

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Wien

## Das Verhältnis zwischen Abkommensrecht und innerstaatlichem Recht in der Definition des unbeweglichen Vermögens nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA

*Es entspricht dem Ziel und Zweck der DBA, Begriffe des OECD-MA abkommensautonom zu interpretieren, denn die Aufteilung der Besteuerungsrechte wird erst durch ein einheitliches Begriffsverständnis beider Vertragsstaaten gewährleistet. Nichtsdestotrotz enthält das OECD-MA auch Verweise auf nationales Recht, was zur Folge hat, dass Fragestellungen zum Verhältnis zwischen dem Abkommensrecht und dem nationalen Recht aufgeworfen werden. Dies ist teilweise auch bei Art. 6 Abs. 2 OECD-MA der Fall: Der Begriff „unbewegliches Vermögen“ ist nach dem nationalen Recht des Belegenheitsstaats auszulegen. Der nachfolgende Beitrag analysiert mögliche Fragestellungen in Zusammenhang mit dem Verweis in Art. 6 Abs. 2 OECD-MA, wie z.B. die Schranken der Anwendung des nationalen Rechts, die sich aus dem Abkommensrecht ergeben, und zeigt auf, dass solche Verweise zu komplizierten Auslegungsproblemen führen können.*

*The autonomous interpretation of OECD model's terms is in line with the purpose and aim of tax treaties, as the allocation of taxing rights requires the consistent understanding of the terms of both contracting states. Nevertheless, the OECD model convention refers to national law, as a result, questions are raised regarding the relation of treaty law and national law. Art. 6 para. 2 of the OECD model serves as an example of that: The term „immovable property“ has to a certain extent to be interpreted by using the national law's definition of the company's registered office. The following article analyzes possible questions relating to the reference in Art. 6 para. 2 of the OECD model, such as the limits of the application of national law, imposed by treaty law and shows that a reference to national law can lead to complicated interpretation problems.*

### I. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

Das OECD-MA enthält in seinen Art. 6–21 die für die Steuern vom Einkommen maßgebenden Verteilungsnormen und in seinem Art. 22 die Verteilungsnormen für die Steuern vom Vermögen. Für unbewegliches Vermögen gibt es in Art. 6, Art. 13 Abs. 1 und Art. 22 Abs. 1 OECD-MA eigene Verteilungsnormen. Art. 6 OECD-MA ist auf Einkünfte anwendbar, die eine im Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA regelt Gewinne aus der Veräußerung solchen Vermögens. Für Zwecke der Steuern vom Vermögen ist Art. 22 Abs. 1 OECD-MA die für im anderen Staat liegenden Vermögen maßgebende Verteilungsnorm. In diesen Fällen hat der Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht.

Art. 6 und Art. 22 Abs. 1 OECD-MA kommen nur dann zum Tragen, wenn das unbewegliche Vermögen im anderen Vertragsstaat liegt. Befindet sich das unbewegliche Vermögen in einem Drittstaat oder gar im Ansässigkeitsstaat selbst, kommt die Anwendung dieser Vorschriften nicht in Betracht. In diesen Fällen sind beispielsweise Art. 7 oder 21 OECD-MA in Erwägung zu ziehen. Im Falle des Art. 22 OECD-MA liegt die Anwendung der Abs. 2 oder 4 nahe.

Nach Art. 6 Abs. 4 OECD-MA sind die Abs. 1 und 3 dieser Vorschrift auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens maßgebend. Damit ist im Falle von Überschneidungen der Vorrang des Art. 6 OECD-MA gegenüber anderen Verteilungsnormen angeordnet, die auf Einkünfte eines Unternehmens anwendbar sind. Art. 6 OECD-MA hat somit jedenfalls Vorrang gegenüber der für Gewinne eines Unternehmens maßgebenden Verteilungsnorm des Art. 7 OECD-MA.<sup>1</sup> Sofern andere Verteilungsnormen – wie z.B. Art. 17 OECD-MA – teilweise auch Einkünfte eines Unternehmens betreffen, gilt auch in dieser Hinsicht der Vorrang des Art. 6 OECD-MA.

Ob die für Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren maßgebenden Verteilungsnormen der Art. 10–12 OECD-MA im Verhältnis zu Art. 6 OECD-MA Vorrang oder Nachrang haben, ist nicht ausdrücklich geregelt. Die Frage kann

▷ Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU (Wirtschaftsuniversität) Wien und Wissenschaftler Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorand/inn/enkollegs DIBT (Doctoral Program in Business Taxation) an dieser Universität. – Das Manuskript beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 24.11.2014 in Mailand hielt und dessen englische Version in dem von Guglielmo Maisto herausgegebenen Buch „Immovable Property Under Domestic law, EU Law and Tax Treaties“ beim IBFD erscheinen wird. – Dank gebührt Frau Draga Turic für die kritische Diskussion und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

<sup>1</sup> Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Art. 6 Rz. 6.

Lang, Das Verhältnis zwischen Abkommens- und innerstaatlichem Recht bzgl. unbeweglichen Vermögens nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA

Bedeutung erlangen, wenn zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auch Forderungen, Gesellschaftsanteile oder Lizenzen gehören und daher zu seinem Gewinn auch Zinsen, Dividenden oder Lizenzgebühren zu zählen sind. Anders als Art. 7 Abs. 4 OECD-MA enthält Art. 6 OECD-MA keine Regelung, nach der diese Vorschrift generell hinter allen anderen Verteilungsnormen – und damit auch gegenüber den Art. 10, 11 oder 12 OECD-MA – zurücktritt. Nimmt man dennoch an, dass die Vorschriften für Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren spezielleren Charakter auch gegenüber Art. 6 OECD-MA haben, stellt sich als nächste Frage, wie in den Fällen vorzugehen ist, in denen diese Einkünfte zum im Belegenheitsstaat gelegenen unbeweglichen Vermögen gehören. Die Regelungen des Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 3 OECD-MA (Betriebsstättenvorbehalt) bewirken ihrem Wortlaut nach nur eine Anwendung des Art. 7 OECD-MA – und nicht des Art. 6 OECD-MA – und nur dann, wenn im Quellenstaat eine Betriebsstätte besteht, zu der diese Einkünfte gehören. Von unbeweglichem Vermögen ist nicht die Rede. Selbst dann, wenn man das unbewegliche Vermögen – beispielsweise im Falle eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs – als Betriebsstätte ansieht<sup>2</sup> und folglich Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 oder Art. 12 Abs. 3 OECD-MA als anwendbar erachtet, fallen diese Einkünfte damit noch nicht unter Art. 6 OECD-MA. Denn die Rechtsfolge der Betriebsstättenvorbehalte besteht darin, dass Art. 7 OECD-MA maßgebend wird. Die Anwendbarkeit des Art. 7 OECD-MA würde aber in solchen Konstellationen verwundern. Dies spricht möglicherweise dafür, im Falle von Zinsen, Dividenden oder Lizenzgebühren, die zu einem unter Art. 6 OECD-MA fallenden Betrieb gehören, überhaupt nicht die Art. 10, 11 oder 12 anzuwenden, sondern nur Art. 6 OECD-MA. Im Falle eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs könnten sie zum „inventory“ gezählt werden.<sup>3</sup>

Eine weitere Frage ist, wie sich die Abgrenzung zwischen den Verteilungsnormen des OECD-MA auf die anderen Abkommensvorschriften auswirkt. So sieht Art. 24 Abs. 3 OECD-MA ein Verbot der Diskriminierung von Betriebsstätten vor und spricht damit einen Begriff an, der sich nur in der Verteilungsnorm des Art. 7 OECD-MA – nicht aber in Art. 6 OECD-MA – findet. Daraus hat der österreichische Verfassungsgerichtshof im Jahr 1990 geschlossen, dass das Betriebsstättendiskriminierungsverbot auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe gar nicht anwendbar ist.<sup>4</sup> Allerdings spricht nichts dagegen, für Zwecke des Art. 24 OECD-MA auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe als Unternehmen anzusehen und deren unbewegliches Vermögen gegebenenfalls als Betriebsstätte.<sup>5</sup> Der in Art. 6 Abs. 4 OECD-MA angeordnete Vorrang des Art. 6 gegenüber Art. 7 OECD-MA nimmt dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb deshalb noch nicht die Eigenschaft

des Unternehmens und dem unbeweglichen Vermögen die der Betriebsstätte.

Die Vorschrift über unbewegliches Vermögen wirft aber nicht nur interessante Fragen der Abgrenzung zwischen den Verteilungsnormen des Abkommens untereinander und zwischen Verteilungsnormen und anderen Abkommensvorschriften auf, sondern auch über das Verhältnis von Abkommensrecht und innerstaatlichem Recht. Die in Art. 6 Abs. 2 OECD-MA enthaltene Definition des Begriffs „unbewegliches Vermögen“ verweist nämlich auch auf das innerstaatliche Recht, allerdings nur partiell. Daher widmet sich der Beitrag in der Folge dem Verhältnis zwischen Abkommensrecht und innerstaatlichem Recht im Rahmen der Definition des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA. Zuvor wird das Verhältnis von Abkommensrecht und innerstaatlichem Recht bei der Abkommensinterpretation generell beleuchtet, um die Besonderheiten der in Art. 6 Abs. 2 OECD-MA enthaltenen Gemengelage deutlicher herausarbeiten zu können.

## II. Bedeutung des innerstaatlichen Rechts für die Abkommensinterpretation

### 1. Abkommensautonome Interpretation

Die Frage der Interpretation des Begriffs unbewegliches Vermögen ist nach den für die Auslegung von DBA vorgesehenen Grundsätzen vorzunehmen. DBA setzen den innerstaatlichen Rechtsvorschriften zweier Staaten Schranken. Sie können dem an sie gerichteten Anspruch, die Besteuerungsrechte zwischen den beiden Vertragsstaaten zu verteilen, nur dann entsprechen, wenn ihre Regelungen in beiden Staaten gleich verstanden werden. Daher sprechen Ziel und der Zweck der DBA dafür, die in ihnen verwendeten Begriffe losgelöst vom innerstaatlichen Recht beider Vertragsstaaten zu verstehen. Wenn daher das Abkommen den Begriff des unbeweglichen Vermögens verwendet, und ein gleichlautender Begriff auch vom innerstaatlichen Recht eines der beiden Staaten oder beider Staaten verwendet wird, ist zunächst einmal nicht davon auszugehen, dass dieses innerstaatliche Begriffsverständnis Auswirkungen auf die Abkommensinterpretation hat.

Die Auslegungsregeln der WVK bestätigen dies: Regelungen völkerrechtlicher Verträge sind nach Art. 31 WVK in ihrem Kontext und unter Beachtung ihres Ziels und Zwecks zu verstehen. Begriffe des DBA-Rechts sind daher in dem Zusammenhang zu verstehen, in den sie gesetzt sind. Dies ist jener des Abkommens selbst. Ein Abkommen, dessen Begriffe nach dem innerstaatlichen Recht eines der beiden Staaten verstanden werden, kann seine Aufgabe nicht erfüllen: Besteuerungsrechte können nur dann einheitlich zwischen den beiden Vertragsstaaten aufgeteilt werden, wenn die in den DBA verwendeten Begriffe in beiden Staaten übereinstimmend – und damit losgelöst vom nationalen Recht – verstanden werden.<sup>6</sup>

2 So Lang/Loukotska, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs. 1 Ziff. 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (70).

3 So Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 8 ff.

4 VfGH v. 15.3.1990 – B 758/88, B 759/88, VfSlg. 12.326/1990.

5 Lang/Loukotska, SWI 2003, 70.

6 Lehner in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Grundlagen des Abkommensrechts, Rz. 113a ff.; Lang, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (288).

Lang, Das Verhältnis zwischen Abkommens- und innerstaatlichem Recht bzgl. unbeweglichen Vermögens nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA

Der Umstand, dass DBA auf Abkommensmustern der OECD beruhen, bestätigt und bestärkt diese Überlegungen: Ziel dieser Abkommensmuster ist es, dass die in ihnen vorgeschlagenen Regelungen von allen Staaten, die sich des Musters bedienen, gleich verstanden werden. Nur auf diese Weise wird die weltweite Abkommenspraxis erheblich vereinheitlicht und damit erleichtert. Ein vom nationalen Recht eines der Vertragsstaaten losgelöstes Verständnis der Abkommenvorschriften ist die Voraussetzung dafür.

Dies bedeutet allerdings nicht, dass innerstaatliches Recht der Vertragsstaaten bei der Abkommensanwendung überhaupt keine Rolle spielt: DBA-Vorschriften wollen innerstaatliche Besteuerungsansprüche beschränken. Sie müssen daher jene Steuerpflichtigen berechtigen, die nach nationalem Recht verpflichtet sind. Daher verweisen die DBA, wenn sie beispielsweise in den Verteilungsnormen und im Methodenartikel den Begriff der „ansässigen Personen“ verwenden, auf das innerstaatliche Recht.<sup>7</sup> Art. 4 Abs. 1 OECD-MA macht dies deutlich.

Aus denselben Gründen knüpfen die DBA auch an die nationale Bemessungsgrundlage an, die es zu reduzieren gilt. Zentral ist dabei der Begriff der „Einkünfte“, der in Art. 6 OECD-MA und in anderen Verteilungsnormen sowie im Methodenartikel verwendet wird. Andere Verteilungsnormen verwenden stattdessen den Begriff der „Gewinne“, der „Vergütungen“ oder der „Zahlung“. In dem für Steuern vom Vermögen maßgebenden Art. 22 OECD-MA übernimmt diese Aufgabe der in jedem Absatz verwendete Begriff des „Vermögens“. All diese Ausdrücke verweisen auf die Bemessungsgrundlage nach nationalem Steuerrecht.<sup>8</sup>

## 2. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Das OECD-MA enthält allerdings auch eine eigene Auslegungsvorschrift, die zusätzlich zu den Regelungen der WVK zu beachten ist. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erweckt auf den ersten Blick den Eindruck, als wäre nicht nur bei der Anwendung der Begriffe der „ansässigen Person“ und der „Einkünfte“ oder ähnlicher Begriffe auf das innerstaatliche Recht abzustellen, sondern immer dann, wenn die Abkommen Begriffe verwenden, die dort nicht definiert sind. Mitunter wird Art. 3 Abs. 2 OECD-MA tatsächlich so verstanden, dass in solchen Fällen ein abkommensrechtlicher Ausdruck nach dem Recht des Anwendestaats zu verstehen ist.

Eine solche Deutung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA würde aber dem Ziel und Zweck der Abkommensvorschrift nicht gerecht werden und übersehen, dass der Verweis auf das innerstaatliche Recht unter dem Vorbehalt steht, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert.“<sup>9</sup> Diese Regelung legt nahe, auch bei der Auslegung von den im Abkommen nicht definierten Ausdrücken in erster Linie aus dem Abkommen selbst eine Lösung zu suchen. Dabei

kann neben dem Wortlaut die Teleologie, die Systematik und die Historie berücksichtigt werden. Nur dann, wenn dieser Auslegungsversuch scheitert, kann auf das innerstaatliche Recht zurückgegriffen werden. Bei entsprechend sorgfältiger Anwendung der Interpretationsmethoden ist dies praktisch nie erforderlich. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA bestätigt daher die sich auch schon aus den Regeln der WVK ergebende abkommensautonome Interpretation.<sup>10</sup>

In den seltenen Fällen, in denen der Verweis auf das innerstaatliche Recht nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zum Tragen kommt, stellt sich die Frage, welcher Staat der maßgebende Anwendestaat ist. *John F. Avery Jones* hatte zur Diskussion gestellt, nur den Quellenstaat als jenen Staat zu sehen, der das Abkommen „anzuwenden“ hat, da im Regelfall nur für ihn die Schranken von Bedeutung sind, die sich aus den Verteilungsnormen ergeben.<sup>11</sup> Über die im Methodenartikel des Art. 23 OECD-MA verwendete Formulierung „may be taxed in the other Contracting State“ würde sich dann eine Bindung des Ansässigkeitsstaats an das nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA maßgebende Recht des Quellenstaats ergeben. Gegen diese Auffassung sprechen aber mehrere Argumente: Zunächst beweist schon alleine Art. 19 OECD-MA, dass die Verteilungsnormen nicht bloß dem Quellenstaat Schranken auferlegen, sondern auch dem Ansässigkeitsstaat.<sup>12</sup> Vor allem aber sind auch sonst im Ansässigkeitsstaat die Verteilungsnormen „anzuwenden“, denn der Methodenartikel differenziert für die Bestimmung des Anwendungsbereichs der Freistellungsmethode nach den Verteilungsnormen und erlaubt auch im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nur die Anrechnung der auf jene Einkünfte entfallenden ausländischen Steuer, für die dem Quellenstaat nach den Verteilungsnormen überhaupt das Besteuerungsrecht verbleibt. Darüber hinaus kann Art. 23 OECD-MA schon deshalb keine Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Beurteilung im Quellenstaat herbeiführen, da die Formulierung „may be taxed in the other Contracting State“ in keiner Weise nahelegt, dass für die Beurteilung, ob der Quellenstaat das Besteuerungsrecht hat, auch gleich das Recht des Quellenstaats selbst heranzuziehen sei.<sup>13</sup> Aus diesen Gründen ist mit der herrschenden Auffassung davon auszugehen, dass es sich in den äußerst seltenen Fällen, in denen nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das innerstaatliche Recht zurückzugreifen ist, dabei sowohl um das Recht des Quellen- als auch des Ansässigkeitsstaats handeln kann.<sup>14</sup>

<sup>10</sup> *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung<sup>2</sup> (2010), Art. 3 Rz. 77.

<sup>11</sup> *Avery Jones et al.*, The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Art. 3 (2) of the OECD Model, *British Tax Review* 1984, 50; *Avery Jones*, Qualification Conflicts: The Meaning of Application in Article 3 (2) of the OECD Model in *Beisse/Lutter/Närger*, FS *Beusch* 1993, S. 43 (47 ff.).

<sup>12</sup> *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup>, Art. 19 Rz. 16.

<sup>13</sup> *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) in *Burmester/Endres*, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS *Debatin* 1997, 283 (287); *Lang*, IWB 2011, 288 f.; *Loukota*, Grundsätze für die steuerliche Behandlung international tätiger Gastprofessoren, SWI 1998, 456 (459).

<sup>14</sup> *Lang*, IWB 2011, 288 f.

<sup>7</sup> *Lang*, Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, RIW 1992, 573 (575 f.).

<sup>8</sup> *Firlinger*, Die Besteuerung des Vermögens in den DBA, SWI 1991, 271 (271 f.); *Lang*, RIW 1992, 576.

<sup>9</sup> Näher *Lang*, IWB 2011, 287 ff.

Lang, Das Verhältnis zwischen Abkommens- und innerstaatlichem Recht bzgl. unbeweglichen Vermögens nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA

Die Frage, ob das jeweils geltende Recht oder das zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorhandene Recht heranzuziehen ist, ist in der derzeitigen Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ausdrücklich zugunsten eines dynamischen Verständnisses geregelt. Schon auf der Grundlage der früheren Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA bestand weitgehende Übereinstimmung, dass das jeweils geltende Recht maßgebend ist.<sup>15</sup> Dies ergab sich bereits aus dem Zusammenhang des Abkommens: Art. 2 Abs. 4 OECD-MA machte ebenfalls erforderlich, nach dem Abkommensabschluss erfolgte Rechtsänderungen einzubeziehen.<sup>16</sup>

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in der heute vorliegenden Fassung verdeutlicht auch, dass das Steuerrecht des Anwendestaats gegenüber anderen Rechtsgebieten Vorrang hat. Dies ergab sich aber auch schon früher aus dem Kontext der Regelung. Bei einem Abkommen, das auf Steuern vom Einkommen und Vermögen anwendbar ist, ist darüber hinaus davon auszugehen, dass innerhalb des Steuerrechts eines Staats in erster Linie auf die Regelungen jener Steuern abzustellen ist, für die das Abkommen gilt.<sup>17</sup>

### 3. Andere Verweise auf innerstaatliches Recht

Neben der bereits analysierten Vorschrift des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und der dann in weiterer Folge im Mittelpunkt der Überlegungen stehenden Vorschrift des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA kennt das Abkommen noch andere Vorschriften, die auf das innerstaatliche Recht verweisen. Prominentes Beispiel dafür ist die für Dividenden maßgebende Definition des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA, nach der als Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen jene Einkünfte gelten, die nach dem Steuerrecht des Staats, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.

Dieser Verweis hat seine Grenzen: Nur dann, wenn es sich um Gesellschaftsanteile handelt, kommt das Recht des Staats der ausschüttenden Gesellschaft in Betracht. Die Frage, ob es sich um Gesellschaftsanteile handelt, ist aber keine Frage des innerstaatlichen Rechts, sondern des Abkommensrechts. Gleiches gilt für den Begriff der „Einkünfte aus Aktien“, denen die anderen Einkünfte gleichgestellt sein müssen, um unter Art. 10 Abs. 3 OECD-MA fallen zu können. Das innerstaatliche Recht ist daher nur im Rahmen der aufgezeigten abkommensrechtlichen Grenzen maßgebend.

Nach dem OECD-MA 1963 galt das auch für die Definition der Zinsen in der damals vorliegenden Fassung des Art. 11 Abs. 3 OECD-MA: Neben den Einkünften aus „Forderungen“ galten auch die Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staats, aus dem sie stammen, den „Einkünften aus Darlehen gleichgestellt“ waren, als Zinsen. Die Gleichstellung musste sich aus den im innerstaatlichen Recht maßgebenden Rechtsfolgen ergeben. Vergleichsmaßstab waren die für Einkünfte aus Darlehen zum Tragen

kommenden Rechtsfolgen. Was unter „Einkünften aus Darlehen“ zu verstehen ist, ergab sich daher aber nicht aus dem innerstaatlichen Recht, sondern aus dem Abkommensrecht.

### III. Der in Art. 6 Abs. 2 OECD-MA enthaltene Verweis auf innerstaatliches Recht

#### 1. „Property situated in the Contracting State“

Im Zusammenhang mit Art. 6 Abs. 2 OECD-MA wird meist darauf hingewiesen, dass sich der Begriff des unbeweglichen Vermögens unter Verweis auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaats ergibt. Eine nähere Analyse zeigt aber zum einen, dass der Verweis auf das innerstaatliche Recht nur ein Teil der Definition des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA ist.<sup>18</sup> Die Definition des unbeweglichen Vermögens kennt auch einen Positiv- und einen Negativkatalog, die abkommensautonom auszulegen sind. Zum anderen ist der Verweis auf das nationale Recht in Abkommensbegriffe eingebettet, die diesem Verweis – wie in der Folge zu zeigen sein wird – Grenzen setzen.

Nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA hat der Begriff des unbeweglichen Vermögens die Bedeutung „which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated.“ Das innerstaatliche Recht ist daher nur insoweit relevant, als es sich überhaupt um „property“ handelt. Diesem Begriff kommt in Art. 13 OECD-MA zentrale Bedeutung zu: Naheliegender spricht Art. 13 Abs. 1 OECD-MA selbst von „immovable property“, Art. 13 Abs. 2 OECD-MA erfasst „movable property“. In den Abs. 3 und 4 ist von „property“ zwar nur am Rande oder gar nicht die Rede, aber die Auffangklausel des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA macht klar, dass diese Vorschrift für die „alienation of any property“ gilt. Als „property“ kommt daher neben unbeweglichem und beweglichem Vermögen sowie Seeschiffen und Luftfahrzeugen und Aktien alles andere in Betracht, was einer „alienation“ zugänglich ist.

Somit ergeben sich aus dem Begriff „property“ Schranken des Verweises auf das nationale Recht des Quellenstaats: Wenn – um einen Fall aufzugreifen, der vor etlichen Jahren Gegenstand eines letztlich nicht gelösten Verständigungsverfahrens zwischen Österreich und Weißrussland war<sup>19</sup> – ein Staat Glückspielautomaten innerstaatlich als unbewegliches Vermögen erachtet, wird dies auch abkommensrechtlich durchschlagen, und auf diese Weise Art. 6 OECD-MA anwendbar werden. Würden aber beispielsweise mittels innerstaatlicher Legalfiktion Einkünfte von im Inland tätigen oder ansässigen Dienstnehmern zu Einkünften aus unbeweglichem Vermögen werden, kann dies abkommensrechtlich nicht durchschlagen, denn Menschen kommen nicht als „property“ in Betracht.

Das Vermögen muss zusätzlich auch in einem bestimmten Vertragsstaat „situated“ sein. Auch dieser Begriff findet

<sup>15</sup> Lang, IWB 2011, 291.

<sup>16</sup> Ismer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 2 Rz. 57.

<sup>17</sup> Vogel in Vogel/Lehner, DBA<sup>3</sup> (2008), Art. 3 Rz. 103 ff.

<sup>18</sup> Vgl. auch Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 64.

<sup>19</sup> Dazu Gassner/Lang, Double Non-Taxation of a Belgian Tax Law Professor Lecutring in Vienna in Vanistendael, Liber amicorum Luc Hinnekens (2002), 219 (226).

Lang, Das Verhältnis zwischen Abkommens- und innerstaatlichem Recht bzgl. unbeweglichen Vermögens nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA

sich im OECD-MA an mehreren anderen Stellen. Die Betriebsstättenvorbehalte der Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 3 OECD-MA sowie Art. 21 Abs. 2 OECD-MA machen deutlich, dass jedenfalls auch eine Betriebsstätte „situated“ sein kann. Der Begriff hat aber ein noch weiter gehendes Verständnis: Das Wort „situated“ wird häufig auch im Zusammenhang mit „place of effective management“, wie z.B. in der Tie-Breaker-Regelung des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA, aber auch im Zusammenhang mit Schifffahrts- und Luftfahrtsunternehmen in Art. 8, Art. 13 Abs. 3 und Art. 15 Abs. 3 OECD-MA verwendet. Aus diesem Begriff dürfte sich keine weitere Einschränkung des Ausdrucks „property“ ergeben, denn beim „place of effective management“ geht es um den Ort, an dem Entscheidungen getroffen werden, und das kann auch an Orten erfolgen, die nicht zum „property“ des Unternehmens gehören.

Auch aus dem Begriff „situated“ können sich aber andere abkommensrechtliche Grenzen für den Verweis auf das innerstaatliche Recht ergeben: Würde ein Staat generell alle Glücksspielautomaten zum unbeweglichen Vermögen erklären, und zwar unabhängig davon, wo sich der Apparat befindet, würden nur insoweit Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen vorliegen, als sich in diesem Staat die Quelle dieser Einkünfte befindet. Selbst dann, wenn dieser Staat Einkünfte aus allen auf seinem Territorium jemals produzierten Glücksspielautomaten zu aus seinem Staat stammenden Einkünften erklärt, hätte dieser Staat nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA nur für jene Automaten das Besteuerungsrecht, die sich in dem für die Begründung der Steuerpflicht maßgebenden Zeitpunkt dort befinden.

Eine weitere Schranke des Verweises auf innerstaatliches Recht könnte sich aus der Systematik des OECD-MA ergeben: Art. 13 Abs. 4 OECD-MA erfasst Gewinne aus der Veräußerung von Aktien an – näher definierten – Immobiliengesellschaften. Nun ist denkbar, dass nach dem innerstaatlichen Recht auch bestimmte Gesellschaftsanteile – insbesondere jene an Immobiliengesellschaften – selbst als unbewegliches Vermögen gelten. Dafür gibt es aber seit einigen Jahren mit Art. 13 Abs. 4 OECD-MA für den Veräußerungsfall eine eigene Vorschrift. Daraus könnte geschlossen werden, dass eine nach dem innerstaatlichen Recht erfolgte Gleichsetzung von bestimmten Aktien mit unbeweglichem Vermögen abkommensrechtlich sonst nicht durchschlägt. Wenn dies bei Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien so ist, dann spricht dies dafür, dieselbe Konsequenz auch bei laufenden Einkünften aus Gesellschaftsanteilen – die von Art. 10 Abs. 3 OECD-MA erfasst sind – anzunehmen. Genauso ist es aber auch denkbar, das Verhältnis von Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA zu Art. 13 Abs. 4 OECD-MA so wie zum Positivkatalog des Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA zu deuten und davon auszugehen, dass das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaats im Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA unabhängig davon besteht, ob die Aktien nach innerstaatlichem Recht dem unbeweglichen Vermögen gleichgestellt sind oder nicht.

## 2. Das Recht des Vertragsstaats

Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA verweist auf das Recht des Vertragsstaats, in dem das Vermögen belegen ist. Die Qualifikation dieses Staats ist somit auch für den anderen Vertragsstaat verbindlich. Der Verweis in Art. 6 Abs. 2 OECD-MA unterscheidet sich auf diese Weise auch von jenem in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, der sich auf den Anwendungszustand bezieht und damit für Zwecke des Quellenstaats den Quellenstaat und für Zwecke des Ansässigkeitsstaats den Ansässigkeitsstaat im Blick hat. Dadurch wird auch ein gewichtiges Gegenargument gegen die oben geschilderte Auffassung von *John F. Avery Jones* deutlich: Leitet man nämlich – wie er – aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA einerseits und Art. 23 OECD-MA andererseits ab, dass das Recht des Quellenstaats für den Ansässigkeitsstaat maßgebend ist, wäre der Verweis in Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA, aus dem sich genau diese Rechtsfolge ergibt, überflüssig. Es würde wenig Sinn machen, den Verfasser des OECD-MA zu unterstellen, mit Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA für einen eng umgrenzten Bereich des unbeweglichen Vermögens das Recht des Quellenstaats für maßgebend erklärt zu haben, wenn sich diese Rechtsfolge bereits ganz generell aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ergeben würde.

Der in Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA enthaltene Verweis auf das innerstaatliche Recht enthält keine ausdrückliche Regelung, ob er sich in erster Linie auf das Steuerrecht bezieht. Er unterscheidet sich damit von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, wo seit 1995 der Vorrang des Steuerrechts gegenüber anderen Gebieten der Rechtsordnung ausdrücklich normiert ist. Aus den Unterschieden im Wortlaut beider Vorschriften ergibt sich aber nicht, dass nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA nicht in erster Linie auf steuerrechtliche Vorschriften abgestellt werden soll: Zum einen sollte der geänderte Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nur ein bis dahin durch systematische und teleologische Interpretation gewonnenes Ergebnis ausdrücklich verankern.<sup>20</sup> Zum anderen lässt es der Zusammenhang, in dem Art. 6 Abs. 2 OECD-MA steht, auch ohne ausdrückliche Regelung als naheliegend erscheinen, in erster Linie Steuerrecht heranzuziehen und erst subsidiär andere Teilgebiete der Rechtsordnung.<sup>21</sup> Innerhalb des Steuerrechts spricht angesichts des Art. 2 OECD-MA viel dafür, den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen den Vorrang zukommen zu lassen.<sup>22</sup> Allerdings ist es nicht überzeugend, so weit zu differenzieren, für Zwecke der Art. 6 und 13 Abs. 1 OECD-MA nur auf die auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen verwendete Terminologie, hingegen für Zwecke des Art. 22 Abs. 1 OECD-MA auf die auf dem Gebiet der Steuern vom Vermögen verwendete Terminologie abzustellen.<sup>23</sup> Denn Sinn der Definition des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA ist es, dass für Zwecke der Anwendung eines Abkommens auf in einem Vertragsstaat gelegenes

<sup>20</sup> Lang in FS Debatin, S. 293 f.

<sup>21</sup> So auch Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 67.

<sup>22</sup> Ebenso Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 67.

<sup>23</sup> So aber Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 67.

Lang, Das Verhältnis zwischen Abkommens- und innerstaatlichem Recht bzgl. unbeweglichen Vermögens nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA

Vermögen dem Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ ein einheitliches Verständnis beigegeben werden soll.

Fraglich könnte auch sein, ob der Verweis in Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA statisch oder dynamisch zu verstehen ist. Die seit 1995 in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ausdrückliche Regelung der dynamischen Bedeutung dieses Verweises berechtigt nicht zum Umkehrschluss: Auch hier darf nicht übersehen werden, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA schon vor der Änderung seines Wortlauts fast völlig einhellig dynamisch verstanden wurde. Der Grund dafür ist derselbe, der dafür spricht, Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA dynamisch zu verstehen: Art. 2 Abs. 4 OECD-MA bringt zum Ausdruck, dass nach dem Abkommensabschluss erfolgte Änderungen des innerstaatlichen Rechts für die Abkommensanwendung maßgebend sind. Dieses dynamische Verständnis strahlt sowohl auf Art. 3 Abs. 2 als auch auf Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA aus.<sup>24</sup>

Allerdings ist nicht auszuschließen, dass Gerichte im Hinblick auf den geänderten Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA aus dem Umstand, dass Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA unverändert geblieben ist, die Konsequenz ziehen, dass dieser Vorschrift nunmehr ein statisches Verständnis zugrunde liegt. Genau dieser Versuchung ist der österreichische Verwaltungsgerichtshof erlegen, der DBA, die die frühere Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthalten, aufgrund des unterschiedlichen Wortlauts nun statisch versteht.<sup>25</sup> Diese Auffassung ist aber genauso wenig fundiert, wie es ein im Wege des Umkehrschlusses begründetes statisches Verständnis des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA wäre.<sup>26</sup>

Zur Auslegung des Ausdrucks „unbewegliches Vermögen“ nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA ist auf das Recht des Belegenheitsstaats zurückzugreifen, wie es auch von der Rechtsprechung dieses Staats verstanden wird.<sup>27</sup> Die Verwaltungspraxis kann nur mit Vorsicht herangezogen werden: Verwaltungsauffassungen, die von den Gerichten noch nicht bestätigt wurden, sind keine gesicherte Quelle der Rechtskenntnis über das Recht des Belegenheitsstaats.<sup>28</sup> Daher kann es für die Beurteilung im Ansässigkeitsstaat auch nicht genügen, dass die zuständige Behörde des Belegenheitsstaats der Auffassung ist – und dies der Behörde des Ansässigkeitsstaats mitteilt –, dass bestimmtes Vermögen nach dem Recht des Belegenheitsstaats als unbeweglich gilt. Vielmehr kann sie nur dadurch zur Klärung dieser Frage beitragen, indem sie der Behörde des Ansässigkeitsstaats die relevanten Dokumente – wie

die gesetzlichen Vorschriften oder höchstgerichtlichen Urteile – zur Verfügung stellt.

Eine andere Frage ist, wie zu verfahren ist, wenn das nationale Recht den Begriff „immovable property“ gar nicht kennt. Ähnliche Fragen stellen sich auch im Kontext des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, wenn der im Abkommen nicht definierte Ausdruck in dieser Form nicht im innerstaatlichen Recht Verwendung findet. Dort gibt es allerdings keine Notwendigkeit, den Verweis auf das innerstaatliche Recht über den Wortlaut hinaus auch auf ähnliche innerstaatliche Begriffe zu erstrecken: Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dient nach der hier vertretenen Auffassung dazu, die Bedeutung einer Auslegung aus dem Zusammenhang zu betonen, und auf innerstaatliches Recht braucht – wenn überhaupt – nur in seltenen Ausnahmefällen zurückgegriffen werden. Im Falle des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA könnte dieser auf das innerstaatliche Recht abzielende Teil der Definition des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA leerlaufen, wenn sich im innerstaatlichen Recht nur ein ähnlicher, aber nicht identischer Begriff findet. Die Definition des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA würde insgesamt aber dennoch einen Anwendungsbereich haben, soweit sie sich auf den Positivkatalog des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA erstreckt. Auch könnte in den Fällen, in denen die englische oder französische Version nicht oder nicht die einzige authentische Vertragssprache ist, angenommen werden, dass die Vertragsparteien den Begriff „immovable property“ mit Bedacht in ihre Landessprachen übersetzt haben und sich dabei bewusst einer Terminologie bedient haben, die der jeweiligen Rechtsordnung vertraut ist.

Dennoch sprechen überzeugende Argumente dafür, im Kontext des Art. 6 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA den Verweis auch auf ähnliche Begriffe zu beziehen, wenn sich der im Abkommen verwendete Ausdruck nicht im innerstaatlichen Recht findet.<sup>29</sup> Nach manchen DBA ist die jeweilige Landessprache gar nicht authentische Vertragssprache, so dass in diesen Fällen jedenfalls nicht nach einem identischen Ausdruck, sondern einem inhaltlich zu „immovable property“ passenden Ausdruck gesucht werden muss. Das im Positivkatalog genannte „property accessory to immovable property“ macht darüber hinaus auch den engen Zusammenhang zwischen Art. 6 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 OECD-MA deutlich. Diese Wortfolge würde daher auch leerlaufen, wenn es nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 kein „immovable property“ gäbe. Vor allem aber erfassen die im Positivkatalog genannten Vermögensgegenstände erkennbar den Randbereich von „immovable property“ und setzen voraus, dass der Kernbereich von der auf das innerstaatliche Recht verweisenden Definition des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA erfasst ist. All das wirft dann aber in der Praxis äußerst schwierig zu beantwortende Fragen auf, nach welchen Kriterien ein ähnlicher Ausdruck für Zwecke des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA qualifiziert und wie beispielsweise vorzugehen ist, wenn sich im Steuerrecht des Belegenheitsstaats nur ein ähnlicher Ausdruck findet, der identische Ausdruck aber im Privatrecht oder im Ge-

<sup>24</sup> Vgl. Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 69; Kessler/Arnold, ISR 2014, 9 (10).

<sup>25</sup> VwGH v. 19.12.2006 – 2005/15/0158, VwSlg. 8193 F/2006.

<sup>26</sup> Zur Kritik an dieser Rechtsprechung des VwGH vgl. Lang, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199 (199 ff.); Loukota, Der Einfluss des österreichischen Ertragsteuerrechts auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt 2007, S. 263 (272).

<sup>27</sup> So auch Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 68; Kessler/Arnold, ISR 2014, 10; anders Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Art. 6 Rz. 32.

<sup>28</sup> A.A. Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 68; Kessler/Arnold, ISR 2014, 10.

<sup>29</sup> Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 72.

werberecht oder einem anderen Gebiet des öffentlichen Rechts verwendet wird.

### 3. Andere Grenzen der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts?

Der schon geschilderte Fall der Glücksspielautomaten, die vom weißrussischen Gesetzgeber zum unbeweglichen Vermögen erklärt wurden, war in der Folge dann Gegenstand eines Verständigungsverfahrens zwischen Österreich und Weißrussland: Die österreichischen Behörden wollten die weißrussische Auffassung, wonach nun Weißrussland als Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht und Österreich die Einkünfte freizustellen hätte, nicht hinnehmen.<sup>30</sup> Die bisher besprochenen Argumente unterstützen jedenfalls die Position der weißrussischen Behörden: Solche Apparate sind Vermögen, und wenn sie in Weißrussland belegen sind, ist eine weißrussische Regelung, die diese Automaten zu unbeweglichem Vermögen macht, abkommensrechtlich zu akzeptieren. Der Umstand, dass diese innerstaatliche Regelung zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses noch nicht existiert hat, schadet auch nicht.

Die österreichischen Behörden hatten der weißrussischen Seite die Absicht unterstellt, das innerstaatliche Recht ausschließlich oder primär vor dem Hintergrund der angestrebten abkommensrechtlichen Folgen geändert zu haben. Daraus lässt sich aber rechtlich nichts gewinnen: Dem OECD-MA und den ihm nachgebildeten DBA sind weder eine geschriebene noch eine ungeschriebene Regel zu entnehmen, die den Vertragsstaaten verbietet, die Verteilungsnormen eines DBA zu „missbrauchen“.<sup>31</sup> Welche – ohnehin meist kaum nachweisbare oder jedenfalls leicht zu verschleiende – Intention ein nationaler Gesetzgeber verfolgt hat, ist für die abkommensrechtliche Beurteilung unbedeutend. Ob der Versuch der Umgehung einer Abkommensnorm durch einen Vertragsstaat gelingt oder nicht, ist einzig im Wege der Interpretation der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Norm zu klären.<sup>32</sup> Der durch Interpretation gewonnene Inhalt der Abkommensvorschrift kann durch keinen wie immer gearteten ungeschriebenen Missbrauchsgrundsatz eingeschränkt werden: Soweit der Belegenheitsstaat durch Verweis des Abkommens auf seine Rechtsordnung die Möglichkeit hat, den Inhalt des Abkommens zu gestalten, ist das hinzunehmen. Ob der nationale Gesetzgeber sein innerstaatliches Recht ändert, weil er gerade diese ihm zugewiesene Befugnis in Anspruch nehmen will oder ob er dies aus anderen Gründen tut, kann keine Rolle spielen.

Genauso wenig kann die Befugnis des Belegenheitsstaats, das nationale Recht mit abkommensrechtlicher Wirkung zu ändern, durch Berufung auf allgemeine Rechtsgrundsätze wie Treu und Glauben beschnitten werden.<sup>33</sup> Zwar ist

nach Art. 31 WVK ein völkerrechtlicher Vertrag „nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in dem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zwecks auszulegen.“ Diese Vorschrift fasst die Auslegungsgrundsätze zusammen, die für die Interpretation völkerrechtlicher Verträge – und wohl auch jeder anderen Norm – maßgebend sind. Ist einer Vorschrift eines völkerrechtlichen Vertrags nach diesen Interpretationsgrundsätzen der Inhalt beizumessen, dass seine Regelungen in bestimmtem Umfang auf das nationale Recht verweisen, dann kann dieses Ergebnis nicht mehr unter Hinweis auf die Erwähnung von „Treu und Glauben“ nochmals korrigiert werden.<sup>34</sup> Die einzig relevante Frage ist daher, ob sich aus dem Wortlaut des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA, der Rechtsentwicklung, der Teleologie dieser Vorschrift oder der Systematik, in der sie eingebettet ist, andere Einschränkungen des Verweises auf das Recht des Belegenheitsstaats ergeben, als sie hier postuliert wurden. Unter Berufung auf die Erwähnung von „Treu und Glauben“ in Art. 31 Abs. 1 WVK lässt sich dieses Ergebnis jedenfalls nicht weiter modifizieren. Die Auslegung des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA hat zwar gezeigt, dass der Verweis auf das innerstaatliche Recht Grenzen hat, aber keine, die ausschließen, dass Glücksspielautomaten durch Änderung des nationalen Rechts mit abkommensrechtlicher Wirkung als unbewegliches Vermögen qualifiziert werden können. Staaten, die die Definition des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA in ihre Abkommen übernehmen, müssen akzeptieren, dass sie sich damit eben auch Änderungen des nationalen Rechts des anderen Vertragsstaats ausliefern. Behagt ihnen dies nicht, müssen sie bei den Vertragsverhandlungen auf eine andere Definition des unbeweglichen Vermögens dringen. Haben sie dies verabsäumt, können sie dies im Nachhinein nicht mehr im Interpretationsweg korrigieren.

Genauso wenig kann der in Art. 26 WVK erwähnte Grundsatz „pacta sunt servanda“ etwas am gefundenen Auslegungsergebnis ändern:<sup>35</sup> „Ist ein Vertrag in Kraft, so bindet er die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen.“ Diese Regelung sagt nichts anderes, als dass in Kraft befindliche Verträge zu erfüllen sind. Dieser Rechtsbefolgungsanspruch völkerrechtlicher Verträge wäre diesen Regelungen aber auch dann immanent, wenn er nicht in Art. 26 WVK ausdrücklich normiert

<sup>30</sup> Lang, IWB 2011, 293.

<sup>31</sup> Gassner/Lang in Vanistendael, 226.

<sup>32</sup> Lang, BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Tax Notes International 2014, 655 (663 f.).

<sup>33</sup> Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 70 spricht davon, dass einer „übermäßigen Ausdehnung“ der innerstaatlichen Begriffsbestimmung der „völkerrechtliche bona-fides-Gedanke“ Grenzen setzt und verweist dazu auf Art. 26 WVK.

<sup>34</sup> Anders offenbar Reimer, Seminar I: Unbewegliches Vermögen und DBA, ISr 2011, 677 (678), der meint, dass die „bona-fide-Klausel“ in Art. 31 Abs. 1 WVK „einer willkürlichen oder überraschenden Ausdehnung des innerstaatlichen Begriffsverständnisses durch den jeweiligen Belegenheitsstaat Grenzen“ setzt. Diese Grenzen wären nach Reimer erreicht, „wenn der Belegenheitsstaat – und sei es bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses – aus fiskalischen Gründen die Gegenstände dem unbeweglichen Vermögen gleichstellt, die faktisch keinen Bodenbezug aufweisen: Werden Luxusgegenstände, Kulturgüter, Kunstgegenstände oder Kraftfahrzeuge innerstaatlich pauschal als unbewegliches Vermögen behandelt, dürfte dies entgegen dem Wortlaut von Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA nicht auf der Abkommensebene durchschlagen.“

<sup>35</sup> Vgl. aber den Verweis auf Art. 26 WVK bei Reimer in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 70 der bestrebt ist, der – wie auch immer zu definierenden – „übermäßigen Ausdehnung der innerstaatlichen Begriffsbestimmung [...] Grenzen“ zu setzen.

Lang, Das Verhältnis zwischen Abkommens- und innerstaatlichem Recht bzgl. unbeweglichen Vermögens nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA

wäre. Art. 26 WVK hält somit Selbstverständliches fest und ist ohne selbständige normative Bedeutung. Genauso wenig wie es Art. 26 WVK bedarf, um den Staaten die Befolgung der von ihnen abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge aufzutragen, nimmt diese Vorschrift einem Staat die Befugnis, die ihm völkervertraglich zukommenden Rechte auszuüben, oder gibt dem anderen Staat das Recht, einer Vertragsvorschrift im Einzelfall die Gefolgschaft zu versagen. Soweit daher die Interpretation des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA zum Ergebnis hat, dass der Begriff des unbeweglichen Vermögens unter Rückgriff auf das Recht des Belegenheitsstaats zu verstehen ist, kann diesem auch nicht unter Berufung auf Art. 26 WVK die Befugnis abgesprochen werden, sein nationales Recht in Hinblick auf diese abkommensrechtliche Regelung zu gestalten, und der Ansässigkeitsstaat kann sich auch nicht unter Berufung auf Art. 26 WVK der Verpflichtung entziehen, die Qualifikation nach dem Recht des Belegenheitsstaats anzuerkennen, die er durch Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA eingegangen ist.

#### IV. Der Positiv- und der Negativkatalog des Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA

##### 1. Abkommensautonome Interpretation

In Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA findet sich ein Positiv- und ein Negativkatalog von Vermögensgegenständen, die entweder jedenfalls oder keinesfalls unter den Begriff des unbeweglichen Vermögens fallen. Diese beiden Kataloge sind natürlich auch geeignet, dem nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA in erster Linie maßgebenden innerstaatlichen Recht des Belegenheitsstaats zusätzliche Grenzen zu setzen. Denn die im Positivkatalog enthaltenen Vermögensgegenstände gelten jedenfalls als unbewegliches Vermögen, und somit auch dann, wenn der Belegenheitsstaat sie nach seinem Recht nicht dem unbeweglichen Vermögen zuordnet. Umgekehrt gelten die nach dem Negativkatalog ausgenommenen Vermögensgegenstände auch dann nicht als unbewegliches Vermögen für Zwecke des Abkommens, wenn ihnen nach dem Recht des Belegenheitsstaats diese Qualifikation zukommt.

Positiv- und Negativkataloge unterscheiden sich von dem erstgenannten Teil der Definition des unbeweglichen Vermögens dadurch, dass sie sich – von noch zu schildernden Ausnahmen abgesehen – nicht durch Verweis auf das innerstaatliche Recht definieren. Nach der hier vertretenen Auffassung zu Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist klar, dass diese Katalogregelungen aus dem Zusammenhang des Abkommens auszulegen sind und ein Rückgriff auf das innerstaatliche Recht unzulässig ist. Selbst wenn man aber diese Position nicht teilt und Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sonst als Verweis auf innerstaatliches Recht deutet, sprechen gute Argumente dafür, zumindest in diesen Fällen von der Heranziehung nationalen Rechts abzusehen:<sup>36</sup> Art. 6 Abs. 2 OECD-MA ist zweifellos als Definition zu verstehen und unbewegliches Vermögen damit ein im Abkommen definierter Ausdruck. Im Abkommen definierte Ausdrücke

sind schon nach dem klaren Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA von einem Verweis auf innerstaatliches Recht ausgenommen. Zwar wäre es denkbar, die einzelnen in der Definition verwendeten Begriffe wiederum selbst als „nicht definiert“ zu betrachten, und diese Begriffe dann unter Berufung auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht des Anwendestaats auszulegen. Das würde aber wohl nicht mit dem Ziel und Zweck der Abkommensregelungen zu vereinbaren sein: Wenn sich die Abkommensverfasser dazu entschließen, einen Ausdruck im Abkommen zu definieren, dann machen sie damit zweifellos deutlich, dass sie diesen Abkommensausdruck losgelöst vom innerstaatlichen Recht jedes der Vertragsstaaten verstanden haben wollen. Wenn nun die Worte, die Bestandteil dieser Definition sind, nicht aus dem Kontext des Abkommens, sondern unter Rückgriff auf das innerstaatliche Recht des jeweiligen Vertragsstaats zu interpretieren wären, dann wäre dieser Intention nicht Rechnung getragen.

Ebenso wenig ist es überzeugend, dem Vorschlag von *Reimer* zu folgen und die in diesen Katalogen verwendeten Ausdrücke in Zweifelsfällen nach dem Recht des Belegenheitsstaats zu verstehen.<sup>37</sup> Zwar vermeidet diese Auffassung zumindest – anders als der Rückgriff auf das innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwendestaats – eine unterschiedliche abkommensrechtliche Beurteilung in den beiden Vertragsstaaten. Sie ignoriert allerdings den Umstand, dass eben nur Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA auf das Recht des Belegenheitsstaats verweist und die Verfasser des Abkommens auch durch die Wendung „in any case“ in Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA zum Ausdruck gebracht haben, dass sich Satz 2 insoweit vom ersten Satz abhebt. Für eine analoge Anwendung des Verweises auf Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA besteht keine Veranlassung. Der Umstand, dass die in Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA verwendeten Ausdrücke unbestimmte Rechtsbegriffe sind, deren Inhalt sich mitunter nicht gleich auf den ersten Blick nach ihrer „gewöhnlichen Bedeutung“ erschließt,<sup>38</sup> ist kein Grund, die abkommensautonome Auslegung aufzugeben. In anderen Fällen beschränkt sich die Auslegung auch nicht bloß auf den Wortlaut einer Vorschrift, sondern bedient sich der Teleologie und der Systematik genauso wie der Rechtsentwicklung. Genauso wenig wie im nationalen Recht bei unbestimmten Rechtsbegriffen der Auslegungsvorgang abgebrochen wird, wenn sich ihr Inhalt nicht schon aus dem Wortlaut erschließt, ist es gerechtfertigt, dies auf dem Gebiet des Abkommensrechts zu tun.

##### 2. Positivkatalog

Aufgabe dieses Beitrags ist es nicht, eine Kommentierung der einzelnen im Positivkatalog verwendeten Ausdrücke vorzulegen, sondern auf das Verhältnis zwischen abkommensautonomer Interpretation und Maßgeblichkeit des in-

<sup>36</sup> Anders *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, *Doppelbesteuerung*<sup>2</sup>, Art. 6 Rz. 16.

<sup>37</sup> *Reimer* in *Vogel/Lehner*, *DBA*<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 75 ff.; ihm zustimmend *Kessler/Arnold*, *ISR* 2014, 10.

<sup>38</sup> *So Reimer* in *Vogel/Lehner*, *DBA*<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 76; ähnlich *Kessler/Arnold*, *ISR* 2014, 10.



Lang, Das Verhältnis zwischen Abkommens- und innerstaatlichem Recht bzgl. unbeweglichen Vermögens nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA

nerstaatlichen Rechts einzugehen. Die bisher angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass der in Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA enthaltene Positivkatalog generell aus dem Zusammenhang des Abkommens zu interpretieren ist. Allerdings gibt es auch hier näher zu besprechende Ausnahmen:

Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA zufolge schließt der Ausdruck unbewegliches Vermögen jedenfalls „property accessory to immovable property“ ein. Dabei ist auf den ersten Blick unklar, was das Abkommen an dieser Stelle unter „immovable property“ versteht. Die Definition erscheint zirkulär, denn „immovable property“ wird unter Verwendung dieses Begriffs selbst definiert. Eine Sinn machende Interpretation versteht den Begriff des „immovable property“ am Beginn des Positivkatalogs des Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA als Anknüpfung an die bis dahin – in den Sätzen und Worten davor – erfolgte Verwendung dieses Begriffs und somit an die auf das Recht des Belegenheitsstaats verweisende Definition des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA.<sup>39</sup>

Die Abkommensregelung kombiniert somit die autonome Abkommensinterpretation mit der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts des Belegenheitsstaats: Der Ausdruck „immovable property“ knüpft an Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA an und verweist damit mittelbar wieder auf das innerstaatliche Recht des Belegenheitsstaats, allerdings in den zuvor beschriebenen abkommensrechtlichen Grenzen. Der Ausdruck „property“ selbst ist identisch mit dem gleichlautenden Ausdruck des Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA, der wiederum in den fünf Absätzen des Art. 13 OECD-MA der zentrale Begriff ist und jeden Vermögensgegenstand meint, der einer „alienation“ zugänglich ist. Ein solcher Vermögensgegenstand muss – um unter Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA zu fallen – „accessory“ zum unbeweglichen Vermögen sein. Dieser Ausdruck ist ebenfalls ein Abkommensbegriff, der abkommensautonom zu interpretieren ist. Nach abkommensrechtlichen Wertungen ist daher zu ermitteln, wie eng der Bezug des Vermögensgegenstands zum unbeweglichen Vermögen nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA sein muss.

In einem zweiten Punkt ist ebenfalls innerstaatliches Recht relevant: „Rights to which the provisions of general law respecting landed property apply“ gehören ebenfalls zwingend zum unbeweglichen Vermögen. Dabei ist nicht auf das Steuerrecht, sondern auf Zivilrecht abzustellen.<sup>40</sup> Hier ist – anders als in Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA – aber kein bestimmter Staat ausdrücklich genannt. Eine Möglichkeit bestünde daher darin, der aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu entnehmenden Wertung zu folgen und das Recht des jeweiligen Anwendestaats heranzuziehen. Alternativ könnte – ähnlich wie in Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA – das Recht des Belegenheitsstaats als relevant erachtet werden. Überzeugender ist es, den Verweis auf das Pri-

vatrecht im Sinne des Belegenheitsstaats zu verstehen.<sup>41</sup> Dafür spricht nicht nur die sachliche Nähe zu Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA, sondern auch der Umstand, dass die Beurteilung nach dem Belegenheitsstaat dann auch für den Ansässigkeitsstaat maßgebend ist und die Heranziehung nationalen Rechts somit nicht Qualifikationskonflikte – und in weiterer Folge Fälle von Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung – provoziert.

Die Wortfolge „livestock and equipment used in agriculture and forestry“ steht mit dem Klammerausdruck des Art. 6 Abs. 1 OECD-MA in engem Zusammenhang, wonach die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen auch „income from agriculture or forestry“ einschließen. Eigenartigerweise findet sich die Formulierung nicht in der Definition des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA selbst. Dies könnte auf den ersten Blick die Frage aufwerfen, ob „agriculture and forestry“ nur für Zwecke des Art. 6 OECD-MA, nicht aber für Zwecke der anderen Abkommensvorschriften, die den Begriff „unbewegliches Vermögen“ verwenden und insoweit implizit an die Definition des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA anknüpfen – wie Art. 13 Abs. 1 oder Art. 22 Abs. 1 OECD-MA –, zum unbeweglichen Vermögen gehören. Die erwähnte Wortfolge des Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA verdeutlicht aber, dass dem Umstand, dass „agriculture or forestry“ in Art. 6 Abs. 1 OECD-MA und nicht bloß in Art. 6 Abs. 2 OECD-MA verwendet wurde, keine besondere Bedeutung beizumessen ist: Wenn sogar „equipment used in agriculture and forestry“ als unbewegliches Vermögen gilt, muss dies für „agriculture or forestry“ erst recht der Fall sein. Die Wortfolge „agriculture or forestry“ ist daher genauso wie „equipment used in agriculture and forestry“ abkommensautonom zu interpretieren und „agriculture“ und „forestry“ gehören damit jedenfalls zum unbeweglichen Vermögen, unabhängig vom Verständnis des Begriffs „unbewegliches Vermögen“ im Belegenheitsstaat nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA.<sup>42</sup>

### 3. Negativkatalog

Der Negativkatalog ist vergleichsweise kurz: „Ships, boats and aircrafts“ sind niemals unbewegliches Vermögen, daher auch dann nicht, wenn sie nach innerstaatlichem Recht des Quellenstaats als unbewegliches Vermögen qualifiziert werden. Dieser Negativkatalog schränkt somit den in Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA, aber teilweise auch im Positivkatalog des Satz 2 enthaltenen Verweis weiter ein. Der letzte Satz ist so formuliert, dass er jedenfalls Vorrang gegenüber Verweisen auf innerstaatliches Recht nach den vorhergehenden Sätzen hat.

Die Ausdrücke „Ships, boats and aircrafts“ stimmen mit Art. 8 OECD-MA überein: „Ships“ und „aircrafts“ werden in Art. 8 Abs. 1 OECD-MA erfasst, „boats“ in Art. 8 Abs. 2 OECD-MA. Daher ist anzunehmen, dass die gleichlautenden Ausdrücke in Art. 6 Abs. 2 Satz 3 OECD-MA und in Art. 8 Abs. 1 und 2 OECD-MA auch die gleiche Bedeutung haben.<sup>43</sup> Sie sind aus dem Zusammenhang

<sup>39</sup> So auch *Strasser*, Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen, 2005, 115; vgl. auch *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Art. 6 Rz. 60.

<sup>40</sup> *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, Art. 6 Rz. 60.

<sup>41</sup> So auch *Reimer* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 88.

<sup>42</sup> Anders *Reimer* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 66.

<sup>43</sup> *Reimer* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup>, Art. 6 Rz. 113.

des Abkommens heraus zu interpretieren. Aus den erwähnten Gründen ist ein Rückgriff auf innerstaatliches Recht nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in der Konstellation des Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA unzulässig. Aufgrund der Parallelen zwischen Art. 6 Abs. 2 Satz 2 und Art. 8 OECD-MA gilt dies auch für Art. 8 OECD-MA.

Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA hat daher auch die Aufgabe, den Vorrang des Art. 8 gegenüber Art. 6 OECD-MA deutlich zu machen.<sup>44</sup> Würde die Anwendung der ersten Sätze des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA zu Überschneidungen mit Art. 8 OECD-MA führen, tritt Art. 6 OECD-MA zurück. Allerdings sind „ships“ und „aircrafts“ nur dann von Art. 8 Abs. 1 OECD-MA erfasst, wenn es sich um „international traffic“ handelt, und nach Art. 8 Abs. 2 OECD-MA müssen die „boats“ „engaged in inland waterways transport“ sein, um unter diese Vorschrift zu fallen. Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA verlangt diese zusätzlichen Voraussetzungen nicht. Art. 8 OECD-MA ist insoweit auch enger als Art. 6 OECD-MA, weil dort die „operation“ der Verkehrsmittel verlangt wird, während nach Art. 6 Abs. 3 OECD-MA „use in any [...] form of immovable property“ genügt. Daher fallen Einkünfte aus diesen Verkehrsmitteln auch dann aus Art. 6 OECD-MA heraus, wenn sie gar nicht von Art. 8 OECD-MA erfasst sind. Überschneidungen zwischen beiden Verteilungsnormen sind aber dann möglich, wenn unbewegliches Vermögen unmittelbar dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr dient.<sup>45</sup> Hier fehlt es an

einer ausdrücklichen Vorrangvorschrift. Art. 6 Abs. 4 OECD-MA könnte aber auch auf diesen Fall angewendet werden.<sup>46</sup>

## V. Ausblick

Die detailliertere Analyse des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA zeigt, dass sich der Begriff des unbeweglichen Vermögens keineswegs schrankenlos nach dem innerstaatlichen Recht des Belegenheitsstaats definiert. Verweise auf innerstaatliches Recht finden sich in erster Linie in Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA, sind aber durch die Voraussetzungen, dass es sich um „property“ handeln muss, das im anderen Staat „situated“ ist, begrenzt. Ob Aktien durch innerstaatlich erfolgte Gleichsetzung mit unbeweglichem Vermögen unter Art. 6 Abs. 2 OECD-MA fallen, kann unterschiedlich gesehen werden. Weiterhin ist der Positiv- und der Negativkatalog zu beachten, der sich aber wiederum teilweise auch durch Anknüpfung an das innerstaatliche Recht ergibt.

Die komplizierten Auslegungsprobleme, die sich aus dem Zusammenspiel zwischen abkommensautonomer Auslegung und Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts ergeben, sollten zu denken geben und Anlass sein, die Definition des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA kritisch zu überprüfen. Eine Definition, die ohne Verweis auf das innerstaatliche Recht auskommt, wäre der derzeitigen Fassung zweifellos vorzuziehen.

<sup>44</sup> Vgl. auch Galke in Haase, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen<sup>2</sup> (2012), Art. 6 MA II Rz. 16.

<sup>45</sup> Arnold, At Sixes and Sevens: The Relationship between the Taxation

of Business Profits and Income from Immovable Property under Tax Treaties, Bulletin 2006, 5 (11).

<sup>46</sup> Dazu auch Arnold, Bulletin 2006, 11.

MinRat a.D. Dr. Hartmut Hahn, Hagen i.W.

## Berührungspunkte zwischen Grundrechte-Charta und deutschem Steuerrecht – Folgerungen aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Akerberg Fransson (Teil 2)

In Fortsetzung des Beitrags in der ISR 2015, 25 ff. analysiert der Autor die Bedeutung der Entscheidung der Großen Kammer des EuGH vom 26.2.2013 in der Rechtssache Akerberg Fransson für das deutsche Steuerrecht.

Continuing Part 1 (ISR 2015, 25 et seq.) the author analyzes the importance of the judgment of the European Court of Justice in the case Akerberg Fransson within the German Tax Law.

### I. Anwendungsbereich des Unionsrechts nach dem Urteil der Großen Kammer

S. hierzu Hahn, ISR 2015, 25 ff.

### II. Die Entscheidung in der Kritik

#### 1. Unterschiedliche Bewertungen

#### 2. Prämisse des Urteils

S. hierzu Hahn, ISR 2015, 27 ff.

#### 3. Anwendung der Grundsätze: Bestimmung des Anwendungsbereichs des Unionsrechts

Indem das Urteil entgegen der m.E. zutreffenden engen Auslegung des Art. 51 GRC letztendlich den abstrakten Satz „Durchführung des Unionsrechts“ ist gleichbedeutend mit „Anwendungsbereich des Unionsrechts“ stützt, ist ein äußerst weiter, geradezu unbegrenzter Anwendungsbereich eröffnet.<sup>1</sup> Das bei enger Auslegung Art. 51

▷ Bei dem Beitrag handelt es sich um eine überarbeitete und aktualisierte Fassung eines Referats, welches MinRat a.D. Dr. Hartmut Hahn am 15.10.2013 in der Universität Heidelberg vor der IFA-Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar gehalten hat.

<sup>1</sup> Frenzel, Der Staat 53 2014, 1 (15); kritisch bereits Weiler/Lockhart, 32 CMLR 1995, 51 (64–66).