

Die rechtsgeschichtliche Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen

JOHANNES WARTER*

Die Unkenntnis der Steuergesetze befreit nicht von der Pflicht zum Steuerzahlen.
Die Kenntnis davon aber häufig.

Meyer A. Rothschild, Bankier (1744-1812)

Inhalt

1.	Einleitung _____	112
	1.1. Kurze Hinführung zur Problematik _____	113
	1.2. Echte und unechte internationale Doppelbesteuerung _____	114
	1.3. Unilaterale Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung _____	114
	!Unerwartetes Ende des Ausdrucks	
	1.5. Aktuelle Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in DBA _____	117
2.	Rechtsgeschichtliche Entwicklung bis zum Ersten Weltkrieg _____	118
	2.1. Entwicklung in der Frühzeit _____	118
	2.2. Entwicklung bis zum ersten Doppelbesteuerungsabkommen 1899 _____	118
	2.3. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Preußen und Österreich-Ungarn 1899 _	121
	2.4. Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen bis 1914 _____	122
3.	Zwischenkriegszeit _____	123
	3.1. Arbeiten der Internationalen Handelskammer und des Völkerbundes _____	124
	3.2. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Deutschen Reich und Italien von 1925	126
	3.3 Abschlüsse Österreichs und Europas _____	127
	3.4. „Anschluss“ Österreichs an das Deutsche Reich 1938 _____	128
4.	Nach dem Zweiten Weltkrieg _____	128
	4.1. Die Lage in der unmittelbaren Nachkriegszeit _____	128
	4.2. OEEC _____	129
	4.3. OECD _____	131
	4.4. Musterabkommen der UNO _____	132
	4.5. COMECON-Muster _____	133
	4.5. Die Abkommensentwicklung nach dem Zweiten Weltkrieg in Österreich _____	133
5.	Resümee und Ausblick _____	135

* Johannes Warter, Mag.iur., ist Doktorand an der juristischen Fakultät der Universität Wien.
JLR 2014/2

1. 1. Einleitung

Durch die zunehmende Globalisierung und den technischen Fortschritt rückt ein Teil der Rechtswissenschaften immer mehr in den Mittelpunkt öffentlichen Interesses, der in früheren Zeiten wenig bis gar keine Beachtung fand und als trockenes Fach für Spezialisten galt: das internationale Steuerrecht. Während Gebiete, wie das Zivilrecht, seit tausenden von Jahren gewachsen und sehr gut durchdrungen sind, hat sich das internationale Steuerrecht erst in den letzten 150 Jahren entwickelt.

Im Laufe der letzten Zeit rückte das internationale Steuerrecht jedoch vermehrt in das Licht der Öffentlichkeit. Besonders die aggressive Steuerplanung und Steuervermeidung von multinationalen Unternehmen wird mittlerweile in der breiten Öffentlichkeit diskutiert. Gründe dafür sind unter anderem zahlreiche Berichterstattungen in den Medien und Aktionen von Nichtregierungsorganisationen („NGOs“), die auf diese Methoden und den damit verbundenen Entgang von Steuermittel hinweisen.¹

Status quo der Bekämpfung von Doppelbesteuerung sind Doppelbesteuerungsabkommen der Staaten untereinander. Aufgrund der Vielzahl unterschiedlicher Verträge entstanden jedoch zwangsläufig diverse Lücken im internationalen Steuerrecht. Insbesondere aufgrund der Tatsache, dass die Steuersysteme nicht einmal innerhalb der EU harmonisiert sind, eröffnen sich den Unternehmen international weitreichende steuerplanerische Optionen.² Durch die technischen und planerischen Möglichkeiten sowie Lücken in den verschiedenen Steuersystemen schaffen es Großkonzerne mittlerweile, ihre Steuerlast gänzlich zu beseitigen oder zumindest auf ein Minimum zu beschränken.³

Fakt ist: All diese Gestaltungen wirken letztendlich wettbewerbsverzerrend. National ausgerichtete Unternehmen unterliegen der normalen Körperschaftssteuer, während multinationale Unternehmen durch die Ausnutzung verschiedener Möglichkeiten entsprechend niedrigere Steuerquoten haben.⁴ Dies führt letztendlich auch zu einer Gerechtigkeitsdebatte, wenn ArbeitnehmerInnen einem Spitzensteuersatz von 50 % unterliegen und Großkonzerne trotz Milliardengewinns keine Steuern bezahlen. In letzter Zeit wurde die öffentliche Wahrnehmung verstärkt auf dieses Thema gerichtet, nicht

¹ Vgl ua *Bloomberg*, The Great Corporate Tax Dodge, <http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/> (abgefragt am 18.08.2014); *Kocieniewski*, But Nobody Pays That, http://topics.nytimes.com/top/features/timestopics/series/but_nobody_pays_that/index.html (abgefragt am 18.08.2014); *The Guardian*, The Tax Gap, <http://www.theguardian.com/business/series/tax-gap> (abgefragt am 18.08.2014); *Frey*, Katz-und-Maus-Spiel mit Konzernsteuern, *Der Standard* 03.12.2013; *Schellmann*, Die Staaten, nicht Google & Co. verteilen Besteuerungsrechte, *Die Presse* 11.11.2013.

² Vgl *Kichmayr/Achatz*, Aggressive Konzernsteuerplanung in der Praxis, *taxlex* 2013, 237.

³ Siehe dazu beispielsweise die Ausführungen von *Pinkernell* zum Apple Konzern: *Pinkernell*, Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple-Konzerns, www.pinkernell.de/Pinkernell_Apple_Steuergestaltung.html (Stand 17.9.2013).

⁴ Vgl *Kichmayr/Achatz*, *taxlex* 2013, 237.

zuletzt auch aufgrund des von der OECD im Jahr 2013 veröffentlichten Berichts „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“⁵.

Die Grundlage des Problems sind fundamentale rechtspolitische Schwierigkeiten. Die Prinzipien der heutigen Doppelbesteuerungsabkommen stammen teilweise noch aus den 1920er Jahren⁶ und konnten mit den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen nicht Schritt halten. Innerstaatliche Vorschriften iVm international vereinbarten Standards beruhen immer noch auf der Annahme eines geringen Grades grenzübergreifender wirtschaftlicher Integration anstelle der Realität des globalen Steuerzahlers Rechnung zu tragen.⁷ Insbesondere durch neue Technologien, wie zB dem Internet, ist es Unternehmen (beispielsweise durch Onlineversand) nunmehr möglich am Wirtschaftsleben eines Landes beteiligt zu sein, ohne auch nur eine einzige physische Präsenz und somit einen steuerliche Anknüpfungspunkt in einem Land zu haben.⁸

Doch wie kam es zum heutigen System der Doppelbesteuerungsabkommen? Um diese Frage beantworten zu können, werde ich mich im Folgenden grundlegend mit der rechtsgeschichtlichen Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen auseinandersetzen. Es sollte sich dabei herausstellen, dass Österreich und Deutschland die europäische Vertragsentwicklung insbesondere in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen nachhaltig beeinflusst haben.⁹

1.1.1 1.1. Kurze Hinführung zur Problematik

Zu Beginn möchte ich auf die grundsätzlichen Aspekte des Problems genauer eingehen. Nach hA ergibt sich aus dem völkerrechtlichen „Grundsatz der eingeschränkten Territorialität“, dass Staaten nicht jeden beliebigen Sachverhalt einer Besteuerung unterwerfen dürfen. Es muss vielmehr entweder einen persönlichen oder einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt geben, um eine Besteuerung zu rechtfertigen.¹⁰

Das österreichische Steuerrecht kennt, so wie das Steuerrecht der meisten Staaten, im Bereich der Personensteuern als Anknüpfungsmerkmale sowohl die persönliche Zugehörigkeit der physischen und juristischen Personen als auch die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Steuerquelle zum Staatsgebiet. Die persönliche Zugehörigkeit zu einem Staat bildet die Grundlage für die Steuerpflicht vom gesamten in- und ausländischen Einkommen, dem sogenannten Welteinkommen, sowie von Erbschaften und Schenkungen. Diese Steuerpflicht beschränkt sich dabei eben nicht auf inländische Einkommen und wird deshalb „unbeschränkte Steuerpflicht“ genannt. Bei juristischen Personen wird dabei auf Merkmale wie Geschäftsleitung, Sitz oder die Errichtung nach innerstaatlichem

⁵ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

⁶ Vgl OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing 5.

⁷ Vgl OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

⁸ Vgl OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing 7.

⁹ Vgl *Seibold*, Stand und Entwicklung des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (1998) 6.

¹⁰ Vgl *Ritz*, BAO⁴ (2011) § 48 Rz 2.

Recht abgestellt. Die Besteuerung dieser „Steuerinländer“ erfolgt nach dem „Wohnsitzprinzip“.¹¹

Die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Steuerquelle zum Staatsgebiet bildet hingegen den Anknüpfungspunkt der „Steuerausländer“. Sie unterliegen demnach nur einer „beschränkten Steuerpflicht“, beschränkt deshalb, weil die Steuerpflicht sich bloß auf bestimmte im Inland gelegene Einkunftsquellen und die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht auf bestimmte, im Inland gelegene, Vermögenswerte reduziert ist. Die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen folgt damit dem „Quellenprinzip“.¹²

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kommt es im Bereich jener Steuern, bei denen Staaten wie bspw. Österreich eine doppelte Anknüpfung vornehmen, nämlich eine Anknüpfung sowohl nach dem Wohnsitzprinzip wie auch nach dem Quellenprinzip, geradezu zwangsläufig zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung.¹³

1.1.2 1.2. Echte und unechte internationale Doppelbesteuerung

Hier muss zunächst zwischen der echten (juristischen) internationalen Doppelbesteuerung und der unechten (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung unterschieden werden. Gemäß Ziffer 3 des OECD-Musterabkommens von 1963 stellt der Fiskalausschuss der OECD fest: „*Unter der internationalen juristischen Doppelbesteuerung wird üblicherweise die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei oder mehreren Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden.*“¹⁴ Kommt es zu einer steuerlichen Mehrfachbelastung, bei dem einer dieser Punkte nicht erfüllt ist, spricht man von einer unechten (wirtschaftlichen) internationalen Doppelbesteuerung.¹⁵ Dieser Beitrag behandelt ausschließlich die echte internationale Doppelbesteuerung, denn sie ist in erster Linie Gegenstand der Doppelbesteuerungsabkommen.¹⁶

1.1.3 1.3. Unilaterale Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung

Zur Vermeidung des Problems der internationalen Doppelbesteuerung kann ein Staat sowohl innerstaatliche Regelungen treffen als auch völkerrechtliche Verträge, sogenannte Doppelbesteuerungsabkommen, abschließen. Die meisten Staaten haben bereits im innerstaatlichen Recht Regelungen gegen das Problem der Doppelbesteuerung erlassen. In der österreichischen Steuerrechtsordnung ist dies § 48 BAO, aktuell in der Fassung 2009.¹⁷ Beim Vergleich der Vor- und Nachteile von unilateralen Maßnahmen mit jenen von Doppelbesteuerungsabkommen, spricht für nationale Maßnahmen, dass sie – im

¹¹ Vgl. Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht³⁶ (2013) Rz 1.

¹² Vgl. Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 2.

¹³ Vgl. Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 3.

¹⁴ Loukota, Internationales Steuerrecht² (2002) 14.

¹⁵ Vgl. Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 4.

¹⁶ Vgl. VwGH 19.02.1960, 1284/59; VwGH 09.02.1962, 1072/59 und Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 4 ff.

¹⁷ BGBl I 2009/20.

Gegensatz zu den bilateralen Verträgen – leichter zu handhaben sind, da kein zweiter Staat einbezogen werden muss. Einzelstaatliche Interessen können somit isoliert berücksichtigt werden.¹⁸ Demgegenüber steht der entscheidende fiskalische Nachteil, dass der Steuerentgang allein zu Lasten des verzichtenden Staates geht. Die Last beruht nicht auf Gegenseitigkeit. Daneben wirken unilaterale Maßnahmen stets gegen alle Länder, wodurch wirtschaftliche Bedingungen in verschiedenen Staaten nicht berücksichtigt werden können. Auch besteht kein Schutz davor, dass bestimmte Staaten durch Quellenbesteuerungsmaßnahmen unilaterale Steuererleichterungen vereiteln.¹⁹ Generell sind unilaterale Maßnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit nationaler Unternehmen durch supranationale Normen (zB durch das Subventionsrecht der WTO-Abkommen oder durch das Beihilfeverbot der Europäischen Union²⁰) begrenzt.²¹

Die aktuelle österreichische unilaterale Maßnahme gegen Doppelbesteuerung ist, wie bereits erwähnt, § 48 BAO: „Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhöhe mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes einzuheben sind.“²² Dieser Paragraph räumt dem Bundesminister für Finanzen die Ermächtigung ein, bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale Bescheide oder Verordnungen zu erlassen. Besonders zu erwähnen ist hierbei das Merkmal der Erforderlichkeit zur Ausgleichung einer in- und ausländischen Besteuerung. Dabei wird nämlich auf die tatsächlich erfolgte internationale (auch wirtschaftliche) Doppelbesteuerung abgestellt. Auch liegt die Erlassung von Begünstigungen gem § 48 BAO stets im Ermessen des BMF.²³

1.1.4 1.4. Völkerrechtliche Verträge, Doppelbesteuerungsabkommen

Die juristische internationale Doppelbesteuerung gilt aus wirtschaftlichen Gründen, wie Wettbewerbsverzerrung und Erschwerung des internationalen Güter-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs, als unerwünscht.²⁴ Vor diesem Hintergrund und den oben erwähnten Nachteilen werden von den Staaten sinnvollerweise untereinander bilaterale Verträge zu Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen. Auch multilaterale Verträge sind denkbar (so etwa das Abkommen zwischen den nordischen Staaten Dänemark, Finnland, Island, Norwegen und Schweden aus dem Jahr 1983), scheitern in aller Regel

¹⁸ Vgl *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷ (2011) 36.

¹⁹ Vgl *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung.

²⁰ Vgl Art 107 AEUV.

²¹ Vgl *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung 36.

²² §48 BAO idF BGBl I 2009/20.

²³ Vgl *Ritz*, BAO § 48 Rz 1-11.

²⁴ Vgl *Ruppe* in *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ (2013) Rz 1308.

aber an den fiskalpolitischen Interessen der Einzelstaaten.²⁵ Bei diesen Verträgen werden die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten aufgeteilt, mit dem Vorteil der Gegenseitigkeit. Niemals erwachsen aus Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“) Steueransprüche, vielmehr handelt es sich dabei stets um Einschränkungen bestehender Ansprüche aus nationalrechtlichen Normen.²⁶ Bei den DBA handelt es sich um gesetzesändernde Staatsverträge, die gem. Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG vom Bundespräsidenten abgeschlossen werden und der Genehmigung des Nationalrates (Art 50 B-VG) bedürfen. Durch die Ratifikation stehen die Doppelbesteuerungsabkommen im hierarchischen Stufenbau der Rechtsordnung auf derselben Stufe, wie das innerstaatliche Steuerrecht und sind aber meist *lex specialis* zur *lex generalis*.²⁷ Dies trifft somit auch auf das Verhältnis der Doppelbesteuerungsabkommen zu §48 BAO zu.

Um diese völkerrechtlichen Verträge schließlich rechtsgültig in die österreichische Rechtsordnung einzugliedern muss der Vertrag „transformiert“ werden. Hierfür gibt es die Möglichkeit der speziellen Transformation oder jene der generellen Transformation. Bei der speziellen Transformation wird die völkerrechtlich übernommene Verpflichtung durch ein innerstaatliches Gesetz umgesetzt. Bei der generellen Transformation wird der Vertrag schlicht zu innerstaatlichem Recht erklärt. Da DBA meist *self-executing* sind, wird die generelle Transformation bevorzugt.²⁸

Die österreichische DBA-Politik verfolgt im Wesentlichen vier Ziele: die Vermeidung von Doppelbesteuerung, die Förderung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen, die Hebung der Rechtssicherheit und die Vermeidung der internationalen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung.²⁹

Falls es sich um einen grenzüberschreitenden Steuerfall handelt ist zunächst zu prüfen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Staaten vorliegt und wenn ja, ob es auch zur Anwendung kommt. Dazu ist es notwendig, den Anwendungsbereich des DBAs zu überprüfen. Ist der sachliche und persönliche Anwendungsbereich erfüllt kommt das entsprechende DBA zur Anwendung. Inhaltlich enthalten diese im Normalfall Zuteilungsregeln, welches (Steuer)Recht der Vertragsparteien zur Anwendung kommt.³⁰

Die Ermittlung der Unternehmensgewinne bzw was überhaupt als Unternehmensgewinn angesehen werden kann, ergibt sich aus den DBA nicht. Für die Beantwortung dieser Frage ist daher das nationale Recht des jeweiligen Ansässigkeitsstaates bzw des Betriebsstättenstaates anzuwenden.³¹

²⁵ Vgl *Ruppe in Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ Rz 1311.

²⁶ Vgl *Seibold*, Stand und Entwicklung des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens 116 f.

²⁷ Vgl *Ruppe in Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ Rz 1312 und VwGH 28.06.1963, 2312/61.

²⁸ Vgl *Philipp in Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht Rz 13.

²⁹ Vgl *Jirousek in Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik (2013) 19.

³⁰ Vgl *Ruppe in Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ Rz 1324-1327.

³¹ Vgl *Ruppe in Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ Rz 1330.

1.1.5 1.5. Aktuelle Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in DBA

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gibt es aktuell zwei Methoden: Die Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode. Grundsätzlich sind nach der Rechtsprechung des EuGH beide Methoden als gleichwertig anzusehen.³² Die von Österreich präferierte Methode bei DBA-Abschlüssen ist die Befreiungsmethode. Dies bedeutet, dass Auslandseinkünfte unter bestimmten Umständen von der inländischen Körperschafts- und Einkommenssteuer befreit sind. Der in den letzten Jahren einsetzende Trend geht jedoch hin zur Anrechnungsmethode. Dabei ist das gesamte (in- und ausländische) Einkommen im Inland steuerpflichtig, wobei jedoch die im Ausland erhobene Steuer von der inländischen Steuerschuld abgezogen und somit angerechnet wird. Vereinzelt wird aufgrund der konkreten Verhältnisse oder auf Wunsch des DBA-Partnerstaats eine sogenannte „subject to tax“-Klausel aufgenommen. Eine solche Klausel besagt, dass das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates davon abhängt, ob die Einkünfte dort ordnungsgemäß steuerlich erklärt und erfasst wurden.³³

Der Vorteil der Befreiungsmethode liegt insbesondere in der Kapitalimportneutralität,³⁴ der Wettbewerbsneutralität bei Erwerbstätigkeiten im Quellenstaat, im Entfall der „Wegbesteuerung“ ausländischer Investitionsanreize des Quellenstaates im Ansässigkeitsstaat sowie in der grundsätzlich einfacheren Administration der Methode. Vor allem die Wettbewerbsneutralität ermöglicht es österreichischen Unternehmen bei Auslandsprojekten, nur dem Steuerniveau des Quellenstaates unterworfen zu sein und damit ein Hochschleusen³⁵ der Auslandseinkünfte auf das Niveau der inländischen Besteuerung zu vermeiden. Nachteil der Befreiungsmethode ist vor allem die mögliche und rechtspolitisch nicht erwünschte Keimnalbesteuerung (doppelte Nichtbesteuerung).³⁶ Das bedeutet, dass der Gewinn in Österreich aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit ist, im Staat des Vertragspartners jedoch auch nicht besteuert wird.

³² Siehe allerdings EuGH 13.11.2012, C-35/11, *FII GLO 2*, wo der EuGH bei gewissen Sachverhalten eine Gleichwertigkeit verneint.

³³ Vgl. *Jirousek in Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik 22 f und *Ruppe in Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹¹ Rz 1315 und 1352 f.

³⁴ Mit dem Begriff der Kapitalimportneutralität ist gemeint, dass man bei Investitionen stets den steuerlichen Bedingungen des Investitionslands unterworfen ist. Hingegen ist man bei der Kapitalexportsneutralität der Anrechnungsmethode immer denselben heimischen Steuerregeln unterworfen, man muss sein gesamtes Welteinkommen im (Wohn-)Sitzstaat versteuern.

³⁵ Damit ist gemeint, dass Unternehmen aus Hochsteuerländern einen Wettbewerbsnachteil erleiden, da sie zusätzlich zur ausländischen Steuer auch noch die Differenz zur inländischen Steuer zahlen müssen. Die Steuerbelastung wird somit auf das inländische (hohe) Steuerniveau hochgeschleust.

³⁶ Vgl. *Jirousek in Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik 22 f.

2. 2. Rechtsgeschichtliche Entwicklung bis zum Ersten Weltkrieg

2.1.1 2.1. Entwicklung in der Frühzeit

Weder das römisch-griechische Altertum noch die Frühzeit des Germanentums kannten Steuern im modernen Sinn, weshalb auch die finanzrechtliche Grundlage auf der ein internationales Doppelbesteuerungsproblem und Ansätze zu seiner Lösung mittels Doppelbesteuerungsabkommen nicht entstehen konnten.³⁷ Dasselbe gilt auch für die finanzgeschichtlichen Epochen des Mittelalters, des vorabsolutistischen Ständestaates und des fürstlichen Absolutismus. Im Mittelalter gab es keine staatliche Steuerhoheit, vielmehr waren Zwangsabgaben ein Zeichen der Unfreiheit. Im Ständestaat und im Absolutismus konnten die Landesherrn bzw der Fürst sehr wohl ein Besteuerungsrecht ausüben, allerdings kann von einer absoluten Ausschöpfung dieser Befugnis, insbesondere in transterritorialer (ausländische) Richtung keine Rede sein.³⁸ Der moderne Staat, als eine „epochenspezifische Hervorbringung der Neuzeit“³⁹, bildet somit auch steuerlich eine Zäsur in der Geschichte.⁴⁰

2.1.2 2.2. Entwicklung bis zum ersten Doppelbesteuerungsabkommen 1899

Erst durch die Entwicklung und sukzessiven Einführung der modernen Einkommensteuer erlebte die Problematik der Doppelbesteuerung eine neue Wichtigkeit. Bei der modernen, sehr eingriffsintensiven und transterritorial wirkenden Einkommenssteuer, bei der das gesamte Welteinkommen besteuert wird, kam es zwangsläufig bei Personen mit Einkünften aus mehreren Staaten zur Doppelbesteuerung.⁴¹ Davor galt in den meisten Staaten ein sogenanntes Ertragsteuersystem. Dieses wurde als extrem ungerecht empfunden, da in den meisten Ländern nicht die tatsächlichen Einkünfte in Rechnung gestellt wurden, sondern fiktive Einkommen. Diese wurden anhand von äußeren Faktoren festgelegt. So dienten zum Beispiel als Kriterien für die Unternehmensbesteuerung, die Zahl der Arbeiter, die maschinelle Ausstattung oder die Menge der verwendeten Rohstoffe oder bei der Hauszinssteuer die örtliche Lage, die Anzahl der Stockwerke und eventuell sogar das Mobiliar.⁴²

In Österreich wurde die erste Ergänzung zu diesem vollständigen Ertragsteuersystem durch die provisorische Einführung der sogenannten Einkommensteuer mit Patent vom 29. Oktober 1849 vorgenommen. Diese lehnte sich an die englische „Income Tax“ an. Allerdings war der Name der neuen Steuer nicht richtig, denn sie diente anfangs bloß dazu, die bestehenden Lücken im

³⁷ Dennoch trat in Einzelfällen schon 500 v Chr eine Doppelbesteuerungsproblematik auf, die ua durch Dekrete gelöst wurde. Somit wurde schon in der damaligen Zeit das Problem der Doppelbesteuerung, zumindest oberflächlich, erkannt und mit einer einfachen Lösung behoben. Vgl *Lippert*, Das Internationale Finanzrecht (1912) 599 f.

³⁸ Vgl *Weber-Fas*, Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht (1982) FN 12-14.

³⁹ *Weber-Fas*, Staatsverträge 2.

⁴⁰ Vgl *Weber-Fas*, Staatsverträge.

⁴¹ Vgl *Weber-Fas*, Staatsverträge 4 f.

⁴² Vgl *Hemetsberger-Koller* in *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel*, Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 16.

Ertragsteuersystem zu schließen. Erst durch die Reform 1896 wurde auf eine moderne Personaleinkommensteuer umgestellt.⁴³

Generell ist dem hinzuzufügen, dass die Steuersätze der Einkommensteuer bis zum Ersten Weltkrieg im Vergleich zu den Steuersätzen heute relativ niedrig waren. Sie lagen zwischen 3,5 % und 15 %, abhängig vom Umfang der Bemessungsgrundlage. Auch deshalb war das Problem der Doppelbesteuerung für die Steuersubjekte anfangs weniger belastend als beispielsweise nach dem Ersten Weltkrieg.⁴⁴ Im alten österreichischen Erwerbssteuerpatent von 1812 und im österreichischen Einkommenssteuerpatent von 1849 wurde deshalb das zwischenstaatliche Steuerrecht so gut wie gar nicht berücksichtigt. Später im österreichischen EStG von 1896 erfuhr dieses Thema schon einer eingehenden Behandlung.⁴⁵ „*Wer sich in außergewöhnliche Verhältnisse begibt, z.B. durch Kauf auswärtigen Bodens und dergleichen, der muß sich auch außerordentliche Besteuerung gefallen lassen.*“⁴⁶ Mit solchen und anderen Argumenten wurde noch bis ins 20. Jahrhundert (so zB auf den Tagungen des Internationalen Rechtsinstituts 1922) von englischen Referenten die Zulässigkeit und Berechtigung der Doppelbesteuerung vertreten. Doppelte Steuer für doppelten Staatsschutz. Erst in den folgenden Jahren entwickelte sich auch in England die Erkenntnis, dass Doppelbesteuerungsverträge vonnöten wären.^{47/48}

Besonders die gravierenden wirtschaftlichen Veränderungen im 19. Jahrhundert waren der Auslöser dafür, dass eine neuartige juristische Staatsaufgabe, nämlich der Abschluss völkerrechtlicher Verträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entstand. Ausgehend von der Industrialisierung Englands Ende des 18. Jahrhunderts nahm die wirtschaftliche Verflechtung Europas bis zum Ersten Weltkrieg ungemein zu. Sowohl Handels- als auch Verkehrsverbindungen wurden errichtet, der Austausch von Technologien sowie Wanderbewegungen der Arbeiter nahmen ein bis dahin nicht erreichtes Ausmaß an. Es entstanden multinationale Unternehmen, die ihre Tätigkeit auf viele Länder erstreckten und zu einer ersten Globalisierungswelle führten.⁴⁹

Zu dieser Zeit hatte England weltweit die wirtschaftliche Führungsrolle inne, sein Anteil am Welthandel betrug 1908 17,2 % (siehe dazu auch Tabelle 1).⁵⁰ Auch für die Habsburgermonarchie war England der wichtigste Handelspartner. 1912 wurde in England die „Income Tax“ hin zu einer modernen Einkommensteuer reformiert, sodass man sich ab diesem Zeitpunkt auch in England Gedanken über mögliche Doppelbesteuerungsabkommen machte. Auch Frankreich, der zweitgrößte Finanzier der damaligen Zeit, reformierte relativ spät sein Einkommensteuersystem hin zur Besteuerung des Welteinkommens. Davor

⁴³ Vgl. *Myrbach-Rheinfeld*, Grundriß des Finanzrechts (1906) 199 f.

⁴⁴ Vgl. *Hemetsberger-Koller* in *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel*, Zukunft des Internationalen Steuerrechts 15 f, 22.

⁴⁵ Vgl. *Lippert*, Handbuch des Internationalen Finanzrechts (1928) 530.

⁴⁶ *Schanz*, Zur Steuerpflicht, Finanz-Archiv 9/2 (1892) 34 f.

⁴⁷ Vgl. *Lippert*, Handbuch 532.

⁴⁸ Hierbei ist allerdings zu erwähnen, dass innerhalb des englischen Reiches sehr wohl, Doppelbesteuerungsverträge geschlossen wurden und zwar ab dem Zeitpunkt, wo die Kolonien begannen eigene Einkommenssteuern einzuhoben. Südastralien begann damit als erste Kolonie im Jahre 1884. Vgl. *Lippert*, Handbuch 611.

⁴⁹ Vgl. *Hemetsberger-Koller* in *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel*, Zukunft des Internationalen Steuerrechts 18.

⁵⁰ Vgl. *Gross*, Die Habsburgermonarchie 1848-1918 I (1973) 19.

wurde lediglich das nationale Einkommen besteuert, weshalb auch Frankreich bis zu dieser Reform kein Interesse am Abschluss von internationalen Steuerverträgen hatte.⁵¹

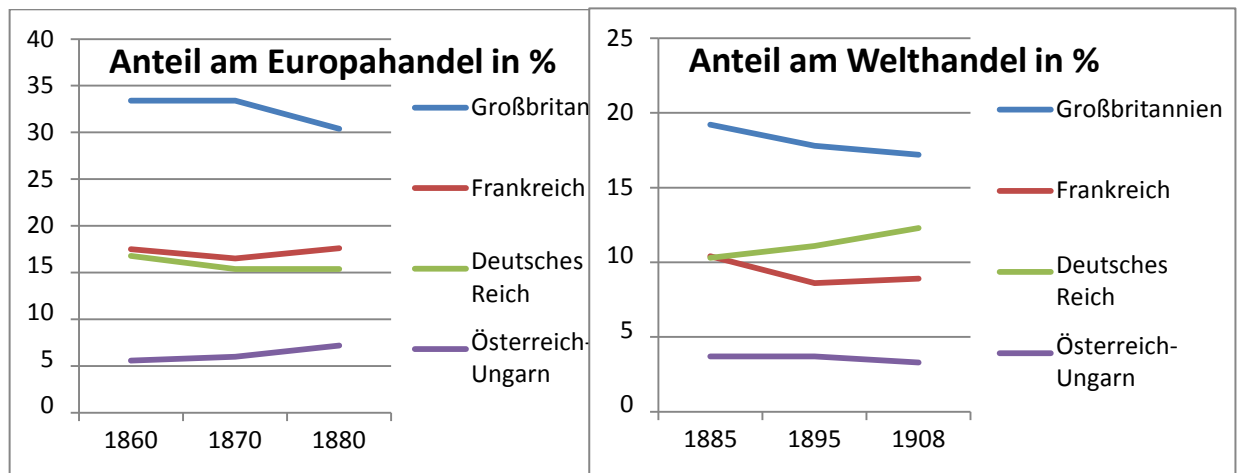


Abbildung 2 zeigt die Vormachtstellung Großbritanniens am europäischen Handel.⁵² Abbildung 1 zeigt die Entwicklung der Anteile am Welthandel. Besonders das deutsche Reich zeigt eine klar positive Tendenz.

Demgegenüber strebte Österreich als erstes Land weltweit eine zwischenstaatliche vertragliche Regelung an und dies obwohl Österreich damals nur einen Anteil von 3,3 % (1908) am Welthandel und nur 7,2 % am europäischen Handel (1880)⁵³ hatte, keine Kolonien besaß und auch von weltweiter Vernetzung der Wirtschaft keine Rede sein konnte. Die österreichische Wirtschaft war vielmehr innerstaatlich aufgebaut, sodass Handelsbeziehungen nach außen nicht in der Größenordnung anderer Länder vorhanden waren. Eher war die österreichische Wirtschaft noch europaorientiert, wobei 40 % der Ex- und Importe Deutschland betrafen.⁵⁴

Der Grund des Strebens nach internationalen Doppelbesteuerungsabkommen war vielmehr das sehr fortschrittliche Einkommensteuergesetz von 1896. Bei dieser Reform wurde nach dem Vorbild des preußischen Einkommensteuergesetzes versucht, eine gerechtere Verteilung der Steuerlast zu erreichen. Sie schaffte es allerdings im Gegensatz zum preußischen Vorbild nicht, radikal zur Personaleinkommensbesteuerung überzugehen, weshalb das bis dahin vorherrschende Ertragsteuersystem⁵⁵ nicht völlig aufgegeben wurde. In der Tat war das Einkommensteuergesetz 1896, versehen mit einigen Änderungen, bis 1938 in Geltung.

⁵¹ Vgl. Hemetsberger-Koller in Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel, Zukunft des Internationalen Steuerrechts 18 f.

⁵² Abbildung 1 und 2: Eigene Darstellung nach dem Vorbild und den Zahlen von Gross, Habsburgermonarchie I 19.

⁵³ Vgl. Gross, Habsburgermonarchie I 19.

⁵⁴ Vgl. Hemetsberger-Koller in Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel, Zukunft des Internationalen Steuerrechts 20.

⁵⁵ Grund dafür war die wirtschaftliche Entwicklung, denn im Gegensatz zu Preußen war Österreich noch ein industrialisierter Agrarstaat mit einer Beschäftigungsquote von immer noch 53 % (1910) im primären Sektor. Im Vergleich dazu hatte Deutschland nur 35 %, Ungarn sogar 68 %. Das bedeutet ca. ein halbes Jahrhundert Rückstand auf Deutschland und ein ganzes Jahrhundert Rückstand auf Frankreich. Vgl. Gross, Habsburgermonarchie I 18.

Ähnliches galt dabei auch für Deutschland. Gegen Ende des 19. Jahrhunderts hatte Deutschland die fortschrittlichste Sozialgesetzgebung und in manchen Bundesstaaten auch die modernste Einkommensteuer. Besonders hervorzuheben ist dabei der Staat Preußen mit seinem Einkommensteuergesetz von 1891. In Deutschland war die Einhebung der Steuern kompetenzrechtlich bei den Bundesstaaten verblieben. Deshalb war es auch nicht verwunderlich, dass Staaten mit einer föderalen Struktur die ersten Schritte zur Beseitigung der (zunächst innerstaatlichen) Doppelbesteuerung setzten.⁵⁶ So wurde das erste innerstaatliche Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Preußen und Sachsen bereits 1889/1870 abgeschlossen.⁵⁷ Ähnliches gilt dabei auch für die föderale Schweiz. Aber auch innerhalb der österreich-ungarischen Monarchie wurden erste Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung mit den Gesetzen vom 28. Juli 1871⁵⁸ und vom 11. April 1873⁵⁹ relativ früh unternommen. Diese Maßnahmen wurden im Jahre 1907 im Rahmen des Ausgleichs zwischen Österreich und Ungarn weiter ausgebaut.⁶⁰

Infolge der Niederlage bei Königgrätz musste Österreich 1866 das Ende des Deutschen Bundes anerkennen. Es folgten Jahrzehnte politischer Auseinandersetzungen, die vor allem für das wirtschaftlich schlechter entwickelte Österreich unerträglich waren, insbesondere in der Zollpolitik. Erst ab 1890 bahnte sich eine Phase gegenseitiger Anerkennung an. Es kam zu Annäherungen im Handels- und Gewerberecht, in der Börsengesetzgebung, in der Sozialgesetzgebung und schließlich auch in steuerlichen Fragen.

Zusammenfassend kam also das erste Doppelbesteuerungsabkommen nicht überraschend zwischen Österreich und Preußen zustande. Voraussetzung war die Einführung einer modernen personenbezogenen Einkommensteuer. Die großen und wirtschaftlich dominanten Staaten wie England und Frankreich hatten kein Interesse an einem bilateralen völkerrechtlichen Vertrag zur steuerlichen Abgrenzung. In diesen Ländern herrschten teilweise auch noch unterschiedliche Auffassungen zum Problem der Doppelbesteuerung vor. Betroffen waren außerdem vielmehr grenznahe Wirtschaftsverflechtungen und weniger weltweite Wirtschaftsbeziehungen. Bundesstaaten oder Länder mit einer föderalen Struktur hatten teilweise bereits Erfahrungen mit innerstaatlichen Verträgen und politische Überlegungen motivierten zu Kompromissen auch auf dem Gebiet des Steuerrechts.⁶¹

2.1.3 2.3. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Preußen und Österreich-Ungarn 1899

Nachdem das neue österreichische Einkommensteuergesetz 1896 verabschiedet worden war, wollte das k.k. Finanzministerium mit Preußen

⁵⁶ Vgl. *Hemetsberger-Koller* in *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel*, *Zukunft des Internationalen Steuerrechts* 21.

⁵⁷ Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung BGBl des Norddeutschen Bundes 1870/14, 119 f.

⁵⁸ RGBI 1871/89.

⁵⁹ RGBI 1873/54.

⁶⁰ Vgl. *Spitaler*, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern* (1936) 5.

⁶¹ Vgl. *Hemetsberger-Koller* in *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel*, *Zukunft des Internationalen Steuerrechts* 22.

Verhandlungen über ein Abkommen bezüglich Doppelbesteuerung und ähnlicher Härten aufnehmen. Preußen bot sich aufgrund des ähnlichen Steuersystems dafür in besonderer Weise an. Auch mit anderen Staaten wurden Verhandlungen gesucht, so zum Beispiel mit Sachsen, Serbien, Bulgarien und Rumänien. Mit Bayern zog man es vor, zunächst nicht zu verhandeln, da Bayern noch ein veraltetes System der Ertragsteuern in Geltung hatte. Österreich stand dadurch steuerlich gegenüber Bayern in einer günstigeren Lage, die man selbstverständlich nicht grundlos aufgeben wollte. Die Verhandlungen mit Preußen dauerten insgesamt zweieinhalb Jahre an, ehe der Vertrag am 21. Juni 1899 unterzeichnet werden konnte.⁶² Aufgrund der Vorbildwirkung des preußischen Einkommensteuergesetzes war die österreichische Einkommensteuer ihrem Pendant sehr ähnlich, weshalb es verstärkt zur Problematik der Doppelbesteuerung kam. Als Vorbild für den internationalen Vertrag diente das Abkommen Preußens und Sachsens aus dem Jahr 1869/70. So wurden die wichtigsten Prinzipien übernommen.⁶³

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich-Ungarn und Preußen war ein Meilenstein und hatte große Auswirkungen auf alle zukünftig abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Deshalb sei es nun kurz vorgestellt:⁶⁴ Das Abkommen hatte neun Artikel. Artikel 1 regelte zunächst den Anwendungsbereich. *„Österreichische, beziehungsweise preußische Staatsangehörige sollen [...] zu den directen Staatsteuern nur in dem Staat herangezogen werden, in welchem sie ihren Wohnsitz haben [...]“* Zentraler Anknüpfungspunkt war somit der Wohnsitz. Artikel 2 normiert dazu die Ausnahme, dass Einnahmen aus Grund- und Gebäudebesitz, sowie aus Betriebsstätten dem Quellenprinzip unterlagen und somit in dem Staat steuerbar waren, in dem sie gelegen waren. Artikel 3 legte fest, dass die Besteuerung von Zinsen und Rentenbezügen in Österreich weiterhin im Abzugswege durchzuführen sei, das preußische Besteuerungsrecht davon allerdings unberührt bleibe. Artikel 4 befasste sich mit den Zahlungen aus der Staatskasse, wie Besoldungen, Pensionen oder Wartegelder, die nur in dem Staat zu den direkten Steuern gezahlt werden sollten, der die Zahlung zu leisten hatte. Der Artikel normierte ferner, dass die preußische Einkommensteuer als eine der österreichischen allgemeinen Erwerbsteuer gleichartige, somit spezielle direkte Steuer anzusehen ist. Artikel 6 regelte das Verhältnis des Doppelbesteuerungsabkommens zum Handels- und Zollvertrag von 1891. Artikel 7 beschäftigte sich mit dem Problem der (österreichisch-preußischen) Doppelstaatsbürgerschaft. Artikel 8 normierte das Recht und die Rechtsfolgen der Kündigung des Vertrages. Schließlich normierte Artikel 9 die Formalitäten zur Ratifikation und Geltendmachung des Vertrags.

2.1.4 2.4. Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen bis 1914

Nach Vorbild des Abkommens von 1899 wurden in der Folge weitere Doppelbesteuerungsabkommen mit deutschen Bundesstaaten abgeschlossen.

⁶² Vgl. Hemetsberger-Koller in Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel, Zukunft des Internationalen Steuerrechts 25-27.

⁶³ Vgl. Roenne in Lang/Ecker/Ressler, History of Tax Treaties LXIX (2011) 24.

⁶⁴ Vgl. Staatsvertrag vom 21. Juni 1899 RGBl 1900/118.

Dabei konnte weitgehend der von Österreich initiierte Gedanke des „Musterabkommens“ beibehalten werden. So schloss Österreich 1903 einen Staatsvertrag mit Sachsen, 1905 folgte jener mit Württemberg und 1912 mit Hessen. Probleme bereiteten die Verhandlungen mit Bayern, da dort noch ein veraltetes Ertragsteuersystem in Geltung stand. Man einigte sich daher zunächst auf eine Teillösung, erst durch die bayrische Steuerreform 1912 war der Weg frei für ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Bayern.⁶⁵

Die nachfolgende Tabelle zeigt alle Abschlüsse Österreichs bis zum Ausbruch des ersten Weltkrieges 1914.⁶⁶

Preußen	Vertrag vom 21. Juni 1899 RGBI 1900/158
Liechtenstein	RGBI 1901/68
Sachsen	RGBI 1903/123
Bayern	RGBI 1903/202 und 1913/243
Württemberg	RGBI 1905/154
Baden	RGBI 1909/110
Hessen	RGBI 1912/102

3. 3. Zwischenkriegszeit

Um die Vertragspraxis nach dem Ersten Weltkrieg besser zu verstehen, ist es notwendig, sich zunächst einen Überblick über die damaligen wirtschaftlichen Verhältnisse zu verschaffen.

Der Erste Weltkrieg stellt nicht nur in der österreichischen, sondern insgesamt in der kontinental europäischen Geschichte eine der wichtigsten Zäsuren dar. Die Urkatastrophe des 20. Jahrhunderts hatte gravierende Auswirkungen für alle beteiligten Staaten. Die großen Reiche der Habsburger und der Osmanen lösten sich auf, und die USA stiegen sowohl wirtschaftlich als auch politisch zur Großmacht auf. Eine ganze Reihe neuer Staaten entstand durch den Zerfall der Großreiche. Die politische Landkarte Europas wurde neu gezeichnet. Die Auswirkungen des Krieges hatten kaum ein europäisches Land verschont. Alle Staaten hatten nach dem Ende des Krieges große wirtschaftliche Probleme, sowohl die Verlierer- als auch die Siegerstaaten, was damit zusammenhing, dass der Großteil des Krieges durch Kredite, aber auch durch die Notenpresse finanziert wurde. Die Verliererstaaten, vor allem Deutschland und Österreich, sahen sich zudem noch Reparationszahlungen, die in den Friedensverträgen von Versailles und Saint Germain festgesetzt wurden, gegenüber. Aus diesen Gründen hatte sich auch der innereuropäische Handel völlig verändert, es gab nunmehr eine Vielzahl an neuen Währungen, Grenzen und Zöllen, die das bis dahin funktionierende Wirtschaftssystem plötzlich unterbrachen.⁶⁷

⁶⁵ Vgl. Hemetsberger-Koller in Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel, Zukunft des Internationalen Steuerrechts 32.

⁶⁶ Eigene Tabelle nach der Zusammenfassung von Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 2.

⁶⁷ Vgl. Blieberger, Österreichs Währungskrise und ihre Lösung 1922/23. Genese und Konsequenzen der „Genfer Sanierung“ (1999) 1.

Durch die finanzielle Not aller Staaten wurden an Stelle der einfachen Steuergesetze mit niedrigen Steuersätzen, komplizierte Regelwerke, die die Steuerpflichtigen stark belasteten, eingeführt. Dazu kam, dass durch die zahlreichen Grenzverschiebungen Unternehmen ihre Standorte plötzlich in zwei oder mehreren verschiedenen Staaten vorfanden. War es vor dem Krieg für Steuerpflichtige noch mehr oder weniger egal, eine geringe Steuer von wenigen Prozent doppelt zu entrichten, so stellte diese doppelte Steuerbelastung durch die gestiegenen Steuersätze und Änderung in der Steuerbemessung sehr bald ein großes Problem dar.⁶⁸ Auch war es so, dass durch die politischen Umwälzungen nach dem Krieg zahlreiche Verträge ungültig geworden waren und so große Lücken im internationalen Steuerrecht vorherrschten. Aus all diesen Gründen gab es neue Ambitionen Doppelbesteuerungsabkommen abzuschließen.⁶⁹

Für die ersten internationalen Verträge nach dem Ersten Weltkrieg gab es noch keine Musterabkommen im heutigen Sinn. Vielmehr wurden die früheren Doppelbesteuerungsabkommen und die Erfahrungen daraus als Vorlage und Verhandlungsbasis verwendet.⁷⁰ Außerdem wurde zum ersten Mal ein multinationales Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich, Ungarn, Italien, Polen, Rumänien und dem Königreich der Serben, Kroaten und Slowenen unterzeichnet. Dieses wurde allerdings nur von Österreich und Italien ratifiziert.⁷¹

3.1.1 3.1. Arbeiten der Internationalen Handelskammer und des Völkerbundes

Sowohl auf der internationalen Finanzkonferenz 1920 in Brüssel als auch auf dem konstituierenden Kongress der internationalen Handelskammer 1920 wurde die Notwendigkeit von Maßnahmen gegen die zunehmende Doppelbesteuerung betont. Fortan beschäftigten sich mit dieser Frage die Internationale Handelskammer und der Völkerbund.⁷² Die internationale Handelskammer ist eine 1919 in Paris gegründete nichtstaatliche Organisation, deren Ziel die Förderung der internationalen Wirtschaft und des internationalen Handels ist.⁷³ Sie erarbeitete also Lösungen vom Standpunkt der Interessen der Handels- und Wirtschaftsunternehmen.

Nach Ende des Ersten Weltkrieges wurde im Rahmen der Pariser Vororteverträge auch der Völkerbund als internationale Organisation gegründet. Grund war die *„Erwägung, daß es zur Förderung der Zusammenarbeit unter den Nationen und zur Gewährleistung des internationalen Friedens und der internationalen Sicherheit wesentlich ist, bestimmte Verpflichtungen zu übernehmen, nicht zum Kriege zu schreiten; in aller Öffentlichkeit auf*

⁶⁸ Vgl. Gorgiev-Oberascher, Die Arbeiten des Steuerausschusses der OEEC/OECD unter besonderer Berücksichtigung des Problems der Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat in wirtschafts- und rechtshistorischer Perspektive bis 1963 (2007) 12 f.

⁶⁹ Vgl. Roenne in Lang/Ecker/Ressler, History of Tax Treaties LXIX 27.

⁷⁰ Vgl. Roenne in Lang/Ecker/Ressler, History of Tax Treaties LXIX FN 32.

⁷¹ Vgl. Seibold, Stand und Entwicklung des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens 5 f.

⁷² Vgl. Spitaler, Doppelbesteuerungsproblem 12 f.

⁷³ Vgl. ICC, The Merchants of Peace, <http://www.iccwbo.org/about-icc/history/the-merchants-of-peace/> (abgerufen am 18.08.2014).

*Gerechtigkeit und Ehre begründete internationale Beziehungen zu unterhalten.*⁷⁴

Der Völkerbund beauftragte im September 1921 vier Professoren, einen Bericht über die wirtschaftlichen Auswirkungen von Doppelbesteuerung, und ob allgemeine Prinzipien als Grundlage für eine internationale oder bilaterale Konvention formuliert werden können, zu verfassen. Namentlich waren dies Professor Gijsbert Weijer Jan Bruins von der Handelshochschule in Rotterdam, Professor Luigi Einaudi von der Universität Turin, Professor Edwin Seligman von der Columbia Universität in New York und Sir Josiah Stamp von der Universität in London. Dieser Bericht wurde im März 1923 in Genua präsentiert.⁷⁵

Der Bericht gliedert sich in drei Teile. Im ersten Teil werden die wirtschaftlichen Auswirkungen der Doppelbesteuerung behandelt, im zweiten Teil allgemeine Grundsätze herausgearbeitet, die im internationalen Steuerwesen vorherrschen. Dabei gehen die Professoren davon aus, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Besteuerung maßgeblich sei. Die Tauschtheorie⁷⁶ wird indes abgelehnt.⁷⁷ Für die Aufteilung des Besteuerungsrecht auf zwei oder mehrere Staaten wird als leitender Grundsatz, jener der „doctrine of economic allegiance“⁷⁸, der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit vertreten.⁷⁹ Im dritten Teil wurden die möglichen Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen erörtert. Die Professoren unterschieden dabei vier Methoden: Die Abzugsmethode für das vom Ausland herrührende Einkommen, die Befreiungsmethode für das ins Ausland gehende Einkommen, die Methode der Steuerteilung und Methode der Teilung nach Quellen.⁸⁰

Der Bericht der vier Professoren befruchtete die wissenschaftliche Aufarbeitung des Problems nachhaltig. Zwar wurden einige Leitsätze des Berichts mitunter heftig kritisiert, vor allem von Schanz⁸¹ und Dorn⁸², diese Meinungsverschiedenheiten lagen allerdings auch an den verschiedenen Herkunftsländern der Professoren und den damit verbundenen unterschiedlichen rechtspolitischen Einstellungen.⁸³

Der Finanzausschuss beauftragte darauf sieben leitende Finanzbeamte aus verschiedenen Staaten, das Problem aus der Praxis zu betrachten. Die

⁷⁴ Präambel Völkerbundssatzung. Die Völkerbundssatzung ist Bestandteil aller fünf Pariser Vorortverträge und somit auch im Friedensvertrag von Saint Germain enthalten.

⁷⁵ Vgl. *Coates*, League of Nations Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp, *Journal of the Royal Statistical Society* 1924, 99.

⁷⁶ Nach dieser Theorie ist das Verhältnis zwischen Staat und Individuum als zweckhafter Zusammenschluss charakterisiert. Die Besteuerung sollte sich demnach nach den Genüssen und Vorteilen richten, die das Individuum vom Staat erhält. Die Steuer ist somit eine Art Gegenleistung für eine Leistung des Staates, woraus sich auch der Name der Theorie ableitet. Diese Auffassung hat zur Folge, dass dem Staat beim Zugriff auf das Einkommen und Vermögen Grenzen gesetzt seien. Vgl. dazu Springer Gabler Verlag (Herausgeber), *Gabler Wirtschaftslexikon*, Stichwort: Äquivalenztheorie, online im Internet:

<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/3503/aequivalenztheorie-v10.html>.

⁷⁷ Vgl. *Schanz*, Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund, *Finanz-Archiv* 40 (1892) 353, 355.

⁷⁸ *Coates*, *Journal of the Royal Statistical Society* 99.

⁷⁹ Vgl. *Schanz*, Doppelbesteuerung 353.

⁸⁰ Vgl. *Coates*, *Journal of the Royal Statistical Society* 99.

⁸¹ *Schanz*, Doppelbesteuerung 353 ff.

⁸² *Dorn*, Doppelbesteuerung und der Völkerbund, *StW* 1928, 49.

⁸³ Vgl. *Spitaler*, Doppelbesteuerungsproblem 14-16.

Schlussfolgerungen ihrer Arbeit wurden in EntschlieÙungen zusammengefasst, wobei die erste von dem Problem der Doppelbesteuerung handelte und die zweite vom Problem der Steuerflucht. Auf Anregung dieser Experten wurde das Komitee auf dreizehn Personen aus dem europäischen und außereuropäischen Raum erweitert. An den drei Tagungen im Mai 1926, Jänner und im April 1927 wurden zusätzlich auch noch die Experten der Internationalen Handelskammer beigezogen. Die Arbeiten des Komitees führten schließlich zur Erarbeitung eines Musterabkommens, welches noch 1927 zur Veröffentlichung gelangte. Dieses Musterabkommen wurde 1928 bei einer Tagung in Genf von Vertretern aus 27 Nationen und einem Gesandten der Internationalen Handelskammer um zwei weitere Vertragsmodelle ergänzt. Auf Empfehlung der technischen Experten erfolgte auch die Einrichtung eines ständigen Ausschusses. Diesem Ausschuss sollten technisch qualifizierte Repräsentanten der wichtigsten Nationen angehören.⁸⁴

Zur Besetzung ist generell zu sagen, dass, je mehr Experten aus den jeweiligen Finanzministerien an den Arbeiten beteiligt waren, desto mehr versucht wurde nationale Interessen in die Arbeiten einzubringen. Anders als die zu Beginn beauftragten Professoren unterstanden die Fachexperten nämlich einer Treuepflicht gegenüber ihrem Entsendestaat und wurden auch von den jeweiligen Regierungen bestellt.⁸⁵ So kam es, dass die Arbeiten des Völkerbundes auf die in dieser Zeit abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen keinen wesentlichen Einfluss hatten, unter anderem auch deshalb, weil dem Deutschen Reich eine Mitarbeit in den Ausschüssen des Völkerbundes verwehrt wurde. Vielmehr wurde, wie bereits oben erwähnt, auf Abkommen aus der Vorkriegszeit gegriffen.⁸⁶

Auch während des Zweiten Weltkriegs wurde an Musterentwürfen gearbeitet, die zu den Musterentwürfen von Mexico (1943) und London (1946) führten. Diese Sammlung wurde später von der UNO fortgesetzt und auch eine umfassende Übersicht über alle Doppelbesteuerungsabkommen („International Tax Agreements“) herausgegeben.⁸⁷

3.1.2 3.2. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Deutschen Reich und Italien von 1925

Nach 1925 galt insbesondere der Vertrag zwischen dem Deutschen Reich und Italien als Mustervorlage. Besonders erwähnenswert ist hierbei die explizite Abstimmung auf das Betriebsstätten-Prinzip, weshalb bei einem Unternehmen mit Betriebsstätten in beiden Ländern das Besteuerungsrecht auf die Erträge der jeweils im eigenen Land befindlichen Betriebsstätte aufgeteilt wird. Auch die enthaltene Definition einer Betriebsstätte, nämlich *„eine ständige Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in welcher die Tätigkeit dieses*

⁸⁴ Vgl. *Spitaler*, Doppelbesteuerungsproblem 16-19.

⁸⁵ Vgl. *Spitaler*, Doppelbesteuerungsproblem 30 f.

⁸⁶ Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 22.

⁸⁷ Vgl. *Philipp* in *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht Rz 10.

*Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird*⁸⁸, beeinflusste die zukünftige Entwicklung maßgebend.⁸⁹

3.1.3 3.3 Abschlüsse Österreichs und Europas

Insgesamt stieg in der Zwischenkriegszeit das Interesse am Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen signifikant. Am abschlussfreudigsten waren die kontinentaleuropäischen Länder, allen voran Deutschland mit 21 Verträgen, gefolgt von Ungarn mit 14 und Österreich mit 11 Verträgen. Frankreich beispielsweise schloss seinen ersten Vertrag auf dem Gebiet der direkten Steuern erst 1930 ab. Auch Großbritannien hielt sich mit nur 4 Vertragsabschlüssen zurück.⁹⁰ Neben Staatsverträgen wurden auch Verordnungen betreffend eines Gegenseitigkeitsverhältnisses mit den Niederlanden und Liechtenstein abgeschlossen.⁹¹

Eine Auflistung der Rechtsnormen, die von Österreich zwischen 1918 und 1938 geschaffen wurden, enthält Tabelle 2, welche die Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern zeigt.⁹²

Deutsches Reich	Vertrag vom 23. Mai 1922, BGBl 1923/286, und Zusatzabkommen vom 11. September 1937, BGBl 1938/64
Italien	Vertrag vom 6. April 1922 ⁹³ , BGBl 1926/341
Liechtenstein	Verordnung, betreffend ein Gegenseitigkeitsverhältnis, BGBl 1929/168
Niederlande	Durchführungserlass, betreffend ein Gegenseitigkeitsverhältnis, Finanzverordnungsblatt Nr. 116/1929
Niederländisch-Indien	Durchführungserlass, betreffend ein Gegenseitigkeitsverhältnis, Finanzverordnungsblatt Nr. 121/1936
Polen	Vertrag vom 16. August 1933, BGBl 1933/388
Schweiz	Vertrag mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft im Namen des Kantons St. Gallen vom 24. Oktober 1927, BGBl 1928/96;

⁸⁸ Art 3 Abkommen zwischen Dem Deutschen Reiche und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zu Regelung anderer Fragen auf dem Gebiete der direkten Steuern, Reichsgesetzblatt 1925 1145.

⁸⁹ Vgl. Roenne in Lang/Ecker/Ressler, History of Tax Treaties LXIX 28 f.

⁹⁰ Vgl. Gorgiev-Oberascher, Arbeiten des Steuerausschusses 146.

⁹¹ Vgl. Schmutzer, Geschichtliche Entwicklung der Doppelbesteuerung in Österreich (1974) 54.

⁹² Eigene Tabelle nach der Zusammenfassung von Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 3, Die Texte dieser Abkommen samt dazugehöriger Erlässen des BMF sind in der von Watzke im Verlag der Österreichischen Staatsdruckerei herausgegebenen Handausgabe „Zwischenstaatliches Steuerrecht“ 1952 abgedruckt.

⁹³ Dieser Vertrag war ursprünglich als multilateraler Vertrag zwischen den Nachfolgestaaten der österreichisch-ungarischen Monarchie (Italien, Jugoslawien, Österreich, Polen, Rumänien, Tschechoslowakei und Ungarn) abgeschlossen worden. In Kraft trat er allerdings nur zwischen Österreich und Italien.

	<p>Beitrittserklärungen: Kanton Zürich, BGBl 1928/97, Kanton Thurgau, BGBl 1928/97, Kanton Neuenburg, BGBl 1928/97, Kanton Genf, BGBl 1929/176,</p> <p>Beitritts- und Gegenrechtserklärungen: Kanton Obwalden, BGBl 1928/97, Kanton Basel-Stadt, BGBl 1928/97, Kanton Basel-Land BGBl 1928/97, Kanton Appenzell-Innerrhoden BGBl 1928/97, Kanton Aargau, BGBl 1928/97, Kanton Freiburg, BGBl 1929/176, Kanton Graubünden, BGBl 1929/176, Kanton Unterwalden nid dem Walde, BGBl 1931/165, Kanton Luzern BGBl 1933/101 und BGBl 1933/361, Kanton Bern BGBl 1936/57, Kanton Glarus BGBl 1936/139, Kanton Zug, BGBl 1937/168</p>
Tschechoslowakei	<p>Vertrag vom 18. Februar 1922, BGBl 1923/2; Durchführungsverordnungen BGBl 1923/3, 1923/187, 1936/183; Verordnung, BGBl 1925/398, betreffend ein Gegenseitigkeitsverhältnis zur Ergänzung des Vertrages;</p> <p>Vertrag vom 12. Juli 1926, BGBl 1929/82, über die Besteuerung von Eisenbahn- und Schifffahrtsunternehmen</p>
Ungarn	<p>Vertrag vom 8. November 1924, BGBl 1925/437; Durchführungsverordnungen, BGBl 1925/439, 1930/35;</p> <p>Durchführungsverordnung, BGBl 1929/373, betreffend die Besteuerung der Eisenbahnunternehmen</p>

3.1.4 3.4. „Anschluss“ Österreichs an das Deutsche Reich 1938

Durch den „Anschluss“ Österreichs 1938 und die damit verbundene politische Eingliederung in das Deutsche Reich, wurden die bis dahin abgeschlossenen Verträge unwirksam. In der Zeit zwischen 1938 und 1945 galten die vom Deutschen Reich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen auch für Österreich.

4. 4. Nach dem Zweiten Weltkrieg

4.1.1 4.1. Die Lage in der unmittelbaren Nachkriegszeit

Nach dem Zweiten Weltkrieg war Europa, insbesondere aber Deutschland, großteils zerstört. Durch den Marshall Plan wurde der Wiederaufbau Europas in Angriff genommen. Bei diesem „European Recovery Program“ wurden nicht nur die ökonomischen, sondern auch die damit verbundenen organisatorischen Voraussetzungen geschaffen. Insgesamt wurden in den vier Folgejahren ab 1948

13 Milliarden USD für den wirtschaftlichen und technischen Aufbau zur Verfügung gestellt.⁹⁴ Schon zuvor wurde der Internationale Währungsfond sowie die Weltbank durch das Bretton Woods Abkommen gegründet. Durch die Liberalisierung des Außenhandels durch das GATT von 1947 sowie den Marshallplan 1949 kam es zu einer engen wirtschaftlichen und politischen Verbindung zwischen den westeuropäischen Staaten und den USA einerseits und zwischen den europäischen Staaten untereinander andererseits.⁹⁵

Auch Österreich hatte nach dem Krieg mit großen wirtschaftlichen Problemen zu kämpfen. Durch die Eingliederung ins Deutsche Reich entwickelte sich Österreich in dieser Zeit sehr ruckartig und uneinheitlich. Die Investitionen wurden insbesondere auf die deutsche Kriegsmaschinerie ausgerichtet, es wurden Rohstoffe und Nahrungsmittel eingeführt und industriell gefertigte Güter ausgeführt. Besonders die Versorgung mit Rohstoffen sowie mit Nahrungsmitteln stellte eines der größten Probleme Österreichs nach dem Krieg dar. Auch war eine Vielzahl der Betriebe noch unter deutscher Kontrolle, so lagen 62 % des gesamten deutschen Auslandseigentums in Österreich. Erst durch den Marschall-Plan verbesserte sich die Lage Österreichs.⁹⁶ Gerade der Aufstieg der multinationalen Unternehmungen gilt als wichtigstes Merkmal der weltwirtschaftlichen Entwicklung im 20. Jahrhundert. Insbesondere brachten diese Konzerne eine ganz neue Qualität in das kapitalistische System der Staaten. So konnten (können) Konzerne die Steuergesetzgebung ganzer Staaten beeinflussen, indem sie ein Land gegen das andere mit dem Argument der Arbeitsplätze ausspielen oder mit der Verlagerung der Produktionsstätten drohen.⁹⁷ Die verbesserten Verkehrsmöglichkeiten, die zunehmende Vernetzung der Weltwirtschaft, Beweglichkeit von Kapital und Gütern und eben das Aufkommen multinationaler Unternehmungen änderten das wirtschaftliche Gefüge nachhaltig. Die Entwicklung nach dem Zweiten Weltkrieg zeigte, dass eine Vermeidung der Doppelbesteuerung schon aus wirtschaftlichen Gründen notwendig war.⁹⁸

4.1.2 4.2. OEEC

Die „Organisation for European Economic Co-operation“ („OEEC“) wurde am 16. April 1948 gegründet. Ursprünglich hatte die OEEC 18 Mitgliedsstaaten, nämlich Österreich, Belgien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Island, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Portugal, Schweden, Schweiz, das Vereinte Königreich und die BRD. Die Hauptziele dieser Organisation waren die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedsstaaten beim Wiederaufbau Europas, die Entwicklung des innereuropäischen Handels durch die Reduktion von Zöllen und anderen Handelsbarrieren und die Prüfung der Durchführbarkeit einer

⁹⁴ Vgl. *Matis/Stiefel*, Die Weltwirtschaft. Struktur und Entwicklung im 20. Jahrhundert (1991) 151.

⁹⁵ Vgl. *Matis/Stiefel*, Weltwirtschaft 143-152.

⁹⁶ Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 67.

⁹⁷ Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 204 f.

⁹⁸ Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 35.

Zollunion oder eines Freihandelsabkommens.⁹⁹ Der wohl wichtigste Grund war allerdings der Wunsch nach einer Organisation, die sich mit der Koordination der Hilfsmaßnahmen beschäftigte, insbesondere mit jenen des Marshallplans. Gleichzeitig symbolisierte die OEEC auch den Beginn der ökonomischen Zusammenarbeit in Westeuropa.¹⁰⁰

Im Oktober 1954 drängte die Internationale Handelskammer durch eine Resolution, die OEEC solle doch dem Problem der Doppelbesteuerung begegnen. Nach einigen Beratungen wurde am 16. März 1956 ein neues Komitee, der Steuerausschuss, gegründet. In diesem Ausschuss waren alle oben angeführten Vollmitglieder der Organisation vertreten, so konnte sichergestellt werden, dass die Arbeiten später auch tatsächlich in der Praxis umgesetzt werden. Auch die USA und Kanada traten diesem Komitee bei, hatten allerdings keinerlei Stimmrechte, sie waren bloß sogenannte „assoziierte Mitglieder“.¹⁰¹ Bis auf Island beteiligten sich alle Mitgliedsstaaten an den Arbeiten des Ausschusses. Zwar tendierten die Länder anfangs noch dazu ihre eigenen Interessen zu vertreten, dies änderte sich jedoch im Laufe der Zeit und wurde von einem immer stärker werdenden Interesse an gemeinsamer Regelung für einen einfacheren Ablauf im internationalen Handel abgelöst.¹⁰²

Hauptaufgabe des Steuerausschusses war unter anderem die Erarbeitung von Prinzipien der Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern. Die indirekten Steuern wurden aufgrund ihrer Komplexität noch ausgespart. Warum gerade die OEEC mit der Frage der Doppelbesteuerung beauftragt wurde, erklärt sich am besten mit einem Zitat des Vorsitzenden des Steuerausschusses von 1957: *„The reasons why this work has been taken up by the OEEC can be easily explained by the fact that the national economics of the OEEC countries are becoming more and more closely interwoven that international supply of capital is becoming more and more necessary, and technical-economical developments call for further advance in this process, if Europe is not to lag behind on the road to increasing prosperity. One means of promoting this is through co-ordination in international fiscal matters.“*¹⁰³

Besonders wichtig war das Ziel der Erarbeitung eines Musterabkommens. Bereits der Völkerbund entwickelte solche Musterabkommen, jene von London und Mexico. Der Wunsch nach einem Musterabkommen ergab sich daraus, dass bei den Verhandlungen zu Doppelbesteuerungsabkommen nicht nur zwei unterschiedliche Rechtssysteme aufeinandertreffen, sondern auch zwei unterschiedliche Rechtssprachen und Ausdrucksweisen.¹⁰⁴

Kurz nach der Einrichtung des Steuerausschusses wurden mehrere „working parties“ („WP“) installiert, die sich mit den konkreten Hauptproblemen beschäftigten, um schließlich ein Musterabkommen zu erarbeiten. Bis 1958 stieg

⁹⁹ Vgl. *OECD*, Organisation for European Economic Co-operation, <http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm> (abgerufen am 18.08.2014).

¹⁰⁰ Vgl. *Matis/Stiefel*, *Weltwirtschaft* 40.

¹⁰¹ Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, *Arbeiten des Steuerausschusses* 52-67.

¹⁰² Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, *Arbeiten des Steuerausschusses* 136-137.

¹⁰³ Zitiert nach TFD/VC/10, Fiscal Committee, Note by the Chairman on the Aims of the Fiscal Committee, 23.1.1957 S 2, abgedruckt in *Gorgiev-Oberascher*, *Arbeiten des Steuerausschusses* 76.

¹⁰⁴ Vgl. *Philipp* in *Loukota/Jirousek*, *Internationales Steuerrecht* Rz 11.

die Zahl der WP auf 15 an. Die wichtigsten Themenbereiche waren WP 1 mit dem Betriebsstättenprinzip, WP 2 mit dem steuerlichen Wohnsitz, WP 3 mit der Aufzählung und Definition von Steuern, WP 4 mit der steuerlichen Diskriminierung und WP 5 mit der Besteuerung der Einkünfte von Unternehmen der Schifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt.¹⁰⁵ Nachdem die Arbeitsgruppen ihre Vorschläge und Kommentare vorgelegt hatten, wurde intensiv an der Ausarbeitung eines Musterabkommens gearbeitet. Grundsätzlich baute der Steuerausschuss der OEEC auf den Grundlagen des Völkerbundes auf, musste allerdings einige Grundsätze an die veränderte wirtschaftliche Lage nach dem Weltkrieg anpassen. Bis 1961 wurden vier verschiedene Berichte präsentiert. Über manche Dinge wurde verhältnismäßig leicht eine Einigung gefunden. Als schwierigste und gleichzeitig wichtigste Frage stellte sich jene nach der Besteuerung der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren heraus. Einstimmigkeit konnte man durch die unterschiedlichen wirtschaftlichen Interessen nicht herstellen, weshalb auch einige Staaten Vorbehalte gegen den letzten Bericht angemeldet hatten. Die letzten Arbeiten des Steuerausschusses waren schon gekennzeichnet von der organisatorischen Veränderung, die in diesem Jahr eintreten sollten.¹⁰⁶

4.1.3 4.3. OECD

1961 folgte schließlich die „Organisation for Economic Co-operation and Development“ („*OECD*“) der OEEC nach. Ihr Aufgabengebiet war somit nicht mehr nur auf Europa beschränkt, sondern weltweit ausgerichtet. Zu den bisherigen Mitgliedern traten die USA und Kanada hinzu.¹⁰⁷ Auch wurden die Ziele der OECD nur in generellen Richtlinien umrissen. Das gibt der OECD bis heute eine große Flexibilität. Es war nunmehr möglich, fast jedes wirtschaftspolitische Problem aufzugreifen, wenn es von allgemeinem Interesse war.¹⁰⁸

Für den Steuerausschuss brachte die Umwandlung von der OEEC zur OECD keine wesentlichen Änderungen mit sich. Die Arbeitsmethoden und Aufträge blieben nahezu unverändert.¹⁰⁹ Die USA und Kanada nahmen auch gleich an den Abschlussarbeiten des Steuerausschusses teil, was natürlich inhaltliche Schwierigkeiten mit sich brachte. Deshalb erbat man sich zwei weitere Jahre, um die Ausarbeitung eines Musterabkommens fertig zu stellen. Dieser Aufschub wurde auch bis zum 1. Juli 1963 gewährt. Bis dahin sollte ein vollständiges Musterabkommen zusammen mit konkreten Vorschlägen zur Implementierung vorliegen.¹¹⁰

Schließlich wurde im Februar 1963 der erste Entwurf eines Musterabkommens veröffentlicht. Es handelt sich bei diesem Musterabkommen nicht um einen verbindlichen Vertrag, sondern um eine Empfehlung der

¹⁰⁵ Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 77-92.

¹⁰⁶ Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 93-116.

¹⁰⁷ Vgl. *OECD*, Organisation for European Economic Co-operation, <http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm> (abgerufen am 18.08.2014).

¹⁰⁸ Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 106.

¹⁰⁹ Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 138.

¹¹⁰ Vgl. *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 116.

Organisation an seine Mitgliedsstaaten. Der Vorschlag enthielt insgesamt 30 Artikel, welche durch die Mitgliedsstaaten direkt übernommen werden konnten. Insgesamt war es dem Steuerausschuss wichtig, das Musterabkommen möglichst flexibel zu halten, um den Mitgliedsstaaten einen gewissen Handlungsspielraum einzuräumen.¹¹¹ Zusätzlich zu dem Musterabkommen wurde auch ein Kommentar zu jedem einzelnen Paragraphen des Musterabkommens erstellt. Dieser enthielt neben den Erklärungen auch die Sitzungsprotokolle.¹¹² Das Musterabkommen von 1963 musste in weiterer Folge natürlich laufend an die Änderungen der Zeit angepasst werden. So wurden neuere Versionen im Jahr 1977 und eine dritte 1992 beschlossen. Der Steuerausschuss erkannte jedoch, dass eine periodische Modifikation dem Anpassungsprozess besser nachkommt.¹¹³

Das Musterabkommen hat sich in der internationalen Verhandlungspraxis als äußerst förderlich erwiesen. Nicht qualitativ, sondern auch quantitativ gingen von der OEEC und der späteren OECD starke Impulse für das Völkervertragsrecht aus. Diese Auswirkungen blieben nicht bloß auf die Mitgliedsstaaten beschränkt, da diese auch bei Verhandlungen mit Nichtmitgliedsstaaten das Musterabkommen zugrunde legten.¹¹⁴ Seit 1992 ist das OECD Musterabkommen als „Loseblattsammlung“ konzipiert, um die laufenden Änderungen besser berücksichtigen zu können. Diese Konzeption motiviert auch zu einem schnelleren Anpassungsprozess. Das Musterabkommen ist die wichtigste Grundlage für Vertragsabschlüsse zwischen Staaten.¹¹⁵ Mittlerweile gibt es weltweit bereits mehr als 3.000 Doppelbesteuerungsabkommen.¹¹⁶

4.1.4 4.4. Musterabkommen der UNO

Anstelle des Völkerbundes trat nach Ende des Zweiten Weltkrieges die UNO. Auch innerhalb der UNO wurde nach einiger Zeit an einem Musterabkommen gearbeitet. Vor allem die Entwicklungsländer waren nicht mit den Musterabkommen der Industriestaaten zufrieden, da diese ihrer Ansicht nach zu stark die Besteuerungsrechte des Wohnsitzstaates betonten und das Besteuerungsrecht der Entwicklungsländer als Quellenländer zu wenig berücksichtigte. Deshalb wurde im Rahmen der UNO ein eigenes Musterabkommen erarbeitet, welches sich strikt an die Terminologie des OECD-Musters hält, allerdings eine stärkere Gewichtung auf die Besteuerungsrechte der Entwicklungsländer legt. So sind auch die DBA Österreichs mit Entwicklungsländern sehr von diesem UNO Musterabkommen beeinflusst.¹¹⁷

¹¹¹ Vgl *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 131 f.

¹¹² Vgl *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 137 f.

¹¹³ Vgl *Gorgiev-Oberascher*, Arbeiten des Steuerausschusses 142 f.

¹¹⁴ Vgl *Weber-Fas*, Staatsverträge 9 f.

¹¹⁵ Vgl *Seibold*, Stand und Entwicklung des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens 211-219.

¹¹⁶ Vgl OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing 8.

¹¹⁷ Vgl *Philipp* in *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht Rz 11.

4.1.5 4.5. COMECON-Muster

Als Gegenbewegung und als Reaktion auf die westliche Integration gründete die UdSSR 1949 mit den unter ihrem Einflussbereich liegenden Staaten eine ähnliche Organisation für die gegenseitige Wirtschaftshilfe. Den Mitgliedern wurde das stalinistische Planwirtschaftsmodell aufgezwungen. Die Organisation diente der Vernetzung, Optimierung und der interregionalen Arbeitsteilung der östlichen Volkswirtschaften.¹¹⁸ Auch von dieser Organisation wurde ein Musterabkommen erarbeitet, welches an dieser Stelle auch kurz erwähnt sei. Dabei handelt es sich um das Abkommensmuster der Oststaaten. Besonders die Abkommen Österreichs mit Bulgarien und der ehemaligen UdSSR waren sehr stark davon beeinflusst.¹¹⁹

4.1.6 4.5. Die Abkommensentwicklung nach dem Zweiten Weltkrieg in Österreich

Nach dem Ende des Zweiten Weltkrieges und dem Wiederaufleben der Republik Österreich, stellte sich die Frage, wie man das internationale Steuervertragsnetz möglichst rasch wiederaufleben lassen könnte. Zum einen bestand die Möglichkeit, das Doppelbesteuerungssystem von vor 1938 wieder einzusetzen. Dies wurde allerdings nicht in Betracht gezogen, da die alten Verträge noch auf die seinerzeitige alte österreichische Einkommensteuer zugeschnitten waren. Österreich übernahm nämlich mit dem „Anschluss“ 1938 an Deutschland auch das deutsche Einkommensteuergesetz und ließ es nach 1945 weiterhin in Kraft. Da eine rasche Lösung des Problems unbedingt notwendig war, stand man vor dem Dilemma, weder die alten Abkommen von vor 1938 verwenden, noch neue Verträge verhandeln zu können, weil die Verhandlungen noch viel mehr Zeit in Anspruch genommen hätten. So sah man es als zweckmäßig an, für eine kurze Übergangszeit auf das deutsche Vertragsnetz zurückzugreifen, welches in den Jahren 1938-1945 auch für Österreich Geltung hatte.¹²⁰ Durch das Rechtsüberleitungsgesetz¹²¹ wurde der Inhalt der Verträge auch Bestandteil der österreichischen Rechtsordnung, sie erhielten innerstaatliche Verbindlichkeit. Völkerrechtlich allerdings konnte die Verbindlichkeit erst eintreten nachdem sich die Vertragspartner des Deutschen Reiches bereit erklärten, die Verträge gegenüber Österreich vorläufig als bindend anzusehen. Solche Gegenrechtserklärungen gaben Italien, die Schweiz, Frankreich, Schweden und Ungarn ab.¹²² Daraufhin erging am 10. November 1945 ein Erlass des Staatsamts für Finanzen, dass Österreich „*im Verhältnis zur Schweiz, Tschechoslowakei, zu Ungarn, Jugoslawien und Italien [...] vorläufig noch nach den vom Deutschen Reich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffenen Übereinkommen vorzugehen*“¹²³ hat. Im Verhältnis zu Deutschland seien die seinerzeitigen Verträge zwischen der Republik Österreich und dem

¹¹⁸ Vgl. Gorgiev-Oberascher, Arbeiten des Steuerausschusses 63.

¹¹⁹ Vgl. Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 11.

¹²⁰ Vgl. Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 4.

¹²¹ Verfassungsgesetz vom 01.05.1945 über die Wiederherstellung des Rechtslebens in Österreich StGBI 6.

¹²² Vgl. Schmutzer, Geschichtliche Entwicklung der Doppelbesteuerung in Österreich 55.

¹²³ Zitiert aus dem Erlass des Staatsamts für Finanzen vom 10. November 1945, Z 9135-8/45 betreffend Neuregelung der steuerrechtlichen Beziehungen zum Ausland, abgedruckt in Watzke, Zwischenstaatliches Steuerrecht (1952) 10.

Deutschen Reich anzuwenden. „Diese Regelung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung ist nur eine vorläufige und erfolgt unter der Voraussetzung und in der Annahme der Gewährung der Gegenseitigkeit durch die betreffenden Staaten.“¹²⁴

Die folgende Tabelle 2 zeigt die Staaten, mit denen eine einvernehmliche Anwendung der reichsdeutschen Verträge getroffen wurde.¹²⁵

Bundesrepublik Deutschland	Vertrag vom 23. Mai 1922, BGBl 1923/286, samt Zusatzabkommen vom 11. September 1937, BGBl 1938/64, (Erl des BMF vom 25. Juli 1951, ZI 55.169-8 a/51, AÖF Nr. 151), wurde angewendet bis einschließlich 1954
Frankreich	Abkommen vom 9. November 1934, DRStBl 1938 S. 329 (Erl des BMF vom 6. September 1951, ZI 66.509-8 a/51, AÖF Nr. 121), angewendet bis einschließlich 1960
Italien	Abkommen vom 31. Oktober 1925, DRGBl II S. 1146 (Erl des BMF vom 12. September 1950 ZI 65.487-7/50, AÖF Nr. 191), wurde angewendet bis 1985
Schweden	Abkommen vom 25. April 1928, DRGBl. II S. 522 (Erl des BMF vom 29. August 1951, ZI 58.464-8 a/51, AÖF Nr. 192), wurde angewendet bis 1959
Schweiz	Abkommen vom 15. Juli 1931, DRGBl 1934 S. 38 (Erl des BMF vom 8. Februar 1949, AÖF Nr. 3), angewendet bis einschließlich 1954
Ungarn	Vertrag vom 6. November 1923, DRGBl 1925 II S. 642, samt Zusatzabkommen (Erl des BMF vom 22. September 1950, ZI 67.144-8/49), anwendbar bis 1975

Diese „österreichische Lösung“ wurde schließlich vom Verwaltungsgerichtshof 1971 aufgehoben,¹²⁶ da die Erlässe, die ja nur im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) veröffentlicht waren, nicht rechtmäßig im BGBl verlautbart wurden und deshalb nicht als rechtsverbindlich erachtet werden konnten. Das BMF teilte diese Rechtsauffassung nicht, sorgte aber dafür, dass in den späteren Abkommen die innerstaatliche Rechtswirksamkeit der Gegenrechtsvereinbarungen rückwirkend in verfassungsmäßig einwandfreier Weise festgestellt wurde.¹²⁷ Diese seit 1945

¹²⁴ Ibid.

¹²⁵ Eigene Tabelle nach der Zusammenfassung von Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 5. Die Texte dieser Abkommen samt dazugehöriger Erlässen des BMF sind in der von Watzke im Verlag der Österreichischen Staatsdruckerei herausgegebenen Handausgabe „Zwischenstaatliches Steuerrecht“ 1952 abgedruckt.

¹²⁶ VwGH 25.05.1971, 1046/70.

¹²⁷ Erlass vom 13.11.1956, 153.720-8/1956, vgl Philipp in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht Rz 7.

hergestellten Gegenseitigkeitsverhältnisse wurden inzwischen durch neue Staatsverträge erneuert.

Durch das Musterabkommen von 1963 wurden auch von Österreich vermehrt Doppelbesteuerungsabkommen, auf Basis des Musterabkommens, abgeschlossen. Im Gegensatz zu Deutschland legte Österreich dabei verstärkt Wert auf Neuabschlüsse, während Deutschland eher an einer Bestandspflege bereits bestehender Verträge arbeitete. Je fortschrittlicher die Arbeiten der OECD waren, desto mehr wirkten sie auch bei den Verhandlungen der Mitgliedsstaaten durch. Besonders die österreichischen Abkommen mit den nordischen Staaten entsprechen sehr stark dem OECD Muster.¹²⁸

Insgesamt hat sich Österreich mittlerweile ein dichtes Netz an Doppelbesteuerungsabkommen aufgebaut.¹²⁹ Derzeit hat Österreich 87 Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen.¹³⁰ Sie können im Internet abgerufen werden auf <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html> oder sind auch in Druckversion der Kodex-Reihe, herausgegeben von Werner Doralt, erhältlich.

5. 5. Resümee und Ausblick

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass das Problem der Vermeidung der Doppelbesteuerung ein relativ junges Problem darstellt. Auslöser war ganz eindeutig die zunehmende Globalisierung in den letzten 150 Jahren. Vorreiter waren vor allem jene Staaten, die relativ föderale Strukturen aufwiesen, wie Deutschland und die Schweiz. Da diese Staaten bereits Erfahrungen mit innerstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen hatten, war es auch nicht verwunderlich, dass sie die Ersten waren, die bilaterale Verträge abschlossen. Die wirtschaftlichen Großmächte hingegen waren relative „Spätstarter“, die bis zu jenem Zeitpunkt warteten, an dem die Globalisierung und Vernetzung der Wirtschaft sowie das eigene Steuerrecht solche Ausmaße angenommen hatte, dass auch sie sich des Problems annehmen mussten.

Der erste innerstaatliche Vertrag zwischen Sachsen und Preußen 1869/70 war der Wegbereiter für das erste Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich-Ungarn und Preußen 1899. Schon damals wurden die zwei verschiedenen Anknüpfungspunkte der Nationalität und der wirtschaftlichen Anknüpfung diskutiert. Nach dem Ersten Weltkrieg nahm insbesondere der Völkerbund wichtige Arbeiten an dem Problem der Doppelbesteuerung vor. Viele der Grundsätze die damals erarbeitet wurden sind noch heute in den Musterabkommen der OECD – die, gemeinsam mit ihrer Vorgängerorganisation, der OEEC, die bis heute wichtigsten Arbeiten an dem Problem vornahm -

¹²⁸ Vgl. *Philipp in Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht Rz 11.

¹²⁹ Vgl. *Seibold*, Stand und Entwicklung des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens 261-267.

¹³⁰ Vgl. *BMF*, Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/oesterreichische-doppelbesteuerungsabkommen.html> (abgerufen am 18.08.2014).

enthalten. Für die Interpretation der Artikel des Musterabkommens soll stets auch deren geschichtlicher Kontext im Auge behalten werden.

Doch stellt sich nun auch die Frage, wie es in Zukunft mit den Doppelbesteuerungsabkommen weitergehen wird. Fakt ist, dass das derzeitige System der Abkommen nicht mehr den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht. In ihrem BEPS Bericht hat die OECD bereits einen Aktionsplan angekündigt und 2013 veröffentlicht. Dabei werden 15 Maßnahmen erläutert, die bis Ende 2015 umgesetzt werden sollten, um den neuen Bedingungen gerecht zu werden, darunter insbesondere die Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsproblemen, Verhinderung des Abkommensmissbrauchs und schließlich die Entwicklung eines multilateralen Instruments, um nur einige wenige zu nennen.¹³¹

Auch die EU wird in Zukunft eine wichtige Rolle bei der in- und europäischen internationalen Besteuerung spielen, was sich schon an der von der Kommission geforderten Einführung einer „common consolidated corporate tax base“¹³² zeigt. Dieser Vorschlag wurde aber umgehend von Großbritannien, Irland, Holland, Schweden, Polen, Rumänien, Malta, Bulgarien und Slowenien abgelehnt. Eine Einführung einer solchen Harmonisierung ist auf Ebene der OECD mE völlig ausgeschlossen, weil steuerpolitisch nicht durchsetzbar.

Das Problem liegt darin, dass einzelstaatliche Maßnahmen nicht ausreichen, beziehungsweise sogar kontraproduktiv sind. Vielmehr muss eine ganzheitliche gemeinsame Lösung gefunden werden. Die politischen Bekenntnisse und institutionellen Voraussetzungen sind jedenfalls vorhanden. Nun liegt es an den Politikern eine Lösung im Sinne aller zu finden. Zu wünschen wäre dies.

¹³¹ Vgl. OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

¹³² Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121/4.