

## Literatur:

*Aigner/Loukota* (Hrsg), Source Versus Residence in International Tax Law (2005); *Berti/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kofler/Tumpel/Urnik*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band V<sup>2</sup> (2011); *Brähler*, Internationales Steuerrecht<sup>8</sup> (2014); *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Einkommensteuer-Kommentar, 20. Lieferung (Mai 2018); *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band I<sup>11</sup> (2013); *Fischer/Kleinadam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre<sup>5</sup> (2005); *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel* (Hrsg), Die Zukunft des internationalen Steuerrechts (1999); *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, FS 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (1998); *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994); *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995); *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996); *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Österreich – der steuerrechtliche EU-Nachbar (1996); *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000); *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001); *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003); *Gassner/Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005); *Gassner/Lechner* (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992); *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer (2005); *Gröhs*, Die Gewinnbesteuerung der Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht Österreichs (1986); *Haarmann* (Hrsg), Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht (1994); *Haarmann* (Hrsg), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im Internationalen Steuerrecht (1996); *Haslehner*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht (2009); *Hausmann/v Raad/Raupach/Veelken* (Hrsg), Steuergestaltung durch doppelt ansässige Gesellschaften? (1988); *Heidinger/Bruckner* (Hrsg), Steuern in Österreich, FS Fachsenat für Steuerrecht (1998); *Herrmann/Heuer/Raupach* (Hrsg), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 283. Lieferung (Februar 2018); *Hofbauer*, Das Prinzip der Meistbegünstigung im grenzüberschreitenden Ertragsteuerrecht (2005); *Hofstätter/Plansky* (Hrsg), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009); *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer, 66. Lieferung (August 2018); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>7</sup> (2016); *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, Jakom – EStG<sup>11</sup> (2018); *Kleineidam* (Hrsg), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, FS Fischer (1999); *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht<sup>4</sup> (2000); *Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002); *Kofler/Lang* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007); *Lang*, Hybride Finanzierungen im internationalen Steuerrecht (1991); *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992); *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen<sup>2</sup> (2002); *Lang* (Hrsg), Double Taxation Conventions and Social Security Conventions (2006); *Lang*, Recent Tax Treaty Developments Around the Globe (2009); *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2013); *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005); *Lang/Loukota/Rädler/Schuch/Toifl/Urzt/Wassermeyer/Züger* (Hrsg), Multilateral Tax Treaties, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht 7 (1997); *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008); *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2009 (2010); *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006); *Lang/Schuch/Staringer*, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2007); *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008); *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009); *Lechner*, Gewinnaufteilung zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten (1982); *Loukota*, Internationales Steuerrecht (2002); *Loukota*, Österreichs Außensteuerrecht (2002); *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht (Stand 31. 12. 2017, rdb.at); *Metzler/Hohenwarter*, Taxation of Employment Income in International Tax Law (2009); *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen<sup>4</sup> (2012); *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993); *Piltz/Schaumburg* (Hrsg), Internationale Unternehmensfinanzierung (2006); *Pistone*, The Impact of Community Law on Tax Treaties (2002); *Plansky*, Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2010); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht<sup>4</sup> (2017); *Scherer*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (1995); *Schilcher/Weninger* (Hrsg), Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation (2008); *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998); *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999); *Tumpel*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EU (1994); *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, OECD-Musterabkommen, DBA Österreich –

Deutschland, Kommentar<sup>3</sup> (2015); *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke* (Hrsg), Einkommensteuer-Kommentar (Stand 1. 7. 2018, rdb.at).

## I. Begriff des internationalen Steuerrechts und Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts

- 1 Als „**internationales Steuerrecht**“ werden die steuerrechtlichen Normen bezeichnet, die die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte bzw von Sachverhalten mit Auslandsbezug regeln.<sup>1</sup> Solche Regelungen finden sich auf internationaler und nationaler Ebene. Als **internationales Steuerrecht im engeren Sinne** gelten die Bestimmungen auf internationaler Ebene, als **internationales Steuerrecht im weiteren Sinne** werden die um die nationalen Bestimmungen (das nationale Außensteuerrecht) erweiterten völkerrechtlichen Normen bezeichnet.<sup>2</sup>
- 2 Die **nationalen Normen**, die sich mit internationalen Sachverhalten befassen, werden idR mit dem Begriff „**Außensteuerrecht**“ umschrieben. Das Außensteuerrecht ist aber nicht in einem eigenen Gesetz kodifiziert; die einzelnen Bestimmungen finden sich vielmehr verstreut in den einzelnen formellen und materiellen Steuergesetzen.<sup>3</sup> Zu den nationalen außensteuerrechtlichen Normen zählen zB im EStG die Regelungen über die Ermittlung ausländischer Einkünfte und die Berücksichtigung ausländischer Verluste im Inland (§ 2 Abs 8 EStG, Rz VI/70 ff), im KStG die Bestimmungen zur Behandlung internationaler Schachtelbeteiligungen in § 10 KStG (Rz VI/113 ff) und in der BAO die Regelung des § 48 BAO zur unilateralen Vermeidung von Doppelbesteuerung (Rz VI/170 ff).
- 3 Auf **internationaler Ebene** finden sich **Rechtsquellen** zum internationalen Steuerrecht im Völkervertragsrecht, im Völkergewohnheitsrecht, in den Rechtsgrundsätzen sowie in Entscheidungen internationaler Gerichte von steuerlicher Bedeutung.<sup>4</sup> Gem Art 38 Abs 1 des Statuts des Internationalen Gerichtshofes, BGBl 1956/120, sind in internationalen Streitfällen anzuwenden:
  - „a) die internationalen Abkommen allgemeiner oder besonderer Natur, in denen von den im Streit befindlichen Staaten ausdrücklich anerkannte Normen aufgestellt sind;
  - b) das internationale Gewohnheitsrecht als Ausdruck einer allgemeinen, als Recht anerkannten Übung;
  - c) die von den zivilisierten Staaten anerkannten allgemeinen Rechtsgrundsätze;
  - d) unter Vorbehalt der Bestimmung des Artikels 59 die gerichtlichen Entscheidungen und die Lehren der anerkanntesten Autoren der verschiedenen Völker als Hilfsmittel zur Feststellung der Rechtsnormen.“

Eine Rangordnung zwischen diesen Quellen des **primären Völkerrechts** besteht nicht. Das Völkervertragsrecht umfasst multilaterale und bilaterale Abkommen. Zu den Rechtsquellen iSd lit a zählen daher **Doppelbesteuerungsabkommen** einschließlich der zugehörigen Schluss-

1 Vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup> (2015) Grundl Rz 3; *Brähler*, Internationales Steuerrecht<sup>8</sup> (2014) 1; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd I<sup>11</sup> (2013) Tz 1300. Zu den unterschiedlichen Begriffsauslegungen vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 1.1 ff.

2 Vgl *Djanani/Pummerer/Wittmann* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd V<sup>2</sup> (2011) 4; *Brähler*, Internationales Steuerrecht<sup>8</sup> (2014) 1 f.

3 Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd I<sup>11</sup> (2013) Tz 1301.

4 Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd I<sup>11</sup> (2013) Tz 1302; *Djanani/Pummerer/Wittmann* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd V<sup>2</sup> (2011) 4.

und Zusatzprotokolle, Verständigungsvereinbarungen und Notenwechsel, Konventionen und Sondervereinbarungen wie zB die Wiener Übereinkunft über das Recht von Verträgen (WVK).<sup>5</sup> Doppelbesteuerungsabkommen regeln als völkerrechtliche Verträge die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten. Voraussetzung für die innerstaatliche Geltung völkerrechtlicher Verträge ist ihre Transformation in nationales Recht samt Zuordnung des Rangs in der Rechtshierarchie.<sup>6</sup> Doppelbesteuerungsabkommen stehen dabei auf der Ebene einfacher Gesetze. Als „von den zivilisierten Staaten anerkannte allgemeine Rechtsgrundsätze“ gelten Grundsätze wie „pacta sunt servanda“, „lex posterior derogat legi priori“, „lex specialis derogat legi generali“ sowie der Grundsatz von Treu und Glauben.<sup>7</sup> Das **sekundäre Völkerrecht** leitet sich aus dem primären Völkerrecht ab und ist somit rangniedriger. Dazu zählen zB Beschlüsse internationaler Organisationen.

Im Rahmen der **Europäischen Union** sind neben dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) als primäres Unionsrecht insb EU-Richtlinien und EU-Verordnungen mit steuerrechtlichen Regelungsinhalten als übergeordnete (sekundäre) Rechtsquellen zu beachten.<sup>8</sup> Das auf unionsrechtliche Rechtsquellen zurückzuführende **Europäische Steuerrecht** weist folgende Besonderheiten auf: Auf Richtlinienregelungen, die von einem Mitgliedstaat nicht fristgerecht oder nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt wurden, können sich die Bürger gegenüber dem Mitgliedstaat unter bestimmten Voraussetzungen direkt berufen. Diese entfalten daher insoweit unmittelbar geltendes Recht. Zudem ist das auf der Grundlage von EU-Richtlinien harmonisierte Steuerrecht richtlinienkonform auszulegen.<sup>9</sup>

## II. Regelungsinhalt des internationalen Steuerrechts

Das internationale Steuerrecht befasst sich mit grenzüberschreitenden Sachverhalten, die die Wirtschaftsbeziehungen der Steuerinländer mit dem Ausland (internationaler Steuerfall des Steuerinländers) oder die Wirtschaftsbeziehungen der Steuerausländer mit dem Inland (internationaler Steuerfall des Steuerausländers) betreffen können. Als Steuerinländer werden dabei alle natürlichen und juristischen Personen bezeichnet, die im Geltungsbereich des österreichischen Steuerrechts der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (Rz VI/1 ff). Als Steuerausländer gelten natürliche und juristische Personen, die im Geltungsbereich des österreichischen Einkommensteuerrechts der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Rz VII/1 ff).

In den beiden aufgezeigten Konstellationen kann es zur Überschneidung von Besteuerungsansprüchen mehrerer Staaten und somit zu Doppelbesteuerung kommen. Für den internationalen Steuerfall des Steuerausländers ist zunächst zu klären, inwieweit Österreich als Quellenstaat die inländischen Einkünfte einer Besteuerung unterwirft und inwieweit dieser inländische Besteuerungsanspruch durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird. Für

5 Vgl auch *Djanani/Pummerer/Wittmann* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd V<sup>2</sup> (2011) 4.

6 Vgl *Djanani/Pummerer/Wittmann* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd V<sup>2</sup> (2011) 6.

7 Vgl auch *Djanani/Pummerer/Wittmann* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd V<sup>2</sup> (2011) 4.

8 Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd I<sup>11</sup> (2013) Tz 1302.

9 Vgl *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 1.7.

den internationalen Steuerfall des Steuerinländers stellt sich für Österreich als Ansässigkeitsstaat die Frage, inwieweit eine allfällige internationale Doppelbesteuerung durch unilaterale oder bilaterale Maßnahmen vermieden werden kann. Das Recht der Doppelbesteuerung ist Teil des internationalen Steuerrechts.<sup>10</sup>

- 3 Das internationale Steuerrecht enthält verschiedene **Normtypen**, die sich wie folgt systematisieren lassen:<sup>11</sup>
- **Kollisionsauflösende Normen** sollen kollidierende Besteuerungsansprüche verschiedener Staaten gegeneinander abgrenzen. Im innerstaatlichen Recht zählen dazu zB die KEST-Befreiung für Dividendenzahlungen an EU-Muttergesellschaften in § 94 Z 2 EStG, das internationale Schachtelprivileg in § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 bis 4 KStG bzw ab 2019 § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 und 3 sowie § 10a KStG (Rz VI/113 ff) sowie die unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung gem § 48 BAO (Rz VI/170 ff).
  - Normen zur **Vermeidung von Einkünfteverlagerung** sollen verhindern, dass steuerhängiges Vermögen bzw steuerhängige Wirtschaftsgüter ohne Besteuerung ins Ausland verlagert werden. Im innerstaatlichen Recht zählen dazu zB die Regelungen über die „Entstrickungsbesteuerung“ in § 6 Z 6 EStG und § 27 Abs 6 Z 1 EStG (Rz VI/38 ff).
  - **Wirtschaftslenkende Normen** sollen Auslandsaktivitäten und Wirtschaftsbeziehungen zum Ausland fördern. Im innerstaatlichen Recht zählen dazu zB die Begünstigung für Auslandsentsendungen in § 3 Abs 1 Z 10 EStG (Rz VI/30 ff) sowie die Zuzugsbegünstigung in § 103 EStG (Rz VIII/20 ff).
  - **Vereinfachungszwecknormen** sollen das Besteuerungsverfahren technisch-ökonomisch vereinfachen. Im innerstaatlichen Recht zählt dazu etwa die „Sportlerpauschalierungsverordnung“<sup>12</sup> (Rz VI/18 ff).

### III. Das Phänomen der internationalen Doppelbesteuerung

#### A. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

- 1 Nach dem **Souveränitätsprinzip** ist ein Staat in der Festlegung seiner Besteuerungsansprüche auf seinem Hoheitsgebiet und in der Ausübung seiner Besteuerungsgewalt autonom. Die Gebietshoheit anderer Staaten ist anzuerkennen. Dies schließt aber nicht das Recht eines Staates aus, Sachverhalte, die sich auf fremdem Staatsgebiet ereignen, zu besteuern.<sup>13</sup> Nach völkerrechtlichen Grundsätzen dürfen Staaten Sachverhalte nicht besteuern, zu denen sie **keine persönliche oder sachliche Beziehung** aufweisen.

10 Vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015) Grundl Rz 3.

11 Vgl Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 2.3 ff; Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd I<sup>11</sup> (2013) Tz 1300.

12 BGBl II 2000/418.

13 Vgl Lehner in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015) Grundl Rz 13; Brähler, Internationales Steuerrecht<sup>8</sup> (2014) 3.

Im Ertragsteuerrecht<sup>14</sup> knüpft die unbeschränkte Besteuerung an der **Person des Steuerpflichtigen** an.<sup>15</sup> Die **persönliche Beziehung** zum steuererhebenden Staat wird als gegeben angesehen, wenn die Person wirtschaftlich dem Staatsgebiet zugehörig ist, dh wenn sie in Österreich **ansässig** ist (**Ansässigkeits-** oder **Wohnsitzprinzip**).<sup>16</sup> Bei natürlichen Personen dient der **Wohnsitz** bzw der **gewöhnliche Aufenthalt** als Anknüpfungspunkt (§ 26 BAO; Rz V/10 ff), bei juristischen Personen ist es der **Sitz** bzw der **Ort der Geschäftsleitung** (§ 27 BAO; Rz V/40 ff). Dagegen tritt das **Nationalitätsprinzip**, das an die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen und an den zivilrechtlichen Sitz bei juristischen Personen anknüpft, in den Hintergrund.<sup>17</sup> Die „**unbeschränkte Steuerpflicht**“ in § 1 Abs 2 EStG ist für natürliche Personen gegeben, „*die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben*“. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich in ihrem sachlichen Umfang nach dem **Universalitätsprinzip** auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Sie erfasst daher neben inländischen Einkunftsquellen auch Einkünfte aus ausländischen Quellen.

Dagegen orientiert sich die „**beschränkte Steuerpflicht**“ nicht an den persönlichen Bindungen, sondern an einer **sachlichen Beziehung** zum Inland. Sie knüpft somit am Steuergut an, das einen sachlichen Bezug zum Inland aufweist (**Ursprungsprinzip**) und entsprechend dem **Quellen-** oder **Territorialitätsprinzip**<sup>18</sup> der Besteuerung unterworfen werden soll.<sup>19</sup> Gem § 1 Abs 3 EStG ist die beschränkte Steuerpflicht bei Personen gegeben, „*die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben*“, die also über keine persönliche Beziehung (im hier relevanten Sinne) zum österreichischen Staat verfügen. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich in weiterer Folge nur auf die in § 98 EStG aufgezählten Einkünfte, die dadurch gekennzeichnet sind, dass sie einen spezifischen Bezug zum Inland aufweisen.

## B. Ursachen der internationalen Doppelbesteuerung

Bei Anwendung des Wohnsitz- bzw Ansässigkeitsprinzips in Kombination mit dem Universalitätsprinzip einerseits sowie des Ursprungsprinzips kombiniert mit dem Territorialitätsprinzip andererseits im Rahmen der Ertragsbesteuerung<sup>20</sup> kann es insb in folgenden Situationen zu überschneidenden Besteuerungsansprüchen zweier Staaten kommen:<sup>21</sup>

<sup>14</sup> Die persönliche Anknüpfung gilt grundsätzlich für Personensteuern (vgl *Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht [2002] Rz 210), hat aber in Österreich nach Abschaffung der Vermögen- sowie Erbschafts- und Schenkungssteuern aktuell lediglich für die Ertragsbesteuerung (Einkommen- und Körperschaftsteuer) Relevanz.

<sup>15</sup> Vgl *Brähler*, Internationales Steuerrecht<sup>8</sup> (2014) 4.

<sup>16</sup> Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd I<sup>11</sup> (2015) Tz 1304.

<sup>17</sup> § 1 Abs 4 EStG nimmt für die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht auf die Staatsangehörigkeit Bezug.

<sup>18</sup> Der Begriff „Territorialitätsprinzip“ wird allerdings unterschiedlich verwendet (vgl *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup> [2015] Grundl Rz 11).

<sup>19</sup> Vgl *Brähler*, Internationales Steuerrecht<sup>8</sup> (2014) 4 und 5; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd I<sup>11</sup> (2015) Tz 1304.

<sup>20</sup> Die genannten Prinzipien kommen idR generell bei Personensteuern zur Anwendung. Nach Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind sie in Österreich im Rahmen der Ertragsbesteuerung nach dem EStG und KStG relevant.

<sup>21</sup> Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Bd I<sup>11</sup> (2015) Tz 1306; *Djanani/Pummerer/Wittmann* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd V<sup>2</sup> (2011) 6 f.

- Zusammentreffen einer Besteuerung nach dem **Wohnsitz- und Universalitätsprinzip** im Inland und im Ausland (Beispiel: eine Person mit Wohnsitz in Österreich hat einen weiteren Wohnsitz im Ausland).
  - Zusammentreffen der Besteuerung nach dem **Wohnsitz- und Universalitätsprinzip** im Inland mit einer Besteuerung nach dem **Ursprungs- und Territorialitätsprinzip** im Ausland oder umgekehrt (Beispiel: eine Person mit Wohnsitz in Österreich erzielt Einkünfte aus einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte. Österreich ist in diesem Fall der Ansässigkeitsstaat, der ausländische Staat ist der Quellenstaat. Die Gewinne der Betriebsstätte werden in Österreich im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht und im Ausland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst. In der umgekehrten Konstellation [Betriebsstätte in Österreich, Wohnsitz im Ausland] wäre Österreich der Quellenstaat und der ausländische Staat der Ansässigkeitsstaat).
  - Zum Konkurrieren zweier beschränkter Steuerpflichten siehe Rz III/9 und IV/12.
- 5 Ein Verbot der Doppelbesteuerung ist dem allgemeinen Völkerrecht nicht zu entnehmen (Rz IV/2).<sup>22</sup> Der Eintritt einer Doppelbesteuerung aufgrund einer Überschneidung von Besteuerungsansprüchen ist auch nicht verfassungswidrig (Rz IV/3).<sup>23</sup> Bestehen überschneidende Besteuerungsansprüche, ist der Besteuerungsanspruch – sofern weder bilaterale noch unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung bestehen – entsprechend der österreichischen Gesetzeslage geltend zu machen.<sup>24</sup> Aus wirtschaftspolitischer Sicht wird die Vermeidung von Doppelbesteuerung allerdings als notwendig und unerlässlich erachtet,<sup>25</sup> um die Beziehungen der inländischen Wirtschaft zum Ausland zu fördern.
- 6 Eine **Vermeidung von Doppelbesteuerung** kann durch **bilaterale Verträge** (Doppelbesteuerungsabkommen) oder **unilaterale Maßnahmen** eines Staates erreicht werden. Doppelbesteuerungsabkommen können auch zwischen mehr als zwei Staaten abgeschlossen werden (als multilaterales Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung). Die innerstaatliche Basis zur unilateralen Vermeidung von Doppelbesteuerung bildet § 48 BAO (Rz VI/170 ff).

## C. Arten der internationalen Doppelbesteuerung

- 7 Nach der Identität des Steuersubjekts wird zwischen der juristischen (echten) und der wirtschaftlichen (unechten) Doppelbesteuerung unterschieden. Wird derselbe Steuergegenstand bei demselben Steuerpflichtigen zweimal erfasst, liegt eine juristische (echte) Doppelbesteuerung vor. Wird derselbe Steuergegenstand bei zwei verschiedenen Steuersubjekten erfasst,

22 Vgl. Lehner in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015) Grundl Rz 13; Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht (Stand 1. 3. 2015, rdb.at) I/1 Z 00 Rz 378 und Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 2.5, jeweils mit Hinweis auf BFH 14. 2. 1975, VI R 210/72, BStBl II 1975, 497, 498.

23 Vgl. VfGH 4. 12. 1968, B 24/68, VfSlg 1968/5847 (zu einer innerösterreichischen Doppelbesteuerung), zitiert nach Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht (Stand 1. 3. 2015, rdb.at) I/1 Z 00 Rz 378.

24 Vgl. VwGH 28. 2. 1989, 89/14/0038, ÖStZB 1989, 385: „Besteht weder zwischenstaatliches Recht, die Betriebsergebnisse einer ausländischen Betriebsstätte von der österr Körperschaftssteuerpflicht auszunehmen, noch ein Ausnahmegenehmigungsbescheid nach § 48 BAO, sind die Betriebsergebnisse bei der Einkommensermittlung anzusetzen. Eine Ausnahmeregelung nach § 48 BAO kann nur der BMfF treffen. Solange eine solche Ausnahmeregelung fehlt, können die dem BMfF nachgeordneten Abgabenbehörden die Besteuerung nur nach der ohne Ausnahmeregelung bestehenden Rechtslage vornehmen.“

25 Vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht (Stand 1. 3. 2015, rdb.at) I/1 Z 00 Rz 379.



spricht man von wirtschaftlicher (unechter) Doppelbesteuerung.<sup>26</sup> In ihren Randbereichen sind diesen traditionell unterschiedenen Arten der Doppelbesteuerung freilich zahlreiche Unschärfen immanent.<sup>27</sup>

## 1. Juristische internationale Doppelbesteuerung

Echte bzw. juristische Doppelbesteuerung liegt vor, wenn vergleichbare Steuern in zwei oder mehreren Staaten 8

- von demselben Steuerpflichtigen,
- für denselben Zeitraum und
- für denselben Besteuerungsgegenstand erhoben werden.<sup>28</sup>

Merkmale der echten Doppelbesteuerung sind daher die Identität des Steuersubjekts, des Steuerobjekts und des Besteuerungszeitraums sowie die Gleichartigkeit der Steuer in zwei oder mehreren Staaten.<sup>29</sup> Echte Doppelbesteuerung tritt insb dann auf, wenn ein souveräner Staat seine Angehörigen mit ihrem Welteinkommen besteuert (**Universalitätsprinzip**), ein anderer Staat aber eine auf seinem Gebiet durchgeführte Aktivität eines Steuerausländers ebenfalls für besteuierungswürdig erachtet (**Quellenprinzip**).<sup>30</sup>

Im Wesentlichen lassen sich drei Fälle juristischer Doppelbesteuerung unterscheiden:<sup>31</sup> 9

- 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. Dieser Besteuerungskonflikt wird im Falle eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens regelmäßig in ein Zusammentreffen von Universalitäts- und Territorialitätsprinzip umgegossen, zumal durch die „*Tie Breaker Rule*“<sup>32</sup> einer der beiden Staaten als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat und der andere somit als Quellenstaat bestimmt wird.<sup>33</sup>
- 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 und sich somit unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht überlappen. Ein solcher Besteuerungskonflikt wird bei Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens regelmäßig dadurch aufgelöst, dass der Besteuerungsanspruch ausschließlich einem

<sup>26</sup> Vgl. *Djanani/Pummerer/Wittmann* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd V<sup>2</sup> (2011) 7.

<sup>27</sup> Vgl. dazu etwa *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 15.1 ff.

<sup>28</sup> Vgl. Einl Tz 1 und Art 23 Tz 1 OECD-MK; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup> (2015) Grundl Rz 7; *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht (Stand 31. 12. 2017, rdb.at) I/1 Z 00 Rz 5; aus der österreichischen Rsp siehe VwGH 29. 1. 1998, 95/15/0043, ÖStZB 1998, 609 mwN; VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219, 297.

<sup>29</sup> Vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht<sup>8</sup> (2014) 17.

<sup>30</sup> Es wird in diesem Zusammenhang auch vom Territorialitätsprinzip gesprochen, der Begriff wird allerdings unterschiedlich verwendet (vgl. *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup> [2015] Grundl Rz 7).

<sup>31</sup> Art 23 Tz 3 OECD-MK; *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen<sup>2</sup> (2002) Rz 78.

<sup>32</sup> Vgl. Art 4 Abs 2 und 3 OECD-MA.

<sup>33</sup> Vgl. dazu auch VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073, ÖStZB 1991, 530.

der beiden Vertragsstaaten zugeteilt wird (dies erfolgt durch Zuteilungsregeln der DBA). Sofern Einkünfte in beiden Staaten besteuert werden dürfen, erfolgt die Vermeidung von Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat im Rahmen der 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, wird von Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig nicht erfasst, da sich der persönliche Anwendungsbereich der Abkommen auf Personen beschränkt, die in einem der Vertragsstaaten oder in 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.

Die Vermeidung einer solchen **echten Doppelbesteuerung** ist Gegenstand von **Doppelbesteuerungsabkommen**. Selbst wenn aber diese Fallkonstellationen durch konkret bestehende Doppelbesteuerungsabkommen angesprochen sein sollten, kann es durch divergierende Auslegung von Abkommensbegriffen oder durch unterschiedliche Qualifikation von Rechtsgebilden zu einer unentlasteten Doppelbesteuerung kommen. Doppelbesteuerung kann sich durch eine doppelte Besteuerung von Einnahmen, aber auch durch Nichtberücksichtigung von Ausgaben ergeben, zB wenn Verluste einer Auslandsbetriebsstätte weder im Ausland noch im Inland steuerlich berücksichtigt werden.<sup>34</sup>

- 10 Im Rahmen juristischer Doppelbesteuerung wird weiters zwischen **effektiver und virtueller Doppelbesteuerung** unterschieden: Effektive Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein und dasselbe Steuersubjekt **tatsächlich** von mehreren internationalen Abgabenhöhen in Anspruch genommen wird; virtuelle Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine solche Inanspruchnahme möglich ist, ohne dass sie tatsächlich erfolgt. Eine virtuelle Doppelbesteuerung ist etwa gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger ein ausländisches Grundstück veräußert und diese Grundstücksveräußerung im Ansässigkeitsstaat steuerlich erfasst wird, im Lagestaat aber aufgrund des Ablaufs der „Spekulationsfrist“ zu keiner Besteuerung mehr führt.<sup>35</sup>

## 2. Wirtschaftliche internationale Doppelbesteuerung

- 11 **Unechte bzw wirtschaftliche Doppelbesteuerung** ist dadurch gekennzeichnet, dass derselbe Besteuerungsgegenstand bei zwei verschiedenen Steuerzahlern der Besteuerung unterliegt, ohne dass Steuersubjektidentität gegeben wäre.<sup>36</sup> 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 korrespondierende Erhöhung der Ausgaben bzw des Aufwands bei der Tochtergesellschaft. Der Erhö-

<sup>34</sup> Vgl *Loukota*, Österreichisches Außensteuerrecht (2002) Rz 214.

<sup>35</sup> Vgl *Djanani/Pummerer/Wittmann* in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Bd V<sup>2</sup> (2011) 7 f.

<sup>36</sup> Vgl Art 23 Tz 2 OECD-MK.