Auslegungsergebnis hervorbringen als sich bei einem Leser dieser Bestimmungen aus der Sicht des innerstaatlichen Rechts ergibt. Wird das Abkommen zuerst gem. den innerstaatlichen Rechtsverhältnissen ausgelegt, dann muss überprüft werden, ob der Abkommenszusammenhang das nach innerstaatlichem Recht hervorgebrachte Auslegungsergebnis trägt oder möglicherweise doch als abkommenswidrig erscheinen lässt.⁵⁴

Loukota schlägt die vom BM für Finanzen empfohlene „Drei-Stufen-Technik“ bei der DBA-Auslegung bzw. -Anwendung vor. Diese Technik soll die Zusammenhänge zwischen DBA-Recht und innerstaatlichem Recht besser erläutern und Fehler bei der Anwendung von DBA vermeiden.

⁵⁰ Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 50.

⁵¹ Vgl. Bendlinger, Stefan/ Walch, Andreas: Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts, Wien, 2006, Seite 60.

⁵² Vgl. Loukota, Helmut: Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, SWI 12/1998, Heft Nr. 12 vom 01.12.1998, ab Seite 559.

⁵³ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 88.

⁵⁴ Vgl. Loukota, Helmut: Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, SWI 12/1998, Heft Nr. 12 vom 01.12.1998, ab Seite 559.

↪ Stufe 1

Der Steuerfall ist nach inländischem Recht zu beurteilen und es ist der inländische Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht zu ermitteln.

↪ Stufe 2

Auf Grundlage des DBA ist zu entscheiden, ob und inwieweit der in Stufe 1 ermittelte inländische Besteuerungsanspruch aufrechterhalten werden kann.

↪ Stufe 3

Der in Stufe 1 ermittelte und in Stufe 2 abkommenkonform adaptierte inländische Besteuerungsanspruch ist schließlich nach inländischem Recht durchzusetzen.⁵⁵

Die Diskussion über die Anwendung der „Drei-Stufen-Technik“ bei der DBA-Anwendung wurde bereits in den 80er Jahren in Deutschland geführt. Es ging um die Frage, ob bei der Lösung eines grenzüberschreitenden Steuerfalls zuerst das originär innerstaatliche Recht oder erst das DBA-Recht herangezogen werden soll. Dabei wurde eingesehen, dass diese Frage auf rechtsdogmatischer Ebene irrelevant ist. *Vogel* gibt das Ergebnis der Diskussion wie folgt wieder: *„Es braucht keine sehr gründlichen Kenntnisse der juristischen Logik, um zu erkennen, dass die beiden Vorgehensweisen logisch einander gleichwertig sind. (...) Das Abkommen wirkt wie eine Lochschablone, die über das Muster des innerstaatlichen Rechts gelegt wird und bestimmte Parteien abdeckt. Ob man hier mit der Prüfung der Schablone oder des Musters beginnt, läuft auf das gleiche hinaus, es kann von Fall zu Fall pragmatisch entschieden werden (...).“*⁵⁶

Gem. Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2006, 2005/15/0158 ist bei der Anwendung der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Norm, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehende innerstaatliche Rechtslage heranzuzie-

⁵⁵ Vgl. Loukota, Helmut: Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, SWI 12/1998, Heft Nr. 12 vom 01.12.1998, ab Seite 559.

⁵⁶ Vgl. Lang, Michael: Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts bei Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2/1999, Heft Nr. 2 vom 01.02.1999, ab Seite 61.

hen. Laut *Lang* steht der VwGH mit dieser Auffassung auf internationaler Ebene allein dar. Denn *Vogel* und *Prokisch* haben bereits 1993 in ihrem Generalbericht für den IFA-Kongress zum Thema der Auslegung von DBA festgestellt, dass bei einem Verweis auf das innerstaatliche Recht, das jeweils geltende innerstaatliche Recht maßgebend sein soll (dynamische Auslegung). Im Income Tax Conventions Interpretation Act wurde das dynamische Verständnis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sogar abgesichert. Weltweite Lehre und Rechtsprechung gehen davon aus, dass der Verweis auf das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates in der bis 1995 bestehenden Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dynamisch (zum Anwendungszeitpunkt) zu verstehen ist. Der VwGH geht von einem statischen Verständnis (zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses) aus. Aufgrund dieser Entscheidung des VwGH können Doppelbesteuerungen oder doppelte Nichtbesteuerungen eintreten, da die Behörden anderer Staaten dieses Verständnis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA mit dem VwGH womöglich nicht teilen.⁵⁷

2.2.1.2 Art. 31-33 WÜR V

Da DBA völkerrechtliche Verträge sind, erfolgt deren Auslegung nicht nur nach innerstaatlichen sondern auch nach völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen. Die bisher geltenden Auslegungsregeln völkerrechtlicher Verträge wurden durch die Art. 31-33 WÜR V kodifiziert.⁵⁸

DBA werden wie völkerrechtliche Verträge nach den grammatikalischen, systematischen, teleologischen und historischen Auslegungsregeln interpretiert.

Art. 31 Abs. 1 WÜR V lautet wie folgt:

Ein Vertrag ist nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.

⁵⁷ Vgl. Lang, Michael: Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 5/2007, Heft Nr. 5 vom 01.05.2007, ab Seite 199.

⁵⁸ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 86.

Demnach erfolgt die Auslegung nach dem Wortlaut in seiner gewöhnlichen Bedeutung (grammatikalische Auslegung).⁵⁹

Die systematische Auslegung wurde im Art. 31 Abs. 2 WÜRV festgeschrieben:
Für die Auslegung eines Vertrags bedeutet der Zusammenhang außer dem Vertragswortlaut samt Präambel und Anlagen

- a) *jede sich auf den Vertrag beziehende Übereinkunft, die zwischen allen Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde;*
- b) *jede Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde.*

Neben der Auslegung nach dem Wortlaut bzw. dem Zusammenhang kann eine Begriffsbedeutung auch aus dem Ziel und Zweck hergeleitet werden (teleologische Auslegung). Die historische Auslegung hat nur eine nachrangige Bedeutung (gem. Art. 32 WÜRV).⁶⁰

Weder das OECD-MA noch das OECD-MK werden als „Übereinkunft“ oder „Urkunde“ betrachtet. Und somit lehnt es die Fachliteratur ab, die Relevanz dieser beiden OECD-Schriften für die DBA-Auslegung mit Art. 31 WÜRV zu rechtfertigen. Art. 32 WÜRV bietet jedoch einen Ansatzpunkt, der eine Berücksichtigung des OECD-MA und OECD-MK zulässt. Denn bei der Interpretation völkerrechtlicher Verträge, sind auch die „vorbereitenden Arbeiten“ und die „Umstände des Vertragsabschlusses“ zu berücksichtigen.⁶¹

Wortlaut des Art. 32 WÜRV:

Ergänzende Auslegungsmittel, insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses, können herangezogen werden, um die

⁵⁹ Vgl. Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 86.

⁶⁰ Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004, Seite 87.

⁶¹ Vgl. Bendlinger, Stefan/ Walch, Andreas: Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts, Wien, 2006, Seite 61.

sich unter Anwendung des Artikels 31 ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Artikel 31

- a) die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder*
- b) zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt.*

Da sowohl das OECD-MA wie auch der OECD-MK grundsätzlich die Grundlage bilateraler Vertragsverhandlungen bilden, kommen sie als „vorbereitete Arbeiten“ in Betracht.⁶²

2.2.2 Abkommensdefinition

Die Ausdrücke in den DBA sind nicht dermaßen aufeinander angestimmt, wie dies bei Ausdrücken in der innerstaatlichen Rechtsordnung normalerweise der Fall ist. Ursache dafür ist wohl, dass die Abkommen zwei Rechtsordnungen miteinander verbinden und somit sind geeignete Ausdrücke, welche beiden Rechtsordnungen gleichermaßen gerecht werden sollen, schwierig zu finden sind.⁶³

Da jedoch ein DBA das Resultat zwischenstaatlicher, bilateraler Verhandlungen ist, sollte es von beiden Vertragsstaaten auch gleich verstanden und ausgelegt werden. Der Doppelnatur der DBA als völkerrechtlicher Vertrag und als innerstaatliches Gesetz ist daher bei der Auslegung Rechnung zu tragen.⁶⁴

Eine Vielzahl der im DBA vorkommenden Begriffe sind aus dem innerstaatlichen Steuerrecht bekannt (z.B. Betriebsstätte, Einkünfte, Selbständige Arbeit). Die Ausdrucksgleichheit zwischen Abkommensrecht und nationalem Recht legt nahe, dass mit den gleich lautenden Ausdrücken auch die gleichen Begriffe gemeint sind. Das DBA setzt dem innerstaatlichen Recht lediglich Schranken vor und muss somit zur Bezeichnung seines Anwendungsgegenstandes auf das innerstaatliche Recht Bezug nehmen. Daher sind die gleichlautenden Aus-

⁶² Vgl. Bendlinger, Stefan/ Walch, Andreas: *Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts*, Wien, 2006, Seite 61 und 62.

⁶³ Vgl. Hannes, Berthold: *Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht*, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 47.

⁶⁴ Vgl. Hannes, Berthold: *Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht*, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 47.

drücke nur Zufälle. Dies wird dadurch deutlich, dass das OECD-MA 15 und das österreichische innerstaatliche Steuerrecht lediglich 7 Einkunftsarten kennt. Diese werden teilweise auch noch mit anderen Ausdrücken bezeichnet. Daraus wird deutlich, dass trotz zeitweiliger Parallelitäten der Ausdrücke keine Begriffsidentität entsteht. Das Abkommen verzichtet in vielen Fällen auf eine Definition. Vielleicht wird es dadurch den Vertragspartnern erlaubt, auf innerstaatliches Recht zurückzugreifen.⁶⁵

Daraus folgt, dass DBA ein eigenes Begriffsverständnis zuerkannt werden muss und sie von daher zunächst aus ihrem Zusammenhang heraus auszulegen sind.⁶⁶

Begriffsdefinitionen in DBA legen für beide Vertragsstaaten einen verbindlichen Begriffsinhalt fest. Damit soll verhindert werden, dass die Vertragsstaaten die Begriffe nach ihren eigenen nationalen Rechtsvorschriften interpretieren. Sollte sich zum nationalen Recht eine Abweichung ergeben, hat die Abkommensdefinition Vorrang. Dieser Vorrang der Abkommensdefinition ergibt sich aus dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA.⁶⁷

2.3 Qualifikationsprobleme im Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA

2.3.1 Undefinierte Begriffe im OECD-MA

Undefinierte Begriffe im OECD-MA bedürfen einer Erläuterung der Vertragsinhalte des OECD-MA, um die Begriffe korrekt interpretieren zu können. Werden die Begriffe des OECD-MA von den Vertragsstaaten verschieden interpretiert sind Qualifikationskonflikte vorzusehen. Qualifikationskonflikte können bei differenzierenden Begriffsbestimmungen der OECD-MA-Begriffe zu Doppel(nicht)besteuerungen führen. Diese Situationen können durch folgende Gründe entstehen:

⁶⁵ Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 45 bis 47.

⁶⁶ Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 49 und 50.

⁶⁷ Vgl. URL:
http://www.steuerrecht.jku.at/steuerrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf, Seite 14.

- ↪ Unterschiede in den innerstaatlichen Steuerrechtsvorschriften.
- ↪ Unterschiede bei der Auslegung der steuerlichen Fakten.
- ↪ Unterschiede bei der Auslegung der Bestimmungen im OECD-MA.⁶⁸

2.3.1.1 Begriff Arbeitgeber

Der Begriff „Arbeitgeber“ ist im OECD-MA nicht definiert.⁶⁹ Der Kommentar zum OECD-MA befasst sich lediglich mit dem Arbeitgeberbegriff in Zusammenhang mit Missbrauch und Steuerumgehung. Daraus folgt, dass der Arbeitgeberbegriff gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach jeweils innerstaatlichem Recht ausgelegt werden kann.⁷⁰ Hierbei ist zu beachten, dass – nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA – das innerstaatliche Recht nur dann von Bedeutung ist, wenn „der Zusammenhang nicht anderes erfordert“. Der Begriff des „Zusammenhangs“ ist genauso wie der gesamte Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach völkerrechtlichen Auslegungskriterien festzustellen. Da Art. 15 OECD-MA das Vorhandensein eines Arbeitgebers voraussetzt, ist der Begriff des Arbeitgebers autonom aus dem Abkommen zu ermitteln und eine Auslegung nach dem originär innerstaatlichen Recht ist demnach nicht vonnöten. Der Begriff des Arbeitgebers kann durch die Umkehrung der Definition der unselbständigen Arbeit gewonnen werden (siehe Kapitel 2.3.1.2).⁷¹

Im Art. 15 Nr. 8 OECD-MK ist der Arbeitgeber eine Person, die einen Anspruch auf das Arbeitsergebnis hat und die damit zusammenhängenden Verantwortlichkeiten und Risiken trägt. Im Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA ist der Arbeitgeberbegriff ein spezifisch abkommensrechtlicher Begriff und kann somit nicht arbeitsrechtlich oder sozialversicherungsrechtlich ausgelegt werden. Der Arbeitgeber muss nicht die lohnauszahlende Stelle sein, sondern ist derjenige, der

⁶⁸ Vgl. Burgstaller, Eva/ Haslinger, Katharina: Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law, Wien, 2007, Seite 127.

⁶⁹ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2005, Seite 277.

⁷⁰ Vgl. Bendlinger, Stefan: Der Arbeitgeberbegriff in DBA-Recht, ÖStZ 2007/581, Heft Nr. 12 vom 01.06.2007, Seite 284.

⁷¹ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2003, Seite 133.

die Vergütungen für die erhaltene Arbeitskraft entrichtet bzw. nach dem „dealing-at-arm’s-length“-Grundsatz wirtschaftlich trägt und damit weisungsberechtigt ist.⁷²

Auch gem. BMF ist der Arbeitgeber derjenige, der die Vergütung an den Arbeitnehmer wirtschaftlich trägt. Der Gerichtshof geht von einem wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff aus, der dem Sinn und Zweck des Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA entspricht, wobei diese Auffassung im Schrifttum abgelehnt wurde.⁷³ Die österreichische Finanzverwaltung setzt die Arbeitgeberberei­genschaft an eine rechtliche Betrachtungsweise an. Andere Staaten, wie z.B. Deutschland, beurteilen den Arbeitgeberbegriff in wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Falls solch ein Qualifikationskonflikt zu einer Doppelnichtbesteuerung führen würde, soll laut BMF bei Arbeitskräfteüberlassungen der Gestellungsnehmer (Beschäftiger) jedenfalls immer als Arbeitgeber gewertet werden.⁷⁴

2.3.1.2 Begriff unselbständige bzw. nichtselbständige Arbeit

Der Begriff „unselbständige Arbeit“ wurde durch den Begriff „nichtselbständige Arbeit“ seit dem MA 2000 ersetzt. Jedoch wurde der Text im Art. 15 und auch im MK nicht entsprechend geändert. Diese Änderung hat jedoch keinen Einfluss auf die inhaltliche Auslegung der Vorschrift.⁷⁵

Weder der Begriff „unselbständige Arbeit“ noch „nichtselbständige Arbeit“ wird im Art. 15 OECD-MA näher definiert. Im OECD-MK werden nur beispielhaft die Berufe der Verkäufer, des Montagepersonals und der Ingenieure aufgezählt.⁷⁶ Daraus kann man folgern, dass der Begriff der unselbständigen Arbeit gem. Art.

⁷² Vgl. Wassermeyer, Franz/ Lang, Michael/ Schuch, Josef: Doppelbesteuerung, Wien, 2004, Seite 1410.

⁷³ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2003, Seite 134.

⁷⁴ Vgl. Bendlinger, Stefan/ Walch, Andreas: Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts, Wien, 2006, Seite 90 und 91.

⁷⁵ Vgl. Wassermeyer, Franz/ Lang, Michael/ Schuch, Josef: Doppelbesteuerung, Wien, 2004, Seite 1374.

⁷⁶ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2005, Seite 275.

3 Abs. 2 OECD-MA nach dem innerstaatlichen Recht zu interpretieren ist.⁷⁷ Dieser Rückgriff kann jedoch nur dann vorgenommen werden, wenn der Zusammenhang des Abkommens nichts anderes erfordert. Somit ist der Inhalt dieser Bestimmung zunächst nach der grammatischen, systematischen, teleologischen und historischen Auslegung autonom zu erschließen und gegebenenfalls nach dem innerstaatlichen Recht auszulegen. Nur so kann ein einheitliches Vertragsverständnis hergestellt werden.⁷⁸

Der Begriff „unselbständige Arbeit“ ist nur die Übersetzung der ursprünglichen Version des OECD-MA, welches in erster Linie in englischer und französischer Sprache veröffentlicht wird. Der englische Ausdruck für unselbständige Arbeit ist „income in respect of employment“. Dieser Wortlaut stimmt mit § 25 EStG 1988 keineswegs überein. Jedoch kann angenommen werden, dass es auf die bilateralen Abkommen, welche Österreich mit einem Staat abschließt, ankommt, obwohl die deutsche Sprache oft nicht die einzige authentische Sprache ist (z.B. DBA Österreich-Japan; nur Englisch ist als authentische Sprache zugelassen). In einem solchen Fall kann nicht auf die Identität der abkommensrechtlichen und originär innerstaatlichen Ausdrücke abgestellt werden. Solch unterschiedliche Auslegungen des DBA können am folgenden Beispiel besser dargestellt werden: Nach österreichischem innerstaatlichen Recht stellen Einkünfte von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar. In Deutschland werden solche Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und in Frankreich als sonstige Einkünfte besteuert.⁷⁹

Art. 15 OECD-MA ist von den Einkünften gem. Art. 7 und Art. 14 OECD-MA zu unterscheiden. Nach diesen beiden Artikeln hängt das Besteuerungsrecht des

⁷⁷ Vgl. Wassermeyer, Franz/ Lang, Michael/ Schuch, Josef: Doppelbesteuerung, Wien, 2004, Seite 1377.

⁷⁸ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2005, Seite 276.

⁷⁹ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2003, Seite 35 und 36.

anderen Staates vom Vorliegen und der Zuordnung der Einkünfte zu einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung ab.⁸⁰

Der Unterschied von selbständiger und unselbständiger Arbeit hat jedoch ein internationales Verständnis. Man kann anhand von folgenden Merkmalen die unselbständige Arbeit darstellen:

- ↪ Abschluss eines Vertrages, indem der AN dem AG seine Arbeitskraft schuldet und
- ↪ der AN auf die Anordnungen und Weisungen des AG zu folgen verpflichtet ist.
- ↪ Der AG hat Werkzeug, Material und Arbeitsplatz dem AN zur Verfügung zu stellen.
- ↪ Die Vergütung der Arbeitskraft erfolgt durch ein festes Gehalt.
- ↪ Der AN wird in die Unternehmensorganisation eingegliedert.
- ↪ Der AN hat regelmäßig einen Rechenschaftsbericht dem AG niederzulegen.
- ↪ Beide Seiten haben die Möglichkeit der Kündigung, ohne für den entstehenden Schaden aufkommen zu müssen.

Die Existenz eines Arbeitgebers ist eine notwendige Voraussetzung für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit.⁸¹

Da der undefinierte Begriff der nichtselbständigen Tätigkeit bei Interpretation nach dem Abkommenszusammenhang zu Qualifikationskonflikten führen kann, hat sich das Generalthema II mit dem Thema „Taxation of payments to non-residents for independent personal services“ bereits 1982 in Montreal bei dem IFA-Kongress beschäftigt. Der Berichterstatter hat festgestellt, dass das entscheidende Kriterium unselbständiger Tätigkeit in der persönlichen Abhängig-

⁸⁰ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2003, Seite 34.

⁸¹ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2005, Seite 276 bis 278.

keit des Steuerpflichtigen von seinem AG liegt, unter dessen Weisung und Leitung er seine Tätigkeit auszuführen hat.⁸²

Vogel und *Loukota* gehen davon aus, dass die Auslegung des Begriffs der unselbständigen Arbeit nach einem gemeinsamen Vorverständnis sinnvoll wäre. Gem. *Vogel* liegt eine unselbständige Arbeit dann vor, wenn eine Person (DN) seiner Arbeitskraft jemand anderen (DG) zu Verfügung stellt und dabei verpflichtet ist, dessen Weisungen zu folgen. Gem. *Loukota* existiert der Begriff der unselbständigen Arbeit in allen Rechtssystemen der OECD-Staaten mit von einander abweichenden Detailausprägungen.⁸³ „Wenn daher Einkünfte, die in allen OECD-Staaten als solche aus unselbständiger Arbeit gewertet werden, in einem Land plötzlich durch einen Gewaltakt des nationalen Steuergesetzgebers als selbständig bezeichnet werden, dann wird sich dieses Land hierdurch den in Bezug auf die Besteuerung der unselbständigen Erwerbstätigen übernommenen Vertragspflichten nicht entziehen können. Lässt man aber solche Extremsituationen beiseite, dann kann der inländische Besteuerungsanspruch nicht unter Berufung auf den Abkommenszusammenhang mit der Begründung bekämpft werden, dass dann, wenn man das Abkommen mit dem Verständnis des ausländischen Steuerrechts gelesen und angewendet hätte, der inländische Besteuerungsanspruch abkommenswidrig gewesen wäre.“⁸⁴

2.3.1.3 183-Tage-Regelung

Bei einem Aufenthalt im Einsatzort von mehr als 183 Tagen ist kein vorübergehender Aufenthalt gegeben. Dabei kommt es weder auf einen zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als 6 Monaten noch darauf an, wo der AN im Einsatzort übernachtet. Die körperliche Anwesenheit während eines Kalendertages reicht aus, um den ganzen Tag als im Einsatzort verbracht anzusehen und die-

⁸² Vgl. Bendlinger, Stefan/ Walch, Andreas: *Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts*, Wien, 2006, Seite 77.

⁸³ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien, 2003, Seite 44 und 45.

⁸⁴ Loukota, Helmut: *Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung*, SWI 12/1998, Heft Nr. 12 vom 01.12.1998, ab Seite 563.

sen somit in die Berechnung des 183-Tage-Aufenthalts mit einzubeziehen.⁸⁵ Dabei ist es irrelevant, ob der Aufenthalt dem Arbeitseinsatz oder anderen Zwecken, wie z.B. Urlaubstage, Krankentage, etc., gewidmet ist.⁸⁶

Wie lange der physische Aufenthalt an einem Tag dauern muss, um diesen Tag in die Berechnung der 183 Tage einzubeziehen, wird von Österreich und einzelnen Nachbarstaaten unterschiedlich gesehen. Aus österreichischer Sicht genügt auch eine Teilanwesenheit im Tätigkeitsstaat. Kehrt der Arbeitnehmer täglich von seinem Einsatzort in seinen Ansässigkeitsstaat zurück, ist ein Aufenthalt iSd Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD-MA gegeben.⁸⁷

Im Art. 15 OECD-MA ist keine Spezialregelung für die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit von Grenzgängern gegeben. Im Kommentar zum OECD-MA wurde angemerkt, dass es im OECD-MA keine besonderen Bestimmungen für Grenzgänger gibt, da sich die aus den örtlichen Verhältnissen ergebenden Probleme von den Vertragsstaaten geregelt werden können. In österreichischen DBA sind Grenzgänger jene Personen, welche in einem Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz haben und in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnort zurückkehren. Österreich hat derzeit mit vier Nachbarstaaten (Deutschland, Liechtenstein, Schweiz, Italien) Grenzgängerregelungen in den DBA vereinbart. Die Einkünfte aus einer im Tätigkeitsstaat erbrachten unselbständigen Arbeit des Grenzgängers werden im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterzogen. In Fällen, in denen es keine Sonderregelung betreffend Grenzgänger in DBA gibt, gelten die Regelungen des Art. 15 OECD-MA und somit die 183-Tage-Regel. Kritisch ist die Anwendung der 183-Tage-Regel iSd Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD-MA für Dienstnehmer, wenn sie sich nur kurze Zeit (z.B. eine Stunde) im Tätigkeitsstaat aufhalten. Denn auch bei sehr kurzen Aufenthalten im anderen Staat begründet dieser Tag ein für die 183-Tage-Regel relevanten Arbeitstag. Hält sich der DN länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat

⁸⁵ Vgl. Wassermeyer, Franz/ Lang, Michael/ Schuch, Josef: Doppelbesteuerung, Wien, 2004, Seite 1373.

⁸⁶ Vgl. DBA-rechtliche Besonderheiten bei Arbeitnehmerentsendungen in österreichische Nachbarstaaten, ÖStZ 2003/969, Heft Nr. 20 vom 15.10.2003, ab Seite 452.

⁸⁷ Vgl. DBA-rechtliche Besonderheiten bei Arbeitnehmerentsendungen in österreichische Nachbarstaaten, ÖStZ 2003/969, Heft Nr. 20 vom 15.10.2003, ab Seite 452.

auf, sind seine Einkünfte im Tätigkeitsstaat zu besteuern. Das bedeutet, dass die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit jener der Grenzgänger gleichgestellt ist, die sich den ganzen Tag über im anderen Staat aufhalten, obwohl die genannten DN nur einen Bruchteil ihrer unselbständigen Einkünfte im Tätigkeitsstaat erwirtschaften. Das Versehen einer – von der 183-Tage-Regel losgelösten – Besteuerung von Einkünften von Grenzgängern im Ansässigkeitsstaat auch in den DBA mit den östlichen Nachbarstaaten Österreich (Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn) wäre aus steuertechnischer Sicht die einfachste. Jedoch könnten dadurch Österreich Steuereinnahmen entgehen, ohne dass diese durch die Besteuerung von österreichischen Grenzgängern ausgeglichen werden könnten, da der Grenzgängerverkehr stark einseitig ist.⁸⁸

Im OECD-MK 2008 gibt es eine Klarstellung hinsichtlich der Berechnung der 183-Tage-Regel im Art. 15 Abs. 2 OECD-MA. Es wurde klargestellt, dass Zeiträume, in denen der Steuerpflichtige im Tätigkeitsstaat als „ansässig“ anzusehen ist, nicht in die Berechnung der 183-Tage-Klausel einbezogen werden sollen.⁸⁹

Im OECD-MA vom 1992 wurde vom Kalenderjahr als Berechnungsabschnitt für die 183 Tage abgegangen und auf einen Zeitraum von 12 Monaten umgeändert.⁹⁰

2.3.2 Verteilungsnormen (Zuteilungsregeln)

Die Verteilungsnormen bestimmen, welche Besteuerungsverzichte die Vertragsstaaten eingehen müssen und können nur vorhandene Besteuerungsrech-

⁸⁸ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2003, Seite 170 bis 172.

⁸⁹ Vgl. Jirousek, Heinz: Das 2008 Update des OECD-Musterabkommens, ÖStZ 2009/413, Heft Nr. 8 vom 15.04.2009, Seite 197.

⁹⁰ Vgl. Schilcher, Michael/ Stefaner, Markus: Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art. 15 DBA-Deutschland, SWI 1/2005, Heft Nr. 1 vom 01.01.2005, ab Seite 5.

te entziehen oder beschränken, nicht jedoch nicht vorhandene Besteuerungsrechte schaffen.⁹¹

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung des Einkommens werden in den Verteilungsartikeln des OECD-MA (Art. 6 bis 21) Einkunftsgruppen gebildet. Für diese Einkunftsgruppen werden anschließend Zuordnungsregeln vorgegeben, welche das Besteuerungsrecht für die betreffenden Einkünfte dem Ansässigkeitsstaat oder dem Quellenstaat zuweisen.⁹² Die Verteilungsnormen haben einen klaren Bezug zu den innerstaatlichen Besteuerungstatbeständen, jedoch haben die Verteilungsnormen keine eigenständige Bedeutung. Sie stellen bloß eine Gliederung zum besseren Verständnis dar.⁹³

Gem. Art. 15 werden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in jenem Staat der Besteuerung unterzogen, in dem der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt (Arbeitsortprinzip, Quellenstaat). Jedoch verbleibt gem. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat, wenn

- ↳ sich der Empfänger der Vergütungen im Tätigkeitsstaat weniger als 183 Tage während eines im jeweiligen DBA näher beschriebenen Zeitraumes aufhält und
- ↳ die Vergütungen von oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in Tätigkeitsstaat ansässig ist und
- ↳ die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat, getragen werden.

Diese Prüfreihefolge zur Beurteilung der Besteuerungsrechte an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist in der folgenden Abbildung graphisch dargestellt.⁹⁴

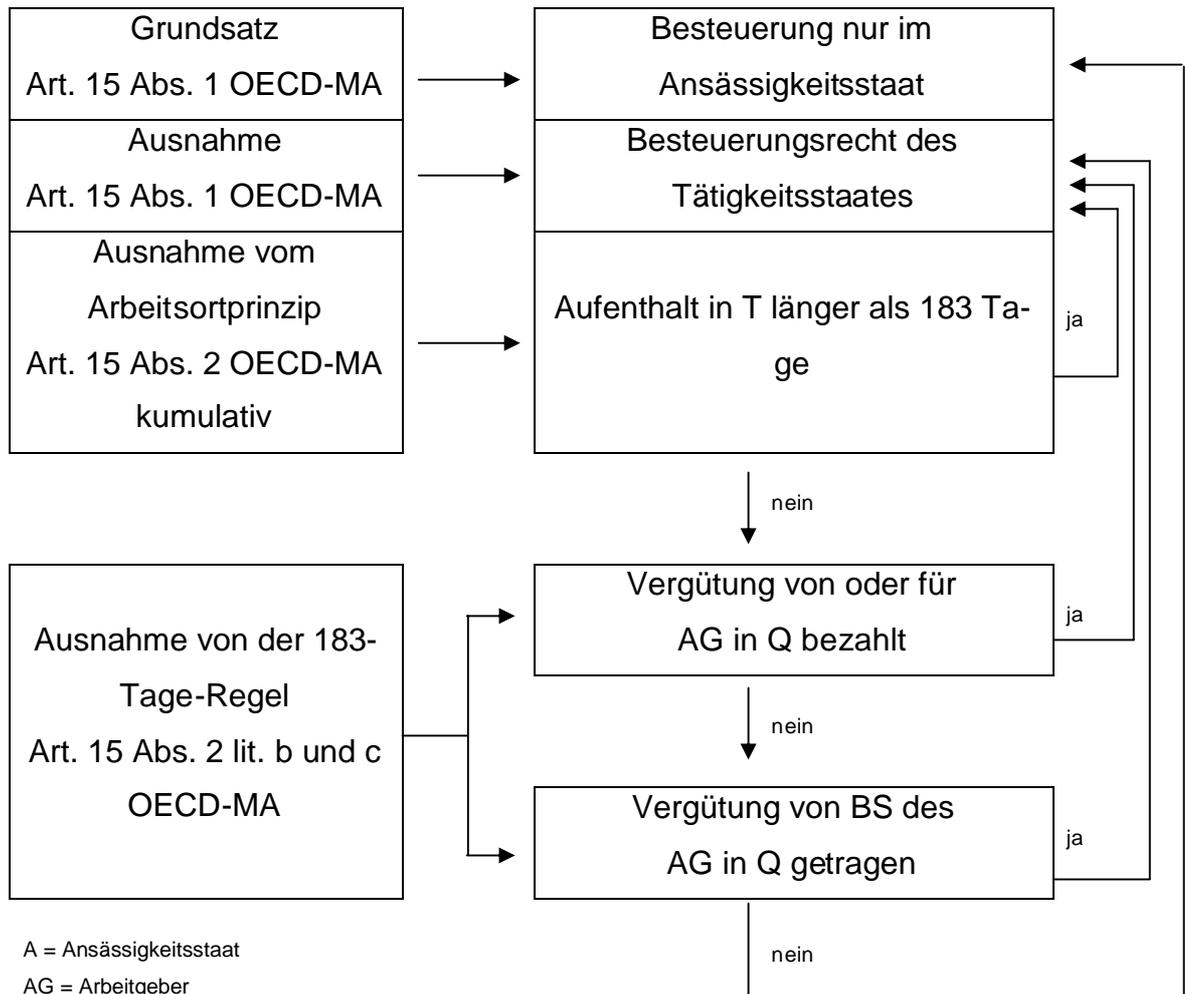
⁹¹ Vgl. URL:
http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf, Seite 16.

⁹² Vgl. Schmidt, Lutz/ Sigloch, Jochen/ Henselmann, Klaus: Internationale Steuerlehre, Wiesbaden, 2005, Seite 285 und 286.

⁹³ Vgl. Sutter, Franz/ Wimpissinger, Christian: Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, Band 24, Wien, 2002, Seite 61.

⁹⁴ Vgl. Bendlinger, Stefan/ Walch, Andreas: Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts, Wien, 2006, Seite 75.

Tabelle 2: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Art. 15 OECD-MA, Prüfreiheitenfolge



Die Zuteilungsregeln vermeiden eine Doppelbesteuerung nur dann, wenn die Verteilungsnorm das Besteuerungsrecht eines Staates vollständig ausschließt. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung wird im Methodenartikel (Art. 23A bzw. Art. 23B) zwischen den Vertragsstaaten vereinbart. Die Zuteilungsregeln lassen sich wie folgt systematisieren:

- ↳ Besteuerungsrecht wird zur Gänze ausgeschlossen
- Die Doppelbesteuerung wird ausgeschlossen, sodass der Methodenartikel nicht zur Anwendung kommt. In der unten dargestellten Tabelle wurde die Norm mit „NUR“ gekennzeichnet.

- ↪ Besteuerungsrecht wird eingeschränkt, aber nicht ausgeschlossen
Die Anwendung des Methodenartikels ist erforderlich. In der unten dargestellten Tabelle wurde die Norm mit „AUCH“ gekennzeichnet.⁹⁵

Tabelle 3: Verteilungsnormen des Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA

Artikel	Einkunftsart	Norm	Steuerzuteilung	
			Ansässigkeitsstaat	Quellenstaat
Art. 15 Abs. 1	Nichtselbständige Tätigkeit	AUCH	Entlastung nach Art. 23A bzw. Art. 23B	Tätigkeit
Art. 15 Abs. 2	Nichtselbständige Arbeit, wenn sich der AN weniger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufhält und die Bezüge weder von einem AG noch einer BS im Tätigkeitsstaat getragen werden.	NUR	Ansässigkeit bei Erfüllung der Kriterien des Abs. 2	-

Quelle: URL:

http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf, Seite 17.

⁹⁵ Vgl. URL: http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf, Seite 16.

2.4 Konfliktfälle aus der Praxis

2.4.1 Qualifikationsproblem Österreich-Rumänien

Beispiel aus der Steuerpraxis einer Steuerberatungskanzlei: Konflikt in Zusammenhang mit der Anwendung des Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Rumänien.

Sachverhalt:

Herr Mustermann wurde für die Periode vom 01.01.2007 bis 31.12.2008 von seinem Arbeitgeber, ABC GmbH Österreich (Muttergesellschaft) nach DEF SRL Rumänien (Tochtergesellschaft) entsendet. Er ist verheiratet und hat 2 minderjährige Kinder. Während seiner Entsendung nach Rumänien behält Herr Mustermann seinen österreichischen Wohnsitz bei und seine Familie verbleibt in Österreich.

Er bekommt 70% seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von ABC GmbH ausbezahlt. 30% seiner Einkünfte werden über die rumänische Lohnverrechnung der DEF SRL an Herrn Mustermann ausbezahlt. Herr Mustermann verbleibt während der Entsendung unter der österreichischen Pflichtversicherung und bekommt für die Befreiung von rumänischen Sozialversicherungsbeiträgen das Formular E101 von der österreichischen Gebietskrankenkasse bestätigt.

Seine gesamten Gehaltskosten werden von der rumänischen DEF SRL getragen. Die österreichischen Gehaltskosten werden von der ABC GmbH aufgrund eines Management Service Agreement an die DEF SRL weiterbelastet. Somit werden auch seine österreichischen Gehaltskosten von der DEF SRL als Aufwendungen körperschaftssteuerrechtlich abgesetzt.

Steuerpflicht:

Da sich Herr Mustermann mehr als 183 Tage innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten in Rumänien aufhält und seine Vergütungen (Gehalt) von der rumänischen Gesellschaft getragen werden, ist er aufgrund des Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich-Rumänien mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

in Rumänien steuerpflichtig. Seine Einkünfte, welche über die österreichische Gesellschaft gezahlt werden, werden ebenfalls in Rumänien versteuert und von der österreichischen Lohnsteuer befreit.

Gemäß Art. 4 des DBA Österreich-Rumänien ist Herr Mustermann in Österreich steueransässig, da sein Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich verblieben ist.

Qualifikationsproblem:

Aufgrund von Dienstreisen nach Österreich, hatte Herr Mustermann 30 Arbeitstage im Jahr 2007 und 45 Arbeitstage im Jahr 2008 in Österreich. Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA sind Einkünfte entfallend auf österreichische Arbeitstage in Österreich steuerpflichtig, da die Tätigkeit in Österreich ausgeführt wurde.

Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Rumänien:

Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sein denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Gem. Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Rumänien dürfen Gehälter, die eine in Österreich ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in Österreich besteuert werden, es sein denn, die Arbeit wird in Rumänien ausgeübt. Wird die Arbeit in Rumänien ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Gehälter in Rumänien besteuert werden. D.h., dass Rumänien das Besteuerungsrecht für die Einkünfte entfallend auf die Arbeitstage in Rumänien zusteht. Österreich darf jene Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit besteuern, die auf jene Arbeitstage entfallen, die Herr Mustermann in Österreich oder Drittstaaten verbracht hat. Bei der Erstellung seiner Einkommensteuererklärungen 2007 und 2008 werden seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfallend auf österreichische Arbeitstage in Österreich als steuerpflichtige Einkünfte berücksichtigt. Die Einkünfte entfallend auf rumänische Arbeitstage werden gem. Art. 24 Abs. 2 lit. a DBA

Österreich-Rumänien in Österreich als Einkünfte unter Progressionsvorbehalt offen gelegt.

Wortlaut des Art. 24 Abs. 2 lit. a DBA Österreich-Rumänien:

Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Rumänien versteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b bis d diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Seine gesamten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden in Rumänien versteuert. Seine Einkünfte entfallend auf österreichische Arbeitstage wurden in Österreich versteuert. Dadurch entsteht eine tatsächliche Doppelbesteuerung der Einkünfte entfallend auf österreichische Arbeitstage, da Rumänien Art. 15 Abs. 1 DBA nicht angewendet hat und seine Einkünfte aus unselbständiger Arbeit entfallend auf österreichische Arbeitstage von der rumänischen Steuer nicht freigestellt wurden.

Rumänische Ansicht:

Da seine Einkünfte, welche von ABC GmbH bezahlt wurden, an die rumänische Gesellschaft weiterbelastet wurden, wurden diese von der DEF SRL wirtschaftlich getragen und sind damit in Rumänien steuerpflichtig. Zusätzlich wurden diese als Aufwendungen körperschaftssteuerrechtlich abgesetzt. Damit bleibt nach rumänischem innerstaatlichen Steuerrecht die Versteuerung seiner gesamten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Rumänien aufrecht. Ein „treaty override“ erfolgte (siehe dazu Punkt 2.2). D.h. dass innerstaatliche Recht wurde über das Recht des DBA gestellt.

Österreichische Ansicht:

Da Österreich dem Art. 15 Abs. 1 DBA folgt, ist die Versteuerung der Einkünfte entfallend auf österreichische Arbeitstage korrekt.

Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich:

Aufgrund des § 48 BAO hat Österreich die Möglichkeit Doppelbesteuerungen von in Österreich ansässigen Personen zu vermeiden, wenn das DBA keine Anwendung findet. Da das DBA von Rumänien nicht angewendet wurde, kann die Doppelbesteuerung in Österreich auf 2 Arten vermieden werden:

- ↳ Beträgt der ausländische Durchschnittssteuersatz des Jahreseinkommens mehr als 15%, ist die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.
- ↳ Beträgt der ausländische Durchschnittssteuersatz des Jahreseinkommens weniger als 15%, wird die ausländische Steuer auf die österreichische Steuer angerechnet.

Durch den § 48 BAO kann eine Doppelbesteuerung in Österreich vermieden werden, wenn das DBA keine Anwendung findet bzw. wenn kein DBA zwischen Österreich und dem anderen Staat abgeschlossen wurde. Hier stellt sich jedoch auf internationaler Ebene die Frage, was passiert, wenn die Staaten solch eine Möglich wie den § 48 BAO nicht in ihrem Steuerrecht verankert haben?

2.4.2 Qualifikationsproblem Österreich-Deutschland

Beispiel 1:

Beispiel von Bendlinger, Stefan: Der Arbeitgeberbegriff in DBA-Recht, ÖStZ 2007/581, Heft Nr. 12 vom 01.06.2007, Seite 284 und 285: Konflikt zwischen Österreich und Deutschland betreffend die Auslegung des Arbeitgeberbegriffs im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Überlassung von Arbeitskräften.

Die österreichische Finanzverwaltung hat bei der Beurteilung der Arbeitgeber-eigenschaft grundsätzlich eine rechtliche Betrachtungsweise. In Deutschland wird der Arbeitgeberbegriff in wirtschaftlicher Weise interpretiert.

Um diesen Auslegungskonflikt zu lösen, wurde in Art. 15. Abs. 3 des neuen DBA Österreich-Deutschland vom 24.08.2000 eine Bestimmung ergänzt, wonach der Art. 15 Abs. 2 lit. b auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung keine Anwendung finden soll, wenn sich der AN nicht län-

ger als 183 Tage im anderen Staat während des Kalenderjahres aufhält. Damit müsste man sich nicht mehr mit der Interpretation der Arbeitgeberdefinition herumschlagen, weil nun bei Arbeitnehmerüberlassung allein auf die 183 Tage Bedacht zu nehmen ist.

Wortlaut des Art. 15 Abs. 3 DBA Österreich-Deutschland 2000:

Die Bestimmungen des vorstehenden Absatzes 2 Buchstabe b finden keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält.

Leider wendet der deutsche Fiskus den Art. 15 Abs. 3 des DBA 2000 nur auf die gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung an, wobei die österreichische Finanzverwaltung diesen Artikel auf alle Fälle der Arbeitnehmerüberlassung anwendet. Die daraus resultierenden Besteuerungskonflikte werden bzw. können derzeit nur im Wege individueller Verständigungsverfahren iSd Art. 25 DBA Österreich-Deutschland gelöst werden.

Beispiel 2:

Beispiel von Jirousek, Heinz: Steuerrechtliche Konfliktsituationen bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen und ihre Lösungsmöglichkeiten, RdW 1984, Heft Nr. 4 vom 01.04.1984, Seite 118: Konflikt zwischen Österreich und Deutschland aufgrund von Unterschieden im innerstaatlichen Recht.

Eine in Deutschland ansässige Person ist wesentlich beteiligter Gesellschaftergeschäftsführer einer österreichischen Kapitalgesellschaft. Nach österreichischem Einkommensteuergesetz (§ 22 EStG) stellen die Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar. Nach deutschem Einkommensteuerrecht stellen die Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Gem. VwGH-Urteil vom 07.05.1979, 2669/78 gilt die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft an dem Ort als ausgeübt, an dem der Zugang

der Weisung an die Kapitalgesellschaft vollendet ist. Somit gilt die Tätigkeit des oben genannten Geschäftsführers als in Österreich ausgeübt. Im vorliegenden Fall kommt es zu keinem Qualifikationskonflikt zwischen Österreich und Deutschland, wenn angenommen werden kann, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers in Österreich unter Benutzung einer ihm ständig zur Verfügung stehenden festen Einrichtung (Büroraum) ausgeübt wird.

Österreich wendet den Art. 8 DBA Österreich-Deutschland 1955 an und damit steht dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Deutschland wendet den Art. 9 DBA Österreich-Deutschland 1955 an, welcher ebenfalls zum Besteuerungsanspruch des Tätigkeitsstaates führt.

Wortlaut des Art. 8 Abs. 1 DBA Österreich-Deutschland 1955:

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird oder ausgeübt worden ist, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. (...)

Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 DBA Österreich-Deutschland 1955:

Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, (...).

Obwohl nach dem innerstaatlichen Recht der beiden Länder die Einordnung der Einkünfte unterschiedlich erfolgt, kommt es zu einem unechten Qualifikationskonflikt, da beide Staaten hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte Übereinstimmung erzielt haben.

Anders wäre die Situation, wenn der Geschäftsführer in Österreich für seine Tätigkeit keine feste Einrichtung hätte. In einem solchen Fall, käme es zu einem echten Qualifikationskonflikt, da Österreich durch die Anwendung des Art. 8, welcher dem Wohnsitzstaat – also Deutschland – das Besteuerungsrecht zuteilt, sein Besteuerungsrecht verliert. Deutschland hingegen würde nach Art. 9 das Besteuerungsrecht an den Tätigkeitsstaat abgeben und auf sein Besteue-

rungsrecht verzichten. Der Qualifikationskonflikt würde zu einer doppelten Nichtbesteuerung der Einkünfte des Geschäftsführers in beiden Vertragsstaaten führen.

Beispiel 3:

Beispiel von Loukota, Helmut: Abstimmung österreichisch-deutscher Auffassung über die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens, SWI 5/1997, Heft Nr. 5 vom 01.05.1997, ab Seite 204: Konflikt zwischen Österreich und Deutschland aufgrund von Unterschieden im innerstaatlichen Recht.

Eine österreichische Gesellschaft hat für einen kurzfristigen Zeitraum (von weniger als 183 Tagen im Kalenderjahr) Mitarbeiter zur deutschen Muttergesellschaft entsandt. Die Mitarbeiter arbeiten zwar ausschließlich an Projekten der deutschen Muttergesellschaft, sind jedoch kein zweites Dienstverhältnis mit ihr eingegangen. Die weiterlaufenden Gehaltskosten der österreichischen Gesellschaft werden entsprechend dem Fremdverhaltensgrundsatz an die deutsche Muttergesellschaft weiterbelastet.

Es wird bezweifelt, dass in derartigen Fällen entgegen der gewählten zivilrechtlichen Gestaltung die deutsche Muttergesellschaft als „wirtschaftlicher Arbeitgeber“ angesehen werden kann. Dies hätte zur Folge, dass die österreichische Gesellschaft keine Verpflichtung hätte, weiterhin Lohnsteuer von den Mitarbeitern einzubehalten.

Es wäre nicht sachgerecht, dass in Österreich der Lohnsteuerabzug unterbleibt, wenn nicht nachgewiesen werden kann, dass das deutsche Unternehmen korrespondierend die Arbeitgeberbereitschaft wahrnimmt und dementsprechend die Bezüge der deutschen Lohnabzugsbesteuerung unterwirft.

Im vorliegenden Beispiel entsteht ein Qualifikationskonflikt im Hinblick auf den Begriff des Arbeitgebers aufgrund von Unterschieden im innerstaatlichen Recht.

2.4.3 Qualifikationsproblem Österreich-Italien

Beispiel von Loukota, Helmut: Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI 2/1999, Heft Nr. 2 vom 01.02.1999, ab Seite 70: Konflikt zwischen Österreich und Italien aufgrund unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilung.

Eine in Italien ansässige Person wird zum Geschäftsführer einer österreichischen GmbH bestellt. In Österreich stellen die Geschäftsführerbezüge Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar und somit nimmt Österreich gem. Art. 15 DBA Österreich-Italien das Besteuerungsrecht in Anspruch. Italien hingegen behandelt den Geschäftsführervertrag als Werkvertrag und qualifiziert die Geschäftsführerbezüge gem. Art. 14 DBA Österreich-Italien als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 DBA Österreich-Italien:

Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlichen Art bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Italien nimmt jedoch an, dass dem Geschäftsführer kein dauerhafter Arbeitsraum (fest Einrichtung) in Sinne des Art. 14 DBA in Österreich zur Verfügung steht und nimmt ebenfalls das volle Besteuerungsrecht in Anspruch.

Bei solch einem Qualifikationskonflikt bei dem eine Doppelbesteuerung eintritt, ist anzunehmen, dass der Steuerpflichtige ein Verständigungsverfahren beantragen wird. Es ist zu erwarten, dass sich die beiden Finanzverwaltungen einigen werden, welcher Sachverhalt (Dienstverhältnis oder Werkvertrag) in beiden Ländern der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

2.5 Lösungsansätze für die Überwindung der Qualifikationsprobleme

Laut *Hannes* gibt es zwei Arten von Lösungsmöglichkeiten für Qualifikationsprobleme: Einseitige Lösungen und abkommensbezogene Lösungen. Unter einseitigen Lösungen versteht man die Maßnahmen, die ein Vertragsstaat innerstaatlich ergreifen kann, um den Konflikt zu lösen. Unter abkommensbezogenen Lösungen versteht man die Maßnahmen, die entweder materiell durch entsprechende Abkommensauslegung oder durch Modifizierung bestehender Abkommen in Rahmen von Neuverhandlungen gesetzt werden können.⁹⁶

Tabelle 4: Schematische Übersicht über die Konfliktlösungsmöglichkeiten

	Konfliktgrund liegt in Unterschieden		
	im Sachverhalt	bei der DBA-Auslegung	im innerstaatlichen Recht
Positive Qualifikationskonflikte	Verständigungsverfahren über Antrag: Einigung über den zugrunde zulegenden Sachverhalt	Verständigungsverfahren über Antrag: Einigung über die richtige DBA-Auslegung	Art. 23 OECD-MA
Negative Qualifikationskonflikte	Verständigungsverfahren von Amts wegen: Einigung über den zugrunde zulegenden Sachverhalt	Verständigungsverfahren von Amts wegen: Einigung über die richtige DBA-Auslegung	Art. 23 OECD-MA
Unechte Qualifikationskonflikte	Kein Lösungsbedarf	Kein Lösungsbedarf	Kein Lösungsbedarf

Quelle: Loukota, Helmut: Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI 2/1999, Heft Nr. 2 vom 01.02.1999, ab Seite 70.

2.5.1 Verständnis des Quellenstaates

Wird ein DBA im Quellenstaat „angewendet“, wäre der Ansässigkeitsstaat an die Qualifikation im Quellenstaat gebunden. Diese Auffassung würde das gleichartige Abkommensverständnis in beiden Vertragsstaaten sicherstellen,

⁹⁶ Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 256 und 258.

sodass auch eine dem innerstaatlichen Recht große Bedeutung beimessende Interpretation des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dem Ziel und Zweck der DBA entsprechen würde.⁹⁷ Diese Vorgangsweise wird Qualifikationsverkettung genannt.⁹⁸

Durch die Neufassung des OECD-MA vom 17.07.2008 wurde vereinbart, dass der Ansässigkeitsstaat bei Doppelnichtbesteuerung nicht verpflichtet ist, die Freistellung der Einkünfte zu gewähren, wenn der Quellenstaat nach innerstaatlichem Steuerrecht daran gehindert ist, die ihm überlassenen Einkünfte zu besteuern.⁹⁹

Auch die „Subject-to-tax-Klausel“ (Rückfallklausel) wird von den Vertragsstaaten aufgegriffen. Diese bedeutet, dass eine Steuerfreistellung im Ansässigkeitsstaat nur gewährt wird, wenn der Quellenstaat die Einkünfte auch tatsächlich besteuert.¹⁰⁰ Das DBA Österreich-Deutschland enthält eine „Subject-to-tax-Klausel“ im Art. 15 Abs. 4: *Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.* Diese Klausel dient zur Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung, welche zur Stande kommen kann, wenn der Tätigkeitsstaat sein, ihm durch das Abkommen gewährtes, Besteuerungsrecht nicht ausübt. *Runge* wies darauf hin, dass solche Klauseln zumindest für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit künftig geboten sein werden.¹⁰¹

Auch im BMF-Erlass zur internationalen Personalentsendung vom 16.02.1998 wurde Stellung genommen, dass bei negativen Qualifikationskonflikten zur Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung ohne weiters dem Quellenstaat hinsichtlich der Auslegung des Abkommens gefolgt werden kann. Bei positiven

⁹⁷ Vgl. Burgmeister, Gabriele/ Enders, Dieter: Aussensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, München, 1997, Seite 286.

⁹⁸ Vgl. Schmidt, Lutz/ Sigloch, Jochen/ Henselmann, Klaus: Internationale Steuerlehre, Wiesbaden, 2005, Seite 51.

⁹⁹ Vgl. Bendlinger, Stefan: Das OECD-Musterabkommen 2008 – praxisrelevante Änderungen, SWI 12/2008, Heft Nr. 12 vom 01.12.2008, ab Seite 545.

¹⁰⁰ Vgl. Schmidt, Lutz/ Sigloch, Jochen/ Henselmann, Klaus: Internationale Steuerlehre, Wiesbaden, 2005, Seite 51.

¹⁰¹ Vgl. Schilcher, Michael/ Stefaner, Markus: Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art. 15 DBA-Deutschland, SWI 1/2005, Heft Nr. 1 vom 01.01.2005, ab Seite 5.

Qualifikationskonflikten und einer dadurch entstandenen Doppelbesteuerung bedarf es einer Einleitung des internationalen Verständigungsverfahrens.¹⁰²

Der OECD-Steuerausschuss hat zur Lösung von Qualifikationsproblemen, welche sich aufgrund von Unterschieden im nationalen Recht ergeben, eine Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation des Quellenstaates vorgesehen (Art. 23A bzw. Art. 23B Abs. 1 OECD-MA).¹⁰³ Art. 23 OECD-MA definiert, dass Einkünfte, welche im Quellenstaat besteuert werden können, vom Ansässigkeitsstaat entweder freizustellen oder die im Quellenstaat bezahlten Steuern anzurechnen sind.¹⁰⁴ Nach der Auslegung der OECD besteuert der Quellenstaat abkommenskonform, wenn er nach einem innerstaatlichen Recht zu einer bestimmten Einordnung der Einkünfte gem. Verteilungsnorm gelangt. Ob der Ansässigkeitsstaat zu einer anderen Einordnung der Einkünfte gem. Verteilungsnorm gelangt, ist für die OECD irrelevant. Auf die Auslegung durch den Ansässigkeitsstaat ist nach Auffassung der OECD nicht Bedacht zu nehmen, da dieser Qualifikationskonflikt auf Unterschiede im innerstaatlichem Recht zurückzuführen ist.¹⁰⁵

Diese Lösungsmöglichkeit, wonach der Ansässigkeitsstaat an die Auslegung des Begriffs der unselbständigen Arbeit an den Quellenstaat gebunden sein soll, ist nach *Lang* nicht überzeugend. Begründung anhand eines Beispiels der Gastprofessoren: Nach österreichischem Recht fallen Einkünfte von Gastprofessoren unter bestimmten Voraussetzungen unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daraus wird man veranlasst auszugehen, dass diese Einkünfte auch abkommensrechtlich unter Art. 15 OECD-MA fallen. Bei Personen, welche im anderen Vertragsstaat ansässig sind und diese Einkünfte beziehen, gilt Österreich als Quellenstaat. Geht man nun von der Maßgeblichkeit der Qualifikation von Österreich als Quellenstaat aus, müsste auch der Ansässigkeitsstaat

¹⁰² Vgl. Loukota, Helmut: BMF-Erlass zur internationalen Personalentsendung, SWI 4/1998, Heft Nr. 4 vom 01.04.1998, ab Seite 160.

¹⁰³ Vgl. URL:
http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf, Seite 10.

¹⁰⁴ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael, Lechner, Eduard: Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2000, Seite 33.

¹⁰⁵ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael, Lechner, Eduard: Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2000, Seite 33.

diese Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. Art. 15 OECD-MA qualifizieren. Bei einem Gastprofessor, welcher nur zwei Tage in Österreich tätig ist, wird der Ansässigkeitsstaat kein abkommensrechtliches Dienstverhältnis sehen und damit, wenn sie der österreichischen Position folgen, ihr Besteuerungsrecht verlieren wollen.¹⁰⁶

Loukota führt aus, dass bei solcher Unterwürfigkeit des Ansässigkeitsstaates auch der Art. 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention zu beachten ist. Nach diesem Artikel ist jeder Vertragsstaat, dazu zählt auch ein Doppelbesteuerungsabkommen, im „Lichte seines Ziels und Zwecks“ auszulegen. Ziel des DBA ist die Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Werden daher vom Wortlaut eines DBA zwei Auslegungsvarianten herausgelesen, von denen die eine die Doppelbesteuerung ausschließt und die andere eine solche zur Folge hat, dann fordert der Art. 31 WÜRV jene Auslegung als die richtige zu wählen, die dem Vertragsziel gerecht wird. Denn es geht darum, welcher Staat die Last der Vermeidung einer Doppelbesteuerung zu Tragen hat und nicht darum, dass sich der Ansässigkeitsstaat dem Steuerrecht des Quellenstaates zu unterwerfen hat. Demnach erscheint die Interpretation des Art. 23 OECD-MA sachgerecht, dass der Ansässigkeitsstaat an die Auslegung des Quellenstaates gebunden sein soll.¹⁰⁷

Kritik an dieser Kategorisierung, wobei aufgrund von Unterschieden im nationalen Recht eine Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation des Quellenstaates vorgesehen ist, besteht weiters darin, dass die Ursache eines Qualifikationskonflikts nicht immer eindeutig feststellbar ist. Diese Lösungsmöglichkeit zur Überwindung von Qualifikationskonflikten setzt jedoch voraus, dass die Konfliktursache entweder in der Abkommensauslegung oder in der Auslegung des innerstaatlichen Rechts liegt. Weiters ist die Frage zu klären, welche Bedeutung das innerstaatliche Recht bei der Anwendung des DBA hat. Wird bei der Auslegung eines DBA auf originär innerstaatliches Recht zurückgegriffen, kann die Ursache des Konflikts aufgrund von Unterschieden im innerstaatlichen

¹⁰⁶ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2003, Seite 38 und 39.

¹⁰⁷ Vgl. Loukota, Helmut: Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI 2/1999, Heft Nr. 2 vom 01.02.1999, ab Seite 70.

Recht aber auch als eine unterschiedliche Abkommensauslegung angesehen werden.¹⁰⁸

Der VwGH hat schon mehrmals dargelegt, dass Art. 23 OECD-MA nicht so zu verstehen ist, dass sich aus diesem Artikel eine Bindung des Ansässigkeitsstaates an den Quellenstaat, hinsichtlich der Auslegung eines Abkommensbegriffs, ableiten lässt.¹⁰⁹

Der gemeinsame Steuerausschuss D-A-CH äußerte sich kritisch zu der Möglichkeit, Qualifikationskonflikte allgemein durch die Beurteilung durch den Quellenstaat zu lösen, an welche sich auch der Ansässigkeitsstaat zu richten hat, da dies von manchen Quellenstaaten als Einladung missverstanden werden kann, zunehmend innerstaatliches Recht zur Auslegung von DBA heranzuziehen und damit die Besteuerungsrechte auszuweiten.¹¹⁰

2.5.2 Verständigungsverfahren

Hannes kommt zum Ergebnis, dass für die meisten Qualifikationskonflikte die Weiterentwicklung der bestehenden Verständigungsverfahren hin zu einem Internationalen Steuergerichtshof einen geeigneten Lösungsweg darstellt.¹¹¹

Das Verständigungsverfahren ist im Art. 25 OECD-MA festgeschrieben:

Abs. 1: Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehene Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaates, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 24 Abs. 1 erfasst wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaates unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der

¹⁰⁸ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael, Lechner, Eduard: Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2000, Seite 31.

¹⁰⁹ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2003, Seite 40.

¹¹⁰ Vgl. D-A-CH-Steuerausschuss: Stellungnahme zum Thema „Qualifikationskonflikte“, SWI 12/1998, Heft Nr. 12 vom 01.12.2008, Seite 580.

¹¹¹ Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Geleitwort.

Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.

Abs. 2: Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.

Abs. 3: Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

Wenn Unstimmigkeiten zwischen den Vertragsstaaten im Hinblick auf die Art der Einkünfte, Zuordnungs- oder Zurechnungsprobleme (d.h. bei unterschiedlicher Abkommensauslegung) bestehen, wird ein Verständigungsverfahren auf Antrag durchgeführt.¹¹² Demnach kann ein Verständigungsverfahren nur in Bezug auf Abgaben beantragt werden, die vom sachlichen Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens erfasst sind. Für den Abgabepflichtigen ist es ausreichend, wenn die bloße Wahrscheinlichkeit des Eintritts einer Doppelbesteuerung existiert, um ein Verständigungsverfahren zu beantragen. Der tatsächliche Eintritt einer Doppelbesteuerung ist demnach nicht erforderlich.¹¹³ Nach den bisherigen Erfahrungen werden Verständigungsverfahren regelmäßig in beidseitigem Einvernehmen gelöst. Erst wenn die Vertragsstaaten innerhalb von 3 Jahren keine Entscheidung treffen, sind die Staaten auf Antrag des Steuerpflichtigen verpflichtet, den Vorgang dem EuGH im Rahmen eines Schiedsverfahrens nach Art. 239 EG-Vertrag vorzulegen. Durch dieses Verfahren ha-

¹¹² Vgl. Kramer, Jörg-Dieter/ Staringer, Claus/ Stauber, Stephan: Die Besteuerung auslandsbezogener Einkünfte, 1. Auflage, Köln, 2004, Seite 105.

¹¹³ Vgl. Jirousek, Heinz: Steuerrechtliche Konfliktsituationen bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen und ihre Lösungsmöglichkeiten, RdW 1984, Heft Nr. 4 vom 01.04.1984, Seite 119.

ben die EU-Mitgliedstaaten die Möglichkeit Einfluss auf einen bilateralen Qualifikationskonflikt zu nehmen.¹¹⁴

Aus jedem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt sich für die Vertragsstaaten die Verpflichtung, sich über die Behandlung von Zweifelsfragen zu verständigen, wenn es trotz der Regelungen im Abkommen zu einer Doppelbesteuerung kommt.¹¹⁵

Eine wesentliche Änderung des OECD-MA 2008 bezieht sich auf den Art. 25 OECD-MA - Verständigungsverfahren.¹¹⁶

Wortlaut des Art. 25 Abs. 5 OECD-MA 2008:

Hat eine Person

- a) *der zuständigen Behörde eines Vertragsstaates gemäß Abs. 1 einen Fall auf der Grundlage unterbreitet, dass die Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung geführt haben, die diesem Abkommen entspricht, und sind*
- b) *die zuständigen Behörden nicht in der Lage, eine einvernehmliche Lösung im Sinn des Abs. 2 innerhalb von zwei Jahren ab der Vorlage des Falles an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates herbeizuführen,*

so sind alle ungelösten Streitpunkte dieses Falles über Ersuchen dieser Person einem Schiedsverfahren zuzuleiten. Diese ungelösten Streitpunkte dürfen jedoch dann nicht einem Schiedsverfahren zugeleitet werden, wenn in dieser Angelegenheit bereits eine Entscheidung durch ein Gericht oder ein Verwaltungsgericht eines der beiden Staaten ergangen ist. Sofern nicht eine von diesem Fall unmittelbar betroffene Person die den Schiedsspruch umsetzende Verständigungsregelung ablehnt, ist dieser Schiedsspruch für beide Vertragsstaaten bindend und ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Ver-

¹¹⁴ Vgl. Kramer, Jörg-Dieter/ Staringer, Claus/ Stauber, Stephan: Die Besteuerung auslandsbezogener Einkünfte, 1. Auflage, Köln, 2004, Seite 105.

¹¹⁵ Vgl. URL: <http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/verstaendigungsverfahren/verstaendigungsverfahren.htm>.

¹¹⁶ Vgl. Jirousek, Heinz: Das 2008 Update des OECD-Musterabkommens, ÖStZ 2009/413, Heft Nr. 8 vom 15.04.2009, Seite 195.

tragsstaaten umzusetzen. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen, wie das Verfahren nach diesem Absatz durchzuführen ist.

Der neue Abs. 5 im Art. 25 OECD-MA ermöglicht ein Schiedsverfahren, wenn die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nicht innerhalb von 2 Jahren ab Vorlage des Falls durch den Ansässigkeitsstaat an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates zu einer Lösung des Steuerkonflikts kommen. Das Schiedsverfahren soll jedoch nicht zur Anwendung kommen, wenn der Steuerkonflikt bereits Gegenstand einer gerichtlichen Entscheidung eines der beiden Staaten war.¹¹⁷

Schiedsverfahren sind in jedem Fall für die betroffenen Vertragsstaaten bindend. Die Bindung an das Schiedsverfahren erlischt jedoch, wenn eine der unmittelbar betroffenen Personen die Verständigungslösung ausdrücklich ablehnt.¹¹⁸

Es gibt im Art. 25 OECD-MA drei Arten von Verständigungsverfahren:

- 1) über Antrag des Abgabepflichtigen,
- 2) von Amts wegen zur Lösung von Auslegungsfragen,
- 3) von Amts wegen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen in Fällen, die im Abkommen nicht geregelt sind.¹¹⁹

Bei Vollzug des Abkommens durch die Finanzverwaltung kann es hinsichtlich der Auslegung oder Anwendung einer DBA-Bestimmung zu Zweifelsfragen kommen, welche im Zuge eines Verständigungsverfahrens zwischen den Finanzbehörden der Vertragsstaaten geklärt werden können. Gegenstand eines Verständigungsverfahrens, welches von Amts wegen beantragt wird, kann auch die Durchführung einzelner Abkommensbestimmungen betreffen. Weiters dient

¹¹⁷ Vgl. Jirousek, Heinz: Das 2008 Update des OECD-Musterabkommens, ÖStZ 2009/413, Heft Nr. 8 vom 15.04.2009, Seite 195.

¹¹⁸ Vgl. Jirousek, Heinz: Das 2008 Update des OECD-Musterabkommens, ÖStZ 2009/413, Heft Nr. 8 vom 15.04.2009, Seite 195.

¹¹⁹ Vgl. Jirousek, Heinz: Steuerrechtliche Konfliktsituationen bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen und ihre Lösungsmöglichkeiten, RdW 1984, Heft Nr. 4 vom 01.04.1984, Seite 119.

solch ein Verständigungsverfahren zur Bereinigung von Doppelbesteuerungen, welche durch die Anwendung des Abkommens selbst nicht vermeidbar sind.¹²⁰

Gegen das Verständigungsverfahren als definitiven Lösungsansatz von Qualifikationsproblemen spricht jedoch, dass der Art. 25 OECD-MA keine Rechtsgrundlage abgibt, dass die Verwaltungsbehörden durch Abschluss einer Verständigungsvereinbarung auf den Inhalt eines DBA Einfluss nehmen oder den Inhalt ändern können. Das Ergebnis solch eines Verfahrens hat keinen Einfluss auf den Abkommenszusammenhang.¹²¹ Es handelt sich hierbei nur um eine verwaltungsbehördliche Entscheidung. Insbesondere fehlt solchen Vereinbarungen der Charakter eines Staatsvertrages, welcher den einfachen Bundesgesetzen gleichgeordnet ist. Der Abschluss eines Verständigungsverfahrens wird nicht in Bescheidform sondern lediglich als Mitteilung an den Abgabepflichtigen erlassen. Die der obersten Finanzbehörde nachgeordneten Organe erhalten eine entsprechende Weisung zur Durchführung der Verständigungslösung. Demnach hat die Entscheidung über ein Verständigungsverfahren lediglich eine Bindewirkung für die der obersten Finanzbehörde nachgeordneten Behörden. Damit bleibt es dem Abgabepflichtigen überlassen, eine von den Finanzbehörden getroffene Verständigungslösung nach Abschluss des ordentlichen Verwaltungsverfahrens höchstgerichtlich anzufechten.¹²²

Ein weiteres Problem besteht dahingehend, dass der Durchsetzung der getroffenen Verständigungsvereinbarung die bereits eingetretene Verjährung entgegenstehen kann. In der Praxis kann das Ergebnis des Verständigungsverfahrens im Billigkeitsweg durch die Finanzverwaltung hergestellt werden.¹²³

¹²⁰ Vgl. Jirousek, Heinz: Steuerrechtliche Konfliktsituationen bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen und ihre Lösungsmöglichkeiten, RdW 1984, Heft Nr. 4 vom 01.04.1984, Seite 119.

¹²¹ Vgl. Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2003, Seite 41.

¹²² Vgl. Jirousek, Heinz: Steuerrechtliche Konfliktsituationen bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen und ihre Lösungsmöglichkeiten, RdW 1984, Heft Nr. 4 vom 01.04.1984, Seite 120.

¹²³ Vgl. Jirousek, Heinz: Steuerrechtliche Konfliktsituationen bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen und ihre Lösungsmöglichkeiten, RdW 1984, Heft Nr. 4 vom 01.04.1984, Seite 120.

2.5.3 Die Verordnung zu § 48 BAO

Das Ziel von DBA ist grundsätzlich die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung. Da jedoch bereits aufgrund der Bestimmung des § 48 BAO die Doppelbesteuerung nach innerstaatlichem Recht vermieden werden kann, hat das Ziel der DBA im Rahmen der österreichischen DBA-Politik nicht die höchste Priorität.¹²⁴ Auch andere Staaten setzen einseitige Maßnahmen ein, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden.¹²⁵ § 48 BAO bildet in Österreich die gesetzliche Basis für unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Bereich der ESt und KÖSt.¹²⁶

Der Anlass für die unilaterale Entlastung von der internationalen Doppelbesteuerung auf der Grundlage von § 48 BAO war eine Entwicklung in der EU. Die „Code-of-Conduct-Group“ des EU-Rates hat einen Verhaltenskodex für die EU-Mitgliedstaaten aufgestellt. Dieser soll verhindern, dass die Mitgliedstaaten durch unfaire Steuerpraktiken Kapitalströme von Steuerpflichtigen anderer Mitgliedstaaten anlocken und ihnen fiskalischen Schaden zufügen. Jedoch wurde der § 48 BAO als unvermeidbar mit dem Verhaltenskodex eingestuft, da bei Gewährung von Steuerbegünstigungen transparent vorgegangen werden müsse. Dies sei jedoch beim § 48 BAO nicht der Fall, da die Gesetzesbestimmung eine Wahl zwischen der Anrechnungsmethode und der Befreiungsmethode zulässt und es somit beim Finanzminister liegt, ob er dem Steuerpflichtigen die eine oder andere Steuerbegünstigung gewährt. *Loukota* definierte diesen Vorwurf als unberechtigt, da es den Ländern freigestellt ist, welche Methode sie zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung wählen. Dies sei auch in dem OECD-Muster eines Doppelbesteuerungsabkommens sichtbar.¹²⁷

¹²⁴ Vgl. URL:

http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf, Seite 9.

¹²⁵ Vgl. Lang, Michael: Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Wien, 2002, Seite 24.

¹²⁶ Vgl. URL:

http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf, Seite 30.

¹²⁷ Vgl. Bauer, Josef/ Burgstaller, Eva/ Haslinger, Katharina/ Herdin, Judith/ Hofbauer, Ines/ Lang, Michael/ Loukota, Helmut/ Loukota, Walter/ Schilcher, Michael/ Schuh, Josef/ Staringer, Claus/ Stefaner, Markus/ Strasser, Christof/ Sutter, Franz/ Zieseritsch, Ursula: Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Band 27, Wien, 2004, Seite 15.

Wortlaut des § 48 BAO:

Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer dem Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländische Abgaben anzurechnen.

In der Verordnung zum § 48 BAO wurde festgelegt, für welche Einkünfte das Freistellungssystem in Frage kommt. Die Steuerfreistellungsmethode wird nur dann angewendet, wenn die Auslandseinkünfte einer mindestens 15%igen Durchschnittssteuerbelastung unterliegen.¹²⁸ Weiters können nur in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige einen Antrag gem. Verordnung zum § 48 BAO zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung beantragen. Weitere Voraussetzung ist, dass das Einkommen aus Staaten stammt, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Diese Verordnung ist erstmals bei Veranlagungen zur Einkommensteuer anzuwenden, die bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 zu erfassen sind.¹²⁹

Der Vorteil für den Steuerpflichtigen durch die Verordnung zum § 48 BAO liegt darin, dass ein Effekt eintritt als ob Österreich mit allen Staaten der Welt ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hätte. Die Verordnung enthält, im Unterschied zu einem üblichen Doppelbesteuerungsabkommen, eine „Subject-to-tax-Klausel“. D.h., wenn der andere Staat keine Steuer erhebt, kann die Verordnung nicht angewendet werden.¹³⁰

¹²⁸ Vgl. Bauer, Josef/ Burgstaller, Eva/ Haslinger, Katharina/ Herdin, Judith/ Hofbauer, Ines/ Lang, Michael/ Loukota, Helmut/ Loukota, Walter/ Schilcher, Michael/ Schuh, Josef/ Staringer, Claus/ Stefaner, Markus/ Strasser, Christof/ Sutter, Franz/ Zieseritsch, Ursula: Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Band 27, Wien, 2004, Seite 16.

¹²⁹ Vgl. Verordnung 17/1/4. BAO, BGBl II 2002/474.

¹³⁰ Vgl. Bauer, Josef/ Burgstaller, Eva/ Haslinger, Katharina/ Herdin, Judith/ Hofbauer, Ines/ Lang, Michael/ Loukota, Helmut/ Loukota, Walter/ Schilcher, Michael/ Schuh, Josef/ Staringer, Claus/ Stefaner, Markus/ Strasser, Christof/ Sutter, Franz/ Zieseritsch, Ursula: Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Band 27, Wien, 2004, Seite 20.

Das Bundesministerium für Finanzen hat festgestellt, dass Qualifikationsprobleme aufgrund unterschiedlicher Qualifikation der Einkünfte oder Zurechnung der Einkünfte auch durch einen Bescheid aufgrund von § 48 BAO lösbar sind.¹³¹

3 Schlussfolgerungen und Ausblick

Aufgrund der Internationalisierung und der notwendigen grenzüberschreitenden Aktivitäten von natürlichen Personen, wird dieser grenzüberschreitende Steuer-sachverhalt von zwei Staaten beleuchtet, ausgewertet und gegebenenfalls der Besteuerung unterzogen. Werden von jedem beteiligten Staat nach seinen innerstaatlichen Rechtsordnungen die Einkünfte des Steuerpflichtigen für sich beansprucht, kann das zu einer Doppelbesteuerung führen. Um derartige Doppelbesteuerungen zu vermeiden, schließen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen ab. Jedoch müssen Doppelbesteuerungsabkommen von den Vertragsstaaten gleich ausgelegt und interpretiert werden. Wird die Sachlage des Steuerpflichtigen unter verschiedene steuerliche Normen untergeordnet, kann es trotz der Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen zu einem Qualifikationsproblem kommen.

Es gibt folgende drei Arten von Qualifikationsproblemen:

- 1) Positive Qualifikationsprobleme (Doppelbesteuerungskonflikt).
- 2) Negative Qualifikationsprobleme (Doppelnichtbesteuerungskonflikt).
- 3) Unechte Qualifikationsprobleme (Konflikte ohne Auswirkung).

Ursachen für Qualifikationsprobleme sind:

- ↪ Unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilung.
- ↪ Unterschiedliche Abkommensinterpretation (-auslegung).
- ↪ Innerstaatliche Rechtsunterschiede.

¹³¹ Vgl. Bauer, Josef/ Burgstaller, Eva/ Haslinger, Katharina/ Herdin, Judith/ Hofbauer, Ines/ Lang, Michael/ Loukota, Helmut/ Loukota, Walter/ Schilcher, Michael/ Schuh, Josef/ Staringer, Claus/ Stefaner, Markus/ Strasser, Christof/ Sutter, Franz/ Zieseritsch, Ursula: Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Band 27, Wien, 2004, Seite 63.

Vor allem treten die oben genannten Ursachen für Qualifikationsprobleme aufgrund des Spannungsverhältnisses zwischen Abkommensrecht (DBA) und innerstaatlichem Recht auf. Der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erläutert, nach welcher Reihenfolge ein nicht im Abkommen definierter Ausdruck nach innerstaatlichem Recht ausgelegt werden soll. Denn ein vorschneller Rückgriff auf das innerstaatliche Recht kann hinsichtlich Entstehung von Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerungen riskant sein. Weiters sollen auch die Art. 31 bis 33 WÜRV bei der Auslegung von DBA dienlich sein. Diese Artikel definieren nämlich die völkerrechtliche DBA-Auslegung nach grammatikalischen, systematischen, teleologischen und historischen Auslegungsregeln.

Weiteres Spannungsverhältnis zwischen DBA und innerstaatlichem Recht bietet die Abkommensdefinition. Denn manche DBA-Begriffe sind nicht näher definiert und somit kann es zu Unterschieden kommen, wenn die Vertragsstaaten Begriffe des DBA nach innerstaatlichem Recht interpretieren. Wenn es um die Bestimmung des Einkünfte-Begriffs geht, sollen Verteilungsnormen Abhilfe schaffen.

In der Praxis musste man feststellen, dass Doppelbesteuerungen oder doppelte Nichtbesteuerungen aufgrund der Qualifikationskonflikte trotz Bestehen eines DBA immer wieder auftreten. Dadurch wurden Lösungsmöglichkeiten zur Vermeidung, oder besser gesagt zur Lösung von Qualifikationskonflikten von der OECD erarbeitet und in das OECD-MA aufgenommen. Zu den bilateralen Lösungsansätzen zählen das Verständnis des Quellenstaates und das Verständigungsverfahren. Um unterschiedliche Qualifikationen zwischen den Vertragsstaaten zu verhindern, soll der Ansässigkeitsstaat an die Qualifikation des Quellenstaates gebunden werden, allerdings nur bei Qualifikationskonflikten aufgrund innerstaatlicher Rechtsunterschiede. Wie in Punkt 2.5.1. jedoch zu lesen ist, wirft dieser Lösungsansatz viele Kritiken auf. Für Qualifikationsprobleme aufgrund unterschiedlicher Sachverhaltsbeurteilung oder DBA-Auslegung sollte ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden. Da dieses aber keine Rechtsgrundlage bildet, müsste jeder neu aufkommende Qualifikationskonflikt im Verständigungsverfahren bereinigt werden. Neben diesen bilateralen Maßnahmen steht Österreich weiters die Verordnung zu § 48 BAO zur Vermeidung von

Doppelbesteuerungen zu Verfügung. Nach dieser können Qualifikationskonflikte und eintretende Doppelbesteuerungen für in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Personen vermieden werden, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und dem anderen Staat nicht existiert bzw. wenn das Doppelbesteuerungsabkommen durch einen „treaty override“ nicht zur Anwendung kommt.

Es wird weiterhin nach multilateralen Lösungsmöglichkeiten zur Vermeidung oder Verhinderung von Qualifikationskonflikten gesucht, da die bilateralen Maßnahmen Nachteile nach sich ziehen. Zwei mögliche vielseitige Lösungsansätze werden im Folgenden vorgestellt:

3.1 Internationaler Steuergerichtshof

Ein Auslegungsrückgriff auf die innerstaatlichen Rechtsordnungen würde in den meisten Fällen zu Qualifikationskonflikten und somit zu Doppel- oder Minderbesteuerung führen. Da jedoch gerade deren Vermeidung ein wesentliches Ziel der DBA ist, ist daher einer einheitlichen Auslegung der Abkommen unbedingt der Vorrang einzuräumen. Die Sicherheit zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen zu kommen beeinträchtigt die Rechtssicherheit in höherem Maße als die diffizile Auslegung aus dem Begriffsverständnis der Abkommen. Daher ist den Abkommen ein eigenständiger Aussagewert anzuerkennen. Verschiedene Auslegungen können nicht gleichermaßen gültig sein. Diese Aussage wäre selbstverständlich, wenn es ein internationales Gericht gäbe, welches zur Auslegung von DBA berufen werden könnte und ein einheitliches Begriffsverständnis durchsetzen könnte. In diesem Fall müsste sich der Richter für eine Auslegung entscheiden, welche er als die richtige Rechtsauffassung sehe. Allein von der Möglichkeit der Durchsetzbarkeit kann aber die Methode der Auslegung nicht anhängig gemacht werden.¹³² Wie oben erwähnt, könnte der IGH eine einheitliche Auslegung von DBA sicherstellen und so für mehr Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen sorgen. Voraussetzung ist, dass international eine Verständigung über die den DBA zugrunde liegenden Begriffe erzielt werden

¹³² Vgl. Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992, Seite 48 und 49.

kann. Dies könnte durch eine konkretere Formulierung des DBA oder durch die Rechtssprechung erfolgen.¹³³

Es gibt zahlreiche Befürworter einer internationalen Steuergerichtsbarkeit, obwohl die Umsetzbarkeit eines IGH oder einer Steuerschiedsgerichtsbarkeit schwierig werden dürfte, da die Widerstände derzeit noch zu groß sind. Gegen einen IGH wurde von Experten angemerkt, dass ein Schiedsverfahren wirtschaftliche und politische Verteilungsprobleme besser bewältigen könnte, als ein IGH. Dies bedeutet, dass das flexibelste und am wenigsten auf materielle Grundlagen angewiesene Konfliktlösungsinstrument bevorzugt wird. Vor allem stehen die Regierungen der Einrichtung einer internationalen Steuergerichtsbarkeit ablehnend gegenüber. Sie wollen das Verständigungsverfahren als Lösungsinstrument für internationale Konflikte, welche zu einer Doppelbesteuerung oder Doppelnichtbesteuerung führen, erhalten, welche eine Einigung selbst gegen den Vertragszweck ermöglicht, ohne dies explizit machen zu wollen. Damit kann den Regierungen unterstellt werden, eine Doppelbesteuerung eines Steuerpflichtigen billigend in Kauf zu nehmen als eine Einmischung einer neutralen Instanz zu ermöglichen.¹³⁴

Für den Steuerpflichtigen wäre die Einrichtung des IGH die beste Lösungsmöglichkeit einer Doppelbesteuerung. Jedoch wird bezweifelt, dass in Anbetracht der vielen bilateralen DBA eine nachhaltige Verbesserung der Situation zu erwarten ist.¹³⁵

3.2 Multilaterales Steuerabkommen

Lang hat bereits 1997 die Thematik über ein multilaterales Steuerabkommen behandelt und der Gedanke, solch ein Steuerabkommen zu schaffen, ist nicht neu. So wurde am 12.01.1923 ein multilaterales Steuerabkommen zwischen Österreich, Ungarn, Polen, Italien, Rumänien und dem Königreich der Serben,

¹³³ Vgl. Keerl, Markus: Internationale Verrechnungspreise in der globalisierten Wirtschaft, Göttingen, 2008, Seite 311.

¹³⁴ Vgl. Keerl, Markus: Internationale Verrechnungspreise in der globalisierten Wirtschaft, Göttingen, 2008, Seite 309 bis 311.

¹³⁵ Vgl. Keerl, Markus: Internationale Verrechnungspreise in der globalisierten Wirtschaft, Göttingen, 2008, Seite 311.

Kroatien und Slowenen unterzeichnet.¹³⁶ 1983 wurde von den nordischen EU-Mitgliedstaaten (Finnland, Schweden und Dänemark) und den anderen Staaten des Nordischen Rates (Island und Norwegen) ein multilaterales Abkommen abgeschlossen.¹³⁷

Die EU ist der Ansicht, dass durch den Abschluss eines multilateralen Steuerabkommens Vorteile erwachsen würden, denn die wirtschaftliche Integration der Mitgliedstaaten der EU ist in den letzten Jahren gewachsen und die Harmonisierung der Rechtsvorschriften hat große Fortschritte gemacht.¹³⁸ Die Steuersysteme haben sich kontinuierlich angenähert und dank der zahlreichen Arbeit der OECD in diesem Bereich sind die DBA insgesamt einheitlicher als früher geworden.¹³⁹ Obwohl die Harmonisierungsmaßnahmen hinsichtlich Vereinheitlichung von Bemessungsgrundlagen und Steuersätzen noch in weiter Ferne liegt, wird dennoch das Fehlen einheitlicher und aufeinander abgestimmter Vorschriften für die Verteilung der nationalen Besteuerungsrechte zunehmend als Störfaktor empfunden. Bei der Schaffung eines multilateralen Steuerabkommens sollen nicht nur die Schwächen der bilateralen Abkommen ausgeräumt werden, sondern die bisherige bilaterale Vertragspraxis soll auf multilaterale Ebene ausgedehnt werden. Nach *Lang* soll deshalb dem OECD-MA große Bedeutung beigemessen werden.¹⁴⁰

¹³⁶ Vgl. Lang, Michael: Multilaterale Steuerabkommen statt bilateralem DBA-Netz?, SWI 11/1997, Heft Nr. 11 vom 01.11.1997, ab Seite 492.

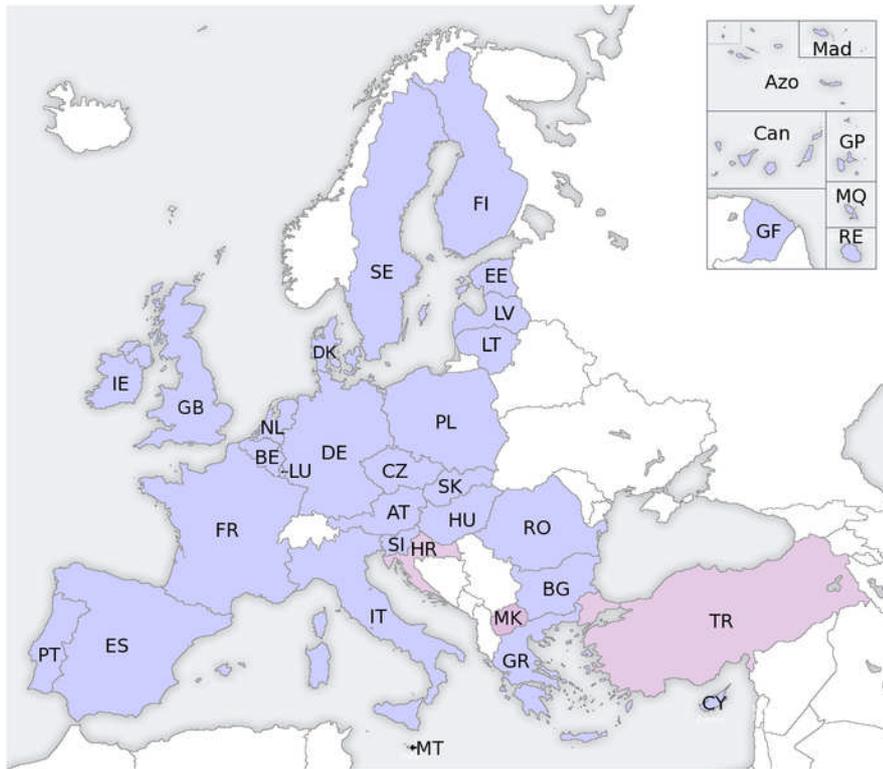
¹³⁷ Vgl. Arbeitsunterlage zum Experten-Workshop vom 05.07.2005 der Europäischen Kommission: Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, Seite 17.

¹³⁸ Vgl. Lang, Michael: Multilaterale Steuerabkommen statt bilateralem DBA-Netz?, SWI 11/1997, Heft Nr. 11 vom 01.11.1997, ab Seite 492.

¹³⁹ Arbeitsunterlage zum Experten-Workshop vom 05.07.2005 der Europäischen Kommission: Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, Seite 14.

¹⁴⁰ Vgl. Lang, Michael: Multilaterale Steuerabkommen statt bilateralem DBA-Netz?, SWI 11/1997, Heft Nr. 11 vom 01.11.1997, ab Seite 492.

Abbildung 2: EU-Mitgliedstaaten und Beitrittskandidaten



Mitgliedstaaten (blau) und Beitrittskandidaten (rosa) der EU.

Quelle: URL: <http://de.wikipedia.org/wiki/Eu>.

In Anbetracht der Harmonisierungsbestrebungen innerhalb der EU kommen die Mitgliedstaaten hinsichtlich des multilateralen Steuerabkommens als Vertragspartner in Betracht. Der EGV lässt Maßnahmen hinsichtlich der Umsetzung einheitlicher Regelungen auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts zu. Im Art. 220 EGV ist auch der Abschluss völkerrechtlicher Verträge zwischen den EU-Mitgliedstaaten enthalten. Demnach liegen die Schwierigkeiten in der Schaffung eines multilateralen Steuerabkommens nicht in der Rechtsförmlichkeit, sondern eine einheitliche Vorgangsweise zwischen allen Mitgliedstaaten zu erreichen, da insbesondere die nationalen wirtschaftlichen und gesellschaftspolitischen Situationen bei bisherigen DBA-Vertragsverhandlungen berücksichtigt wurden. Deshalb wurde vorgeschlagen in einer ersten Phase das multilaterale Steuerabkommen nur zwischen jenen Mitgliedstaaten wirksam werden zu lassen, die dazu bereit sind. Weiters bestände auch die Möglichkeit, bestehende

Sonderregelungen im vielseitigen Steuerabkommen zu berücksichtigen, solange dadurch nicht EGV-widrige Diskriminierungen entstehen.¹⁴¹

Das Gemeinschaftsrecht im Bereich der Steuern beschäftigte sich in der Vergangenheit fast ausschließlich mit den indirekten Steuern (z.B. Umsatzsteuer), wohingegen sich das DBA mit den direkten Steuern (z.B. Einkommensteuer) beschäftigt. Seit Schaffung des Binnenmarktes befasst sich das Gemeinschaftsrecht auch mit den direkten Steuern, um dessen problemloses Funktionieren durch die Aufhebung etwaiger bestehender Hindernisse zu gewährleisten. Da die Interpretation und Anwendung des DBA in manchen Fällen gegen die Grundsätze des EGV verstoßen hat, stellte der EuGH fest, dass EU-Bürger diskriminiert wurden. Die im EGV enthaltenen Grundfreiheiten sollen vermeiden, dass EU-Bürger aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit oder ihres Wohnsitzes unterschiedlich und ein- und dieselben Einkünfte doppelt besteuert werden, weil die nationalen Steuersysteme nicht aufeinander abgestimmt sind.¹⁴²

Im Experten-Workshop der Europäischen Kommission zum Thema „Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft“ wurde festgehalten, dass ein multilaterales Steuerabkommen manche Probleme lösen kann, welche in einem System der zweiseitigen Abkommen unlösbar bleiben. Weiters würde dieses Abkommen die Komplexität der internationalen Wirtschaftsbeziehungen reduzieren und brächte ein zusätzliches Maß an Rechtssicherheit. Dies würde durch die Einigung der Mitgliedstaaten gewährleistet, wenn sie dem EuGH gem. Art. 238 EGV in Schreitfragen die Entscheidungsgewalt übertragen würden.¹⁴³

Der OECD-Fiskalausschuss hat die Möglichkeit eines multilateralen Steuerabkommens untersucht. Dieses wurde für den Moment jedoch verworfen, weil solch ein Abkommen nur schwer in die Tat umzusetzen wäre. Die OECD

¹⁴¹ Vgl. Lang, Michael: Multilaterale Steuerabkommen statt bilateralem DBA-Netz?, SWI 11/1997, Heft Nr. 11 vom 01.11.1997, ab Seite 492.

¹⁴² Vgl. Arbeitsunterlage zum Experten-Workshop vom 05.07.2005 der Europäischen Kommission: Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, Seite 3 und 4.

¹⁴³ Vgl. Arbeitsunterlage zum Experten-Workshop vom 05.07.2005 der Europäischen Kommission: Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, Seite 16.

schloss aber nicht aus, dass ein vielseitiges Doppelbesteuerungsabkommen für eine Gruppe von Ländern mit vergleichbaren Steuersystemen eine Lösung von Qualifikationsproblemen sein kann.¹⁴⁴

Eine in sämtlichen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen verankerte Meistbegünstigungsklausel würde das einseitige Abkommen in ein multilaterales Steuerabkommen umwandeln. Sie gewährleistet, dass ein Staat seine internationalen Partner nicht unterschiedlich behandeln darf und ein Vorteil, welcher einem Staat gewährt wird, auch allen anderen Partnern gewährt werden muss, wenn die Meistbegünstigung zugesagt wurde.¹⁴⁵

Ein multilaterales Abkommen würde das gesamte Abkommensnetz vollständig abdecken. Allerdings würde dieses auch undenkbar kompliziert sein, da viele Protokolle notwendig wären, um die spezifischen Besonderheiten der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen der derzeit 27 EU-Mitgliedstaaten gerecht zu werden.¹⁴⁶

Auch die OECD arbeitet weiterhin an Weiterentwicklungen des OECD-MA, um etwaige Missverständnisse, welche zu einer Doppelbesteuerung oder Doppel-nichtbesteuerung führen können, zu vermeiden. Der OECD-Fiskalausschuss arbeitet derzeit am Update des OECD-MA, welcher in den Jahren 2010 oder 2011 zu erwarten ist. In diesem Update ist z.B. ein Bericht zur Anwendung und Auslegung der 183-Tage-Regelung gem. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA vorgesehen, welcher aufgrund des Widerstands einzelner Mitgliedstaaten der OECD im OECD-MA 2008 nicht berücksichtigt werden konnte. Erkennbar ist, dass dann im Wege der Arbeitskräfteüberlassung entsandten Mitarbeitern die Anwendung der 183-tägigen Schonfrist auf Grundlage des OECD-MA untersagt wird.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Vgl. Arbeitsunterlage zum Experten-Workshop vom 05.07.2005 der Europäischen Kommission: Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, Seite 17.

¹⁴⁵ Vgl. Arbeitsunterlage zum Experten-Workshop vom 05.07.2005 der Europäischen Kommission: Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, Seite 19.

¹⁴⁶ Vgl. Arbeitsunterlage zum Experten-Workshop vom 05.07.2005 der Europäischen Kommission: Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, Seite 21.

¹⁴⁷ Vgl. Bendlinger, Stefan: Das OECD-Musterabkommen 2008 – praxisrelevante Änderungen, SWI 12/2008, Heft Nr. 12 vom 01.12.2008, 545.

Anderen Experten zur Folge, können Qualifikationsprobleme durch das DBA selbst oder eine andere gültige Vereinbarung hinsichtlich der Begriffsbestimmung der Abkommensdefinitionen gelöst werden.¹⁴⁸ Kommentatoren des Experten-Workshop der Europäischen Kommission haben festgestellt, dass DBA nicht unbedingt erforderlich sind. Denn die Mitgliedstaaten könnten ein System zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwenden, das direkt auf ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften basiert. Um eine vollständige Beseitigung von Doppelbesteuerungen zu garantieren, müssten die Mitgliedstaaten ihr Steuerrecht gem. EGV überarbeiten und sämtliche Diskriminierung in der EU verhindern.¹⁴⁹

Solange keine multilateralen Maßnahmen, welche alle Arten und Ursachen von Qualifikationsproblemen vermeiden oder sogar vorbeugen können, international oder zumindest länderübergreifend vereinbart werden, stehen uns derzeit die in dieser Arbeit genannten Lösungsansätze für die Überwindung von Qualifikationsproblemen zur Verfügung. Da die Komplexität grenzüberschreitender Sachverhalte immer größer wird, bleibt abzuwarten, wie lange es noch dauern wird, bis die Regierungen und die OECD geeignete Maßnahmen zur vollständigen Lösung von Qualifikationsproblemen zulassen.

¹⁴⁸ Vgl. Burgstaller, Eva/ Haslinger, Katharina: Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law, Wien, 2007, Seite 27.

¹⁴⁹ Vgl. Arbeitsunterlage zum Experten-Workshop vom 05.07.2005 der Europäischen Kommission: Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Gemeinschaft, Seite 19.

V. Literatur- und Quellenverzeichnis

Bücher:

- ↪ Bauer, Josef/ Burgstaller, Eva/ Haslinger, Katharina/ Herdin, Judith/ Hofbauer, Ines/ Lang, Michael/ Loukota, Helmut/ Loukota, Walter/ Schilcher, Michael/ Schuh, Josef/ Staringer, Claus/ Stefaner, Markus/ Strasser, Christof/ Sutter, Franz/ Zieseritsch, Ursula: Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Band 27, Wien, 2004.
- ↪ Bendlinger, Stefan/ Walch, Andreas: Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts, Wien, 2006.
- ↪ Burgmeister, Gabriele/ Enders, Dieter: Aussensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, München, 1997.
- ↪ Burgstaller, Eva/ Haslinger, Katharina: Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law, Wien, 2007.
- ↪ Djanani, Christiana/ Brähler, Gernot: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Wiesbaden, 2004.
- ↪ Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2003.
- ↪ Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard: Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2000.
- ↪ Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Schuch, Josef/ Staringer, Claus: Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien, 2005.
- ↪ Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, Band 9, Hamburg, 1992.
- ↪ Keerl, Markus: Internationale Verrechnungspreise in der globalisierten Wirtschaft, Göttingen, 2008.

- ↵ Kramer, Jörg-Dieter/ Staringer, Claus/ Stauber, Stephan: Die Besteuerung auslandsbezogener Einkünfte, 1. Auflage, Köln, 2004.
- ↵ Lang, Michael: Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Auflage, Wien, 2002.
- ↵ Schmidt, Lutz/ Sigloch, Jochen/ Henselmann, Klaus: Internationale Steuerlehre, Wiesbaden, 2005.
- ↵ Schreiber, Ralf: Verrechnungspreise, Herne, 2008.
- ↵ Sutter, Franz/ Wimpissinger, Christian: Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, Band 24, Wien, 2002.
- ↵ von Poser und Groß-Naedlitz, Arwed: Der Qualifikationskonflikt bei Doppelbesteuerungsabkommen, München, 1972.
- ↵ Wassermeyer, Franz/ Lang, Michael/ Schuch, Josef: Doppelbesteuerung, Wien, 2004.

Internet:

- ↵ <http://de.wikipedia.org/wiki/Datei:OECDMitgliedsstaaten.png>.
- ↵ <http://de.wikipedia.org/wiki/Doppelbesteuerungsabkommen>.
- ↵ http://de.wikipedia.org/wiki/Lex_posterior.
- ↵ http://de.wikipedia.org/wiki/Lex_specialis.
- ↵ http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente_site/lehre/2006/IntStR/OECD-MA%20Kofler.pdf.
- ↵ <http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/verstaendigungsverfahren/verstaendigungsverfahren.htm>.

Zeitschriften:

- ↵ Bendlinger, Stefan: Das OECD-Musterabkommen 2008 – praxisrelevante Änderungen, SWI 12/2008, Heft Nr. 12 vom 01.12.2008.
- ↵ Bendlinger, Stefan: Der Arbeitgeberbegriff in DBA-Recht, ÖStZ 2007/581, Heft Nr. 12 vom 01.06.2007.
- ↵ D-A-CH-Steuerausschuss: Stellungnahme zum Thema „Qualifikationskonflikte“, SWI 12/1998, Heft Nr. 12 vom 01.12.2008.

- ↪ DBA-rechtliche Besonderheiten bei Arbeitnehmerentsendungen in österreichische Nachbarstaaten, ÖStZ 2003/969, Heft Nr. 20 vom 15.10.2003.
- ↪ Jirousek, Heinz: Das 2008 Update des OECD-Musterabkommens, ÖStZ 2009/413, Heft Nr. 8 vom 15.04.2009.
- ↪ Jirousek, Heinz: Steuerrechtliche Konfliktsituationen bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen und ihre Lösungsmöglichkeiten, RdW 1984, Heft Nr. 4 vom 01.04.1984.
- ↪ Lang, Michael: Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts bei Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2/1999, Heft Nr. 2 vom 01.02.1999.
- ↪ Lang, Michael: Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 5/2007, Heft Nr. 5 vom 01.05.2007.
- ↪ Lang, Michael: Multilaterale Steuerabkommen statt bilateralem DBA-Netz?, SWI 11/1997, Heft Nr. 11 vom 01.11.1997.
- ↪ Loukota, Helmut: Abstimmung österreichisch-deutscher Auffassung über die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens, SWI 5/1997, Heft Nr. 5 vom 01.05.1997.
- ↪ Loukota, Helmut: BMF-Erlass zur internationalen Personalentsendung, SWI 4/1998, Heft Nr. 4 vom 01.04.1998.
- ↪ Loukota, Helmut: Lösung internationaler Qualifikationskonflikte, SWI 2/1999, Heft Nr. 2 vom 01.02.1999.
- ↪ Loukota, Helmut: Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, SWI 12/1998, Heft Nr. 12 vom 01.12.1998.
- ↪ Schilcher, Michael/ Stefaner, Markus: Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art. 15 DBA-Deutschland, SWI 1/2005, Heft Nr. 1 vom 01.01.2005.

Sonstige Quellen:

- ↪ Arbeitsunterlage zum Experten-Workshop vom 05.07.2005 der Europäischen Kommission.
- ↪ OECD-Reihe Steuern, Musterabkommen, Berlin, 1994.
- ↪ Verordnung 17/1/4. BAO, BGBl II 2002/474.

VI. Erklärung zur selbständigen Anfertigung

Ich erkläre, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig, ohne fremde Hilfe angefertigt und nur die in den beigefügten Verzeichnissen angegebenen Hilfsmittel und Quellen verwendet habe.

Ort und Datum

Mirela Turajlic