

# Festschrift für Hellwig Torggler

Herausgegeben von

Hanns Fitz, Susanne Kalss,  
Reinhard Kautz, Guido Kucsko,  
Meinhard Lukas, Ulrich Torggler

**Sonderdruck**

*Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer:*  
Abkommensrechtliche Fragen der Zurechnung von  
Einkünften, Seiten 713–733

*Michael Lang*

■ VERLAG  
■ ÖSTERREICH



# ***Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer:* Abkommensrechtliche Fragen der Zurechnung von Einkünften**

*Michael Lang\**

## Übersicht

- I. Das Verfahren vor den kanadischen Gerichten
- II. Die Argumente der kanadischen Gerichte
  - A. Die Formulierung des kanadischen Gesetzes
  - B. Der Vergleich der Abkommen
  - C. Die Bedeutung der OECD-Kommentare
  - D. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung
- III. Die abkommensrechtliche Lösung des Zurechnungskonflikts im Lichte des OECD-Partnership-Reports
  - A. Abhängigkeit der DBA-Anwendung im Quellenstaat von der Zurechnungsentscheidung im anderen Staat?
  - B. Abhängigkeit der DBA-Anwendung im Quellenstaat von der Zurechnungsentscheidung im Quellenstaat
  - C. Abhängigkeit der DBA-Anwendung im Ansässigkeitsstaat von der Zurechnungsentscheidung im Ansässigkeitsstaat
  - D. Anrechnung der Steuer des Quellenstaates im Ansässigkeitsstaat?
- IV. Zusammenfassende Würdigung

## **I. Das Verfahren vor den kanadischen Gerichten**

*Hellwig Torggler ist nicht nur einer der kompetentesten Vertreter seines Berufsstandes, sondern auch einer der – nach wie vor – wenigen Rechtsanwälte Österreichs, der über eine herausragende steuerliche Expertise verfügt. Diese Spezialisierung nutzte er auch für seine Tätigkeit in Lehre und Forschung. Genauso wie zahlreiche Studierende des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU durfte ich vor vielen Jahren als junger wissenschaftlicher Mitarbeiter von seiner damaligen Lehrveranstaltung zu Steuern und Vertrags-*

\* Herrn *Nikolaus Neubauer*, BSc, danke ich für die Diskussion des Manuskripts und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

*gestaltung profitieren. Auf dem Gebiet des Privatstiftungsrechts hatte ich später wiederholt das Vergnügen, mit Hellwig Torggler sowohl bei der Lösung praktischer Fragestellungen als auch auf wissenschaftlichem Gebiet zusammenarbeiten zu dürfen. Dabei habe ich viel von ihm gelernt.*

Der Ruf *Hellwig Torgglers*, einer der führenden Experten des Privatstiftungsrechts zu sein, ist weit über die Grenzen Österreichs hinausgedrungen. Daher ist es kein Zufall, dass er im Fall *Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer*, der zunächst vom Tax Court of Canada<sup>1</sup> und dann vom Federal Court of Appeal entschieden wurde<sup>2</sup> und in dem es um Fragen der Einkünftezurechnung rund um eine österreichische Privatstiftung mit in Kanada ansässigem Begünstigten gegangen ist, als „expert witness“ fungiert hat. Er hat sich in diesem Verfahren – wie in vielen anderen auch – sehr verdient gemacht und in einer der Gerichtsentscheidungen, die im Zusammenhang mit diesem Fall ergangen sind, ist er als „the Cadillac of experts in Austrian foundations“ bezeichnet worden.<sup>3</sup> Richter *Campbell J. Miller* hat in einem Urteil ausdrücklich festgehalten, *Hellwig Torggler* „helped immensely in grappling with the determination of the nature of an Austrian foundation“<sup>4</sup>.

In diesen Verfahren ging es in erster Linie um Fragen des kanadischen Steuerrechts: Im Falle eines ausländischen Trusts ist in Subsection 75 (2) Income Tax Act unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen, dass die Einkünfte des ausländischen Rechtsträgers einem in Kanada Begünstigten zugerechnet werden können. Die Gerichte hatten darüber zu entscheiden, ob diese kanadische Regelung auch auf österreichische Privatstiftungen anwendbar ist und ob gegebenenfalls der in Kanada ansässige Peter Sommerer solche Einflussmöglichkeiten auf die Privatstiftung hatte, dass die Gewinne, die die Privatstiftung bei der Veräußerung von Aktien erzielte, in Kanada bei ihm als seine eigenen Einkünfte zu versteuern sind. Nach einer sorgfältigen Analyse des österreichischen Privatstiftungsrechts und der Stiftungserklärung gelangten das Erst- und das Berufungsgericht zum Ergebnis, dass eine derartige Steuerpflicht nicht besteht. Die vorsorglich diskutierte Frage, ob das DBA zwischen Kanada und Österreich die kanadische Besteuerung verhindert, war daher letztlich nicht entscheidungserheblich. Dennoch finden sich in den Urteilen beider Instanzen interessante Überlegungen zu dieser Frage, die ich in der Folge aufgreifen und näher analysieren möchte.

<sup>1</sup> Tax Court of Canada 13.5.2011, 2007-2583(IT)G, *Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer*, 2011 TCC 212.

<sup>2</sup> Federal Court of Appeal 13.7.2012, A-188-11, *Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer*, 2012 FCA 207.

<sup>3</sup> Tax Court of Canada 14.7.2011, *Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer*: Oral reasons for judgment on costs motion, 2007-2583(IT)G, 26.

<sup>4</sup> Tax Court of Canada 14.7.2011, *Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer*: Oral reasons for judgment on costs motion, 2007-2583(IT)G, 26.

## II. Die Argumente der kanadischen Gerichte

### A. Die Formulierung des kanadischen Gesetzes

Im Mittelpunkt der rechtlichen Diskussion stand die Vorschrift des Art XIII (5) des DBA zwischen Kanada und Österreich, die Art 13 Abs 5 OECD-MA entspricht und das ausschließliche Besteuerungsrecht für die hier maßgeblichen Veräußerungsgewinne – aus kanadischen Aktien – dem Ansässigkeitsstaat zuweist. Zwischen den Parteien des Verfahrens war strittig, ob diese Vorschrift die Besteuerung nach Subsection 75 (2) Income Tax Act – falls sie sich als anwendbar erwiesen hätte – zulässt. Der zuständige Richter des Tax Court of Canada argumentierte wie folgt: “The Appellant argues that subsection 75 (2) of the *Act* is inconsistent with Article XIII (5) and therefore Article XIII (5) prevails, precluding the taxability in Canada of the gains from the SPF [Sommerer Private Foundation = Sommerer Privatstiftung]’s sale of the Vienna and Cambrian shares. The Respondent’s position is that Article XIII (5) applies only to prevent juridical double taxation, that is the same taxpayer being taxed on the same gain in two different jurisdictions, but not applicable to economic double taxation where the same transaction is taxed in two different persons’ hands in two jurisdictions. This could lead to a discussion worthy of an extensive paper, but it is not a path I feel I need to go down. What is before me is the interpretation of a Treaty provision, which is unambiguous: gains from the alienation of property, in this case the Vienna and Cambrian shares, shall be taxable only in the state of which the alienator, the SPF, is a resident – Austria. *Prima facie* this removes the very same gains on the sale of shares from the Canadian taxing authorities. [...] Does subsection 75 (2) of the *Act*, however, deem Mr. Peter Sommerer to be the alienator? No, it recognizes the trust is the alienator but that the gain could be Mr. Sommerer’s. A fine distinction perhaps, but a distinction nonetheless, the effect of which there is only one alienator – the SPF”.

Der Tax Court of Canada nahm somit an, dass die Veräußerungsgewinne für abkommensrechtliche Zwecke ausschließlich der österreichischen Privatstiftung zuzurechnen waren. Dies führte er auf die vom kanadischen Gesetzgeber im Einkommensteuergesetz in Subsection 75 (2) gewählte Formulierung zurück: Die Einkünfte des ausländischen Trusts werden – sofern diese Regel greift – als Einkünfte der in Kanada ansässigen Person betrachtet. Die Vorschrift knüpft an die vom Trust erzielten Gewinne an und rechnet sie der in Kanada ansässigen Person zu. Daraus schloss das Gericht, dass der kanadische Gesetzgeber für Zwecke des Abkommensrechts anerkennt, dass es sich um Einkünfte des Trusts handelt, die dann in Kanada eben nur bei einer anderen Person besteuert werden.

Diese Argumentation ist wenig überzeugend: Zwar ist für die Frage der Einkünftezurechnung das innerstaatliche Recht jedes der beiden Vertragsstaaten

maßgebend. Das Abkommensrecht enthält nämlich keine eigenen Zurechnungsvorschriften, sondern knüpft an das innerstaatliche Recht an. Der hier maßgebenden Vorschrift der Subsection 75 (2) zufolge – soweit sie sich als anwendbar erwiesen hätte – sind die Einkünfte der in Kanada ansässigen Person zuzurechnen. Auf die dabei vom kanadischen Gesetzgeber gewählte *Formulierung* kann es nicht ankommen. Ob der Gesetzgeber zunächst von Einkünften eines ausländischen Trusts spricht, die dann bei der in Kanada ansässigen Person besteuert werden, oder gleich von Vorneherein nur von Einkünften der in Kanada ansässigen Person, ist eine bloße Frage der Legistik. Die Rechtsfolgen nach innerstaatlichem Recht sind in beiden Fällen dieselben. Daher kann es auch für abkommensrechtliche Zwecke nicht darauf ankommen. Das *Ergebnis* der Anwendung der kanadischen Vorschriften zählt. Die Zurechnung erfolgt bei dem, bei dem die Besteuerung eintritt. Demzufolge ist für abkommensrechtliche Zwecke davon auszugehen, dass im Falle der Anwendung von Subsection 75 (2) die Einkünfte nach kanadischem Steuerrecht der in Kanada ansässigen Person zugerechnet werden.

## B. Der Vergleich der Abkommen

Für den Tax Court of Canada war auch entscheidend, dass das Abkommen Österreich – Kanada einen Vorbehalt zugunsten der – hier unbestritten nicht einschlägigen – Regelung der Section 91 Income Tax Act enthält, während ein vergleichbarer Vorbehalt zugunsten von Subsection 75(2) nicht vorgesehen war. Die meisten anderen kanadischen Abkommen sehen aber eine Form der „Saving Clause“ vor, die ausdrücklich das kanadische Besteuerungsrecht auch für den Fall des Durchgriffs durch einen ausländischen Trust vorsieht. Aus dem Fehlen einer derartigen Vorschrift im DBA Österreich – Kanada zog das Gericht den Umkehrschluss, wonach die Besteuerung in Kanada im Verhältnis zu Österreich bereits abkommensrechtlich ausgeschlossen ist. Die Begründung des Gerichts lautet im Detail wie folgt:

“[115] Had the drafters of the *Convention* intended to make an exception that the general and clear provision of Article XIII (5) was not to apply to the attribution rules contained in subsection 75 (2) of the *Act*, they could have done so. In this regard, it is interesting to note Article XXVIII (2) of the *Convention* which provides:

Nothing in this Convention shall be construed as preventing Canada from imposing its tax on amounts included in the income of a resident of Canada according to section 91 of the *Canadian Income Tax Act*. However, that section shall not apply to income from an active business carried on in Austria

by a foreign affiliate of a person resident in Canada or to income that pertains to or is instant to an act of business carried in Austria.

[116] It is clear that the drafters wanted to ensure the terms of the *Convention* would not override Canada's *FAPI* legislation, which could tax income in Canada, that had also been subjected to tax in Austria in a different entity's hands. No such provision is to be found in the *Convention* referencing subsection 75 (2) of the *Act*, notwithstanding that 56 of the 88 *Income Tax Conventions* in force in Canada have provisions such as found in the *Canada-Germany Income Tax Convention*, Article 29 (2) (a):

It is understood that nothing in the Agreement shall be construed as preventing:

- (a) Canada from imposing a tax on amounts included in the income of a resident of Canada with respect to a partnership, trust or controlled foreign affiliate, in which that resident has an interest;

[117] The absence of a similar saving provision in the *Convention* supports the position that Canada has not preserved the jurisdiction to tax residents such as Mr. Sommerer, with respect to his interest in an Austrian trust."

Schon bei der Interpretation originär innerstaatlicher Vorschriften ist bei einer derartigen Argumentation Vorsicht geboten: Wenn der Gesetzgeber für bestimmte Sachverhalte ausdrückliche Regelungen trifft, ist daraus nicht unbedingt zu schließen, dass für die nicht explizit von dieser Vorschrift erfassten Sachverhalte Abweichendes gilt. Genauso gut könnte die sinngemäße Anwendung dieser Vorschrift auf die nicht ausdrücklich angesprochenen Sachverhalte geboten sein. Ob ein Umkehr- oder ein Analogieschluss geboten ist, ist in jedem Einzelfall eine Frage der gesetzlichen Teleologie und bedarf daher einer sorgfältigen Analyse aller bei der Auslegung maßgebenden Aspekte. Eine generelle Vermutung zugunsten Umkehr- oder Analogieschluss lässt sich nicht aufstellen.<sup>5</sup> Rechtsstaatliche Postulate könnten dem Gesetzgeber zwar tendenziell abverlangen, Anordnungen ausdrücklich zu treffen. Umgekehrt können aber gleichheitsrechtliche Überlegungen nahelegen, ähnliche Sachverhalte vom Anwendungsbereich einer Rechtsvorschrift ungeachtet ihres Wortlauts erfasst zu sehen. Bei Regelungen, die bloß deklarativ wirken soll, wird keinesfalls anzunehmen sein, dass der Gesetzgeber außerhalb des ausdrücklich klargestellten Bereichs jedenfalls eine *andere* Rechtsfolge vorsehen und damit möglicherweise die Rechtslage durch die Klarstellung implizit umgestalten wollte.

<sup>5</sup> Dazu *Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre (2011) 86 ff; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaften (1995) 209f; *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) 200ff.

Im Falle abweichender DBA-Regelungen besteht noch weniger Berechtigung, generell den Umkehrschluss zu ziehen:<sup>6</sup> DBA sind das Ergebnis von bilateralen Verhandlungen. Soweit die beiden Seiten dabei Regelungen eines der Musterabkommen zugrunde legen, wird ihnen zugesonnen werden können, diese Regelungen mit dem Inhalt in das Abkommen zu übernehmen, der ihnen nach dem Musterabkommen zukommt.<sup>7</sup> Mitunter treten aber in derartigen Verhandlungen Zweifelsfragen über den Inhalt einer Vorschrift des Musterabkommens oder ihren Auswirkungen auf das innerstaatliche Recht auf. Dies kann dann zur Folge haben, dass die Vertragsparteien vereinbaren, den von ihnen gewünschten Regelungsinhalt ausdrücklich zu verankern. Damit ist aber keineswegs gesagt, dass etwas Anderes gegolten hätte, wenn diese vom Musterabkommen abweichende Vorschrift nicht in das Abkommen aufgenommen worden wäre. Möglicherweise hätte die Interpretation der Regelungen des Musterabkommens zum selben Ergebnis geführt. Die beiden Seiten wollten aber mögliche Auslegungskonflikte durch die Klarstellung gar nicht erst auftreten lassen.

Daher ist auch eine Sonderregelung kein Indiz dafür, dass außerhalb ihres explizit geregelten Anwendungsbereichs etwas Anderes gilt. Oft ist eine derartige Abweichung vom OECD-Musterabkommen nämlich vor dem Hintergrund der Verhandlungen zu verstehen, in denen die Anwendung einer Vorschrift auf einen bestimmten Sachverhalt, der den Verhandlern gerade vor Augen stand, zweifelhaft geworden ist. Die Verhandler wollen *diese* Zweifel dann ausräumen. Solche Regelungen dienen daher oft der Lösung einer spezifischen Frage. Was für Sachverhalte gilt, deren Regelung in den Verhandlungen nicht als zweifelhaft angesehen wurden oder die gar nicht in Diskussion standen, ist damit überhaupt nicht gesagt. Die bei Verhandlungen auftretenden Zweifelsfragen können von DBA zu DBA variieren. Sind die bilateral gefundenen Regelungen vom Bemühen gekennzeichnet, die in den *jeweiligen* Verhandlungen aufgetretenen Zweifelsfragen zu lösen, können sich konsequenterweise die vor diesen Hintergründen formulierten Vorschriften, die dann in die DBA Eingang finden, auch erheblich unterscheiden. Unterschiedliche Wortlaute in Regelungen verschiedener DBA lassen daher auch keineswegs generell die Annahme zu, dass sich hinter den unterschiedlichen Formulierungen auch unterschiedliche Inhalte verbergen. Umkehrschlüssen, die einzig mit Abweichungen im Wortlaut und ohne darüber

<sup>6</sup> Grundlegend *Vogel*, Abkommensvergleich als Methode der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, StbJb 1983/84, 373 (373 ff); *Reimer*, Der Rechtsvergleich im Internationalen Steuerrecht: Fragestellungen und Methoden, in Lehner (Hrsg), Reden zum Andenken an Klaus Vogel (2010) 89 (122 ff).

<sup>7</sup> *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (22 f).

hinaus gehende überzeugungskräftige Argumente begründet werden, ist daher mit noch größerer Skepsis als im innerstaatlichen Recht zu begegnen.

Dies gilt auch dann, wenn sich eine bestimmte Sonderregelung in den meisten DBA eines Staates findet und nur in wenigen DBA nicht. Das Fehlen einer solchen Sonderregelung kann völlig unterschiedliche Gründe haben: Der Staat, der in Verhandlungen üblicherweise auf einer derartigen Sonderregelung besteht, kann vor dem Hintergrund der Rechtslage des anderen Staates keine Notwendigkeit dafür gesehen haben. Sonderregelungen haben in Verhandlungssituationen nämlich ihren „Preis“ und es kann sich als sinnvoll erweisen, statt einer bloßen Klarstellung *einer* Frage eine Regelung auf einem *anderen*, substantiell bedeutenderen Gebiet durchzusetzen. Vertragspartner können – abhängig von der eigenen Verhandlungsposition – in unterschiedlichem Ausmaß bereit sein, auf Wünsche der anderen Seite einzugehen.

Der bloße Umstand, dass sich im DBA Österreich – Kanada keine ausdrückliche Regelung findet, die Kanada explizit ermächtigt, durch einen ausländischen „Trust“ durchzugreifen und die im anderen Staat diesem Rechtsträger zugerechneten Einkünfte für Zwecke der kanadischen Einkommensteuer einer in Kanada ansässigen Person zuzurechnen, die auf diesen Trust Einfluss hat, berechtigt folglich zu keinen Schlussfolgerungen, ob die Besteuerung der Einkünfte bei der in Kanada ansässigen Person nun abkommensrechtlich zulässig ist oder nicht. Wenn sich Vorschriften des Abkommens darauf beschränken, bloß die Zulässigkeit des Durchgriffs durch Tochtergesellschaften ausdrücklich anzusprechen, kann dies beispielsweise seinen Grund darin haben, dass zum Zeitpunkt der Verhandlungen zur Stammfassung des DBA Österreich – Kanada Privatstiftungen noch gar nicht existierten. Eine Rechtsgrundlage zur Gründung von Privatstiftungen wurde in Österreich erst 1993 geschaffen<sup>8</sup>. Der Umstand, dass im DBA Österreich – Kanada explizit von der Zurechnung der Einkünfte einer Tochtergesellschaft zum Gesellschafter die Rede ist und andere kanadische DBA auch die Einkünftezurechnung bei Trusts ansprechen, lässt nicht den Schluss zu, dass die Abkommensvorschriften diesen Durchgriff in den nicht ausdrücklich angesprochenen Situationen ausschließen.

### C. Die Bedeutung der OECD-Kommentare

Ein weiterer Argumentationsstrang im Urteil des Tax Court of Canada beschäftigt sich mit der Bedeutung des OECD-Kommentars:

“[118] The Respondent argues that it is unnecessary to have these types of saving provisions in *Conventions*, citing both a recent (2009) Japanese Supe-

<sup>8</sup> Zur Rechtsentwicklung H. Torggler, Reformanliegen zum Privatstiftungsgesetz, ÖStZ 2004, 394 (394 ff).

rior Court [...] decision in the *FAPI* context, as well as recent (2003) OECD Commentary on Article 1 of the OECD Model Tax Treaty. The Appellant takes exception with the Respondent's reliance on the 2003 OECD Commentary, which states in paragraphs 22 and 22.1 that domestic anti-avoidance rules like 'substance over form', 'economic substance' and 'General Anti-Avoidance Rules (GAAR)' are 'part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability; these rules are not addressed in tax treaties and are, therefore, not affected by them.' The Appellant contends this Commentary is contrary to the 1977 OECD Commentary coincident with the entering of the *Convention*, and it is only the earlier OECD Commentary that is relevant. In 1977, the OECD Commentary suggests that if a State intended that a domestic anti-avoidance provision remain applicable in the treaty context, it would have to incorporate it into the treaty, similar to the *FAPI* rules. The Respondent's view is that since the 1977 Commentary did not go into great detail, the 2003 Commentary was simply an elaboration and, consequently, the two OECD Commentaries are not in conflict, and it is therefore appropriate to rely on the latter. I disagree. The Federal Court of Appeal in *Her Majesty the Queen v. Prévost Car Inc.* [...] stated:

10. The worldwide recognition of the provisions of Model Convention and their incorporation into a majority of bilateral Conventions have made the Commentaries on the provisions of the OECD Model a widely-accepted guide to the interpretation and application of the provisions of existing bilateral Conventions ...
11. The same may be said with respect to later commentaries, when they represent a fair interpretation of the words of the Model Convention and do not conflict with Commentaries in existence at the time a specific treaty was entered and when, of course, neither treaty partner has registered an objection to the new Commentaries. ...

[119] A later OECD Commentary should only be of assistance if not in conflict with the Commentary in existence at the time of the *Convention*. I find the two Commentaries are very much in conflict, and I restrict myself to looking to the 1977 Commentaries for help. It supports the Appellant's view that specific mention should have been made in the *Convention* to permit the application of domestic anti-avoidance rules such as subsection 75 (2) of the *Act* to override the effect of Article XIII (5) of the *Convention*. Failing that, Article XIII (5) can only be interpreted in its ordinary sense, which would preclude the application of subsection 75 (2) of the *Act* to tax the gain in Mr. Sommerer's hands in Canada.

[120] This is certainly a view which found favour with Justice Woods in *Garron et al v. The Queen* [...] where she concluded that a similar provision of the *Canada Barbados Income Tax Convention* took precedence over the application of subsection 75(2) of the *Act*.

[121] The Respondent relied on *obiter* comments I made in the case of *Antle v. The Queen* [...] where I discussed the application of GAAR to the interplay between the *Act* and the *Canada Barbados Income Tax Convention*. That was an entirely different situation decided on different grounds. It appears no significance was attached to the differing OECD Commentaries, and that I may have been applying the more recent OECD Commentary in suggesting GAAR applies to find a Canadian resident taxable on gains of a Barbados trust, but it is implicit in the reasoning in *Antle* that I looked on Mr. Antle as the alienator of property – not a finding I have made with respect to Mr. Sommerer. Also, in this case I am not dealing with the GAAR but a specifically worded anti-avoidance provision, precluding the application of section 4.1 of the *Income Tax Convention Interpretation Act*.

[122] Based on the clear wording of Article XIII (5), section 5 (2) of the *Canada Austria Income Tax Convention Act 1980*, the 1977 OECD Commentary, the lack of a provision in the *Convention* similar to Article 29 (2) (a) of the *Canada Germany Income Tax Convention*, and the decision in *Garron*, I conclude Article XIII (5) applies to preclude Canada from taxing Mr. Sommerer on the gain on the disposition of the Vienna and Cambrian shares by the SPF.”

Dem Gericht ist zunächst zuzustimmen, dass für die Auslegung eines auf einer bestimmten Fassung des OECD-Musterabkommens basierenden DBA die damals vorliegende Version des OECD-Kommentars heranzuziehen ist. Die Annahme, dass die unverändert aus dem OECD-Musterabkommen übernommenen Regelungen auch in der Bedeutung zu verstehen sind, in der sie die Kommentarverfasser *damals* verstanden, ist berechtigt.<sup>9</sup> Genauso wie die in einem Gesetzgebungsverfahren erstellten Materialien über die Intention der Gesetzesverfasser Auskunft geben, bringt der zum Zeitpunkt der Verhandlungen vorliegende OECD-Kommentar das Verständnis der Verhandler über den Inhalt einer von ihnen übernommenen Vorschrift des OECD-Musterabkommens zum Ausdruck.<sup>10</sup> Die Regelungen über die Auslegung völkerrechtlicher Verträge bestätigen dieses Ergebnis: Der OECD-Kommentar kann nicht bloß nach Maßgabe des Art 32 WVK, sondern auch gestützt auf die Artikel 31 Abs 1, 2 und 4 WVK herangezogen werden.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Ausführlich *Lang* in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen 22 und 30 f.

<sup>10</sup> *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht, ÖStZ 2006, 203 (207).

<sup>11</sup> Ausführlich *Lang* in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen 16 ff.

Im konkreten Fall lehnt es das Gericht ab, die nach Abschluss des Abkommens erstellte Version des OECD-Kommentars für die Auslegung des Abkommens heranzuziehen. Dies ist überzeugend, da es keinen Anlass für die Vermutung gibt, dass die DBA-Verhandler bereits eine künftige Kommentarauffassung vorhergesehen hatten, als sie bestimmte Vorschriften aus dem OECD-Musterabkommen übernahmen.<sup>12</sup> Die Artikel 31 und 32 WVK geben keine Grundlage dafür ab, späteren Kommentarstellen Beachtung beizumessen. Eine Diskussion, ob Art 31 Abs 3 WVK hier eine Rolle spielen kann, erübrigt sich schon deshalb, da der OECD-Kommentar keine „Übereinkunft“ zwischen den Vertragsparteien ist und keineswegs selbstredend davon auszugehen ist, dass eine im OECD-Kommentar enthaltene Auffassung „spätere Praxis“ reflektiert.<sup>13</sup>

Wenig überzeugend ist aber die differenzierende Argumentation, die das Gericht einschlägt: „A later OECD Commentary should only be of assistance if not in conflict with the Commentary in existence at the time of the *Convention*.“ Wenn die spätere Version des OECD-Kommentars generell kein relevantes Auslegungsmaterial ist, kann auch nicht relevant sein, ob die spätere Fassung in Konflikt mit der früheren Fassung steht. Die Auffassung des kanadischen Gerichts erinnert an jene Stimmen im Schrifttum, die die Kontroverse über die Maßgeblichkeit jüngerer OECD-Kommentare durch eine vermittelnde Lösung entschärfen wollen:<sup>14</sup> Manche Autoren erwägen, den jüngeren OECD-Kommentar wenigstens dann heranzuziehen, wenn die im OECD-Kommentar nunmehr vertretene Auffassung bloß „klarstellend“ ist, also keine Änderung bewirken würde.<sup>15</sup> Der Charme vermittelnder Lösungen soll – gerade vor dem Hintergrund eines auch unter Fachautoren weit verbreiteten Harmoniestrebens – nicht geleugnet werden. Im konkreten Fall hilft dies aber nicht weiter: Schon der Begriff der „Klarstellung“ fordert zur Skepsis heraus. Immer wieder soll es auch in manchen Staaten vorkommen, dass die dem Gesetzgeber die Hand führenden Finanzbeamten eine Neuregelung deshalb als „klarstellend“ bezeichnen, um dann in der Praxis leichter durchsetzen zu können, dass die vermeintlich klarstellende Regelung auch für die Vergangenheit Bedeutung hat. Ob die Verfasser des OECD-Kommentars daher eine Änderung als „klarstellend“ bezeichnen, kann nicht zuletzt auch aus diesem Grund nicht entscheidend sein. Will man feststellen, ob eine Änderung oder Ergänzung tatsächlich nur klarstellend ist, bedarf es des Vergleichs des Inhalts der Regelung *vor* der Änderung oder Ergänzung mit

<sup>12</sup> Dazu Lang in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen 30 f.

<sup>13</sup> Ausführlich Lang in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen 25 f.

<sup>14</sup> Dazu Lang, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606 (606 f).

<sup>15</sup> Vgl. Loukota, The importance of the new OECD transfer price guidelines for the Austrian taxation practice, SWI 1997, 339 (342); Jirousek, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112 (116).

der *nunmehr* zum Ausdruck gebrachten Auffassung. War die frühere Fassung inhaltlich verschieden, handelt es sich um keine Klarstellung. War sie aber inhaltlich identisch, benötigt man die neue Fassung des Kommentars ebenso wenig, da ja die zum Zeitpunkt der Verhandlungen und des Abschlusses des zu interpretierenden DBA vorliegenden Materialien bereits eine überzeugende Beurteilung ermöglichen. Sonst wäre es gar nicht möglich, eine Klarstellung anzunehmen. In den Fällen einer „Klarstellung“ ist daher ohnehin die bereits zuvor bestehende Fassung der Regelung die eigentliche Grundlage der Auslegung.<sup>16</sup> Das Gericht hätte daher so konsequent sein sollen, jüngere Fassungen des OECD-Kommentars generell für die Auslegung bereits zuvor abgeschlossener Abkommen als unbeachtlich zu betrachten.

Im konkreten Fall geht die vom Gericht geführte Diskussion um die Unterschiede zwischen den Kommentarfassungen aber ohnehin am Thema vorbei: Ob Subsection 75 (2) der Umgehungsvermeidung dient, kann nicht relevant sein. Die Vorschrift ist jedenfalls eine Zurechnungsregel, die bewirken kann, dass die Einkünfte bei einer in Kanada ansässigen Person besteuert werden. Käme es aufgrund dessen in Kanada zur Besteuerung des dort ansässigen Peter Sommerers, läge ein Zurechnungskonflikt vor, da das österreichische Steuerrecht die Einkünfte der Privatstiftung zurechnet. Daher ist die eigentlich relevante Rechtsfrage, welche Abkommensrechtsfolgen in einem solchen Zurechnungskonflikt ausgelöst werden.

#### D. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung

Dieser Zurechnungskonflikt wird vom Berufungsgericht klar erkannt. Dem Gericht ist auch zuzustimmen, dass daraus wirtschaftliche Doppelbesteuerung folgt: Dieselben Wertsteigerungen werden bei verschiedenen Personen in verschiedenen Staaten steuerlich erfasst:

“[66] The OECD model conventions, including the *Canada-Austria Income Tax Convention*, generally have two purposes – the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion. Article XIII (5) of the *Canada-Austria Income Tax Convention* speaks only to the avoidance of double taxation. ‘Double taxation’ may mean either juridical double taxation (for example, imposing on a person Canadian and foreign tax on the same income) or economic double taxation (for example, imposing Canadian tax on a Canadian taxpayer for the attributed income of a foreign taxpayer, where the economic burden of foreign tax on that income is also borne indirectly by the Canadian taxpayer). By definition, an attribution rule may be expected to result only in economic double taxation.

<sup>16</sup> Vgl. Lang, IStR 2007, 606 f.

[67] The Crown's argument requires the interpretation of a specific income tax convention to be approached on the basis of a premise that excludes, from the outset, the notion that the convention is not intended to avoid economic double taxation. That approach was rejected by Justice Miller, correctly in my view. There is considerable merit in the opinion of Klaus Vogel, who says that the meaning of 'double taxation' in a particular income tax convention is a matter that must be determined on the basis of an interpretation of that convention (*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital*, 3<sup>rd</sup> edn. [The Hague: Kluwer Law International, 1997])."

Die Begründungslinie des Gerichts erweist sich allerdings bei genauer Analyse als nicht überzeugend: Zwar ist es sicherlich zutreffend, dass es zu weit gehen würde anzunehmen, dass DBA Fälle wirtschaftlicher Doppelbesteuerung gar nicht ansprechen. Immerhin behandelt mit Art 9 OECD-MA eine wichtige Abkommensnorm unbestrittener Weise solche Konstellationen. Dies bedeutet aber umgekehrt nicht, dass DBA wirtschaftliche Doppelbesteuerung generell verhindern.<sup>17</sup> Wenn das Gericht argumentiert, dass die Bedeutung von „double taxation“ im Interpretationsweg zu ermitteln ist, dann ist dies nicht völlig korrekt. Denn „double taxation“ ist gar kein auslegungsbedürftiger Rechtsbegriff. Die Richtung aber stimmt: Im Kontext der jeweils maßgebenden Norm ist zu ermitteln, ob Fälle wirtschaftlicher Doppelbesteuerung von ihr erfasst sind oder nicht. Vor diesem Hintergrund ist allerdings nicht nachvollziehbar, warum das Gericht dann offenbar dennoch davon ausgeht, dass die DBA-Anwendung *generell* zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung führt.

Das Gericht geht nicht nur davon aus, dass das DBA zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung verpflichtet, sondern nimmt außerdem an, dass Kanada jener der beiden Ansässigkeitsstaaten ist, den diese Verpflichtung trifft und der von der Besteuerung abzusehen hat. Damit verschließt sich das Gericht der Einsicht, dass die steuerliche Zurechnung von Einkünften keine faktische Frage ist und auch von den Steuerrechtsordnungen nicht vorausgesetzt wird. Jede Steuerrechtsordnung ist frei, die Zurechnungsfrage eigenständig zu entscheiden. Keine Zurechnungsentscheidung ist von Vorneherein die „bessere“ oder „richtigere“. Genauso wie es dem österreichischen Gesetzgeber freisteht, die Einkünfte jenem Rechtsträger zuzurechnen, der die Möglichkeiten besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern<sup>18</sup> und damit im konkreten Fall die Wertsteigerungen *bei der*

<sup>17</sup> So auch *Kubik*, Eine österreichische Privatstiftung ist kein common law Trust, ZFS 2012, 162 (167).

<sup>18</sup> Vgl zB VwGH 19.11.1998, 97/15/0001; vgl auch *Kubik*, ZFS 2012, 167.

*Privatstiftung* zu erfassen, bleibt es dem kanadischen Gesetzgeber unbenommen, die Zurechnung im Wege von Subsection 75 (2) Income Tax Act beim in Kanada ansässigen *Begünstigten* einer österreichischen Stiftung vorzunehmen.

### III. Die abkommensrechtliche Lösung des Zurechnungskonflikts im Lichte des OECD-Partnership-Reports

#### A. Abhängigkeit der DBA-Anwendung im Quellenstaat von der Zurechnungsentscheidung im anderen Staat?

In Fällen von Zurechnungskonflikten liegt es nahe, einen Blick auf den Partnership-Report der OECD zu werfen:<sup>19</sup> Dort geht es – unter anderem – um Zurechnungskonflikte, die dadurch entstehen, dass eine Steuerrechtsordnung beispielsweise Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren bei einer „partnership“ erfasst, während sie nach der anderen Rechtsordnung bei deren Gesellschaftern besteuert werden. Der Report hat zwar keine normative Bedeutung und auch die Übernahme einiger der dort enthaltenen Ideen in den OECD-Kommentar im Jahre 2000 ist für die Auslegung des DBA Österreich – Kanada – aus den bereits oben erläuterten Gründen – ohne Belang. Im Partnership-Report hat die OECD aber versucht, Lösungsvorschläge für eine wichtige Gruppe von Zurechnungskonflikten zu entwickeln. Vor diesem Hintergrund erscheint eine Verprobung der Lösungsvorschläge des Reports auf die hier in Rede stehenden Zurechnungskonflikte von Interesse.

Die dem Partnership-Report zugrundeliegenden Prinzipien werden dort anhand von Fallbeispielen erläutert. Der Fallbeispiel 16 zugrunde liegende Sachverhalt ist jener Konstellation ähnlich, die von den kanadischen Gerichten zu entscheiden war:

**Example 16:** *P is a partnership established in State P. Partner B is a resident of State R while partner A is a resident of State P. State P treats the partnership as a taxable entity while State R treats it as a transparent entity. P derives royalty income from State R that is not attributable to a permanent establishment in State R. P has an office in State P and may therefore be considered to have a permanent establishment in State P.*

Die von den kanadischen Gerichten angestellten abkommensrechtlichen Überlegungen basieren auf der Annahme, dass Österreich die Privatstiftung als Steuerrechtssubjekt behandelt, während sie für Zwecke des kanadischen Steuerrechts

<sup>19</sup> OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6 (1999).

transparent ist. Vergleicht man die Privatstiftung aus diesem Blickwinkel mit einer „partnership“, ist Österreich in der Position von Staat P und Kanada in jener von Staat R. Während es in Fallbeispiel 16 um aus dem Staat R stammende Lizenzgebühren geht, hatten die kanadischen Gerichte über die Gewinne aus der Veräußerung von kanadischen Aktien zu entscheiden. In beiden Fällen stammen die Einkünfte aus einem Staat, dessen Steuerrechtsordnung sie einem bei ihm ansässigen Empfänger zurechnet.

Im Partnership Report wird zunächst folgende Lösung präsentiert:

“126. Some delegates took the position that the R-P Convention prevents State R from taxing in that situation. On the basis of paragraph 1 of Article 12, which provides that royalties arising in State R and paid to a resident of State P are taxable only in State P if the resident is the beneficial owner thereof, they argued that because the partnership qualifies as a resident of State P and is the beneficial owner of the royalties, the conditions of the paragraph are met and the royalties may only be taxed in State P. The delegates who adopted that interpretation therefore concluded that unless the case fell under the application of CFC rules or the Convention included a special provision allowing State R to tax its residents in such circumstances (e.g. a specific provision applicable to partnerships or a so-called 'saving clause' such as is found in Conventions concluded by the United States), the Convention would prevent State R from taxing partner B on his share of the royalties.”

Diese Argumentation ist offenbar von dem Bemühen getragen, auch diese Fallkonstellation in Einklang mit den sonst im OECD-Partnership-Report entwickelten Grundsätzen zu lösen: Der OECD-Report unterscheidet zwischen dem Quellenstaat und dem Empfängerstaat. Im Falle der Zurechnung von Einkünften zu verschiedenen Steuersubjekten in beiden Staaten geht der OECD-Report davon aus, dass die Beurteilung im Empfängerstaat auch für den Quellenstaat relevant ist: Wer nach dem Recht des Empfängerstaats abkommensberechtigt ist, sollte auch im Quellenstaat die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen können.<sup>20</sup> Dementsprechend ist die Steuersubjektqualifikation der „partnership“ im Staat P entscheidend dafür, dass die Behörden des Staates R anzunehmen haben, dass die „partnership“ auch für Zwecke der Rechtsanwendung im Staat R eine im Staat P ansässige Person ist. Staat R verliert daher als Quellenstaat das Besteuerungsrecht nach Art 12. Konsequenterweise müssten auf Grundlage dieser Argumentation die kanadischen Behörden der Beurteilung der Privatstiftung nach österreichischem Steuerrecht folgen und die Veräußerungsgewinne als von einer in Österreich ansässigen Person erzielt betrachten. Kanada verliert dann das Besteuerungsrecht.

<sup>20</sup> Lang, *The Application of the OECD Model Tax Conventions to Partnerships* (2000) 37.

Die DBA des Staates R – im vorliegenden Fall Kanadas – sind auf Basis der Grundsätze des OECD-Partnership-Reports ebenfalls anwendbar, wenn dieser Staat die Einkünfte dem Gesellschafter der „partnership“ – oder im vorliegenden Sachverhalt Peter Sommerer als Begünstigtem der österreichischen Privatstiftung – zurechnet. Dies wird von den Verfassern des OECD-Partnership-Reports aber gar nicht eigens erwähnt. Vermutlich sahen die Delegierten keine Notwendigkeit dazu, da ihrer Auffassung nach das Besteuerungsrecht des Staates R ohnehin bereits aufgrund der Anwendung des DBA mit P – oder hier mit Österreich – ausgeschlossen ist: Aus dem Blickwinkel des Staates R, um dessen Besteuerung es geht, kann die Anwendung der von R abgeschlossenen Abkommen auf Ebene des Gesellschafters dem Staat R ohnehin keine über die Steuerfreistellung hinausgehenden Schranken auferlegen.

### **B. Abhängigkeit der DBA-Anwendung im Quellenstaat von der Zurechnungsentscheidung im Quellenstaat**

Die oben geschilderte Auffassung blieb aber letztlich in der OECD in der Minderheit:

“127. The majority, however, disagreed with that position. When taxing partner B, State R is taxing its own resident on income arising in its territory. Article 12 of the Convention does not affect taxation that is based on residence but only taxation that is based on source. When applying the Convention, State R may indeed consider, based on the principles developed in previous examples, that partner B may be considered to have received payment of his share of the royalties for the purposes of taxation in that State so that the limitation of Article 12 does not apply since that Article is only applicable where royalties arising in one State have been paid to a resident of the other State.

128. The Committee therefore decided that the Commentary on Article 1 be amended by adding the following paragraph thereto: “Where a partnership is treated as a resident of a Contracting State, the provisions of the Convention that restrict the other Contracting State’s right to tax the partnership on its income do not apply to restrict that other State’s right to tax the partners who are its own residents on their share of the income of the partnership. Some states may wish to include in their conventions a provision that expressly confirms a Contracting State’s right to tax resident partners on their share of the income of a partnership that is treated as a resident of the other State.”

Im Fallbeispiel 16 liegt die Besonderheit darin, dass der Quellenstaat mit einem Ansässigkeitsstaat der beiden Empfänger identisch ist. Dies hat die Mehrheit da-

von abgehalten, die sonst für Zurechnungskonflikte entwickelten Grundsätze konsequent anzuwenden:<sup>21</sup> Sie verweigert in diesem Fall die Anwendung des DBA zwischen R und P auf die in P ansässige „partnership“. Dieser Auffassung zufolge ist dann ausschließlich auf den Gesellschafter und dessen Ansässigkeit im Staat R abzustellen. Aus den vom Staat R abgeschlossenen DBA würde sich dann ergeben, dass Staat R das Besteuerungsrecht bleibt. Ausschlaggebend ist daher für die von der Mehrheit bei der Lösung von Fallbeispiel 16 vertretenen Auffassung letztlich die Zurechnung der Einkünfte in deren Quellenstaat: Die Lizenzgebühren stammen aus Staat R und sind nach dem Steuerrecht des Staates R den dort ansässigen Gesellschaftern zuzurechnen. Übertragen auf den von den kanadischen Gerichten entschiedenen Fall hieße das, dass es für die Abkommensanwendung ausschließlich auf die Zurechnung der Einkünfte nach kanadischem Recht ankommt, da es um die Gewinne aus der Veräußerung kanadischer Gesellschaften geht. Kanada kann dann – wenn man der OECD-Mehrheitsposition folgt – als Ansässigkeitsstaat von Peter Sommerer das Besteuerungsrecht für die nach kanadischem Steuerrecht bei ihm erfassten Einkünfte weiterhin ausüben.

Der Grund für die von den sonst angewendeten Grundsätzen abweichende Mehrheitsmeinung in der OECD dürfte rechtspolitisches Unbehagen sein: Den Delegierten leuchtet nicht ein, warum die abkommensrechtliche Beurteilung im Staat R davon abhängen soll, wie der Staat P den Rechtsträger steuerlich behandelt und warum dessen Steuerrechtssubjektivität im Staat P zur Folge haben soll, dass Staat R Steuersubstrat verliert. Dieses Unbehagen hätte aber den Verfassern des OECD-Partnership-Reports besser Anlass sein sollen, ihre sonst zugrunde gelegten Prämissen, wonach die DBA-Anwendung im Quellenstaat nicht von der Zurechnungsentscheidung des Quellenstaates, sondern von jener des anderen Vertragsstaates abhängen soll, generell kritisch zu überprüfen und schließlich zu verwerfen.<sup>22</sup> Durch den zu Fallbeispiel 16 gewählten Lösungsansatz, der erklärtermaßen nicht mit den sonst angewendeten Grundsätzen in Einklang steht, haben die Verfasser des OECD-Partnership-Reports die Tragfähigkeit der von ihnen entwickelten Prinzipien, die ohnehin auf tönernen Füßen stehen, selbst in Frage gestellt.

Für mich sprechen die überzeugenderen Argumente dafür, bei Zurechnungskonflikten nicht nur in diesem Fall, sondern generell der Beurteilung des Quellenstaates zu folgen, wenn es um die Frage geht, ob das Besteuerungsrecht dieses Staates durch ein DBA eingeschränkt ist:<sup>23</sup> DBA treffen eben keine eigenständige

<sup>21</sup> Ähnlich auch die Diskussion zu Fallbeispiel 17 des OECD-Reports: Kritisch dazu *Lang*, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, *IStR* 2010, 114 (116).

<sup>22</sup> Ausführlich *Lang*, *Application* 90 ff.

<sup>23</sup> Dazu *Lang*, *IStR* 2000, 132 f.

Zurechnungsentscheidung. Vielmehr können DBA nur ihre Wirkung entfalten, wenn die nach innerstaatlichem Recht verpflichteten Personen zu den nach Abkommensrecht Berechtigten werden. Daher sollte für Zwecke der DBA-Anwendung im Quellenstaat darauf abgestellt werden, wer nach dem Recht dieses Staates der steuerlich relevante Empfänger der Einkünfte ist und in welchem Staat er ansässig ist. Zu Recht kommt es daher für die Beurteilung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates R darauf an, wo der Gesellschafter der Personengesellschaft ansässig ist. Da der Gesellschafter in Staat R ansässig ist, ist R folglich auch der relevante Ansässigkeitsstaat. Das Besteuerungsrecht des Staates R hängt davon ab, welche Schranken die von R abgeschlossenen DBA diesem Staat auferlegen. Übertragen auf den von den kanadischen Gerichten entschiedenen Fall: Ob Kanada ein Besteuerungsrecht für die Veräußerungsgewinne ausüben könnte, hängt von den von Kanada als Ansässigkeitsstaat von Peter Sommerer abgeschlossenen DBA ab.

### **C. Abhängigkeit der DBA-Anwendung im Ansässigkeitsstaat von der Zurechnungsentscheidung im Ansässigkeitsstaat**

Genauso wie es für die DBA-Anwendung im Quellenstaat auf die Zurechnungsentscheidung nach dem Recht des Quellenstaates ankommt, kommt es für die DBA-Anwendung im anderen Staat darauf an, wem die Einkünfte nach dessen Steuerrecht zuzurechnen sind. Auch für diesen Staat gilt: Abkommensberechtigt kann in einem Staat nur der sein, der nach innerstaatlichem Recht dort verpflichtet ist und der nach dessen Steuerrecht daher das maßgebende Steuersubjekt ist. Der OECD-Partnership-Report geht bei der Diskussion des Fallbeispiels 16 offenbar ebenfalls von dieser Auffassung aus: Staat R ist als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der „partnership“ berechtigt, die ihm nach dem Recht des Staates R zugerechneten Einkünfte zu besteuern und Staat P ist als Ansässigkeitsstaat der „partnership“ berechtigt, Steuern auf die die ihr nach dem Recht des Staates P zugerechneten Einkünfte zu erheben. Wiederum übertragen auf den von den kanadischen Gerichten entschiedenen Fall: Kanada darf die Veräußerungsgewinne besteuern, falls sie nach kanadischem Recht Peter Sommerer zugerechnet werden, und Österreich darf sie besteuern, wenn sie nach österreichischem Recht der in Österreich ansässigen Privatstiftung zugerechnet werden.

Folglich kommt es für Zwecke der Besteuerung in Kanada nicht darauf an, ob es sich um Gewinne aus der Veräußerung kanadischer Aktien – wie im hier vorliegenden Fall – handelt oder ob es sich um Aktien von in anderen Staaten ansässigen Gesellschaften handelt. In den letztgenannten Konstellationen ist Kanada nicht Quellen- *und* Ansässigkeitsstaat, sondern *nur* Ansässigkeitsstaat. Die Ansässigkeit von Peter Sommerer in Kanada würde im Falle der Zurechnung von Gewinnen aus der Veräußerung von ausländischen Aktien nach kanadischem

Recht dazu führen, dass auch in Hinblick auf diese Einkünfte die von Kanada abgeschlossenen DBA anwendbar sind.

Eine andere Frage ist, ob die Anwendung der kanadischen DBA in all diesen Fällen dazu führt, dass es beim Besteuerungsrecht Kanadas nach Anwendung des DBA bleibt. In der Fallbeispiel 16 zugrundeliegenden Konstellation gehen die Verfasser des OECD-Reports implizit von dieser Auffassung aus. Fallbeispiel 16 liegt allerdings die Annahme zugrunde, dass die „partnership“ mit ihrem Büro in Staat P eine Betriebsstätte hat und dass die Lizenzgebühren keiner Betriebsstätte in R zuzuordnen sind. Sollten die Lizenzgebühren der Betriebsstätte im Staat P zuzuordnen sein, könnte sich die Frage stellen, ob die „partnership“ nicht auch ihrem Gesellschafter Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 OECD-MA vermittelt und die Veräußerungsgewinne im Ansässigkeitsstaat daher nach Art 13 Abs 2 OECD-MA zu behandeln sind. Dann würde Staat R im Falle der Anwendung der Befreiungsmethode sein Besteuerungsrecht verlieren. Diese Überlegung könnte aber nur greifen, wenn man auch annimmt, dass die Betriebsstätte der „partnership“ im Staat P *gleichzeitig* auch für ihren in Staat R ansässigen Gesellschafter als Betriebsstätte gilt.<sup>24</sup>

In den von den kanadischen Gerichten entschiedenen Fällen dürfte allerdings auf Grundlage der von der OECD vertretenen Position, die ich in diesem Fall auch als überzeugend erachte, am Besteuerungsrecht Kanadas nicht zu zweifeln sein, wäre es zur Zurechnung der Veräußerungsgewinne zu Peter Sommerer nach kanadischem Steuerrecht gekommen: Die Privatstiftung stellt wohl kein Unternehmen im Sinne des Art 7 OECD-MA dar und kann daher auch nicht über eine abkommensrechtliche Betriebsstätte verfügen. Folglich stellt sich die Frage, ob eine Betriebsstätte der Privatstiftung auch Peter Sommerer eine Betriebsstätte vermittelt, gar nicht. Daher bleibt es bei der Anwendung des Art XIII (5) DBA Österreich – Kanada und damit bei der Besteuerung in Kanada.

#### **D. Anrechnung der Steuer des Quellenstaates im Ansässigkeitsstaat?**

Im OECD-Partnership-Report wird im Zusammenhang mit Fallbeispiel 16 auch diskutiert, ob der Ansässigkeitsstaat R verpflichtet ist, eine auf Ebene der „partnership“ in Staat P erhobene Steuer anzurechnen.

“129. Since State R’s right to tax partner B on his share of the income of the partnership derives from the partner’s residence in that State, it follows that State R must also give the benefits of Article 23 to partner B. The fact that the partnership has a permanent establishment in State P is not relevant in that

<sup>24</sup> Weiterführend dazu *Lang*, CFC-Regelungen und Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2002, 717 (721).

respect since, as discussed in subsection b), the tax levied by State P will still have been levied in accordance with the provisions of the Convention since State P is allowed to tax partnership P as its resident. The application of Article 23 by State R may, however, raise some difficulties because State P will levy its tax on the partnership rather than on the partners and because that tax may be levied both when the income is realized and when it is distributed (i.e. through a withholding tax on the distribution which State P may treat as a dividend). These difficulties are examined below in relation to example 18.”

In Fallbeispiel 18 werden diese Überlegungen fortgesetzt. Auch dort geht es um eine „partnership“, die in ihrem Sitzstaat P als Steuersubjekt gilt, die aber im Ansässigkeitsstaat R ihres Gesellschafters als transparent erachtet wird und dem dort folglich die Einkünfte zugerechnet werden:

“139. The third difficulty concerns only States that apply the credit method and relates to the fact that both States impose tax upon the same income, but on different taxpayers. The issue is therefore whether State R, which taxes partner A on his share in the partnership profits, is obliged, under the Convention, to give credit for the source tax that is levied in State P on partnership P, which State P treats as a separate taxable entity. The answer to that question must be affirmative. To the extent that State R flows through the income of the partnership to the partners for the purpose of taxing them, it should be consistent and flow through the tax paid by the partnership for the purposes of eliminating double taxation arising from its taxation of the partners. In other words, if the corporate status given to the partnership by State P is ignored for purposes of taxing the share in the profits, it should likewise be ignored for purposes of giving access to the foreign tax credit.”

Ob die Vorschriften des OECD-MA diese Auffassung tragen, ist höchst zweifelhaft: In Fallbeispiel 18 halten die Verfasser des OECD-Reports letztlich eine indirekte Anrechnung für zulässig. Der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter müsste nämlich eine auf Ebene der „partnership“ erhobene Steuer auf die Steuer der Gesellschafter anrechnen. Art 23 A Abs 2 und Art 23 B Abs 1 setzen jedoch voraus, dass die Steuer in beiden Staaten beim *selben* Steuerpflichtigen erhoben wird. Verpflichtungen zur indirekten Anrechnung finden sich zwar in etlichen Steuerrechtsordnungen, nicht aber in Art 23 OECD-MA.<sup>25</sup>

In den Fällen, die von den kanadischen Gerichten zu entscheiden waren, lagen – wie bereits erwähnt – keine Unternehmensgewinne und keine Betriebsstätte in Österreich vor. Daher waren die Art 7 und Art 13 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschriften nicht maßgebend und damit keine Vertei-

<sup>25</sup> Näher Lang, Application 97 f; kritisch auch Kubik, ZFS 2012, 168.

lungsnormen anwendbar, für die nach dem DBA Österreich-Kanada die Anrechnungsmethode vorgesehen ist. Allerdings könnte die von den Verfassern des OECD-Reports bei Fallbeispiel 16 erwähnte Formulierung darauf hindeuten, dass den Ansässigkeitsstaat ungeachtet der anwendbaren Verteilungsnorm die Verpflichtung treffen würde, Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung allein aufgrund Art 23 OECD-MA zu setzen. Der Umstand, dass die Veräußerungsgewinne in Österreich besteuert werden können, würde dann auf Grundlage dieser Auffassung Kanada verpflichten, eine allfällige österreichische Steuer anzurechnen. Die kanadischen Behörden müssten dann die Formulierung der „auf Grund dieses Abkommens“ von Österreich zu erhebenden Steuer in Art XXIII Abs 1 lit a aus dem Blickwinkel des österreichischen Rechtsanwenders verstehen, was der Wortlaut dieser Regelung genauso wenig wie bei Qualifikationskonflikten nahelegt.<sup>26</sup> Im vorliegenden Fall gibt es für diese Auffassung noch weniger Argumente, da Art XIII (5) des DBA – anders als zB Art VII – Kanada als Ansässigkeitsstaat von Peter Sommerer eindeutig das ausschließliche Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne zuweist. Eine Auffassung, wonach für Zwecke des Art XXIII des DBA die kanadischen Behörden gleichzeitig davon auszugehen hätten, dass „auf Grund des Abkommens“ die Einkünfte in Österreich besteuert werden können und daher die österreichische Steuer anzurechnen ist, lässt sich damit nicht vereinbaren.<sup>27</sup>

#### IV. Zusammenfassende Würdigung

Die hier vorgenommene Analyse hat gezeigt, dass die Argumentation der kanadischen Gerichte, wonach Kanada abkommensrechtlich im Falle der Zurechnung der Veräußerungsgewinne an den in Kanada ansässigen Peter Sommerer keine Einkommensteuer erheben hätte dürfen, nicht überzeugt. Den Gerichten ist aber dennoch zu danken, dass sie sich der Mühe der Abkommensinterpretation unterzogen haben, obwohl der kanadische innerstaatliche Zurechnungsbestand ihrer Auffassung nach – die sie sich vor allem aufgrund der sorgfältigen Analyse der maßgebenden Regelungen des Privatstiftungsrechts und der Stiftungserklärung durch *Hellwig Torggler* gebildet hatten – gar nicht ausgelöst war. Die Überlegungen der Gerichte in diesem Fall sollten für Praktiker und Wissen-

<sup>26</sup> Kritisch auch im Zusammenhang mit einer in die gegenteilige Richtung gehenden EAS-Erledigung des BMF *Lang*, Zurechnungskonflikte im DBA-Recht: Unterschiedliche Auffassungen des österreichischen Finanzministeriums und der OECD, IStR 2012, 857 (860 f).

<sup>27</sup> Nach der von *Kubik* (ZFS 2012, 165) präferierten Auffassung wäre aus kanadischer Sicht Art XXI des DBA anwendbar. Sieht man Österreich als Quellenstaat nach Art XXI (2) an, könnte daraus eine Verpflichtung zur Anrechnung österreichischer Steuer erwachsen. *Kubik* ist aber auch skeptisch, ob das Abkommen zur indirekten Anrechnung zwingt.

Abkommensrechtliche Fragen der Zurechnung von Einkünften

schaftler in aller Welt Anlass sein, der Frage der Abkommensanwendung in Fällen von Zurechnungskonflikten in Zukunft vertieft nachzugehen und die von der OECD dazu entwickelten Lösungen einer kritischen Überprüfung zu unterziehen. Dieser Beitrag möge dieser Diskussion Impulse gegeben haben.