

Markus Achatz, Tina Ehrke-Rabel, Johannes Heinrich,  
Roman Leitner, Otto Taucher (Hg.)

Steuerrecht  
Verfassungsrecht  
Europarecht

Festschrift für Hans Georg Ruppe

Wien 2007

**facultas.wuv**

**Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek**

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

Copyright © 2007 Facultas Verlags- und Buchhandels AG  
facultas.wuv Universitätsverlag, Berggasse 5, 1090 Wien, Österreich  
Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und der Verbreitung  
sowie der Übersetzung, sind vorbehalten.

Satz und Druck: Facultas Verlags- und Buchhandels AG

Printed in Austria

ISBN 978-3-7089-0090-2

*Inhaltsverzeichnis*

Vorwort .....	V
<i>Markus Achatz</i>	
Vertrauen in Erlässe als Grundlage der rechtsstaatlichen Vollziehung im Steuerstaat .....	1
<i>Ludwig Adamovich</i>	
Über die Bestellung von Richtern .....	15
<i>Wolf-Dieter Arnold</i>	
Lücken im Gesetz – Aktuelle Fragen zur Analogie .....	19
<i>Reinhold Beiser</i>	
Einlegen und Teilen in der Umsatzsteuer .....	39
<i>Dieter Birk</i>	
Finanzhoheit und Steuerwettbewerb in der EU .....	51
<i>Robert Briem</i>	
Gesellschafterausschluss bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht .....	68
<i>Werner Doralt</i>	
Betriebsveräußerung: Widersprüche und Reformbedarf .....	99
<i>Tina Ehrke-Rabel</i>	
Finanzstrafrechtlich relevante Verletzung einer Offenlegungspflicht durch Annahme einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit? .....	110
<i>Hans Flick</i>	
Die älteste Steuerkarikatur der Welt – eine detektivische Kulturexpedition .....	120
<i>Bernd-Christian Funk</i>	
Finanzverfassungsrechtlicher Abgabebegriff und bundesstaatliche Kompetenzverteilung – Zur normativen Eigendynamik juristischer Begriffe und zur Doktrin der exklusiven Kompetenztrennung .....	132
<i>Hans Gerger und Helmut Mayer</i>	
Die ertragsteuerliche Behandlung des Fonds zur bauspartechnischen Absicherung bei Bausparkassen .....	141

<i>Christoph Grabenwarter</i> Civil rights – neuere Entwicklungen .....	154
<i>Ulrike Gruber</i> Fragen und Lösungsansätze zur Behandlung von Aufwendungen für den Schutzbereich eines Flughafens .....	165
<i>Barbara Gunacker-Slawitsch</i> Überblick über die Vertrauensschutztatbestände im Abgabenrecht .....	186
<i>Johannes Heinrich</i> Die Rechtsformneutralität der Besteuerung – rechtspolitisches Ziel oder rechtliches Gebot? .....	205
<i>Christian Huber</i> Markteinkommenstheorie und Mitunternehmerschaften .....	227
<i>Karl Kamper</i> Gebühren-Doppeldeckung und Äquivalenzprinzip aus verfassungsrechtlicher Sicht .....	247
<i>Sabine Kirchmayr</i> Investmentfonds – Ist der Ansatz ausschüttungsgleicher Erträge verfassungsrechtlich problematisch? .....	259
<i>Georg Kofler</i> Der unbedingte Forderungsverzicht des Gesellschafters .....	272
<i>Karl Korinek und Andrea Martin</i> Die Befugnis der Finanzprokurator zur Vertretung vor dem Verfassungsgerichtshof .....	300
<i>Heinz Krejci</i> Ein Käfig für den Tiger! Gesellschaftsrechtsreform und Gründungstheorie in Österreich .....	314
<i>Maria Krenn</i> Zur aufschiebenden Wirkung von kommunalen Abgabenbescheiden vor dem Verfassungsgerichtshof .....	327
<i>Richard Krever</i> Interpreting income tax laws in the common law world .....	354

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	XI
<i>Michael Lang</i> Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat .....	379
<i>Eduard Lechner</i> „Veräußerung von Beteiligungen“ als Missbrauchsverdachtsgrund iSd § 10 Abs 4 KStG .....	396
<i>Roman Leitner</i> „Nemo tenetur“-Grundsatz, Gleichheitssatz und Verhältnismäßigkeit ...	410
<i>Wolfgang Lindinger</i> Der Verlustabzug aus verfassungsrechtlicher Sicht .....	433
<i>Olivera Loncaric-Horvat</i> Verjährung im Steuerrecht .....	456
<i>Gunter Mayr</i> UGB und Steuerrecht Derzeitiger Stand, Probleme und Ausblick .....	466
<i>Helmut Moritz</i> Der steuerliche Durchgriff durch kombinierte Kapitalanlageprodukte ...	479
<i>Peter Oberndorfer und Barbara Leitl</i> Die Bedeutung des Finanzausgleichspaktums für die Sachlichkeit finanzausgleichsrechtlicher Regelungen .....	495
<i>Josef Schuch</i> Rechtsfragen der deferred compensation – innerstaatliche und abkommensrechtliche Konsequenzen einer ausländischen Bezugsumwandlung .....	518
<i>Roman Seer</i> Kooperativ-föderale Steuerverwaltung in Deutschland .....	533
<i>Elisabeth Sperlich</i> Der „Anlassfall“ vor dem VfGH und dem EuGH .....	551
<i>Claus Staringer</i> Rechtsfragen der Zulässigkeit von „Handymastensteuern“ .....	573
<i>Michael Tanzer</i> Die Einheitlichkeit eines Umsatzes Zur Abgrenzung zwischen der Leistung und der Leistungsentnahme im Umsatzsteuerrecht .....	591

<i>Otto Taucher</i> „Sale-and-lease-back“ von kommunalen Entsorgungs- und Versorgungseinrichtungen .....	607
<i>David R. Tillinghast</i> Potential Impact of the European Court Of Justice's “Tax Activism” on the United States .....	620
<i>Klaus Tipke</i> Steuerpolitik als Gerechtigkeitspolitik .....	630
<i>Hellwig Torggler</i> Zum umsatzsteuerlichen Ort von Schiedsrichterleistungen .....	645
<i>Michael Tumpel</i> Lennartz, Armbrecht und (k)ein Ende .....	664
<i>Franz Wassermeyer</i> Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht .....	681
<i>Josef Werndl</i> Der Schiedsrichter im Steuerrecht .....	695
<i>Christian Widhalm</i> Veräußerung von Zinsscheinen im Privatvermögen .....	718
<i>Barbara Wisiak</i> Die unmittelbare Anwendbarkeit der 6. EG-Richtlinie zu Gunsten und zu Lasten des Abgabepflichtigen anhand des Beispiels der Telekomleistungen .....	736
<i>Nikolaus Zorn</i> Überlegungen zu gemeinschaftsrechtlichen Grundrechten .....	744
Autorenverzeichnis .....	761
Schriftenverzeichnis .....	763

# Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat

*Michael Lang\**

## *I Internationales Steuerrecht und Verfassungsrecht*

Doppelbesteuerungsabkommen stehen nur selten im Mittelpunkt tagespolitischer Auseinandersetzungen. Eine dieser raren Ausnahmen war im Juli 2006 zu verzeichnen. Die Frage, ob der Bundesrat einem vom Nationalrat bereits genehmigten Abänderungsabkommen zum Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Schweiz sowie einigen weiteren anderen Doppelbesteuerungsabkommen zustimmen wird (was er dann letztlich tat), wurde auch in der Tagespresse diskutiert.<sup>1</sup> Politischer Hintergrund der Diskussionen waren zum einen Bedenken sozialdemokratischer Politiker gegen den Inhalt des Änderungsabkommens mit der Schweiz sowie die Verärgerung der Oppositionsparteien, dass sich der Bundesminister für Finanzen für eine Sitzung des Bundesrats (an der er aber dann letztlich doch teilnahm) zunächst mit Hinweis auf einen Aufenthalt im EU-Ausland entschuldigen ließ, zum anderen der Umstand, dass sich die damaligen Regierungsparteien nicht auf eine Mehrheit im Bundesrat stützen konnten.<sup>2</sup>

Rechtliche Prämisse der politischen Diskussionen war die Auffassung, dass der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens der Zustimmung des Bundesrats bedarf. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu Doppelbesteuerungsabkommen sehen textbausteinartig folgende Formulierungen vor: „Das Abkommen ist ein gesetzändernder Staatsvertrag und bedarf daher

---

\* *Sabine Heidenbauer* danke ich für kritische Anregungen sowie für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

1 So zB in *Kurier* vom 23.07.2006, Bundesrat könnte erstmals „absolutes“ Veto einlegen, 2; *Der Standard* vom 24.07.2006, „Absolutes Veto“ des Bundesrates, 7.

2 Den damaligen Regierungsparteien waren gemeinsam 29 Mandate zuzurechnen, während SPÖ und Grüne auf 33 der insgesamt 62 Mandate kamen.

der Genehmigung durch den Nationalrat gemäß Art 50 Abs 1 B-VG. Überdies ist gemäß Art 50 Abs 1 zweiter Satz B-VG die Zustimmung des Bundesrats erforderlich, da Angelegenheiten geregelt werden, die den selbständigen Wirkungsbereich der Länder betreffen. Es hat nicht politischen Charakter und enthält weder verfassungsändernde noch verfassungsergänzende Bestimmungen. Alle seine Bestimmungen sind zur unmittelbaren Anwendung im innerstaatlichen Rechtsbereich ausreichend determiniert, sodass eine Erlassung von Gesetzen gemäß Art 50 Abs 2 B-VG nicht erforderlich ist.<sup>3</sup> In diesem Beitrag möchte ich die Prämisse, dass der Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen der Zustimmung des Bundesrats bedarf, hinterfragen.

Die Forschungsinteressen des Jubilars sind – insbesondere auch im Vergleich zu allen anderen österreichischen Steuerrechtswissenschaftlern – denkbar weit gespannt. Die hier behandelte Themenstellung berührt mehrere Bereiche seines wissenschaftlichen Werks: *Hans Georg Ruppe* ist einer der ersten österreichischen Steuerrechtler, die sich für Internationales Steuerrecht interessiert haben. Schon früh hat er im Rahmen der International Fiscal Association (IFA) wissenschaftliche Arbeiten vorgelegt und viele Jahre als Mitglied des Permanent Scientific Committee (PSC) dort die österreichische Steuerrechtswissenschaft geradezu personifiziert.<sup>4</sup> Mit verfassungsrechtlichen Fragen ist *Hans Georg Ruppe* als Mitglied des VfGH seit etlichen Jahren laufend beschäftigt. Schon zuvor hat er sich im Schrifttum mit oft weit über das Steuerrecht hinausreichenden verfassungsrechtlichen Themenstellungen beschäftigt.<sup>5</sup> Pionierarbeit hat *Hans Georg Ruppe* insbesondere auf dem Gebiet des Finanzverfassungsrechts geleistet, auf dem er auch der führende Kommenta-

---

3 Siehe jüngst eben zB das Protokoll zur Abänderung des am 30. Jänner 1974 in Wien unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, 1388 BlgNR XXII. GP, oder das Abkommen Österreich und Kuba zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, 259 BlgNR XXII. GP.

4 Siehe zB *Ruppe*, Inflation und Besteuerung – Generalbericht, in IFA (Hrsg) Cahiers de Droit Fiscal International LXIIa (1977) 15; *Ruppe*, Internationale Probleme auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung – Generalbericht, in IFA (Hrsg) Cahiers de Droit Fiscal International LXIIb (1983) 15.

5 Siehe zB *Ruppe*, Die Differenzierung der Einkommensteuer nach Einkunftsarten. Verfassungsrechtlicher Spielraum und belastungsmäßige Evidenz, Quartalshefte der GZ 1970, 39; *Ruppe*, Finanzverfassung im Bundesstaat. Überlegungen zu einer Neuordnung der österreichischen Finanzverfassung im Sinne des föderalistischen Prinzips (1977); *Ruppe*, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Gutachten, 8. ÖJT Graz 1982;

tor ist.<sup>6</sup> Im Rahmen der schon jahrzehntelangen Beschäftigung mit finanzverfassungsrechtlichen Fragen hat er Fragen des Bundesstaats und seiner Verwirklichung im geltenden Verfassungsrecht besondere Aufmerksamkeit geschenkt.<sup>7</sup> Aus all diesen Gründen hoffe ich, dass das hier behandelte Rechtsproblem, das in all diese Bereiche hineinspielt, das Interesse des Jubilars findet.

## II *Der Abschluss von Staatsverträgen in Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder durch den Bund*

### II.1 *Konkurrierende Kompetenzen*

Nach Art 10 Abs 1 Z 2 B-VG ist in „äußere[n] Angelegenheiten mit Einschluss der politischen und wirtschaftlichen Vertretung gegenüber dem Ausland, insbesondere Abschluss von Staatsverträgen, unbeschadet der Zuständigkeit der Länder nach Art. 16 Abs. 1“ die Gesetzgebung und Vollziehung Bundessache. Im Einklang damit ordnet Art 50 Abs 1 B-VG an, dass „[p]olitische Staatsverträge, andere nur, sofern sie gesetzändernden oder gesetzser-

---

*Ruppe*, Neuordnung der bundesstaatlichen Kompetenzverteilung. Teilbereich Finanzverfassung, in Bundeskanzleramt (Hrsg) Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich (1991) 289; *Ruppe*, Verfassungswidrigkeit der Getränkesteuer?, RdW 1991, 122; *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* (Hrsg) Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 43; *Ruppe*, Finanzverfassung und Verfassungsgerichtshof – Funktionswandel der Finanzverfassung?, in *Mayer et al* (Hrsg) Staatsrecht in Theorie und Praxis, FS für Robert Walter (1991); *Ruppe*, Neue Landesabgaben auf Grund des Abgabenerfindungsrechts der Länder, in *Pernthaler* (Hrsg) Reform der föderalistischen Finanzordnung (1994) 30; *Ruppe*, Gleichartige Abgaben – Überlegungen zu § 8 Abs 3 F-VG 1948, in *Schäffer et al* (Hrsg) Staat – Verfassung – Verwaltung, FS für Fritz Kojan (1998) 401; *Ruppe*, Der Anlaßfall, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1998) 175; *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Fragen der Finanzierung von Staatsaufgaben, in *Funk et al* (Hrsg) Der Rechtsstaat vor neuen Herausforderungen, FS für Ludwig Adamovich (2002) 693; *Ruppe*, Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgabenrecht, in *Leitner* (Hrsg) Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2002 (2003) 9; *Ruppe*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Vertrauensschutz und Abgabenrecht (2004) 203.

<sup>6</sup> *Ruppe*, Kommentar zum F-VG 1948, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Loseblattsammlung (2006).

<sup>7</sup> Siehe zB *Ruppe*, Finanzverfassung im Bundesstaat (1977); *Ruppe* in Bundeskanzleramt (Hrsg) Neuordnung der Kompetenzverteilung in Österreich, 289.

gänzenden Inhalt haben und nicht unter Art. 16 Abs. 1 fallen, ... nur mit Genehmigung des Nationalrats abgeschlossen werden“ dürfen.

Diesen Regelungen ist seit jeher ein Spannungsverhältnis zu den Kompetenzen der Länder immanent<sup>8</sup>: Inhalt von Staatsverträgen können auch – unter anderem – Regelungen sein, deren Erlassung – wären sie in Gesetzen enthalten – in die Zuständigkeit des Landesgesetzgebers fielen.<sup>9</sup> Dementsprechend war es auch bereits nach der Stammfassung des B-VG denkbar, dass ein und dieselbe Materie sowohl in einem Landesgesetz als auch in einem vom Bund abgeschlossenen völkerrechtlichen Vertrag geregelt sein kann.

Im Jahre 1988 wurden Vorschläge aus den Forderungskatalogen der Bundesländer<sup>10</sup> weitgehend aufgegriffen und den Ländern auch eine eingeschränkte Kompetenz zum Abschluss von Staatsverträgen eingeräumt.<sup>11</sup> Nach Art 16 Abs 1 B-VG können die Länder „in Angelegenheiten, die in ihren selbständigen Wirkungsbereich fallen, Staatsverträge mit an Österreich angrenzenden Staaten oder deren Teilstaaten abschließen.“ Damit wurden auf diesem Gebiet konkurrierende Zuständigkeiten von Bund und Ländern geschaffen.<sup>12</sup> Der Bund ist nämlich weiterhin zum Abschluss von Staatsverträgen im Kompetenzbereich der Länder zuständig geblieben.<sup>13</sup>

Parallel zur Neufassung des Art 16 B-VG ist Art 10 Abs 3 B-VG geschaffen worden: Bevor der Bund Staatsverträge, die den selbständigen Wirkungsbereich der Länder berühren, abschließt, hat er den Ländern Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Gleichzeitig ist Art 50 Abs 1 B-VG um einen weite-

8 Siehe auch *Grabenwarter*, Die Verteilung völkerrechtsbezogener Zuständigkeiten nach der österreichischen Bundesverfassung, *AJPIL* 1995, 79 (81); *Thaler*, Die Vertragsschlußkompetenz der österreichischen Bundesländer (1990) 43.

9 VfSlg 3741; siehe auch *Walter/Mayer*, Grundriß des österreichischen Bundesverfassungsrechts<sup>9</sup> (2000) Rz 242/2; *Mayer*, B-VG<sup>3</sup> (2002) Art 10 Rz I.2; *Hammer*, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 16 B-VG Rz 28.

10 Siehe dazu im Detail zB *Thanner*, Bundesstaatsreform und Forderungsprogramme der Bundesländer, in *Schambeck* (Hrsg) Bundesstaat und Bundesrat in Österreich (1997) 273 (278 ff); *Holzinger*, Der österreichische Bundesstaat und seine Reform, in *Akyürek et al* (Hrsg) Staat und Recht in europäischer Perspektive, FS für Heinz Schäfer (2006) 277 (280 f).

11 *Pansi*, Inhalt, Auswirkung und Verwirklichung der Forderungsprogramme der Bundesländer (1992) 103 ff.

12 *Grabenwarter*, *AJPIL* 1995, 80; *Thaler*, Vertragsschlußkompetenz 43; *Hammer*, Länderstaatsverträge – Zugleich ein Beitrag zur Selbständigkeit der Länder im Bundesstaat (1992) 78 ff; *Walter*, Die Vertragsschlußkompetenz der österreichischen Bundesländer, in *Walter* (Hrsg) Verfassungsänderungen 1988 (1989) 9 (15). Vgl dazu auch die Erl zur RV, 607 dB XVII. GP, 6.

13 *Grabenwarter*, *AJPIL* 1995, 80 mwN.

ren Satz ergänzt worden<sup>14</sup>: Soweit die unter Art 50 Abs 1 Satz 1 B-VG fallenden und daher der Genehmigung des Nationalrats bedürftigen „Staatsverträge Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereiches der Länder regeln, bedürfen sie überdies der Zustimmung des Bundesrats.“ Die Änderungen des Art 16, des Art 10 Abs 3 und des Art 50 B-VG stehen in engem systematischen Zusammenhang: Die Zuständigkeit der Länder zum Abschluss von Staatsverträgen in Angelegenheiten, die in ihren selbständigen Wirkungsbereich fallen, ist mit umfassenden Informations-, Genehmigungs- und Aufsichtsbefugnissen von Bundesorganen versehen worden.<sup>15</sup> Umgekehrt haben die Länder bei vom Bund abgeschlossenen Staatsverträgen, die Angelegenheiten ihres selbständigen Wirkungsbereiches berühren, das Recht zur vorherigen Stellungnahme.<sup>16</sup> Das Zustimmungserfordernis des Bundesrats bei unter Art 50 Abs 1 Satz 1 B-VG fallenden Staatsverträgen, die Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereichs regeln, soll politische Einflussmöglichkeiten der Länder sicherstellen. *Bußjäger* geht dementsprechend davon aus, dass Art 50 Abs 1 Satz 2 B-VG „offenkundig solche Staatsverträge meint, die die Länder in irgendeiner Hinsicht bei der Ausübung ihrer Kompetenzen binden, ohne dass sie dadurch ihrer Zuständigkeiten verlustig gingen.“<sup>17</sup> Durch die erwähnten Regelungen soll schon im Vorfeld sichergestellt werden, dass in der Praxis die konkurrierenden Kompetenzen von Bund und Ländern nicht zu häufig in Anspruch genommen werden. Die Auslegungsfragen, die bei Ausübung der Zuständigkeit durch Bund und Länder auftreten, sind nämlich nicht ohne Schwierigkeiten lösbar.

## II.2 Gesetzändernde und gesetzesergänzende und politische Staatsverträge

Eine Voraussetzung für das Erfordernis der Zustimmung des Bundesrats nach Art 50 Abs 1 Satz 2 B-VG ist, dass es sich entweder um Staatsverträge, die gesetzändernden oder gesetzesergänzenden Inhalt haben, oder aber um politische Staatsverträge handelt. Gesetzändernd ist ein Staatsvertrag dann, wenn

14 Vgl auch *Pansi*, Forderungsprogramme 105 f.

15 Siehe dazu *Hammer*, Länderstaatsverträge 150 ff.

16 Art 10 Abs 3 B-VG: „Bevor der Bund Staatsverträge, die Durchführungsmaßnahmen im Sinne des Art 16 erforderlich machen oder die den selbständigen Wirkungsbereich der Länder in anderer Weise berühren, abschließt, hat er den Ländern Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.“ Siehe dazu auch *Mayer*, Die Kompetenzverschiebungen zwischen Bund und Ländern, in *Mayer et al* (Hrsg) Neuerungen im Verfassungsrecht (1976) 9 (25 f).

17 *Bußjäger*, Die Zustimmungsrechte des Bundesrates (2001) 61.

sein Inhalt bestehenden Bundes- oder Landesgesetzen widerspricht.<sup>18</sup> Gesetzesergänzend ist ein Staatsvertrag, wenn er zumindest in einer Bestimmung eine Regelung enthält, die – mangels gesetzlicher Grundlage – nicht in Verordnungsform erlassen werden dürfte.<sup>19</sup>

Dieser Definition nach bräuchten Staatsverträge, deren Inhalt der innerstaatlichen Rechtslage völlig entspricht, nicht parlamentarisch genehmigt werden. Dem steht allerdings entgegen, dass es die zum Abschluss eines Staatsvertrags berufenen Vollzugsorgane in der Hand hätten, den Gesetzgeber ohne seine Mitwirkung – jedenfalls völkerrechtlich wirksam – an den Inhalt von Staatsverträgen zu binden.<sup>20</sup> Der Gesetzgeber könnte die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Staatsvertrags bestehende innerstaatliche Rechtslage nicht in jeder Hinsicht ändern, ohne Gefahr zu laufen, völkerrechtswidrig zu handeln. Wollte man dieses Risiko aber völlig beseitigen, müsste man die Genehmigung jedes Staatsvertrags durch den Nationalrat verlangen. Dem steht aber Art 50 Abs 1 Satz 1 B-VG entgegen, da diese Regelung eben voraussetzt, dass nicht jeder Staatsvertrag der Genehmigung des Nationalrats bedarf. Eine befriedigende Lösung ist schwer zu finden: *Öhlinger* fordert, dass „ein Staatsvertrag, dem die innerstaatliche Gesetzeslage bereits entspricht, dann der Genehmigung nach Art 50 Abs 1 B-VG bedarf, wenn er entweder ausdrücklich eine Verpflichtung zur Erlassung gesetzlicher Regelungen statuiert oder wenn er, zumindest im Großen und Ganzen, einen ähnlichen Abstraktionsgrad aufweist wie gesetzliche Regelungen, sich also nicht in der Ausführung bestehender Regelungen erschöpft“<sup>21</sup>, räumt aber selbst ein, dass sich eine „präzise Formel ... nicht angeben“<sup>22</sup> lässt. Die Praktikabilität dieses Vorschlags leidet auch darunter, dass sich der Abstraktionsgrad von Gesetzen und Verordnungen nicht von vornherein und grundlegend unterscheiden muss. *Öhlinger* geht selbst davon aus, dass die Bundesverfassung – von speziellen Ausnahmen abgesehen – der Verwaltung keinen Regelungsbereich garantiert, den der Gesetzgeber nicht regeln dürfte, weshalb auch „praktisch alle Staatsverträge genehmigungsfähig“<sup>23</sup> sind.

Politische Staatsverträge bedürfen auch dann der Genehmigung des Nationalrats, wenn ihr Inhalt weder gesetzändernd noch Gesetzesergänzend ist. Der Inhalt des Rechtsbegriffs des „politischen Staatsvertrags“ ist mit noch

---

18 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 50.

19 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 50.

20 Siehe auch *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 51.

21 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 51.

22 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 51.

23 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 52.

größeren Unschärfen behaftet<sup>24</sup>: *Kelsen/Froehlich/Merkel*<sup>25</sup> gingen davon aus, dass jeder „Staatsvertrag von Bedeutung“ als politischer Staatsvertrag zu gelten habe. Nach anderer Auffassung sind unter diesem Begriff Staatsverträge zu verstehen, durch die „die Existenz des Staates, seine territoriale Integrität, seine Unabhängigkeit, seine Stellung oder sein maßgebliches Gewicht in der Staatengemeinschaft ... berührt werden.“<sup>26</sup> Nach einem Gutachten des Verfassungsdienstes, dem die Staatspraxis gefolgt ist und dessen Inhalt daher zumindest der Verfassungsgesetzgeber des Jahres 1988 vorausgesetzt haben könnte, sind politische Verträge jene, die „die vitalen Interessen und die Souveränität des Staates berühren“. *Öhlinger* führt in diesem Zusammenhang beispielhaft „Bündnisverträge, Freundschaftsverträge, Gebietsabtretungsverträge, Neutralisierungsverträge, Optionsgerichtsverträge, Schiedsgerichtsverträge und Friedensverträge, nicht aber Rechtshilfeverträge, Auslieferungsverträge und Handelsverträge“<sup>27</sup> an.

Die Frage, ob ein Staatsvertrag auch „politisch“ ist, ist vielfach von bloß untergeordneter Bedeutung, da die meisten für die Subsumtion unter diesen Begriff in Betracht kommenden Verträge ohnehin gesetzändernden oder zumindest gesetzeseergänzenden Inhalt haben und daher schon deshalb der Genehmigung durch den Nationalrat bedürfen.<sup>28</sup> Art 16 Abs 1 B-VG schließt hingegen nach überwiegender Auffassung aus, dass die Länder politische Staatsverträge abschließen<sup>29</sup>, wenngleich dies im Wortlaut dieser Verfassungsbestimmung nicht zum Ausdruck kommt. Dementsprechend stützt sich diese Auffassung auf Art 50 Abs 1 Satz 1 B-VG, wonach politische Staatsverträge nicht nur dann, wenn sie „gesetzändernden oder gesetzeseergänzenden Inhalt haben und nicht unter Art. 16 Abs. 1 fallen“, sondern offenbar jeden-

24 Siehe auch *Mayer*, B-VG, Art 50 Rz I.2.

25 *Kelsen/Froehlich/Merkel*, Die Bundesverfassung vom 1. Oktober 1920 (2003) 134; siehe auch *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 46.

26 *Pfeifer*, Die parlamentarische Genehmigung von Staatsverträgen in Österreich. Ihre innerstaatliche Wirksamkeit, ZÖR 1962/63, 1 (12 f); siehe auch *Walter/Mayer*, Bundesverfassungsrecht, Rz 227.

27 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 47.

28 Siehe auch *Mayer*, B-VG, Art 50 Rz I.2.

29 *Berchtold*, Zur völkerrechtlichen Vertragabschlußkompetenz der Länder, ZÖR 1989, 217 (220 f); *Hammer* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 16 B-VG Rz 37; *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 11; *Grabenwarter*, AJPIIL 1995, 84 f; *Thaler*, Vertragsschlußkompetenz 35 f. Siehe auch *Pernthaler*, Die Stellung der Länder in der Bundesverfassung, in Österreichische Parlamentarische Gesellschaft (Hrsg) 75 Jahre Bundesverfassung, FS aus Anlaß des 75. Jahrestages der Beschlussfassung über das Bundes-Verfassungsgesetz (1995) 657 (676).

falls<sup>30</sup> der Genehmigung des Nationalrats bedürfen. Dies soll den Abschluss politischer Staatsverträge durch die Länder verhindern, wenngleich Art 16 Abs 1 und Art 50 Abs 1 B-VG konkurrierende Zuständigkeiten auf diesem Gebiet an sich nicht ausschließen. Nach *Koja* könnte der Grund für den Vorbehalt des Abschlusses politischer Staatsverträge für den Bund darin liegen, dass der Inhalt politischer Staatsverträge keinesfalls in den selbständigen Wirkungsbereich der Länder nach Art 16 Abs 1 B-VG fallen kann.<sup>31</sup> Soweit man allerdings davon ausgeht, dass politische Staatsverträge Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder – zumindest im Sinne des Art 50 Abs 1 Satz 2 B-VG – regeln können, bedürfen sie gegebenenfalls auch der Zustimmung des Bundesrats. Der Wortlaut des Art 50 Abs 1 Satz 2 B-VG ist eindeutig. Die Vorbeugung der Inanspruchnahme konkurrierender Kompetenzen durch Bund und Länder würde es allerdings nicht erforderlich machen, die Zustimmung des Bundesrats für politische Verträge, die den selbständigen Wirkungsbereich der Länder regeln, zu verlangen, wenn derartige Verträge durch die Länder ohnehin nicht abgeschlossen werden können und daher gar keine konkurrierenden Kompetenzen bestehen können.

### II.3 Der selbständige Wirkungsbereich der Länder

Diese Überlegungen leiten zur nächsten Voraussetzung über, die gegeben sein muss, um die Zustimmung des Bundesrats nach Art 50 Abs 1 Satz 2 B-VG erforderlich zu machen: Der Staatsvertrag muss „Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder regeln“. Diese Regelung steht in einem entstellungsgeschichtlichen und systematischen Zusammenhang mit den Regelungen des Art 10 Abs 3 und Art 16 B-VG<sup>32</sup>. All diese Regelungen sollen die Inanspruchnahme der konkurrierenden Kompetenzen durch Bund und Länder erschweren.<sup>33</sup> Der Zusammenhang zwischen diesen Regelungen ist aber nicht nur bei politischen Verträgen gelockert. Der Wortlaut weist ebenfalls Unterschiede auf: Während Art 50 Abs 1 Satz 2 B-VG die Zustimmung des Bundesrats erfordert, wenn Staatsverträge Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder „regeln“, spricht Art 16 Abs 1 B-VG von Angelegenheiten der Länder, die in ihren selbständigen Wirkungsbereich „fallen“. Art 10 Abs 3 B-VG spricht wiederum von Staatsverträgen, die den selbst-

30 *Hammer* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 16 B-VG Rz 37. So auch *Grabenwarter*, *AJPIL* 1995, 84 f („stets“).

31 *Koja*, Zur Auslegung von Art 16 Abs 1 B-VG, *ZÖR* 1990, 1 (5).

32 Vgl *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 11; *Koja*, *ZÖR* 1990, 4 f. Siehe dazu auch die Erl zur RV, 607 *BlgNR XVII*. GP, 6 f.

33 *Walter* in *Walter* (Hrsg) Verfassungsänderungen 16.

ändigen Wirkungsbereich der Länder „berühren“<sup>34</sup>, wobei die Vorschrift selbst „Staatsverträge, die Durchführungsmaßnahmen im Sinne des Art 16 erforderlich machen“, als Beispiele für eine derartige Berührung nennt.

Bereits die Stammfassung des B-VG 1920 sprach vom selbständigen Wirkungsbereich der Länder.<sup>35</sup> Diese Formulierung findet sich nach wie vor an zahlreichen Stellen des B-VG.<sup>36</sup> Besondere Bedeutung kommt ihr seit jeher in Art 15 Abs 1 B-VG zu: Dort umschreibt sie generalklauselartig die den Ländern verbleibenden Zuständigkeiten:<sup>37</sup> „Soweit eine Angelegenheit nicht ausdrücklich durch die Bundesverfassung der Gesetzgebung oder auch der Vollziehung des Bundes übertragen ist, verbleibt sie im selbständigen Wirkungsbereich der Länder.“ Das Begriffsverständnis des Art 15 Abs 1 B-VG ist nicht nur für die seit jeher an anderen Stellen des B-VG verwendete Formulierung des selbständigen Wirkungsbereiches<sup>38</sup>, sondern auch für die Regelungen der Art 10 Abs 3 B-VG, Art 16 Abs 1 B-VG und Art 50 Abs 1 B-VG prägend.<sup>39</sup> Dies spricht dafür, all jene Angelegenheiten vom selbständigen Wirkungsbereich der Länder umfasst anzusehen, die „nicht ausdrücklich durch die Bundesverfassung der Gesetzgebung oder auch der Vollziehung des Bundes übertragen“<sup>40</sup> wurden.

### III Der Abschluss von Staatsverträgen in Abgabensachen durch den Bund

#### III.1 Die Kompetenzverteilung auf dem Gebiet des Abgabewesens

Die Kompetenzverteilung auf dem Gebiet des Abgabewesens ist nicht im B-VG selbst geregelt.<sup>41</sup> Art 13 B-VG verweist vielmehr auf ein eigenes Bundes-

34 Siehe dazu auch Mayer in Mayer et al (Hrsg) Neuerungen im Verfassungsrecht 25 f.

35 So zB in Art 15 Abs 1 und Art 16 Abs 1 und 2 B-VG 1920, BGBl Nr 1/1920.

36 Siehe zB Art 10 Abs 1 Z 6 und Abs 3; Art 11 Abs 1 Z 2; Art 14 Abs 8; Art 15 Abs 1; Art 15a Abs 1 und 2; Art 16 Abs 1, 4 und 5; Art 23d Abs 1 und 5; Art 50 Abs 1; Art 103 Abs 1 und 2 oder Art 127 Abs 1 B-VG.

37 So schon Kelsen/Froehlich/Merkel, Bundesverfassung 80. Siehe auch Ringhofer, Die österreichische Bundesverfassung (1977) 67; Mayer, B-VG, Art 15 Rz I; Klecatsky/Morscher, Die österreichische Bundesverfassung (2002) Art 15 Rz 1.

38 Rill, Gliedstaatsverträge (1972) 82 ff.

39 So zB für Art 16 B-VG Grabenwarter, AJPIL 1995, 84 und Thaler, Vertragsschlusskompetenz 33 f; für Art 50 Abs 1 B-VG Öhlinger in Korinek/Holoubek (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 88.

40 So der ausdrückliche Wortlaut des Art 15 Abs 1 B-VG.

41 Ausschlaggebend dafür war insbesondere der mangelnde Konsens im Rahmen der Vorarbeiten zum B-VG; siehe dazu Ruppe in Korinek/Holoubek (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Einführung F-VG Rz 5 ff mwN.

verfassungsgesetz, das in Form des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948 (F-VG) erlassen wurde.<sup>42</sup> Nach dessen Regelungen wird zwischen der Abgabehoheit, der Verwaltungshoheit und der Ertragshoheit unterschieden. Mit der Abgabehoheit ist die Gesetzgebungszuständigkeit, mit der Verwaltungshoheit die Zuständigkeit in der Vollziehung bezeichnet.<sup>43</sup> Auf dem Gebiet der Abgabehoheit kommt dem einfachen Bundesgesetzgeber die Kompetenz-Kompetenz zu (§ 3 Abs 1 F-VG): Er hat es in der Hand, die Gesetzgebungszuständigkeiten in Abgabenangelegenheiten zwischen Bund und Ländern zu verteilen.<sup>44</sup> Er kann daher eine Abgabe entweder selbst regeln oder diese Zuständigkeit dem Landesgesetzgeber übertragen.<sup>45</sup> Eine einmal dem Landesgesetzgeber übertragene Befugnis kann der Bundesgesetzgeber auch wieder zurück nehmen, indem er die Abgabe selbst regelt oder sich dies zumindest vorbehält.

Ob und in welchem Umfang die Länder Gesetzgebungskompetenzen auf dem Gebiet des Abgabewesens haben, hängt somit vom einfachen Bundesgesetzgeber ab. Daran ändert auch das Abgabenerfindungsrecht der Länder nichts, dessen verfassungsrechtliche Grundlagen *Ruppe* sichtbar gemacht hat<sup>46</sup>: Die Länder haben die Möglichkeit, Abgaben, die der Bund nicht selbst ausschöpft und über die der Bund auch noch nicht abgesprochen hat, selbst zu regeln und zu ausschließlichen oder gemeinschaftlichen Landesabgaben oder Gemeindeabgaben zu erklären. Insoweit können sie neue Abgaben „erfinden“. Entscheidet sich der Bundesgesetzgeber aber dafür, eine ursprünglich von einem Land „erfundene“ Abgabe selbst zu regeln oder zur ausschließlichen oder gemeinschaftlichen Bundesabgabe zu erklären, verlieren die Länder diese Zuständigkeit.

### III.2 Der Inhalt der Doppelbesteuerungsabkommen

Die Dominanz des Bundesgesetzgebers auf dem Gebiet des Abgabewesens ist aus den genannten Gründen unbestreitbar.<sup>47</sup> Vor allem die vom *Bund* ge-

42 Finanz-Verfassungsgesetz 1948, BGBl Nr 45/1948.

43 Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II<sup>5</sup> (2006) Rz 342; *Ruppe* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, § 3 F-VG Rz 2.

44 *Ruppe* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, § 3 F-VG Rz 4.

45 Siehe dazu auch *Pernthaler*, Österreichische Finanzverfassung. Theorie – Praxis – Reform (1984) 125.

46 *Ruppe*, Das Abgabenerfindungsrecht der österreichischen Bundesländer, in *Posch et al* (Hrsg) Wertung und Interessenausgleich im Recht, FS für Walter Wilburg (1975) 323 (324 ff).

47 Vgl auch zB *Ruppe*, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Einführung F-VG Rz 15 und § 3 Rz 2; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II<sup>5</sup>, Rz 357.

regelten Abgaben werfen daher Probleme grenzüberschreitender Doppelbesteuerung auf. In der Praxis hat sich dementsprechend bisher überhaupt kein Bedürfnis der Länder gezeigt, auf dem Gebiet des Abgabewesens Staatsverträge zu schließen. Die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen sind ausschließlich Staatsverträge nach Art 50 Abs 1 Satz B-VG.

Die Doppelbesteuerungsabkommen sind im Regelfall auf Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, gelegentlich auch auf Erbschaftssteuern, noch seltener auf Schenkungssteuern anwendbar.<sup>48</sup> Sie verteilen die Besteuerungsrechte zwischen den beiden Vertragsstaaten<sup>49</sup>, indem sie einen der beiden Staaten als Ansässigkeitsstaat festlegen und ihn verpflichten, für die Vermeidung der Doppelbesteuerung Sorge zu tragen. Dieser Staat hat dann die ausländischen Einkünfte oder das ausländische Vermögen von seiner Steuer zu befreien (Art 23 A OECD-MA)<sup>50</sup> oder die im anderen Vertragsstaat erhobene Steuer anzurechnen (Art 23 B OECD-MA)<sup>51</sup>. Beide Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung führen dazu, dass der Ansässigkeitsstaat im Regelfall in geringerem Umfang Steuer erheben darf, als dies nach seinem innerstaatlichen Recht sonst vorgesehen wäre.<sup>52</sup> Ist Österreich Ansässigkeitsstaat, wird den Abkommensvorschriften entgegenstehendes nationales Recht im Rahmen des persönlichen, sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereichs des Abkommens verdrängt.<sup>53</sup>

Ähnlich sind die Wirkungen im anderen Staat, der Quellenstaat genannt wird. Der Quellenstaat hat überhaupt nur unter bestimmten Voraussetzungen nach den Doppelbesteuerungsabkommen das Recht zur Besteuerung. Mitunter wird die Steuerpflicht im Quellenstaat auf einen bestimmten Prozentsatz vom Bruttobetrag der Einkünfte beschränkt.<sup>54</sup> Ist Österreich der Quellenstaat, verdrängen die Abkommensregelungen die entgegenstehenden

48 Siehe *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen<sup>2</sup> (2002) Rz 262. 70 österreichische Doppelbesteuerungsabkommen betreffen die Steuern vom Einkommen, davon 57 auch jene vom Vermögen; 9 Abkommen haben die Erbschaftsteuer zum Gegenstand, 4 davon auch die Schenkungssteuer (Stand: 1. März 2006).

49 Demgemäß spricht man von „Verteilungsnormen“; vgl *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg) DBA Kommentar<sup>4</sup> (2003) Einl. Rz 71. Ebenso *Lang*, Einführung, Rz 266 ff.

50 Befreiungsmethode; siehe dazu *Lang*, Einführung, Rz 438 ff; *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg) DBA Kommentar, Art 23 Rz 122 ff.

51 Anrechnungsmethode; siehe dazu *Lang*, Einführung, Rz 470 ff; *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg) DBA Kommentar, Art 23 Rz 33 ff.

52 Vgl *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg) DBA Kommentar, Art 23 Rz 3 sowie Rz 34 ff und 123 ff.

53 *Lang*, Einführung, Rz 53.

54 Siehe dazu *Lang*, Quellenprinzip, in *Endres et al* (Hrsg) Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel, Symposium für Jacobs (2005) 28 ff.

innerstaatlichen Vorschriften.<sup>55</sup> Die Doppelbesteuerungsabkommen wirken in aller Regel als unmittelbar anwendbare Staatsverträge<sup>56</sup>, die gesetzergänzenden oder gesetzändernden Inhalt haben.<sup>57</sup>

Die Doppelbesteuerungsabkommen listen in ihren Regelungen über den sachlichen Anwendungsbereich jene Steuern auf, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses erhoben wurden und die daher jedenfalls von den Abkommenswirkungen erfasst sein sollen.<sup>58</sup> Bei diesen Steuern handelt es sich meist um Abgaben, deren Gesetzgebung und Vollziehung Bundessache ist.<sup>59</sup>

Darüber hinaus sehen aber fast alle Abkommen auch eine Anpassungsklausel nach dem Vorbild des Art 2 Abs 4 OECD-MA vor: „Das Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.“ Wenn daher Bund oder Länder neue Steuern schaffen, die mit den bestehenden Steuern identisch oder ihnen zumindest ähnlich sind, sind diese Steuern ebenfalls vom Anwendungsbereich der Abkommen erfasst. Einer Änderung des Abkommens bedarf es dann nicht.<sup>60</sup> Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten teilen einander bloß die in ihren Steuergesetzen eingetretenen Änderungen mit.<sup>61</sup> Aus diesem Grund hat ein Doppelbesteuerungsabkommen auch das Potential, auf Abgaben anwendbar zu werden, die zum Zeitpunkt seines Abschlusses noch gar nicht existieren, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt vom Bund oder den Ländern erhoben werden.<sup>62</sup>

Doppelbesteuerungsabkommen verteilen aber nicht nur die Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten, sondern entfalten auch insoweit ihre „Schrankenwirkung“<sup>63</sup>, als sie unterschiedliche Formen von Diskriminie-

55 Lang, Einführung, Rz 53.

56 Siehe dazu auch Gröhs/Herbst, Die Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen im nationalen Recht, ZfV 1986, 16 (18 ff).

57 Vgl auch Gröhs/Herbst, ZfV 1986, 18; Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Band II<sup>5</sup>, Rz 645.

58 Die bilaterale Regel orientiert sich in der Regel an Art 2 Abs 3 OECD-MA. Vgl dazu auch Lang, Der sachliche Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Lang/Jirousek (Hrsg) Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS für Helmut Loukota (2005) 265 (275 ff).

59 So sind von österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig zumindest die Einkommen- und die Körperschaftsteuer erfasst; vgl aber zB die Kommunalsteuer (§ 14 Abs 1 Z 2 FAG 2005).

60 Vgl Lang in Lang/Jirousek (Hrsg) Praxis des Internationalen Steuerrechts 279.

61 So vorgesehen vom Muster des Art 2 Abs 4 Satz 2 OECD-MA.

62 Siehe auch Vogel in Vogel/Lehner (Hrsg) DBA Kommentar, Art 2 Rz 43.

63 Zum Begriff „Schrankenwirkung“ siehe Lang, Einführung, Rz 46 ff.

rungsverboten vorsehen: Weder die Staatsangehörigkeit<sup>64</sup> noch die Ansässigkeit des Schuldners<sup>65</sup> oder des Gesellschafters<sup>66</sup> dürfen Gegenstand einer Diskriminierung durch steuerliche Vorschriften sein. Ebenso dürfen inländische Betriebsstätten<sup>67</sup> von Unternehmen, die im anderen Vertragsstaat ansässig sind, nicht schlechter als inländische Unternehmen behandelt werden. Diese Regelungen gelten meist für „Steuern jeder Art und Bezeichnung“<sup>68</sup>, also auch dann, wenn sie vom sachlichen Anwendungsbereich der anderen Abkommensvorschriften nicht umfasst sind. Bundesgesetzliche Regelungen kommen daher genauso wie Landesvorschriften in Betracht. Verstößt eine steuerrechtliche Regelung gegen eines dieser Diskriminierungsverbote, ist die Abkommensregelung unmittelbar anwendbar.<sup>69</sup> Die entgegenstehende innerstaatliche Regelung wird daher insoweit verdrängt. Die in den Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Diskriminierungsverbote binden daher in jedem Fall jede Gebietskörperschaft, die Steuern erhebt. Ob tatsächlich ein Verstoß gegen ein Diskriminierungsverbot vorliegt und eine nationale Regelung insoweit verdrängt wird, ist oft Gegenstand kontroverser Diskussionen, die im Rechtsmittelweg und letztlich durch die Höchstgerichte zu klären sind.

Darüber hinaus enthalten Doppelbesteuerungsabkommen auch Regelungen über das Verständigungsverfahren, den Informationsaustausch und die Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steueransprüchen.<sup>70</sup> Diese Regelungen ermöglichen die internationale Amtshilfe zwischen den Behörden der

---

64 So vorgesehen vom Muster des Art 24 Abs 1 OECD-MA; siehe dazu *Dommes/Metzler*, Das Staatsangehörigendiskriminierungsverbot bei natürlichen Personen, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 93; *Schilcher/Stefaner*, Die Anwendung des Staatsangehörigendiskriminierungsverbots (Art 24 Abs 1 OECD-MA) auf juristische Personen und Personengesellschaften, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Diskriminierungsverbote 137.

65 So die Abkommensvorlage des Art 24 Abs 4 OECD-MA; siehe dazu *Hofstätter/Ressler*, Das Schuldnerdiskriminierungsverbot in Art 24 Abs 4 OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Diskriminierungsverbote 205.

66 So vorgesehen von Art 24 Abs 5 OECD-MA; siehe dazu *Burgstaller/Obermair*, Das Gesellschafterdiskriminierungsverbot, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Diskriminierungsverbote 167.

67 Siehe das Muster des Art 24 Abs 3 OECD-MA; dazu *Tumpell/Stangl*, Das Betriebstättendiskriminierungsverbot, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg) Diskriminierungsverbote 69.

68 Siehe Art 24 Abs 6 OECD-MA.

69 Vgl *Lang*, Einführung, Rz 513.

70 Diese Abkommensregelungen sind meist nach den Vorbildern der Art 25 bis 27 OECD-MA ausgestaltet.

Vertragsstaaten. Im Rahmen eines Verständigungsverfahrens kann die zuständige Behörde eines Vertragsstaates Einwendungen des Steuerpflichtigen, die sich auf Maßnahmen beziehen, die zu einer abkommenswidrigen Besteuerung führen oder führen werden, zum Anlass nehmen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird.<sup>71</sup> Der Informationsaustausch kann der Durchführung des Abkommens<sup>72</sup>, oft auch der Durchführung des innerstaatlichen Rechts<sup>73</sup> dienen. Weder der Informationsaustausch noch die Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steueransprüchen<sup>74</sup> ist auf die Steuern beschränkt, für die das Abkommen sonst gilt. Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, kommen in Betracht. Dementsprechend können Bundes- wie Landesabgaben betroffen sein.

### III.3 Zustimmung des Bundesrats?

Die Doppelbesteuerungsabkommen fallen unbestrittenermaßen in die Kategorie der gesetzändernden oder gesetzergänzenden Staatsverträge. Daher bedürfen sie jedenfalls nach Art 50 Abs 1 B-VG der Genehmigung des Nationalrats. Der Bundesrat hat nach Art 42 B-VG, auf den Art 50 Abs 3 B-VG verweist, zumindest die Möglichkeit eines suspensiven Vetos.<sup>75</sup> Ob Doppelbesteuerungsabkommen zusätzlich auch als politische Staatsverträge einzuordnen sind, ist angesichts der Unschärfen dieses Verfassungsrechtsbegriffs äußerst schwierig zu beurteilen.<sup>76</sup> Für die hier interessierenden Zwecke ist diese Frage aber belanglos: Gesetzändernde oder gesetzergänzende Verträge bedürfen jedenfalls der Zustimmung des Bundesrats, wenn sie Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder regeln. Regeln sie keine derartigen Angelegenheiten, braucht der Bundesrat auch dann nicht zuzustimmen, wenn es sich um politische Verträge handelt. Entscheidend ist da-

71 Vgl *Lang*, Einführung, Rz 529.

72 Sogenannte „kleine Klausel“; *Lang*, Einführung, Rz 549; siehe auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II<sup>5</sup>, Rz 668; *Engelschalk* in *Vogel/Lehmer* (Hrsg) DBA Kommentar, Art 26 Rz 4.

73 „Große Klausel“; siehe *Lang*, Einführung, Rz 547; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II<sup>5</sup>, Rz 668; *Engelschalk* in *Vogel/Lehmer* (Hrsg) DBA Kommentar, Art 26 Rz 4 und 40.

74 So vorgesehen von Art 27 Abs 1 OECD-MA.

75 Vgl dazu auch *Schick* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 42 B-VG Rz 6 aE.

76 Vgl hierzu und zum Folgenden schon Abschnitt II.2.

her, ob es sich um eine Angelegenheit des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder handelt.

Zweifellos können Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen auch Abgaben betreffen, die in die Gesetzgebungszuständigkeit der Länder fallen: Einerseits sind die Regelungen über den sachlichen Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen in Hinblick auf die Gesetzgebungskompetenz neutral. Als ähnliche Abgaben kommen daher – selbst dann, wenn sich in der demonstrativen Auflistung nur bundesrechtlich geregelte Abgaben finden – zumindest potentiell Landesabgaben in Betracht. Die Regelungen über Diskriminierungsverbot, Informationsaustausch und Vollstreckungshilfe sind überhaupt auf Steuern jedweder Art und Bezeichnung anwendbar. Konsequenz zu Ende gedacht, hieße dies, dass jeder völkerrechtliche Vertrag in Abgabensachen Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder regelt. Schließlich hat es der einfache Bundesgesetzgeber ohne Weiteres in der Hand, entweder durch ausdrückliche Regelung oder durch Rücknahme seiner eigenen Vorschriften und – als Folge davon – durch Vergrößerung des Spielraums für das Abgabenerfindungsrecht der Länder die landesgesetzlichen Befugnisse zu erweitern.<sup>77</sup>

In Betracht käme auch, zum Maßstab der Beurteilung zu nehmen, ob das Doppelbesteuerungsabkommen zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Angelegenheiten geregelt hat, die in die Zuständigkeit des Landesgesetzgebers fallen. Dagegen sprechen einige Argumente: Die Überlegung ähnelt jener bereits dargelegten Auffassung, Staatsverträge, deren Inhalt dem innerstaatlichen Recht völlig entspricht, nicht als gesetzändernd oder gesetzsergänzend zu betrachten und demnach – wenn sie auch nicht politisch sind – nicht der Genehmigung des Nationalrats unterwerfen zu müssen. Auf die innerstaatliche Rechtslage zu einem bestimmten Zeitpunkt abzustellen, wäre willkürlich. Darüber hinaus wäre auch fraglich, welcher Zeitpunkt heranzuziehen wäre: Der Vertrag selbst kommt erst mit der Ratifikation durch den Bundespräsidenten (Art 65 Abs 1 B-VG) zustande, die dem parlamentarischen Verfahren zeitlich nachgelagert ist.<sup>78</sup> Wie die innerstaatliche Rechtslage später beschaffen sein wird, lässt sich während des parlamentarischen Genehmigungsverfahrens nicht vorhersagen. Auf Kriterien wie den Abstraktionsgrad der Regelung abzustellen, ist ohnehin höchst problematisch und lässt sich allenfalls nur dadurch rechtfertigen, dass die Regelung des Art 50 Abs 1 Satz 1 B-VG zwischen gesetzändernden oder gesetzsergänzendenden Staatsverträgen einer-

<sup>77</sup> Siehe auch die Ausführungen zur Kompetenz-Kompetenz des Bundesgesetzgebers im Abschnitt III.1.

<sup>78</sup> Zum Genehmigungsverfahren siehe *Öblinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Art 50 B-VG Rz 80 ff.

seits und anderen Staatsverträgen andererseits unterscheidet und daher nach einem Abgrenzungskriterium verlangt. Auf dem Gebiet des Abgabewesens ist es aber auch ohne Weiteres denkbar, alle oder auch gar keine Regelungen vom selbständigen Wirkungsbereich der Länder umfasst zu sehen, sodass es einer differenzierenden Lösung nicht zwingend bedarf.

Vor diesem Hintergrund ist zu bedenken, dass die Kompetenz-Kompetenz auf dem Gebiet der Abgabehoheit beim Bund liegt. Der Bundesgesetzgeber ist dominant. Von ihm hängt es ab, ob und in welchem Ausmaß der Landesgesetzgeber Regelungen erlassen kann. Angesichts dieser dominanten Position des Bundes wäre es zumindest begründungsbedürftig, warum gerade das Abgabewesen für Zwecke des Art 50 Abs 1 Satz 2 B-VG immer und uneingeschränkt als Angelegenheit des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder gelten soll. Letztlich hat es der Bundesgesetzgeber auf dem Gebiet des Abgabewesens genauso wie etwa auf dem Gebiet des Geld-, Kredit-, Börse- und Bankwesens<sup>79</sup> jederzeit in der Hand, gesetzliche Vorschriften zu erlassen. Auf dem Gebiet des Geld-, Kredit-, Börse- und Bankwesens kommt dem Landesgesetzgeber von vornherein von Verfassungs wegen keine Zuständigkeit zu, während ihm auf dem Gebiet des Abgabewesens der einfache Bundesgesetzgeber jederzeit jede Kompetenz nehmen kann. Die Befugnisse des Bundesgesetzgebers sind daher in beiden Fällen vergleichbar. Dies spricht dafür, das Abgabewesen für Zwecke des Art 50 Abs 1 Satz 2 B-VG überhaupt nicht als Angelegenheit des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder zu betrachten, und zwar auch dann nicht, wenn und insoweit der Landesgesetzgeber zu einem bestimmten Zeitpunkt – ihm vom Bundesgesetzgeber unmittelbar oder mittelbar überlassene – Gesetzgebungszuständigkeiten ausüben kann.

Der Wortlaut und die Systematik der Verfassungsvorschriften tragen dieses Ergebnis, das schon die Gesetzesteleologie nahe legt: Die bisherigen Überlegungen haben bereits gezeigt, dass Art 10 Abs 3, Art 16 Abs 1 und Art 50 Abs 1 Satz 2 B-VG terminologisch an Art 15 Abs 1 B-VG anknüpfen, wo die Wendung vom selbständigen Wirkungsbereich der Länder prägend verwendet wird. Dort ist aber davon die Rede, dass eine Angelegenheit soweit im selbständigen Wirkungsbereich der Länder verbleibt, als sie nicht „ausdrücklich durch die Bundesverfassung der Gesetzgebung oder auch der Vollziehung des Bundes übertragen ist“. Auf dem Gebiet des Abgabewesens werden Angelegenheiten nicht „ausdrücklich durch die Bundesverfassung der Gesetzgebung ... des Bundes übertragen“, sondern die Bundesverfassung überlässt es dem Bundesgesetzgeber zu entscheiden, ob er die „Angelegenheit“ selbst regelt oder der Gesetzgebung des Landes überträgt. Das Abgabewesen ist da-

79 Art 10 Abs 1 Z 5 B-VG: Gesetzgebung und Vollziehung sind Bundessache.

her nicht von der Definition des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder in Art 15 Abs 1 B-VG umfasst. Für diese Überlegung spricht auch, dass Art 15 Abs 1 B-VG auf dem Gebiet des Abgabewesens auch sonst überhaupt keine Bedeutung beigemessen wird, da das F-VG die weitere Zuständigkeitsverteilung festlegt.

#### *IV Ergebnis*

Völkerrechtliche Verträge auf dem Gebiet des Abgabewesens regeln nicht Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder. Doppelbesteuerungsabkommen bedürfen daher nicht der Zustimmung des Bundesrats nach Art 50 Abs 1 Satz 2 B-VG. Als gesetzändernde oder gesetzsergänzende Verträge bedürfen sie bloß der Genehmigung des Nationalrats. Der Bundesrat kann nur sein in Art 42 Abs 1 bis 4 B-VG vorgesehenes suspensives Veto ausüben.