

1. Einführung

Der Begriff der Betriebsstätte findet sich in verschiedenen Normen des Steuerrechts. Von zentraler Bedeutung ist der Begriff aber im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung als Kriterium der Gewinnzuordnung zu Ansässigkeits- und Quellenstaat. Im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist die Betriebsstätte – trotz der Vorschläge eines neuen „Nexus“ iZm der Besteuerung der digitalen Wirtschaft, der künftig als ergänzendes Anknüpfungsmerkmal geschaffen werden soll – Maßstab für das Steuerungsrecht des Quellenstaates.

Im Betriebsstättenbegriff spiegelt sich die Lösung des Interessengegensatzes zwischen den kapitalexportierenden und den kapitalimportierenden Staaten wider. Vor den seit 2003 vorgenommenen Revisionen des Musterabkommens der OECD auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) und des dazu ergangenen Kommentars (OECD-MK) wurde dieser Konflikt im Interesse eines freien Welthandels zugunsten eines tendenziell eng definierten Betriebsstättenbegriffs gelöst. Diese Grundsätze haben dem Unternehmer jene Rechtssicherheit verschafft, die eine der Voraussetzungen für den internationalen Wirtschaftsaustausch darstellt.¹

Im Zuge der regelmäßigen Revisionen von OECD-MA und OECD-MK wurden die Anforderungen an den Bestand einer Betriebsstätte ständig abgesenkt. Ohne den Wortlaut des OECD-MA selbst zu ändern, sollten durch die Revision des OECD-MK neue Auslegungsergebnisse erwirkt werden, die jedoch im Wortlaut des DBA keine Deckung finden. Auch der Versuch, im OECD-MK den Betriebsstättenbegriff anhand von Beispielen zu erörtern, hat mehr Verwirrung gestiftet, als er dabei hilft, DBA-Recht systematisch, logisch und eindeutig auszulegen.² Die letzte Änderung des Betriebsstättenbegriffs erfolgte im Zuge des Update 2017 von OECD-MA und OECD-MK, indem die in BEPS Action 7³ vorgeschlagenen Maßnahmen gegen die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten umgesetzt worden sind. Um eine rasche Umsetzung der BEPS-Vorschläge in das internationale DBA-Netz zu ermöglichen, wurde auf Grundlage von BEPS Action 15⁴ das „Multilaterale Instrument“ (MLI)⁵ geschaffen, das die BEPS-bedingten Vorschläge zur Änderung des DBA-Rechts quasi „mit einem Schlag“ in die DBA implementieren sollte. Allerdings haben viele Staaten bei der Übernahme der nicht als Mindeststandard ausgewiesenen Vorschläge große Zurückhaltung geübt. So hat Österreich in seine DBA, die als „covered tax agreement“ notifiziert worden sind, nur die zur Anpassung des Art 5 Abs 4 OECD-MA idF des Update 2017 (Hilfsbetriebsstätten) vorgeschlagenen Änderungen übernommen. Auf die Übernahme der im BEPS Action 7 und MLI vorgeschlagenen anderen Anpassungen zur Vermeidung künstlicher

1 Görl, Aktuelle Aspekte des Betriebsstättenbegriffs unter besonderer Berücksichtigung der Präsenzanforderungen, in Herzig/Günel/Niemann (Hrsg), Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005, 82.

2 Bendlinger, Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 2006, 358 (366).

3 OECD, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7 – Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2018), 25.

4 OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

5 Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 2018/93. Die Ratifizierung, Annahme bzw Genehmigung durch weitere Staaten wird jeweils im BGBl veröffentlicht.

1. Einführung

Betriebsstättenbegründung wurde aus guten Gründen verzichtet. Das österreichische BMF begündet seine Zurückhaltung jedoch auch damit, dass es sich bei den Änderungsvorschlägen der OECD ohnehin um keine neue Kodifizierung des Betriebsstättentatbestandes handle, sondern zum Teil nur um „Klarstellungen“.

Der DBA-Anwender steht regelmäßig vor dem Problem, dass die DBA-Vertragsstaaten den Betriebsstättenbegriff in aller Regel nicht im Gleichklang auslegen, sondern unter Bezugnahme auf die „lex fori“-Klausel in Art 3 Abs 2 OECD-MA innerstaatliches Abgabenrecht zur Begriffsbestimmung heranziehen. Auslegungsdifferenzen und Doppelbesteuerung sind dann die Folge. Die Frage „Is there a permanent establishment?“ ist daher heute viel eher mit „Yes, there is one“ zu beantworten, als das in der Vergangenheit der Fall war.⁶ Und die Zweifel, die bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs bestehen, wurden bereits in der Vergangenheit erkannt. Symptomatisch dafür ist der Titel des IFA/OECD-Seminars, das anlässlich des 66. Weltkongresses der International Fiscal Association im Jahr 2012 in Boston stattgefunden hat. Schon damals wurden Fragen rund um den Betriebsstättenbegriff unter dem Titel „*Now I see it now I don't: The elusive concept of permanent establishment*“ diskutiert, was so viel heißt, wie „Ist da eine oder ist da keine, das schwer fassbare Betriebsstättenkonzept“.

Auch die Praxis zeigt, dass das Netz der nationalen Finanzverwaltungen zum Einfangen von Steuersubstrat immer dichter geknüpft wird, indem auch die Möglichkeit zum internationalen Informationsaustausch verstärkt genutzt wird. Aus umsatzsteuerlicher Sicht notwendige Registrierungen, die steuerliche Abwicklung von Arbeitnehmern, Werbemaßnahmen des Unternehmers, sein Internetauftritt, notwendige steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung bei Abschlusszahlungen durch den Kunden oder Betriebsprüfungen beim Auftraggeber können dazu führen, dass der Unternehmer – von ihm häufig unerwartet – im Tätigkeitsstaat zur Unternehmensbesteuerung herangezogen wird. Denn Betriebsstätten werden nicht immer mit Wissen und Wollen des Steuerpflichtigen errichtet. Vielmehr werden sie vom Fiskus unterstellt, weil der Unternehmer im Zuge seiner Auslandsaktivitäten einen Sachverhalt realisiert, an den das jeweilige innerstaatliche Steuerrecht, bestätigt durch DBA-Recht, beschränkte Steuerpflicht knüpft.

Internationale Unternehmenstätigkeit bedarf also einer rechtzeitigen Auseinandersetzung mit dem Begriff der Betriebsstätte und der internationalen Ergebnisabgrenzung. Will der Unternehmer Doppel- und Mehrfachbesteuerung vermeiden, hat er jegliches Auslandsengagement zeitgerecht auf eine allenfalls damit verbundene – beabsichtigte oder auch unbeabsichtigte – Betriebsstättenbegründung zu prüfen. Und zwar nach jeweils innerstaatlichem Recht der beteiligten Staaten und nach dem zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat bestehenden DBA. Denn ein Staat kann immer nur dann besteuern, wenn das sein innerstaatliches Steuerrecht zulässt und ihm dieses Recht auch durch ein DBA nicht entzogen wird und damit die Erfordernisse **beider Rechtskreise**, des innerstaatlichen und des zwischenstaatlichen Rechtes, erfüllt sind.⁷

Auch die innerbetrieblich gebotene „*Tax Compliance*“, verstanden als ein System, das im Interesse des Unternehmens, seiner Mitarbeiter und Geschäftspartner die steuerliche Rechts-

⁶ Bendlinger, Is there a permanent establishment?, CDFI Vol 94a (2009), 109 ff; Bendlinger, Ist da eine Betriebsstätte? Nationalbericht zum IFA-Kongress 2009 in Vancouver, SWI 2009, 324 (332).

⁷ EAS 1682 v 10. 7. 2000.

1. Einführung

befolgung im In- und Ausland sicherstellt, erfordert es, sich mit „Betriebsstättenrisiken“ auseinanderzusetzen. Denn nicht erkannte Betriebsstätten haben nicht nur unerwartete Auswirkungen auf die Unternehmensbesteuerung, sondern auch auf die Einkommen- bzw Lohnbesteuerung der Arbeitnehmer und die Umsatzbesteuerung, meist verbunden mit empfindlichen Versäumnisfolgen und Steuerstrafen.

Dieses Buch beschäftigt sich nach einer Einführung in die systematische Lösung internationaler Steuerfälle ausführlich mit der Definition des Betriebsstättenbegriffs auf Grundlage des Art 5 des OECD-MA und des OECD-MK, jeweils in der Fassung vom 21. 11. 2017 bzw auf Grundlage des Musterabkommens der vereinten Nationen idF aus 2017, insoweit sich darin von OECD-MK und OECD-MK abweichende Bestimmungen finden. Ebenso berücksichtigt wird die relevante Rechtsprechung zur Betriebsstättenbesteuerung aus dem In- und Ausland.

Der Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung von Betriebsstätten ist ein eigenes Kapitel gewidmet, in dem auch „Praktiker-Methoden“ präsentiert und im Hinblick auf ihre Tauglichkeit vor dem Hintergrund des „**Authorized OECD-Approach**“ (AOA) geprüft werden. Die Auslandsbetriebsstätte als Steueroptimierungsmodell und dessen Grenzen werden ebenso behandelt wie Themen rund um grenzüberschreitende Personengesellschaften.

2. Die Ursachen doppelter Besteuerung

In Österreich **unbeschränkt steuerpflichtige** Unternehmer haben ihren Gewinn für das **Gesamtunternehmen** inklusive aller in- und ausländischen Betriebsstätten zu ermitteln und in Österreich zu versteuern. Seit der Abschaffung der Gewerbesteuer in Österreich im Zuge der Steuerreform 1993¹ mit Wirkung ab 1. 1. 1994 besteht für nur im Inland tätige österreichische Unternehmen aus rein ertragsteuerlicher Sicht daher keine Notwendigkeit mehr, Unternehmensgewinne auf verschiedene inländische Betriebsstätten aufzuteilen. *Innerstaatlich* hat der Bestand einer Betriebsstätte allerdings im Bereich der *KommSt* Relevanz, zumal gemäß § 7 Abs 1 KommStG jene Gemeinde erhebungsberechtigt ist, in der das Unternehmen eine Betriebsstätte unterhält. Werden Personen von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens einem Beschäftigten länger als sechs Kalendermonate zur Arbeitsleistung überlassen, bleibt die Gemeinde, in der sich die Betriebsstätte des Überlassers befindet, für sechs Kalendermonate erhebungsberechtigt. Für Zeiträume nach Ablauf des sechsten Kalendermonates ist die Gemeinde, in der sich die Unternehmensleitung des inländischen Beschäftigten befindet, erhebungsberechtigt. Denn gemäß § 4 Abs 2 KommStG wird bei Arbeitskräfteüberlassungen erst nach Ablauf von sechs Kalendermonaten in der Betriebsstätte des Beschäftigten eine Betriebsstätte des Arbeitskräfte überlassenden Unternehmens begründet. Aus ertragsteuerlicher Sicht begründet die Überlassung von Arbeitskräften idR allerdings keine Betriebsstätte.

Grenzüberschreitend tätige Unternehmen, die in Österreich kraft der in § 1 Abs 2 EStG für natürliche Personen bzw in § 1 Abs 2 KStG für juristische Personen vorgesehenen Anknüpfungsmerkmale (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz, Ort der Geschäftsleitung) mit dem **Welteinkommen** unbeschränkt steuerpflichtig sind, können allerdings auch in anderen Staaten steuerpflichtig werden und damit einer Doppelbesteuerung unterliegen. Denn in fast allen Staaten der Welt („klassische“ Steueroasen ausgenommen) unterliegen Steuerausländer – meist nach dem Territorialprinzip – mit den dort erwirtschafteten (Inlands-)Einkünften der **beschränkten Steuerpflicht**, so wie das auch in Österreich für die in §§ 98 ff iVm § 21 Abs 1 Z 1 KStG für taxativ aufgezählte Inlandseinkünfte beschränkt steuerpflichtiger natürlicher und juristischer Personen vorgesehen ist. Wenn nun der Ansässigkeitsstaat nach dem Welteinkommensprinzip auch die aus einem anderen Staat (= Quellenstaat) erwirtschafteten Einkünfte erfasst, die auch dort besteuert werden, ist **doppelte Besteuerung** die zwangsläufige Folge.

Um eine solche den internationalen Wirtschaftsverkehr behindernde Doppelbesteuerung zu vermeiden, hat Österreich mit 90 Staaten DBA abgeschlossen.² Darin werden Besteuerungsrechte zugewiesen und der Ansässigkeitsstaat dazu verpflichtet, entweder die dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassenen Einkünfte steuerfrei zu stellen (**Befreiungsmethode** iSd Art 23 A OECD-MA) oder die im Quellenstaat erhobene Steuer auf die korrespondierenden Steuern im **Ansässigkeitsstaat** zur Anrechnung zu bringen (**Anrechnungsmethode** iSd Art 23 B OECD-MA). Im österreichischen DBA-Netz werden Betriebsstättengewinne überwiegend (unter Progressionsvorbehalt) steuerfrei gestellt, selbst dann, wenn der DBA-Partner (asymmetrisch) seinerseits die Anrechnungsmethode anwendet (zB Polen, Slowakei, Slowe-

¹ BGBl 1993/118.

² Eine stets aktuelle Auflistung der von Österreich abgeschlossenen DBA ist unter <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen/dba-liste.html> abrufbar.

2. Die Ursachen doppelter Besteuerung

nien). Im Sinne der **Kapitalimportneutralität** stellt die Befreiungsmethode sicher, dass die Steuerbelastung eines Auslandsengagements jeweils dem auf ausländischem Territorium üblichen Niveau entspricht. Nur im Verhältnis zu angloamerikanischen Staaten (USA, Kanada, Großbritannien, Irland), einigen Niedrigsteuerländern (Liechtenstein, Barbados, Belize, Qatar), Finnland, Italien, Japan und Schweden hat Österreich der **Kapitalexportneutralität** entsprechend für Aktiv- und Passiveinkünfte die Anrechnungsmethode vorgesehen.³ In einzelnen DBA findet sich die Möglichkeit zur *fiktiven Steueranrechnung*, wodurch sichergestellt werden soll, dass dem Steuerpflichtigen vom Quellenstaat gewährte Investitionsbegünstigungen nicht durch die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nachgeholt werden. Allerdings sollen solche „*matching credits*“ und „*tax sparing credits*“ in Zukunft im Zuge von DBA-Revisionen aus den österreichischen DBA eliminiert werden. Um auch Tätigkeiten in Staaten, mit denen Österreich kein DBA abgeschlossen hat, vor Doppelbesteuerung zu verschonen, ermöglicht § 48 BAO (unter engen Voraussetzungen) und eine auf dessen Basis ergangene Verordnung⁴ die Entlastung von Auslandssteuern, indem die im Ausland einer gewissen steuerlichen Mindestbelastung unterzogenen Einkünfte steuerfrei gestellt werden oder die auf diese entfallende ausländische Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf die österreichische Ertragsteuer angerechnet wird.⁵

- 3 Angloamerikanische Staaten wie zB die USA folgen generell dem Leitprinzip der Kapitalexportneutralität und wenden dementsprechend auf alle Auslandseinkünfte nur die Anrechnungsmethode an, wodurch eine niedrige ausländische Steuerbelastung auf das Steuerniveau des Ansässigkeitsstaates hochgeschleust wird.
- 4 Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung, BGBl II 2002/474.
- 5 In Deutschland ist innerstaatlich zur Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung unter gewissen Voraussetzungen auch die Möglichkeit vorgesehen, ausländische Einkünfte *pauschal zu besteuern* (§ 34c Abs 5 dEStG) oder ausländische Steuern bei der Einkunftsermittlung *als Betriebsausgabe abzuziehen* (§ 34c Abs 2 und 3 dEStG).

3. Die systematische Lösung internationaler Steuerfälle

Bei der Anwendung von DBA ist in **drei Schritten** vorzugehen.¹

1. Im ersten Schritt ist der zu lösende internationale Steuerfall nach den Vorschriften des jeweils nationalen Steuerrechts zu prüfen. Stellt sich heraus, dass nach innerstaatlichem Steuerrecht kein Besteuerungsanspruch gegeben ist, da weder unbeschränkte noch beschränkte Steuerpflicht besteht, ist aus österreichischer Sicht die Anwendung eines DBA nicht mehr erforderlich.

Beispiel:

Die in Deutschland ansässige Bau GmbH wird mit der Renovierung einer Fassade eines Bürogebäudes in Linz beauftragt. Die Arbeiten nehmen drei Monate in Anspruch. Nachdem beschränkte Steuerpflicht von gewerblichen Einkünften gemäß § 98 Z 3 EStG den Bestand einer Betriebsstätte voraussetzt, die aber gemäß § 29 Abs 2 lit c BAO für Bauausführungen ausländischer Unternehmer erst ab einer Dauer von sechs Monaten begründet wird, unterliegt die deutsche Bau GmbH schon nach österreichischem Steuerrecht keiner Körperschaftsteuer.

2. Sollte aber nach nationalem Steuerrecht eine Steuerpflicht bestehen, weil zB die Bauausführung sieben Monate dauert, ist im zweiten Schritt ein DBA – gleich einer **Lochschablone**² – über nationales Recht zu legen, um feststellen zu können, ob das nationale Besteuerungsrecht durch ein DBA bestätigt wird oder bestimmte innerstaatliche steuerliche Anknüpfungsmerkmale abgedeckt werden.

Beispiel:

In Fortführung des Beispiels wäre die deutsche Bau GmbH bei einer sieben Monate dauernden Bauausführung zwar in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Art 7 würde in diesem Fall Österreich allerdings das Besteuerungsrecht entziehen, weil gemäß Art 5 Abs 3 des deutsch-österreichischen DBA (DBA-DE) eine Bauausführung oder Montage nur dann als Betriebsstätte gilt, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet und deshalb die mit dem Projekt erwirtschafteten Gewinne der Bau GmbH nur im Ansässigkeitsstaat Deutschland besteuert werden dürfen.

3. Ergibt sich nach Prüfung des zweiten Schrittes, dass Österreich Besteuerungsrechte zustehen, so ist – allerdings unter Berücksichtigung DBA-rechtlicher Diskriminierungsverbote³ – wiederum nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu klären, wie diese Besteuerungsrechte auszuüben sind. Die verfahrensrechtliche Art und Weise, wie eine – abkommensrechtlich zulässige – Besteuerung vorzunehmen ist, wird durch DBA-Recht nicht berührt.⁴

Beispiel:

Sollte in obigem Beispiel die Bauausführung der deutschen Bau GmbH 14 Monate in Anspruch nehmen und somit DBA-rechtlich Österreich das Besteuerungsrecht an den Betriebsstätteenge-

¹ EStR 2000, Rz 33; EAS 3048 v 24. 4. 2009.

² Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁶ (2015), Grundlagen, Rz 87; Lang, Einführung in das Recht von Doppelbesteuerungsabkommen² (2002), Rz 45.

³ EAS 3025 v 18. 12. 2008.

⁴ EAS 3242 v 31. 10. 2011.

3. Die systematische Lösung internationaler Steuerfälle

winnen überlassen werden, wären die der Baubetriebsstätte zuzurechnenden Gewinne in Österreich im Wege der Veranlagung gemäß § 102 Abs 1 Z 1 EStG zu erfassen.

Auch die Frage, **welcher Einkunftsart** die einem DBA-Staat zur Besteuerung überlassenen Einkünfte zuzuordnen sind, ist **nach innerstaatlichem Recht zu beurteilen**. Diese Einordnung ist grundsätzlich für die abkommensrechtliche Zuordnung von Einkünften zu einer DBA-Verteilungsnorm ohne Bedeutung.⁵ Nur dann, wenn sich aus dem Abkommenszusammenhang Zweifel an der anzuwendenden Verteilungsnorm ergeben, kann gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA innerstaatliches Steuerrecht als Interpretationshilfe herangezogen werden.

5 FG Münster, Urt v 25. 6. 2004, 11 K 5628/03 E, rkr.

4. Doppelbesteuerungsabkommen

4.1. Der Nutzen von Doppelbesteuerungsabkommen

DBA regeln, welcher Staat in welchem Umfang welche Einkünfte besteuern darf. Durch einen solchen bilateralen Steuervertrag einigen sich die Vertragsstaaten darauf, gegenseitige Besteuerungsrechte unter Beschränkung des innerstaatlichen Rechts aufzuteilen und bestimmte Sachverhalte auf eine bestimmte Art und Weise zu behandeln.¹ Dies geschieht dadurch, dass sich die DBA-Vertragsstaaten zunächst auf einen **Katalog möglicher Besteuerungsgüter verständigen** und sodann an den jeweiligen Quellen- oder Ansässigkeitsstaat Verpflichtungen adressieren, bestimmte Einkünfte freizustellen oder Steuern des anderen Vertragsstaates anzurechnen.

DBA schränken den sachlichen Umfang der Besteuerung der Vertragsstaaten ein. Sie dienen einerseits dazu, Doppelbesteuerung zu vermeiden, aber auch eine **überzogene Besteuerung** zu verhindern, wie sie durch eine schrankenlose Abzugsbesteuerung im Quellenstaat verursacht werden kann. Sie sollen aber auch durch Diskriminierungs- und Gleichbehandlungsgebote faire steuerliche Wettbewerbsverhältnisse herstellen. Zielsetzung der österreichischen DBA-Politik ist es, Doppelbesteuerung zu vermeiden, die Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten zu heben, bilaterale Wirtschaftsbeziehungen zu vertiefen, vor allem aber auch internationale Steuerumgehung und Hinterziehung zu vermeiden.

Das aufgrund der Steuervermeidungsstrategien internationaler Konzerne, von der OECD im Auftrag der G20 entwickelte BEPS-Projekt hat im Oktober 2015 zur Veröffentlichung der 15 BEPS-Aktionspunkte geführt. Darunter BEPS Action 6,² worin die OECD neben vielen anderen Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr vorschlägt, in Titel und Präambel eines DBA klarzustellen, dass solche Abkommen nicht dazu dienen sollen, doppelte Nichtbesteuerung zu bewirken. Art 6 Abs 1 des MLI³, der von der OECD als „Mindeststandard“ deklariert worden ist und deshalb von Österreich in die Präambel seiner „covered tax agreements“ übernommen wird, bringt zum Ausdruck, dass ein DBA dazu dienen soll, eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne die Möglichkeit zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen) zu schaffen.

Der Zweck, Doppelbesteuerung zu vermeiden, wird in einem ersten Schritt durch die sachgerechte Verteilung von Besteuerungsgütern erreicht.⁴ Dem **Quellenstaat** soll in Abhängigkeit vom Ausmaß der Inanspruchnahme seiner Volkswirtschaft entweder kein, ein eingeschränktes

1 Czakert, Seminar D: Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Anwendung des innerstaatlichen Rechts, IStR 2012, 703 (703 ff).

2 OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

3 Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 93/2018.

4 Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik DBA (2013), Rz 11.

4.1. Der Nutzen von Doppelbesteuerungsabkommen

oder ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht überlassen werden („Äquivalenzprinzip“). Dieser Grundsatz rechtfertigt den steuerlichen Zugriff eines Staates damit, dass der Steuerpflichtige in den Genuss öffentlicher Güter kommt.⁵

Das OECD-MA gilt in **sachlicher Hinsicht** für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Einzelne österreichische DBA beziehen sich nur auf die ertragsabhängigen Steuern. IdR werden die Steuern, für die das Abkommen in den beiden Vertragsstaaten gilt, ausdrücklich genannt. Gemäß Art 2 Abs 1 OECD-MA gilt als Voraussetzung, dass die Steuern für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden. Die von Gebietskörperschaften erhobenen Abgaben, wie zB die US-State-Taxes, fallen meist nicht in den Anwendungsbereich eines DBA, weil bilaterale Steuerabkommen üblicherweise durch die Bundesbehörden abgeschlossen wird. Art 2 Abs 2 OECD-MA definiert, was unter Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zu verstehen ist. Art 2 Abs 3 OECD-MA enthält eine beispielhafte Aufzählung der in den beiden Vertragsstaaten vom DBA umfassten Steuern.⁶ In Art 2 Abs 4 OECD-MA findet sich eine **Anpassungsklausel**, wonach ein DBA auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art gelten soll, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Dadurch soll verhindert werden, dass bei der Einführung neuer Steuern durch einen Vertragsstaat die DBA neu verhandelt werden müssen.⁷ In Art 2 Abs 4 letzter Satz OECD-MA ist vorgesehen, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die in ihren Steuergesetzen eingetretenen bedeutsamen Änderungen mitteilen. So zB der Wegfall von einzelnen Steuern in Kuwait, der damit bewirkt, dass diese nicht mehr in den sachlichen Anwendungsbereich von Art 2 Abs 3 DBA-Kuwait fallen.⁸

Wenn die Vergleichbarkeit der neu eingeführten Steuer gegeben ist, ist das jeweilige Abkommen auf diese Steuer anwendbar. So waren ältere österreichische DBA auf die in Österreich seit 1994 abgeschaffte Gewerbesteuer und damit auf die Lohnsummensteuer, an deren Stelle die Kommunalsteuer getreten ist, anwendbar. Wenngleich DBA idR nur Steuern vom Einkommen, also Personensteuern umfassen und die Gewerbesteuer als Sachsteuer konzipiert war, war sie deshalb im sachlichen Anwendungsbereich der österreichischen DBA erfasst, weil ihre Bemessungsgrundlage aus jener der Einkommen- bzw Körperschaftsteuer abgeleitet worden sind und daher die Gewerbeertragsteuer nicht vom Rohertrag, sondern vom Reinertrag des Unternehmens erhoben wurde.⁹

⁵ Schön, Die Zukunft des internationalen Steuerrechts, StuW 2012, 2013 (215).

⁶ Stöber, Der abkommensrechtliche Begriff der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IWB 2020, 686 (686 ff).

⁷ So hat das BMF erlassmäßig festgehalten, dass die „*Special Income Tax for Reconstruction and Special Corporation Tax for Reconstruction*“, die Japan zur Deckung des erhöhten Finanzbedarfs im Gefolge der Erdbeben- und Tsunami-Katastrophe eingeführt hat, auf derselben Bemessungsgrundlage wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer beruht, die daher gemäß Art 1 Abs 2 DBA-Japan (BGBl 127/1963) ihrem Wesen nach der Einkommen- und der Körperschaftsteuer ähnlich ist und somit in den sachlichen Anwendungsbereich des DBA-Japan fällt. BMF-Erlass 9. 8. 2013, BMF-010221/0568-IV/4/2012. Gleiches gilt für die mit 1. 10. 2104 in Japan eingeführte „*Local Corporation Tax*“, die zusätzlich zur Körperschaftsteuer erhoben wird, die ebenso gemäß Art 1 Abs 2 DBA-Japan als eine der japanischen Körperschaftsteuer dem Wesen nach ähnliche Steuer zu qualifizieren ist. BMF-Erlass 4. 2. 2015, VMD-010221/0037-VI/8/2015, BMF-AV 2015/20.

⁸ BMF 11. 8. 2016, 010221/0184-VI/8/2016, *Wegfall von Steuern in Kuwait*.

⁹ EAS 3327 v 2. 7. 2013.

4. Doppelbesteuerungsabkommen

Jene österreichischen DBA, die auch die Gewerbesteuer in ihrem sachlichen Anwendungsbereich genannt hatten, sind angesichts der Vergleichbarkeit der beiden Steuern auch auf die Kommunalsteuer anwendbar.¹⁰ Auch die in Irland mit Wirkung ab 1. 1. 2011 eingeführte „*Universal Social Charge*“, die seither zusätzlich zur irischen Einkommensteuer erhoben wird und die bis 3. 12. 2010 erhobene Income Levy ersetzt, wurde als eine gemäß Art 1 Abs 2 DBA-Irland der irischen Einkommen- bzw Körperschaftsteuer vergleichbare Steuer gleicher oder ähnlicher Art qualifiziert.¹¹

In den Doppelbesteuerungsabkommen ist der in Art 5 OECD-MA definierte Betriebsstättenbegriff von besonderer Bedeutung. Denn er dient der **territorialen Abgrenzung nationaler Besteuerungsansprüche**. Welches „Territorium“ von einem DBA umfasst ist, ist in den „**Allgemeinen Begriffsbestimmungen**“ (Art 3 OECD-MA) geregelt. Auf österreichischer Seite umfasst der territoriale Anwendungsbereich das österreichische Bundesgebiet, einschließlich der Zollausschlussgebiete. In den österreichischen DBA-Vertragsstaaten bezieht sich der territoriale Anwendungsbereich idR **nicht auf überseeseische Besitzungen**. Auf portugiesischer Seite bezieht der territoriale Anwendungsbereich in Art 3 Abs 1 lit c DBA-Portugal beispielsweise auch auf das Archipel der Azoren und auf Madeira. Obwohl Hongkong mit Wirkung ab 1. 7. 1997 ein besonderer Teil der Volksrepublik China geworden ist (Hongkong Special Administrative Region), gilt das allgemeine Steuerrecht der VR China dort nicht, sodass bis zum Wirksamwerden eines neuen DBA mit Hongkong ab 2012¹² auch **das DBA-China nicht auf Hongkong anwendbar** war.¹³ Gleiches gilt auch für Macao, das von Portugal am 20. 12. 1999 an China übergeben wurde (Macao Special Administrative Region). Mit Macao hat Österreich bislang aber kein DBA abgeschlossen. Die kanarischen Inseln, die zum spanischen Staatsgebiet zählen, sind hingegen vom territorialen Anwendungsbereich des DBA-Spanien umfasst. Werden Einkünfte auf **Hochseeschiffen** erzielt, dann ist jenes DBA anwendbar, unter dessen Flagge das Hochseeschiff fährt.¹⁴ Unternehmerische Tätigkeiten auf Hochseeschiffen gelten daher als im Territorium jenes Staates ausgeübt, unter dessen Flagge das Schiff fährt.

Fallweise ist auch davon die Rede, dass DBA Besteuerungsbefugnisse „aufteilen“. In sprachlicher Hinsicht ist das deshalb nicht korrekt, weil Gegenstand von DBA mangels einer überstaatlichen Institution nicht die „Aufteilung“ einer vorgegebenen einheitlichen Besteuerungsbefugnis ist, sondern nur die einvernehmliche Abstimmung zwischen zwei Staaten, wie mehrere originär zuständige Steuerhoheiten bei grenzüberschreitenden Steuerfällen wahrgenommen werden. Deshalb sollten die Regelungen der DBA besser als „**Verteilungsnormen**“ oder „**Zuteilungsregeln**“ bezeichnet werden.¹⁵ Ihre Funktion besteht überwiegend darin, einen nach dem Steuerrecht des Quellenstaates bestehenden Steueranspruch steuerfrei zu stellen oder zu ermäßigen. Insoweit unterscheiden sie sich nicht von Steuerbefreiungen und -ermäßigungen nach dem nationalen Recht.¹⁶

¹⁰ Lang, (2002) 98 mwN; Haas, Anrechenbarkeit ausländischer Steuern auf die Kommunalsteuer, SWI 2020, 125 (125 ff).

¹¹ BMF 28. 6. 2012, BMF-010221/0399-IV/4/2012.

¹² BGBl III 2011/9 idF BGBl III 2013/308.

¹³ EAS 1026 v 28. 2. 1997.

¹⁴ EAS 1715 v 28. 8. 2000.

¹⁵ Seiler/Axer, Die EuGH-Entscheidung im Fall „Lidl Belgium“ als (Zwischen-)Schritt auf dem Weg zur Abstimmung von nationaler Steuerhoheit und europäischem Recht, IStR 2008, 838 (844).

¹⁶ Lang, Verteilungsnormen, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung – Festgabe (2015), 187 (187 ff).