

Die österreichische Position beim Abschluss von DBA

Heinz Jirousek

- 1. Allgemeine rechtspolitische Ziele der österreichischen DBA-Politik**
- 2. Besondere Zielsetzungen der österreichischen Abkommenspolitik**
- 3. Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung**
- 4. Bedeutung des OECD-Kommentars aus österreichischer Sicht**
- 5. Instrumente der Konfliktlösung**
- 6. Vermeidung der internationalen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung**
- 7. Position Österreichs bei der Umsetzung des OECD-Transparenzstandards**
- 8. Schlussbemerkungen**

1. Allgemeine rechtspolitische Ziele der österreichischen DBA-Politik

Bedingt durch die fortschreitende Globalisierung des Wirtschaftslebens wird der Bedarf nach umfassendem Schutz vor dem wirtschaftshemmenden Phänomen der internationalen Doppelbesteuerung immer vordringlicher. Dabei steht naturgemäß der Ausbau des Netzwerks der bilateralen DBA im Vordergrund. Daneben erfordert die rasante weltweite Fortentwicklung des internationalen Steuerrechts jedoch auch eine kontinuierliche Beobachtung und Durchforstung des vorhandenen DBA-Bestands mit dem Ziel einer kontinuierlichen Weiterentwicklung dieses Abkommensnetzwerkes in Form von Revisionen oder Neuabschlüssen von Abkommen.¹

Im Vordergrund der rechtspolitischen Überlegungen zum Ausbau und zur Pflege des DBA-Netzwerks steht seit jeher das allen anderen Zielsetzungen übergeordnete Ziel der Beibehaltung und Stärkung des österreichischen Wirtschaftsstandorts. Zur Erreichung dieses Ziels ist das BMF als die für die Verhandlung und den Vollzug von DBA zuständige Behörde bemüht, das für österreichische Unternehmungen im Fall von Auslandsinvestitionen in den jeweiligen Zielländern maßgebliche rechtliche Umfeld rechtsvergleichend zu beobachten und beim Abschluss der österreichischen Abkommen stets dafür Sorge zu tragen, wirtschaftliche Schlechterstellungen bzw. Diskriminierungen Österreichs gegenüber anderen Staaten, insb. gegenüber den Mitgliedstaaten der EU und des EWR, zu vermeiden. Vorrangiges Ziel der Abkommenspolitik eines Staates von der Größenordnung und politischen Bedeutung Österreichs kann schon aus pragmatischer Sicht nicht die unbedingte und kompromisslose Umsetzung bestimmter, aus eigener Sicht wünschenswerter Zielvorstellungen sein, sondern vielmehr die Herstellung eines „*level playing field*“ für heimische Investoren im jeweiligen Zielland sowohl gegenüber den in Konkurrenz tretenden Unternehmungen des Ziellandes als auch gegenüber den wichtigsten Mitbewerbern aus Drittstaaten. Dabei muss eine gewisse Zersplitterung des DBA-Rechts in Kauf genommen werden, will man nicht den wirtschaftspolitisch hohen Preis des regelmäßigen Scheiterns von Verhandlungen oder der Verzögerung von Abkommensabschlüssen riskieren. In diesem Zusammenhang ist aber auch zu bemerken, dass selbst politisch mächtige Staaten wie die Vereinigten Staaten von Amerika, deren Ziel die weltweite Akzeptanz des US-amerikanischen Musterabkommens ist, nicht verhindern können, dass die nach diesem Muster abgeschlossenen bilateralen Abkommen dennoch durchaus erhebliche bilaterale Unterschiedlichkeiten erkennen lassen. Die in diesem Werk kritisch aufgezeigte bzw. hinterfragte Uneinheitlichkeit des österreichischen DBA-Netzwerkes ist daher unter diesem Gesichtspunkt zu relativieren. Sie ist nicht zuletzt auch auf den Zeitfaktor zurückzuführen. Einerseits ist die Entwicklung des internationalen Steuerrechts ei-

¹ Jirousek, Die österreichische DBA Politik, in Lang/Weinzirl (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht – Festschrift für Friedrich Rödler zum 60. Geburtstag (2010), 409 (410).

ner immer rascheren theoretischen Fortentwicklung unterworfen, andererseits sind die Vertragsstaaten auf Grund immer größerer Sparzwänge und damit verbundener Ressourcenbeschränkungen nicht in der Lage, mit dieser rasanten Entwicklung auch im Bereich des jeweiligen bilateralen DBA-Netzwerks mitzuhalten. Selbst relativ geringfügige Änderungen des Abkommensnetzwerkes, wie z.B. die Änderung lediglich des Amtshilfeartikels i.S.d. OECD-Standards², bedürfen angesichts der hierfür erforderlichen politischen Prozesse eines Zeitraums von mehreren Jahren. Eine automatische und zeitnahe Anpassung der DBA-Rechtslage an den jeweiligen „*State of the Art*“ des internationalen Steuerrechts käme daher realistischerweise nur bei Umstieg auf multilaterale Verträge in Betracht. Dieses Konzept steht zwar seit Jahren sowohl auf der Ebene der EU als auch der OECD in Diskussion, konnte aber bislang nicht die erforderliche europa- oder gar weltweite rechtspolitische Zustimmung erlangen.³

Österreich ist seit jeher bemüht, eine Zersplitterung des Rechtsbestands des internationalen Steuerrechts so weit wie möglich zu vermeiden. Zu diesem Zweck wurde auch das sog. österreichische Musterabkommen, welches im Anhang zu diesem Werk angefügt ist, so gestaltet, dass Abweichungen gegenüber dem OECD-Muster möglichst sparsam vorgeschlagen werden. Von substanzieller Bedeutung erscheinen in diesem Zusammenhang lediglich die Besonderheit der *Dividendendefinition*, die auch Zuwendungen aus Privatstiftungen vom Dividendenartikel erfasst, die Bestimmung betreffend die steuerliche Nichterfassung von *Leistungen des gesetzlichen Unterhalts*, die im Quellenstaat steuerbefreit sind, im Ansässigkeitsstaat, wodurch der in diesem Fall rechtspolitisch erwünschte Effekt einer Keinmal Besteuerung dieser Einkünfte eintritt, sowie die Protokollbestimmungen betreffend die *Maßgeblichkeit des OECD-Musterabkommens für die Abkommensinterpretation*.⁴ Die in älteren DBA noch angewandte Sonderbestimmung über stille Gesellschaften, welche sowohl Einkünfte aus echten als auch solche aus unechten stillen Gesellschaftsbeteiligungen unter die Verteilungsnorm des Art. 7 subsumierte⁵, wird im derzeit gültigen Musterabkommen nicht mehr verwendet. Die Nachfolgebestimmung des neuen österreichischen Musters, welche bei echten stillen Gesellschaftsbeteiligungen neben dem Ansässigkeitsstaat auch dem Quellenstaat nach Art. 11 das uneingeschränkte Besteuerungsrecht zuteilt,⁶ erweist sich i.d.R. international als schwer durchsetzbar und hat daher keine wesentliche Bedeutung erlangt. Dies gilt sinngemäß auch für die im österreichischen Musterabkommen beibehaltene alte Zählweise der 183-Tage-Regel in Art. 15 Abs. 2, welche als Bezugszeitraum wei-

² Art. 26 OECD-MA.

³ Vgl. dazu Jirousek, Tax Treaty Law and European Union Law (DBA-Recht und Unionsrecht), SWI 2012, 53 (61). Vgl. auch zu Gunsten der bilateralen Vorgangsweise Z 37 ff. OECD-MK zur Einleitung des OECD-MA.

⁴ Siehe auch Jirousek in FS Rödler, 418 f.

⁵ Vgl. für viele z.B. Art. 7 Abs. 8 DBA Dänemark.

⁶ Art. 11 Abs. 2 österreichisches Musterabkommen.

terhin auf das Kalenderjahr abstellt. Die in Art. 26 eingefügten besonderen *Datenschutzklauseln*⁷ haben angesichts der ohnedies bereits nach den allgemeinen Geheimhaltungsbestimmungen des Art. 26 sehr restriktiven Offenlegungs- und Verwendungsbeschränkungen nie praktische Bedeutung erlangt. Im Zuge der derzeit laufenden Revision der Amtshilfebestimmungen wird daher auf die Übernahme oder Weiterverwendung dieser Bestimmungen i.d.R. verzichtet. Die *Schiedsklausel* des österreichischen Musterabkommens in Ergänzung der Regelungen über das Verständigungsverfahren wurde durch die Übernahme des neuen Art. 25 Abs. 5 OECD-MA i.d.F. des Update 2008 bei neueren DBA abgelöst.

Abweichungen vom OECD-MA müssen nicht notwendigerweise immer durch sog. „*reservations*“⁸ oder „*observations*“⁹ gedeckt sein. Österreich war und ist bemüht, derartige Vorbehalte oder Bemerkungen nur sehr sparsam zu verwenden. Vorbehalte werden i.d.R. nur dann eingesetzt, wenn aus grundsätzlichen rechtspolitischen Überlegungen die Annahme der im Musterabkommen vorgesehenen Bestimmung keinesfalls möglich ist.¹⁰ Der letzte diesbezügliche Vorbehalt Österreichs war zum OECD-MA i.d.F. 2005 zu Abs. 5 von Art. 26 aus Anlass der Umsetzung des neuen Transparenzstandards der OECD wegen dessen Unvereinbarkeit mit dem mit verfassungsrechtlicher Mehrheit abgesicherten Bankgeheimnis¹¹ ergangen und wurde erst im März 2009 im Zuge der österreichischen Verpflichtung zu diesem neuen Standard wieder zurückgezogen.¹²

Im Folgenden werden die Grundzüge der österreichischen DBA-Politik sowie mögliche Zukunftsperspektiven der DBA-Fortentwicklung näher dargelegt.

2. Besondere Zielsetzungen der österreichischen Abkommenspolitik

Die österreichische DBA-Politik verfolgt im Wesentlichen folgende vier Ziele:

- Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung
- Förderung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen
- Hebung der Rechtssicherheit
- Vermeidung der internationalen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist nach wie vor das Hauptziel der österreichischen DBA-Politik. Allerdings besteht seit 2002 auch im innerstaatlichen

⁷ Art. 26 Abs. 1 und 2 lit. c alte Fassung.

⁸ Vorbehalte zu Bestimmungen des OECD-Musterabkommens.

⁹ Bemerkungen zum OECD-Kommentar, in denen abweichende Interpretationsverständnisse kundgetan werden.

¹⁰ Vgl. dazu *Jirousek*, Anmerkungen zur DBA-Politik Österreichs; eine Replik, SWI 2012, 157 (157).

¹¹ § 38 BWG.

¹² S. dazu auch *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (109) m.w.N. in FN 12.

Rechtsbereich auf Grund der zu § 48 BAO ergangenen Verordnung BGBI. II 2002/474 eine generelle Rechtsgrundlage zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung. Diese Regelung sieht je nach Art der Einkünfte und Höhe des ausländischen Steuerniveaus zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entweder die Methode der Steuerbefreiung oder diejenige der Steueranrechnung vor. Die generelle Vermeidung der Doppelbesteuerung, die ab dem Veranlagungsjahr 2002 an die Stelle einzelfallbezogener Individualentscheidungen in Bescheidform getreten ist, sichert zunächst die durch den EU-Code of Conduct gebotene Transparenz des Verwaltungshandelns und bewirkt daneben eine erhebliche Verwaltungsvereinfachung. Im Übrigen entfällt die durch die reine Ermessensübung und die damit verbundene Unvorhersehbarkeit der Einzelfallentscheidung bedingte Rechtsunsicherheit. Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf der Ebene des Völkerrechts erweist sich jedoch trotz aller innerstaatlicher Bemühungen zur Beseitigung dieses Wirtschaftshemmnisses nach wie vor als unverzichtbares Instrument der Wirtschaftsförderung. Zum einen vermag nur ein völkerrechtlicher Vertrag den Quellenstaat rechtsverbindlich dazu zu bewegen, auf Besteuerungsrechte bei abzugsteuerpflichtigen Einkünften, die in der Regel von den Bruttoeinnahmen erhoben werden, zu verzichten. Nur dadurch kann sichergestellt werden, dass es nicht zu Steuerüberhängen im Quellenstaat kommt, die im Ansässigkeitsstaat mangels entsprechenden Steuersubstrates nicht voll anrechenbar sind und daher als finale überproportionale Steuerbelastung das Unternehmen belasten. Zum anderen kann nur durch den wechselseitigen, auf dem Grundsatz der Reziprozität beruhenden gegenseitigen Steuerverzicht jene Ausgewogenheit des verbleibenden Steueraufkommens bewirkt werden, welche aus budgetären Überlegungen bei einer Vielzahl internationaler Doppelbesteuerungsfälle unerlässlich ist. Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung kann nicht ausschließlich zu Lasten eines Staates, nämlich des Ansässigkeitsstaates, erfolgen, sondern bedarf auch entsprechender Entlastungsmaßnahmen des Quellenstaates.¹³

Ziel der österreichischen Abkommenspolitik ist der jährliche Abschluss von mindestens zwei Voll-DBA-Äquivalenten.¹⁴ Während dem zügigen Ausbau des DBA-Netzwerks im Hinblick auf die Aufrechterhaltung der Qualität des österreichischen Wirtschaftsstandorts bis 2009 grundsätzlich Vorrang vor der Revision des Abkommensnetzwerks eingeräumt wurde, verschob sich diese Priorität ab 2009, als sich Österreich uneingeschränkt zur Übernahme des OECD-Standards der

¹³ Jirousek in FS Rödler, 411 f.

¹⁴ Ein Voll-DBA-Äquivalent umfasst sämtliche Schritte der Abkommensverhandlung bis zur Unterzeichnungreife, d.s. Einholung der Verhandlungsvollmacht, Verhandlungen (i.d.R. zwei Verhandlungsrunden), Aussendung des Begutachtungsentwurfes und Auswertung der Begutachtung, Textabstimmung, Übersetzung, Vorbereitung der parlamentarischen Inkraftsetzung.

Transparenz- und Amtshilfe bekannte¹⁵, unter dem rechtspolitischen Druck des Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes auf die rasche Adaptierung des gesamten DBA-Netzwerkes i.S.d. OECD-Standards.

Unter dem Gesichtspunkt der Förderung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen ist ein entscheidendes Anliegen Österreichs, den OECD-Standard in Bezug auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen uneingeschränkt anzuwenden. Österreich hat daher auch bei der Gestaltung der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien¹⁶ stets die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze im Hintergrund als im Zweifel maßgebliche Norm im Auge behalten. Hinsichtlich der Gestaltung der Verteilungsnorm betreffend Unternehmensgewinne¹⁷ ist Österreich grundsätzlich zur Übernahme des AOA¹⁸ bereit, wobei allerdings die Umstellung des österreichischen DBA-Netzwerks einen mehrere Jahre dauernden Prozess erfordern wird.

Ein weiterer wichtiger Aspekt der österreichischen Abkommenspolitik im Rahmen der wirtschafts- und standortpolitischen Überlegungen ist die Beibehaltung der Strategie der Quellensteuerfreiheit bzw. maximalen Quellensteuerreduktion bei Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren. Damit sollen Probleme der überproportionalen Besteuerung von Einkünften, die an der Quelle einer Bruttobesteuerung unterliegen, während im Ansässigkeitsstaat auf Grund des Nettobesteuерungsprinzips auf diese Einkünfte oft nur eine so geringe Steuer vom Einkommen entfällt, dass sie für eine Vollanrechnung der ausländischen Quellensteuern nicht ausreichend ist, vermieden werden. Dabei erscheint es aus allgemeinen standortpolitischen Überlegungen auch geboten, einen Verlust an Steuersubstrat bei auswärts gerichteten Dividenden- und Lizenzgebührenzahlungen¹⁹ in Kauf zu nehmen. Würde Österreich im Vergleich zu anderen Staaten, insb. Nachbarstaaten, in seinem DBA-Netzwerk schlechtere Quellensteuersätze als diese Staaten vereinbaren, hätte dies automatisch Umgehungsstrategien im Wege des *treaty shopping* zur Folge, welche den hypothetischen Steuervorteil wieder zunichten machen würden. Auch die von Österreich präferierte Methode der Steuerbefreiung²⁰ kann als Instrument zur Förderung von Auslandsinvestitionen gewertet werden.

Das Ziel der Hebung der Rechtssicherheit wird einerseits durch möglichst OECD-konforme Abkommensabschlüsse, andererseits aber insbesondere auch

¹⁵ S. dazu *Nolz/Jirousek*, Das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz – Neuerungen beim Bankgeheimnis, ÖStZ 2009/889, 430 ff.; *Jirousek*, Die Umsetzung des OECD-Standards der Amtshilfe in Österreich – das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz, SWI 2009, 488 ff.; *Kerres/Pröll*, Aktuelle Entwicklungen zum Bankgeheimnis, ecolex 2009, 623 ff.; *Lafite/Vondrák/Gruber*, Quo vadis Bankgeheimnis? Möglichkeiten und Grenzen bei der Umsetzung des OECD-Standards betreffend Informationsaustausch in Steuersachen, ecolex 2009, 573 ff.

¹⁶ VPR 2010.

¹⁷ Art. 7 OECD-MA.

¹⁸ S. *Loukota/Jirousek*, § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, ÖStZ 2007/314, 137 ff.

¹⁹ Bei Zinsen wird das Quellenbesteuерungsrecht bei an beschränkt Steuerpflichtige fließenden Zinsen i.d.R. bereits durch § 98 EStG beseitigt.

²⁰ S. dazu Abschnitt 3.

durch die von Österreich stets angestrebte Bindung an den OECD-Kommentar bei der Interpretation von DBA, die dem OECD-MA entsprechen, erreicht.²¹

Die Vermeidung der internationalen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung hat als Abkommensziel im Gefolge der jüngsten weltweiten Bemühungen um Transparenz und Steuerehrlichkeit erheblich an Bedeutung gewonnen und findet in der bereits o.a. Schwerpunktsetzung bei der Revision des gesamten DBA-Netzwerks i.S.d. OECD-Standards seinen Niederschlag.²²

3. Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung

Österreich präferiert bei Abkommensabschlüssen grundsätzlich die Methode der Steuerbefreiung. Häufig kommt es daher – angesichts eines in den vergangenen Jahren erkennbar gewesenen deutlichen Trends zur Steueranrechnungsmethode – zu einem Methodensplit zwischen den beiden Vertragspartnerstaaten. Die Methode der Steueranrechnung als generelle und für beide Staaten verbindliche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommt insbesondere im Verhältnis zu folgenden Staaten zur Anwendung: Bahrain (ausgenommen Art. 7 bei Bestehen des „Active-business“-Tests), Barbados, Belize, Finnland, Irland, Italien, Japan, Kanada, Katar, San Marino (ausgenommen Art. 7 und Art. 14 bei Bestehen des „Active-business“-Tests), Schweden, Vereinigtes Königreich und USA. Das DBA mit Hongkong sieht zwar die Befreiungsmethode vor, verbindet sie aber mit einer generellen *Subject-to-tax*-Klausel. Generell, also auch bei grundsätzlicher Verwendung der Befreiungsmethode, kommt die Anrechnungsmethode bei Einkünften i.S.d. Art. 10 (Dividenden), Art. 11 (Zinsen), Art. 12 (Lizenzgebühren), allenfalls auch Art. 13 des OECD-Musterabkommens (insb. Veräußerungsgewinne i.Z.m. der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften oder wesentlichen Beteiligungen) bzw. im Anwendungsbereich des Art. 21 Abs. 3 des UN-Musterabkommens (Anrechnung von Steuern des Quellenstaates von „anderen“ Einkünften, die aus diesem Staat stammen) zur Anwendung.²³

Die Vorzüge der Befreiungsmethode liegen insb. in der sog. Kapitalimportneutralität, der Wettbewerbsneutralität bei Erwerbstätigkeiten im Quellenstaat, im Entfall der „Wegbesteuerung“ ausländischer Investitionsanreize des Quellenstaates im Ansässigkeitsstaat sowie in der grundsätzlich einfacheren Administration dieser Methode. Nur die Befreiungsmethode ermöglicht es österreichischen Unternehmen, bei Auslandsprojekten ausschließlich dem Steuerniveau des Quellenstaates unterworfen zu sein und damit ein Hochschleusen der Auslandseinkünfte auf das Niveau der inländischen Besteuerung zu vermeiden. Steuerliche Investitionsanreize wirken sich in diesem Zusammenhang auch unmittelbar und ausschließlich zu

²¹ S. dazu Abschnitt 4.

²² S. dazu auch Abschnitt 7.

²³ Jirousek in FS Rödler, 412.