

## I. Einleitung und Problemstellung

Diskriminierungsverbote und Gleichheitsrechte stellen Grundpfeiler einer modernen Besteuerung dar. Dabei stechen vor allem die verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Gleichheitsgebote heraus, wenngleich diese weder ausdrücklich auf direkte Steuern anzuwenden sind, noch auf diese eingeschränkt sind. Dennoch scheint ihnen in der steuerlichen Literatur und Judikatur mittlerweile ein wesentlich größerer Anteil als den ursprünglich im internationalen Steuerrecht geschaffenen Diskriminierungsverboten, die in den großen Vertragsmustern sowie den meisten Doppelbesteuerungsabkommen enthalten sind, zuzukommen. Die letzte und – soweit ersichtlich – bislang einzige große monographische Untersuchung der Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht durch *Kees Van Raad* liegt bereits mehr als 20 Jahre zurück.<sup>1</sup> Mag die Bedeutung der DBA-Diskriminierungsverbote auch durch das Bestehen anderer Diskriminierungsverbote seither möglicherweise faktisch zurückgegangen sein, weil Steuerpflichtige wenigstens innerhalb Europas nunmehr die Möglichkeit haben, aus den im jeweiligen Rechtskreis verfügbaren Schutzbestimmungen zu wählen, ist die rechtliche Bedeutung insbesondere in den Bereichen, wo materielle Unterschiede zum Verfassungs- und Europarecht bestehen, jedenfalls unverändert aktuell.<sup>2</sup> Dies zeigt sich nicht zuletzt an den jüngsten Arbeiten der OECD auf diesem Gebiet, mit welchen sich diese Arbeit auch umfassend auseinandersetzen hat.

Unter den Diskriminierungsverboten des internationalen Steuerrechts verdient dabei gerade das Betriebsstättendiskriminierungsverbot besondere Beachtung, weil es im Ergebnis einen für die internationale Besteuerung fundamentalen Unterschied aufzuheben gedacht ist: Die Unterscheidung zwischen ansässigen und nichtansässigen Steuerpflichtigen. Eine monographische Bearbeitung dieses besonderen Diskriminierungsverbotes fehlt bislang, soweit ersichtlich, jedenfalls sowohl in der deutsch- als auch der englischsprachigen Steuerliteratur. Es ist daher die Aufgabe dieser Arbeit, grundlegende Fragestellungen in diesem Bereich zu untersuchen und die Wirkungsweise und Reichweite des Betriebsstättendiskriminierungsverbots des Art 24 Abs 3 OECD-MA im Kontext der übrigen Diskriminierungsverbote des OECD-Musterabkommens und insbesondere im Vergleich zu den entsprechenden Vorgaben des Gemeinschaftsrechts an eine diskriminierungsfreie Besteuerung darzustellen. Als wesentliche Grundfrage der Arbeit soll beantwortet werden, welche Bedeutung dem OECD-Betriebsstättendiskriminierungsverbot innerhalb des durch die Grundfreiheiten steuerlich vereinten Europas zukommt, in-

<sup>1</sup> *Van Raad*, Nondiscrimination in International Tax Law (1986).

<sup>2</sup> Zur Bedeutung der Diskriminierungsverbote und dem Verhältnis der einzelnen Bestimmungen im OECD-MA, EU-Vertrag und Verfassungsrecht siehe nur *Schön* in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 13 ff; *Van Raad* in Arendonk/Engelen/Jansen (Hrsg), A Tax Globalist – Essays in honour of Maarten J. Ellis (2005) 129.

wieweit sich der europarechtliche und der abkommensrechtliche Zugang unterscheiden und welche Konsequenzen solche Überschneidungen für grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige in Europa mit sich bringen. Weiters sollen die Wechselbeziehungen der beiden Rechtskreise untersucht werden, um die Frage zu beantworten, wie diese zur Beschränkung der Steuergesetzgeber und der diskriminierungsfreien Besteuerung von Betriebsstätten zusammenwirken. Wenn daher der primäre Fokus der Arbeit auf dem Diskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 OECD-MA liegt, ist jeweils im Wege eines Verweises auf die entsprechende Wirkungsweise der gemeinschaftsrechtlichen Niederlassungsfreiheit als „Pendant“ zum DBA-rechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbot in einer Vergleichsbetrachtung einzugehen.

Dieser erste Teil (Kapitel I) der Arbeit dient der Einführung in das Thema. Dazu werden im zweiten Teil (Kapitel II) zur Grundlegung das Musterabkommen der OECD, welches die Basis der Untersuchung bildet, in seinem Aufbau, seiner Wirkungsweise und Bedeutung dargestellt sowie sämtliche enthaltenen Diskriminierungsverbote analysiert. In diesem Abschnitt werden dabei zum Teil alte Grundfragen zur Bedeutung und Auslegung eines Musterabkommens sowie etliche Detailfragen der Wirkungsweise der DBA-Diskriminierungsverbote beantwortet. Insbesondere wird dabei auch das Verhältnis der einzelnen Bestimmungen zueinander untersucht. Als Ziel soll der Rahmen des OECD-Betriebsstättendiskriminierungsverbots umfassend abgesteckt werden, um spätere Referenzen zu ermöglichen.

In einem dritten Teil (Kapitel III) wird der Rahmen des anderen wesentlichen Einflussbereiches der Besteuerung von Betriebsstätten in Europa gezeichnet, indem die Entwicklung der Dogmatik der Grundfreiheiten mit Bezug zur Besteuerung von Betriebsstätten angeführt und einer kritischen Wertung unterzogen wird. Der Fokus liegt dabei nach der Einleitung (III.1) im zweiten Abschnitt (III.2) in der Darlegung des derzeitigen Standes der Dogmatik der Grundfreiheiten nach der Rechtsprechung und der Literatur im Allgemeinen. Im dritten Abschnitt (III.3) folgt eine Analyse der wesentlichen bisher zur Betriebsstättendiskriminierung ergangenen Urteile des EuGH und den sich daraus ergebenden Schlussfolgerungen für das Bestehen und die Reichweite eines „gemeinschaftsrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbots“. Im vierten Abschnitt (III.4) dieses Teiles folgt eine Analyse von Verhältnis und Wechselwirkungen der Grundfreiheiten und der Diskriminierungsverbote des OECD-MA. Dabei wird insbesondere der Frage nachgegangen, in welcher Weise sich eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der Regelungen ergeben kann.

Der daran anschließende Hauptteil des Buches (Kapitel IV) beschäftigt sich mit dem Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 OECD-MA im Detail. Der Aufbau entspricht dem klassischen Aufbau eines Prüfungsschemas für Diskriminierungsverbote.

Im ersten Abschnitt (IV.1) wird der persönliche Anwendungsbereich der Bestimmung abgegrenzt, wobei sich insbesondere die Frage nach der Bedeutung des

maßgeblichen Begriffes eines „Unternehmens“ (IV.1.2) sowie die Definition einer Betriebsstätte (IV.1.3) stellt. Letzterer Begriff ist nicht nur in seiner Bedeutung nach dem OECD-MA zu definieren, sondern darüber hinaus vom innerstaatlichen Begriff der „Betriebsstätte“ iSd § 29 BAO, aber auch dem der „Zweigniederlassung“ im innerstaatlichen Recht und Gemeinschaftsrecht abzugrenzen.

Der zweite Abschnitt (IV.2) befasst sich mit dem sachlichen Anwendungsbereich des Betriebsstättendiskriminierungsverbots in dessen klassischen Sinn, und ist damit vor allem der Bedeutung des Begriffs der „Steuer“ nach Art 24 Abs 6 OECD-MA und dem Vergleich zum sachlichen Anwendungsbereich der als „Betriebsstättendiskriminierungsverbot“ identifizierten Niederlassungsfreiheit in dieser Hinsicht gewidmet.

Der dritte Abschnitt (IV.3) befasst sich mit der Grundfrage der Vergleichspaarbildung im Rahmen des Betriebsstättendiskriminierungsverbots und umfasst damit den Kernbereich der Diskriminierungsprüfung. Die einzelnen Kapitel dienen der Bestimmung der Beschaffenheit des Vergleichsobjekts eines über eine Betriebsstätte tätigen beschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich seiner Tätigkeit (IV.3.2), seiner Rechtsform (IV.3.3) und seiner Einkünfte (IV.3.4). In letzterem Bereich ist dabei ein Hauptaugenmerk auf die Entwicklungen durch die Arbeiten der OECD hinsichtlich der Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte zu legen und zu untersuchen, welchen Einfluss die Bestimmungen des OECD-MA über die Einkünftezurechnung auf die Suche nach dem richtigen Vergleichspaar haben. Als Sonderfall werden dabei auch die Vergleichspaarbildung für Hoheitsbetriebe und gemeinnützige Unternehmen einer genauen Analyse im DBA- sowie im Gemeinschaftsrecht unterzogen (IV.3.5 und IV.3.6).

Der nachfolgende vierte Abschnitt (IV.4) befasst sich mit der Reichweite des Schutzes des Art 24 Abs 3 OECD-MA. Dabei wird sowohl der Frage nach der Qualität einer Ungleichbehandlung, die zu einer „ungünstigeren Besteuerung“ führt, (IV.4.1) als auch jener nach der Quelle einer Ungleichbehandlung (IV.4.2) nachgegangen. Schließlich erfolgt eine Untersuchung der Bedeutung der Ausnahmeklausel für die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse (IV.4.3).

Der fünfte Abschnitt (IV.5) beschäftigt sich mit der Frage einer möglichen Rechtfertigung festgestellter Diskriminierungen im DBA-Recht. Dazu wird vor allem auf die Bedeutung von Rechtfertigungsgründen in den verfassungsrechtlichen und gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverboten eingegangen und die Frage nach deren Übertragbarkeit auf das DBA-Recht untersucht. Es ist dabei darauf zu achten, dass die Relation der primären Reichweite der unterschiedlichen Diskriminierungsverbote aufgrund ihres Wortlauts und darauf aufbauende Dogmatik der zuständigen Gerichte zu möglichen Einschränkungen durch staatliche Interessen Beachtung findet.

Im sechsten und letzten Abschnitt (IV.6) setzt sich die Arbeit mit der Rechtsfolge eines Verstoßes gegen das Betriebsstättendiskriminierungsverbot auseinander. Insbesondere soll dabei die Bedeutung der geforderten Eingriffsqualität einer

Ungleichbehandlung für die alternative diskriminierungsfreie Besteuerung untersucht werden. Es ist bislang nicht näher untersucht worden, in welcher Weise die DBA-Diskriminierungsverbote eine Verdrängungswirkung auf diskriminierende innerstaatliche Regelungen haben. Dabei ist zu beachten, dass es vor allem auch ein verfassungsrechtliches Problem darstellt, wie die Finanzbehörden oder allenfalls die Gerichte zu einer nichtdiskriminierenden Besteuerung kommen. Diese Frage ist selbst im Gemeinschaftsrecht umstritten, worauf im Rahmen der vergleichenden Betrachtung ebenso einzugehen ist.

Als fünfter Teil (Kapitel V) schließt sich nach der abstrakten Untersuchung der Anwendungsvoraussetzungen und Einschränkungen des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes eine detailliertere Analyse von potentiell verbotenen Bestimmungen in nationalen Steuerrechtsordnungen dar. Dabei wird zuvor allgemein eine Aufteilung nach den einzelnen Schritten der Steuererhebung vorgenommen (V.1) und zwischen Diskriminierungen auf Ebene der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage (V.1.1), jener der Ermittlung des anwendbaren Steuersatzes (V.1.2) und schließlich der verfahrensrechtlichen Ebene der Steuererhebung (V.1.3) unterschieden. Im Anschluss werden konkrete Beispiele aus dem österreichischen Steuerrecht auf ihre Vereinbarkeit mit Art 24 Abs 3 OECD-MA sowie im unmittelbaren Vergleich auf die Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten hin untersucht (V.2). Mit dem Sonderfall der Anwendung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots in Dreieckskonstellationen beschäftigt sich das Buch schließlich im dritten und letzten Abschnitt des fünften Teils (V.3).

Den Abschluss bildet im sechsten Teil (Kapitel VI) schließlich die Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse der Untersuchung.