

Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht
Herausgegeben von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang

Band 24

Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen

herausgegeben von

Franz Philipp Sutter
Christian Wimpissinger



L LINDE
VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und die Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

ISBN 3-7073-0407-8

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Autoren oder des Verlages ausgeschlossen ist.

© LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., Wien 2002
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01 / 278 05 26
www.lindeverlag.at

Druck: Hans Jentsch & Co. GmbH., 1210 Wien, Scheydgasse 31

Geleitwort des Herausgebers der Schriftenreihe

Das Postgraduate-Studium Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien wird in Form eines einjährigen Full-Time-Studiums und in Form eines zwei Jahre dauernden Part-Time-Studiums angeboten. Die Studierenden besuchen nicht nur eine Fülle von Lehrveranstaltungen, für die sie Referate und Fallstudien vorzubereiten haben, und legen eine große Zahl von Prüfungen ab, sondern verfassen auch ihre Master-Arbeiten. Diese gehören auch zu den Voraussetzungen für den Erwerb des akademischen Grades „Master of Laws (LL.M.)“.

Das Konzept dieses Studiums sieht vor, dass die Master-Arbeiten eines Studienjahrgangs unter einem gemeinsamen Generalthema stehen. Das Generalthema des Full-Time-Studiums 1999/2000 war „Electronic Commerce und Steuern“, des Part-Time-Studiums 1999/2001 „Verrechnungspreisgestaltung“. Für das Full-Time-Studium 2000/2001 hatten wir die „Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht“ als Generalthema gewählt. Die Master-Arbeiten sind jeweils in Sammelbänden veröffentlicht worden.

Für das Full-Time-Studium 2001/2002 haben wir die „Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen“ als Generalthema gewählt. Die Existenz eines gemeinsamen Generalthemas motiviert nicht nur Studierende, ihre Thesen miteinander zu diskutieren, sie ermöglicht auch die Betreuung der Studierenden durch begleitende Lehrveranstaltungen. *Doz. Dr. Josef Schuch* führte am Beginn des Studienjahres die Studierenden in das Thema ein. Die Herren *Mag. Franz Philipp Sutter* und *Mag. Christian Wimpissinger* hielten Seminare ab, in denen die Struktur der Arbeiten und die vorläufigen Ergebnisse kritisch diskutiert wurden. Mit großem Engagement betreuten die beiden Herren darüber hinaus die Studierenden bei der Verfassung der Master-Arbeiten und trugen durch zahlreiche Anregungen zur Qualität des Master-Arbeiten und damit auch zur Qualität der nunmehr vorliegenden Sammelbandes bei. Sowohl als wissenschaftlicher Leiter des Postgraduate-Studiums als auch als Herausgeber dieser Schriftenreihe bin ich den beiden Kollegen daher sehr dankbar.

Mein Dank gilt aber auch den Studierenden selbst. Das Studium haben sie mit großer Begeisterung betrieben. Durch diese postgraduale Ausbildung haben sie nicht nur Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler sowie wissenschaftlich ausgewiesene Praktikerinnen und Praktiker aus aller Welt als Diskussionspartner gehabt und eine Fülle von Wissen erworben, sondern auch gelernt, komplexe Probleme strukturiert anzugehen und zu lösen. Davon zeugen auch die nunmehr vorliegenden Master-Arbeiten. Ich hoffe, dass die Ergebnisse dieser Arbeiten sowohl die wissenschaftliche Diskussion beeinflussen werden als auch in der steuerlichen Praxis für die Rechtsanwendung von Nutzen sein können.

Michael Lang

Vorwort der Herausgeber

Die letzte ausführliche wissenschaftliche Untersuchung durch ein Autorenteam liegt in Österreich sieben Jahre zurück (*Gassner/M. Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 1995). Davor legte *Alfred Philipp* 1971 mit seiner Monographie „Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren“ eine beeindruckende österreichische Bestandsaufnahme von Anwendungsaspekten des Methodenartikels vor, danach stellte unser Freund und Kollege *Josef Schuch* unter dem Titel „Verluste im Recht der DBA“ (1998) ein Kompendium an spezifischen Fragestellungen rund um den Methodenartikel zusammen.

Viele Probleme und Zweifelsfälle sind aber nach wie vor ungeklärt und werden nur peu à peu von der Rechtsprechung ans Tageslicht gefördert. In letzter Zeit hat sich diese Entwicklung allerdings beschleunigt: So hat sich der VwGH allein im zweiten Halbjahr 2001 in zwei Erkenntnissen mit zentralen Fragen der Anwendung des Methodenartikels beschäftigt (VwGH 7.8.2001, 97/14/0109 und 25.9.2001, 99/14/0217). Mit letzterem Erkenntnis hat er dabei zum Wechselspiel von Verlustvorträgen im Quellenstaat und Verlustausgleich im Ansässigkeitsstaat sogar einen fragwürdigen dogmatischen Felgaufschwung zu einer „gerechten“ Lösung gewagt, dessen ungeklärte Konsequenzen der Praxis in Zukunft noch viele Rätsel aufgeben werden. Dem Erkenntnis und seinen Zweifelsfragen ist daher in diesem Band breiter Raum gewidmet. Eine wünschenswerte, weil klärende gesetzliche Umsetzung des Erkenntnisses ist vorerst aber am parlamentarischen Widerstand im Finanzausschuss gescheitert (1202 BlgNR XXI. GP, Abänderungsantrag *Böhacker/Stummvoll*). Es bleibt jedoch zu hoffen, dass der Gesetzgeber sich der rechtsstaatlichen Verantwortung, eine nachvollziehbare positivierte Rechtslage bereitzustellen, nunmehr nicht gänzlich entzieht, sondern den Bericht des Finanzausschusses vielmehr zum Anlass nimmt, nach breiterer Diskussion eine noch besser durchdachte gesetzliche Regelung vorzulegen.

Auch der BFH hat sich vor kurzem einer grundsätzlichen Frage der Abkommensauslegung im Bereich des Methodenartikels zugewandt, nämlich der Frage nach dem Wesen des Progressionsvorbehalts (BFH 19.12.2001, I R 63/00, IStR 2002, 239 ff): Je nachdem, ob man diesen in Art 23 Abs. 3 OECD-MA konstitutiv oder nur deklaratorisch grundgelegt sieht, kann der Quellenstaat auch rein innerstaatlich einen Progressionsvorbehalt vorsehen. Der BFH hat diese Frage – in Abkehr von seiner bisherigen Rspr – zumindest in einem Teilbereich der beschränkten Steuerpflicht nun im Sinne der Gestaltungsfreiheit des nationalen Gesetzgebers entschieden; „eine ausdrückliche Erlaubnisnorm innerhalb des DBA“ sei nicht erforderlich. Daraus könnte man nun ableiten, dass es der nationale Gesetzgeber frei in der Hand habe, das Entstehen von Progressionsvorteilen bei der Freistellungsmethode durch Aufspaltung der Einkünfte auf mehrere Staaten zu verhindern. Dass dieses Ergebnis bis-

lang eher die Mindermeinung war, ist in diesem Band ausführlich dargestellt. Rechtspolitisch könnte das BFH-Urteil zum Anlass für eine Initiative gegen „ungerechtfertigte Progressionsvorteile“ bei der Freistellungsmethode genommen werden.

Schließlich muss sich auch der EuGH zunehmend mit Fragen des Methodenartikels beschäftigen, stellt dieser doch in einem grenzüberschreitenden Sachverhalt stets die Schnittstelle zwischen den beiden betroffenen Rechtsordnungen dar. Vom „Scharnier Methodenartikel“ wird dabei oft verlangt, Unterschiede, die in den beteiligten nicht-harmonisierten Rechtsordnungen grundgelegt sind, grundfreiheitenfreundlich miteinander in Einklang zu bringen. Ein hoher Anspruch, der an die Grenzen einer Auflösbarkeit über nicht-legislative Akte stößt und immer wieder die Frage aufwirft, welchen der beiden involvierten Staaten denn überhaupt die „Schuld“ an einer Ungleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts trifft. *Wolfgang Schön* hat in diesem Dilemma einmal vorgeschlagen, der EuGH möge anstatt des Trefens einer konkreten Lösung eher den beiden Staaten auftragen, gemeinsam eine einvernehmliche Lösung zur Beseitigung der Ungleichbehandlung zu finden (EWS 2000, 290). Eine Strategie, die zumindest viel rascher die Notwendigkeit eines multilateralen DBA in der EU bewusst machen würde.

Wie aktuell und bedeutsam Auslegungsfragen rund um den Methodenartikel des OECD-Musterabkommens sind, ist damit hinlänglich dargetan. Vor diesem Hintergrund erschien im Jahr 2002 die Erstellung einer umfassenden Bestandsaufnahme von Problemstellungen und Lösungsansätzen angezeigt. Das Autorenteam des vorgelegten Sammelbandes rekrutiert sich dabei aus dem Fulltime-Jahrgang 2001/02 des Postgraduate-Studiums „International Taxation“ der Wirtschaftsuniversität Wien, wie schon das Geleitwort des Gründers dieses Lehrgangs stolz verkündet. Aufgabe der Herausgeber war es, den Studierenden bei der Problemstrukturierung und Aufarbeitung zur Seite zu stehen und inhaltliche Anregungen zu geben. Dieser Aufgabe sind wir tatkräftig und engagiert nachgekommen. Zahlreiche Diskussionen haben daher die Beiträge von der Konzeptionierung bis zur Schlussfassung begleitet. Auch war es unser besonderes Anliegen darauf hinzuwirken, dass die einzelnen Beiträge sich nicht bloß willkürlich aneinander reihen, sondern dass sie harmonisch zu einem Gesamtwerk zusammenwachsen. Dazu haben wir auch versucht, die Themen schon im Vorfeld inhaltlich so abzugrenzen und vorzustrukturieren, dass eine möglichst umfassende Untersuchung des Generalthemas entsteht. Die Verantwortung für die einzelnen Beiträge und die darin vertretenen Positionen liegt aber freilich ausschließlich bei den einzelnen Autorinnen und Autoren selbst, deren eigene Wertungen und Zugänge wir nicht überlagern wollten und konnten. Gerade die Buntheit der Zugänge soll ja den Reiz eines Sammelbandes ausmachen.

Terminologisch bleibt noch anzumerken, dass aus Gründen der Einheitlichkeit die beiden Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in diesem

Band stets als Freistellungs- und Anrechnungsmethode angesprochen werden, auch wenn für Erstere – insbesondere in Österreich – der Ausdruck „Befreiungsmethode“ ebenfalls gebräuchlich ist. Der demgegenüber steuerlich unbesetzte Terminus Freistellungsmethode erlaubt jedoch eine bessere Abgrenzung gegenüber innerstaatlichen (persönlichen und sachlichen) Steuerbefreiungen und ist auch international der üblichere Fachausdruck.

Als Herausgeber hoffen wir auf eine freundliche, aber keineswegs unkritische Aufnahme des Bandes in der Fachwelt. Wenn die darin enthaltenen Beiträge die eine oder andere fachliche Diskussion in Gang setzen oder weiter beleben können, haben wir unser gemeinsames Ziel bereits erreicht.

Zuletzt möchten wir – auch im Namen unserer Autorinnen und Autoren – unseren jeweiligen Lebenspartnern und sonstigen Lieben dafür danken, dass sie immer wieder das notwendige Verständnis dafür aufbringen, dass wir große Kontingente unserer Freizeit in den Dienst der Wissenschaft stellen. Ihnen sei dieses Buch gewidmet.

Franz Philipp Sutter

Christian Wimpissinger

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort des Herausgebers der Schriftenreihe	5
Vorwort der Herausgeber.....	6
Inhaltsverzeichnis	9
Abkürzungsverzeichnis	11
Andrea Tochackova	
Freistellungs- und Anrechnungsmethode als Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	17
Manfred Biegler	
Die „ansässige Person“ nach Art 23 OECD-MA	35
Clemens Goschler	
Die „Einkünfte“ nach Art 23 OECD-MA	55
Thomas Ratka	
Die Besteuerung im Quellenstaat als Voraussetzung der Anwendung des Methodenartikels	73
Michael Lentz	
Die Freistellung ausländischer Einkünfte unter Vorbehaltsklauseln in der internationalen Vertragspraxis	103
Reinhard Perstel	
Freistellungsmethode und innerstaatliche Einkommensermittlung	127
Heinz Wöber	
Der Progressionsvorbehalt	155
Frank Mortier	
Is „Subject Identity“ required under Article 23 of the OECD Model Tax Convention?	181
Reinhard Rindler	
Die anrechenbare ausländische Steuer	199

Stefan Ratzinger	
Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages	225
Philip Verdino	
Die Problematik des Anrechnungszeitraums	249
Nina Schütte	
Die Zuordnung von (Re-)Finanzierungskosten und anderen Aufwendungen zu DBA-freigestellten und -anrechnungsbegünstigten Auslandseinkünften	267
Ursula Zieseritsch	
Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	293
Maria Aparina	
Der Methodenartikel im ErbSt-MA	319
Tobias Melzer	
Innerstaatliche und abkommensrechtliche Schachtelbegünstigungen	339
Verzeichnis der Herausgeber und Autor/inn/en	363
Stichwortverzeichnis	367