

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Jasmin Kollmann / Karoline Spies / Laura Turcan / Draga Turić
Internationale MwSt-Richtlinien für B2C-Dienstleistungen
International VAT/GST Guidelines for B2C Services

Sabine Zirngast / Sabine Kanduth-Kristen
Begriff „Steuer“ und Vermeidung von Doppel-(Nicht-)Besteuerung
Notion of “Tax” and Avoidance of Double (Non-)Taxation

Edeltraud Lachmayer / Daniel Pfau
Abgehen von der Schumacker-Doktrin?
Departure from the Schumacker Doctrine?

Hildegard Billig
Gleichbehandlung beschränkt/unbeschränkt Steuerpflichtiger
Equal Treatment of Non-Resident and Resident Taxpayers

Dirk de Wolf
Die belgische Kaiman-Steuer
The Belgian Cayman Tax

News aus der EU, Rechtsprechung
EU News, Court Decisions



Linde

Sabine Zirngast / Sabine Kanduth-Kristen*)

Der Begriff der „Steuer“ und die Vermeidung internationaler Doppel-(Nicht-)Besteuerung

THE NOTION OF “TAX” AND THE AVOIDANCE OF INTERNATIONAL DOUBLE (NON-)TAXATION

Sabine Zirngast and Sabine Kanduth-Kristen contributed to this year's IFA congress in Madrid by composing the Austrian national report (CDFI vol 101b, 171) on „*The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation*“. The national report follows a questionnaire prepared by the general reporter, Marjaana Helminen, Finland, and aims at constituting the basis for the comparative general report which covers 43 jurisdictions plus an EU report. In the following, Sabine Zirngast and Sabine Kanduth-Kristen summarize the main findings of the Austrian national report.

I. Der Begriff der „Steuer“ im nationalen Recht

1. Begriff der Steuer sowie der Steuer vom Einkommen und Vermögen allgemein

Das österreichische (Verfassungs-)Recht enthält keine Legaldefinition der Begriffe „Steuer“ oder „Abgabe“:¹⁾ Nach der Rechtsprechung des VfGH²⁾ sind öffentliche Abgaben iSd F-VG 1948

- Geldleistungen,
- die die Gebietskörperschaften
- kraft öffentlichen Rechts
- zur Deckung ihres Finanzbedarfs erheben.

Unter den Begriff „Abgaben“ fallen Steuern als gegenleistungslose Abgaben, Gebühren als Gegenleistung für die Inanspruchnahme der öffentlichen Verwaltung in einem bestimmten Einzelfall und Beiträge, die als Beteiligung von Interessenten an den Kosten einer öffentlichen Einrichtung auch ohne konkrete Inanspruchnahme zu entrichten sind.

Steuern können nach verschiedenen Kriterien klassifiziert werden. Nach dem Steuergegenstand können – wie im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen – „*Steuern vom Einkommen*“ (derzeit: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) und „*Steuern vom Vermögen*“ (derzeit: Grundsteuer, Abgabe vom Bodenwert bei unbebauten Grundstücken, Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) unterschieden werden, wobei auch hierfür keine Legaldefinitionen existieren und die Zuordnung einer Steuer zur einen oder anderen Kategorie oftmals nicht eindeutig möglich ist.³⁾ Eine umfassende Vermögensteuer ist in Österreich nach der Aufhebung des Vermögensteuergesetzes per 1. 1. 1994 nicht in Geltung. Die Stiftungseingangssteuer wird (so wie bis zu ihrem Außerkrafttreten per 1. 8. 2008 die Erbschafts- und Schenkungssteuer) für DBA-rechtliche Zwecke nicht dem Typus einer Steuer vom Einkommen oder Vermögen zugeordnet.⁴⁾

*) Dr. Sabine Zirngast, LL.M., ist Assistenzprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., ist Universitätsprofessorin und Leiterin der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am selben Institut.

¹⁾ Vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁷ (2014) Rz 3.

²⁾ Vgl. ua VfGH 28. 2. 2002, B 1408/01; 7. 10. 2004, G 3/04.

³⁾ So können im Bereich der Körperschaftsteuer in der Mindeststeuer gem § 24 Abs 4 KStG Elemente einer Einkommensteuer wie auch einer Vermögensteuer gesehen werden, da für die Bemessung der Mindeststeuer auf die Höhe des Mindestkapitals abgestellt wird. Siehe dazu näher Abschnitt II.3.

⁴⁾ Zum Sonderfall der Kommunalsteuer siehe Abschnitt II.5.

2. Begriff der Steuer im Kontext der unilateralen Vermeidung von Doppelbesteuerung

Die unilaterale Entlastung von Doppelbesteuerung gem § 48 BAO gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes einzuheben sind.⁵⁾ Die Regelung ist grundsätzlich bei beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen anwendbar, die der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliegen. In der VO BGBl II 2002/474, die die Kriterien für die Anwendung der einseitigen Maßnahmen im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer bei unbeschränkt Steuerpflichtigen festsetzt, wenn kein DBA zur Anwendung kommt, wird der Begriff der „*einer der österreichischen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer vergleichbaren Besteuerung*“ nicht näher definiert. Nach dem Finanzverfassungsgesetz verlangt Vergleichbarkeit insbesondere eine Vergleichbarkeit des Steuerobjekts.⁶⁾ Daher muss die ausländische Steuer eine Steuer auf das Einkommen sein. Nicht „*vergleichbar*“ im Kontext der VO sind Vermögensteuern, Verkehrsteuern, Umsatzsteuern etc.⁷⁾ Darüber hinaus ist bei der Feststellung der Vergleichbarkeit auf die Ausgestaltung von Steuersubjekt und Steuerbemessungsgrundlage Bedacht zu nehmen, wobei Letzterer geringere Bedeutung zugesprochen wird. Der Steuersatz und die Art der Steuererhebung sowie die Bezeichnung der ausländischen Steuer und deren Zweck sind für die Vergleichbarkeitsprüfung nicht von Relevanz.⁸⁾ Nach § 48 BAO anrechenbar sind bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auch ausländische lokale Steuern vom Einkommen.

II. Der Begriff der „Steuer“ im österreichischen Abkommensrecht

1. Überblick

Gegenstand der im Sommer 2015 abgeschlossenen Untersuchung sind 88 DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. 86 DBA waren im Zeitraum der Untersuchung bereits in Kraft und anwendbar. Das ebenfalls bereits berücksichtigte DBA Chile⁹⁾ ist seit September 2015 in Kraft und seit 2016 anwendbar. Miteinbezogen wurde auch das DBA Turkmenistan,¹⁰⁾ das seit Februar 2016 in Kraft ist und ab 2017 anwendbar sein wird. Noch nicht verfügbar waren die Abkommenstexte des DBA Mauritius¹¹⁾ (das inzwischen bereits in Kraft getreten und anwendbar ist) und der 2010 bzw 2009 unterzeichneten DBA mit Libyen bzw Syrien.

Der sachliche Anwendungsbereich der DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen ist durch die Äquivalente zu Art 2 OECD-MA abgesteckt. Art 2 OECD-MA weist einen viergliedrigen Aufbau auf, der neben einer Generalklausel in Abs 1 eine Legaldefinition in Abs 2, eine Liste der erfassten Steuern in Abs 3 und eine Anpassungsklausel für spätere Änderungen in Abs 4 umfasst.

2. Art 2 Abs 1 OECD-MA: Generalklausel

81 österreichische DBA enthalten eine Generalklausel iSd Art 2 Abs 1 OECD-MA: „*Dieses Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines Vertragsstaats oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden.*“ Der dabei verwendete Begriff der „*Steuer*“ ist in 14 DBA im Definitionenartikel (Äquivalent zu Art 3 OECD-MA) – allerdings wenig auf-

⁵⁾ Die Regelung gilt daher zB nicht für die Kommunalsteuer, die nicht von Abgabenbehörden des Bundes eingehoben wird (vgl ua Ritz, BAO⁵ [2014] § 48 Rz 6).

⁶⁾ Vgl Haslinger, Originär innerstaatliche Voraussetzung der Anwendung der Verordnung zu § 48 BAO, in Bauer et al, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2004) 67 (84 ff).

⁷⁾ Vgl Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² (2016) § 10 Rz 168.

⁸⁾ Vgl Haslinger in Bauer et al, Unilaterale Maßnahmen, 86 ff.

⁹⁾ BGBl III 2015/140.

¹⁰⁾ BGBl III 2015/185. Bis zur Anwendbarkeit dieses DBA sind die Beziehungen zu Turkmenistan abkommensrechtlich weiterhin vom 1981 geschlossenen DBA UdSSR (BGBl 1982/411) erfasst.

¹¹⁾ BGBl III 2015/140.

schlussreich – wie im DBA Australien¹²⁾ zB derart definiert, dass „[...] der Ausdruck ‚Steuer‘, je nach dem Zusammenhang, die australische oder die österreichische Steuer [bedeutet]“. Fraglich ist, ob diese Begriffsbestimmung schon als Verweis auf das innerstaatliche Recht zu verstehen ist oder nur als (deklaratorische) geografische Eingrenzung (die durch den Titel des Abkommens gewissermaßen ohnehin schon gegeben wäre). Eine einzigartige, auf Art 2 zurückverweisende und damit ebenso wenig hilfreiche Definition der „Steuer“ findet sich im DBA Türkei,¹³⁾ wonach „der Ausdruck ‚Steuer‘ alle unter Artikel 2 dieses Abkommens fallende Steuern [bedeutet]“.

Die mit „wenn der Zusammenhang nicht anderes erfordert“ (Art 3 Abs 2 OECD-MA) angezeigte abkommensautonome Auslegung liefert unter Zuhilfenahme der historischen Materialien der OECD einen Anhaltspunkt zur Interpretation des Begriffs der „Steuer“: „In theory, payments made upon a legal obligation are normally qualified as ‘taxes’ if they are made without any specific return (ohne spezielle Gegenleistung)“. ¹⁴⁾ Steuern sind demzufolge dadurch gekennzeichnet, dass sie zwingend und ohne spezielle Gegenleistung zu entrichten sind.

3. Art 2 Abs 2 OECD-MA: Legaldefinition

Die in Art 2 Abs 2 OECD-MA enthaltene, aufgrund ihres tautologischen Ansatzes¹⁵⁾ problematische Legaldefinition der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen wird von 76 österreichischen DBA übernommen: „Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.“ Die Auslegung dieser Bestimmung hat uE unter Zuhilfenahme der Abschnittsüberschriften eines DBA zu erfolgen. Der mit „Besteuerung des Einkommens“ überschriebene Abschnitt III (Art 6 bis 22 OECD-MA) und der mit „Besteuerung des Vermögens“ überschriebene Abschnitt IV (Art 22 OECD-MA) geben den Begriffen des „Einkommens“ und des „Vermögens“ ihren Inhalt. Es zeigt sich, dass insb die Bezeichnung einer Steuer nebensächlich ist. Ausschlaggebend ist ihr durch Steuersubjekt, Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage zum Ausdruck gebrachter Gehalt.

In diesem Lichte sind auch einige österreichische Spezialfälle zu betrachten:

- Die in verschiedenen Bestimmungen von EStG und UmgrStG enthaltene „Wegzugsbesteuerung“ ist als Teil der von allen österreichischen DBA erfassten (siehe dazu unten) Einkommen- und Körperschaftsteuer jedenfalls von jenen DBA erfasst, die nach Einführung der Wegzugsbesteuerung abgeschlossen wurden. Ansonsten kann die auf den „Wegzug“ erhobene Steuer uE als „Steuer vom Vermögenszuwachs“, wie sie in 73 österreichischen DBA angeführt ist, betrachtet werden. Der Vermögenszuwachs setzt keine tatsächliche Realisierung voraus.
- Die in § 24 Abs 4 KStG verankerte Mindeststeuer hat Elemente einer Einkommen- und einer Vermögensteuer, könnte aber auch – wie dies der VwGH beurteilt¹⁶⁾ – als Steuer *sui generis* angesehen werden.¹⁷⁾ Während sie in den ersten beiden Varian-

¹²⁾ BGBl 1988/480.

¹³⁾ BGBl III 2009/96.

¹⁴⁾ Report of Working Party No. 30 of the Fiscal Committee (Austria – Switzerland), FC/WP 30(69)1, Rz 27; verfügbar auf www.taxtreatieshistory.org (Zugriff am 14. 10. 2016).

¹⁵⁾ Vgl auch Ismer in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁶ (2015) Art 2 Rz 32.

¹⁶⁾ VwGH 15. 11. 1995, 95/13/0101.

¹⁷⁾ Vgl Lang, Der sachliche Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des internationalen Steuerrechts, FS H. Loukota (2005) 265 (282 ff).

ten von den österreichischen DBA erfasst, abhängig von der Einordnung als Einkommen- oder Vermögensteuer aber von unterschiedlichen Verteilungsnormen erfasst wäre, fiel sie als Steuer *sui generis* von vornherein nicht in den Anwendungsbereich der Abkommen. Philipp¹⁸⁾ und, diesem folgend, Lang¹⁹⁾ stellen den materiellen Gehalt der Steuer, sohin das Verständnis der Mindeststeuer als Mindest-Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, in den Vordergrund, womit sie als Einkommensteuer vom sachlichen Anwendungsbereich der österreichischen DBA erfasst ist.

- Nebenansprüche – wie zB Abgabenerhöhungen (wie bei Empfängernichtbenennung gem § 22 Abs 3 KStG), Anspruchszinsen (§ 205 Abs 2 BAO), Beschwerdezinzen (§ 205a BAO) und der Säumniszuschlag (§ 217 BAO) – sind uE vom Abkommenschutz erfasst, es sei denn, sie sind – wie dies zB im DBA Pakistan²⁰⁾ der Fall ist – ausdrücklich vom Anwendungsbereich ausgenommen.

4. Art 2 Abs 3 OECD-MA: Liste der erfassten Steuern

Alle untersuchten österreichischen DBA enthalten eine Liste der vom Abkommen erfassten Steuern. 69 davon leiten die Liste mit dem Adverb „insbesondere“ ein, was ihr beispielhaften Charakter verleiht.²¹⁾ Sechs Abkommen, die allesamt in den 1960ern und 1970ern abgeschlossen wurden, führen die erfassten Steuern abschließend an. Weitere zwölf Abkommen scheinen die erfassten Steuern ebenfalls abschließend aufzulisten, bleiben bei näherer Betrachtung in diesem Punkt aber unpräzise, da sie entweder bestimmen, dass die folgenden zu den erfassten Steuern „gehören“ (was nicht zwingend heißt, dass andere als die genannten Steuern nicht auch zu den erfassten Steuern gehören) oder die Liste in ihrer (wohlgemerkt nur zum Teil authentischen) englischen Sprachfassung mit „in particular“ einleiten, das direkte Äquivalent „insbesondere“ in der deutschen Sprachfassung jedoch nicht verwenden. Zumindest in zeitlicher Hinsicht ist die Liste der erfassten Steuern aber in sämtlichen österreichischen DBA als offen zu verstehen, da alle österreichischen Abkommen – so auch jene mit taxativ verstandener Liste – eine Anpassungsklausel iSd Art 2 Abs 4 OECD-MA²²⁾ enthalten.²³⁾

Vor allem bei abschließend formulierter Aufzählung der erfassten Steuern stellt sich die Frage des Verhältnisses zur gelegentlich gleichzeitig anzutreffenden Generalklausel iSd Art 2 Abs 1 OECD-MA. In Anbetracht des starken normativen Charakters einer abschließend formulierten Liste der erfassten Steuern und unter Berücksichtigung deren gegenüber einer Generalklausel spezielleren Wesens kann die Generalklausel uE keine eine taxative Liste erweiternde oder einschränkende Funktion haben.²⁴⁾ Eine Daseinsberechtigung ergibt sich für die Generalklausel in diesem Fall im Lichte der Anpassungsklausel iSd Art 2 Abs 4 OECD-MA.²⁵⁾

Das Verhältnis zwischen Generalklausel und Liste der erfassten Steuern stellt sich aber auch bei Listen demonstrativer Natur. Der Kommentar zum OECD-MA umschiffte diese Frage bekanntermaßen wie folgt: „*The list is not exhaustive. It serves to illustrate the preceding paragraphs of the Article. In principle, however, it will be a complete list of ta-*

¹⁸⁾ Philipp, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren (1971) 167.

¹⁹⁾ Lang, Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuerrecht, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 187 (204).

²⁰⁾ BGBl III 2007/49.

²¹⁾ Vgl zB Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions² (2013) Rz 226; Lang, „Taxes Covered“ – What is a “Tax” according to Article 2 of the OECD Model? Bulletin 2005, 216 (220).

²²⁾ Siehe dazu unten Abschnitt II.5.

²³⁾ Siehe zB auch Lang, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2005, 16 (20).

²⁴⁾ Anderer Ansicht Brandtetter, „Taxes Covered“ – A study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions (2011) 55.

²⁵⁾ Vgl dazu Abschnitt II.5.

*xes imposed in each State at the time of signature and covered by the Convention.*²⁶⁾ Lang spricht sich dafür aus, gelistete Steuern vom Anwendungsbereich erfasst zu sehen, nicht gelistete hingegen nicht.²⁷⁾ Letzteres ist im Schrifttum umstritten.²⁸⁾

In inhaltlicher Hinsicht zeigt sich das Spektrum der in den österreichischen DBA gelisteten Steuern vielfältig: Alle untersuchten DBA nennen die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Vermögensteuer und die Abgabe von Vermögen, die der Erbschaftssteuer entzogen sind, die beide nach deren Abschaffung im Jahr 1993 (derzeit) nicht dem österreichischen Rechtsbestand angehören, werden in 22 bzw 21 vor 1994 abgeschlossenen Abkommen erwähnt. Die Aufsichtsratsabgabe, die im Jahr 1988 vom VfGH als verfassungswidrig aufgehoben wurde,²⁹⁾ ist in 24 Abkommen gelistet, die 1993 abgeschaffte österreichische Gewerbesteuer in 25 Abkommen (davon in 23 Abkommen auch die frühere in die Gewerbesteuer integrierte Lohnsummensteuer). Die der Lohnsummensteuer nachfolgende Kommunalsteuer ist in keinem Abkommen erwähnt.³⁰⁾

Die „Spitzenreiter“ unter den österreichischen DBA – alle zwischen 1969 und 1975 abgeschlossen – listen 15 verschiedene Steuern. Eine einzigartige Bestimmung im DBA Korea³¹⁾ befreit österreichische Unternehmen in Bezug auf den Betrieb von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr von der Mehrwertsteuer (!) in Korea und koreanische Unternehmen von allen Steuern, die derzeit oder künftig in Österreich erhoben werden und der koreanischen Mehrwertsteuer entsprechen (Art 8 Abs 3 DBA Korea).

5. Art 2 Abs 4 OECD-MA: Anpassungsklausel

Alle österreichischen DBA enthalten eine Anpassungsklausel iSd Art 2 Abs 4 OECD-MA, wodurch alle Steuern gleicher oder (oftmals: im Wesentlichen) ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden, in den Anwendungsbereich des Abkommens einbezogen werden. Gleichheit und Ähnlichkeit sind in Hinblick auf Steuersubjekt, Steuergegenstand und Steuerbemessungsgrundlage zu beurteilen. Die Bezeichnung einer Steuer ist nicht von Bedeutung.

Ein Anwendungsfall für die Anpassungsklausel in der österreichischen Abkommenspraxis ist die als solche in keinem österreichischen Abkommen erwähnte Kommunalsteuer als Nachfolgerin der in die frühere Gewerbesteuer integrierten Lohnsummensteuer. 25 österreichische DBA listen die Gewerbesteuer (und 23 davon explizit auch die Lohnsummensteuer) in ihrer Liste der erfassten Steuern. Über die Anpassungsklausel erfassen diese Abkommen nach herrschender Meinung – so auch jener von VfGH und BMF – auch die Kommunalsteuer.³²⁾ Vor Einführung der Kommunalsteuer mit der Steuerreform 1993 abgeschlossene Abkommen, die selbst die Gewerbesteuer (Lohnsum-

²⁶⁾ Kommentar zu Art 2 OECD-MA (2014) Rz 6.

²⁷⁾ Siehe Lang, Bulletin 2005, 216 (220 f); Lang in Lang/Jirousek, FS Loukota, 265 (277 f). Siehe auch Wassermeyer in Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch (Hrsg), Doppelbesteuerung³ (2015) Art 2 MA Rz 56.

²⁸⁾ Vgl zB Martín Jiménez, Defining the Objective Scope of Income Tax Treaties: The Impact of Other Treaties and EC Law on the Concept of Tax in the OECD Model, Bulletin 2005, 432 (437); Ismer in Vogel/Lehner, DBA⁶, Art 2 Rz 51; Heidenbauer, Internationale Aspekte der EU-Quellensteuer, SWI 2005, 459 (463); Brandstetter, Taxes Covered, 47 ff und 53 f; sowie, für das DBA Slowenien, Lang/Daurer, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich/Slowenien (2014) Art 2 Rz 8.

²⁹⁾ VfGH 17. 3. 1988, G37/88 ua.

³⁰⁾ Siehe zur Kommunalsteuer noch Abschnitt II.5. unten.

³¹⁾ BGBl 1987/486 idF BGBl III 2002/68.

³²⁾ Vgl zB Züger, Kommunalsteuer, sonstige Lohnabgaben und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 164 (164); Burgstaller, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2004, 17 (18); Staringer/Seiler, Die persönliche und sachliche Abkommensberechtigung in den österreichischen DBA, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 79 (110); VfGH 15. 12. 1999, 98/12/0021; 3. 8. 2000, 99/15/0265; BMF-Information zum KommStG 1993 vom 28. 12. 2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011, Rz 183. Anderer Ansicht Wurz, Kommunalsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 231 (231 f).

mensteuer) nicht listen, können uE auch die Kommunalsteuer nicht erfassen. Für jüngere Abkommen ist uE ausschlaggebend, ob das Abkommen eine Art 2 Abs 2 OECD-MA äquivalente Legaldefinition enthält, der gemäß „Lohnsummensteuern“ in den Kreis der vom Abkommen erfassten Steuern vom Einkommen und vom Vermögen aufgenommen werden. Das BMF sieht die Kommunalsteuer in diesen Fällen nicht vom Anwendungsbereich erfasst.³³⁾ Das DBA Bulgarien³⁴⁾ ist in dieser Hinsicht unmissverständlich und hält zu Lohnsummensteuern in Z 1 des Protokoll ausdrücklich fest, dass „[v]on einem Unternehmen gezahlte Lohnsummensteuern [...] unter das Abkommen [fallen], sofern sie die Besteuerung der individuellen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit ersetzen, die von diesem Unternehmen gezahlt werden; sie fallen jedoch nicht unter das Abkommen, wenn sie zusätzlich zur Besteuerung der unselbständigen Einkünfte erhoben werden“.

6. Nicht als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen erfasste Steuern

Sozialversicherungsbeiträge sind nach herrschender Meinung nicht von den österreichischen DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen erfasst.³⁵⁾ Sie werden in keiner der Listen angeführt und fallen nach herrschender Meinung auch nicht unter die Generalklausel iSd Art 2 Abs 1 OECD-MA. Obwohl Sozialversicherungsbeiträge im internationalen Kontext vom Verständnis einer „Steuer“ erfasst sein könnten, sollten sie vor dem Hintergrund des Lex-specialis-Prinzips und dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts zumindest dann nicht unter ein Abkommen fallen, wenn und soweit ein Sozialversicherungsabkommen oder das Unionsrecht den in Rede stehenden Sachverhalt schützt.³⁶⁾

Auch Erbschafts- und Schenkungssteuern fallen uE – der Linie der OECD³⁷⁾ folgend – nicht unter die österreichischen DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Erbschafts- und zT auch Schenkungssteuern sind Gegenstand eines eigenen Abkommensnetzes von (allerdings nur neun) bilateralen österreichischen Abkommen.

III. Die Relevanz des Steuerbegriffs bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung

Im zweiten Teil des Berichts waren unter dem Titel „Die Relevanz des Steuerbegriffs bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung“ das Ansässigkeitskonzept in den österreichischen DBA sowie die Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (Befreiungsmethode, Anrechnungsmethode) im Hinblick auf den Steuerbegriff zu untersuchen. Ansässig sind Personen, die aufgrund ihres Wohnsitzes, gewöhnlichen Aufenthalts, Sitzes oder Ortes der Geschäftsleitung in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind. Allerdings bedeutet unbeschränkte Steuerpflicht nicht automatisch Ansässigkeit im Sinne der DBA-rechtlichen Bestimmungen: So bewirkt die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 4 EStG keine Ansässigkeit im nationalen und DBA-rechtlichen Sinne. Andererseits ist abstrakte Steuerpflicht ausreichend, um die DBA-rechtliche Ansässigkeit auszulösen, sodass Personen ohne Einkommen oder mit bloß steuerbefreiten Einkünften in Österreich als ansässig gelten. Einzelne DBA enthalten besondere Bestimmungen (zB DBA Liechtenstein,³⁸⁾ DBA USA³⁹⁾). Bei fehlen-

³³⁾ Siehe BMF-Information vom 28. 12. 20122, BMF-010222/0260-VI/7/2011, Rz 183 und 196.

³⁴⁾ BGBl III 2011/30.

³⁵⁾ Siehe zB *Loukota*, Österreichs Außensteuerrecht (2002) Rz 232. Siehe allgemein auch Kommentar zu Art 2 OECD-MA, Rz 3 und 6.1.

³⁶⁾ So zB *Martín Jiménez*, Bulletin 2005, 432 (436); *Brandstetter*, Taxes Covered, 125 f.

³⁷⁾ Siehe Kommentar zu Art 22 OECD-MA, Rz 1. Weiters *Wassermeyer* in *Wassermeyer et al*, Doppelbesteuerung, Art 2 MA Rz 51.

³⁸⁾ BGBl 1971/24 idF BGBl III 2013/302.

³⁹⁾ BGBl III 1998/6.

der Geschäftstätigkeit (Briefkastenfirma) wird seitens des BMF keine Ansässigkeitsbestätigung erteilt.⁴⁰⁾

Bei Anwendung der Befreiungsmethode nimmt Österreich die ausländischen Einkommensbestandteile von der Besteuerung im Rahmen der unter das Abkommen fallenden österreichischen Steuern (siehe Abschnitt II.) aus. Bei Anwendung der Anrechnungsmethode sind die unter das Abkommen fallenden ausländischen Steuern bis zum Anrechnungshöchstbetrag anrechenbar, sofern sie tatsächlich entrichtet wurden. Dazu gibt es – abgesehen von den Nennungen in den DBA selbst – wenig konkrete empirische Evidenz. Einzelne EAS-Mitteilungen geben über die Anrechenbarkeit konkreter ausländischer Steuern (soweit nicht im Abkommen selbst genannt) Aufschluss, etwa betreffend Anrechnung der italienischen IRAP,⁴¹⁾ die erst nach Abschluss des DBA Italien⁴²⁾ eingeführt wurde. Mit der Abschaffung der kuwaitischen Steuer „Zakat“ mit 1. 1. 2016 fällt diese nicht mehr in den sachlichen Anwendungsbereich des DBA Kuwait.⁴³⁾

IV. Die Relevanz des Steuerbegriffs bei der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung

Im dritten Teil der Untersuchung war die Relevanz des Steuerbegriffs im Rahmen der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung zu untersuchen. In der Vergangenheit enthielten österreichische DBA nur vereinzelt spezifische Subject-to-Tax-Klauseln (zB Art 15 Abs 4 DBA Deutschland,⁴⁴⁾ Art 20 DBA Polen⁴⁵⁾). In den DBA der letzten zehn Jahre sind vermehrt generelle Subject-to-Tax-Klauseln enthalten (nach dem Vorbild des Art 23B Abs 4 OECD-MA). Solche finden sich etwa in Art 23 Abs 2 lit d DBA Albanien⁴⁶⁾ sowie Art 21 Abs 2 lit d DBA Taiwan.⁴⁷⁾ Im Einzelfall sind diese Subject-to-Tax-Klauseln allerdings sehr unterschiedlich formuliert (siehe die DBA mit Australien⁴⁸⁾, Hongkong⁴⁹⁾ und Malaysia⁵⁰⁾ auf der einen, sowie Polen⁵¹⁾ und Deutschland⁵²⁾ auf der anderen Seite). Subject-to-Tax-Klauseln erfordern nach herrschender Ansicht nicht die tatsächliche Entrichtung der Steuer. In manchen (älteren) Abkommen finden sich zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung Remittance-Base-Klauseln (Überweisklauseln), zB in Art 3 Abs 2 DBA Großbritannien,⁵³⁾ Art 2 Abs 2 DBA Irland,⁵⁴⁾ Art 3 Abs 2 DBA Israel⁵⁵⁾ und Art 2 Abs 5 DBA Malta,⁵⁶⁾ sowie Switch-over-Klauseln, zB in Art 28 DBA Deutschland.⁵⁷⁾

Als „Subject-to-Tax-Klauseln“ im nationalen Recht sind § 10 Abs 4 KStG (Methodenwechsel bei internationalen Schachtelbeteiligungen), § 10 Abs 5 KStG (Besteuerungsvorbehalt bei Portfoliodividenden), § 10 Abs 7 KStG (Hybridfinanzierung) und § 12 Abs 1 Z 10 KStG (Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren) zu nennen. Als allgemeine Anti-Missbrauchsregelung fungiert § 22 BAO.⁵⁸⁾

⁴⁰⁾ Vgl BMF-Erlass vom 18. 10. 2010, BMF-010221/2575-IV/4/2010, 3 (Salzburger Steuerdialog).

⁴¹⁾ Vgl EAS 2968 vom 26. 5. 2008.

⁴²⁾ BGBl 1985/125 idF BGBl 1990/129.

⁴³⁾ BGBl III 2004/30; vgl BMF 11. 8. 2016, BMF-010221/0184-VI/8/2016. Die Steuer ist in Art 2 Abs 3 lit b sublit iii DBA Kuwait ausdrücklich genannt.

⁴⁴⁾ BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

⁴⁵⁾ BGBl III 2005/12 idF BGBl III 2008/161.

⁴⁶⁾ BGBl III 2008/107.

⁴⁷⁾ BGBl II 2014/385.

⁴⁸⁾ BGBl 1988/480.

⁴⁹⁾ BGBl III 2011/9 idF BGBl III 2013/308.

⁵⁰⁾ BGBl 1990/664.

⁵¹⁾ BGBl III 2005/12 idF BGBl III 2008/161.

⁵²⁾ BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

⁵³⁾ BGBl 1970/390 idF BGBl 1978/585, BGBl 1994/835 und BGBl III 2010/135.

⁵⁴⁾ BGBl 1968/66 idF BGBl 1989/12 und BGBl III 2011/45.

⁵⁵⁾ BGBl 1971/85 idF BGBl III 2008/31.

⁵⁶⁾ BGBl 1979/294.

⁵⁷⁾ BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

⁵⁸⁾ Darüber hinaus ist § 21 BAO zu nennen.

V. Gleichbehandlung (Art 24 OECD-MA), Informationsaustausch (Art 26 OECD-MA) und Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern (Art 27 OECD-MA)

Der die Gleichbehandlung („*non-discrimination*“) normierende Art 24 OECD-MA gilt ungeachtet des Art 2 OECD-MA für Steuern jeder Art und Bezeichnung. Ähnlich bestimmen Art 26 OECD-MA und Art 27 OECD-MA, dass der Informationsaustausch bzw die Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern durch Art 2 OECD-MA nicht eingeschränkt sind.

85 der untersuchten österreichischen DBA enthalten eine Gleichbehandlungsklausel im Stil des Art 24 OECD-MA. 58 davon sind insoweit – wie das OECD-MA – auf Steuern jeder Art und Bezeichnung anwendbar. Es muss sich dabei also um „*Steuern*“ handeln, nicht aber um Steuern „*vom Einkommen oder vom Vermögen*“. Sachverhalte, die sich zB auf die Umsatzsteuer oder auf eine Verbrauchsteuer beziehen, sind daher vom Schutz des Äquivalents zu Art 24 OECD-MA erfasst. 14 Abkommen enthalten in ihrem Äquivalent zu Art 24 OECD-MA eine ausdrückliche, uE deklarative Beschränkung auf Steuern iSd Äquivalents zu Art 2 OECD-MA. 12 Abkommen äußern sich weder in die eine noch in die andere Richtung, sodass der durch das Äquivalent zu Art 2 OECD-MA definierte Anwendungsbereich Geltung erlangt.

Alle bzw neun der untersuchten österreichischen DBA enthalten eine Informationsaustauschklausel im Stil des Art 26 OECD-MA bzw eine Amtshilfeklausel im Stil des Art 27 OECD-MA. 36 bzw eines davon sind insoweit – wie das OECD-MA – durch das Äquivalent zu Art 2 OECD-MA nicht eingeschränkt. 32 bzw drei Abkommen enthalten eine ausdrückliche, uE wiederum deklarative Beschränkung auf Steuern iSd Äquivalents zu Art 2 OECD-MA. 20 bzw fünf Abkommen äußern sich weder in die eine noch in die andere Richtung, sodass der durch das Äquivalent zu Art 2 OECD-MA definierte Anwendungsbereich Geltung erlangt.

Deutsche Erbschaftsteuerreform passiert Bundesrat

(APA) – Die umstrittene Reform der deutschen Erbschaftsteuer hat die letzte parlamentarische Hürde genommen. Nach dem Bundestag stimmte am 14. 10. 2016 auch der Bundesrat (Länderkammer) mehrheitlich den neuen Regeln zur Steuerbegünstigung von Firmenerben zu. Demnach sollen Firmenerben auch künftig weitgehend vom Fiskus verschont werden, wenn sie das Unternehmen lange genug fortführen und Arbeitsplätze erhalten. Die Vorgaben für die Steuerprivilegien wurden auf Druck des deutschen BVerfG aber verschärft. Der Gesetzesentwurf war im Juli im Bundesrat gescheitert. Der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat handelte dann, wie im politischen System Deutschlands in solchen Fällen üblich, einen Kompromiss aus. Diesem stimmten nun auch Länder mit grüner Regierungsbeteiligung zu.

Die schärferen Verschonungsregeln für große Unternehmensvermögen können somit, wie geplant, rückwirkend zum 1. 7. 2016 in Kraft treten. Aus Sicht der Kritiker sind auch die neuen Steuerbegünstigungen verfassungswidrig. Grundsätzlich gilt weiter: Betriebsvermögen wird zu 85 % oder sogar zu 100 % von der Erbschaftsteuer verschont, wenn das Unternehmen mindestens fünf bzw sieben Jahre fortgeführt wird und eine vorgegebene Lohnsumme erhalten bleibt. Kleinere Firmen sind von der Pflicht befreit, die Lohnsumme nachzuweisen. Die Grenze dafür soll aber von bisher zwanzig auf fünf Mitarbeiter sinken. Neu ist, dass ein Firmenerbe bei übertragenem Betriebsanteil von mehr als 26 Mio Euro nachweisen muss, dass ihn die Zahlung der Erbschaftsteuer überfordern würde. Ab 90 Mio Euro gibt es dann keine Begünstigung mehr.

SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO 20 % GÜNSTIGER

Ja, ich bestelle ☐ Exemplare

SWI-Jahresabo 2017 inkl. Online Zugang und App

(27. Jahrgang 2017, Heft 1-12)

EUR 220,-

Statt EUR 275,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahres möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma	Kundennummer
Straße/Hausnummer	
PLZ/Ort	E-Mail
Telefon (Fax)	Newsletter: <input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein
Datum/Unterschrift	

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

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53