

Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

Prof. Dr. Michael Lang*

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hatte am 30.3.2006 über die Auslegung des – heute nicht mehr anwendbaren – DBA Deutschland-Österreich aus 1954 zu entscheiden (2002/15/0098). Dieses DBA unterscheidet sich in mehrfacher Hinsicht von den Musterabkommen der OECD (näher Lang/Schuch, a. a. O., Vor Art. 1 Rn. 9 ff.): Die Abkommensrechtssetzer haben terminologisch und systematisch überwiegend an die – 1954 noch weitgehend übereinstimmende – originär innerstaatliche Rechtslage in beiden Staaten angeknüpft. Eine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Auslegungsvorschrift kannte dieses DBA noch nicht. Trotz dieser Unterschiede verdient es das Erkenntnis des VwGH, näher beleuchtet zu werden, zumal das österreichische Höchstgericht einige Grundsatzfragen der DBA-Auslegung anspricht, die über den Anlassfall hinaus Bedeutung haben können.

INHALTSÜBERSICHT

- I. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30.3.2006
- II. Keine Auslegung aus dem Zusammenhang
- III. Die „Zulässigkeit“ der dynamischen Auslegung
- IV. Unbeachtlichkeit der Verständigungsvereinbarung
- V. Die Verständigungsvereinbarung als Ausdruck der späteren Übung
- VI. Die Bedeutung des Fehlens des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA
- VII. Keine Besteuerung in Deutschland

* Prof. Dr. Michael Lang, Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien. Der Autor dankt Frau Mag. Angelika Jettmar für die Diskussion dieses Manuskripts und für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und bei der Fahnenkorrektur.

I. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30.3.2006

In dem dem Erkenntnis des VwGH vom 30.3.2006 (2002/15/0098) zugrunde liegenden Sachverhalt ging es um in Deutschland wohnhafte und in Österreich nur beschränkt steuerpflichtige Geschäftsführer einer österreichischen GmbH, die zu 40 % und zu 60 % beteiligt waren. Nach originär innerstaatlichem Recht Österreichs bezogen die beiden Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Seit 1982 werden in Österreich Einkünfte von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet (öBGBI 620/1981): Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden, fallen gem. § 22 Z. 2 EStG 1988 unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25 % betrage. Der VwGH ist zum Ergebnis gekommen, dass diese Qualifikation des nationalen Rechts auch auf Abkommensebene durchschlägt und folglich für die selbständige Tätigkeit nach Art. 8 DBA Deutschland-Österreich maßgeblich ist. Das Besteuerungsrecht Österreichs, das im Falle der Anwendung des Art. 9 DBA Deutschland-Österreich und der dort vorgesehenen Grenzgängerregelung fraglich hätte sein können, blieb dadurch jedenfalls gewahrt. Dieses Ergebnis ist aber weniger interessant als die Begründung des Erkenntnisses des VwGH.

II. Keine Auslegung aus dem Zusammenhang

Zutreffend hielt der VwGH fest: „Aus dem Wortlaut des DBA-Deutschland 1954 selbst ist für die im Beschwerdefall strittige Rechtsfrage, unter welche der beiden Bestimmungen des DBA-Deutschland 1954 die Einkünfte der Beschwerdeführer einzureihen sind, kein Hinweis zu gewinnen. Eine eigene Begriffsabgrenzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit enthält das Abkommen einschließlich des Schlussprotokolls diesbezüglich nicht.“ Überraschend und ohne jegliche Begründung kommt aber die nächste Feststellung: „Auch eine Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens selbst scheidet im Beschwerdefall aus.“

Zahlreiche Vorschriften des DBA Deutschland-Österreich beinhalten Formulierungen, die sich wortidentisch auch im zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehenden originär innerstaatlichen Recht eines der beiden oder beider Vertragsstaaten fanden. Die Abkommensrechtssetzer, die noch nicht die Möglichkeit hatten, auf eine später von der OECD zur Verfügung gestellte Vertragsschablone zurückzugreifen, haben sich an den beiden Rechtsordnungen orientiert (Lang, RIW 1992, S. 574). Daher ist es kein Zufall, dass die Parallelen zwischen dem DBA-Recht und dem nationalen Recht nicht nur punktuell bestehen, sondern große Teile des Abkommens betreffen (Lang, RIW 1992, S. 576).

Die Vorschriften der Art. 8 und Art. 9 des DBA Deutschland-Österreich, die Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Arbeit regeln, sind ebenfalls von den nationalen Regelungen der beiden Staaten zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geprägt (Lang/Schuch, a. a. O., Vor Art. 1 Rn. 23 ff.). Es ist offensichtlich, dass die Abkommensverhandler die damalige originär innerstaatliche Rechtslage in beiden Staaten vor Augen hatten. Knüpfen Vorschriften des aus 1954 stammenden DBA an das originär innerstaatliche Recht Österreichs oder Deutschlands an, bewirkt dies eine „Versteinerung“ der jeweiligen Begriffsinhalte (Lang, RIW 1992, S. 576). Dies schließt zwar nicht die inhaltliche Fortentwicklung aus, soweit es z. B. um damals noch unbekannte Lebenssachverhalte geht (Lang/Schuch, a. a. O., Vor Art. 1 Rn. 49, Art. 8 Rn. 1 ff. und Art. 9 Rn. 1 ff.). Im Regelfall ist allerdings von dem Verständnis auszugehen, das dem Stand von Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis des Jahres 1954 entspricht.

Nach der zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegenden Rechtsprechung deutscher und österreichischer Gerichte waren Einkünfte der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer jedenfalls den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen (VwSlg. 470/1951, 2116/1959, 2514/1961, 2924/1963; RFH v. 26.2.1936, VI A 141/36, RStBl 1936, S. 682; BFH v. 26.6.1970, VI R 193/67, BStBl II 1970, S. 824). Daher ist es nahe liegend, die durch eine Rechtsprechungsänderung im Jahre 1980 ausgelöste und 1981 erfolgte Gesetzesänderung des nationalen Rechts als unbeachtlich anzusehen und Einkünfte von Gesellschafter-Geschäftsführern für den gesamten Anwendungszeitraum des DBA Deutschland-Österreich aus 1954 Art. 9 dieses Abkommens zuzuordnen, um auf diese Weise eine einheitliche Abkommensauslegung in beiden Staaten sicherzustellen (Lang/Schuch, a. a. O., Vor Art. 1 Rn. 51 und Art. 9 Rn. 19). Daher kann keine Rede davon sein, „dass eine Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens ausscheidet“.

III. Die „Zulässigkeit“ der dynamischen Auslegung

Der VwGH geht nun davon aus, dass das im Anwendungszeitpunkt geltende nationale Recht Österreichs heranzuziehen ist: „Für die Anwendung des DBA-Deutschland 1954 kann in solchen Fällen somit das nationale Recht des anwendenden Vertragsstaates herangezogen werden. Eine dynamische Auslegung eines an den Begriff eines anderen Bundesgesetzes anknüpfenden Bundesgesetzes ist zulässig, wenn im jeweiligen Gesetz nicht anderes vorgesehen ist [...]. Beim DBA-Deutschland 1954 handelt es sich um einen auf Gesetzesstufe stehenden Staatsvertrag ohne Erfüllungsvorbehalt (Art. 50 B-VG), der im staatlichen Bereich Geltung im Range eines Gesetzes erlangt hat und sohin innerstaatlich unmittelbar anwendbar ist [...]. Für Doppelbesteuerungsabkommen gilt diese Aussage zur Auslegung von Bundesgesetzen ebenso, soweit sich aus dem Inhalt des Abkommens nicht anderes ergibt.“

Diese Überlegungen des VwGH sind – wenn überhaupt – nur schwer verständlich: Der VwGH spielt offenbar auf die nach österreichischem Verfassungsrecht heikle Frage der Zulässigkeit

dynamischer Verweisungen an. Im Schrifttum wird kontrovers darüber diskutiert, inwieweit Verweise auf Regelungen fremder Rechtssetzungsautoritäten mit dem Grundsatz der Geschlossenheit des Rechtsquellensystems in Einklang zu bringen sind (vgl. die Nachweise bei Lang, a. a. O., S. 112 ff.). Der Verfassungsgerichtshof lässt dynamische Verweisungen auf Normen derselben Rechtssetzungsautorität zu, sofern die verweisende Norm das Objekt der Verweisung ausreichend bestimmt festlegt (VfSlg. 6290/1970, 12.947/1991, 14.606/1996). Unzulässig sind mitunter auch Verweise auf Normen, die in einem Publikationsorgan kundgemacht wurden, wenn die Fundstelle nicht angegeben wird (VfSlg. 12.293/1990, 16.999/2003). Hinter dieser verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung stehen rechtsstaatliche Überlegungen. Zutreffend ist somit, dass Verweisungen – und in besonderer Weise dynamische Verweisungen – nur unter bestimmten Voraussetzungen verfassungsrechtlich zulässig sind. Sieht man den impliziten Verweis des DBA Deutschland-Österreich aus 1954 auf innerstaatliches Recht als verfassungsrechtlich bedenklich, ist aus den genannten Gründen weder die Annahme eines dynamischen noch eines statischen Verweises von vornherein völlig unproblematisch. Eine verfassungskonforme Interpretation in die eine oder andere Richtung scheidet aber ohnehin deshalb aus, da ein völkerrechtlicher Vertrag in beiden Staaten mit demselben Inhalt gelten soll und daher nicht im Einfluss der verfassungsrechtlichen Wertungen des einen Staates seinen Inhalt verändern kann. Eine allfällige Verfassungswidrigkeit könnte daher nicht im Interpretationsweg beseitigt werden.

Wenn der VwGH aber nun davon ausgeht, dass eine dynamische Auslegung zulässig ist, „wenn im jeweiligen Gesetz nicht anderes vorgesehen ist“, lässt sich diese Überlegung weder auf das vom VwGH angeführte Schrifttum noch auf anderes Schrifttum stützen. Ob eine dynamische Verweisung **verfassungsrechtlich** „zulässig“ ist, kann wohl keinesfalls davon abhängen, ob dies das jeweilige **einfache Gesetz** vorsieht. Dies würde den Stufenbau der Rechtsordnung negieren. Dem VwGH kann es offenbar – entgegen der von ihm verwendeten Formulierung und der von ihm zitierten Literatur und Rechtsprechung – gar nicht um die **Zulässigkeit** der dynamischen Auslegung gehen. Vielmehr behauptet er eine Art Zweifelsregel, wonach von einer dynamischen Verweisung auszugehen sei, wenn nichts anderes vorgesehen ist. Unter Anwendung dieser von ihm erfundenen Zweifelsregel kommt er dann zum Schluss, dass das DBA eben nichts anderes vorsehe und dass es daher bei der dynamischen Auslegung bleibt.

Selbst wenn es aber eine derartige Zweifelsregel tatsächlich gäbe, wäre es überhaupt nicht überzeugend, im konkreten Fall davon auszugehen, dass das DBA nichts anderes vorsieht: Es kann wohl nicht darauf ankommen, ob sich das Erfordernis einer statischen Interpretation der Verweisung aus einer ausdrücklichen Anordnung oder aus dem Zusammenhang ergibt. Die geschilderte Rechtsentwicklung und Systematik lassen aber deutlich erkennen, dass sich die Abkommensverfasser an der damals geltenden Rechtslage orientiert haben und dass dieses

statische Verständnis vor dem Hintergrund der sich zunehmend auseinander entwickelnden Rechtsordnungen beider Staaten am ehesten dazu geeignet ist, eine übereinstimmende Interpretation der Regelungen des DBA in beiden Staaten sicherzustellen (Lang/Schuch, a. a. O., Vor Art. 1 Rn. 44 ff.).

IV. Unbeachtlichkeit der Verständigungsvereinbarung

In weiterer Folge nahm der VwGH auf den Umstand Bezug, dass sich die obersten Finanzbehörden beider Staaten darauf geeinigt haben, in solchen Konstellationen Art. 8 des DBA Deutschland-Österreich anzuwenden: „Die belangte Behörde stützte sich dabei u. a. auf eine Verständigungsvereinbarung zwischen den Finanzverwaltungen von Deutschland und Österreich aus dem Jahre 1986, veröffentlicht im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung (AÖFV Nr. 32/1987). Gemäß Art. 21 Abs. 1 DBA-Deutschland 1954 können die obersten Finanzbehörden bei der Behandlung von Fragen, die sich aus dem Abkommen ergeben, unmittelbar miteinander verkehren. Zur Beseitigung von Schwierigkeiten und Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens setzen sich die obersten Finanzbehörden gemäß Art. 21 Abs. 2 DBA-Deutschland 1954 vor Erlass von Durchführungsbestimmungen ins Einvernehmen. Eine solche Verwaltungsvereinbarung ist als Auslegungsergebnis für den Verwaltungsgerichtshof allerdings – worauf die Beschwerdeführer zutreffend hinweisen – nicht bindend (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. August 1991, 90/14/0237, VwSlg. 6.619/F, und vom 20. September 2001, 2000/15/0116, und Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 57).“

Der VwGH befindet sich mit dieser Position auch in Übereinstimmung mit der deutschen Rechtsprechung: Der BFH hat bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass eine Verständigungsvereinbarung keine normative Kraft hat (z. B. BFH v. 1.2.1989, I R 74/86 (V), BStBl II 1990, S. 4; v. 21.8.1996, I R 80/95 (V), BStBl II 1997, S. 134; v. 15.9.2004, I R 67/03, BFH/NV 2005, S. 267).

Zu Recht hat der VwGH die Möglichkeit, dass die Verständigungsvereinbarung einen Anwendungsfall einer „späteren Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ nach Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK darstellen könnte, nicht einmal in Betracht gezogen. Zum einen findet nämlich die **Vertragsauslegung durch Übereinkunft** ihre Grenze in der **Vertragsänderung durch Übereinkunft**. Zum anderen muss zwischen den verschiedenen Typen der völkerrechtlichen Verträge unterschieden werden (Ress, in: Bieber/Ress (Hrsg.), a. a. O., S. 49 ff.). So muss zwischen Verträgen, die lediglich den Staat selbst verpflichten, und Verträgen, die daneben auch noch dazu bestimmt sind, von den Staaten derart umgesetzt zu werden, dass ihre Normen auch an die Rechtsunterworfenen gerichtet sind, differenziert werden (Lang, ÖStZ 2006, S. 208). Sofern die Rechtsordnungen der einzelnen Vertragsstaaten bestimmte rechtsstaatliche Standards auf-

weisen, wird derartigen unmittelbar anwendbaren Verträgen kaum unterstellt werden können, dass sie selbst die Möglichkeit zu einer dynamischen Fortentwicklung in sich tragen. Gerade den DBA, die dazu bestimmt sind, bestehende Steueransprüche einzuschränken, kann nicht das Ziel immanent sein, das Prinzip der exakten Umgrenzung des Besteuerungstatbestandes aufzugeben (Vogel/Lehner, a. a. O., Einleitung Rn. 67 ff.).

V. Die Verständigungsvereinbarung als Ausdruck der späteren Übung

Umso mehr überrascht, dass der VwGH die vergleichbare Regelung des Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK ins Spiel bringt: „Nach Auffassung der belangten Behörde sei die erwähnte Verständigungsvereinbarung zwischen den Finanzverwaltungen Deutschlands und Österreichs aus dem Jahre 1986 eine ‚spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht‘ (Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK). Dem halten die Beschwerdeführer entgegen, dass das DBA-Deutschland 1954 nach Treu und Glauben im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen sei und Ziel und Zweck jenes bzw. jener sei, welches bzw. welchen die damaligen Vertragsparteien beabsichtigten. Spätere Übereinkommen und Übungen könnten nur Hilfsmittel darstellen, um auf den ursprünglichen Willen rückschließen zu können. Damit zeigen die Beschwerdeführer nicht auf, dass die Vertragsparteien des Abkommens im Jahr 1954 nicht die Absicht gehabt hätten, die Begriffe der Einkünfte aus selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit dynamisch ausgelegt wissen zu wollen. Unbeschadet des Fehlens einer Bindungswirkung lässt die in Rede stehende Verwaltungsübung den Schluss zu, dass die Vertragsparteien eine dynamische und keine statische Auslegung der Begriffe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit im Auge hatten.“

Zwar trifft zu, dass nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK auch „jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht“ bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Diese gem. Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK erforderliche Übereinstimmung ist nicht unbedingt jene im Zeitpunkt des Vertragsschlusses. Nach herrschender Lehre kann auch ein neues Vertragsverständnis herangezogen werden, sofern es sich in der späteren Praxis äußerte (Karl, in: Neuhold/Hummer/Schreuer (Hrsg.), a. a. O., S. 101 Rn. 538). Es geht also nicht darum, auf den ursprünglichen Willen rückzuschließen. Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK ist aber dennoch keine geeignete Grundlage, um die Heranziehung einer späteren Verständigungsvereinbarung für die Auslegung des DBA zu rechtfertigen (vgl. Vetter, in: Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter (Hrsg.), a. a. O., S. 24; a. A. Jirousek, SWI 1998, S. 115): Die Verständigungsvereinbarung ist nämlich nicht selbst „Übung“, sondern könnte lediglich in der Folge dazu beitragen, dass sich eine entsprechende „Übung“ entwickelt. Diese Übung entsteht durch Handlungen jener Behörden, die die Praxis tatsächlich bestimmen (Lang, ÖStZ 2006, S. 208 f.): Es handelt sich dabei um die Finanzämter

und um die im Rechtsmittelweg zuständigen Behörden. Von einer nach Art. 31 Abs. 3 WVK maßgebenden Praxis könnte daher überhaupt nur dann gesprochen werden, wenn sich nachweisen ließe, dass die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden – also die Finanzämter – in den betroffenen Vertragsstaaten eine einheitliche Auffassung vertreten, die entweder unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Rechtsmittelinstanzen und den Gerichten angefochten wurde, oder von den Rechtsmittelinstanzen oder den Höchstgerichten bestätigt wurde. Die Finanzministerien der beiden Vertragsstaaten sind hingegen überhaupt nicht für Sachentscheidungen im Rahmen der DBA-Anwendung zuständig, sieht man vom individuellen Verständigungsverfahren, um das es hier nicht geht, und vom Informationsaustausch ab. Verbindliche Weisungen an die nachgeordneten Dienststellen, der Verständigungsvereinbarung zu folgen, existieren genauso wenig und wären auch angesichts des Umstands, dass sich derartige Weisungen nicht auf die Tätigkeit unabhängiger Rechtsmittelbehörden und der Höchstgerichte erstrecken können, irrelevant.

Darüber hinaus wäre auch dann, wenn sie sich nachweisen ließe, einer Rechtsfortbildung durch bloße übereinstimmende Übung der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet des Abgabenrechts mit Vorsicht zu begegnen. Würde man Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK als Ermächtigung zur Rechtsfortbildung durch Verwaltungsbehörden verstehen, wäre dies in Verfassungsrechtsordnungen, die der Gewaltentrennung Bedeutung beimessen, problematisch (vgl. die Nachweise bei Lang, IStR 2001, S. 537 Fn. 13). Es besteht jedoch keine Veranlassung, Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise zu interpretieren: Nach der WVK ist nämlich auch die Möglichkeit der tatsächlichen Vertragsänderung durch nachfolgende Praxis nicht ausgeschlossen (vgl. die Nachweise bei Lang, a. a. O., S. 89 Fn. 115). Dies wird als Anwendungsfall einer konkludenten völkerrechtlichen Handlung gesehen (vgl. dazu Karl, in: Neuhold/Hummer/Schreuer (Hrsg.), a. a. O., Rn. 538; ders., in: Schreuer (Hrsg.), a. a. O., S. 31). Die Vertragsauslegung nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK ist daher von der Vertragsänderung zu unterscheiden (vgl. dazu Karl, a. a. O., S. 45 f.). Eine Vertragsänderung selbst kann aber nur dann bewirkt werden, wenn auch die Kompetenz der zuständigen Organe erschlossen werden kann (vgl. Bernhardt, ZaöRV 1967, S. 496). Da den die DBA vollziehenden Verwaltungsbehörden keine Kompetenz zu einer derartigen Vertragsänderung zukommt, kann von ihnen jedenfalls keine Vertragsänderung bewirkt werden. Somit spricht viel dafür, Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK gerade bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge auf dem Gebiet des Steuerrechts nur sehr eingeschränkte Bedeutung beizumessen (vgl. Lang, a. a. O., S. 89). Dementsprechend ist Wassermeyer skeptisch, ob Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK bei der Auslegung von DBA überhaupt anzuwenden ist (Wassermeyer, in: Mössner/Blumenwitz (Hrsg.), a. a. O., S. 88 f. Fn. 13). Keinesfalls kann somit durch eine übereinstimmende – durch eine Verständigungsvereinbarung oder sonst bewirkte – „Übung“ der Inhalt einer bilateralen Abkommensregelung geändert werden (vgl. Lang, in: Lang/Mössner/Waldburger (Hrsg.), a. a. O., S. 124).

VI. Die Bedeutung des Fehlens des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Der VwGH spricht auch das Fehlen einer Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vergleichbaren Auslegungsvorschrift an: „Die Beschwerdeführer führen das hg. Erkenntnis vom 20. September 2001, 2000/15/0116, ins Treffen. Darin hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit dem DBA-Schweiz 1975, BGBl. Nr. 64/1975, festgestellt, dass Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz zu interpretieren sind, weswegen auf die Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers trotz geänderter innerstaatlicher Rechtslage nicht die Zuteilungsnorm für selbständige Tätigkeit iSd Art. 14 DBA-Schweiz, sondern jene für unselbständige Arbeit iSd Art. 15 conv. cit. zur Anwendung kam. Allerdings enthält das im vorliegenden Beschwerdefall anzuwendende DBA-Deutschland 1954 keine dem Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz vergleichbare Bestimmung, wonach bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.“

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist Gegenstand zahlreicher Kontroversen (vgl. die Nachweise bei Lang, in: Burmester/Endres (Hrsg.), a. a. O., S. 283 ff.). Zu den wenigen kaum bestrittenen Fragen gehört die Auffassung, wonach der Verweis in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in dem Umfang, in dem diese Vorschrift – sofern überhaupt – Raum für die Heranziehung nationalen Rechts lässt, dynamisch zu verstehen ist. Diese Auffassung war bereits herrschend, als die Dynamik dieses Verweises im Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA noch nicht ausdrücklich angesprochen war (Widmann, in: Vogel (Hrsg.), a. a. O., S. 249; Lenz, *cahiers de droit fiscal international* LXII, 1960, S. 310; Vogel, in: Vogel/Lehner, a. a. O., Einleitung Rn. 113 ff.; Vogel, *StuW* 1982, S. 296; Avery Jones, *BTR* 1981, S. 25 ff.; Klebau, *RIW* 1985, S. 131). Umso verblüffender ist, dass der VwGH gerade das Fehlen einer Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vergleichbaren Regelung als Hinweis auf die Heranziehung des nationalen Rechts **in der jeweils geltenden Fassung** versteht, während er in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Grundlage für ein **statisches Verständnis** des Verweises sieht. Der Umstand, dass in der Begründung des nunmehr vom VwGH als Beleg für das angeblich statische Verständnis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA angesprochenen Erkenntnisses vom 20.9.2001 (2000/15/0116) zum DBA Österreich-Schweiz Art. 3 Abs. 2 OECD-MA überhaupt nicht ausdrücklich erwähnt wird (vgl. auch Lang/Zieseritsch, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), a. a. O., S. 43 f.), fällt dabei schon nicht mehr ins Gewicht.

Mit seinem Erkenntnis vom 27.8.1991 (90/14/0237) hat sich der VwGH im Hinblick auf die Frage, ob die Abkommensvorschriften statisch oder dynamisch auf das originär innerstaatliche Recht verweisen, in seiner nunmehrigen Entscheidung nicht beschäftigt. Dieses Erkenntnis wäre zwar insoweit einschlägiger, als es ebenfalls zum aus 1954 stammenden

DBA Deutschland-Österreich ergangen ist und die Anwendung der Art. 8 und 9 behandelt hat. Jedoch hat der VwGH in diesem Erkenntnis offen gelassen, welche Verteilungsnorm anwendbar ist. In dem zum DBA Österreich-Schweiz ergangenen Erkenntnis vom 21.5.1997 (96/14/0084) erweckt der VwGH allerdings – wenn auch zu Unrecht – den Eindruck, dass er im Erkenntnis vom 27.8.1991 (90/14/0237) auf den Zeitpunkt des Abkommensabschlusses abgestellt hätte (kritisch Lang/Zieseritsch, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), a. a. O., S. 44).

Die zu Art. 3 Abs. 2 OECD-MA angestellten Überlegungen des VwGH sind somit nicht überzeugend und bringen eine zusätzliche Facette in der Rechtsprechung des VwGH zu dieser Vorschrift, die schon bisher widersprüchlich genug war. Keine Anhaltspunkte lassen sich in diesem Erkenntnis jedenfalls für die von der Verwaltung zum aus 1954 stammenden DBA Deutschland-Österreich vertretene Auffassung finden, wonach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auch heranzuziehen wäre, obwohl die Vorschrift gar nicht im DBA enthalten ist (Lang/Schuch, a. a. O., Vor Art. 1 Rn. 42 ff.).

VII. Keine Besteuerung in Deutschland

Bemerkenswert ist ein Hinweis, der sich gegen Ende der Entscheidungs begründung findet: „Im Übrigen sei bemerkt, dass nach der Aktenlage die ursprünglichen Bescheide des deutschen Finanzamtes geändert wurden und die in Österreich erzielten in Rede stehenden Einkünfte in Deutschland nicht mehr besteuert worden sind.“ Der VwGH zieht aus dieser Feststellung keine weiteren Schlussfolgerungen. Offenbar war diese Feststellung aber nicht völlig unerheblich, da sie der VwGH sonst unterlassen hätte. Rechtlich hätte sich der VwGH wohl schwer getan, aus diesem Umstand Konsequenzen abzuleiten. Das DBA Deutschland-Österreich aus 1954 kannte keine hier in Betracht kommende subject-to-tax-Klausel (vgl. Schilcher, a. a. O.). Die fehlende Besteuerung in Deutschland kann daher nicht als Begründung für die Annahme eines österreichischen Besteuerungsrechts dienen. Ob der Umstand, dass ein anderes Interpretationsergebnis rein faktisch doppelte Nichtbesteuerung bewirkt hätte, für die Richter dennoch eine Rolle gespielt hat, ist jedenfalls nicht mit rechtswissenschaftlichen Methoden zu ergründen.

Interessant ist auch, dass die vom österreichischen Höchstgericht vertretene Auffassung zur Folge hat, dass Österreich abkommensrechtlich die Möglichkeit zur Besteuerung hat. Dies fällt angesichts der Schwächen der Begründung besonders auf. Häufig gelangen Gerichte in Österreich – aber auch in anderen Staaten – bei der Auslegung von DBA zu Ergebnissen, die die Besteuerung durch den „eigenen“ Fiskus – und nicht durch jenen des anderen Vertragsstaates – ermöglichen. Inwieweit dies Zufall ist oder dahinter doch ein Hauch von „Fiskalpatriotismus“ nationaler Gerichte steht, bedürfte einer eigenen Untersuchung.

FAZIT

Das Erkenntnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 30.3.2006 (2002/15/0098) das zu dem aus 1954 stammenden früheren DBA Deutschland-Österreich ergangen ist, gehört nicht zu den Glanzlichtern der Rechtsprechung zu den DBA. Die Entscheidung des Höchstgerichts beruht gleich auf mehreren fragwürdigen Prämissen. Der Verdacht, dass für den Verwaltungsgerichtshof das rechtspolitische Ziel, unter allen Umständen doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden und dabei auch noch die Besteuerung in Österreich sicherzustellen, im Vordergrund stand und dass die rechtliche Begründung der Entscheidung diesem Ziel untergeordnet war, ist nicht zur Gänze auszuräumen. Vor diesem Hintergrund ist zu befürchten, dass dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs über den Anlassfall hinaus Bedeutung erlangen könnte.

Rechtsgrundlagen: DBA Deutschland-Österreich 1954; DBA Österreich-Schweiz 1975; OECD-MA; WVK.

Literatur: *Avery Jones*, Credit and Exemption under Tax Treaties in Cases of Different Income Characterisation – Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention, BTR 1981, S. 15 ff.; *Bernhardt*, Interpretation and Implied (Tacit) Modification of Treaties, ZaöRV 1967, S. 491 ff.; *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, S. 112 ff.; *Karl*, Vertragsauslegung – Vertragsänderung, in: Schreuer (Hrsg.), Autorität und internationale Ordnung, Berlin 1979; *ders.*, Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht, Berlin 1983; *ders.*, Sonstige Quellen des Völkerrechts, in: Neuhold/Hummer/Schreuer (Hrsg.), Österreichisches Handbuch des Völkerrechts Band I, 4. Aufl., Wien 2004; *Klebau*, Einzelprobleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, RIW 1985, S. 125 ff.; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, Wien 1992; *ders.*, Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, RIW 1992, S. 573 ff.; *ders.*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen), in: Burmester/Endres (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis – Festschrift für Helmut Debatin zum 70. Geburtstag, München 1997; *ders.*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Österreichs, in: Lang/Mössner/Waldburger (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998; *ders.*, Seminar B, Teil 2: Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars?, IStR 2001, S. 536 ff.; *ders.*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? Die Bedeutung des OECD-Steuerausschusses und seiner Working Parties, ÖStZ 2006, S. 203 ff.; *Lang/Schuch*, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, München/Wien 1997; *Lang/Zieseritsch*, Der Begriff der selbstständigen Arbeit nach Art. 15 OECD-MA, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2003; *Lenz*, Die Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen – Generalbericht, cahiers de droit fiscal international LXII, 1960, S. 307 ff.; *Ress*, Die Bedeutung der nachfolgenden Praxis für die Vertragsinterpretation nach der Wiener Vertragsrechtskonvention, in: Bieber/Ress (Hrsg.), Die Dynamik des Europäischen Gemeinschaftsrechts – Die Auslegung des Europäischen Gemeinschaftsrechts im Lichte nachfolgender Praxis der Mitgliedstaaten und der EG-Organen, Baden-Baden 1987; *Schilcher*, Subject-to-tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis, Wien 2004; *Vetter*, Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, in: Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter (Hrsg.), Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, Wien 1996; *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung (II), StuW 1982, S. 286 ff.; *Vogel/Lehner*, DBA-Kommentar, 4. Aufl., München 2003; *Wassermeyer*, Diskussionsbeitrag, in: Mössner/Blumenwitz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht, München 1995; *Widmann*, Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht, in: Vogel (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Köln 1985. ■