

rungsabkommen (2005); *Sutter/Wimpissinger* (Hrsg), Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen (2002); *Sutter/Zehetner* (Hrsg), *Triangular Tax Cases* (2004); *Thömmes/Lang/Schuch* (Hrsg), Investitions- und Steuerstandort Österreich (2005); *Toifl*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003); *Toifl*, Wegzugsbesteuerung (1996); *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994); *Urtz/Züger* (Hrsg), Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht (2001); *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg), Doppelbesteuerung. OECD-Musterabkommen, DBA Österreich-Deutschland, Kommentar² (2010); *Zehetner*, Kapitalertragsteuer im Internationalen Steuerrecht (2001); *Züger*, Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen (2001).

Übersicht

- I. Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen
 - A. Grundlagen und Zielsetzung 1–8
 - B. Vertragsmuster und österreichische Abkommenspolitik 10–20
 - C. Doppelbesteuerungsabkommen im innerstaatlichen Recht
 - 1. Abschluss und innerstaatliche Wirkung..... 30–32
 - 2. Verteilung der Steuergüter und Schrankenwirkung..... 33–36
 - 3. Verhältnis zum innerstaatlichen Recht..... 37–44
 - D. Aufbau und Systematik von Doppelbesteuerungsabkommen..... 50–56
 - E. Multilaterales Instrument 57–59
- II. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen
 - A. Völkerrechtliche Auslegungsgrundsätze 60–67
 - B. Bedeutung des OECD-MA und des Kommentars 70–73
 - C. Bedeutung des innerstaatlichen Rechts..... 80–84
 - D. Verständigungsverfahren und Verwaltungspraxis..... 90–93
 - E. Exkurs: Qualifikations- und Zurechnungskonflikte
 - 1. Qualifikationskonflikte 100–104
 - 2. Zurechnungskonflikte 105–113
- III. Verhältnis zu anderen Rechtskreisen
 - A. Verhältnis zum nationalen Verfassungsrecht 120–122
 - B. Verhältnis zum Unionsrecht 130–133

I. Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen

A. Grundlagen und Zielsetzung

Literatur

Achatz, Unterkapitalisierung und wirtschaftliche Doppelbesteuerung im Lichte des DBA- und Europarechts, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 1; *Bendlinger*, Internationale Steuerfälle systematisch gelöst und umgesetzt – Erfahrungen aus dem In- und Ausland, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS Kofler (2009) 29; *Gassner/Lang*, Double Non-Taxation of a Belgian Tax Law Professor Lecturing in

Vienna? in *Vanistendael* (Hrsg), *Liber amicorum honouring Luc Hinnekens* (2002) 219; *Göschl/Kovar/Währlich*, Dreiecksverhältnisse im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 111; *Lang*, 2008 OECD-Model: Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation, BIT 2009, 204; *Lang*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime? IStR 2002, 609; *Lang*, General Report, in IFA (Hrsg), *Double Non Taxation*, CDFI 89a (2004) 73; *Lang*, Rechtsquellen und Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, in *Achatz* (Hrsg), *Internationales Steuerrecht*, DStJG 36 (2013) 7; *Lang*, Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime für Doppelbesteuerungsabkommen? in *Haarmann* (Hrsg), *Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen* (2004) 83; *Loukota, H.*, Einführung in die Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen, FJ 1978, 87, 106 und 139; *Loukota, H.*, Über das Verhältnis zwischen internationalem und nationalem Steuerrecht, FJ 1976, 105; *Loukota, H.*, Über die Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen, FJ 1977, 54; *Staringer*, *Triangular Cases*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* (1994) 67; *Valta*, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe* (2014); *Vogel*, Zur Dogmatik der Verteilungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 621; *Wassermeyer*, Dreiecksverhältnisse im Abkommensrecht, SWI 2000, 520; *Winner*, Die Auswirkungen von DBA auf internationale Direktinvestitionen, SWI 2005, 361.

Die drohende **Doppelbesteuerung ist ein Charakteristikum der grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Betätigung** und kann durch eine doppelte Besteuerung von Einnahmen, aber auch durch Nichtberücksichtigung von Ausgaben entstehen. Es ist dabei geradezu ein typisches Ergebnis der grenzüberschreitenden Aktivität, dass der Steuerpflichtige dem Steuerzugriff mindestens zweier Staaten und damit einer drohenden Doppelbesteuerung ausgesetzt ist. Dies ist schon deshalb der Fall, weil idR der Ansässigkeitsstaat seine Angehörigen als „unbeschränkt Steuerpflichtige“ mit ihrem **Welteinkommen** besteuert (**Universalitäts- bzw Welteinkommensprinzip**), der Quellenstaat aber auf seinem Gebiet durchgeführte Aktivitäten eines Steuer ausländers idR „beschränkten Steuerpflicht“ ebenfalls für besteuertungswürdig erachtet (**Territorialitäts- bzw Quellenprinzip**). Von einer **echten bzw juristischen Doppelbesteuerung** spricht man dabei, wenn vergleichbare Steuern in zwei oder mehreren Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Zeitraum und für denselben Besteuerungsgegenstand (zB Einkommen) erhoben werden (Einl Z 1 und Art 23 Z 1 OECD-MK; siehe auch VwGH 29.1.1998, 95/15/0043, ÖStZB 1998, 609; VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219, 297). Im Rahmen juristischer Doppelbesteuerung wird typischerweise weiters zwischen **effektiver und virtueller Doppelbesteuerung** unterschieden: Effektive Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein und dasselbe Steuersub-

jekt tatsächlich von mehreren internationalen Abgabenhöheiten in Anspruch genommen wird; virtuelle Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine solche Inanspruchnahme möglich ist, ohne dass sie tatsächlich erfolgt. Das **allgemeine Völkerrecht** setzt der materiellen Besteuerung bei ausreichender Inlandsanknüpfung keine relevanten Schranken; es enthält **kein generelles Verbot der juristischen Doppelbesteuerung**.

- 2 So lassen sich dem allgemeinen Völkerrecht **nur vage Begrenzungen der materiellen Besteuerungshoheit** entnehmen: Das Völkerrecht erfordert zunächst für die Auferlegung von Abgaben gegen einen im Ausland lebenden Ausländer, die an einen Sachverhalt anknüpfen, der ganz oder teilweise im Ausland verwirklicht worden ist, hinreichend sachgerechte Anknüpfungsmomente für die Abgabenerhebung in dem Staat, der die Abgaben erhebt (BVerfG 22.3.1983, 2 BvR 457/78, BVerfGE 63, 343). Solcherart ist die Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte nach geltendem Völkerrecht jedenfalls dann zulässig, wenn die besteuerte Person zu dem besteuernenden Staat eine **hinreichend enge Beziehung hat**, wie etwa durch ihren Wohnsitz, ihren gewöhnlichen Aufenthalt, ihre Staatsangehörigkeit, die Belegenheit von Vermögenswerten, die Verwirklichung eines Abgabentatbestandes im Inland oder die Herbeiführung eines abgabenrechtlich erheblichen Erfolges im Inland (BVerfG 22.3.1983, 2 BvR 457/78, BVerfGE 63, 343; *Lehner* in *V/L*⁶ Grundl Rz 11). Umgekehrt gibt es auch **kein völkerrechtliches „Quellenprinzip“ oder „materielles Territorialprinzip“**, das es verbieten würde, Rechtsfolgen des innerstaatlichen Rechts auch an von Steuerinländern verwirklichte ausländische Sachverhalte, zB durch Besteuerung ausländischer Einkünfte, anzuknüpfen (*Lehner* in *V/L*⁶ Grundl Rz 11 f). Staaten dürfen nach der Judikatur des VwGH lediglich Sachverhalte, zu denen sie **keinerlei persönliche oder sachliche Beziehung** aufweisen, nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts nicht besteuern (VwGH 3.6.1993, 92/16/0174, ÖStZB 1994, 263; s a VwGH 24.3.1994, 94/16/0026, ÖStZB 1995, 119). Das allgemeine Völkerrecht enthält insb auch kein generelles Verbot der juristischen Doppelbesteuerung (BFH 14.2.1975, VI R 210/72, BFHE 115, 319, BStBl 1975 II 497; BFH 19.6.2013, II R 10/12, BFHE 241, 402, BStBl II 2013, 746; *Lehner* in *V/L*⁶ Grundl Rz 13). Es setzt dem Steuerrecht aber durchaus **Grenzen für die hoheitliche Durchsetzung von Besteuerungsansprüchen** im Ausland. So hat bereits die grundlegende *Lotus*-Entscheidung des Internationalen Gerichtshofs (IGH) klargestellt, dass ein Staat nach allgemeinem Völkerrecht grundsätzlich nicht verpflichtet ist, in seinem Hoheitsbereich die Vornahme oder Vollstreckung von Hoheitsakten eines anderen Staates durch dessen Organe zu dulden oder dafür – im Wege der Rechtshilfe – seine Hand zu reichen (StIGH 7.9.1927, *The Case of the S. S. „Lotus“*, PCIJ Series A, No 10 (1927) 18 f; s nachfolgend zB die Entscheidung des IGH im *Korfu-Kanal*-Fall, ICJ Reports 1949, 35; weiters BVerfG 22.3.1983, 2 BvR 457/78, BVerfGE 63, 343). Allerdings verbietet das Völkerrecht eine solche Duldung oder Mithilfe auch nicht; in der Tat bestehen eine Reihe internationaler Instrumente zur grenzüberschreitenden Amts- und Vollstreckungshilfe (zB Art 26, 27).

Die **Vermeidung einer solchen juristischen Doppelbesteuerung** ist typischer Gegenstand von **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)**. Der VfGH umschreibt daher die Bedeutung und Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen folgendermaßen (VfGH 23.6.2014, SV 2/2013-14, VfSlg 19.889/2014):

„Doppelbesteuerungsabkommen sind – idR bilaterale – völkerrechtliche Verträge, in denen die Vertragspartner innerhalb des persönlichen und des sachlichen Anwendungsbereichs des Abkommens die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten mit dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung regeln. Zu den zentralen Bestimmungen jedes Doppelbesteuerungsabkommens zählen Regelungen, welche die Zuteilung der Besteuerungsrechte festlegen (Verteilungsnormen). Diese bestimmen für die jeweiligen im Abkommen angeführten Einkünfte, ob der jeweilige Vertragsstaat völkerrechtlich berechtigt ist, einen innerstaatlich bestehenden Besteuerungsanspruch durchzusetzen, oder ob er nach diesem Vertrag verpflichtet ist, auf den innerstaatlich bestehenden Anspruch zu verzichten. [...] Für jene Fälle, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen in einer Verteilungsnorm dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt, bestimmen die Methodenartikel eines Doppelbesteuerungsabkommens, nach welcher Methode die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erfolgen hat. Hierbei kommen grundsätzlich zwei Methoden in Betracht: Nach der Befreiungsmethode verzichtet der Ansässigkeitsstaat auf die Besteuerung der im Quellenstaat erzielten Einkünfte unter Progressionsvorbehalt; nach der Anrechnungsmethode werden die im Quellenstaat erzielten Einkünfte vom Ansässigkeitsstaat unter Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer belastet.“

Hinzu treten die Zielsetzungen der **Förderung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen**, der **Unterbindung der internationalen Steuerumgehungen** und anderer unerwünschter Gestaltungen und der **Gewährleistung optimaler Rechtssicherheit** in legistischer und administrativer Hinsicht. In jüngerer Vergangenheit sollen Doppelbesteuerungsabkommen aber vielfach auch durch spezielle Regelungen die doppelte Nichtbesteuerung vermeiden (Rz 63). Die Doppelbesteuerungsabkommen bilden auch das **Rückgrat des Internationalen Ertragsteuerrechts**. Während Mitte der 1950er-Jahre lediglich etwa 100 bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen bestanden, existieren derzeit weltweit nach Angaben der OECD **mehr als 3.000 solcher Abkommen** (s OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting [12.2.2013] 34). Insb die bilateralen **Abkommensbeziehungen in der Europäischen Union** nähern sich beständig einer vollkommenen Abdeckung sämtlicher bilateraler Verhältnisse an (Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen 132 f). Zahlreiche Staaten, darunter auch Österreich, sehen zudem Regelungen vor, die unilateral durch einseitigen Steuerverzicht die Doppelbesteuerung vermeiden (dazu zB *Kanduth-Kristen* in IntStR Rz VI/170 ff; s a Rz 20).

- 5 Im Wesentlichen lassen sich **drei Fälle juristischer Doppelbesteuerung** unterscheiden (Art 23 Z 3 OECD-MK), von denen aber idealtypisch nur zwei durch Doppelbesteuerungsabkommen gelöst werden:
- Von einer **konkurrierenden unbeschränkten Steuerpflicht** spricht man, wenn zwei Staaten denselben Steuerpflichtigen der unbeschränkten Steuerpflicht und somit der weltweiten Besteuerung nach dem Universalitätsprinzip unterwerfen und es solcherart zu einer Doppelbesteuerung kommt (zB wegen eines Wohnsitzes in beiden Staaten). Dieser Besteuerungskonflikt wird im Falle eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens regelmäßig in ein Zusammentreffen von Universalitäts- und Territorialitätsprinzip umgegossen, zumal durch eine „Tie-Breaker“-Regel (Art 4 Abs 2 und 3) nur einer der beiden Staaten als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat und der andere somit als Quellenstaat bestimmt wird (s a VwGH 22.3.1991, 90/13/0073, ÖStZB 1991, 530).
 - Zu einer Doppelbesteuerung aufgrund des **Überlappens von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht** kommt es, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Staat (Ansässigkeitsstaat) der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt und Einkünfte aus einem anderen Staat (Quellenstaat) bezieht und diese Einkünfte in beiden Staaten der Besteuerung unterzogen werden. Ein solcher Besteuerungskonflikt wird bei Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens regelmäßig dadurch aufgelöst, dass der Besteuerungsanspruch primär oder gar ausschließlich einem der beiden Vertragsstaaten zugeteilt wird (dies erfolgt durch Zuteilungsregeln bzw – synonym – Verteilungsnormen der DBA). Sofern Einkünfte in beiden Staaten besteuert werden dürfen, erfolgt die Vermeidung von Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat iRd Methodenartikels durch die Anrechnungs- oder Befreiungsmethode.
 - Schließlich kann eine Doppelbesteuerung auch durch das **Konkurrieren zweier beschränkter Steuerpflichten** entstehen, die daraus folgt, dass ein Steuerpflichtiger, der weder in dem einen noch in dem anderen Staat ansässig ist, Einkünfte bezieht, die in beiden Staaten der beschränkten Besteuerung unterzogen werden. Das Zusammentreffen mehrerer beschränkter Steuerpflichten, etwa in Dreiecksverhältnissen (s zB *Wassermeyer*, SWI 1999, 520 ff; *Staringer* in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen 67 ff), wird von Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig nicht erfasst, da sich der persönliche Anwendungsbereich der Abkommen auf Personen beschränkt, die in einem oder beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Freilich wäre hier zusätzlich die Perspektive des Ansässigkeitsstaates einzubeziehen, was im Ergebnis zu einer Dreifachbesteuerung, aber auch zu einer Doppelentlastung und damit zu einer Beseitigung der Mehrfachbesteuerung führen kann. Zudem können in solchen Fällen abkommens- oder europarechtliche Diskriminierungsverbote Abhilfe verschaffen (s Art 24 Rz 18 ff).

Von der juristischen Doppelbesteuerung unterscheidet sich die **unechte bzw wirtschaftliche Doppelbesteuerung**, die dadurch gekennzeichnet ist, dass derselbe Besteuerungsgegenstand bei zwei verschiedenen Steuerzahlern der Besteuerung unterliegt, ohne dass also Subjektidentität gegeben wäre (Art 23 Z 2 OECD-MK). Dazu kann es zB kommen, wenn der (einseitigen) Korrektur zu niedriger **internationaler Verrechnungspreise** für Lieferungen der Mutter- an die Tochtergesellschaft im Sitzstaat der Muttergesellschaft keine korrespondierende Anpassung der Verrechnungspreise im Sitzstaat der Tochtergesellschaft gegenübersteht. Es kommt somit zu einer Erhöhung der Einnahmen bzw Erträge bei der Muttergesellschaft, ohne dass korrespondierend die Ausgaben bzw der Aufwand bei der Tochtergesellschaft erhöht würden. Der Erhöhungsbetrag unterliegt somit in beiden Staaten der Besteuerung (im Sitzstaat der Mutter im Wege der Erfassung als Einnahme, im Sitzstaat der Tochter im Wege des Nichtabzugs als Ausgabe). Die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung ist nur am Rande Gegenstand von Doppelbesteuerungsabkommen (konkret in Art 9). Diesen traditionell unterschiedenen Arten der juristischen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerung sind freilich zahlreiche Unschärfen in ihren Randbereichen immanent.

Idealerweise sollte die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen zwei bzw mehreren Staaten den Vorstellungen einer **gerechtigkeits- und effizienzorientierten Steuergutverteilung** folgen, die vor allem von den volkswirtschaftlichen und finanzwissenschaftlichen Überlegungen fokussiert werden und über diesen Weg auch Eingang in die steuerrechtliche Diskussion gefunden haben (ausf *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe [2014]). Für die Frage, nach welchen Kriterien die Steuern vom Einkommen unter den am grenzüberschreitenden Vorgang involvierten Staaten aufgeteilt werden sollen, werden grundsätzlich Aspekte der wirtschaftlichen Effizienz und solche der Gerechtigkeit unterschieden, wobei hinsichtlich des letztgenannten Gesichtspunktes typischerweise zwischen der individuellen Gerechtigkeit gegenüber dem Steuerpflichtigen („individual equity“) und der gerechten Aufteilung unter den Staaten („inter-nation equity“) unterschieden wird (s den Überblick bei *Lehner* in *V/L*⁶ Grundl Rz 20 ff).

Der wesentliche finanzwissenschaftliche, aber auch steuerliche Fokus hinsichtlich der Präferenz für ein bestimmtes System aufgrund dessen wirtschaftlicher Effizienz liegt traditionell auf der optimalen – effizienten – Allokation der Produktionsfaktoren, was üblicherweise unter den Schlagworten der **Kapitalimportneutralität** und der **Kapitalexportneutralität** diskutiert wird (s zB *Vogel*, *StuW* 1993, 386 ff; *Lehner*, *StuW* 1998, 164 ff; *Vogel*, *BIFD* 2002, 4 ff; zu den beiden Konzepten aus der Sicht des Wettbewerbs der Steuersysteme in Europa siehe insb *Schön* in *DStJG* 23, 191 ff, insb 200 ff; zusammenfassend auch *Kofler*, *BIT* 2012, 77 ff): Der Gedanke der Kapitalimportneutralität zielt auf eine Wettbewerbsneutralität am Gastmarkt ab und erfor-

dert, dass sich die effektive Grenzbelastung eines Investors nach dem Staat der Investition richtet, während die der Kapitalexporthneutralität zugrunde liegende Überlegung auf die Wettbewerbsgleichheit am Heimatmarkt abzielt und auch Einkommen aus Auslandsinvestments von ansässigen Investoren zumindest – und idealtypisch auch höchstens – der inländischen Steuerbelastung unterwirft. Traditionell wird in der Effizienzdiskussion die Kapitalexporthneutralität als Zielvorgabe einer optimalen Allokation angesehen, die aber nur durch eine weltweite Besteuerung ausschließlich im Wohnsitzstaat bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung im Quellenstaat erreicht werden könne; dem stehen freilich beachtliche Einwände dahin gehend gegenüber, dass es die Effizienz im Lichte der Kapitalimportneutralität gebiete, zumindest Unternehmenseinkünfte ausschließlich im Quellenstaat zu besteuern. Aufgrund des tatsächlichen Umstandes, dass Quellenstaaten bei hinreichendem Nexus typischerweise eine beschränkte Steuerpflicht vorsehen, die mit der unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat zumindest partiell überlappt, ist die praktische Ausprägung der Kapitalexporthneutralität freilich in der **steuerlichen Anrechnungsmethode** zu erblicken. Die reine Form der Kapitalexporthneutralität, die letztlich auch eine Erstattung der das inländische Steuerniveau übersteigenden ausländischen Steuerbelastung erfordern würde, ist allerdings in der Abkommenspraxis nicht verwirklicht. Typischerweise findet nämlich die Anrechnung im **Anrechnungshöchstbetrag** eine Grenze, was freilich eine Gleichstellung aller grenzüberschreitenden Investoren in ihrem Ansässigkeitsstaat unterbindet und im Falle einer höheren Auslandsbesteuerung zur Verwirklichung der Kapitalimportneutralität mutiert (zur grundsätzlichen unionsrechtlichen Akzeptanz des Anrechnungshöchstbetrages s zB EuGH 12.5.1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly* – Tz 48). Umgekehrt muss bei einer Verwirklichung der Kapitalimportneutralität der Ansässigkeitsstaat wegen der darin zum Ausdruck kommenden Prerogative des Quellenstaates auf die Besteuerung von Auslandseinkünften verzichten, was sich oftmals durch die rechtspolitische Wahl der **steuerlichen Befreiungsmethode** (Freistellungsmethode) manifestiert. Der dogmatische Streit zwischen den reinen Formen der Kapitalimport- und Kapitalexporthneutralität lässt sich letztlich mangels eindeutiger Ergebnisse auch aus den vielschichtigen Gerechtigkeitsüberlegungen nicht final klären (*Lehner* in *V/L*⁶ Grundl Rz 24 ff). Allerdings machen schon die widerstreitenden Konzepte der volkswirtschaftlichen und finanzwissenschaftlichen Theorien deutlich, dass sich für das Problem der internationalen Doppelbesteuerung die konkrete Verantwortlichkeitszuteilung an einen der beteiligten Mitgliedsstaaten nur bedingt an diesen Konzepten orientieren kann, zumal sich der Vorrang der Quellenstaatsbesteuerung ebenso überzeugend begründen lässt, wie der Vorrang der Besteuerung des Welteinkommens im Ansässigkeitsstaat. Letzteres wird zudem von einigen nationalen Verfassungsrechtsordnungen als zwingender Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips betrachtet (zum theoretischen Zusammenhang zwischen „individual equity“ und dem Leistungsfähigkeitsprinzip a *Schindel/Atchabahian*, CDFI 90a [2005] 31 f; dazu a Rz 121).

B. Vertragsmuster und österreichische Abkommenspolitik

Literatur

Aigner, D./Züger, Die jüngste Revision des OECD-Musterabkommens, SWI 1998, 225; Bayer, Das neue Update zum UN-Musterabkommen, SWI 2011, 539; Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2008 – praxisrelevante Änderungen, SWI 2008, 545; Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450; Bendlinger, Das Update 2014 zum OECD-Musterabkommen, SWI 2014, 138; Bendlinger, Ministerialentwurf eines DBA-Durchführungsgesetzes, SWI 1997, 393; Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Hrsg.), Die österreichischen DBA nach BEPS (2018); Berger, Das neue OECD-Musterabkommen 1992, SWI 1993, 55; Dommes, Jüngste DBA-Entwicklungen in Österreich, SWI 2008, 341; Ettl/Seitz, Die österreichische Politik beim Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1995, 294; *Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder*, Stellungnahme zum Gesetzesentwurf des DBA-Durchführungsgesetzes, SWI 1997, 437; Gassner, Die Abkommenspolitik Österreichs, SWI 1999, 195; Gassner, Die Zukunft der österreichischen Abkommenspolitik, in Gassner/Hemetsberger/Lang/Sasseville/Vogel (Hrsg.), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 89; Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Das neue Musterabkommen der OECD (1994); Giraudi/Matteotti/Roth, Schweizerische DBA-Politik, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik (2013) 55; Hemetsberger-Koller, Der wirtschaftspolitische Hintergrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich-Ungarn und Preußen 1899, in Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel (Hrsg.), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 13; Herdin/Zieseritsch, Bescheide nach § 48 BAO und ihre höchstgerichtliche Kontrolle – Die Praxis vor Erlassung der Verordnung zu § 48 BAO, in Bauer et al (Hrsg.), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO (2004) 233; Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg.), BEPS – Neue Regeln und Herausforderungen für österreichische Unternehmen (2017); Hohenwarter, Tax Treaties and Domestic Law – Austria, in Maisto (Hrsg.), Tax Treaties and Domestic Law (2006) 161; Jirousek, Anmerkungen zur DBA-Politik Österreichs: eine Replik, SWI 2012, 157; Jirousek, Das 2008 Update des OECD-Musterabkommens, ÖStZ 2009/413, 195; Jirousek, Die österreichische DBA-Politik, in Lang/Weinzierl (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 409; Jirousek, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik (2013) 15; Jirousek, Die Zukunft der Doppelbesteuerungsabkommen, in Quantschnigg/Wiesner/Mayr (Hrsg.), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 43; Jirousek, Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Taipeh, ÖStZ 2015/237, 178; Jirousek, Unilaterale Maßnahmen zur Steuerentlastung gem § 48 BAO, ÖStZ 1985, 44; Jirousek, Verordnung zur Durchführung von § 48 BAO, ÖStZ 2003/35, 29; Köck, § 1 des Entwurfs des DBA-Durchführungsgesetzes und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1997, 382; Kofler, Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Einzelmaßnahmen nach § 48 BAO, in Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knör-

zer/Mayr/Unger (Hrsg), Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, FS Tanzer (2014) 377; Lang, BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, 74 Tax Notes Int'l 655 (May 19, 2014); Lang, Das EG-Übereinkommen über das Schlichtungsverfahren und die österreichische Rechtsordnung, in Gassner/Lechner (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 229; Lang, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen, in Lang/Loukota, H./Lüthi (Hrsg), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens (1996) 25; Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder (Hrsg), Nationale und Internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Gosch (2016) 235; Lang, Die Kompetenz des Bundesministers für Finanzen zur Erlassung von Bescheiden gemäß § 48 BAO, in Bauer et al (Hrsg), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO (2004) 217; Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992); Lang, Einkünftezurechnung im Lichte des Entwurfs zu Art 1 Abs 2 OECD-MA, SWI 2015, 153; Lang, Entwicklungstendenzen in der Abkommenspolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, ISTR 1996, 201; Lang, Gegenwart und Zukunft der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Gröhs/Lang (Hrsg), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche (1997) 301; Lang, Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen, in Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen (Hrsg), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS Kofler (2009) 127; Lang, Multilaterales Steuerabkommen statt bilateralem DBA-Netz? SWI 1997, 492; Lang, Rechtsquellen und Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, in Achatz (Hrsg), Internationales Steuerrecht, DStJG 36 (2013) 7; Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108; Lang, Umsatzsteuer und Doppelbesteuerung, in Achatz/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer und Internationales Steuerrecht (2012) 19; Lang/Loukota, H./Lüthi (Hrsg), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens (1996); Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – The Proposals to Revise the OECD Model Convention (2016); Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg), The Impact of the OECD and UN Model Convention on Bilateral Tax Treaties (2012); Lang/Schuch, Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty, EC Tax Rev 2000, 39; Langheinrich/Ryda, Die auf § 48 BAO beruhenden innerstaatlichen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, FJ 2000, 144; Loukota, H., Arbeitsprogramm des Finanzministeriums im Internationalen Steuerrecht, SWI 1992, 324; Loukota, H., Braucht Österreich ein DBA-Durchführungsgesetz? SWI 1994, 7; Loukota, H., Der Ministerialentwurf für ein DBA-Durchführungsgesetz, SWI 1997, 285; Loukota, H., Die aktuelle österreichische DBA-Politik, ÖStZ 1995, 249; Loukota, H., Die Bedeutung der Änderungen des OECD-MA für die österreichische DBA-Anwendungspraxis, in Lang/Loukota, H./Lüthi (Hrsg), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens (1996) (1995) 53; Loukota, H., Die Gründe für die Erlassung der § 48 BAO-Verord-

nung, in *Bauer et al* (Hrsg), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO (2004) 13; *Loukota, H.*, Eckwerte der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Unternehmensbesteuerung, SWI 1995, 244; *Loukota, H.*, Entwurf für ein DBA-Durchführungsgesetz, SWI 1997, 285; *Loukota, H.*, Österreichische Doppelbesteuerungsabkommen – Standortpolitische Bedeutung – Verhandlungsablauf – Abkommensziele, BMF-Schriftenreihe (September 2001); *Loukota, H.*, Rechtsgrundlagenübersicht zum österreichischen Internationalen Steuerrecht, SWI 1995, 89; *Loukota, H.*, Stand und Perspektiven der österreichischen DBA-Verhandlungen, ÖStZ 1998, 127; *Loukota, H.*, Über die Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen, FJ 4/1977, 54; *Loukota, H.*, Überblick über die zwischenstaatlichen Verträge Österreichs zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen, FJ 1971, 58; *Loukota, H.*, Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nach innerstaatlichem Recht, FJ 1970, 58; *Loukota, H.*, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 407; *Loukota, H./Jirousek*, Die vergessenen Grundbausteine des OECD-Partnership-Reports, SWI 2015, 318; *Loukota, H./Seitz/Tojfl*, Austrian Tax Treaty Policy, BFD 2004, 364; *Lüdicke*, Die deutsche Position beim Abschluss von DBA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 31; *Novacek*, Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern endgültig aus? FJ 2010, 296; *Peeters/Lecocq*, New Belgian Standard Convention for Tax Treaty Negotiations, SWI 2008, 197; *Pollak*, Das OECD-Modellabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, FJ 1964, 109, 120 und 135; *Pollak*, Die Bedeutung der OECD-Modellabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, ÖStZ 1968, 166; *Rauner-Andrae*, Die DBA-Politik Österreichs aus Sicht der Wirtschaftskammer Österreich, SWI 2012, 396; *Rauner-Andrae/Wieselthaler-Wiebogen*, Verordnung zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Taiwan, SWI 2015, 65; *Ritz*, Nachsicht bei internationaler Doppelbesteuerung, SWI 2006, 159; *Sasseville*, The Future of the OECD Model Tax Convention, in *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel* (Hrsg), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 41; *Schindler*, Ist ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen eine sinnvolle Lösung für Europa? in *Cordewener/Enchelmaier/Schindler* (Hrsg), Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten (2006) 201; *Schuch*, Änderungen des OECD-Musterabkommens 1992, SWI 1995, 64; *Schuch*, Europa auf dem Weg zum multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Grohs/Lang* (Hrsg), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche (1997) 327; *Stefaner/Züger* (Hrsg), Tax Treaty Policy and Development (2005); *Steiner, G.*, Aktionsplan der OECD zum BEPS-Report – Konzernbesteuerung, quo vadis? SWI 2013, 385; *Steiner, G.*, Neuer OECD-Bericht „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ – Ist Österreich eine „Insel der Seligen“ für Großkonzerne? SWI 2013, 150; *Steiner, T.*, Entlastungsverfahren gemäß § 48 BAO: Anrechnungsvortrag ausländischer Quellensteuern, SWI 2009, 589; *Stoll/Bramerdorfer*, Unilaterale Maßnahmen zur

Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 48 BAO, FJ-Sonderbeilage zu FJ 7–8/2009; *Sutter*, Drei und mehr Normhypothesen zur beihilfenrechtlichen Einordnung des österreichischen unilateralen Entlastungssystems zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in *Bauer et al* (Hrsg), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO (2004) 249; *Taucher*, Unilaterale Maßnahmen im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, taxlex 2006, 158; *Toifl*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Erbschaftssteuerrecht, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 387; *Urtz*, § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 359; *Urtz*, Das Verhältnis zwischen § 48 BAO und § 6 Abs 3 ErbStG, SWI 1996, 539; *Vetter*, Die Leitlinien der aktuellen deutschen und österreichischen Abkommenspolitik und deren Umsetzung in den Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, FS 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (1998) 471; *Vogel*, Die Zukunft der deutschen Abkommenspolitik – Befreiungs- oder Anrechnungsmethode? in *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel* (Hrsg), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 59; *Watzke*, Zwischenstaatliches Steuerrecht (1952); *Warter*, Die rechtsgeschichtliche Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen, JLR 2014/2, 111; *Watzke/Pollak/Philipp*, Internationales Steuerrecht (1964); *Weninger*, Die aktuelle Praxis des Bundesministers für Finanzen bei der Anwendung des § 48 BAO, SWI 1999, 204; *Zacherl*, Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen aus der Sicht der Wirtschaft, SWI 1996, 297; *Zieseritsch*, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in *Sutter/Wimpissinger* (Hrsg), Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 293.

- 10 Bei Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) handelt es sich idR um **bilaterale, seltener auch um multilaterale völkerrechtliche Verträge**, die das steuerliche Verhältnis zweier oder mehrerer souveräner Staaten regeln und dadurch zum Vorteil der grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen und auch der beteiligten Volkswirtschaften das internationale Investment und den internationalen Handel fördern sollen. Schon lange bestehen daher Bestrebungen, bilaterale Abkommen dadurch zu „harmonisieren“, dass **internationale Vertragsmuster** erarbeitet werden, die von den Staaten bei ihren bilateralen Verhandlungen zugrunde gelegt bzw als Ausgangspunkt genutzt werden können. Diesem Zweck dient im Bereich der Ertragsteuern insb das von der **Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)** entwickelte **Musterabkommen („Vertragsschablone“)** auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) sowie die dazu erarbeiteten Erläuterungen in Form des **OECD-Musterkommentars (OECD-MK)**, die für die westlichen Industrieländer von maßgeblicher Bedeutung sind und regelmäßig ergänzt bzw aktualisiert werden (Rz 13; s a Einl Z 4 ff OECD-MK;