

Allgemeiner Teil

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Andorra zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung hat gesetzändernden bzw. gesetzesergänzenden Inhalt und bedarf daher der Genehmigung durch den Nationalrat gemäß Art. 50 Abs. 1 Z 1 B-VG. Es hat nicht politischen Charakter. Es ist nicht erforderlich, eine unmittelbare Anwendung des Abkommens im innerstaatlichen Rechtsbereich durch einen Beschluss gemäß Art. 50 Abs. 2 Z 3 B-VG, dass dieser Staatsvertrag durch Erlassung von Gesetzen zu erfüllen ist, auszuschließen. Da durch das Abkommen Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereiches der Länder geregelt werden, bedarf es überdies der Zustimmung des Bundesrates gemäß Art. 50 Abs. 2 Z 2 B-VG.

Die steuerlichen Beziehungen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Andorra werden aktuell noch durch kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschützt. Der Ausbau der Wirtschaftsbeziehungen Österreichs zu Andorra erfordert die Beseitigung internationaler Doppelbesteuerungen durch den Abschluss eines Abkommens zur Beseitigung der Doppelbesteuerung gemäß den neuesten Entwicklungen im internationalen Steuerrecht. Es soll damit auch der Standort Österreich für den weiteren Ausbau der wirtschaftlichen Beziehungen gestärkt werden. Im Rahmen eines entsprechenden Abkommens ist nicht zuletzt den jüngsten Arbeiten auf Ebene der OECD/G20 zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) Rechnung zu tragen.

Am 20. und 21. März 2024 fand in Wien die erste Runde der Verhandlungen zum Abschluss eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Andorra statt. Am 14. Jänner 2026 kam es zu einer zweiten, virtuellen Verhandlungsrunde. In der zweiten Verhandlungsrunde konnte über alle nach der ersten Verhandlungsrunde noch offenen Punkte Einigung erzielt werden.

Das Abkommen folgt – soweit dies mit den wesentlichen außensteuerlichen Positionen der beiden Staaten vereinbar ist – dem OECD-Musterabkommen 2017.

Besonderer Teil

Zur Präambel

Nach der Präambel zum Abkommen, die der Präambel zum OECD-MA entspricht, soll das DBA einerseits der Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Einkommen- und Vermögensteuern dienen. Andererseits wird aber klargestellt, dass das DBA keine Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung (einschließlich „Treaty-Shopping“-Aktivitäten zu Gunsten von in Drittstaaten ansässigen Personen) bieten soll.

Zu Art. 1:

Art. 1 normiert, dass das Abkommen auf natürliche und juristische Personen anzuwenden ist und bestimmt damit den persönlichen Anwendungsbereich des Abkommens. Diese müssen in zumindest einem der beiden Vertragsstaaten gemäß den Bestimmungen des Art. 4 ansässig sein.

Die Anwendung des Abkommens sowie der darin vorgesehenen Vergünstigungen kann gegebenenfalls durch die im Abkommen enthaltenen Anti-Missbrauchsbestimmungen, insbesondere Art. 27, eingeschränkt oder verweigert werden.

Zu Art. 2:

Art. 2 definiert, welche Steuern der Vertragsstaaten unter das Abkommen fallen und bestimmt damit den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens. Es erfolgt eine Vermeidung der Doppelbesteuerung für vom Anwendungsbereich des Abkommens erfasste Steuern. Für Steuern, die nicht unter Art. 2 des Abkommens fallen, besteht grundsätzlich kein Abkommenschutz. Einige Bestimmungen des Abkommens sind jedoch auch auf Steuern anwendbar, die nicht in Art. 2 genannt sind (zB Art. 23 Abs. 6 (Diskriminierungsverbote); Art. 25 Abs. 1 (Informationsaustausch)). Die Bestimmung entspricht den Grundsätzen des Art. 2 OECD-MA.

Nach Abs. 1 gilt das Abkommen für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Abs. 2 enthält eine allgemeine Beschreibung, welche Steuern als „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ gelten. Demnach sind dies alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.

Abs. 3 enthält jeweils für die beiden Vertragsstaaten eine demonstrative Liste an bestehenden Steuern, für die das Abkommen jedenfalls gelten soll. Für Österreich sind das die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer als Steuern vom Einkommen sowie die Grundsteuer, die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und die Abgabe vom Bodenwert bei unbebauten Grundstücken als Steuern vom Vermögen.

Gemäß Abs. 4 gilt das Abkommen auch für zukünftig erhobene Steuern, wenn sie gleich oder im Wesentlichen ähnlich zu jenen Steuern sind, die bereits im Zeitpunkt der Unterzeichnung von den Vertragsstaaten erhoben werden (bestehende Steuern nach Abs. 3). Bedeutsame Änderungen in den innerstaatlichen Steuergesetzen teilen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander mit. Welche Behörde im jeweiligen Vertragsstaat als die „zuständige Behörde“ gilt, definiert Art. 3 Abs. 1 lit. i des Abkommens.

Zu Art. 3:

Abs. 1 enthält allgemeine Definitionen von Begriffen, die im Abkommen an verschiedenen Stellen verwendet werden und entspricht in weiten Teilen dem Art. 3 Abs. 1 des OECD-MA. Zusätzlich zu den Begriffsbestimmungen, die jenen des Art. 3 Abs. 1 OECD-MA entsprechen, werden in Art. 3 Abs. 1 die Begriffe „Andorra“, „Österreich“ sowie „ein Vertragsstaat“ und „der andere Vertragsstaat“ definiert.

Abs. 2 legt in OECD-konformer Weise fest, dass im Abkommen nicht definierte Begriffe nach dem nationalen Steuerrecht eines Vertragsstaats auszulegen sind, wenn der Abkommenskontext oder eine andere Begriffsauslegung, auf die sich die zuständigen Behörden nach Art. 24 des Abkommens einigen, nichts anderes erfordern.

Zu Art. 4:

Art. 4 definiert die Ansässigkeit, die gegeben sein muss, um als unter das Abkommen fallende Person i.S.d. Art. 1 zu gelten. Die Bestimmung entspricht in Abs. 1 und Abs. 2 dem Art. 4 des OECD-MA, enthält jedoch Abweichungen in Abs. 3. Ziel des Art. 4 Abs. 2 und 3 ist die Bestimmung der Ansässigkeit in Fällen von doppelter Ansässigkeit.

Abs. 1 definiert den Begriff der „in einem Vertragsstaat ansässigen Person“ in OECD-konformer Weise. Als Kriterien für die Besteuerung als Ansässiger werden in der Definition der Wohnsitz, der ständige Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung oder jedes andere Kriterium ähnlicher Art genannt. Betreffend natürliche Personen, zielt die Definition darauf ab, die verschiedenen Formen der persönlichen Bindung an einen Staat zu erfassen, die in den nationalen Steuergesetzen die Grundlage für eine unbeschränkte und damit

umfassende Steuerpflicht bilden. Eine Person gilt aber dann nicht als „ansässig“, wenn sie nach dem Steuerrecht eines Staates nur beschränkt steuerpflichtig ist und damit nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen einer Steuerpflicht unterliegt. Die Bestimmung des Abs. 1 umfasst ebenfalls den Vertragsstaat selbst und seine Gebietskörperschaften sowie anerkannte Pensionsfonds dieses Staates. Die explizite Erwähnung von „anerkannten Pensionsfonds“ ist aus Sicht Österreichs bloß klarstellend, da die auf österreichischer Seite von diesem Begriff erfassten Pensionskassen in Österreich ohnehin als Kapitalgesellschaft errichtet werden müssen, sodass sie – ungeachtet allfälliger für sie geltender Steuerbefreiungen – als ansässig im Sinne des Abkommens gelten.

Abs. 2 enthält die OECD-Grundsätze für die Lösung von Ansässigkeitskonflikten bei natürlichen Personen. Lit. a bis d definieren die schrittweise Vorgehensweise zur Bestimmung der Ansässigkeit von Personen mit doppelter Ansässigkeit nach Abs. 1. Lit. a normiert, dass der Vertragsstaat, in dem die natürliche Person über eine ständige Wohnstätte verfügt, Ansässigkeitsstaat ist. Diese ständige Wohnstätte muss die Kriterien der Dauerhaftigkeit (d.h. darf nicht bloß von kurzer Dauer sein) sowie der Verfügbarkeit (d.h. muss der natürlichen Person unbeschränkt zur Verfügung stehen) erfüllen. Werden ständige Wohnstätten in beiden Vertragsstaaten unterhalten, gilt jener Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen vorliegen und in dem somit der Mittelpunkt der Lebensinteressen gelegen ist. Dabei müssen die Umstände der natürlichen Person in ihrer Gesamtheit geprüft werden, im Zweifelsfall überwiegen in der Regel die persönlichen Beziehungen (vgl. Art. 4 Rz 15 OECD-MK). Kann die Ansässigkeit anhand dieser Kriterien nicht festgestellt werden, ist in einem nächsten Schritt nach lit. b die Ansässigkeit anhand des gewöhnlichen Aufenthalts zu bestimmen. Dabei ist auf die Häufigkeit, Dauer und Regelmäßigkeit des Aufenthalts abzustellen. Wenn das Kriterium von lit. b in beiden oder keinem Vertragsstaat(en) erfüllt ist, so sieht lit. c den Rückgriff auf die Staatsbürgerschaft des Steuerpflichtigen vor. Verfügt der Steuerpflichtige über die Staatsbürgerschaft beider Vertragsstaaten oder keines der Vertragsstaaten, bestimmt lit. d, dass die Frage im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gem. Art. 24 zu klären ist.

Abs. 3 legt zunächst entsprechend dem OECD-MA vor 2017 fest, dass bei Ansässigkeitskonflikten bei juristischen Personen der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung maßgebend ist. Zudem regelt Abs. 3 (abweichend vom OECD-MA), dass sich die zuständigen Behörden in Zweifelsfällen bemühen, in gegenseitigem Einvernehmen den Staat zu bestimmen, in dem diese Person den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung hat. Darüber hinaus sieht Abs. 3 entsprechend dem OECD-MA i.d.F. 2017 auch vor, dass mangels gegenseitigem Einvernehmen über die Ansässigkeit einer juristischen Person der Anspruch

einer juristischen Person auf die Vergünstigungen des Abkommens entsprechend eingeschränkt ist.

Zu Art. 5:

Art. 5 Abs. 1 des Abkommens enthält eine allgemeine Definition des Begriffs „Betriebsstätte“. Diese entspricht Art. 5 Abs. 1 des OECD-MA. Demnach ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Begriff der Betriebsstätte wird an mehreren Stellen des Abkommens verwendet und ist insbesondere für die Verteilungsnorm des Art. 7 (Unternehmensgewinne) relevant.

Abs. 2 enthält eine beispielhafte Aufzählung von Einrichtungen, die eine Betriebsstätte begründen können und entspricht großteils der Musterbestimmung des Art. 5 Abs. 2 OECD-MA. Auf Wunsch Andorras wurde mit lit. g ein Beispiel aufgenommen, welches sich nicht im OECD-MA findet. Dadurch soll klargestellt werden, dass auch land-, weide- und forstwirtschaftliche Nutzung eine Betriebsstätte begründen kann, sofern die Voraussetzungen des Abs 1 erfüllt sind.

Nach Abs. 3 (entspricht wiederum Art. 5 Abs. 3 OECD-MA) soll eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte begründen, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

Abs. 4 entspricht Art. 5 Abs. 4 OECD-MA und enthält eine Aufzählung von Einrichtungen, die trotz des Bestandes einer „festen Geschäftseinrichtung“ nicht als Betriebsstätte qualifiziert werden (Hilfsbetriebsstätten). Vor dem Hintergrund der Verhinderung der Umgehung des Betriebsstättenstatus kommt die Ausnahmebestimmung nur zur Anwendung, wenn die in Abs. 4 angeführten Tätigkeiten tatsächlich vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Handelt es sich daher bei der Tätigkeit um eine Haupttätigkeit des Unternehmens, kann die Tätigkeit nicht vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit sein und daher auch nicht von dem Ausnahmekatalog erfasst sein.

Abs. 5 regelt die Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter (Vertreterbetriebsstätte). Abs. 5 sieht im Einklang mit Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2017 vor, dass Personen, die für eine andere Person tätig werden und Verträge abschließen oder zumindest eine wesentliche Rolle beim Abschluss von Verträgen spielen, als abhängige Vertreter eine Betriebsstätte für das ausländische Unternehmen begründen können. Es kommt daher nicht auf die formale Abschlussvollmacht des Vertreters an. Dies gilt

grundsätzlich auch für Tochtergesellschaften, wenn die für das Vorliegen eines abhängigen Vertreters vorgesehenen allgemeinen Voraussetzungen erfüllt sind.

Eine Vertreterbetriebstätte kann ungeachtet der Abs. 1 und 2 begründet werden. Beschränken sich die Tätigkeiten des abhängigen Vertreters jedoch auf die in Abs. 4 genannten Tätigkeiten, wird keine Betriebstätte begründet.

Abs. 6 enthält eine Ausnahmebestimmung zu Abs. 5 und entspricht Art. 5 Abs. 6 des OECD-MA (unabhängiger Vertreter). Wird ein solcher unabhängiger Vertreter in einem Vertragsstaat im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats tätig, wird für das Unternehmen keine Betriebstätte begründet. Der zweite Satz hält jedoch ausdrücklich fest, dass eine Person, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig ist, mit dem (denen) sie eng verbunden ist, nicht als unabhängiger Vertreter gilt. Art. 5 Abs. 8 des Abkommens definiert, unter welchen Umständen eine „enge Verbundenheit“ für Zwecke des Art. 5 vorliegt.

Abs. 7 (entspricht Art. 5 Abs. 7 OECD-MA) legt fest, dass alleine der Umstand, dass ein Beherrschungsverhältnis zwischen zwei Gesellschaften vorliegt, für sich genommen weder für die beherrschte (Tochtergesellschaft) noch für die beherrschende Gesellschaft (Muttergesellschaft) zu einer Betriebstätte führen soll.

Abs. 8 definiert den in Art. 5 Abs. 6 verwendeten Begriff „eng verbunden“. Demnach ist eine Person oder ein Unternehmen mit einem anderen Unternehmen eng verbunden, wenn eine der beiden Parteien die andere beherrscht oder wenn beide Parteien von denselben Personen oder Unternehmen beherrscht werden. Nach dem zweiten Satz liegt jedenfalls eine enge Verbundenheit vor, wenn eine Partei unmittelbar oder mittelbar mehr als 50% der Eigentumsrechte an der anderen Partei besitzt oder wenn eine andere Person oder Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar mehr als 50% der Eigentumsrechte an beiden Parteien besitzt.

Zu Art. 6:

Abs. 1 hält fest, dass das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen grundsätzlich jenem Vertragsstaat zukommt, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet, aus dem die Einkünfte stammen (Belegenheitsstaat). Dies umfasst ebenfalls Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaats besteht daher unabhängig vom Vorliegen einer Betriebstätte.

Abs. 2 enthält eine Definition des Ausdrucks „unbewegliches Vermögen“ und stellt dabei auf das nationale Recht des Vertragsstaates ab, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet (Belegenheitsstaat). Der zweite Satz des Abs. 2 nennt jenes Vermögen, das jedenfalls vom Begriff des „unbeweglichen Vermögens“ i.S.d. Art. 6 umfasst ist. Abzugrenzen davon sind Schiffe und Luftfahrzeuge, die nicht als unbewegliches Vermögen i.S.d. Art. 6 gelten.

Abs. 3 sieht vor, dass die allgemeine Regel der Besteuerung von unbeweglichen Vermögen nach Abs. 1 unabhängig von der Form der Verwertung und Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens gilt.

Abs. 4 regelt, dass Art. 6 Abs. 1 und 3 auch für unternehmerisch genutztes unbewegliches Vermögen gilt.

Zu Art. 7:

Die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne entspricht dem Art. 7 OECD-MA in seiner Fassung vor dem 22. Juli 2010 und ist daher primär auch anhand der entsprechenden Ausführungen im OECD-MK zu dieser Bestimmung sowie anhand des AOA-Berichts 2008 auszulegen (siehe Österreichs reservation zu Art. 7 OECD-MA, OECD MK 2017 zu Art. 7, Tz 96).

Nach Abs. 1 dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats (definiert in Art. 3 Abs. 1 lit. g) nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte i.S.d. Art. 5 aus (Betriebstättenprinzip). In diesem Fall dürfen die Unternehmensgewinne auch im Betriebstättenstaat besteuert werden, insoweit sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.

Abs. 2 sieht für Zwecke der Gewinnzurechnung an die Betriebstätte eine eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion vor. Demnach werden ihr jene Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre (Fremdvergleichsgrundsatz).

Die Abs. 3 bis 6 entsprechen ebenso dem Art. 7 OECD-MA vor dem Update 2010 und enthalten besondere Vorschriften für die Ermittlung von Betriebstättengewinnen.

Abs. 3 normiert, dass der Betriebsstättenstaat jene Aufwendungen zum Abzug zulassen muss, die für die Betriebsstätte entstanden sind, unabhängig davon, in welchen Unternehmensteil die Aufwendungen (Betriebsstätte, Stammhaus oder auch in Drittstaaten) angefallen sind.

Gemäß Abs. 4 kann – abweichend von der grundsätzlich erforderlichen direkten Methode – der Betriebsättengewinn mit einer indirekten Methode ermittelt werden. Bei der indirekten Gewinnermittlung wird der Gesamtgewinn (oder -verlust) des Unternehmens nach bestimmten Aufteilungsschlüsseln auf die einzelnen Unternehmensteile aufgeteilt. Voraussetzung ist, dass die Funktionen des Stammhauses und der Betriebsstätte nicht zu unterschiedlich sind und dass der angewandte Aufteilungsschlüssel den Beitrag der Unternehmensteile zur Rentabilität des Gesamtunternehmens widerspiegelt.

Gemäß Abs. 5 wird einer Betriebsstätte aufgrund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen kein Gewinn zugerechnet. Es können weder ein fiktiver Gewinn noch die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen zugeordnet werden. Dabei wird nicht unterschieden, ob es sich bei den Einkaufstätigkeiten um Nebentätigkeiten handelt oder nicht.

Nach Abs. 6 ist der Betriebsättengewinn jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln. Eine Änderung der Gewinnzurechnungsmethode ist nur dann zulässig, wenn ausreichende (wirtschaftliche) Gründe bestehen.

Abs. 7 regelt das Verhältnis des Art. 7 zu den anderen Artikeln des Abkommens. Werden Einkünfte in anderen Artikeln des Abkommens behandelt, sind diese Artikel vorrangig zu Art. 7 anzuwenden. In einigen Artikeln (z.B. in Art. 11 Abs. 3) findet sich jedoch ein Betriebsättenvorbehalt, der wiederum die Anwendung des Art. 7 normiert, wenn die jeweiligen Einkünfte (z.B. Zinsen) einer im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Zu Art. 8:

Art. 8 entspricht Art. 8 des OECD-MA und regelt die Besteuerung vom internationalen Verkehr der Seeschifffahrt und Luftfahrt (siehe korrespondierend dazu Art. 13 Abs. 3 und Art. 21 Abs. 3). Ziel des Art. 8 ist die ausschließliche Zuweisung des Besteuerungsrechts an einen der Vertragsstaaten. Der Begriff „internationaler Verkehr“ ist in Art. 3 Abs. 1 lit. h definiert.

Abs. 1 (in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 lit. g) normiert, dass Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr nur in jenem Vertragsstaat besteuert werden dürfen, in dem die Person, die das Unternehmen betreibt, ansässig ist. Abs. 2 stellt klar, dass Abs. 1 auch dann zur Anwendung kommt, wenn der internationale Verkehr durch eine Pooling-Vereinbarung, Betriebsgemeinschaft oder internationale Betriebsstelle durchgeführt wird.

Zu Art. 9:

Art. 9 entspricht Art. 9 OECD-MA und normiert den Fremdvergleichsgrundsatz für Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen. Dieser Artikel ist insbesondere für die Verrechnungspreisermittlung von Kapitalgesellschaften innerhalb eines Konzerns maßgeblich. Die Auslegung richtet sich nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien in der jeweils gültigen Fassung.

Abs. 1 sieht vor, dass in Fällen, in denen Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen zu anderen als fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen werden, die Vertragsstaaten Gewinnberichtigungen vornehmen dürfen, wenn wegen der besonderen Beziehungen zwischen den Unternehmen nicht die tatsächlichen steuerlichen Gewinne ausgewiesen werden. Die Gewinne, die eines der Unternehmen unter fremdüblichen Bedingungen aus einer Geschäftsbeziehung erzielt hätte, aber wegen dieser Bedingungen nicht erzielt hat, dürfen dem Unternehmen im Wege einer (primären) Verrechnungspreiskorrektur zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Abs. 2 normiert darüber hinaus eine dem Art. 9 immanente Gegenberichtigungsverpflichtung. Abs. 2 stellt klar, dass der andere Vertragsstaat eine dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Berichtigung vorzunehmen hat, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die nach Abs. 1 erfolgte Berichtigung kann andernfalls zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen, da ein Unternehmen eines Vertragsstaats, dessen Gewinne nach Abs. 1 nach oben korrigiert werden, für Gewinne besteuert wird, die bereits bei dem verbundenen Unternehmen im anderen Vertragsstaat besteuert wurden.

Zu Art. 10:

Art. 10 ist eine Verteilungsnorm für grenzüberschreitend geleistete Dividenden und entspricht in weiten Teilen Art. 10 OECD-MA. Gemäß Art. 10 Abs. 1 dürfen Dividenden im Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers besteuert werden.

Nach Abs. 2 lit. a dürfen insbesondere Portfolio-Dividenden auch in jenem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Gesellschaft ansässig ist, die die Dividenden zahlt. Dieses Quellenbesteuerungsrecht ist jedoch auf 15% des Bruttobetrags der Dividende beschränkt, wenn der Nutzungsberechtigte eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist.

In den Fällen des Abs. 2 lit. b entfällt jedoch das Quellenbesteuerungsrecht und die Dividenden dürfen nur im Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten besteuert werden. Voraussetzung dafür ist, dass der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die unmittelbar mindestens 10 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft hält (Schachteldividenden). Die OECD-konforme Mindesthaltedauer von 365 Tagen für Schachteldividenden zielt auf Fälle ab, in denen Steuerpflichtige versuchen, durch missbräuchliche Gestaltungen eine günstigere Quellenbesteuerung bei Dividenden zu erreichen.

Schließlich soll der Abs. 2 keinen Einfluss auf die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden, haben.

Abs. 3 definiert „Dividenden“ für Zwecke des Abkommens und entspricht der Definition des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA. Nach Z 1 des Protokolls umfasst die Begriffsbestimmung für Österreich auch Zuwendungen aus österreichischen Privatstiftungen.

Abs. 4 enthält einen Betriebstättenvorbehalt und entspricht Art. 10 Abs. 4 OECD-MA. Hat der Nutzungsberechtigte eine Betriebstätte im Quellenstaat (in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist) und gehört die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, nach den Grundsätzen der Funktionsanalyse nach Art. 7 zu dieser Betriebstätte, ist nicht Art. 10, sondern Art. 7 (Unternehmensgewinne) auf diese Dividenden anzuwenden.

Abs. 5 schließt im Einklang mit Art. 10 Abs. 5 OECD-MA eine „exterritoriale Dividendenbesteuerung“ aus.

Zu Art. 11:

Art. 11 ist die Verteilungsnorm für das Besteuerungsrecht an grenzüberschreitend geleisteten Zinsen.

Nach Abs. 1 dürfen, abweichend vom OECD-MA, Zinsen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Empfänger der Zinsen ansässig ist, wenn die empfangende Person Nutzungsberechtigte der Zinsen ist. Die Abweichung resultiert aus der im nationalen Recht

verankerten, lediglich sehr eingeschränkten Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger. Abs. 1 sieht daher ein ausschließliches Besteuerungsrecht für den Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers vor.

Die in Abs. 2 vorgesehene Definition des Begriffs „Zinsen“ ist OECD-konform und entspricht Art. 11 Abs. 3 OECD-MA. Der Begriff bezeichnet im Allgemeinen Einkünfte aus Forderungen jeder Art, unabhängig davon, ob sie hypothekarisch gesichert sind und ob sie ein Recht auf Gewinnbeteiligung beinhalten. Der Begriff „Zinsen“ ist grundsätzlich im Abkommen erschöpfend definiert und es bedarf zur Auslegung daher keines Rückgriffs auf nationales Recht. Nicht unter den Begriff „Zinsen“ i.S.d. Art. 11 fallen zB Gebühren für Zahlungsverzug.

Abs. 3 enthält einen Betriebstättenvorbehalt und entspricht Art. 11 Abs. 4 OECD-MA. Hat der Nutzungsberechtigte eine Betriebstätte im Quellenstaat (aus dem die Zinsen gemäß Abs. 4 stammen) und gehört die den Zinsen zugrundeliegende Forderung zu dieser Betriebstätte, so ist nicht Art. 11, sondern vorrangig Art. 7 (Unternehmensgewinne) auf diese Zinsen anzuwenden.

Abs. 4 bestimmt in OECD-konformer Weise (Art. 11 Abs. 5 OECD-MA) den Quellenstaat der Zinsen. Dieser Quellenstaat ist jener Vertragsstaat, in dem

- der Zahler der Zinsen ansässig ist oder
- wenn die Zinsen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Betriebstätte des Zahlers stehen, im Vertragsstaat, wo die Betriebstätte gelegen ist - unabhängig davon, ob der Zahler in einem der beiden Vertragsstaaten oder einem Drittstaat ansässig ist. Die Zinsen stehen dann in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebstätte, wenn die Forderung für ihren Bedarf aufgenommen und die Zinsen von ihr getragen werden.

Abs. 5 enthält entsprechend dem Art. 11 Abs. 6 OECD-MA eine Bestimmung zur Vermeidung der Erlangung ungerechtfertigter Abkommensvorteile. Die Anwendung des Art. 11 ist demnach beschränkt, wenn beispielsweise zwischen verbundenen Unternehmen nicht fremdübliche Zinsen gezahlt werden. In einem solchen Fall finden die Bestimmungen des Art. 11 nur auf den fremdüblichen Betrag Anwendung; der übersteigende Teil der Zinsen wird nach den Rechtsvorschriften der beiden Vertragsstaaten unter Berücksichtigung der übrigen Bestimmungen des Abkommens besteuert.

Zu Art. 12:

Art. 12 ist eine Verteilungsnorm für grenzüberschreitend geleistete Lizenzgebühren. Gemäß Abs. 1 dürfen Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers besteuert werden.

In Abs. 2 wird abweichend zum OECD-MA auch dem Quellenstaat (dem Staat, aus dem die Lizenzgebühren gemäß Abs. 5 stammen) ein Besteuerungsrecht eingeräumt. Dieses Quellenbesteuerungsrecht ist auf 5% des Bruttobetrags der Lizenzgebühren beschränkt, wenn der Nutzungsberechtigte der Lizenzgebühren im anderen Vertragsstaat ansässig ist.

In Abs. 3 wird der Begriff der Lizenzgebühren definiert. Die Definition entspricht Art. 12 Abs. 2 OECD-MA.

Abs. 4 enthält einen Betriebstättenvorbehalt und entspricht Art. 12 Abs. 3 OECD-MA. Hat der Nutzungsberechtigte eine Betriebstätte im Quellenstaat (aus dem die Lizenzgebühren gemäß Abs. 5 stammen) und gehören die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, zu dieser Betriebstätte, ist nicht Art. 12, sondern Art. 7 (Unternehmensgewinne) auf diese Lizenzgebühren anzuwenden.

Abs. 5 bestimmt, unter welchen Umständen Lizenzgebühren aus einem Vertragsstaat stammen und definiert damit den Quellenstaat für Zwecke des Art. 12. Nach Abs. 5 stammen Lizenzgebühren aus einem Vertragsstaat,

- wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist;
- wenn der Schuldner in einem Vertragsstaat eine Betriebstätte hat und die Verpflichtung zur Zahlung der Lizenzgebühren für Zwecke der Betriebstätte eingegangen worden ist und die Betriebstätte die Lizenzgebühren trägt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Schuldner in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist.

Abs. 6 enthält entsprechend Art. 12 Abs. 4 OECD-MA eine Bestimmung zur Vermeidung der Erlangung ungerechtfertigter Abkommensvorteile. Die Anwendung des Art. 12 ist demnach beschränkt, wenn beispielsweise zwischen verbundenen Unternehmen nicht fremdübliche Lizenzgebühren gezahlt werden. In einem solchen Fall finden die Bestimmungen des Art. 12 nur auf den fremdüblichen Betrag Anwendung; der übersteigende Teil der Lizenzgebühren wird nach den Rechtsvorschriften der beiden Vertragsstaaten unter Berücksichtigung der übrigen Bestimmungen des Abkommens besteuert.

Zu Art. 13:

Art. 13 ist eine Verteilungsnorm für die Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von Vermögen und entspricht grundsätzlich Art. 13 OECD-MA. Der Begriff „Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen“ umfasst insbesondere Gewinne, die sich aus der Veräußerung oder dem Tausch von Vermögensgegenständen ergeben, aber auch aus der teilweisen Veräußerung, der Enteignung, der Liquidation, der Einbringung in eine Gesellschaft im Tausch gegen Aktien, der Veräußerung eines Rechts, der Schenkung und dem Übergang von Vermögensgegenständen von Todes wegen. Auch ein fiktiver Veräußerungsgewinn, wie er etwa im Rahmen der Wegzugsbesteuerung entsteht, ist von Art. 13 erfasst. Der Begriff „Gewinn“ ist nicht im Abkommen definiert, sodass sich dessen Ermittlung nach dem innerstaatlichen Recht richtet.

Das Recht auf Besteuerung eines Vermögenszuwachses, der in Österreich vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens erzielt wurde, verbleibt auch bei Anwendung dieses Abkommens bei Österreich (siehe österreichische Anmerkung zum OECD-MK in Art. 13 Rz 32.1).

Gemäß Abs. 1 dürfen Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens i.S.d. Art. 6 im Belegenheitsstaat besteuert werden. Abs. 1 betrifft nur Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von im anderen Vertragsstaat gelegenen unbeweglichem Vermögen erzielt. Nicht umfasst von Abs. 1 sind Gewinne aus der Veräußerung von im Ansässigkeitsstaat oder einem Drittstaat gelegenen unbeweglichen Vermögen.

Nach Abs. 2 dürfen Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens einer Betriebstätte im Staat der Betriebstätte besteuert werden. Der Begriff „bewegliches Vermögen“ umfasst Vermögen mit Ausnahme des in Abs. 1 behandelten unbeweglichen Vermögens. Gewinne aus der Veräußerung solcher Vermögenswerte können in dem Staat besteuert werden, in dem sich die Betriebstätte befindet, was den Regeln für Unternehmensgewinne entspricht (Art. 7). Der Absatz umfasst sowohl Gewinne bei der Veräußerung von beweglichem Vermögen einer Betriebstätte als auch bei der Veräußerung der Betriebstätte als solche (allein oder mit dem gesamten Unternehmen).

Gemäß Abs. 3 dürfen Gewinne, in Abweichung von Abs. 2, die Unternehmen der Seeschifffahrt und der Luftfahrt im internationalen Verkehr aus der Veräußerung beweglichen Betriebsvermögens erzielen, nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden. Diese Regel entspricht den Bestimmungen des Art. 8 und des Art. 21 Abs. 3 dieses Abkommens.

Im Einklang mit dem OECD-MA dürfen auf Wunsch Andorras gemäß Abs. 4 Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft, oder vergleichbaren Rechten an einer Personengesellschaft oder einem Trust, deren Vermögenswerte zu mehr als 50 % aus unbeweglichem Vermögen bestehen, („Immogesellschaft“) in jenem Vertragsstaat besteuert werden, in dem das unbewegliche Vermögen belegen ist (Belegenheitsstaat). Um festzustellen, ob das Vermögen einer Gesellschaft zu mehr als 50 % aus unbeweglichem Vermögen besteht, ist auf die Verkehrswerte abzustellen. Entsprechend dem OECD-MA sieht Abs. 4 diesbezüglich einen Beobachtungszeitraum von 365 Tagen vor: Ob im Zeitpunkt der Veräußerung eine Immogesellschaft vorliegt, richtet sich also nicht bloß nach den Verhältnissen am Veräußerungstag, sondern auch nach jenen der vorangehenden 365 Tage. Die Bestimmung ist als Ergänzung zu Abs. 1 zu verstehen, da durch sie vermieden wird, dass durch die Zwischenschaltung einer intransparenten Immobiliengesellschaft das Besteuerungsrecht vom Belegenheitsstaat in den Ansässigkeitsstaat des Investors (Abs. 5) gezogen wird. Abs. 4 ist somit eine spezielle Anti-Missbrauchsvorschrift, die neben der generellen Anti-Missbrauchsvorschrift des Art. 27 steht.

Abs. 5 teilt das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung des in den vorstehenden Absätzen nicht genannten Vermögens ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zu. Darunter fallen insbesondere Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen, die nicht unter Abs. 4 fallen.

Zu Art. 14:

Art. 14 sieht eine Verteilungsnorm für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit vor und entspricht Art. 15 OECD-MA. Die Verteilungsnorm ist nachrangig gegenüber Art. 15, 17, 18 und 19 anzuwenden. Aufgrund des in Art. 16 ausdrücklich geregelten Vorrangs ist außerdem auch Art. 16 vorrangig gegenüber Art. 14 anzuwenden.

Nach Abs. 1 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit nur im Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers besteuert werden. Wird die Tätigkeit jedoch im anderen Vertragsstaat ausgeübt, so darf auch der andere Vertragsstaat (der Tätigkeitsstaat) die Einkünfte besteuern, insoweit die Einkünfte auf diese Tätigkeit entfallen. Für die Aufteilung zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat gilt das Kausalitätsprinzip, d.h. sofern Einkünfte kausal mit der im Tätigkeitsstaat verrichteten Arbeit zusammenhängen, dürfen sie dort besteuert werden.

Abs. 2 enthält eine Ausnahmebestimmung für kurzfristige Auslandstätigkeiten („183-Tage-Klausel“). Nach dieser Bestimmung darf – ungeachtet des Abs. 1 – nur der Ansässigkeitsstaat

des Einkünfteempfängers die Vergütungen besteuern, wenn alle der folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- Der Einkünfteempfänger hält sich nur kurzfristig im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) auf, d.h. insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet.
- Die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Staat ansässig ist. Der Begriff des Arbeitgebers ist im Sinne eines „wirtschaftlichen Arbeitgebers“ zu verstehen.
- Die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Abs. 3 sieht eine Ausnahmeregelung für unselbständige Arbeit vor, die ein Mitglied der regulären Besatzung an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr ausübt. Demnach dürfen diese Einkünfte nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Einkünfteempfänger ansässig ist. Die Definition des Ausdrucks „internationaler Verkehr“ findet sich in Art. 3 Abs. 1 lit. h des Abkommens. Von Abs. 3 sind jedoch jene Fälle ausgenommen, in denen die unselbstständige Arbeit an Bord eines Seeschiffes oder Luftfahrzeuges ausgeübt wird, das ausschließlich im anderen Vertragsstaat betrieben wird. In solchen Fällen kommt die Ausnahmeregelung nicht zur Anwendung, weshalb derartige Einkünfte von Abs. 1 erfasst sind.

Zu Art. 15:

Das Besteuerungsrecht für Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsbezüge wird entsprechend dem Art. 16 OECD-MA dem Vertragsstaat zugeteilt, in dem die Gesellschaft, die die Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsbezüge auszahlt, ansässig ist. Art. 15 erfasst ausschließlich Bezüge, die für eine Aufsichtstätigkeit bezahlt werden (siehe auch Protokoll Z. 2 zu Art. 15) und gilt daher nicht für Einkünfte, die für geschäftsführende oder leitende Tätigkeiten bezogen werden.

Zu Art. 16:

Art. 16 ist die Verteilungsnorm für Einkünfte von in einem Vertragsstaat ansässigen Künstlern und Sportlern, die diese aus im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeiten beziehen. Nach Abs. 1 – der im Einklang mit Art. 17 Abs. 1 OECD-MA steht – dürfen diese Einkünfte im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Art. 16 ist ungeachtet des Art. 14 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) und daher vorrangig anzuwenden. Ebenso ist

Art. 16 aufgrund von Art. 7 Abs. 7 vorrangig zu der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne anzuwenden.

Dieses nach Abs. 1 dem Tätigkeitsstaat eingeräumte Besteuerungsrecht geht auch nicht dadurch verloren, dass die Einkünfte nicht unmittelbar dem Künstler oder Sportler, sondern einem zwischengeschalteten Rechtsträger zufließen (Abs. 2 entspricht Art. 17 Abs. 2 OECD-MA). Dieser „internationale Künstlerdurchgriff“ bewirkt, dass der Tätigkeitsstaat die Einkünfte der zwischen dem Auftraggeber und dem Künstler bzw. Sportler geschalteten Person ebenfalls besteuern darf. Handelt es sich bei der zwischengeschalteten Person um eine Mitwirkende an einer Unterhaltungsdarbietung im Sinne von § 98 Abs 1 Z 3 EStG 1988, darf daher Österreich als Tätigkeitsstaat die gesamte Vergütung einer Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 unterwerfen. Gilt sie hingegen nicht als Mitwirkende an einer Unterhaltungsdarbietung, darf bereits nach innerstaatlichem Recht nur der Künstleranteil in Österreich besteuert werden („echter Künstlerdurchgriff“) und nicht der Gewinnanteil der zwischengeschalteten Person; Abs. 2 kann keine Ausweitung des Besteuerungsrechts bewirken.

Abweichend vom OECD-MA sieht Abs. 3 eine Ausnahme vom Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates vor, wenn der Aufenthalt des Künstlers oder Sportlers im anderen Staat ganz oder überwiegend von einem der Vertragsstaaten oder beiden Vertragsstaaten oder von einer in einem Vertragsstaat als gemeinnützig anerkannten Einrichtung subventioniert wird. In diesem Fall hat der Ansässigkeitsstaat des Künstlers bzw. Sportlers das ausschließliche Besteuerungsrecht. Z 3 des Protokolls legt zudem fest, dass Abs. 3 auch für Trägerkörperschaften von Orchestern, Theatern, Balletten sowie für die Mitglieder solcher Kulturträger gilt, wenn diese Trägerkörperschaften auf Dauer ohne Gewinnerzielung tätig sind und dies durch die zuständige Behörde (in Österreich der BMF) im Ansässigkeitsstaat bestätigt wird.

Zu Art. 17:

Art. 17 Abs. 1 sieht – im Einklang mit Art. 18 OECD-MA – ein ausschließliches Besteuerungsrecht für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, für den Ansässigkeitsstaat vor. Die Regelung gilt allerdings nur vorbehaltlich des Art. 18 Abs. 2, also der Verteilungsnorm für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen aus dem öffentlichen Dienst.

Abs. 2 weist dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht für Sozialversicherungspensionen zu und gilt außerdem für weitere Zahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, wie etwa

Arbeitslosengeld, Krankengeld oder sonstige ähnliche Zahlungen. Die Bestimmung gilt ungeachtet des Abs. 1 und – ebenso wie Abs. 1 – vorbehaltlich des Art. 18 Abs. 2.

Zu Art. 18:

Art. 18 ist die Verteilungsnorm für Aktivbezüge und ähnliche Vergütungen (Abs. 1) und Ruhebezüge und ähnliche Vergütungen (Abs. 2) aus öffentlichen Kassen an öffentlich Bedienstete und entspricht weitgehend Art. 19 OECD-MA. Im Gegensatz zur OECD-Musterbestimmung sind auch Bezüge, die von Körperschaften des öffentlichen Rechts geleistet werden, von dieser Vorschrift erfasst. Der Ausdruck „Körperschaft des öffentlichen Rechts“ bedeutet nach Z. 4 des Protokolls „eine Einrichtung, die nach dem öffentlichen Recht eines Vertragsstaats errichtet wird“ und umfasst aus österreichischer Sicht zB Sozialversicherungsträger, gesetzliche Interessensvertretungen (Kammern) oder Universitäten nach dem Universitätsgesetz. Die Abs. 1 und 2 stehen unter Vorbehalt der Erwerbsklausel des Abs. 3.

Nach Abs. 1 lit. a dürfen Aktivbezüge (Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen) nur in jenem Staat besteuert werden, in dem sich die auszahlende öffentliche Stelle befindet, für die die Dienste geleistet wurden (Kassenstaatsprinzip). Diese Regel steht allerdings unter dem Staatsbürgerschafts- bzw. Ortskräftevorbehalt des Abs. 1 lit. b. Demnach dürfen die Aktivbezüge nur im anderen Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, wenn die Dienste dort geleistet werden, die natürliche Person dort ansässig ist und entweder

- ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder
- nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten.

Abs. 2 lit. a adressiert Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen aus öffentlichen Stellen für die dieser Stelle geleisteten Dienste. Diese dürfen – im Gleichklang mit Abs. 1 lit. a – nur in jenem Staat besteuert werden, in dem sich die auszahlende öffentliche Stelle befindet, für die die Dienste geleistet wurden (Kassenstaatsprinzip). Abs. 2 lit. b normiert aber einen Vorbehalt, wonach nur der andere Vertragsstaat besteuern darf, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist. Abs. 2 ist auch anwendbar, wenn das Ruhegehalt im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung ausgezahlt wird.

Abs. 3 sieht eine Erwerbsklausel vor. Demnach sind die allgemeinen Bestimmungen des Artikel 14 (unselbstständige Arbeit), 15 (Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen), 16 (Künstler und Sportler) und 17 (Ruhegehälter) anzuwenden, wenn die Dienstleistungen,

für die die Aktiv- bzw. Ruhebezüge bezahlt werden, im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts erbracht werden.

Zu Art. 19:

Art. 19 regelt das Besteuerungsrecht für bestimmte an Auslandsstudenten, Praktikanten oder Lehrlinge aus dem Ausland zufließende Zuwendungen. Den Grundsätzen des Art. 20 OECD-MA folgend werden diese Zuwendungen in dem Staat, in dem sich die Person zum Studium oder zur Ausbildung aufhält, gemäß Abs. 1 steuerfrei gestellt. Der Artikel umfasst nur Zuwendungen, die der Empfänger für seinen Unterhalt oder seine Ausbildung erhält. Die Befreiung gilt daher grundsätzlich nicht für Zahlungen oder Teile davon, die eine Vergütung für vom Empfänger erbrachte Dienstleistungen darstellen und zum Beispiel von Art. 14 oder Art. 7 erfasst sind (es sei denn, Abs. 2 ist anwendbar).

Abs. 2 sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerbefreiung im Quellenstaat auch für Vergütungen aus einer Beschäftigung eines Auslandsstudenten, Praktikanten oder Lehrlings vor. Übt der Auslandsstudent, Praktikant oder Lehrling seine Beschäftigung im Quellenstaat nicht länger als 183 Tagen aus und steht die Beschäftigung in direktem Zusammenhang mit seiner im (vormaligen) Ansässigkeitsstaat ausgeübten Ausbildung, bleiben seine Einkünfte aus dieser Beschäftigung im Quellenstaat steuerfrei.

Zu Art. 20:

Art. 20 enthält eine Verteilungsnorm für andere Einkünfte. Abs. 1 und Abs. 2 entsprechen dabei Art. 21 Abs. 1 und Abs. 2 des OECD-MA.

Abs. 1 sieht ein ausschließliches Besteuerungsrecht für den Ansässigkeitsstaat für all jene Einkünfte – ohne Rücksicht auf ihre Herkunft – vor, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden. Abs. 1 ist daher eine Auffangklausel, die nur subsidiär zu allen vorangehenden Verteilungsnormen zur Anwendung gelangt.

Abs. 2 normiert einen Betriebstättenvorbehalt. Abs. 1 kommt demnach nicht zur Anwendung, wenn im anderen Staat eine Betriebstätte vorliegt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, dieser Betriebstätte zuzurechnen sind. Diesfalls ist Art. 7 des Abkommens anzuwenden. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 Abs. 2) sind vom Betriebstättenvorbehalt ausgenommen.

Durch Abs. 3 soll eine im Quellenstaat vorgesehene Steuerfreiheit von Einkünften auf Grund gesetzlicher Versorgungsrechtsansprüche auch im Wohnsitzstaat gewährleistet werden. In Z 5 lit. a des Protokolls wird ausgeführt, dass auch Vergütungen für einen Schaden, der als Folge von Straftaten, Impfungen oder ähnlichen Gründen entstanden ist, von Abs. 3 erfasst sein sollen. Sind derartige Versorgungsansprüche daher im Quellenstaat steuerfrei, dürfen sie auch im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert werden. Zudem wird in Z 5 lit. b des Protokolls festgehalten, dass die in Abs. 3 angeführten Bezüge nicht zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen sind.

Zu Art. 21:

Art. 21 sieht eine Verteilungsnorm für Vermögen vor und entspricht Art. 22 OECD-MA. Steuern auf Vermögen, auf die der Artikel Anwendung findet, sind die in Art. 2 genannten Steuern sowie alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung dieses Abkommens neben den bestehenden oder an deren Stelle erhoben werden (Art. 2 Abs. 4).

Nach Abs. 1 darf unbewegliches Vermögen i.S.d. Art. 6 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem das unbewegliche Vermögen liegt.

Abs. 2 normiert, dass bewegliches Betriebsvermögen einer Betriebstätte in dem Vertragsstaat besteuert werden darf, in dem sich die Betriebstätte befindet. Für Zwecke des Abs. 2 gehört bewegliches Vermögen zum Betriebsvermögen einer Betriebstätte, wenn das „wirtschaftliche“ Eigentum an diesem dieser Betriebstätte zugerechnet wird (OECD-MK Art 22. Rz 3.1).

Abs. 3 ist eine korrespondierende Bestimmung zu Art. 8 sowie Art. 14 Abs. 3. Demnach dürfen Seeschiffe oder Luftfahrzeuge, sowie bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, wenn sie einem Unternehmen einen Vertragsstaats gehören, das diese Seeschiffe oder Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr betreibt, nur in diesem Staat besteuert werden in dem das Unternehmen i.S.d. Art. 4 ansässig ist. Die Besteuerung von unbeweglichem Vermögen, das mit dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen zusammenhängt, unterliegt Abs. 1.

Abs. 4 regelt, dass alle übrigen nicht unter die Bestimmungen der Abs. 1 bis 3 fallenden Vermögenswerte einer Person ausschließlich im Ansässigkeitsstaat der Person besteuert werden dürfen.

Zu Art. 22:

In Art. 22 des Abkommens werden die Methoden festgelegt, nach denen die Doppelbesteuerung in den jeweiligen Vertragsstaaten vermieden wird. Sowohl Andorra (Abs. 1) als auch Österreich (Abs. 2) wenden demnach die Anrechnungsmethode unter Berücksichtigung eines Anrechnungshöchstbetrages an, wonach der Ansässigkeitsstaat auf die zu erhebende Steuer den Betrag anrechnet, der der im anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer entspricht. Sieht die anwendbare Verteilungsnorm unmittelbar eine Befreiung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat vor, so dürfen diese Einkünfte zum Progressionsvorbehalt herangezogen werden (Abs. 1 lit. b sowie Abs. 2 lit. b).

Zu Art. 23:

Art. 23 entspricht Art. 24 OECD-MA und enthält Regelungen zur Gleichbehandlung und der Vermeidung von steuerlicher Diskriminierung. Die verschiedenen Bestimmungen des Art. 23 verhindern eine unterschiedliche steuerliche Behandlung, die ausschließlich auf bestimmten spezifischen Gründen beruht (Abs. 1 bis 5).

Abs. 1 enthält die Regelung über das Verbot von Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit von in einem Vertragsstaat ansässigen Personen. Daher dürfen, unter dem Vorbehalt der Gegenseitigkeit, die Staatsangehörigen eines Vertragsstaats in dem anderen Vertragsstaat nicht ungünstiger behandelt werden als die Staatsangehörigen des letzteren Staates unter den gleichen Verhältnissen. Der Ausdruck „in den gleichen Verhältnissen“ bezieht sich auf Steuerpflichtige (natürliche Personen, juristische Personen, Personengesellschaften und Vereinigungen), die sich im Hinblick auf die Anwendung der allgemeinen Steuergesetze und -vorschriften rechtlich und tatsächlich in im Wesentlichen ähnlichen Verhältnissen befinden. Korrespondierend enthält Abs. 2 die Regelung über das Verbot von Diskriminierung aus Gründen der Staatenlosigkeit von in einem Vertragsstaat ansässigen Personen.

Abs. 3 enthält die Regelung über das Verbot von Diskriminierung von Betriebstätten ausländischer Unternehmen gegenüber inländischen Unternehmen. Der Artikel umfasst daher unterschiedslos und ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit alle in einem Vertragsstaat ansässigen Personen, die im anderen Vertragsstaat eine Betriebstätte unterhalten. Nach Abs. 3 erster Satz darf die Besteuerung einer Betriebstätte in dem betreffenden Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen dieses Staates, die die gleichen Tätigkeiten ausüben. Eine Diskriminierung aufgrund des Sitzes des ausländischen Unternehmens ist untersagt. Diese Bestimmung bezweckt die Verhinderung jeder Ungleichbehandlung von Betriebstätten gegenüber gebietsansässigen Unternehmen desselben Wirtschaftszweigs in Bezug auf Steuern, die auf der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, insbesondere Steuern auf Unternehmensgewinne. Abs. 3 zweiter Satz beschreibt,

wie das Betriebstättendiskriminierungsverbot für natürliche Personen anzuwenden ist, und stellt klar, dass solche Personen im Betriebstättenstaat nicht bessergestellt werden müssen als dort Ansässige, indem persönliche Freibeträge, Steuervergünstigungen und -ermäßigungen sowohl im Ansässigkeits- als auch im Betriebstättenstaat gewährt würden (vgl. Art. 24 Rz 36 OECD-MK).

Durch Abs. 4 wird die steuerliche Gleichbehandlung, insbesondere in Hinblick auf deren Abzugsfähigkeit, von Zahlungen eines Unternehmens in der Form von Zinsen, Lizenzgebühren und anderen Entgelten sichergestellt, unabhängig davon, ob der Empfänger der Zahlungen im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens oder im anderen Staat ansässig ist.

Abs. 5 normiert das Verbot der Ungleichbehandlung von Kapitalbeteiligungen. Dieser Absatz untersagt es einem Vertragsstaat, ein Unternehmen ungünstiger zu behandeln, dessen Kapital ganz oder teilweise, unmittelbar oder mittelbar, im Eigentum oder unter der Kontrolle einer oder mehrerer im anderen Vertragsstaat ansässiger Personen steht. Diese Bestimmung und die Diskriminierung, die sie beseitigt, betreffen nur die Besteuerung von Unternehmen und nicht die Besteuerung der Personen, die deren Kapital besitzen oder kontrollieren. Sie bezweckt daher die Gleichbehandlung der im selben Staat ansässigen Steuerpflichtigen und nicht die Gleichbehandlung von ausländischem Kapital in den Händen der Gesellschafter oder Aktionäre mit inländischem Kapital.

Im Einklang mit Art. 24 Abs. 6 OECD-MA gelten gemäß Abs. 6 die Diskriminierungsverbote des Art. 23 für Steuern jeder Art und Bezeichnung und sind insofern nicht durch Art. 2 beschränkt.

Zu Art. 24:

Art. 24 regelt das Verständigungs- und Schiedsverfahren und entspricht in weiten Teilen den Grundsätzen des Art. 25 OECD-MA.

Abs. 1 und Abs. 2 regeln das Verständigungsverfahren. Nach Abs. 1 kann eine Person, die der Auffassung ist, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt oder führen könnte, mittels eines Antrags den Fall der zuständigen Behörde ihres Ansässigkeitsstaats unterbreiten. Die Unterbreitung eines Falles bei der zuständigen Behörde des Quellenstaats ist somit – abweichend zu Art. 25 Abs. 1 OECD-MA - nicht möglich. Wer als „zuständige Behörde“ gilt, definiert Art. 3 Abs. 1 lit. i. In Österreich ist dies der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter. Der Bundesminister für Finanzen hat „die Führung eines von einem Abgabepflichtigen angeregten Verständigungsverfahrens und die

Erledigung aller mit einem solchen Verständigungsverfahren oder einem Schiedsverfahren in Zusammenhang stehenden Aufgaben“ gem. § 61 Abs. 4 Z. 7 BAO (BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2025) dem Finanzamt für Großbetriebe übertragen. Die Person kann den Fall der Behörde unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsmittel unterbreiten. Ist der Fall von Art. 23 Abs. 1 des Abkommens erfasst (Gleichbehandlung von Staatsangehörigen), kann dieser der zuständigen Behörde jenes Vertragsstaats unterbreitet werden, dessen Staatsangehöriger die Person ist. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.

Gemäß Abs. 2 hat die zuständige Behörde, wenn sie die Einwendungen der Person für begründet hält und selbst nicht in der Lage ist, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats zu regeln. Damit soll eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden werden. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen (siehe auch § 295 Abs. 2a BAO).

Abs. 3 sieht ein amtswegiges Konsultationsverfahren zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vor, in dem sich diese bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Das Konsultationsverfahren bietet einen zusätzlichen Mechanismus zur Kommunikation zwischen den zuständigen Behörden zur gemeinsamen Auslegung oder Anwendung des Abkommens. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

Nach Abs. 4 können die zuständigen Behörden zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren, gegebenenfalls auch durch eine aus ihnen oder ihren Vertretern bestehende gemeinsame Kommission.

Abs. 5 regelt das Schiedsverfahren, das auf schriftlichen Antrag der betroffenen Person eingeleitet werden kann, wenn die zuständigen Behörden nicht in der Lage sind, eine Verständigungslösung gem. Abs. 2 innerhalb von drei Jahren herbeizuführen. Die Frist von drei Jahren stellt eine Abweichung zu Art. 25 Abs. 5 lit. b OECD-MA dar, wonach eine Frist von zwei Jahren maßgeblich ist. Diese Dreijahresfrist beginnt ab dem Zeitpunkt zu laufen, zu dem alle Informationen, die die zuständigen Behörden zur Bearbeitung des Falles benötigen, beiden zuständigen Behörden zur Verfügung gestellt worden sind. Es können jedoch keine nach einem Verständigungsverfahren noch offenen Fragen einem Schiedsverfahren unterworfen werden, wenn diesbezüglich bereits in einem Staat eine

rechtskräftige Gerichtsentscheidung ergangen ist. Der Schiedsspruch ist für beide Vertragsstaaten verbindlich und ungeachtet der Verjährungsfristen des innerstaatlichen Rechts dieser Staaten umzusetzen. Die Verbindlichkeit des Schiedsspruchs gilt nur dann nicht, wenn eine unmittelbar von diesem Fall betroffene Person die den Schiedsspruch umsetzende Verständigungsregelung nicht anerkennt. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen (im Wege einer Verständigungsvereinbarung), wie Abs. 5 durchzuführen ist.

Zu Art. 25:

Art. 25 regelt den Informationsaustausch und entspricht Art. 26 des OECD-MA. Durch diesen Artikel verpflichten sich die beiden Vertragsstaaten zu einem umfassenden Informationsaustausch in Steuersachen, der auf Ersuchen, spontan oder automatisch erfolgen kann.

Abs. 1 regelt den Austausch von Informationen zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind. Die voraussichtliche Erheblichkeit dient der Vermeidung sogenannter „fishing expeditions“ und soll sicherstellen, dass sich ein Auskunftersuchen nur auf die konkreten Steuerangelegenheiten eines bestimmten Steuerpflichtigen oder mehrerer bestimmter Steuerpflichtiger beziehen kann. Der Artikel enthält daher die Regeln, nach denen Informationen in größtmöglichem Umfang ausgetauscht werden können, mit dem Ziel eine geeignete Grundlage für die Durchführung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten und für die Anwendung der besonderen Bestimmungen des Abkommens zu schaffen (vgl. Art. 26 Rz 5 OECD-MK). Der Austausch von Informationen wird nicht durch die Art. 1 und 2 des Abkommens eingeschränkt. Daher ist auch der Austausch von Informationen über in keinem Vertragsstaat ansässige Personen (vgl. Art. 1) sowie Steuern, die nicht in Art. 2 genannt sind, umfasst.

Abs. 2 regelt, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen, die sie im Rahmen ihrer Zusammenarbeit nach den Bestimmungen des Abs. 1 erhalten, vertraulich behandeln und dass die Informationen geheim zu halten sind. Die Vertraulichkeitsbestimmungen des Abs. 2 gelten für alle Arten von Informationen, die die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gemäß Abs. 1 erhalten, unabhängig davon, um welche Art des Informationsaustausches (spontan, automatisch, auf Ersuchen) es sich handelt. Die Einhaltung der Geheimhaltungspflicht im Vertragsstaat, der die Informationen empfängt, unterliegt dessen innerstaatlichen Rechtsvorschriften. Daher ist in Abs. 2 vorgesehen, dass die nach den Bestimmungen des Abkommens ausgetauschten

Informationen im Empfangsstaat in gleicher Weise als geheim zu behandeln sind wie Informationen, die nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften dieses Vertragsstaates erlangt wurden. Die ausgetauschten Informationen dürfen nach Abs. 2 nur an Personen und Behörden weitergegeben werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel in Bezug auf die Steuern, über die nach Abs. 1 Informationen ausgetauscht werden dürfen, oder mit der Aufsicht über die genannten Bereiche, befasst sind. In Österreich können die auf Basis von Art. 25 erhaltenen Informationen somit beispielsweise nicht bloß im Veranlagungs-, sondern auch im Finanzstrafverfahren verwendet werden. Die Verwendung der ausgetauschten Informationen ist grundsätzlich auf die in Abs. 2 genannten Zwecke beschränkt. Eine Verwendung für andere als die genannten Zwecke ist aber insofern zulässig, als die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten der Verwendung der Informationen für solche anderen Zwecke zustimmen und die Informationen nach dem Recht beider Vertragsstaaten für solche Zwecke verwendet werden dürfen. Dieser Mechanismus soll es erlauben, Steuerinformationen unter bestimmten Voraussetzungen in Angelegenheiten von hoher Wichtigkeit auch für andere Zwecke, wie beispielsweise zur Bekämpfung von Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung, zu verwenden.

Abs. 3 ergänzt Abs. 1 und Abs. 2 insofern, als darin Einschränkungen für die Auslegung der vorangehenden Absätze normiert sind. Erstens enthält der Absatz die Klarstellung, dass ein Vertragsstaat nicht verpflichtet ist, über seine eigenen nationalen Gesetze und Verwaltungspraxis hinauszugehen, um dem anderen Vertragsstaat Informationen zur Verfügung zu stellen. Nationale Regelungen zum Steuergeheimnis sollten jedoch nicht so ausgelegt werden, dass sie ein Hindernis für den Informationsaustausch gemäß diesem Artikel darstellen. Auch beschränkt Abs. 3 den Informationsaustausch betreffend Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnissen oder jene Informationen, die ein Geschäftsverfahren offenlegen würden. Informationen dürfen nicht ausgetauscht werden, wenn dies gegen den Grundsatz des Ordre public verstoßen würde.

Nach Abs. 4 ist der ersuchte Vertragsstaat auch dann zur Informationsbeschaffung und zum Informationsaustausch verpflichtet, wenn dieser selbst kein Interesse an den ersuchten Informationen für steuerliche Zwecke hat. Maßnahmen zur Informationsbeschaffung bezeichnet grundsätzlich Gesetze und Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren, die es einem Vertragsstaat ermöglichen, die erbetenen Informationen zu beschaffen und auszutauschen.

Nach Abs. 5 kann Abs. 3 nicht dahingehend ausgelegt werden, dass der Informationsaustausch abgelehnt wird, weil sich die Informationen bei einer Bank oder sonstigen Kreditinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden.

Zu Art. 26:

Durch Art. 26 des Abkommens wird ausdrücklich klargestellt, dass die steuerlichen Privilegien, die diplomatische und konsularische Beamte kraft Völkerrechts genießen, durch das Abkommen nicht beeinträchtigt werden. Die Bestimmung entspricht Art. 28 des OECD-MA.

Zu Art. 27:

Art. 27 enthält eine dem Art. 29 Abs. 9 OECD-MA entsprechende allgemeine Anti-Missbrauchsregel in der Form des Hauptzweck-Kriteriums (Principal Purpose-Test), durch die der BEPS-Minimumstandard umgesetzt wird. Bei Gestaltungen und Transaktionen sind demnach Abkommensvergünstigungen zu verwehren, wenn der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke dieser Gestaltungen und Transaktionen der Erhalt solcher Vergünstigungen ist. Art. 27 spiegelt die in der Präambel des Abkommens verankerte Absicht der Vertragsstaaten wider, die Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne Möglichkeiten der Nichtbesteuerung oder der reduzierten Besteuerung durch Steuerhinterziehung oder -vermeidung zu schaffen und insbesondere Treaty Shopping zu vermeiden.

Nach Art. 27 sollen die Vergünstigungen dieses Abkommens nicht in Anspruch genommen werden können, wenn einer der Hauptzwecke bestimmter Gestaltungen und Transaktionen darin besteht, einen Vorteil aus diesem Abkommen zu erlangen, und die Erlangung dieses Vorteils unter diesen Umständen dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des Abkommens zuwiderlaufen würde. Der letzte Teil des Absatzes räumt der Person, der die Vergünstigung allenfalls versagt würde, die Möglichkeit ein, den Gegenbeweis zu erbringen.

Wenn eine Gestaltung dadurch vernünftig erklärt werden kann, dass eine Vergünstigung nach diesem Abkommen entsteht, könnte daraus geschlossen werden, dass einer der Hauptzwecke die Erlangung der Vergünstigung war. Die Bezugnahme auf „einen der Hauptzwecke“ bedeutet, dass für die Versagung der Abkommensvorteile die Erlangung der Vergünstigung im Rahmen des Abkommens nicht der einzige Zweck einer bestimmten Gestaltung oder Transaktion sein muss. Es reicht aus, dass zumindest einer der Hauptzwecke in der Erlangung dieser Vergünstigung besteht. Ein Zweck ist kein Hauptzweck, wenn unter Berücksichtigung aller relevanten Tatsachen und Umstände vernünftigerweise davon ausgegangen werden kann, dass die Erlangung der Vergünstigung nicht eine der Hauptüberlegungen war und den Abschluss einer Gestaltung oder Transaktion, die allein oder zusammen mit anderen Transaktionen zu der Vergünstigung geführt hat, nicht gerechtfertigt hätte.

Zu Art. 28:

Art. 28 enthält die Bestimmungen für das Inkrafttreten und den zeitlichen Anwendungsbereich des Abkommens.

Abs. 1 sieht vor, dass die beiden Vertragsstaaten sich gegenseitig auf diplomatischem Wege über den Abschluss der internen Verfahren für das Inkrafttreten dieses Abkommens, also in Österreich über die Genehmigung des Nationalrats und Bundesrats, unterrichten.

Abs. 2 normiert, dass das Abkommen am 30. Tag nach Eintritt des späteren Zeitpunkts der in Abs. 1 genannten Mitteilung in Kraft tritt. Für an der Quelle einbehaltene Steuern wird das Abkommen ab 1. Jänner des Folgejahres des Inkrafttretens anwendbar. Für alle anderen Steuern findet das Abkommen Anwendung auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Jänner beginnen, das dem Jahr unmittelbar folgt, in dem das Abkommen in Kraft tritt.

Zu Art. 29:

Art. 29 sieht eine Regelung für die Kündigung des Abkommens durch einen Vertragsstaat vor. Demnach kann jeder Vertragsstaat das Abkommen – nach Ablauf von fünf Jahren nach dessen Inkrafttreten – bis inklusive 30. Juni eines jeden Kalenderjahres schriftlich auf diplomatischem Weg kündigen. In den Bestimmungen der lit. a und lit. b wird vereinbart, ab wann dieses Abkommen im Falle einer Kündigung durch einen Vertragsstaat keine Anwendung mehr findet:

- a) Bei an der Quelle einbehaltenen Steuern: Für Beträge, die am oder nach dem 1. Jänner des Jahres gezahlt werden, das dem Jahr unmittelbar folgt, in dem die Kündigung erfolgt ist.
- b) Andere Steuern: Für Steuern, die für Steuerjahre erhoben werden, die am oder nach dem 1. Jänner des Jahres beginnen, das dem Jahr unmittelbar folgt, in dem die Kündigung erfolgt ist.

Zum Protokoll:

Zu Z. 1:

Siehe die Erläuterungen zu Art. 10.

Zu Z. 2:

siehe die Erläuterungen zu Art. 15.

Zu Z. 3:

Siehe die Erläuterungen zu Art. 16.

Zu Z. 4:

Siehe die Erläuterungen zu Art. 18.

Zu Z. 5:

Siehe die Erläuterungen zu Art. 20.

Zu Z. 6:

Diese Protokollbestimmung regelt im Bereich des Informationsaustausches das Verhältnis dieses Abkommens zum bilateralen Abkommen über den Auskunftsaustausch in Steuersachen, das von den Vertragsstaaten 2009 unterzeichnet wurde (BGBl. III Nr. 129/2010). Darüber hinaus legt die Protokollbestimmung in Bezug auf den zeitlichen Anwendungsbereich des Art. 25 dieses Abkommens fest, dass Auskunftersuchen, die Zeiträume vor Wirksamwerden dieses Abkommens betreffen, auf Grund des Art. 25 dieses Abkommens nur für jene Zeiträume gestellt werden können, die vom genannten Abkommen aus dem Jahr 2009 erfasst sind.

Zu Z. 7:

Z. 7 des Protokolls enthält eine Meistbegünstigungsregelung zu Gunsten Österreichs, mit der Österreich die automatische Einführung der Vollstreckungsamtshilfe zugesichert wird, sobald Andorra dies auch in einem anderen Abkommen vorsieht. In diesem Fall gelten dieselben automatisch im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Bestimmungen über die Vollstreckungsamtshilfe in dem DBA mit dem anderen Staat.

Zu Z. 8:

Durch das Protokoll soll klargestellt werden, dass für die Auslegung des Abkommens die Grundsätze des Kommentars zum OECD-MA in seiner im Zeitpunkt der Abkommensanwendung gültigen Fassung maßgebend sind, sofern die Abkommensbestimmungen den Bestimmungen des OECD-MA entsprechen. Der OECD-Kommentar ist daher in dem Maße zu berücksichtigen, als dieser im Wortlaut des Abkommens Deckung findet. Auch zukünftige Kommentarrevisionen sind unter Beachtung

des Gesamtzusammenhangs der Abkommensbestimmungen insoweit anzuwenden, als die dem Kommentar zugrundeliegende Bestimmung des OECD-MA in der jeweils geltenden Fassung mit dem Wortlaut der vergleichbaren Bestimmung dieses Abkommens zumindest sinngemäß übereinstimmt.

Ausgenommen von diesem Grundsatz sind Vorbehalte zum OECD-MA und Bemerkungen zum OECD-Kommentar der Vertragsstaaten sowie gegenteilige Auslegungen, die in diesem Protokoll oder in einer unilateralen veröffentlichten Erklärung eines Vertragsstaats, die vor Inkrafttreten dem anderen Vertragsstaat mitgeteilt wurde, festgehalten sind oder auf die sich die zuständigen Behörden zukünftig (im Rahmen einer Konsultationsvereinbarung) einigen werden.

