

## II. Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung im OECD-MA

### A. Art 23 Abs 1 OECD-MA: Vermeidung von Qualifikationskonflikten, die auf innerstaatliches Recht zurückzuführen sind

#### 1. Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung durch Art 23 Abs 1 OECD-MA

Nach Ansicht der OECD werden bestimmte Fälle einer doppelten Nichtbesteuerung bereits durch Art 23 Abs 1 OECD-MA vermieden. Der Ansässigkeitsstaat ist nämlich nur dann zur Befreiung der Einkünfte oder zur Anrechnung der im anderen Vertragsstaat erhobenen Steuer verpflichtet, wenn die Einkünfte oder das Vermögen „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“. Diese Wortfolge ist nach dem OECD-Kommentar auch im Hinblick auf mögliche Fälle einer doppelten Nichtbesteuerung auszulegen:<sup>29</sup>

„Where the State of source considers that the provisions of the Convention preclude it from taxing an item of income or capital which it would otherwise have taxed, the State of residence should, for purposes of applying paragraph 1 of Article 23 A, consider that the item of income may not be taxed by the State of source in accordance with the provisions of the Convention, even though the State of residence would have applied the Convention differently so as to tax that income if it had been in the position of the State of source. Thus the State of residence is not required by paragraph 1 to exempt the item of income, a result which is consistent with the basic function of Article 23 which is to eliminate double taxation.“

Dieses Verständnis des Art 23 Abs 1 OECD-MA geht auf *Déry/Ward* zurück,<sup>30</sup> wurde von einer Autorengruppe rund um *Avery Jones* weiterentwickelt,<sup>31</sup> im OECD Partnership Report aufgegriffen<sup>32</sup> und im Jahr 2000 in den OECD-Kommentar übernommen.<sup>33</sup> Dadurch sollen jene Qualifikationskonflikte gelöst werden, die entstehen können, wenn die zuständigen Behörden der beiden Vertrags-

29 OECD-Komm 2000–2012, Art 23 A and 23 B Rn 32.6; zu den im Jahr 2008 erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars vgl *Lang*, 2008 OECD Model: Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation, BIT 2009, 204 (204 ff); *Russo*, The 2008 OECD Model: An Overview, ET 2008, 459 (464 f).

30 *Déry/Ward*, Canada, in *IFA* (Hrsg), Interpretation of Double Taxation Conventions, CDFI 78a (1993) 259 (281 ff). Eine ähnliche Argumentation findet sich auch schon bei *Avery Jones/Berg/Depret/Ellis/Fontaneau/Lenz/Miyatake/Roberts/Sandels/Strobl/Ward*, The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model – I, BTR 1984, 14 (48 ff).

31 *Avery Jones/de Broe/van de Wiele/Ellis/van Raad/Fontaneau Pierre/Fontaneau Pierre-Marie/Lenz/Torrione/Magney/Miyatake/Roberts/Goldberg/Strobl/Killius/Uckmar/Giuliani/Maisto/Ward*, Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization, ET 1996, 118 (141 ff); *dieselben*, Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization, BTR 1996, 212 (253 ff).

32 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Rz 93 ff.

33 OECD-Komm 2000–2012, Art 23 A und 23 B Rn 32.1 ff.

staaten auf das innerstaatliche Recht zurückgreifen müssen, um festzustellen, ob ihnen durch das Abkommen für bestimmte Einkünfte ein Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Dies ist gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA immer dann der Fall, wenn die Interpretation eines im jeweiligen DBA nicht definierten Ausdrucks nicht autonom, sondern unter Rückgriff auf das innerstaatliche Recht zu erfolgen hat. Der Ansässigkeitsstaat soll in diesen Fällen nur dann zur Anwendung der Befreiungs- oder Anrechnungsmethode verpflichtet sein, wenn die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats unter Rückgriff auf das eigene innerstaatliche Recht zum Ergebnis gelangt, dass das Abkommen diesem Vertragsstaat ein Besteuerungsrecht zuweist. Wendet die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats hingegen eine Verteilungsnorm an, die das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist, soll der Ansässigkeitsstaat nicht zur Befreiung oder Anrechnung verpflichtet sein, weil die Einkünfte dann – zumindest aus der Sicht des anderen Vertragsstaats – nicht „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ dürfen. Nach dieser Auffassung werden somit (beinahe) sämtliche Fälle einer Doppelbesteuerung und einer doppelten Nichtbesteuerung vermieden, die auf eine abweichende abkommensrechtliche Beurteilung durch die beiden Vertragsstaaten zurückzuführen sind und deren Ursache die Unterschiede im jeweiligen innerstaatlichen Recht ist.<sup>34</sup>

## 2. Normative und praktische Bedeutung des Art 23 Abs 1 OECD-MA

Der dem OECD-Kommentar zugrunde liegenden Interpretation des Art 23 Abs 1 OECD-MA werden im Schrifttum mehrere Argumente entgegengehalten. So wird zunächst darauf hingewiesen, dass die Befreiungsmethode nach dem OECD-Kommentar vor allem deshalb besonders vorteilhaft ist, „*since it relieves the State of residence from undertaking investigations of the actual taxation position in the other state*“.<sup>35</sup> Dieser Vorteil würde bei auf nationales Recht zurückzuführenden Qualifikationskonflikten konterkariert werden, wenn nach Art 23 Abs 1 OECD-MA die zuständige Behörde des Ansässigkeitsstaats untersuchen müsste, ob die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats das eigene innerstaatliche Recht und damit auch das DBA „richtig“ auslegt und anwendet.<sup>36</sup> Dar-

---

34 Vgl dazu Lang in IFA (Hrsg), Double Non-Taxation, CDFI 89a, 46 f; derselbe, Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg), Staaten und Steuern, FS Vogel (2000) 907 (915 f); Schuch/Bauer in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Personengesellschaften 32 f; Vogel in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA<sup>5</sup> (2008) Art 23 Rn 37; Weggenmann, Die Empfehlungen der OECD an den Ansässigkeitsstaat zur Lösung von Einordnungskonflikten in Bezug auf Sondervergütungen, IStR 2002, 614 (614 f).

35 OECD-Komm 1977–2010 Art 23 Rn 34; weiters OECD-Komm 1963 Art 23 Rn 32.

36 Vgl Gassner/Lang, Double Non-Taxation of a Belgian Tax Law Professor Lecturing in Vienna, in Liber Amicorum Luc Hinnekens (2002) 219 (227 f); Lang in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg), FS Vogel 917; derselbe, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art 3 Abs. 2 OECD-MA), in Burmester/Endres (Hrsg), Außensteuer-

über hinaus müsste festgestellt werden, ob der Qualifikationskonflikt sich aus einer unterschiedlichen Sachverhaltsbeurteilung, aus einer abweichenden Abkommensinterpretation oder aus Divergenzen im originär innerstaatlichen Recht ergibt, weil Art 23 Abs 1 OECD-MA nach der Auffassung der OECD nur im letztgenannten Fall den Qualifikationskonflikt vermeiden kann.<sup>37</sup> Die Ursache eines Qualifikations- oder Interpretationskonflikts ist aber mitunter nur schwer zu eruieren.<sup>38</sup> Es wäre etwa denkbar, dass der Ansässigkeitsstaat nach originär innerstaatlichem Recht Einkünfte besteuert, für die im anderen Vertragsstaat gar kein eigener Besteuerungstatbestand vorgesehen ist.<sup>39</sup> In einem solchen Fall ist es unklar, welche Abkommensvorschrift der andere Vertragsstaat aufgrund seines originär innerstaatlichen Rechts anwenden würde.<sup>40</sup>

- 
- recht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Debatin (1997) 283 (287); *derselbe*, Irrwege der DBA-Auslegung am Beispiel der Besteuerung von Lehrbeauftragten, SWI 1998, 508 (512); *derselbe*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions<sup>2</sup> (2013) Rz 124; *Lang/Zieseritsch*, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art 15 OECD-MA, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 31 (39); *Schuch/Bauer* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Personengesellschaften 35; aA zB *Avery Jones*, Qualification Conflicts: The Meaning of *Application* in Article 3 (2) of the OECD Model, in *Beisse/Lutter/Närger* (Hrsg), FS Beusch (1993) 43 (53 f).
- 37 Vgl zB *Loukota*, Der OECD-Report zur Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000) 15 (24) („die Vermeidung der Qualifikationskonflikte im Wege der Auslegung von Art 23A und Art 23 B [bezieht] sich nur auf den dritten Fall [- Unterschiede im originär innerstaatlichen Recht]“).
- 38 Vgl *Benecke/Schnitger*, Lösung von Qualifikationskonflikten im internationalen Steuerrecht – der „abgeleitete“ Qualifikationskonflikt, RIW 2002, 439 (440 ff); *Gassner/Lang* in *Liber Amicorum Luc Hinnekens* 228; *Lang* in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg), FS Vogel 918; *derselbe*, SWI 1998, 513; *derselbe*, Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, Fach 10 Gruppe 2 = IWB 8/2011, 281 (293); *Piltz*, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung von Personengesellschaften, in *Fischer* (Hrsg), Besteuerung internationaler Konzerne (1993) 21 (22); *Ratka*, Die Besteuerung im Quellenstaat als Voraussetzung der Anwendung des Methodenartikels, in *Sutter/Wimpissinger* (Hrsg), Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen 73 (93 f); *Weggenmann*, IStR 2002, 619 f.
- 39 Aufgrund dieser Fälle, in denen die Besteuerung im anderen Vertragsstaat nicht aufgrund des DBA, sondern mangels eines Besteuerungstatbestands oder aufgrund einer Befreiung im originär innerstaatlichen Recht unterbleibt, wird im Schrifttum auch diskutiert, ob Art 23 Abs 1 OECD-MA als eine *Subject-to-tax*-Klausel bezeichnet werden kann. So *Lang* in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg), FS Vogel 917; *derselbe*, SWI 1998, 512; weiters *Benecke/Schnitger*, RIW 2002, 446; *Schilcher* in *Gassner/Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Verteilung der Besteuerungsrechte, 386; aA *Loukota*, SWI 1999, 75; weiters *Loukota*, Ausländische Besteuerungsnachweise, SWI 2000, 113 (114). Aus praktischer Sicht handelt es sich dabei allerdings um einen „Streit um des Kaisers Bart“. Eine einheitliche und international akzeptierte Definition dieses Begriffs existiert nämlich ohnehin nicht (vgl mwN *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung 173 f; weiters *Meretzki*, Subject-to-tax Klauseln, Switch-over Klauseln und Aktivitätsvorbehalte, in *Wassermeyer/Richter/Schnittker* [Hrsg], Personengesellschaften [2010] 687 [690]) und für die rechtliche Beurteilung ist es auch belanglos, ob Art 23 Abs 1 und Art 23 A Abs 4 OECD-MA als *Subject-to-tax*-Klauseln bezeichnet werden sollten oder nicht.
- 40 Vgl *Lang* in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg), FS Vogel, 918; *Schuch/Bauer* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Personengesellschaften 37.

Ein weiterer Kritikpunkt besteht darin, dass die in verschiedenen Verteilungsnormen des OECD-MA vorgesehenen ausdrücklichen Verweise auf das originär innerstaatliche Recht eines der beiden Vertragsstaaten – zB Art 6 Abs 2 oder Art 10 Abs 3 OECD-MA – überflüssig wären, wenn der Ansässigkeitsstaat bei Qualifikationskonflikten, die auf Abweichungen des nationalen Rechts zurückzuführen sind, ohnehin immer an die Qualifikation im anderen Vertragsstaat gebunden wäre.<sup>41</sup> Diese Argumentation vermag allerdings nur dann zu überzeugen, wenn eine abkommensautonome Auslegung ohne den ausdrücklichen Verweis auf das innerstaatliche Recht eines der beiden Vertragsstaaten nicht möglich wäre. Nur dann müssten nämlich die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA auf ihr jeweiliges nationales Recht zurückgreifen und es könnte zu einem Qualifikationskonflikt kommen, der – nach der Auffassung der OECD – gemäß Art 23 A und 23 B Abs 1 OECD-MA aufzulösen wäre. Wenn hingegen etwa der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ in Art 6 OECD-MA ohne den Verweis auf das nationale Recht des Belegenheitsstaats abkommensautonom ausgelegt werden könnte, wird der in Art 6 Abs 2 OECD-MA vorgesehene Verweis auf das nationale Recht des Belegenheitsstaats nicht durch das dem OECD-Kommentar zugrunde liegende Verständnis des Art 23 A und 23 B Abs 1 OECD-MA überflüssig. Unabhängig von der Interpretation des Methodenartikels käme diesem Verweis nämlich die Funktion zu, eine abkommensautonome Auslegung zu vermeiden, weil das Begriffsverständnis des Belegenheitsstaats gemäß Art 6 Abs 2 OECD-MA einer abkommensautonomen Interpretation ausdrücklich vorgeht.<sup>42</sup>

Folgt man dem Verständnis des OECD-Kommentars, wird aus der Sicht des Ansässigkeitsstaats jedoch eine andere Bestimmung weitgehend bedeutungslos.<sup>43</sup> Einem undefinierten abkommensrechtlichen Begriff ist gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA jene Bedeutung beizumessen, die das originär innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwenderstaats vorsieht, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert. Wenn aber der Ansässigkeitsstaat gemäß Art 23 Abs 1 OECD-MA in diesen Fällen ohnehin immer an die Definition des anderen Vertragsstaats gebunden ist, spielt das nationale Recht des Ansässigkeitsstaats in Wahrheit kaum mehr eine Rolle. Bei einem Qualifikationskonflikt wäre nämlich die innerstaatliche Definition des anderen Vertragsstaats maßgebend.<sup>44</sup> Das nationale Recht des

---

41 So *Gassner/Lang* in *Liber Amicorum Luc Hinnekens 227*; *Lang* in *Burmester/Endres* (Hrsg), FS *Debatin 287*; *derselbe* in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg), FS *Vogel 916*; *derselbe*, SWI 1998, 512; *derselbe*, *Introduction*<sup>2</sup> Rz 124; *Lang/Zieseritsch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Arbeitnehmer 40*; *Schuch/Bauer* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), *Personengesellschaften 36*.

42 So offenbar auch *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA<sup>5</sup> Art 3 Rn 114.

43 Vgl *Schuch/Bauer* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), *Personengesellschaften 36*.

44 Diese Bindungswirkung birgt die Gefahr in sich, dass der andere Vertragsstaat ganz bewusst mehr Sachverhalte unter einer Einkunftsart besteuert als der Ansässigkeitsstaat, um abkommensrechtliche Besteuerungsrechte an sich zu ziehen (vgl dazu *Vogel*, *Probleme der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, SWI 2000, 103 [112]; *derselbe* in *Vogel/Lehner* [Hrsg] DBA<sup>5</sup> Art 3 Rn 114; weiters *Benecke/Schnitger*, RIW 2002, 445; *Ratka* in *Sutter/Wimpissinger* [Hrsg] *Freistellungs- und Anrechnungsmethode 94 ff*; *Raupach*, *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, in *Deutsches*

Ansässigkeitsstaats wäre somit nur in konfliktlosen Fällen von Bedeutung, in denen sich die im nationalen Recht der beiden Vertragsstaaten vorgesehenen Definitionen aber ohnehin decken. Das innerstaatliche Recht des Ansässigkeitsstaats wäre letztlich also nur dann relevant, wenn die zuständige Behörde des Ansässigkeitsstaats dadurch zur Anwendung einer Verteilungsnorm – wie zB Art 19 OECD-MA – gelangt, die das ausschließliche Besteuerungsrecht dem anderen Vertragsstaat zuweist. Wenn die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats aufgrund des eigenen nationalen Rechts gleichzeitig eine andere Verteilungsnorm anwendet, die das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist – wie zB Art 18 OECD-MA –, könnte selbst eine dem OECD-Kommentar entsprechende Auslegung der Art 23 A und 23 B Abs 1 OECD-MA nichts zur Lösung dieses Qualifikationskonflikts beitragen.<sup>45</sup>

Da es überdies höchst umstritten ist, welche Bedeutung dem nationalen Recht der Vertragsstaaten bei der Auslegung eines DBA in der Praxis tatsächlich zukommt,<sup>46</sup> ist es fraglich, ob das dem OECD-Kommentar zugrunde liegende Verständnis des Art 23 Abs 1 OECD-MA überhaupt von großer praktischer Relevanz ist. Immerhin gehen Teile des Schrifttums davon aus, dass es eines Rückgriffs auf das originär innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten bei der Auslegung undefinierter abkommensrechtlicher Begriffe nur äußerst selten bedarf.<sup>47</sup> Nach dieser

---

Anwaltsinstitut e.V. [Hrsg.], *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1978/1979* (1978) 354 (356); *Schuch/Bauer in Gassner/Lang/Lechner* [Hrsg.], *Personengesellschaften*, 37 f. Die Bereitschaft des Ansässigkeitsstaats, eine solche Vorgehensweise des anderen Vertragsstaats zu akzeptieren, wird wohl äußerst gering sein (vgl dazu *Gassner/Lang in Liber Amicorum Luc Hinnekens* 225 f; *Lang/Zieseritsch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* [Hrsg.], *Arbeitnehmer* 38 f). Zu verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine solche Bindungswirkung vgl *Ratka in Sutter/Wimpissinger* (Hrsg.), *Freistellungs- und Anrechnungsmethode* 99 f.

- 45 Vgl *Avery Jones, Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles*, BIFD 2003, 184 (185); *Gassner/Lang in Liber Amicorum Luc Hinnekens* 227; *Lang in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg.), FS Vogel 919; *Lang/Zieseritsch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Arbeitnehmer* 40; siehe auch *Lang in Burmester/Endres* (Hrsg.), FS Debatin 287; *Ratka in Sutter/Wimpissinger* (Hrsg.), *Freistellungs- und Anrechnungsmethode* 98 f; *Rust, The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits*, BIFD 2003, 45 (48 f); *Scapa/Henie, Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention, intertax* 2005, 266 (279); *Schuch/Bauer in Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Personengesellschaften* 36; *Vogel, Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished*, BIFD 2003, 41 (43); *derselbe in Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA<sup>5</sup> Art 23 Rn 37.
- 46 Vgl mwN *Burgstaller, Mitarbeiter-Stock-Options im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2006) 20 ff; *Lang in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg.), FS Vogel 918 (FN 42); *derselbe*, IWB 8/2011, 287; *derselbe*, BIT 2009, 205 f; *Wassermeyer in Wassermeyer* (Hrsg.), DBA<sup>109</sup> (2009) Art 3 Rz 71 ff.
- 47 Vgl zB *Debatin, Qualifikationsprobleme im Doppelbesteuerungsrecht*, FR 1979, 493 (493 f); *derselbe*, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1985, Beilage 23, 1 (7); *derselbe*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, DStR 1992, Beihefter zu Heft 23, 1 (6 f); *Dziurdz, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht* (2013) 40 ff; *Gröhs/Herbst, Die Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen im nationalen Recht*, ZfV 1986, 16 (24); *Heinrich/Moritz, Interpretation of Tax Treaties*, ET 2000, 142 (149); *Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht* (1992) 108 ff; *derselbe in Burmester/Endres* (Hrsg.), FS Debatin 283 ff; *derselbe*, IWB 8/2011, 288 f; weiters *Mössner, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Böckstiegl/Folz/Mössner/Zemanek* (Hrsg.), *Völkerrecht, Recht der Internationalen Organisationen, Weltwirtschaftsrecht*, FS Seidl-Hohenveldern (1988) 403 (426).