



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Leitner & Leitner GmbH & Co KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine AG nach deutschem Recht und besitzt an einer inländischen GmbH & Co KG 100 % Substanzbeteiligung.

In den Körperschaftsteuererklärungen 2000 und 2001 wurde die fiktive Eigenkapitalverzinsung für den Mitunternehmeranteil an der inländischen GmbH & Co KG gem. § 11 Abs. 2 EStG berücksichtigt. In den entsprechenden Körperschaftsteuerbescheiden 2000 und 2001 wurde

diese Geltendmachung jedoch nicht berücksichtigt, da ausländische Körperschaften von der Begünstigung der Geltendmachung der fiktiven Eigenkapitalverzinsung gem. § 11 Abs. 2 EStG iVm. § 11 Abs. 2 KStG ausgeschlossen seien. In rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufungen wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die steuerliche Mitunternehmerschaft eine inländische Betriebsstätte für die Berufungswerberin begründe, weshalb sie mit ihren Einkünfte daraus in Österreich beschränkt steuerpflichtig sei. Der vorliegende Sachverhalt sei eindeutig unter § 11 Abs. 2, 1. Satz EStG zu subsumieren, wonach unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Mitunternehmer, wenn die Mitunternehmerschaft den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittle, zum begünstigten Personenkreis gehören. § 11 Abs. 2 2. Satz EStG sei nicht einschlägig, seine Anwendung würde jedoch in konsequenter Verfolgung obiger Ausführungen zum gleichen Ergebnis führen, wenngleich die Eigenkapitalzuwachsverzinsung nicht schon im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften als Betriebsausgabe zu berücksichtigen wäre, sondern erst auf Ebene des Betriebsvermögensvergleiches im Rahmen der Betriebsstätte der Berufungswerberin in Österreich, also im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung der Berufungswerberin. Der Ausschluss der Begünstigung dürfe nicht deshalb erfolgen, weil bei der inländischen Betriebsstätte (= Mitunternehmeranteil) der Berufungswerberin keine Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft vorliege, sondern eine sonstige juristische Person des privaten Rechts. Diese Rechtfertigung sei rein formal und gebe keine inhaltliche Rechtfertigung wieder. Zudem stehe diese Meinung auch stark im Widerspruch dazu, dass beschränkt steuerpflichtige Einzelunternehmer oder Mitunternehmer als natürliche Person die Begünstigung für ihre inländischen Betriebsstätten in Anspruch nehmen können (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 11 Tz 5 EStG). Diese Meinung sei aus dem Wortlaut des § 11 Abs. 2 KStG nicht ableitbar. Sie regle den Betriebsausgabenabzug für Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften unter Verweis auf § 11 EStG und bestimme gleichzeitig, dass andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften die Verzinsung nur gem. § 11 Abs. 2 EStG (d.h. als Mitunternehmer, wenn die Mitunternehmerschaft den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt) geltend machen können. Aus der Nichterwähnung der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in § 11 Abs. 2 KStG könne jedoch per se nicht geschlossen werden, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften jedenfalls von der Geltendmachung der Eigenkapitalverzinsung ausgeschlossen wären. Da also dem Wortlaut des KStG keine gegenteilige Bestimmung (d.h. kein Verbot der Inanspruchnahme durch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften) zu entnehmen ist, seien die Bestimmungen des EStG maßgeblich. Wie bereits ausgeführt zählen

beschränkt steuerpflichtige Mitunternehmer, wenn die Mitunternehmerschaft den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, zum begünstigten Personenkreis und es sei daher gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG der Berufungswerberin als beschränkt steuerpflichtiger Mitunternehmerin der Betriebsausgabenabzug und die Eigenkapitalzuwachsverzinsung zu gewähren. Weiters verstoße der Ausschluss der ausländischen Körperschaften mit inländischen Betriebsstätten von der Geltendmachung der Begünstigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung gegen die im Gemeinschaftsrecht verankerte Niederlassungsfreiheit iSd. Art. 43 iVm. Art. 48 EG-Vertrag. Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot als Ausfluss davon verbiete die Schlechterstellung von Betriebsstätten gegenüber gebietsansässigen Steuerpflichtigen. Insbesondere liege das Gebot der Inländergleichbehandlung vor. Mit dem gegenständlichen Bescheid werde den Gesetzesbestimmungen zur Eigenkapitalzuwachsverzinsung ein gemeinschaftswidriger, betriebsstättendiskriminierender Inhalt unterstellt. Dem Gemeinschaftsrecht entsprechende Rechtfertigungsgründe wie zwingendes öffentliches Interesse liegen nicht vor. Eine Vergleichbarkeit im Sinn der EuGH-Rechtsprechung (u.a. "avoir fiscal", "St. Gobain") sei gegeben. Die Abgabenbehörde erster Instanz gab zur eingewendeten Europarechtswidrigkeit ihre Meinung ab, indem sie ausführte, dass die gegenständliche Regelung mit Art. 43 EG-Vertrag vereinbar sei, weil der EuGH in ständiger Rechtsprechung betone, dass die Notwendigkeit der Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten ist (Urteil vom 28.1.1992 in Rs C-204/90, Bachmann, Sammlung 1992, I-249 und C-300/90, Kommission/Belgien, Sammlung 1992, I-305) bzw. die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen (vgl. z.B. Urteil Futura Participations und Singer, Randnr. 31 und vom 8.7.1999 in Rs 254/97, Beckster ua., Sammlung 1999, I-4809, Randnr. 18), zwingende Gründe des öffentlichen Interesses darstellen, durch die die vom EG-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten eingeschränkt werden. Da bis dato auch die Körperschaftsteuersysteme der Mitgliedsstaaten nicht angeglichen wurden (vgl. Art. 94 des EG-Vertrages) und das österreichische Körperschaftsteuerrecht generell zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften differenziert, liegt nach Auffassung der Abgabenbehörde erster Instanz keine Europarechtswidrigkeit der in Frage stehenden Regelung vor.

Dazu führte die Berufungswerberin aus: Gemäß Art. 43 EG-Vertrag sind Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedsstaates verboten. Dies gilt nach Maßgabe von Art. 48 EG-Vertrag auch für Gesellschaften, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaats gegründet wurden und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der

Gemeinschaft haben. Diese sind folglich wie natürliche Personen, die Angehörige eines Mitgliedsstaates sind, zu behandeln (vgl. EuGH vom 16.7.1998, Rs C-264/96 ICI). Die genannten Bestimmungen sollen im Ergebnis sicherstellen, dass eine nach den Rechtsvorschriften eines anderen EU-Mitgliedsstaates gegründete Gesellschaft, welche von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht hat, wie eine inländische Gesellschaft behandelt wird. Dies gilt auch im Bereich der direkten Steuern. Diese fallen zwar nach ständiger Rechtsprechung des EuGH in die Zuständigkeit der Mitgliedsstaaten, doch müssen diese ihre Zuständigkeit unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (vgl. zuletzt etwa EuGH vom 13.4.2000, Rs C-251/98 Baars sowie EuGH vom 8.3.2001, Rs C-397/98 und C-410/98 Metallgesellschaft und Höchst) und insbesondere den Grundsatz der Inländerbehandlung von Staatsangehörigen der anderen Mitgliedsstaaten und ihrer eigenen Staatsangehörigen wahren, die von der durch den EG-Vertrag garantierten Freiheit Gebrauch gemacht haben [vgl. auch Tumpl, Der Einfluss der Grundfreiheiten des EG-Rechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2003 (154) 155)]. Im Wesentlichen wurde dazu auf diverse EuGH-Urteile verwiesen wie z.B. das o.a. Rs C-270/83 (avoir fiscal). Wenn die Abgabenbehörde erster Instanz im Rahmen der im Körperschaftsteuerbescheid vertretenen Rechtsauffassung davon ausgehe, dass die Berufungswerberin die im § 11 Abs. 2 KStG normierte Eigenkapitalzuwachsverzinsung aufgrund der Tatsache, dass es sich um eine in Österreich bloß beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft handelt, nicht als Betriebsausgabe geltend machen kann, ist dies als Verstoß gegen die in Art. 43 iVm. Art. 48 EG-Vertrag normierte Niederlassungsfreiheit zu qualifizieren.

Auch erscheine insbesondere die Wahrung der Kohärenz des österreichischen Steuersystems entgegen der Ansicht der ersten Instanz im gegenständlichen Fall nicht geeignet, die bestehende Diskriminierung zu rechtfertigen, da eine beschränkende Norm immer nur dann mit dem Kohärenzargument gerechtfertigt werden könne, wenn sie Bestandteil einer untrennbaren Regelungseinheit sei und mit ihrem Ausscheiden aus der Steuerrechtsordnung des Mitgliedsstaats die verbleibenden Normen gleichsam in der Luft hängen würden.

Auch die von der ersten Instanz herangezogene Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle sei kein tauglicher Rechtfertigungsgrund. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz vertretene gänzliche Versagung der Geltendmachung der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses als Betriebsausgabe ist augenscheinlich nicht das gelindeste Mittel zur Überprüfung der korrekten Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Eigenkapitalzuwachses.

Im Ergebnis sei somit in der Versagung der Geltendmachung eines Betriebsausgabenabzuges in Höhe der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses ein Verstoß gegen die

Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 iVm. Art. 48 EG-Vertrag zu erblicken.

Weiters wurde auf eine Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen verwiesen: In der EAS 2152 vom 28. Oktober 2002 vertrete auch das Bundesministerium für Finanzen die Ansicht, dass die einer österreichischen Kapitalgesellschaft in § 11 Abs. 2 KStG eingeräumte Möglichkeit der Inanspruchnahme der Eigenkapitalverzinsung auch der inländischen Betriebsstätte einer ausländischen (sogar schweizerischen) Kapitalgesellschaft zustehe: Die Meinung des Bundesministeriums für Finanzen lautet: Gemäß Art. 24 Abs. 2 DBA Schweiz darf die Besteuerung einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte einer schweizerischen Kapitalgesellschaft nicht ungünstiger sein als die Besteuerung eines in Österreich ansässigen Unternehmens, das die gleiche Tätigkeit ausübt. Daraus folgt, dass die einer österreichischen Kapitalgesellschaft in § 11 Abs. 2 KStG eingeräumte Möglichkeit der Inanspruchnahme der Eigenkapitalverzinsung auch der inländischen Betriebsstätte einer schweizerischen Kapitalgesellschaft zusteht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 11 Abs. 1 EStG 1988 können Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, die angemessene Verzinsung des in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen betrieblichen Eigenkapitalzuwachses – auch außerbilanzmäßig – als Betriebsausgabe abziehen. Der abgezogene Betrag ist als Sondergewinn anzusetzen. Die Besteuerung des Sondergewinnes richtet sich nach § 37 Abs. 8. Bei der Verzinsung gelten folgende Bestimmungen: ...

- Gemäß § 11 Abs. 2 , 1. Satz EStG 1988 können bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, nur die Gesellschafter die Verzinsung im Sinn des Abs. 1 als Betriebsausgabe abziehen.
- Gemäß § 11 Abs. 2, 2. Satz leg.cit ist der Abzug nicht zulässig, wenn der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den der Gewinn unter Anwendung des Abs. 1 ermittelt werden kann.

Wie aus Doralt, Kommentar zum EStG, § 1 Tz 5 ersichtlich, unterliegen Personengesellschaften (u.a. KG) als solche nicht der Einkommensteuer, das Einkommen wird den Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet. Sind Gesellschafter einer Personengesellschaft juristische Personen (wie hier: die Berufungswerberin ist eine deutsche AG), so unterliegt die juristische Person der Körperschaftsteuer.

- Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG sind beschränkt steuerpflichtig Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, mit ihren Einkünften iSd. § 21 Abs. 1 (die Steuerpflicht erstreckt sich gem. § 21 Abs. 1 nur auf Einkünfte iSd. § 98 EStG 1988; lt. § 98 Z 3 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht die Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Als Körperschaften gelten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.

Es ist unbestritten, dass die deutsche AG einer inländischen juristischen Person vergleichbar ist.

- Gemäß § 11 Abs. 2 KStG können Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die angemessene Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses gem. § 11 des Einkommensteuergesetzes 1988 – auch außerbilanzmäßig – als Betriebsausgabe abziehen. Andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können die Verzinsung nur gem. § 11 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes geltend machen. Der abgezogene Betrag ist als Sondergewinn abzusetzen.

§ 11 Abs. 2 KStG ist in seinem textlichen Zusammenhang zu sehen: Aus dem ersten Satz geht eindeutig hervor, dass gewollt war, dass Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die Eigenkapitalverzinsung gem. § 11 KStG als Betriebsausgabe abziehen können (die "Technik" sollte aus § 11 EStG übernommen werden; - arg.: "... die angemessene Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses gem. § 11 EStG ..."). Aus dem zweiten Satz des § 11 Abs. 2 KStG geht hervor, dass Körperschaften, die nicht Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften darstellen, die Verzinsung nur gem. § 11 Abs. 2 des EStG geltend machen können. Hinsichtlich der Steuerpflicht dieser angeführten Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Körperschaften, die nicht Kapitalgesellschaften bzw. die nicht Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften darstellen, ist aus dem Gesetzestext eindeutig zu entnehmen, dass nur unbeschränkt steuerpflichtige (sowohl im ersten als auch im zweiten Satz des § 11 Abs. 2 KStG) gemeint sind: Anders wäre wohl nicht zu erklären, warum im zweiten Satz – der textlich insoweit an den ersten Satz anschließt, als er die Aufzählung derer fortführt, die die Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses abziehen können - der Terminus "andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften" verwendet wird. Die Absicht des Gesetzgebers, auszudrücken, dass nur unbeschränkt Steuerpflichtige diesen Vorteil haben sollten, kann textlich nicht anders ausgedrückt werden. Hätte der Gesetzgeber die Absicht gehabt, auch beschränkt Steuerpflichtigen diese Möglichkeit zu geben, so hätte er im Anschluss an die oben angeführte

Aufzählung angeführt, welchen beschränkt Steuerpflichtigen er diese Möglichkeit gewähren will. Wäre der Gesetzgeber der Meinung gewesen, er möchte diesen Vorteil auch allen beschränkt Steuerpflichtigen gewähren, wäre der Terminus "andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften" des zweiten Satzes des § 11 Abs. 2 KStG überflüssig geworden, da aus der fehlenden textlichen Aufnahme von unbeschränkt Steuerpflichtigen einerseits und beschränkt Steuerpflichtigen andererseits ohnehin ersichtlich gewesen wäre, dass die Begünstigung sowohl von beschränkt als auch unbeschränkt Steuerpflichtigen wahrgenommen werden kann. Für diese Auslegung der textlichen Gestaltung spricht auch das Vorbringen in der Berufung vom 19. Juli 2002 der GmbH & Co KG, an der die Berufungswerberin eine 100 %-ige Substanzbeteiligung hält/Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000, wenn auf Seite 2, vorletzter Absatz, unter Berufung auf Doralt, EStG, 4. Auflage, § 11 Tz 5 – richtig wohl Tz 4 – ausgeführt wird, "beschränkt steuerpflichtige Einzelunternehmer oder Mitunternehmer als natürliche Person die Begünstigung für ihre inländische Betriebsstätte in Anspruch nehmen können": Am angegebenen Ort wird ausgeführt: "Zum begünstigten Personenkreis gehören: unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Einzelunternehmer, wenn der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird (§ 11 Abs. 1); unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Mitunternehmer, wenn die Mitunternehmerschaft den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt (§ 11 Abs. 2 Satz 1); ...". Wenn man nun die entsprechende Textierung im § 11 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 betrachtet, so lautet sie "Steuerpflichtigen ..." (Abs. 1) bzw. "Gesellschaften ..." (Abs. 2 Satz 1): Die Berufungswerberin entnimmt daraus, dass damit sowohl beschränkt als auch unbeschränkt Steuerpflichtige gemeint sind und deckt sich ihre Auslegung der Textierung mit der oben gemachten Auslegung durch den UFS. Dass infolge dazu in Fällen, in denen eine Einschränkung auf unbeschränkt Steuerpflichtige erfolgen sollte, dies so geschieht, indem der Gesetzgeber an einen Text anschließt mit "andere unbeschränkt Steuerpflichtige" (wie in § 11 Abs. 2, 2. Satz KStG), ist somit nur logisch und müsste sich die Berufungswerberin mit der von ihr oben gemachten Interpretation in der Folge der Interpretation durch den UFS anschließen, umso mehr als diese Interpretationen sich im Ergebnis decken.

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, dass ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und somit eine Diskriminierung vorliege sofern ein Mitgliedsstaat inländischen Betriebsstätten von Staatsangehörigen anderer Mitgliedsstaaten Vergünstigungen verwehre, die eigenen Staatsangehörigen gewährt werden, so ist dem entgegenzuhalten, dass der österreichische Gesetzgeber lt. Textierung des § 11 KStG grundsätzlich beschränkt steuerpflichtige Körperschaften vom Betriebsausgabenabzug der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses

ausschloss. Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind aber lt. § 1 Abs. 3 KStG nicht nur Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, mit ihren Einkünften iSd. § 21 Abs. 1 KStG, sondern u.a. auch inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften iSd. § 21 Abs. 2 und 3 (§ 1 Abs. 3 Z 2 leg.cit). – Das heißt, dass die Nachteile der beschränkten Steuerpflicht nicht nur Körperschaften, die im Inland weder Geschäftsleitung noch Sitz haben, treffen, sondern durchaus auch inländische Körperschaften, wenngleich auch in verschiedenen Anwendungsgebieten, die vom Gesetzgeber nach den Kriterien steuerpolitischer Prioritäten gewählt wurden. Ein näheres Eingehen auf die zur Niederlassungsfreiheit gemachten Einwendungen in der Berufung und die dazu zitierten EuGH-Entscheidungen kann somit entfallen.

Hinsichtlich des Hinweises in der Berufung auf die Erledigung des Bundesministeriums für Finanzen in der EAS 2152 vom 28. Oktober 2002 ist darauf hinzuweisen, dass ein Vergleich mit dem berufungsgegenständlichen Sachverhalt nicht möglich ist: Die Berufungswerberin hat offenkundig übersehen, dass dieser Auskunft des BMF Art. 24 Abs. 2 des DBA zwischen der Schweiz und Österreich zugrunde liegt, wonach die Besteuerung einer im Inland (= Österreich) unterhaltenen Betriebsstätte einer schweizerischen Kapitalgesellschaft nicht ungünstiger sein darf als die Besteuerung eines in Österreich ansässigen Unternehmens, das die gleiche Tätigkeit ausübt.

Im berufungsgegenständlichen Fall handelt es sich bei der Besteuerung der Berufungswerberin jedoch um die Besteuerung einer Betriebsstätte einer deutschen AG. Im für den berufungsgegenständlichen Zeitraum noch anwendbaren DBA-BRD vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 221/1955 idF. des Protokolls vom 8. Juli 1992, BGBl. Nr. 361/1994 ist eine dem Art. 24 Abs. 2 des DBA-Schweiz vergleichbare Bestimmung nicht enthalten. Das DBA-Deutschland 1954 enthält kein dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Betriebsstättendiskriminierungsverbot (Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen entspricht der Regelung des Art. 24 Abs. 2 des DBA-Schweiz). Es ist also das für den berufungsgegenständlichen Zeitraum noch anwendbare oben angeführte DBA-Deutschland nicht geeignet, der Berufung stattzugeben. Da das OECD-Musterabkommen nicht Bestandteil der österreichischen Rechtsordnung ist, ist auch Art. 24 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens nicht auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt anwendbar.

Mit dem Beitritt Österreichs zur EU ist Art. 220 des EWG-Vertrages für Österreich verbindlich geworden. Dieser Artikel sieht ausdrücklich vor, dass die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft nur durch Verhandlungen unter den Mitgliedsstaaten geregelt werden soll. Doppelbesteuerungsabkommen sind derzeit daher aus dem

Steuerharmonisierungskonzept der EU herausgelöst, sodass mit dem EU-Beitritt Österreichs keine besonderen Auswirkungen auf die DBA-Gestaltung verbunden sind. Unterschiedliche DBA-Regelungen zwischen den Mitgliedsstaaten bestehen daher so lange aufrecht, als nicht auch dieser Rechtsbereich im EU-Binnenmarkt eine Vereinheitlichung - wie etwa durch multilaterale EU-Abkommen – erfährt.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 17. Oktober 2003