

Michael Lang*)

Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH

THE RELEVANCE OF DOMESTIC LAW FOR TAX TREATY INTERPRETATION ACCORDING TO RECENT CASE LAW OF THE AUSTRIAN SUPREME ADMINISTRATIVE COURT

The Austrian Supreme Administrative Court had to decide on the tax treaty treatment of income of an employee of a legal entity that was established in Liechtenstein. The employee was the only beneficiary of this entity. The Court referred to Art. 3 para. 2 of the tax treaty between Austria and Liechtenstein. This provision is in line with the pre-1995 version of Art. 3 para. 2 OECD Model Convention. While the reference to domestic law contained in this provision is, according to prevailing opinion, understood to be ambulatory, the Court arrived at a different conclusion. This judgment has consequences that will reach far beyond the tax treaty between Austria and Liechtenstein.

I. Das Erkenntnis des VwGH vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158

Im Erkenntnis vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158, hatte sich der VwGH wieder einmal mit Grundfragen der DBA-Auslegung zu beschäftigen. Der VwGH hatte über die Beschwerde eines in Österreich ansässigen Verwaltungsrats, Geschäftsführers und Alleinbegünstigten einer liechtensteinischen juristischen Person zu entscheiden. Strittig war, ob für Zeiträume ab 1996 die Verteilungsnorm des Art. 14 („selbständige Arbeit“) oder jene des Art. 15 des DBA („unselbständige Arbeit“) anzuwenden war. Die Anwendung des Art. 14 hätte aufgrund einer festen Einrichtung in Liechtenstein nach Art. 23 des DBA zur Freistellung der Geschäftsführervergütung in Österreich geführt. Der VwGH ist jedoch zum Ergebnis gelangt, dass Art. 15 anwendbar ist. Aufgrund der Grenzgängereigenschaft des Geschäftsführers wurde das schon von der Behörde angenommene Besteuerungsrecht Österreichs vom VwGH bestätigt. Entscheidend war, dass das DBA Österreich–Liechtenstein 1969 geschlossen wurde und Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern nach der damals geltenden innerstaatlichen Rechtslage in Österreich ungeachtet ihres Beteiligungsausmaßes den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet waren.

II. Die Unterscheidung nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Die vom VwGH gewählte Begründung dürfte für die Auslegung von DBA über das Abkommen mit Liechtenstein hinaus Bedeutung haben: Der VwGH ging von der Anwendung des Art. 3 Abs. 2 des DBA aus und erachtete für die Auslegung der im Abkommen nicht definierten Begriffe der selbständigen und der unselbständigen Arbeit das innerstaatliche Recht des Anwendestaates für maßgebend. Der Gerichtshof zitierte zunächst den Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in der seit 1995 bestehenden Fassung: *„Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.“*

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien (WU) und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law der WU. Der Autor dankt Herrn Mag. Michael Höllbacher für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

Domestic Law and Tax Treaty Interpretation

Daraus folgte er: „Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens stellt somit auf das innerstaatliche Recht ‚im Anwendungszeitraum‘ ab. Demgegenüber enthält Art. 3 Abs. 2 des DBA-Liechtenstein – wie auch Art. 3 Abs. 2 des DBA-Schweiz – diesen Verweis auf den Anwendungszeitraum gerade nicht. Solcherart ist auch für das DBA-Liechtenstein festzustellen, dass Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren sind.“

Die Lektüre des VwGH-Erkenntnisses erweckt auf den ersten Blick den Eindruck, als würden die von Österreich mit der Schweiz und Liechtenstein abgeschlossenen DBA Abweichungen vom OECD-Musterabkommen darstellen. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthält aber erst seit 1995 die Wendung „im Anwendungszeitraum“. Die 1969 und 1974 abgeschlossenen DBA mit Liechtenstein und der Schweiz waren jener Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildet, die zu diesem Zeitpunkt im Musterabkommen enthalten war. Die vom VwGH nunmehr anhand des DBA Österreich – Liechtenstein begründete Auffassung hat zur Folge, dass danach zu unterscheiden ist, ob ein DBA noch der Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA aus den Jahren 1963, 1977 und 1992 oder aber bereits der seit 1995 bestehenden Fassung folgt. Die DBA mit der Schweiz und Liechtenstein sind in Hinblick auf die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Auslegungsvorschrift keineswegs die seltene Ausnahme, sondern die Regel. Den meisten österreichischen DBA fehlt nach wie vor die Wendung „im Anwendungszeitraum“.¹⁾ Dies gilt sogar für einige nach 1995 abgeschlossene Abkommen.²⁾ In all diesen Fällen ist nun nach Auffassung des VwGH bei der Anwendung der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Norm die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehende innerstaatliche Rechtslage heranzuziehen. Der Gerichtshof hat damit eine Position bezogen, die H. Loukota jüngst als „unzumutbar“ bezeichnet hat.³⁾

Der VwGH steht mit seiner Auffassung auf internationaler Ebene nahezu alleine da.⁴⁾ Die vor mehr als 20 Jahren geführte Fachdiskussion, ob die damals bestehende Fassung des

¹⁾ Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Argentinien; Art. 3 Abs. 3 DBA Österreich – Australien; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Belgien; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Brasilien; Art. 3 Abs. 5 DBA Österreich – Bulgarien; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – China; Art. 24 Abs. 1 DBA Österreich – Dänemark; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Griechenland; Art. 3 Abs. 3 DBA Österreich – Großbritannien; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Indonesien; Art. 2 Abs. 3 DBA Österreich – Irland; Art. 3 Abs. 3 DBA Österreich – Israel; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Italien; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Kanada; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Korea; Art. 25 DBA Österreich – Luxemburg; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Malaysia; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Malta; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Niederlande; Art. II Abs. 2 DBA Österreich – Pakistan; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Philippinen; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Portugal; Art. 24 Abs. 1 DBA Österreich – Schweden; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Spanien; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Thailand; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Tunesien; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Türkei; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Ungarn; Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Zypern.

²⁾ Vgl. z. B. Art. 3 Abs. 2 des 1995 abgeschlossenen DBA Österreich – Norwegen; Art. 3 Abs. 2 des 1996 abgeschlossenen DBA Österreich – Südafrika; Art. 3 Abs. 2 des 1996 abgeschlossenen DBA Österreich – USA; Art. 3 Abs. 2 des 1997 abgeschlossenen DBA Österreich – Slowenien; Art. 3 Abs. 2 des 1997 abgeschlossenen DBA Österreich – Ukraine; Art. 3 Abs. 2 des 1999 abgeschlossenen DBA Österreich – Indien; Art. 3 Abs. 2 des im Jahre 2000 abgeschlossenen DBA Österreich – Finnland; Art. 3 Abs. 2 des 2000 abgeschlossenen DBA Österreich – Kroatien; Art. 3 Abs. 2 des 2000 abgeschlossenen DBA Österreich – Russland; Art. 3 Abs. 2 des 2000 abgeschlossenen DBA Österreich – Usbekistan; Art. 3 Abs. 2 des 2001 abgeschlossenen DBA Österreich – Weißrussland.

³⁾ H. Loukota, Der Einfluss des österreichischen Ertragsteuerrechts auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), *Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis*, FS für W. Doralt (2007) 263 (272): „Ein generelles Abstellen auf die Rechtslage zum Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung ist aber schlechthin unzumutbar. Es kann vom Abgabepflichtigen nicht verlangt werden, dass er bei Aufnahme von Wirtschaftsbeziehungen zu einem österreichischen DBA-Partnerstaat versucht, die aus Gesetz, Verwaltungsanweisungen und Judikatur zu entnehmende Rechtslage über Dekaden zurückzuverfolgen. Es muss daher im Interesse der Rechtssicherheit verlangt werden, dass im Verhältnis zu allen Staaten (auch im Verhältnis zur Schweiz und Liechtenstein) der Vertrauensschutz der OECD-Konzeption so lange gilt, bis eine abweichende Qualifikation öffentlich bekannt gemacht worden ist.“

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA als statischer Verweis auf die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehende Rechtslage oder als dynamischer Verweis auf die jeweils geltende Rechtslage zu verstehen ist, wurde eindeutig zugunsten der zuletzt erwähnten Position entschieden.⁵⁾ 1993 konnten *Vogel/Prokisch* in ihrem Generalbericht für den IFA-Kongress zum Thema der Auslegung von DBA den Stand der Diskussion wie folgt zusammenfassen:⁶⁾ „Die Verweisung auf das innerstaatliche Recht wird regelmäßig dahin verstanden, dass das jeweils geltende innerstaatliche Recht maßgebend sein soll (sog. ‚dynamische Auslegung‘).“ Für diese Deutung der damals bestehenden Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sprechen auch überzeugende systematische Argumente, da auch andere Verweise des OECD-Musterabkommens auf innerstaatliches Recht – wie jener des Art. 2 Abs. 4 OECD-MA – dynamisch zu verstehen sind.⁷⁾ Die vom kanadischen Höchstgericht im berühmten Urteil *Queen vs. Melford* vertretene gegenteilige Auffassung ist vereinzelt geblieben.⁸⁾ Diese Entscheidung wurde als Fehlurteil gewertet.⁹⁾ Der kanadische Gesetzgeber nahm diese Kritik zum Anlass, im *Income Tax Conventions Interpretation Act* das dynamische Verständnis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA abzusichern.¹⁰⁾ Von dieser international geführten Fachdiskussion ist das Erkenntnis des VwGH unbelastet geblieben.

Methodisch ist der vom VwGH gezogene Umkehrschluss in der vorliegenden Konstellation höchst fragwürdig: Zwar kann einem Normsetzer im Zweifel – also in Ermangelung anderer Anhaltspunkte – unterstellt werden, mit unterschiedlichen Formulierungen auch unterschiedliche Anordnungen getroffen zu haben. Im vorliegenden Fall geht es allerdings um die Frage, welche Auffassung dem OECD-Steuerausschuss als Verfasser des OECD-Musterabkommens des Jahres 1963 zuzusinnen ist. Denn die österreichischen DBA mit Liechtenstein und der Schweiz basieren auf dieser Fassung des OECD-Musterabkommens. Der Umstand, dass der OECD-Steuerausschuss mit einer im Jahre 1995 verwendeten Formulierung die Intention verband, Art. 3 Abs. 2 ein dynamisches Verständnis beizumessen, lässt nicht einmal einen Schluss dahin gehend zu, dass der OECD-Steuerausschuss zu diesem Zeitpunkt davon ausging, dass die bis dahin bestehende Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA anders – nämlich statisch – zu verstehen war. Die Diskussion um *Melford* und die Ablehnung dieser Entscheidung in der Fachwelt lassen es vielmehr als nahe liegend erscheinen, dass der Steuerausschuss 1995 die international herrschende Auffassung bestätigen wollte. Dies zeigt sich auch – worauf unter anderem *Jirousek* und *H. Loukota* zutreffend hinweisen¹¹⁾ – darin, dass der OECD-Steuerausschuss bereits

1992 durch eine Ergänzung des OECD-Kommentars vor dem Hintergrund des damals

⁴⁾ Vgl. zum aktuellen Meinungsstand z. B. *Michelsen*, Tax Treaty Interpretation in Denmark, in *Lang* (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation (2001) 63 (73 f.); *Borges/Resende*, Tax Treaty Interpretation in Portugal, in *Lang* (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation 273 (293 f.); *Nelson*, Tax Treaty Interpretation in Sweden, in *Lang* (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation 317 (351 ff.).

⁵⁾ Vgl. z. B. *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung, *StuW* 1982, 111 und 286 (296); *Avery Jones et al*, The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model, *BTR* 1984, 14 und 90 (25 ff.); *Widmann*, Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht, in *K. Vogel* (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts (1985) 235 (249); *Klebau*, Einzelprobleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *RIW* 1985, 125 (131); *Lang*, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen, *ÖStZ* 1989, 11 (13). – Die gegenteilige Auffassung von *Langbein*, Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen Völkerrecht und nationalem Recht, *RIW* 1984, 531 (538), ist eindeutig in der Minderheit geblieben.

⁶⁾ *Vogel/Prokisch*, Generalbericht, CDFI LXXVIIIa (1993) 19 (48).

⁷⁾ Vgl. näher *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), in *Burmester/Endres* (Hrsg.), Außensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, *FS für Debatin* (1997) 283 (290).

⁸⁾ Supreme Court of Canada, *The Queen vs. Melford Developments Inc.*, 1982 DTC 6281 (6285).

⁹⁾ Vgl. die Hinweise bei *Dery/Ward*, National Report Canada, CDFI LXXVIIIa (1993) 259 (264 FN 31).

¹⁰⁾ Näher *Dery/Ward*, CDFI LXXVIIIa (1993) 264.

¹¹⁾ *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *SWI* 1998, 112 (119); *H. Loukota* in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), *FS für W. Doralt*, 271.

Domestic Law and Tax Treaty Interpretation

noch unverändert gebliebenen Wortlauts des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verdeutlichte, dass er von einer dynamischen Auslegung des Verweises ausging.¹²⁾ Da der OECD-Steuer-ausschuss Art. 3 Abs. 2 OECD-MA somit spätestens 1992 dieses Verständnis beimaß, wird ihm bloß unterstellt werden können, diese Auffassung 1995 noch deutlicher verankert haben zu wollen. Aus der im Jahre 1995 vertretenen dynamischen Deutung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA kann daher keinesfalls geschlossen werden, dass der OECD-Steuer-ausschuss in den Jahren 1963, 1977 oder gar 1992 gerade nicht dieser, sondern gegenteiliger Auffassung war.

Das nunmehr vorliegende Erkenntnis des VwGH stellt eindrucksvoll unter Beweis, wie gefährlich legisistische Klarstellungen sein können: Der OECD-Steuer-ausschuss sah sich offenbar bemüht, die ohnehin völlig herrschende Auffassung der dynamischen Deutung des Verweises zu bestätigen und fügte im Jahre 1995 in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Wendung „im Anwendungszeitraum“ ein. Diese – an sich überflüssige – Fleißaufgabe war nun für den VwGH Anlass, aus den unterschiedlichen Fassungen des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auch inhaltliche Unterschiede abzuleiten. Vermeintliche Klarstellungen lösen häufig Missverständnisse aus. Der Steuer-ausschuss wäre besser beraten gewesen, den Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht zu verändern.¹³⁾

III. Gefestigte Rechtsprechung des VwGH?

Das Erkenntnis des VwGH vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158, erweckt den Eindruck, der VwGH würde sich zumindest auf dem Boden seiner eigenen gefestigten Rechtsprechung bewegen, wenn er zwischen DBA, für die das bei Vertragsanwendung bestehende innerstaatliche Recht maßgebend ist, und DBA, für die das zum Zeitpunkt des Vertragsabschluss geltende Recht relevant ist, unterscheidet: Zunächst verweist der VwGH auf sein Erkenntnis zum früheren DBA Österreich – Deutschland vom 30. 3. 2006, 2002/15/0098, in dem der Gerichtshof eine dynamische Interpretation vertreten hat. Die Begründung dieses Erkenntnisses ist in mehrfacher Hinsicht problematisch, worauf ich bereits an anderer Stelle hingewiesen habe.¹⁴⁾ Im hier vorliegenden Zusammenhang genügt der Hinweis, dass das frühere DBA Österreich – Deutschland überhaupt keine Auslegungsvorschrift enthalten hat. Dieses DBA stammte nämlich aus 1954 und konnte daher keinem der erstmals 1963 veröffentlichten OECD-Musterabkommen entsprechen. Für die hier geführte Diskussion ist dieses Erkenntnis daher nicht von Belang.

Der VwGH verwies im Erkenntnis vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158, allerdings offenbar auch deshalb auf seine zum DBA Österreich – Deutschland ergangene Entscheidung, da in „diesem Erkenntnis [...] auch auf das hg. Erkenntnis vom 20. September 2001, 2000/15/0116, Bezug genommen [wird], in welchem der Gerichtshof im Zusammenhang mit dem DBA-Schweiz 1975, BGBl. Nr. 64/1975, festgestellt hat, 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 seien, und darauf hingewiesen [wird], dass sich dieses Verständnis des DBA-Schweiz aus der Besonderheit von dessen Art. 3 Abs. 2 ergibt.“

¹²⁾ OECD-Kommentar zu Art. 3 Rz. 11; zur Kritik an der dabei gewählten missverständlichen Formulierung allerdings Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer-ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (34 f.); vgl. weiters van Raad, 1992 Additions to Articles 3 (2) (Interpretation) and 24 (Non-Discrimination) of the 1992 OECD Model and Commentary, Intertax 1992, 671 (673); Avery Jones, Art. 3 (2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation, ET 1993, 252 (253).

¹³⁾ So bereits Lang, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer-ausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen, in Lang/H. Loukotal/Lüthi (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens (1995) 25 (51 f.).

¹⁴⁾ Lang, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2006, 549 (550 ff.).

In seinem Erkenntnis vom 20. 9. 2001, 2000/15/0116, hat der VwGH Art. 3 Abs. 2 des DBA Österreich – Schweiz allerdings überhaupt nicht erwähnt.¹⁵⁾ Erst in seinem zum DBA Österreich – Deutschland ergangenen Erkenntnis vom 30. 3. 2006, 2002/15/0098, hat der VwGH diese Begründung zu Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Schweiz nachgetragen.¹⁶⁾ Im Erkenntnis vom 20. 9. 2001, 2000/15/0116, fehlt hingegen jede Begründung, warum im Abkommen nicht definierte Begriffe „nach der jeweiligen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA“ zu interpretieren sind.¹⁷⁾ Lediglich als Klammerausdruck findet sich der Verweis „vgl. zur Maßgeblichkeit des österreichischen Rechts im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Schweiz das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 1997, 96/14/0084, m. w. A.“

Im Erkenntnis vom 21. 5. 1997, 96/14/0084, ging es um die Einkünfte eines Unternehmensberaters. Die entscheidende Passage dieses Erkenntnisses lautet wie folgt: „Der Verwaltungsgerichtshof vertritt ... die Auffassung, dass aus der Sicht des Zeitpunktes des Abschlusses des DBA-Schweiz im Jahre 1974 (vgl. sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 27. August 1991, 90/14/0237) und im Hinblick auf den Wortlaut des Art. 14 DBA-Schweiz Einkünfte der gegenständlichen Art unter die Verteilungsregeln des Art 7 fallen.“ Der VwGH begründete damals sein Ergebnis nicht nur mit dem Zeitpunkt des Abkommensabschlusses, sondern auch mit dem Wortlaut der Art. 14 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift des DBA Österreich – Schweiz. Im Erkenntnis vom 20. 9. 2001, 2000/15/0116, erachtete der VwGH aber nur mehr den Zeitpunkt des Abkommensabschlusses für maßgebend. Soweit sich diese Auffassung bereits im Erkenntnis vom 21. 5. 1997, 96/14/0084, findet, wird sie dort allerdings ebenso wenig begründet.¹⁸⁾ Statt dessen wird auch in dieser Entscheidung auf die Vorjudikatur – und zwar auf das Erkenntnis vom 27. 8. 1991, 90/14/0237 – verwiesen.

Im Erkenntnis vom 27. 8. 1991, 90/14/0237, findet sich aber gar keine eindeutige Festlegung. Vielmehr hat der VwGH offen gelassen, welche Verteilungsnorm anwendbar ist.¹⁹⁾ Vor allem aber erging das Erkenntnis vom 27. 8. 1991, 90/14/0237, zum DBA Österreich – Deutschland, das eben keine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift enthielt und auch sonst nicht der Auslegung des OECD-Musterabkommens nachgebildet war, ja gar nicht sein konnte.²⁰⁾ Die Verweiskette im Erkenntnis vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158, auf die Vorjudikatur bis zum Erkenntnis vom 27. 8. 1991, 90/14/0237, geht somit letztlich ins Leere: In keinem der vom VwGH angesprochenen Erkenntnisse findet sich eine Begründung dafür, warum die in Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich – Liechtenstein enthaltene Bezugnahme auf das innerstaatliche Recht statisch zu verstehen sein soll.

Der Vorjudikatur ist aber nicht nur keine Begründung für die vom VwGH im Erkenntnis vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158, vertretene Auffassung zu entnehmen. Vielmehr steht die frühere Rechtsprechung sogar in Widerspruch zu der vom VwGH nunmehr bezogenen Position: Im Erkenntnis des VwGH vom 25. 11. 1992, 91/13/0144, ging es um die Einkünfte eines in Spanien tätigen Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft, der an der Gesellschaft zu 95 % beteiligt war. Das 1966 abgeschlossene DBA Österreich – Spanien folgt – ebenso wie das DBA Österreich – Liechtenstein – dem Vorbild des OECD-Musterabkommens 1963. Dies gilt auch für die Auslegungsvorschrift des Art. 3 Abs. 2, die ebenso wenig einen ausdrücklichen Hinweis auf die innerstaatliche Rechtslage „im Anwendungszeitraum“ enthält. Dennoch ist der VwGH damals ohne jede Begründung davon ausgegangen, dass abkommensrechtlich Einkünfte aus „selbständiger Arbeit“ (Art. 14) vorliegen. Geht man davon aus,

¹⁵⁾ Lang, IWB 2006, 556.

¹⁶⁾ Kritisch bereits Lang, IWB 2006, 556.

¹⁷⁾ Kritisch Lang/Zieseritsch, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art. 15 OECD-MA, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 31 (43).

¹⁸⁾ Dazu Lang/Zieseritsch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer, 43.

¹⁹⁾ Lang/Zieseritsch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer, 44.

²⁰⁾ Dazu Lang/Zieseritsch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer, 43 f.

Domestic Law and Tax Treaty Interpretation

dass der VwGH keine Interpretation aus dem Zusammenhang des Abkommens vorgenommen hat, lässt sich dies nur dadurch erklären, dass der VwGH den Verweis des Art. 3 Abs. 2 auf das originär innerstaatliche Recht dynamisch verstanden hat.²¹⁾ Der Umstand, dass die Anwendung des Art. 14 DBA Österreich – Spanien damals offenbar von keiner Partei des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in Zweifel gezogen wurde,²²⁾ reicht zur Rechtfertigung dieses Ergebnisses nicht aus: Der VwGH hat die Rechtslage von Amts wegen zu ermitteln, ist in dieser Hinsicht keineswegs an Parteivorbringen gebunden und erachtet sich in DBA-Fällen auch sonst nicht daran gehindert, eine von allen Verfahrensparteien und auch der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates abweichende Auffassung zu beziehen.²³⁾ Eine – aus welchen Gründen immer – bloß implizit vertretene Position entfaltet im fortgesetzten Verfahren dieselbe Bindungswirkung wie ein ausdrücklich eingenommener Rechtsstandpunkt.²⁴⁾ Daher hätte man sich vom VwGH erwarten dürfen, dass er sich entweder darum bemüht, den Widerspruch zwischen seinen Erkenntnissen vom 25. 11. 1992, 91/13/0144, und vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158, aufzulösen, oder ihn aber offen einräumt und sich zur Änderung seiner Rechtsprechung bekennt.²⁵⁾ Umso bedauerlicher ist, dass er seine zum DBA Österreich – Spanien ergangene Entscheidung in seinem Erkenntnis vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158, nicht einmal erwähnt.²⁶⁾

IV. Die Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens

Der Grund, warum der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158, „das nationale Recht des anwendenden Vertragsstaates“ als maßgebend ansieht, liegt darin, dass das Abkommen keine „eigene Begriffsabgrenzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit“ enthält. Daran schließt der VwGH die Behauptung an: „Auch eine Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens selbst scheidet im Beschwerdefall aus.“ Eine Begründung dafür gibt der VwGH nicht, obwohl die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften den Rückgriff auf nationales Recht nur dann zulassen, „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“.

Sogar das der Finanzverwaltung nahe stehende Schrifttum lässt zumindest in „Extremsituationen“ die Berücksichtigung des Zusammenhangs zu, wie die von H. Loukota vertretene Auffassung zeigt:²⁷⁾ „Wenn [...] Einkünfte, die in allen OECD-Staaten als solche aus unselbständiger Arbeit gewertet werden, in einem Land plötzlich durch einen Gewaltakt des nationalen Gesetzgebers als selbständig bezeichnet werden, dann wird sich dieses Land hiedurch den in Bezug auf die Besteuerung der unselbständig Erwerbstätigen übernommenen Vertragspflichten nicht entziehen können.“ Wenn aber eine Interpretation aus dem Zusammenhang möglich, ergiebig und nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erforderlich sein kann, ist nicht einzusehen, warum dies auf „Extremsituationen“ beschränkt werden soll. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA lässt weder erkennen, dass überhaupt zwischen „Extremsituationen“

²¹⁾ Lang/Zieseritsch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer, 36 f.

²²⁾ Vgl. schon die Überlegungen bei Lang/Zieseritsch in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer, 36 f.

²³⁾ Vgl. z. B. VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172, zum DBA Österreich – Schweiz.

²⁴⁾ Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 253 (266).

²⁵⁾ Die Zuständigkeit eines verstärkten Senats muss deshalb allerdings nicht notwendigerweise gegeben sein: Zur Voraussetzung, wonach eine Rechtsauffassung explizit vertreten sein muss, um davon sprechen zu können, dass von der „bisherigen Rechtsprechung“ abgegangen wird, sowie zur Differenzierung nach formell unterschiedlichen Gesetzen, die auch bei inhaltsgleichen Regelungen unterschiedlicher DBA maßgebend sein könnte, vgl. Puck, Zuständigkeit des verstärkten Senats, des Dreiersenats und des Einzelrichters, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 13 (35 ff.).

²⁶⁾ In anderen Erkenntnissen, in denen es um die Auslegung der Begriffs der festen Einrichtung oder der Betriebsstätte geht, schweigt der VwGH das Erkenntnis vom 25. 11. 1992, 91/13/0144, keinesfalls tot: vgl. z. B. VwGH 24. 11. 1999, 97/13/0137; 21. 5. 1997, 96/14/0084; 18. 3. 2004, 2000/15/0118.

²⁷⁾ H. Loukota, Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, SWI 1998, 559 (563).

und anderen Situationen zu unterscheiden wäre, noch enthält diese Vorschrift Anhaltspunkte, nach denen diese Differenzierung vorgenommen werden könnte.²⁸⁾

Einzuräumen ist, dass eine Interpretation der Abgrenzung zwischen den Einkünften aus selbständiger und unselbständiger Arbeit „aus dem Zusammenhang“ mit Mühen verbunden ist. Eine historische, systematische und teleologische Aspekte berücksichtigende Interpretation ist immer anspruchsvoll. Dies ist noch kein Grund, auf sie zu verzichten. Dem Interpreten stehen jedenfalls vielfältige Anhaltspunkte zur Verfügung:²⁹⁾ So könnte von einem gemeinsamen nationalen Vorverständnis dieser Begriffe ausgegangen werden. Der Generalbericht von *Coulombe* für den IFA-Kongress 1982 enthält dazu eine Fülle von Überlegungen.³⁰⁾ Weiterer Untersuchung bedürfte der Zusammenhang zwischen Art. 7 OECD-MA und dem bis zum Jahre 2000 im OECD-Musterabkommen enthaltenen Art. 14. Der in Art. 7 OECD-MA verwendete Begriff des „Unternehmens“ wird in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA in Zusammenhang mit dem Ausdruck „Betreiben“ verwendet, der auf die Verantwortung und das Risiko der Person, der das Unternehmen zugerechnet wird, hinweist. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA bringt wiederum den Zusammenhang der unselbständig ausgeübten Tätigkeit zum Arbeitgeber zum Ausdruck. Die von der OECD entwickelten Kriterien, welcher von zwei Arbeitgebern in Zweifelsfällen als Arbeitgeber im Sinne des Abkommensrechts gilt, können auch Aufschluss darüber geben, ob überhaupt ein Arbeitgeber vorhanden ist. Nur dann kann es sich um unselbständige Arbeit handeln.³¹⁾

Eine Analyse und Gewichtung all dieser Argumente bedürfte einer eigenen Untersuchung.³²⁾ Dieser Aufgabe hätte sich der VwGH unterziehen müssen. Zweifellos hätte dies den VwGH in die Lage versetzt, ein Auslegungsergebnis aus dem Zusammenhang des Abkommens zu gewinnen: Der VwGH hätte auf Auslegungsmaterialien in ähnlichem Umfang zurückgreifen können, wie sie ihm in vergleichbaren Fällen der Auslegung des nationalen Steuerrechts zur Verfügung stehen. Genauso wenig wie der VwGH in Fällen des originär innerstaatlichen Rechts die Auslegung verweigert, sollte er dies in Fällen des Abkommensrechts tun.

V. Zusammenfassende Würdigung

Die vom VwGH gegebene Begründung bewirkt, dass die Inhalte der den OECD-Musterabkommen nachgebildeten DBA weiter auseinanderdriften. Während weltweit Lehre und Rechtsprechung nahezu einhellig davon ausgehen, dass auch der Verweis auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaates in der bis 1995 bestehenden Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dynamisch zu verstehen ist, geht der VwGH von einem statischen Verständnis dieses Verweises aus. Nur in jüngeren Abkommen, die der 1995 vorgenommenen Änderung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA folgen, wäre er dynamisch zu verstehen. Wäre der VwGH zu einem anderen Ergebnis gekommen, hätte er davon ausgehen müssen, dass die zum DBA Österreich – Liechtenstein erlassene Verordnung BGBl. II Nr. 215/2001 abkommenswidrig ist. Diese Verordnung sieht vor, dass sich die „Aufteilung der Besteuerungsrechte [...] bei Dienstnehmern von Kapitalgesellschaften ungeachtet einer allfälligen Beteiligung des Dienstnehmers an der Gesellschaft stets nach Artikel 15 des Abkommens“ richtet. Sobald beim VwGH eine Beschwerde anhängig ist, die auch Veranlagungszeiträume ab dem Inkrafttreten der Verordnung betrifft, hätte er beim VfGH deren Aufhebung beantragen müssen. Dies hat der VwGH dem BMF erspart. Der Preis dafür ist hoch,

²⁸⁾ Dazu *Lang/Zieseritsch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer, 45.

²⁹⁾ Vgl. näher *Lang/Zieseritsch*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer, 46 f.

³⁰⁾ *Coulombe*, Besteuerung von Zahlungen an Nichtansässige für selbständige Arbeit, Generalbericht, CDFI LXVIIb (1982) 64.

³¹⁾ Näher *Lang/Zieseritsch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer, 46 f.

³²⁾ Vgl. zu derartigen Überlegungen in Hinblick auf die Bezüge oberster Verwaltungsorgane *Lang/Zieseritsch* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Arbeitnehmer, 47.

Domestic Law and Tax Treaty Interpretation

da die Praxis nun vor Schwierigkeiten steht: In vielen Fällen muss zur Abkommensanwendung die im Zeitpunkt des Abkommensabschlusses geltende Rechtslage erhoben werden.³³⁾ Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung können die Folge sein, da nicht anzunehmen ist, dass die Behörden anderer Staaten dieses Verständnis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA teilen. Derartige Schwierigkeiten lassen sich nur dann vermeiden, wenn der VwGH in Zukunft der Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens größeres Gewicht beimisst, wodurch die Heranziehung innerstaatlichen Rechts entbehrlich wird.³⁴⁾

Mit der von H. Loukota vertretenen Auffassung, wonach „im Interesse der Rechtssicherheit [...] der Vertrauensschutz der OECD-Konzeption so lange“ gelten sollte, „bis eine abweichende Qualifikation öffentlich bekannt gemacht worden ist“,³⁵⁾ lässt sich das Erkenntnis des VwGH jedenfalls nicht vereinbaren. Mit dieser verklausulierten Formulierung plädierte H. Loukota für ein generell dynamisches Verständnis des in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltenen Verweises, und zwar unabhängig davon, um welche Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA es geht. Dieses dynamische Verständnis soll nur dann durch eine statische Interpretation ersetzt werden, wenn das BMF dies für ein bestimmtes DBA – etwa nach Abschluss einer Verständigungsvereinbarung – anordnet. Es stünde nach dieser Auffassung im Ergebnis im Belieben des BMF, für jedes DBA zu bestimmen, ob der Verweis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dynamisch oder statisch zu verstehen wäre. Ein derartiger undeterminierter Entscheidungsspielraum kann dem BMF schon aus rechtsstaatlichen Gründen nicht eingeräumt werden. Wäre der Inhalt der in den Abkommen enthaltenen Verweisungen generell dynamisch zu verstehen, ist keine Befugnis des BMF ersichtlich, Ausnahmen dazu anzuordnen. Der VwGH hat schon wiederholt klargestellt, dass auch der Abschluss einer Verständigungsvereinbarung keine Befugnis des BMF zur Änderung von Abkommensvorschriften begründen kann.³⁶⁾ Der Umstand, dass sich die zuständigen Behörden bei der Behandlung von Gesellschafter-Geschäftsführern nach dem DBA Österreich – Liechtenstein auf die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses verständigt hatten und H. Loukota dazu die Auffassung vertrat, dass die „nunmehr von beiden Verwaltungen gemeinsam als richtig erkannte Zuweisung eines Besteuerungsrechtes an Österreich [...] auch in der Vergangenheit als die richtige Abkommensauslegung gewertet werden“ muss,³⁷⁾ hat den VwGH zu Recht nicht beeindruckt.

Interessant ist, dass die vom VwGH vertretene Auffassung in dem Fall, der dem Erkenntnis vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158, zugrunde liegt, zur Folge hat, dass Österreich abkommensrechtlich die Möglichkeit zur Besteuerung hat. Dies fällt angesichts der Schwächen der Begründung besonders auf. Darin liegt auch eine Gemeinsamkeit mit dem ebenfalls problematischen Erkenntnis vom 30. 3. 2006, 2002/15/0098, zum DBA Österreich – Deutschland.³⁸⁾ Häufig gelangen Gerichte in Österreich – aber auch in anderen Staaten³⁹⁾ – 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.

³³⁾ Zu diesen Schwierigkeiten auch H. Loukota in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), FS für W. Doralt, 272.

³⁴⁾ Ausführlich *Lang* in *Burmester/Endres* (Hrsg.), FS Debatin, 285 ff.

³⁵⁾ H. Loukota in *Beiser u. a.* (Hrsg.), FS für Doralt, 272.

³⁶⁾ Zur Irrelevanz von Verständigungsvereinbarungen nach dem DBA Österreich – Schweiz vgl. *Steurer*, Richtungsweisendes Erkenntnis des Verwaltunggerichtshofes zur DBA-Auslegung? SWI 2002, 7 (13); zu weiteren Nachweisen vgl. *Lang*, IWB 2006, 553.

³⁷⁾ H. Loukota, Neuerungen für Gesellschafter-Dienstnehmer liechtensteinischer Kapitalgesellschaften, SWI 2001, 203 (205).

³⁸⁾ Näher *Lang*, IWB 2006, 557.

³⁹⁾ Zur Kritik an der früheren Rechtsprechung der Schweiz vgl. *Waldburger*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in *Lang/Mässner/Waldburger* (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 51 (71).