

## Seite 135 Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht

MICHAEL LANG<sup>1</sup>

1. Die höchstgerichtliche Kontrollbefugnis über DBA und deren Anwendung
2. Die Prüfung von DBA anhand der verfassungsrechtlichen Vorgaben
  - 2.1. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
  - 2.2. Die Rechtsprechung des VfGH
3. DBA als Grundlage und Maßstab für – bilateral akkordiertes – Verwaltungshandeln
  - 3.1. Die deutsche Rechtsprechung
  - 3.2. Die österreichische Rechtsprechung
4. Treaty Override
  - 4.1. Die deutsche Rechtsprechung
  - 4.2. Die fehlende österreichische Rechtsprechung
5. Zusammenfassende Würdigung

## Seite 136 Literatur

*Aigner/Kofler/Tumpel*, Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, SPRW 2014, 1; *Avi-Yonah*, International Tax Law as International Law, Tax Law Review 2004, 483; *Avery Jones et al*, The Non-discrimination Article in Tax Treaties, ET 1991, 310; *Barfuß*, Rechtsstaat und völkerrechtlicher Vertrag – Verfassungsrechtliche Überlegungen zum zollrechtlichen „Accordino-Fall“ 1987 und zur Interpretationsregel des Art 31 Abs 3 lit b WVK, in *Mayer et al* (Hrsg), Staatsrecht in Theorie und Praxis: FS für Robert Walter zum 60. Geburtstag (1991) 33; *Doralt*, Liechtenstein: Steueroase für Freiberufler? RdW 2014, 545 (546); *Englmair* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA<sup>2</sup> (2017) Art. 23a; *Gardiner*, Treaty Interpretation<sup>2</sup> (2015); *Gosch*, Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ISR 2013, 87; *Grabenwarter/Frank*, B-VG (2020) Art 9 Rz 6–11; *Holoubek*, Verhältnismäßigkeit und Sachlichkeit: Überlegungen zu ihrer Bedeutung in der Struktur der Gleichheitsprüfung, ZÖR 74 (2019) 867; *Ismer/Baur*, BFH: BVerfG-Vorlage: Tatbestands- und Verfassungsmäßigkeit von § 50d Abs 9 S 1 Nr 2 EStG 2002/2007/2009 und § 52 Abs 59a S 9 EStG 2009/2013: Treaty override; Rückwirkungsverbot, IStR 2014, 812; *Jirousek*, Ist Artikel 14 DBA-Liechtenstein verfassungswidrig? ÖStZ 2014, 64; *Klamert* in *Kneihls/Lienbacher*, Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht<sup>28</sup> (2022) Rz 20–29; *Kofler/Rust*, Deutsches BVerfG

zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144; *Kopf*, Die Bedeutung von Verständigungsvereinbarungen für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), FS für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag (2005) 257; *Korinek*, Der gleichheitsrechtliche Gehalt des BVG gegen rassistische Diskriminierung, in *Griller et al* (Hrsg), Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts: FS für Heinz Peter Rill zum 60. Geburtstag (1995) 183; *Lang*, Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1990, 19; *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991); *Lang*, Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuerrecht, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 198; *Lang/Loukota*, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* (Hrsg), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht: FS für Hans Georg Ruppe (2007) 392; *Lang*, Möglichkeit zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen: FS für Herbert Kofler zum 60. Geburtstag (2009) 132; *Lang*, Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281; *Lang*, Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen, IFF Forum für Steuerrecht 2012, 26; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58; *Lang*, Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein, SWI 2014, 402; *Lang*, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2015, 569; *Lang*, Die jüngste Rechtsprechung des VfGH zum DBA Österreich-Liechtenstein, ÖStZ 2015, 96; *Lang*, Die Anwendung des Multilateralen Instruments (MLI) „Alongside Existing Tax Treaties“, SWI 2017, 624; *Lang*, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018: FS für den Bundesfinanzhof I (2018) 983; *Lang*, Normenkonflikte zwischen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts und der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gosch/Schnitger/Schön* (Hrsg), Internationales Steuerrecht: FS für Jürgen Lüdicke (2019) 437; *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions<sup>3</sup> (2020); *Loukota*, Tax Treaty Interpretation through Mutual Agreement Procedures, SWI 2000, 299; *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2; *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik (2008); *Muzak*, B-VG<sup>6</sup> (2020) Art 9 Rz 1–4; *Öhlinger/Müller* in *Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg*, Österreichisches Bundesverfassungsrecht<sup>14</sup> (2018) Art 9 Rz 22–29; *Rust* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA<sup>7</sup> (2021) Art. 24; *Schaffer/Turcan*, SWI Jahrestagung: Zurechnung von Einkünfte gemäß Art 14 DBA Liechtenstein, SWI 2015, 69; *Thaler*, Enthält das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge verfassungsändernde Bestimmungen? in *Mayer et al* (Hrsg), Staatsrecht in Theorie und Praxis: Festschrift Robert Walter zum 60. Geburtstag (1991) 683; *van Raad*, Nondiscrimination in International Tax Law (1986) 135; *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg), DBA<sup>119</sup> (2012) OECD-MA Art 24; *Widhalm*, Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 159; *Wiederin*, Überlegungen zur gehörigen Kundmachung von Verordnungen, in *Auer-Mayer/Felten/Mosler/Schrattbauer* (Hrsg), FS für Walter J. Pfeil (2022) 761; *Wutscher* in *Kahl/Khakzadeh/Schmid*, Kommentar zum

Bundesverfassungsrecht B-VG und Grundrechte (2021) Art 9 Rz 13–15; Zorn, Grundrechtsschutz im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödder/Gosch* (Hrsg), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung; FS für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt (2016) 476; Zorn, Doppelbesteuerungsabkommen und Grundrechtsschutz, RdW 2017, 389.

## 1. Die höchstgerichtliche Kontrollbefugnis über DBA und deren Anwendung

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind Bestandteil des Völkerrechts. In aller Regel handelt es sich um zwischen zwei Staaten geschlossene bilaterale völkerrechtliche Verträge. Die meisten der bestehenden DBA folgen über weite Strecken den Musterabkommen der OECD oder der UN. Sie ähneln einander daher. Das von vielen Staaten unterzeichnete Multilateral Instrument (MLI) hat an der Bilateralität der meisten DBA nichts geändert: Das MLI selbst ist zwar ein multilateraler Vertrag. Sein Zweck erschöpft sich aber darin, die bilateralen DBA seiner Unterzeichnerstaaten rasch – also ohne langwierige jeweils bilaterale Verhandlungen – zu ändern.<sup>2</sup>

Nach österreichischem Verfassungsrecht sind DBA Staatsverträge, die gemäß Art 50 B-VG der Genehmigung des Nationalrats bedürfen, vom Bundespräsidenten ratifiziert werden und nach erfolgtem Austausch der Ratifikationsurkunden im Bundesgesetzblatt kundgemacht werden müssen.<sup>3</sup> Diese durch die österreichischen Organe gesetzten Akte sind – ebenso wie die entsprechenden Vorgänge im anderen Vertragsstaat nach dessen Recht – entscheidend dafür, dass das DBA auf völkerrechtlicher Ebene Geltung und Verbindlichkeit erlangt. Der völkerrechtliche Vertrag wird auf diese Weise auch – ohne seinen Inhalt zu verändern – Bestandteil der österreichischen Rechtsordnung. Die Vorschriften der DBA sind in aller Regel unmittelbar anwendbar und die Genehmigung erfolgt nicht unter Erfüllungsvorbehalt. Sie sind wie alle Staatsverträge aufgrund ihres Inhalts in die österreichische Rechtsordnung einzuordnen und daher einfachen Bundesgesetzen gleichgestellt. Sie können folglich auch steuerliche Vorschriften in einfachen Bundesgesetzen verdrängen.<sup>4</sup>

Als gesetzteskoordinierte Staatsverträge unterliegen DBA der verfassungsgerichtlichen Kontrolle. Der VfGH kann die Vorschriften eines völkerrechtlichen Vertrages im Falle der Verfassungswidrigkeit aber nicht beseitigen. Er kann gemäß Art 140a B-VG nur die Wirkung der von ihm als verfassungswidrig konstatierten Vorschriften der DBA aussetzen. Als völkerrechtlicher Vertrag bleibt das DBA trotz des vom VfGH gesetzten Seite 138 Aktes weiterhin unverändert Bestandteil der Völkerrechtsordnung. Die österreichischen Behörden sind aber nach einer vom VfGH angeordneten Aussetzung der Wirkungen eines ganzen DBA oder einzelner seiner Vorschriften nicht mehr in der Lage, der von Österreich eingegangenen Verpflichtung in vollem Umfang nachzukommen. Der Inhalt des DBA und seine Wirkungen auf völkerrechtlicher Ebene und auf Ebene der österreichischen Rechtsordnung klaffen dann auseinander. In Abschnitt 2. soll gezeigt werden, wie der VfGH mit diesem Spannungsverhältnis umgeht.

Als gesetzteskoordinierte Staatsverträge sind DBA auch Grundlage des Handelns der Vollziehung. Verwaltungsakte genereller und individueller Natur müssen auf die DBA-Vorschriften zurückgeführt werden können. Die Praxis zeigt, dass sich in Österreich das BMF immer wieder auf Regelungen der WVK beruft, um Vereinbarungen, die mit

den Verwaltungsbehörden des anderen Vertragsstaates getroffen wurden, nach Möglichkeit der höchstgerichtlichen Kontrolle zu entziehen.<sup>5</sup> Wie weit die Höchstgerichte dennoch ihrer Kontrollaufgabe nachkommen, wird in Abschnitt 3. näher untersucht.

In vielen Staaten setzt sich der nationale Gesetzgeber über Regelungen von DBA – und damit über völkerrechtliche Verträge – hinweg. Der Bruch des Völkerrechts wird dabei in Kauf genommen.<sup>6</sup> Ob und inwieweit das Verfassungsrecht einer derartigen Vorgangsweise Schranken setzt, soll in Abschnitt 4. analysiert werden.

Für alle angesprochenen Konstellationen gilt, dass zunächst die deutsche Rechtsordnung in den Blick genommen werden soll. In einem zweiten Schritt wird dann die österreichische Rechtslage näher beleuchtet.

## **2. Die Prüfung von DBA anhand der verfassungsrechtlichen Vorgaben**

### **2.1. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**

Schon früh hat das deutsche Bundesverfassungsgericht in einem am 10.3.1971 ergangenen Urteil die verfassungsgerichtliche Kontrolle von DBA wahrgenommen.<sup>7</sup> Zorn hat dieses Urteil als einen der seltenen Fälle, in denen ein Verfassungsgericht DBA-Bestimmungen für verfassungswidrig erklärt hat, erwähnt.<sup>8</sup> Es ging um das Zusatzprotokoll zum DBA mit der Schweiz, dem der Bundestag am 5.3.1959 zustimmte. Das Zusatzprotokoll trat am 20.4.1959 in Kraft. Es enthielt in Abschnitt II Nr 14 folgende Ergänzung des ursprünglichen Schlussprotokolls zu den Art 2 bis 12 des DBA:

Dieses Abkommen beschränkt nicht das Recht jedes der beiden Staaten, die Steuern für die ihm zur Besteuerung überlassenen Vermögensteile, Einkünfte oder Teile des Nachlasses nach dem Satz zu erheben, der dem gesamten Vermögen, Einkommen, Nachlass, Erbteil oder Erwerb von Todes wegen entspricht.

Seite 139 Nach Abschnitt IV Abs 3 Satz 1 des Zusatzprotokolls war dieser Progressionsvorbehalt auf die Steuern anzuwenden, die für die Zeit nach dem 31.12.1956 erhoben werden.

Das BVerfG hat entschieden:

Art. 1 Satz 1 des Gesetzes zu dem Zusatzprotokoll vom 9. September 1957 zum Abkommen vom 15. Juli 1931 zwischen dem Deutschen Reiche und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftsteuern vom 5. März 1959 (BGBl. II S 182) ist insoweit mit dem Grundgesetz unvereinbar und deshalb nichtig, als er sich auf Abschnitt IV Abs 3 Satz 1 des Zusatzprotokolls vom 9. September 1957 (BGBl. 1959 II S 183) bezieht und dadurch die Anwendung des Abschnitts II Nr 14 des Zusatzprotokolls auf die Einkommensbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland für die Jahre 1957 und 1958 anordnet.

In der Stammfassung des DBA war der Progressionsvorbehalt nicht explizit angesprochen. Das BVerfG ging davon aus, dass keine Berechtigung bestand, den Progressionsvorbehalt vorzunehmen. Der auch für die Jahre 1957 und 1958 nach dieser Auffassung erstmals vorgesehene Progressionsvorbehalt in dem DBA, das mit

dem erst am 20.4.1959 in Kraft getretenen Zustimmungsgesetz geändert wurde, bedeutete somit eine belastende Rückwirkung. Entsprechend seiner ständigen Rechtsprechung zu Rückwirkungen sah das BVerfG darin einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip.

Die Frage, worin die Rechtsgrundlage des Progressionsvorbehalts besteht, ist umstritten.<sup>9</sup> Eine Auffassung geht davon aus, dass sich die Berechtigung zur Vornahme des Progressionsvorbehalts bereits aus dem innerstaatlichen Recht ergibt, und zwar aus den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht oder den Tarifvorschriften. Einer eigenen abkommensrechtlichen Ermächtigung bedarf es demzufolge gar nicht. Die vom BVerfG vertretene Auffassung, wonach das Fehlen einer ausdrücklichen Regelung in der Stammfassung des Abkommens auch die Vornahme des Progressionsvorbehalts ausschließt, ist daher nicht selbstverständlich. Nur auf dem Boden dieser Position kam es durch das Zusatzprotokoll überhaupt zu einer Rückwirkung.

Das BVerfG erachtete damit zwar eine in einem DBA vereinbarte Regel für eine bestimmte Zeitspanne als nichtig. In die abkommensrechtlich verankerte Verteilung der Besteuerungsrechte griff das Gericht damit aber nicht ein: Wenn die Regelungen des Progressionsvorbehalts den Ansässigkeitsstaat ermächtigen, die nach DBA befreiten Einkünfte und Vermögenswerte bei der Bestimmung des Steuersatzes für andere Einkünfte oder Vermögenswerte einzubeziehen, bleibt es auch diesem Vertragsstaat überlassen, ob und insoweit er dieses Recht ausschöpft. Bei Steuern, die einen flachen Tarif vorsehen, wirkt sich der Progressionsvorbehalt gar nicht aus.<sup>10</sup> Staaten, die einen progressiven Tarif vorsehen, steht es dennoch frei, die DBA-befreiten Einkünfte oder Vermögenswerte für die Berechnung des Steuersatzes der anderen Einkünfte oder Ver Seite 140 mögenswerte nicht einzubeziehen, ohne deshalb gegen das DBA zu verstoßen. Wenn das Urteil des BVerfG die Anwendung des Progressionsvorbehalts in Deutschland verunmöglicht, ist das gleichbedeutend mit einer Konstellation, in der ein Vertragsstaat das ihm abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht nicht ausschöpft. Einen Verstoß gegen die Abkommensvorschriften bewirkt dies nicht: Deutschland hätte auch dann nicht gegen seine völkerrechtlich eingegangenen Verpflichtungen verstoßen, wenn ein nationales Gesetz die Möglichkeit der Erhebung des Progressionsvorbehalts in den betroffenen Jahren – oder auch darüber hinaus – ausgeschlossen hätte.

Ähnlich ist der Beschluss des BVerfG v 14.5.1986 einzuordnen.<sup>11</sup> Wiederum ging es um das DBA Schweiz, aber diesmal um den Übergang zu einem neuen DBA, das am 11.8.1971 unterzeichnet wurde und am 14.6.1972 die Zustimmung des Bundestags fand. Aufgrund der eingeschränkten Ansässigkeitsregeln brachte das neue DBA für manche Steuerpflichtige Verschlechterungen. Dabei handelte es sich um nachträgliche Belastungen von bestimmten Personen für Teile des Jahres 1972, da das Abkommen bereits auf 1972 zufließende oder erhobene Steuern anwendbar war. Daran stieß sich das BVerfG, das entsprechend seiner ständigen Rechtsprechung zwischen echter und unechter Rückwirkung unterschied, zwar nicht generell. Es gab aber auch Personen, für die die Einkommensteuer 1972 bereits vor dem 14.6.1972 festgestanden war, und zwar jene, bei denen die beschränkte Steuerpflicht vor dem 14.6.1972 geendet hatte oder die vor dem 14.6.1972 Einkünfte mit Abgeltungswirkung erzielt hatten. Das BVerfG entschied daher, dass Deutschland insoweit – also im Hinblick auf Fälle verfassungswidriger Rückwirkung – an der Anwendung der Abkommensvorschriften von Verfassungen wegen gehindert ist.

Wiederum gilt: Deutschland hätte im Wege eines nationalen Steuergesetzes die Rückwirkung von sich aus ausschließen und eine Schlechterstellung der Steuerpflichtigen in diesem Zeitraum durch Befreiung oder weiterhin günstige Besteuerung verhindern können. Abkommensrechtlich wäre dies unbedenklich gewesen: Das DBA verpflichtet keinen der Vertragsstaaten, ein ihm abkommensrechtlich zugewiesenes Besteuerungsrecht auch tatsächlich auszuschöpfen. Ebenso können Vorteile, die bestimmten Steuerpflichtigen durch das Abkommen zugestanden werden, durch innerstaatliches Recht auch anderen Steuerpflichtigen gewährt werden. Die Entscheidung des BVerfG berührt zwar formal das DBA, da der Beginn der Anwendung des DBA teilweise hinausgeschoben wurde. Sie hat aber keinen Verstoß gegen die von Deutschland eingegangenen völkerrechtlichen Verpflichtungen bewirkt.

## 2.2. Die Rechtsprechung des VfGH

Der VfGH hatte sich bereits in seinem Erk VfSlg 3.766/1960 mit der Gleichheitskonformität einer DBA-Regelung zu beschäftigen: Der „Familienwohnsitz“ des Beschwerdeführers war in Deutschland, er hatte aber auch in Österreich Wohnungen. Die Abgabenbehörde hatte ihn aufgrund des deutschen Familienwohnsitzes in Österreich als beschränkt steuerpflichtig behandelt und ihm daher die Anwendung des § 34 Abs 3 EStG 1953 – begünstigter Steuersatz für außerordentliche Waldnutzungen – verweigert. Diese Begünstigung stand nur unbeschränkt Steuerpflichtigen zu.

Seite 141 Der VfGH führte aus:

Der Beschwerdeführer hat zunächst geltend gemacht, daß die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid den Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BGBl Nr 221/1955, eine Auslegung gegeben hat, die nicht nur unrichtig sei, sondern auch gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße, weil sie zur Annahme der beschränkten Steuerpflicht des Beschwerdeführers führe und ihn damit gegenüber anderen österreichischen Staatsbürgern benachteilige. Der Verfassungsgerichtshof konnte es dahingestellt bleiben lassen, ob die von der belangten Behörde vorgenommene Auslegung der Bestimmungen dieses zwischenstaatlichen Abkommens richtig oder unrichtig ist. Sie kann jedenfalls nicht als ein willkürliches Vorgehen der Behörde angesehen werden. Daher hat der Verfassungsgerichtshof auch gegen die im angefochtenen Bescheid angewendeten Bestimmungen des in Rede stehenden Abkommens keine verfassungsrechtlichen Bedenken aus dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes. Das gilt insbesondere von § [Anm des Verf: Art 16 dieses Abkommens, weil es durchaus sachlich ist, im Falle eines mehrfachen Wohnsitzes jenen maßgebend sein zu lassen, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet.

Die Begründung des VfGH ist äußerst knapp: Die in Art 16 des damaligen DBA vorgesehene Maßgeblichkeit des Mittelpunktes der Lebensinteressen im Falle eines Wohnsitzes in beiden Staaten wäre „*durchaus sachlich*“, ohne dass dies der VfGH näher ausgeführt hätte. Immerhin hat der VfGH die durch das Abkommen geschaffene Differenzierung genauso behandelt, wie wenn sie durch einfaches Bundesgesetz geschaffen worden wäre. Das Erkenntnis enthält somit keinen Hinweis, dass der

gleichheitsrechtliche Prüfungsmaßstab bei DBA ein anderer wäre als bei einfachen Bundesgesetzen.

Der VfGH hat allerdings seine Überlegungen auf Prämissen gestützt, die unhaltbar sind: Nach den DBA wird im Falle einer Doppelansässigkeit durch die Anwendung der Tie-Breaker-Regelung, die sich im früheren DBA mit Deutschland in Art 16 fand, einer der beiden Staaten zum abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat. Der andere Staat wird dann als Quellenstaat bezeichnet. Dies hat aber nur für die abkommensrechtliche Beurteilung Bedeutung. Wenn daher in Österreich ein Wohnsitz nach den innerstaatlichen Steuergesetzen besteht, bleibt es bei der unbeschränkten Steuerpflicht, auch wenn Österreich aufgrund der Tie-Breaker-Regelung zum abkommensrechtlichen Quellenstaat wird.<sup>12</sup> § 34 Abs 3 EStG 1953 war bei unbeschränkter Steuerpflicht aber zweifelsfrei anzuwenden. Folglich hätte der Beschwerdeführer in den Genuss des begünstigten Steuersatzes kommen müssen. Der Umstand, dass Deutschland nach Art 16 des DBA für abkommensrechtliche Zwecke als Wohnsitzstaat galt, hätte nichts daran ändern dürfen.

Dem VfGH ist zugute zu halten, dass er zumindest darauf hingewiesen hat, dass die Interpretation der zugrunde liegenden Vorschriften nicht in seine Zuständigkeit fällt:

Der Beschwerdeführer behauptet aber ferner, daß bei Erlassung des angefochtenen Bescheides die Bestimmungen des erwähnten Staatsvertrages offenbar unrichtig ausgelegt wurden. Zur Prüfung der Frage, ob eine Rechtsvorschrift bei Erlassung eines Bescheides richtig oder unrichtig angewendet wurde, ist der Verfassungsgerichtshof bei Eingriffen in Grundrechte mit Gesetzesvorbehalt nicht berufen; darüber hat der Verwaltungsgerichtshof zu erkennen. Da vom Seite 142 Beschwerdeführer die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Eigentumsrechtes geltend gemacht wurde und dieses Recht durch Art. 5 StGG nur unter dem Vorbehalt des Gesetzes verfassungsgesetzlich gewährleistet wird, ist daher nur zu untersuchen, ob die von der belangten Behörde vorgenommene Auslegung der erwähnten staatsvertraglichen Bestimmungen denkmöglich ist. Der Verfassungsgerichtshof hält die von der belangten Behörde vorgenommene Auslegung für denkmöglich, weil die von ihr herangezogene Bestimmung des Art. 16 des erwähnten Staatsvertrages vom Fall der mehreren Wohnsitze handelt, weil ein solcher Fall vorliegt und weil sich die Frage der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht nach dem Wohnsitz richtet ( § 1 EStG. 1953).

Gerade mit dem zuletzt erwähnten Teil der Begründung hat sich der VfGH aber angreifbar gemacht: Der Gerichtshof hat den abkommensrechtlichen und den innerstaatlichen Wohnsitzbegriff nicht auseinandergelassen und übersehen, dass der Umstand, dass nach Art 16 des DBA für abkommensrechtliche Zwecke der deutsche Wohnsitz maßgebend ist, nichts daran ändert, dass für Zwecke des § 1 EStG 1953 nach wie vor ein Wohnsitz im Inland existierte.

Der VfGH hat sich in seinem Erk VfSlg 12.326/1990 ein weiteres Mal mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine DBA-Vorschrift dem Gleichheitsgrundsatz entspricht. Dort ging es um einen inländischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, der von einer in Österreich beschränkt steuerpflichtigen, aber in Portugal ansässigen Person geführt wurde. Für diesen Betrieb sollte der Verlustvortrag geltend gemacht werden. Beschränkt Steuerpflichtigen stand der Verlustabzug an sich nur nach Maßgabe der in DBA verankerten Betriebsstättendiskriminierungsverbote zu. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind abkommensrechtlich den in Art 6 OECD-MA und Art 6 des DBA

Österreich–Portugal geregelten Einkünften aus unbeweglichem Vermögen zuzuordnen. Alle Verfahrensbeteiligten gingen davon aus, dass auf unter Art 6 des DBA Österreich–Portugal fallende Einkünfte das Betriebsstättendiskriminierungsverbot nicht angewendet werden kann. Im verfassungsgerichtlichen Verfahren ging es um die Frage, ob die Differenzierung zwischen Unternehmensgewinnen nach Art 7 des DBA, auf die das Diskriminierungsverbot unzweifelhaft anwendbar ist, und Art 6 des DBA gleichheitskonform ist.

Der VfGH begründete die Gleichheitskonformität der Differenzierung folgendermaßen:

Das Gleichbehandlungsgebot der Doppelbesteuerungsabkommen für Betriebsstätten bewirkt typischerweise die Gleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtigen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen, die im innerstaatlichen Recht (in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise: VfSlg. 3766/1960, 5276/1966) traditionell unterschiedlichen Besteuerungsregeln unterworfen sind, wobei die Sonderstellung sich im Einzelfall sowohl zu Lasten als auch zugunsten des beschränkt Steuerpflichtigen auswirken kann. Wenn sich der Gesetzgeber entschließt, im Zuge des Abschlusses von Doppelbesteuerungsabkommen diese Ungleichbehandlung in bestimmten Bereichen einzuschränken, so liegt es in seinem rechtspolitischen Ermessen, die Gleichbehandlung nur in Fällen zu gewähren, für die sich ein internationaler Standard herausgebildet hat, sodaß sie von besonderer Bedeutung erscheinen und sich in bilateralen Verhandlungen auch durchsetzen lassen. Die internationale Vertragspraxis auf dem Gebiet der Doppelbesteuerungsabkommen hat nun aber eine Gleichbehandlung im Bereich der einzelnen Einkunftsarten bisher nur auf dem Gebiet der gewerblichen Betriebsstättengewinne für erforderlich gehalten; dies möglicherweise deshalb, weil hier der Wettbewerb zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen am ehesten in Erscheinung tritt und eine Ungleichbehandlung zu schwer Seite 143erträglichen Wettbewerbsverzerrungen führt. Wenn der Gesetzgeber davon ausgeht, daß wirtschaftspolitisch bedenkliche oder international unhaltbare Verzerrungen bei anderen Einkunftsarten – insbesondere bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, dessen enge Beziehung zum Lagestaat schon in der allgemeinen Vorschrift über die Besteuerung (Art 6 des österreichisch-portugiesischen Abkommens) zum Ausdruck kommt – (noch) nicht oder doch nur als Randerscheinung auftreten, ist das nicht unsachlich.

Bemerkenswert und gleichzeitig bedenklich ist jener Teil der Begründung, in welcher der VfGH es in das rechtspolitische Ermessen des Gesetzgebers stellte, „die Gleichbehandlung nur in Fällen zu gewähren, für die sich ein internationaler Standard herausgebildet hat, sodaß sie von besonderer Bedeutung erscheinen und sich in bilateralen Verhandlungen auch durchsetzen lassen“. Entscheidend ist offenbar der internationale Standard, der daraus abgeleitet wird, dass sich die Regelungen „in bilateralen Verhandlungen [...] durchsetzen lassen“. Der Umstand, dass diese Regelung zum Bestandteil eines DBA geworden ist, reicht bereits, um ihre Gleichheitskonformität zu erweisen. Konsequenterweise wären nach dieser Argumentation DBA – und bilaterale Verträge generell – der verfassungsgerichtlichen Prüfung anhand des Gleichheitsgrundsatzes entzogen.<sup>13</sup>

Die Begründung enthält auch folgenden Satz:

Die internationale Vertragspraxis auf dem Gebiet der Doppelbesteuerungsabkommen hat nun aber eine Gleichbehandlung im Bereich der einzelnen Einkunftsarten bisher



nur auf dem Gebiet der gewerblichen Betriebsstättengewinne für erforderlich gehalten.

Offenbar spielt der VfGH an dieser Stelle darauf an, dass die unterschiedliche Behandlung zwischen Art 6 und Art 7 OECD-MA im OECD-MA bereits grundgelegt ist. Wenn der VfGH damit zum Ausdruck bringen wollte, dass er Differenzierungen, die schon das OECD-MA kennt, von vornherein als gleichheitsrechtlich unbedenklich erachtet, ist das nicht minder problematisch.<sup>14</sup> Denn viele Regelungen, die sich im OECD-MA finden, lassen sich heute vor allem oder nur historisch erklären.<sup>15</sup> Die OECD war bei Änderungen des OECD-MA in den vergangenen Jahrzehnten bewusst zurückhaltend. Solche Änderungen schlugen sich nämlich oft erst viele Jahre später – wenn es dann zu Vertragsrevisionen oder Neuverhandlungen kommt – in den bilateralen DBA nieder.<sup>16</sup> Der Preis für Änderungen des OECD-MA ist daher hoch: Eine jahre- oder manchmal jahrzehntelange Zersplitterung von DBA-Regelungen ist die Folge. Bei Abkommensverhandlungen ist es auch der einfachere Weg, eine Regelung aus dem OECD-MA einfach zu übernehmen: Jede Abweichung bedarf der Begründung und womöglich noch eines Zugeständnisses bei einer anderen Abkommensvorschrift. Die Gründe dafür, dass das OECD-MA so gestaltet ist, wie es sich heute darstellt, und dass seine Vorschriften oft unverändert in bilaterale DBA übernommen werden, lassen also nicht zwingend auf die Sachlichkeit der in ihm grundgelegten Differenzierungen schließen.

Seite 144 Dem VfGH ist zuzugestehen, dass er zusätzlich auch als Rechtfertigung dafür anführt, dass die Anwendung des Diskriminierungsverbots bisher nur auf dem Gebiet der gewerblichen Betriebsstättengewinne für erforderlich gehalten wurde,

weil hier der Wettbewerb zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen am ehesten in Erscheinung tritt und eine Ungleichbehandlung zu schwer erträglichen Wettbewerbsverzerrungen führt. Wenn der Gesetzgeber davon ausgeht, daß wirtschaftspolitisch bedenkliche oder international unhaltbare Verzerrungen bei anderen Einkunftsarten – insbesondere bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, dessen enge Beziehung zum Lagestaat schon in der allgemeinen Vorschrift über die Besteuerung (Art 6 des österreichisch-portugiesischen Abkommens) zum Ausdruck kommt – (noch) nicht oder doch nur als Randerscheinung auftreten, ist das nicht unsachlich.

Hier bewegt sich der VfGH auf dem Boden seiner sonstigen Rechtsprechung. Er argumentiert – zwar genauso angreifbar wie sonst in diesen Fällen – mit Durchschnittsbetrachtung und Typisierung, aber immerhin bedient er sich auch keiner abkommensspezifischen Sonderrechtfertigungsgründe.

Das Erkenntnis VfSlg 12.326/1990 stellt also insgesamt nicht unbedingt eine Sternstunde in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zu den DBA dar. Vor diesem Hintergrund ist hervorzuheben, dass eigentlich gar keine Notwendigkeit bestanden hatte, hier überhaupt in die gleichheitsrechtliche Prüfung einzutreten: Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 OECD-MA setzt die Existenz eines „Unternehmens“ voraus. Dies lässt darauf schließen, dass Art 24 Abs 3 OECD-MA jedenfalls für Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 OECD-MA Bedeutung hat.<sup>17</sup> Ein „Unternehmen“ haben auch Bezieher von Einkünften im Sinne des Art 8 OECD-MA. Aber auch Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Art 6 OECD-MA können zu den Gewinnen eines Unternehmens gehören.<sup>18</sup> Die Vorrangregel des Art 6 Abs 4 OECD-MA macht sonst keinen Sinn. Im Anwendungsbereich des Art 6 OECD-MA

wird demnach bloß die Rechtsfolge des Art 7 OECD-MA zurückgedrängt, was aber nicht ausschließt, dass dennoch ein „Unternehmen“ vorliegt.<sup>19</sup> Daher fällt auch jemand, der ein Unternehmen betreibt, daraus Einkünfte nach Art 6 OECD-MA bezieht und eine Betriebsstätte hat, unter den Schutz des Art 24 Abs 3 OECD-MA. Der VfGH hat bedauerlicherweise nur auf Stimmen im Schrifttum verwiesen, die zum damaligen Zeitpunkt – im Wesentlichen ohne eine Begründung dafür anzubieten – die Anwendung des Art 24 Abs 3 OECD-MA auf Bezieher von Einkünften nach Art 6 OECD-MA kategorisch ausschlossen. Hätte der VfGH sich nicht damit begnügt, sondern eigene Überlegungen angestellt und die erwähnten systematischen Aspekte mitbedacht, hätte sich die Frage der Gleichheitswidrigkeit gar nicht gestellt. Für die Position des VfGH lässt sich nur ins Treffen führen, dass er im Regelfall eine von ihm als denkmöglich erachtete Interpretation der einfachgesetzlichen Vorschriften dann nicht weiter hinterfragt, wenn auf Basis dieser Auslegung keine verfassungsrechtlichen Bedenken entstehen. Seite 145 Im zuvor geschilderten Erk VfSlg 3.766/1960 hat sich der VfGH bei der Auslegung eines DBA schon einmal dieser Argumentation bedient.

Im Erk VfSlg 19.889/2014 hatte der VfGH über Antrag des VwGH knapp 25 Jahre später über eine andere Differenzierung in einem bilateralen DBA zu entscheiden: Das DBA Österreich–Liechtenstein sieht für Unternehmensgewinne nach Art 7 des DBA die Anrechnungsmethode, für Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit nach Art 14 des DBA hingegen die Freistellungsmethode vor. Der VwGH erachtete diese Differenzierung für gleichheitswidrig. Der VfGH teilte diese Auffassung letztlich nicht.

In der Begründung seiner Sachentscheidung beschäftigt sich der VfGH zunächst mit dem vom VwGH aufgeworfenen Argument des internationalen Standards, wonach auf Basis des OECD-MA nicht mehr zwischen Art 7 und Art 14 differenziert wird. Im Zentrum der verfassungsgerichtlichen Begründung stehen folgende Ausführungen:

Abgesehen davon, dass für Liechtenstein als Mitglied der Vereinten Nationen, das nicht der OECD angehört, auch das Musterabkommen der Vereinten Nationen in Betracht zu ziehen ist und dieses in der zuletzt beschlossenen Fassung aus 2011 weiter an der Unterscheidung zwischen selbständigen Einkünften (Art. 14 UN-Musterabkommen) und Unternehmensgewinnen (Art. 7 UN-Musterabkommen) festhält, kann aus dem vom Verwaltungsgerichtshof ins Treffen geführten Erk VfSlg. 12.326/1990 keinesfalls abgeleitet werden, dass eine Regelung schon deshalb verfassungswidrig sei, weil sie keinem internationalen Standard entspreche. Selbst wenn daher die Annahme des Verwaltungsgerichtshofes zuträfe, dass die betreffenden Regelungen des DBA Liechtenstein keinem internationalen Standard entsprechen, folgt allein aus diesem Umstand noch nicht, dass die Regelungen gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG verstoßen.

Der im einleitenden Nebensatz enthaltene Hinweis auf das UN-MA verwirrt: Zwar ist Liechtenstein tatsächlich mittlerweile Mitglied der Vereinten Nationen, doch ist das DBA Liechtenstein keineswegs auf Grundlage des UN-MA abgeschlossen.<sup>20</sup> Warum „für Liechtenstein [...] das Musterabkommen der Vereinten Nationen in Betracht zu ziehen ist“ – und zwar offenbar auch vom VfGH selbst –, bleibt unergründlich.<sup>21</sup> Anders als im Falle des OECD-MA existiert im Hinblick auf das UN-MA nicht einmal eine unverbindliche Empfehlung an die Mitgliedstaaten, den Abkommensverhandlungen das Musterabkommen zugrunde zu legen.<sup>22</sup> Der Umstand, dass das Abkommen zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit unterscheidet, rührt daher, dass das den Verhandlungen zum DBA Österreich–

Liechtenstein zugrunde liegende OECD-MA diese Differenzierung vorsah, wenngleich das OECD-MA keineswegs nahelegt, für die beiden Verteilungsnormen unterschiedliche Methoden zur Doppelbesteuerung vorzusehen.

In weiterer Folge legt der VfGH dar, dass die Abweichung einer Regelung vom „*internationalen Standard*“ noch keine Gleichheitswidrigkeit bewirkt. Damit stellt sich der VfGH gegen eine Position, die von niemandem – und auch nicht vom antragstellenden VwGH – vertreten wurde.<sup>23</sup> Die Annahme, jede Abweichung einer bilateralen Regelung von einem Seite 146 wie auch immer definierten internationalen Standard sei ipso iure verfassungswidrig, wäre geradezu absurd. Der VwGH hatte ganz anders argumentiert: Die Differenzierung zwischen Unternehmensgewinnen und selbständiger Arbeit könne nicht auf den „*internationalen Standard*“ gestützt werden und bedürfe daher einer anderen – vom VwGH aber auch nicht gesehenen – Rechtfertigung, um verfassungskonform zu sein. Der VfGH zielt somit auf einen – von ihm selbst aufgestellten – „*Pappkameraden*“.<sup>24</sup>

Hervorzuheben ist aber, dass der VfGH zur Rechtfertigung DBA-rechtlicher Differenzierungen nicht das ihm von verschiedenen Seiten angebotene Argument, DBA-Vorschriften beruhten auf bei Verhandlungen erzielten Kompromissen,<sup>25</sup> aufgegriffen hat: Würde der bloße Verweis auf Kompromisse zwischen den Verhandlungsdelegationen genügen, eine sonst bestehende Gleichheitswidrigkeit zu rechtfertigen, hieße dies im Ergebnis, dass jedenfalls DBA oder aber auch andere völkerrechtliche Verträge zumindest der gleichheitsrechtlichen, möglicherweise aber der grundrechtlichen Prüfungskompetenz des VfGH generell entzogen wären.<sup>26</sup> Bilaterale Verträge bedürfen immer der Zustimmung beider Seiten, und es ist der Dynamik von Verhandlungssituationen geschuldet, dass oft auch nicht unmittelbar zusammenhängende Regelungen miteinander in Zusammenhang gebracht werden, um eine Einigung zu erreichen. Für Außenstehende ist es aber nie völlig nachvollziehbar, welche Interessenpositionen in den Verhandlungen konkret abgetauscht wurden, mit welchem Gewicht sie von einer Seite vertreten wurden und welches Gewicht die einzelnen Argumente für die andere Seite tatsächlich hatten.<sup>27</sup> Somit lässt sich letztlich jede DBA-Regelung als Ergebnis eines mühsam ausgehandelten Kompromisses darstellen, ohne dass nicht am Verfahren Beteiligte dies widerlegen könnten.<sup>28</sup> Würde der VfGH derartige Argumentationen akzeptieren, hätte er auf dem Gebiet der DBA oder der völkerrechtlichen Verträge insgesamt weitgehend abgedankt. Die in Art 140a B-VG normierte Zuständigkeit des VfGH wäre dann über weite Strecken bedeutungslos. Um es mit den Worten *Loukotas* zu sagen, der genau dies herbeisehnt:<sup>29</sup> Die DBA-Verhandler könnten dann darauf bauen, „*dass ihnen bei dem Ringen um sachgerechte Aufteilung der Besteuerungsrechte keine vom innerösterreichischen Gleichheitssatz verursachten verfassungsmäßigen Hindernisse in den Weg gelegt werden*“. Nicht der – mögliche – Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, sondern der Gleichheitsgrundsatz selbst wäre demnach das eigentliche Problem, und die aus ihm sonst abzuleitenden Vorgaben sollten daher für das DBA-Recht nicht maßgebend sein. Dass ein solcher grundrechtsfreier Bereich in einem Rechtsstaat nicht hingenommen werden kann, bedarf aber keiner weiteren Begründung.<sup>30</sup> Daher darf es nicht darauf ankommen, ob eine konkrete DBA-Regelung rückblickend als Ergebnis eines Kompromisses zwischen den Verhandlungsdelegationen ausgewiesen wird.

Seite 147 Es ist daher positiv hervorstreichend, dass sich der VfGH im Kern seiner Entscheidung auf dem Boden traditioneller gleichheitsrechtlicher

Argumentationsmuster bewegt:<sup>31</sup> Der Gerichtshof verlangt eine sachliche Rechtfertigung für die Differenzierung zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit. Der Umstand, dass der VfGH in mehreren Erkenntnissen die Unterscheidung zwischen gewerblichen und selbständigen Einkünften nach dem EStG nicht als gerechtfertigt erachtet hat, bedeutet noch nicht, dass sich auch auf DBA-Ebene dafür keine Rechtfertigung finden lässt. Dem ist zuzustimmen: Die Einkunftsarten des EStG einerseits und die Verteilungsnormen der DBA andererseits sind voneinander zu unterscheiden und stehen in unterschiedlichen rechtlichen Zusammenhängen. Daher hat auch die Rechtfertigungsprüfung jeweils gesondert zu erfolgen und kann zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Dazu kommt noch, dass die Grenze zwischen gewerblichen und selbständigen Einkünften nach dem EStG anders als jene zwischen den Unternehmensgewinnen und den Einkünften aus selbständiger Arbeit auf Abkommensebene verlaufen kann. Dies gilt insbesondere dann, wenn man in dem auch vom VfGH angeführten Art 3 Abs 2 des DBA die abkommensautonome Interpretation bestätigt sieht.<sup>32</sup>

Der VfGH ist dann – im Einklang mit den Gesetzesmaterialien<sup>33</sup> – davon ausgegangen, dass die Anrechnungsmethode für aus Liechtenstein stammende Unternehmensgewinne vereinbart wurde, um dem *„zu beobachtenden erheblich ansteigenden Trend zu Einkommens- und Vermögensverlagerungen aus Österreich nach Liechtenstein entgegenzuwirken“*.<sup>34</sup> Die Gründe für die Wahl der Anrechnungsmethode bei Unternehmensgewinnen treffen nach Auffassung des VfGH nicht in vergleichbarer Weise für selbständige Einkünfte zu. Für Art 14 des DBA sei maßgebend, dass *„die einkünfterzielende Tätigkeit vom Steuerpflichtigen im Regelfall persönlich unter Einsatz – zum Teil auch berufsrechtlich verankerter – besonderer Kenntnisse und Fähigkeiten ausgeübt wird“*.<sup>35</sup> Die persönlich ausgeübte Tätigkeit müsse funktional einer festen Einrichtung zugeordnet werden:<sup>36</sup>

Vor diesem Hintergrund treffen aber die für die Wahl der Anrechnungsmethode maßgebenden Gründe, einer zu beobachtenden Einkünfteverlagerung entgegenzuwirken, für Einkünfte aus selbständiger Arbeit – nach wie vor – nicht in vergleichbarer Weise zu, da Einkünfte aus selbständiger Arbeit – jedenfalls in einer Durchschnittsbetrachtung – nur innerhalb enger Grenzen verlagert werden können. Während im Fall von Tätigkeiten, die zu Unternehmensgewinnen führen, die bloße Verlagerung bestimmter betriebswirtschaftlicher Funktionen unter Einsatz von Personal und sachlicher Ressourcen in eine im Quellenstaat gelegene Betriebsstätte zur Verlagerung von Einkünften führt, erfordert die Verlagerung selbständiger Einkünfte, dass die zu Einkünften führende persönliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen der im Quellenstaat gelegenen Einrichtung zuzurechnen ist, was im Regelfall voraussetzt, dass die Tätigkeit vom Steuerpflichtigen nicht nur persönlich im Quellenstaat auszuüben ist, sondern dieser auch funktional Seite 148 zuzurechnen sein muss. Dies zeigt auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum DBA Liechtenstein, die für die Frage einer Zurechnung der selbständigen Einkünfte eines in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhänders zu einer festen Einrichtung in Liechtenstein einen strengen Maßstab angelegt und Feststellungen darüber für erforderlich erachtet hat, ob und von wo aus der Steuerpflichtige seine in Österreich ansässigen Klienten betreut und wo der im Auftrag der Klienten abzuwickelnde Kontakt mit den österreichischen Behörden stattfindet ( VwGH 19.3.2008, 2005/15/0076).

Der VfGH betont somit den persönlichen Charakter der Tätigkeit, der Art 14 OECD-MA und auch Art 14 DBA Liechtenstein zugrunde liegt. Er spricht davon, dass dies bloß „im Regelfall“ zutrifft, und ignoriert keineswegs, dass die Grenzen zwischen Art 7 und Art 14 fließend sind. Denn auch bei Unternehmensgewinnen kann der „persönlichen Tätigkeit“ maßgebliche Bedeutung zukommen, so wie auch bei Einkünften aus selbständiger Arbeit die „Verlagerung bestimmter betriebswirtschaftlicher Funktionen unter Einsatz von Personal und sachlicher Ressourcen“ ausschlaggebend sein kann. Im Kern geht es somit darum, wie weit die mit beiden Vorschriften nach Auffassung des VfGH verbundenen Typisierungen verfassungsrechtlich tragfähig sind. Nicht zufällig betont der VfGH in diesem Erkenntnis mehr als einmal den „rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers“, den er hier verhältnismäßig großzügig bemisst.

Keine Aussagen hat der VfGH bisher zur Frage getroffen, ob sich die Regelungen unterschiedlicher DBA miteinander vergleichen lassen. Im Falle des DBA Liechtenstein läge der Vergleich zwischen in Österreich ansässigen Gewerbetreibenden, die in Liechtenstein eine Betriebsstätte haben, und jenen, die in anderen Staaten über eine Betriebsstätte verfügen, nahe. Ebenso ließen sich in Österreich ansässige Freiberufler mit fester Einrichtung in Liechtenstein mit solchen mit fester Einrichtung in anderen Staaten vergleichen. In beiden Vergleichskonstellationen kann dann noch zwischen Betriebsstätten und festen Einrichtungen in verschiedenen anderen DBA-Staaten und Staaten, mit denen kein DBA besteht, unterschieden werden. Auch der Vergleich zwischen in verschiedenen anderen Staaten ansässigen Personen ist im Hinblick auf deren Besteuerung in Österreich möglich, und auch hier bietet sich die Differenzierung zwischen den in den verschiedenen DBA-Staaten ansässigen Personen untereinander und den in Staaten ansässigen Personen, mit denen kein DBA besteht, an. Aufgrund des Art I Abs 1 des BVG gegen rassistische Diskriminierungen wurde der Gleichheitsgrundsatz auch auf die Behandlung von Ausländern untereinander ausgedehnt. Differenzierungen zwischen Ausländern bedürfen daher einer sachlichen Rechtfertigung.<sup>37</sup> *Korinek* hat darauf hingewiesen, dass eine unterschiedliche Behandlung von Fremden, die durch staatsvertragliche Regelungen bewirkt wird, nach diesem BVG keineswegs von vornherein zulässig ist: Staatsvertragliche Regelungen, durch die Ausländer unterschiedlich behandelt werden und für die sich eine Rechtfertigung nicht finden lässt, die somit eine Diskriminierung, also eine sachlich nicht gerechtfertigte Schlechterstellung bestimmter Ausländer bewirken, können eine Verletzung des durch das BVG gewährleisteten Gleichheitssatzes für Seite 149 Ausländer nicht verhindern.<sup>38</sup> Der von *Korinek* zum BVG gegen rassistische Diskriminierungen getroffenen Aussage kann erst recht auch vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes des Art 7 B-VG Bedeutung beigemessen werden:<sup>39</sup> „Nirgends in der österreichischen Rechtsordnung ist einem repräsentativen Staatsorgan willkürliche Rechtssetzung, die auf ihre Rechtfertigung nicht hinterfragt werden kann, eingeräumt.“ *Zorn* gesteht beim Vergleich unterschiedlicher DBA einen weiteren Gestaltungsspielraum zu als beim Vergleich von in einem einzigen Vertrag enthaltenen Regelungen.<sup>40</sup> Dem Umstand, dass Verträge zu unterschiedlichen Zeiten abgeschlossen wurden, misst er Bedeutung bei.<sup>41</sup> Ob dies ein Rechtfertigungsgrund sein kann, ist zwar meines Erachtens fraglich: Die Grundrechtsprüfung erfolgt – wie *Zorn* selbst einräumt<sup>42</sup> – auf den Zeitpunkt der Prüfung und nicht den Vertragsabschluss. Vor allem hat es die österreichische Seite in der Hand, auf eine Abkommensrevision zu drängen oder gegebenenfalls das DBA zu kündigen. Wenngleich man also über diese Einschränkung streiten kann, ist *Zorn* im Ergebnis

darin zuzustimmen, dass unterschiedliche Besteuerungsergebnisse für in einer vergleichbaren Lage befindliche Personen einer sachlichen Rechtfertigung bedürfen.<sup>43</sup> Den Staaten steht es daher frei, in manchen DBA die Anrechnungsmethode, in anderen die Freistellungsmethode zu vereinbaren. Es bedarf aber einer sachlichen Begründung für die Entscheidung.<sup>44</sup> Für die Anrechnungsmethode könnte daher die im Verhältnis zu bestimmten Staaten mit Händen zu greifende Gefahr der Niedrigbesteuerung sprechen, die bei der Freistellungsmethode zu sonst nicht intendierten Vorteilen führt.<sup>45</sup> Im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeitsprüfung kann aber dann auch von Bedeutung sein, ob die österreichische Abkommenspolitik vor dem Hintergrund dieses legitimen Zieles konsistent ist.<sup>46</sup> Das Argument kann somit nur dann überzeugen, wenn im Verhältnis zu Niedrigsteuerländern generell die Anrechnungsmethode vereinbart ist.

In den erwähnten Erkenntnissen zur Verfassungskonformität von DBA hat die verfassungskonforme Interpretation aus guten Gründen keine Rolle gespielt. Verwirrung entstand aber durch nach dem Erk VfSlg 19.889/2014 ergangene VwGH-Judikatur, in welcher der VwGH wenig Raum für die an sich für Einkünfte nach Art 14 des DBA verankerte Freistellungsmethode ließ.<sup>47</sup> Sowohl der VfGH als auch der VwGH beriefen sich in ihren Entscheidungen auf das Erk des VwGH v 19.3.2008, 2005/15/0076 zur Zurechnung von Einkünften zu einer liechtensteinischen festen Einrichtung eines in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhänders. Der VfGH merkte an, dass der VwGH damals „einen strengen Maßstab“ angelegt habe. *Doralt* leitete aus dieser Begründung des VfGH [Seite 150](#) ab, dass eine „verfassungskonforme Interpretation“ der Vorschriften des DBA Österreich–Liechtenstein erforderlich sei und daher einer liechtensteinischen festen Einrichtung nur unter besonderen – eng zu verstehenden – Voraussetzungen Einkünfte zugeordnet werden könnten.<sup>48</sup> Ebenso erläutert *Zorn* zur nach dem VfGH-Erkenntnis getroffenen Entscheidung des VwGH, dass „eine derartige spezielle Funktionsanalyse [...] im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation geboten gewesen [ist], da sonst die Unterscheidung zwischen Art 7 und Art 14 wohl nicht zu rechtfertigen gewesen wäre“.<sup>49</sup>

*Doralt* und *Zorn* verkennen dabei, dass bei der Auslegung von DBA für eine verfassungskonforme Interpretation kein Platz ist:<sup>50</sup> DBA werden mit ihrem völkerrechtlichen Inhalt zum Bestandteil des österreichischen Rechts. Mit der verfassungsgemäß erforderlichen Genehmigung durch den Nationalrat ändern sie ihren Inhalt nicht.<sup>51</sup> Würde jeder Vertragsstaat die in beiden Staaten geltenden Regelungen nach der Übernahme in die eigene Rechtsordnung einer verfassungskonformen Interpretation unterwerfen, würde der Inhalt der DBA-Vorschriften – je nach dem Inhalt der jeweiligen Verfassungsbestimmungen in den beiden Staaten – auseinanderfallen. DBA-Normen haben aber in der völkerrechtlichen und der nationalen Rechtsordnung denselben Inhalt.<sup>52</sup> Ist das BFG oder der VwGH der Auffassung, dass der Inhalt einer DBA-Vorschrift nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben entspricht, bleibt den Gerichten daher nichts anderes übrig, als beim VfGH zu beantragen, die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift festzustellen.<sup>53</sup> Ebenso wenig hat der VfGH selbst die Möglichkeit, eine sonst drohende Verfassungswidrigkeit im Wege der verfassungskonformen Interpretation zu vermeiden. Im Unterschied zu Gesetzen gibt es bei DBA die – sonst als Spielart der systematischen Interpretation zu qualifizierende – Möglichkeit der verfassungskonformen Auslegung nicht.<sup>54</sup>

Der VfGH hat sich in seinem Erk VfSlg 19.889/2014 auch gar nicht der verfassungskonformen Interpretation bedient oder diese gefordert.<sup>55</sup> Vielmehr ist er

von der Rechtslage ausgegangen, wie sie der VfGH in seinem Erk v 19.3.2008, 2005/15/0076 gedeutet hat. Unter dieser Prämisse hat er die Verfassungswidrigkeit des Art 14 des DBA verneint. Ob sich die Rechtslage auch als verfassungskonform erwiesen hätte, wenn für die Zuordnung der Einkünfte zu einer festen Einrichtung andere Grundsätze maßgebend wären, hatte der VfGH nicht zu beurteilen und darüber hat er auch keine Aussage getroffen. Daher kann seinem Erkenntnis auch nicht entnommen werden, dass der Gerichtshof „aus verfassungsrechtlichen Gründen“ gefordert hätte, die Zuordnung der Einkünfte zur festen Einrichtung für Zwecke des DBA Österreich–Liechtenstein nur nach den vom VfGH im Erk v 19.3.2008, 2005/15/0076 postulierten Grundsätzen – und keinesfalls anders – vorzunehmen.<sup>56</sup>

Seite 151 | Zuletzt hat der VfGH deutlich gemacht, dass er auch nicht davor zurückschreckt, Vorschriften eines völkerrechtlichen Vertrages als verfassungswidrig zu erklären: Mit Erk v 29.9.2022, SV 1/2021 entschied der Gerichtshof auf Grundlage von Art 140a B-VG, dass einzelne Bestimmungen des „*Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Organisation der erdölexportierenden Länder, BGBl. Nr 382/1974*“ von den „zu ihrer Vollziehung berufenen Organen mit Ablauf des 30. September 2024 nicht mehr anzuwenden“ sind. Art 9 des Amtssitzabkommens verstieß nach Auffassung des VfGH gegen Art 6 Abs 1 EMRK:

Art. 9 Amtssitzabkommen bezieht sich (auch) auf die Zuständigkeit österreichischer Gerichte in arbeitsrechtlichen Verfahren. Die Bestimmung betrifft daher jedenfalls auch zivilrechtliche Streitigkeiten und damit „civil rights“ im Sinne von Art. 6 Abs 1 EMRK. [...] Art. 9 Amtssitzabkommen beschränkt den Zugang zu Gericht insofern, als österreichische Gerichte nur angerufen werden können, wenn die OPEC in einem besonderen Fall ausdrücklich auf ihre Immunität verzichtet hat. Art. 9 Amtssitzabkommen verfolgt damit das Ziel, dass die internationale Organisation (hier: die OPEC) frei von einseitigen Eingriffen durch den Sitzstaat (hier: die Republik Österreich) funktionieren kann. Dieses Ziel bildet ein legitimes Ziel im Sinne der oben dargelegten Rechtsprechung des EGMR. [...] Solange das Amtssitzabkommen nicht gewährleistet kann, dass – wie von der OPEC in dem im November 2020 neu eingeführten Art. 6A ihrer Satzung bereits in Aussicht genommen – ein angemessener, die Rechte der Angestellten wahrender Mechanismus zur Beilegung arbeitsrechtlicher Streitigkeiten eingerichtet ist (vgl. auch die Erläut. zur RV zu der im Lichte von Art. 6 Abs 1 EMRK für notwendig erachteten Einführung von Art. 9 Abs 2 in das von der Republik Österreich mit dem OPEC-Fonds für internationale Entwicklung geschlossene Amtssitzabkommen, 5 BlgNR 27. GP, 2), kann jedoch selbst unter Berücksichtigung eines Beurteilungsspielraumes der Konventionsstaaten nicht angenommen werden, dass die Republik Österreich durch Art. 9 Amtssitzabkommen den Zugang zu Gericht in arbeitsrechtlichen Streitigkeiten wie im Anlassverfahren auf verhältnismäßige Weise beschränkt und die internationale Organisation damit im Einklang mit Art. 6 Abs 1 EMRK von der staatlichen Gerichtsbarkeit freigestellt hat.<sup>57</sup>

Auf den ersten Blick lässt dieses Erkenntnis darauf schließen, dass der VfGH bei der Prüfung völkerrechtlicher Verträge gewillt ist, in Zukunft denselben Maßstab wie bei der Prüfung einfachgesetzlicher Vorschriften anzulegen. Fraglich ist aber die Bedeutung des in der eben wiedergegebenen Begründung angeführten Hinweises darauf, dass der VfGH bloß Regelungen aus verfassungsrechtlicher Sicht einfordert, die die OPEC schon selbst in Aussicht genommen hat: Dies könnte als Anhaltspunkt dafür gesehen werden, dass der VfGH im vorliegenden Fall nur deshalb so weit gegangen ist, die Anwendung der Bestimmungen des Staatsvertrages auszusetzen,

weil sich auf politischer Ebene eine Lösung abgezeichnet hat, den völkerrechtlichen Vertrag mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben wieder in Einklang zu bringen. Diese Begründungselemente könnten aber auch als Hinweis an den Vertragspartner der Republik Österreich verstanden werden, dass die aus österreichischer verfassungsrechtlicher Sicht erforderlichen Regelungen dessen eigenen rechtlichen Wertungen keineswegs völlig fremd sind. Keine dieser möglichen Deutungen dieses Teils der Entscheidungsbegründung kann aber aus verfassungsrechtlicher Sicht von Relevanz sein. Der verfassungsgerichtliche Prüfungsmaßstab darf nicht davon abhängen, wie leicht es der anderen Seite fällt, einer Sanierung der verfassungswidrigen Bestimmung des völkerrechtlichen Vertrages zuzustimmen. Daher ist zu hoffen, dass in Zukunft auch im Hinblick auf DBA die verfassungsgerichtliche Normenkontrolle voll zum Tragen kommt.

Seite 152 Von Interesse sind auch die vom VfGH zur Zulässigkeit des Antrags angestellten Überlegungen. Die Bundesregierung brachte vor, dass es dem VfGH insoweit verwehrt sei, den Bedenken des Antragstellers angemessenen Rechnung zu tragen, da die OPEC als internationale Organisation bereits auf Grund des Völkergewohnheitsrechts absolute Immunität genieße:

Die Feststellung der Rechtswidrigkeit bloß des Art. 9 Amtssitzabkommen würde nichts an der Immunität der OPEC ändern und somit die behauptete Verfassungswidrigkeit nicht beseitigen. Der Antrag sei daher als unzulässig zurückzuweisen.<sup>58</sup>

Der VfGH teilte diese Auffassung nicht:

Es ist nicht davon auszugehen, dass eine allgemeine, als Recht anerkannte Übung (vgl. Art. 38 Z 1 lit. b Statut des Internationalen Gerichtshofes, BGBl. 120/1956, idF BGBl. 70/1960) existiert, nach welcher Österreich verpflichtet wäre, einer internationalen Organisation, deren Mitglied Österreich nicht ist, jedenfalls auch dann Immunität zu gewähren, wenn kein angemessener alternativer Rechtsweg zur Beilegung arbeitsrechtlicher Streitigkeiten besteht. Völkergewohnheitsrecht, das den Verfassungsgerichtshof im Sinne des Vorbringens der Bundesregierung daran hinderte, den Bedenken des Antragstellers gegebenenfalls Rechnung zu tragen, und das daher der Zulässigkeit des Antrages entgegenstünde, vermag der Verfassungsgerichtshof insoweit nicht zu erkennen.<sup>59</sup>

Dies wirft die Frage auf, wie der VfGH mit – verfassungswidrigen – Regelungen eines völkerrechtlichen Vertrags verfahren wäre, die auch Bestandteil des Völkergewohnheitsrechts sind. Dies kann auch auf dem Gebiet des Steuerrechts eine Rolle spielen, wenn man nur etwa an die in zahlreichen völkerrechtlichen Verträgen enthaltenen Steuerbefreiungen von Diplomaten oder bestimmten Völkerrechtssubjekten denkt, oder falls sich einzelne Regelungen des internationalen Steuerrechts auf völkerrechtlicher Ebene so weit verfestigen sollten, dass ihnen auch völkergewohnheitsrechtlicher Charakter zukommt.<sup>60</sup> Eine Aussetzung der Anwendung solcher staatsvertraglicher Vorschriften nach Art 140a B-VG könnte sich – wie die Bundesregierung dargelegt hat – als sinnlos erweisen, wenn die gleichlautende völkergewohnheitsrechtliche Vorschrift weiterhin anzuwenden wäre. Solche Vorschriften wären nur dann nicht der verfassungsgerichtlichen Normenkontrolle entzogen, wenn ein Ausspruch über die Verfassungswidrigkeit einer völkerrechtlichen Vorschrift gleichzeitig die Aussetzung der Anwendung der korrespondierenden völkergewohnheitsrechtlichen Vorschrift im Bereich der österreichischen Rechtsordnung nach sich zöge. Im Hinblick auf die nach Art 9 Abs 1 B-VG auf einfach-



gesetzlicher Ebene transformierten völkergewohnheitsrechtlichen Vorschriften könnte auf diese Weise eine sonst bestehende Rechtsschutzlücke geschlossen werden.<sup>61</sup> Die auch sonst nach Art 140a B-VG vorgesehene Konsequenz, wonach der Preis für die Seite 153 Herstellung eines verfassungskonformen Zustandes die Inkaufnahme der Völkerrechtswidrigkeit ist, würde auch hier zum Tragen kommen.

### **3. DBA als Grundlage und Maßstab für – bilateral akkordiertes – Verwaltungshandeln**

#### **3.1. Die deutsche Rechtsprechung**

Art 25 Abs 3 Satz 1 OECD-MA sieht vor, dass die „zuständigen Behörden der Vertragsstaaten [...] sich bemühen [werden], Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen“. Dies gibt immer wieder Anlass zur Frage, ob ein auf Grundlage der dieser Regelung des OECD-MA nachgebildeten Vorschrift erzieltes „Einvernehmen“ zwischen den zuständigen Behörden beider Staaten auch für die Auslegung eines DBA Bedeutung hat. Der BFH hat dazu einen restriktiven Zugang.<sup>62</sup> Dies zeigt sich beispielsweise im Urteil vom 27.8.2008:<sup>63</sup>

Der Streitfall bietet keine Veranlassung, die in der mündlichen Verhandlung vom BMF aufgeworfene Frage zu erörtern, ob die genannte Vereinbarung und die ihr folgende Verwaltungspraxis die Auslegung des Abkommens und des Verhandlungsprotokolls durch die Gerichte binden können (vgl. dazu auch Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, m.w.N.). Denn unabhängig davon kann ein übereinstimmendes Verständnis seitens der Vertragsstaaten für die gerichtliche Entscheidung zumindest insoweit bedeutsam sein, als sie ein aus anderen Umständen abgeleitetes Auslegungsergebnis bestätigen kann (vgl. dazu schon Senatsurteil in BFHE 207, 452, 455). Diese Wirkung kommt der zitierten Vereinbarung und der ihr folgenden tatsächlichen Übung im Streitfall zu.

Der BFH hat der Vereinbarung somit nur deshalb Bedeutung beigemessen, weil sie ein bereits anderweitig gewonnenes Auslegungsergebnis bestätigt hat.<sup>64</sup>

Dieselbe Zurückhaltung findet sich auch im Urteil des BFH vom 11.9.2009:<sup>65</sup>

Entgegen der Auffassung des FA kommt Verständigungsvereinbarungen keine unmittelbare Gesetzeskraft zu. Verständigungsvereinbarungen können zwar als Auslegungshilfe insoweit bedeutsam sein, als sie ein aus anderen Umständen abgeleitetes Auslegungsergebnis bestätigen ([...]). Eine solche Situation liegt aber im Streitfall nicht vor, da die Verständigungsvereinbarung in Tz. 14 des BMF-Schreibens in BStBl I 1994, 683 einerseits vom Wortlaut des Art. 15a Abs 2 Satz 2 DBA–Schweiz 1992 nicht gefordert wird und andererseits dem gedanklichen Hintergrund dieser Regelung widerstreitet. Die Bindung der Gerichte an die Verständigungsvereinbarung lässt sich auch nicht aus Art. 15a Abs 4 und Art. 26 Abs 3 DBA–Schweiz 1992 herleiten. Danach können die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten Verständigungsvereinbarungen über die weiteren Einzelheiten sowie die verfahrensmäßigen Voraussetzungen für die Anwendung der Grenzgängerregelung bzw. zur Beseitigung von Schwierigkeiten und Zweifeln bei der Anwendung des Abkommens treffen. Aus Art. 15a Abs 4 und Art. 26 Abs 3 Seite 154 DBA–Schweiz 1992 ergibt sich indessen nur eine – vom Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs 2 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) abgedeckte – Ermächtigung

zur Auslegung und Lückenfüllung, nicht aber zu einer inhaltlichen Änderung der Abkommensregelungen ([...]); hierzu bedürfte es vielmehr einer Ermächtigung i.S. des Art. 80 Abs 1 GG ([...]).

Im Urteil vom 12.10.2011 macht der BFH deutlich, dass auch die in Art 31 Abs 3 lit a WVK enthaltene Formulierung, wonach „jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ für die Auslegung maßgebend ist, an diesem restriktiven Zugang nichts ändert.<sup>66</sup>

Zwar ist es – worauf die Revision zutreffend hinweist – nicht ausgeschlossen, die Abkommenspraxis der Vertragsstaaten, wie sie in einer Verständigungsvereinbarung zum Ausdruck kommt, bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen (Grundsatz der Entscheidungsharmonie; [...]). In Einklang damit stehen die Grundsätze zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 [WÜRV]: Ein Vertrag ist danach nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seiner Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Außer dem bei der Auslegung zu berücksichtigenden und in Art. 31 Abs 2 WÜRV näher beschriebenen systematischen Zusammenhang sind nach Art. 31 Abs 3 WÜRV in gleicher Weise zu berücksichtigen:

- a) jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen sowie
- b) jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht.

Damit können ein übereinstimmendes Abkommensverständnis und eine gemeinsame Übung der beteiligten Finanzverwaltungen für eine Abkommensauslegung bedeutsam sein, das aber immer nur insofern, als sie sich aus dem Wortlaut des Abkommens ableiten lassen. Der Abkommenswortlaut stellt in abschließender Weise die „Grenzmarke“ für das „richtige“ Abkommensverständnis dar ([...]).

Im Urteil vom 10.6.2015 hat der BFH jedenfalls deutlich gemacht, dass er sich auch durch die neue Regelung des § 2 Abs 2 Satz 1 AO nicht in seinen Befugnissen eingeschränkt sieht:<sup>67</sup>

Der Abkommenstext belässt aus den [...] beschriebenen Gründen für die Frage der Besteuerungszuordnung von Abfindungen an ehemals nichtselbständig tätige Arbeitnehmer keine Spielräume. Und daran ändert auch das in § 2 Abs 2 Satz 1 AO n.F. qualifizierte zusätzliche Ermächtigungsziel nichts, doppelte Nichtbesteuerungen zu vermeiden. Das mag – in Einklang mit „neuerem Abkommensdenken“ der OECD – das eine oder andere neuere Doppelbesteuerungsabkommen bezwecken, und das findet sich jetzt denn auch in der (ministeriellen) „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“, BMF-Schreiben vom 17. April 2013, Stand: 22. August 2013 (abgedruckt in IStR, Beihefter 10/2013 unter II. und berichtigt in IStR 2013, 440) wieder. Dieser Paradigmenwechsel aber hat im DBA-Schweiz 1971, das allein die Freistellungsmethode anwendet und damit vorbehaltlos auf eine virtuelle Doppelbesteuerung abhebt (ständige Spruchpraxis, deutlich z.B. Senatsurteil vom 24. August 2011 I R 46/10, BFHE 234, 339, BStBl II 2014, 764), (noch) keinen Niederschlag gefunden. Durch § 24 Abs 1 KonsVerCHEV wird indessen genau das sinn- und zweckverändert. Der Regelung käme der Charakter einer Rückfallklausel zu, die im Abkommen nicht

angelegt ist, diesem vielmehr widerspricht (Lehner, IStR 2011, 733, 736, dort auch spezifisch für die Situation der Abfindungszahlung an ehemalige Arbeitnehmer). § 2 Seite 155 Abs 2 AO n.F. ermächtigt jedoch nicht zu Ergänzungen vereinbarter Abkommen; hierzu bedarf es vielmehr der abermaligen Zustimmung des nationalen Parlaments (Lehner, IStR 2011, 733, 735). Solange diese Zustimmung fehlt, bleibt „die Grenzziehung zwischen Auslegung und einer an den Bestimmtheitsanforderungen des Art. 80 Abs 1 Satz 2 GG scheiternden Lückenschließung (...)“, darin ist Lehner (IStR 2011, 733, 739) uneingeschränkt beizupflichten, „Aufgabe der Judikative“.

Im Bereich des DBA-Rechts stellt sich zusätzlich aber noch die Frage, ob eine übereinstimmende Verwaltungspraxis in beiden Staaten von einem Gericht wie dem BFH berücksichtigt werden kann.<sup>68</sup> Art 31 Abs 3 lit b WVK misst nämlich explizit auch der übereinstimmenden Praxis für die Auslegung Bedeutung bei.<sup>69</sup> Auch hier gilt, dass der BFH seine Kontrollfunktion nicht abgeben kann, indem er den Verwaltungsbehörden beider Staaten einen „Blankoscheck“ erteilt, zu gemeinsamen Lösungen zu kommen, die von ihm ohne Wenn und Aber als rechtskonform angesehen werden.<sup>70</sup>

In seinem Beschluss vom 20.8.2014 erkennt der BFH die Bedeutung des Art. 31 Abs 3 WÜRV für die Auslegung an:<sup>71</sup>

Exekutive und Legislative sind darin frei, völkerrechtlich verbindlich zu verhandeln und das Vereinbarte umzusetzen. Sie sind wie aufgezeigt, auch darin frei, das zwischenstaatlich Vereinbarte abzuwandeln und sich durch eine spätere zwischenstaatliche „Übung“ für die Zukunft auf eine bestimmte Handhabung einzelner Bestimmungen zu verständigen. Die Gerichte hätten eine solche Handhabung durchaus zu berücksichtigen (vgl. Art. 31 Abs 3 WÜRV; s. dazu z.B. Senatsurteil vom 2. September 2009 I R 90/08, BFHE 226, 267, BStBl II 2010, 394, m.w.N.).

Der BFH spricht hier vom Zusammenwirken von Exekutive und Legislative. Der „klassische“ Fall der späteren Praxis betrifft aber DBA-Auslegungen, an denen der Gesetzgeber gar keinen Anteil hat und die ausschließlich von den Verwaltungsbehörden beider Staaten geprägt sind.<sup>72</sup>

Im Urteil vom 10.1.2012 zum DBA Schweiz und in zahlreichen jüngeren Entscheidungen beschränkt der BFH die Relevanz der späteren Übung durch Berufung auf die Wortlautgrenze:<sup>73</sup>

Dem Umstand, dass die Steuerverwaltungen der beiden Abkommensstaaten offenbar bis in das Jahr 1995 hinein übereinstimmend in der Praxis der Vertragsdurchführung für die in Rede stehenden Tätigkeitsvergütungen in Deutschland ansässiger Binnenschiffer für Arbeit an Bord schweizerischer Binnenschiffe von einem alleinigen Besteuerungsrecht der Schweiz ausgegangen sind (s. aus deutscher Sicht z.B. OFD Karlsruhe, Verfügung vom 3. Juli 2000, Recht der Internationalen Wirtschaft 2000, 808 [„geänderte Verwaltungsauffassung“ anzuwenden frühes Seite 156 tens ab Veranlagungszeitraum 1996]; aus schweizerischer Sicht EStV vom 19. Dezember 1975 und vom 11. November 1977, Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., Art. 15 Rz B 15.3 Nr 2, 3; s.a. Kolb in Festschrift Wassermeyer, a.a.O., S 757, 768), kommt für die Auslegung der Norm keine entscheidende Bedeutung zu. Denn die dieser Praxis zugrunde liegende Rechtsauffassung hat keinen ausreichenden Rückhalt im Abkommenswortlaut (Senatsurteil in BFHE 204, 102, BStBl II 2004, 704). Eine übereinstimmende spätere Übung bei der Anwendung eines völkerrechtlichen

Vertrages ist aber nur dann gemäß Art. 31 Abs 3 Buchst. b des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (BGBl II 1985, 926) bei der Vertragsauslegung als gewichtiges Indiz zu berücksichtigen, wenn sie im Abkommenswortlaut einen ausreichenden Anhalt findet.

### 3.2. Die österreichische Rechtsprechung

Die österreichische Rechtsprechung hat bereits früh eine eindeutige Linie zur Frage, ob das Ergebnis von Verständigungsverfahren von Bedeutung ist, vertreten: Im Erk v 27.8.1991, 90/14/0237 spricht der VfGH Klartext:

Was zunächst den vom Beschwerdeführer zitierten Erlaß des Bundesministers für Finanzen betrifft, dessen Anwendung die belangte Behörde dem Beschwerdeführer in ihrer Gegenschrift entgegenhält, so ist dieser für den Verwaltungsgerichtshof ebensowenig bindend wie das dem Erlaß zugrundeliegende Ergebnis eines von den beteiligten Finanzverwaltungen durchgeführten Verständigungsverfahrens gemäß Art. 21 DBA-BRD (vgl. Philipp-Loukota-Pollak, Internationales Steuerrecht I/1, Z 25–39).

Auf derselben Linie liegt das Erk des VfGH v 20.9.2001, 2000/15/0116. Der VfGH begründet zunächst sein eigenes Auslegungsergebnis und ergänzt dann:

Zu diesem Auslegungsergebnis sind auch die Finanzbehörden der beiden Vertragsstaaten im Rahmen des Verständigungsverfahrens gekommen (AÖFV Nr 153/1992; vgl auch SWI 1995, 408). Dieses Auslegungsergebnis ist allerdings für den Verwaltungsgerichtshof nicht bindend (vgl das hg Erkenntnis 27. August 1991, 90/14/0237).

Die eindeutige Linie des VfGH kommt auch im Erk v 30.3.2006, 2002/15/0098 zum Ausdruck:

Die belangte Behörde hat den Begriff der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Art. 8 DBA-Deutschland 1954 dynamisch und somit dahin ausgelegt, dass darunter die im Streitzeitraum als Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 zu qualifizierenden in Rede stehenden Einkünfte der Beschwerdeführer fielen. 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).

Seite 157 Die VfGH-Judikatur zu Verständigungsverfahren ist zunächst vom Umgang des VfGH mit nicht gehörig kundgemachten Erlässen geprägt. Die in solcher Form veröffentlichten Ergebnisse von Verständigungsverfahren wurden daher – ohne weitere inhaltliche Prüfung oder allenfalls unter Beifügung inhaltlicher Anmerkungen

im Rahmen eines obiter dictums – vom VfGH aufgehoben. Die Entscheidung VfSlg 13.331/1993 soll als Anschauungsmaterial dienen:

Die Verordnungsprüfungsverfahren sind zulässig und die Bedenken begründet. Der in Prüfung gezogene Erlaß ist eine Rechtsverordnung, die im Bundesgesetzblatt hätte kundgemacht werden müssen. Da Zweifel an der Zulässigkeit der Anlaßbeschwerde nicht hervorgekommen sind, der in Prüfung gezogene Erlaß dem Bundesminister für Finanzen zuzurechnen ist und im Bundesgesetzblatt nicht kundgemacht wurde, hängt sowohl die Zulässigkeit der Verordnungsprüfungsverfahren wie die Lösung der Sachfrage allein davon ab, ob der Erlaß eine Rechtsverordnung darstellt. Daß es sich um einen generellen, nicht bloß auf den Einzelfall bezogenen Akt handelt, bedarf angesichts seines Wortlautes und seiner Aufnahme in das Amtsblatt keiner weiteren Begründung. Zweifelhaft könnte nur sein – und dahin geht auch der Einwand des Bundesministers für Finanzen –, ob der Erlaß normativ, also für die Betroffenen verbindlich ist. Der Bundesminister für Finanzen verneint diese Frage mit der Behauptung, daß der Erlaß die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen „nicht neu regelt, sondern lediglich zum Ausdruck bringt, wie die ... Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens ... auszulegen sind.“

In der Tat hat der Verfassungsgerichtshof bei Beurteilung der Frage, ob ein Verwaltungsakt verbindlich und von der Behörde anzuwenden ist oder eine unverbindliche bloße Mitteilung einer Rechtsauffassung darstellt (der sich die Behörde anschließen könne, aber nicht müsse), gelegentlich – unter anderem – geprüft, ob der Akt sich auf eine Wiedergabe des Gesetzesinhaltes beschränkt oder von der Rechtslage abweicht und sie neu gestaltet (z.B. indem er ein gesetzliches Merkmal in einer möglicherweise zweifelhaften Frage einschränkend oder erweiternd konkretisiert: VfSlg. 8648/1979, 10170/1984 ua.).

Daß hier die Rechtslage neu gestaltet wird, ergibt sich schon daraus, daß der Behörde nicht etwa freigestellt wird, einer Rechtsmeinung des Bundesministers zu folgen oder nicht, sondern die Äußerung als eine „Regelung“ verstanden werden will, die „ab 1. Jänner 1990 anzuwenden“ ist und die Behörde verpflichtet, entgegen der bisherigen Praxis die in den Anlagen aufgezählten Betriebe öffentlich-rechtlicher Körperschaften als Betriebe land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Art im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zu behandeln. Es ist damit der Behörde – und zwar unabhängig davon, ob sie eine Klärung der Rechtslage in diesem Sinn selbst angestrebt hat oder nicht – rechtens verwehrt, im Rückgriff auf das Gesetz (den Staatsvertrag) im Einzelfall künftig zu einem anderen Ergebnis zu kommen (vgl. VfSlg. 10170/1984).

Die Behauptung des Bundesministers für Finanzen, die in Rede stehende Formulierung wolle (neben der Darstellung der Rechtslage) nur sicherstellen, daß die (gebotene) Änderung der bisherigen Praxis nicht zurückwirke, beweist geradezu, was sie widerlegen will: daß nämlich den Behörden nicht die Beachtung des Gesetzes, sondern die Beachtung der „Verständigungsregelung“ zur Pflicht gemacht wird. Die normative Wirkung des Erlasses erschöpft sich gerade nicht im Verbot rückwirkender Besteuerung, sondern erfaßt die gesamte „Verständigungsregelung“ und bezweckt offenkundig in erster Linie deren Anwendung in der Zukunft (und nicht etwa das weitere Unterbleiben der Besteuerung für die Vergangenheit).

Der Erlaß hätte daher als Rechtsverordnung im Bundesgesetzblatt kundgemacht werden müssen (§ 2 Abs 1 lit f des Bundesgesetzes über das Bundesgesetzblatt, BGBl.

293/1972). Er ist folglich aufzuheben.

Entsprechende Anträge auf Aufhebung der Verordnung haben nunmehr auch BFG und VwGH zu stellen, wenn das Ergebnis eines Verständigungsverfahrens im Amtsblatt der Seite 158 Finanzverwaltung oder sonst außerhalb des BGBl kundgemacht wurde.<sup>74</sup> Der VfGH vertritt nämlich nunmehr – seit VfSlg 20.182/2017 – die Auffassung,

dass auch Gerichte gesetzwidrig kundgemachte Verordnungen gemäß Art 139 B-VG bzw. verfassungswidrig kundgemachte Gesetze gemäß Art 140 B-VG (bzw. die diesen jeweils gemäß Art 139a und Art 140a B-VG gleichgestellten generellen Normen) anzuwenden haben und diese, wenn sie Bedenken gegen ihre rechtmäßige Kundmachung haben, vor dem Verfassungsgerichtshof anzufechten haben. [...] Eine „gehörig kundgemachte“ generelle Norm, also eine für einen unbestimmten, externen Adressatenkreis verbindliche Anordnung von Staatsorganen, die vom Gericht gemäß Art 89 B-VG anzuwenden ist, liegt somit dann vor, wenn eine solche Norm ausreichend allgemein kundgemacht wurde, wenn auch nicht in der rechtlich vorgesehenen Weise. Dies bedeutet, dass jeglicher Akt von staatlichen Organen, der einen normativen Inhalt für einen unbestimmten Adressatenkreis aufweist und – in einer zumindest den Adressaten zugänglichen Form – allgemein kundgemacht worden ist, als generelle Norm anzuwenden und gegebenenfalls von den Gerichten gemäß Art 139 ff. B-VG vor dem Verfassungsgerichtshof anzufechten ist. [...] Der Verfassungsgerichtshof weist in diesem Zusammenhang für den Fall der Anfechtung von Verordnungen gemäß Art 139 B-VG auf seine Rechtsprechung zu den Mindestvoraussetzungen für die Existenz von Rechtsverordnungen hin: Rechtsverordnungen müssen, um rechtliche Existenz zu erlangen, jedenfalls ein Mindestmaß an Publizität erlangen. Ein solches liegt nicht vor, wenn eine generell-abstrakte Enuntiation einer Behörde nicht ein Mindestmaß an Publizität erreicht, welche sicherstellt, dass sie in die Rechtsordnung Eingang findet (vgl. zB VfSlg 12.382/1990, 16.875/2003, 19.058/2010, 19.072/2010, 19.230/2010 uva.).

Inhaltlich liegt der VfGH auf derselben Linie wie der VwGH: Im Erk VfSlg 20005/2015 ging es um eine – ordnungsgemäß im BGBl kundgemachte – Verordnung des BMF, mit der eine mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung geschlossene Konsultationsvereinbarung umgesetzt wurde. Der Umstand, dass der Verordnung eine solche Vereinbarung zugrunde lag, beeindruckte den VfGH nicht:

Mag auch die Streichung dieses Ausdrucks im OECD-MA 1977 zeigen, dass der in Art 19 OECD-MA 1963 angelegte enge Anwendungsbereich der Verteilungsnorm in der Staatenpraxis als unbefriedigend empfunden worden ist und mögen auch einzelne Staaten bereits vor dieser Streichung der Vorschrift einen weiten Anwendungsbereich beigemessen haben, so können diese Aspekte – auch unter Bedachtnahme auf die Bedeutung des Kommentars zum OECD-MA für die Auslegung von DBA – entgegen der Auffassung des Bundesministers für Finanzen keinesfalls die Schlussfolgerung stützen, Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein hätte nach dem Verständnis der Vertragsparteien seit Vertragsabschluss lediglich vorausgesetzt, dass der Staat, für den die Dienste erbracht werden, öffentliche Funktionen ausübe. Die im Jahr 2013 zwischen den zuständigen Verwaltungsbehörden abgeschlossene Konsultationsvereinbarung (vgl. den Erlass BMF 18.2.2013, BMF-010221/0009-IV/4/2013) lässt einen solchen Rückschluss jedenfalls nicht zu.

Seite 159 Die Konsultationsvereinbarung hätte somit offenbar höchstens dann Bedeutung haben können, wenn sie zeitgleich mit dem Abschluss des DBA getroffen

worden wäre, und somit einen Rückschluss auf das Verständnis der Vertragsparteien seit Vertragsabschluss zulassen würde.

Diese konsequente Position der beiden Höchstgerichte, die sich weigern, nach Abschluss des DBA getroffene Verständigungs- oder Konsultationsvereinbarungen für die Auslegung des DBA heranzuziehen, ist völlig verständlich: Ein Gericht würde seiner Kontrollaufgabe nicht mehr nachkommen können, wenn sich die Verwaltung durch Abschluss einer Vereinbarung mit der Behörde des anderen Staates der Nachprüfung ihrer Entscheidung durch das Höchstgericht entziehen könnte. Im Extremfall käme es zu einer Umkehrung des Stufenbaus der Rechtsordnung: Nicht mehr die DBA wären als gesetzekoordinierte Staatsverträge der Maßstab, an dem Verwaltungshandeln gemessen wird, sondern der Inhalt der DBA-Vorschrift hinge von der – mit der Behörde des anderen Staates akkordierten – Verwaltungsauffassung ab.

Zur Bedeutung der späteren Vertragspraxis nahm der VwGH bereits in seinem Erk v 3.9.1987, 87/16/0071 Stellung:

Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge darf grundsätzlich nicht beim Wortlaut stehenbleiben. Vielmehr ist ein völkerrechtlicher Vertrag gem Art 31 Abs 1 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge BGBl 1980/040 nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Wesentlicher Zweck des Accordino ist, daß Waren mit Ursprung in den beiden Regionen „lokal“ ausgetauscht werden. Von einem „lokalen Austausch“ kann rechtens nicht mehr gesprochen werden, wenn die begünstigten Waren später an Unternehmer ( § 2 Abs 2 UStG) verkauft werden, die ihren Wohnsitz oder Sitz bzw ihre Betriebsstätte ( §§ 26 ff BAO) im übrigen Bundesgebiet haben. Schließlich spricht für diese Auslegung des OGH (Hinweis auf Urteil vom 11.3.1986, 11 Os 28–30/86), daß die Ursprungswaren aus den begünstigten Gebieten grundsätzlich zum Verbrauch in eben diesen Zonen verbleiben müssen, auch die langjährige Praxis der beiden Vertragsstaaten. Nach Art 31 Abs 3 lit b Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge 1980/040 ist außer dem Zusammenhang in gleicher Weise jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht, zu berücksichtigen. Solcherart machen Wortlaut, Systematik sowie Sinn und Zweck des Abkommens ebenso wie die spätere Praxis der Vertragsstaaten hinreichend deutlich, daß die durch das Accordino gewährte Zollbegünstigung begrifflich voraussetzt, daß die „lokal ausgetauschten“ Waren nicht später an Unternehmer mit Wohnsitz (Sitz) im übrigen Bundesgebiet verkauft werden.

Der VwGH wurde für diese Position von *Barfuß* heftig kritisiert:<sup>75</sup>

Einem – unmittelbar anwendbaren – Staatsvertrag [...] darf in seiner unmittelbaren Anwendung [...] nicht ein Sinn beigemessen werden, der sich pauschal daraus ergibt, was die Vollzugsorgane der beteiligten Staaten (etwa auch die Verwaltungsorgane des eigenen Staates) bisher unter der einen oder anderen Bestimmung des betreffenden Staatsvertrages verstanden haben. Eine solche Interpretationsmethode ist – für den innerstaatlichen Bereich – wegen Verstoßes gegen das rechtsstaatliche, das demokratische und das gewaltentrennende Prinzip verfassungswidrig.

Seite 160 Dem VwGH ist allerdings zugute zu halten, dass er die Berufung auf die spätere Übung nur zur Abrundung angeführt hat. Der VwGH wäre zu dem von ihm vertretenen Ergebnis auch unter Ausklammerung der auf Art 31 Abs 3 lit b WVK gestützten Argumente gelangt.

In Hinblick auf Art 31 Abs 3 lit b WVK missverständlich ist allerdings auch das bereits erwähnte VwGH-Erk v 30.3.2006, 2002/15/0098: Der VwGH bestätigt zwar das „Fehlen einer Bindungswirkung einer Verständigungsvereinbarung“, betrachtet sie aber offenbar als Ausdruck einer „Verwaltungsübung“, die „den Schluss zu[lässt], dass die Vertragsparteien eine dynamische und keine statische Auslegung der Begriffe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit im Auge hatten“. Die ständige und überzeugende Judikatur des VwGH zur fehlenden Bindungswirkung einer Verständigungsvereinbarung könnte unterlaufen werden, wenn die Verständigungsvereinbarung über die Hintertüre – als Ausdruck einer Verwaltungsübung – doch rechtliche Relevanz erhielte.<sup>76</sup>

Aus jüngerer Zeit hat der VfGH in dem bereits zitierten Erk VfSlg 20.005/2015 auch zur Bedeutung der in Art 31 Abs 3 lit b WVK angesprochenen Übung der beiden Vertragsstaaten im Kontext der Doppelbesteuerungsabkommen Stellung genommen:

Der Bundesminister für Finanzen führt in seiner Stellungnahme schließlich aus, die Erlassung der Verordnung sei unerlässlich gewesen, um die Durchsetzung der im Jahr 2013 abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung nach Art 25 Abs 3 DBA Liechtenstein und damit die einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten, die der Übung der Vertragsstaaten entsprochen habe. Angesichts der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die eine der behaupteten Übung entsprechende Auslegung ablehnt (vgl. VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151), sowie zahlreicher dem Verwaltungsgerichtshof folgender UFS-Erkenntnisse, vermag der Verfassungsgerichtshof eine solche Übung, nach der Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein unabhängig von der konkreten Tätigkeit des Einzelnen anzuwenden wäre, sofern der Vertragsstaat öffentliche Funktionen ausübe, aber nicht zu erkennen: Von einer im Rahmen der Vertragsauslegung zu berücksichtigenden späteren Übung iSd Art 31 Abs 3 Wiener Vertragsrechtskonvention (im Folgenden: WVK) kann nämlich nur gesprochen werden, wenn die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden eine einheitliche Auffassung vertreten, die unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Gerichten angefochten oder von der Rechtsmittelinstanz bestätigt wurde (vgl. dazu auch *Lang*, ÖStZ 2006, 208 f.). Die Frage, ob eine „spätere Übung“ iSd Art 31 Abs 3 WVK die Gesetzmäßigkeit der Verordnung zu begründen vermag, kann daher dahinstehen, da in Anbetracht der vor Abschluss der Konsultationsvereinbarung bestehenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine solche nicht bestanden hat.

In dem vom VfGH entschiedenen Fall scheiterte somit schon das Vorliegen einer „späteren Übung“ daran, dass die vom BMF favorisierte Auslegung bereits vom VwGH und vom UFS abgelehnt wurde. In Fällen, in denen keine die Übung bereits von vornherein ausschließende Rechtsprechung in einem der beiden Staaten existiert, stellt sich darüber hinaus die Frage, wie dann der Nachweis einer solchen Übung gelingen kann. Denn es bedarf ja der übereinstimmenden Praxis der mit der Rechtsanwendung betrauten Organe, also im Regelfall der lokalen Steuerbehörden, und die Offenlegung solcher Seite 161 andere Steuerpflichtige betreffenden Entscheidungen wird vielfach an Verschwiegenheitspflichten der beteiligten Behörden scheitern. Dazu kommt, dass in dem vom VfGH entschiedenen Fall das Fehlen der übereinstimmenden Praxis für die Periode *vor dem Abschluss einer Konsultationsvereinbarung* konstatiert wurde. Diese Periode betraf die Zeit vor 2013 und reichte bis zum Inkrafttreten des 1971 abgeschlossenen DBA zurück. Die – allerdings sehr kurze – Zeitspanne nach dem Abschluss der Konsultationsvereinbarung und der Kundmachung der sie umsetzenden Verordnung berücksichtigte der VfGH offenbar



nicht. Denn in dieser Zeitspanne waren Steuerpflichtige und Verwaltungsbehörden an die Verordnung gebunden. Ein Rechtsmittel gegen einen aufgrund der Verordnung ergangenen Steuerbescheid hätte nur Sinn gemacht, wenn sich der Steuerpflichtige zum Ziel gesetzt hat, die Aufhebung der Verordnung zu erreichen. Eine unter dem Gebot der Verordnung erfolgende Übung hat der VfGH offenbar gar nicht als maßgebend in Betracht gezogen. Vermutlich wäre daher keine relevante Übung vorgelegen, wenn unmittelbar nach Abschluss des DBA eine solche Konsultationsvereinbarung geschlossen und eine sie umsetzende Verordnung erlassen worden wäre. Würde der VfGH auf eine durch die Rechtsvorschrift, die auf ihre Abkommenskonformität erst zu überprüfen ist, erzwungene „Übung“ abstellen, um die Abkommenskonformität dieser Rechtsvorschrift zu erweisen, käme dies einem Verzicht auf die verfassungsrechtliche Normenkontrolle gleich. Da im dem Erk VfSlg 20.005/2015 zugrunde liegenden Fall schon in Österreich keine relevante Übung vorlag, musste der VfGH auch nicht mehr prüfen, ob in Liechtenstein eine entsprechende „Übung“ bestand. Der VfGH hat es insgesamt offengelassen, ob überhaupt eine „spätere Übung“ die Gesetzmäßigkeit einer Verordnung begründen kann.<sup>77</sup> Angesichts aller aufgezeigten Schwierigkeiten war es weise, sich diese Tür offenzulassen, die Relevanz einer Übung überhaupt zu verneinen.

## 4. Treaty Override

### 4.1. Die deutsche Rechtsprechung

Das deutsche BVerfG hatte am 15.12.2015 Gelegenheit, zu einer lange diskutierten Frage Stellung zu nehmen: Ist es mit dem deutschen Grundgesetz vereinbar, wenn sich der deutsche Gesetzgeber über eine in einem DBA eingegangene völkerrechtliche Verpflichtung hinwegsetzt? Das BVerfG bejahte die Frage – im Kern mit folgender Begründung:<sup>78</sup>

Art. 59 Abs 2 Satz 1 GG bestimmt nicht nur die Methodik, durch die völkervertragliche Regelungen in der nationalen Rechtsordnung wirksam werden, sondern auch den Rang, der dem für anwendbar erklärten Völkervertragsrecht innerhalb der nationalen Rechtsordnung zukommt. Das (einfache) Gesetz kann – ohne eine dahingehende grundgesetzliche Ermächtigung – dem völkervertraglich Vereinbarten keinen höheren Rang verleihen. Dementsprechend hat das Bundesverfassungsgericht stets betont, dass der Rechtsanwendungsbefehl im Sinne von Art. 59 Abs 2 Satz 1 GG einem völkerrechtlichen Vertrag innerhalb der Normenhierarchie keinen Rang über den Gesetzen einräumt [...].

Seite 162 Aus dem Grundsatz *pacta sunt servanda*, der seinerseits eine allgemeine Regel des Völkerrechts ist (vgl. Herdegen, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 25 Rn. 9 <August 2000>; Kempen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 2, 6. Aufl. 2010, Art. 59 Abs 2 Rn. 92), ergibt sich nichts anderes. Der Grundsatz beschreibt zwar eine besondere (völkerrechtliche) Pflichtenstellung des Staates gegenüber dem jeweiligen Vertragspartner, sagt jedoch nichts über die innerstaatliche Geltung und den Rang völkerrechtlicher Verträge (vgl. Herdegen, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 25 Rn. 9 <August 2000>). Er bewirkt insbesondere nicht, dass alle Bestimmungen völkerrechtlicher Verträge zu allgemeinen Regeln des Völkerrechts im Sinne von Art. 25 GG werden (vgl. BVerfGE 31, 145 <178>; vgl. auch BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 22. August 1983 – 2 BvR 1193/83 –, NVwZ 1984, S 165 <165>; BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 24. Oktober 2000 – 1 BvR 1643/95 –, VIZ 2001, S 114 <114>).

An diesem Ergebnis vermag § 2 Abs 1 AO – auch für völkerrechtliche Verträge über die Besteuerung – nichts zu ändern (vgl. Lehner, IStR 2012, S 389 ). Nach dieser Vorschrift gehen zwar Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Art. 59 Abs 2 Satz 1 GG über die Besteuerung, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor. Da es sich bei § 2 AO um eine einfachgesetzliche Regelung handelt, kann er den von ihm geregelten völkerrechtlichen Verträgen keinen höheren Rang in der Normenhierarchie vermitteln (vgl. Mitschke, DStR 2011, S 2221 ). Allenfalls könnte er die Subsidiarität der nationalen Steuergesetze gegenüber Doppelbesteuerungsabkommen und anderen völkerrechtlichen Verträgen im Steuerrecht anordnen.

[...] Haben völkerrechtliche Verträge den Rang (einfacher) Bundesgesetze, können sie entsprechend dem lex-posterior -Grundsatz durch spätere, ihnen widersprechende Bundesgesetze verdrängt werden (aa). Art. 59 Abs 2 Satz 1 GG schließt dies nicht aus (bb). Auch aus der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ergibt sich nicht, dass eine solche Verdrängung an besondere Voraussetzungen gebunden wäre (cc). Das Völkerrecht steht der innerstaatlichen Wirksamkeit völkerrechtswidriger Rechtsakte nicht entgegen [...].

Für ranggleiches innerstaatliches Recht gilt im Fall der Kollision der Grundsatz lex posterior derogat legi priori, es sei denn, die ältere Regelung ist spezieller als die jüngere oder die Geltung des lex-posterior-Grundsatzes wird abbedungen. Sind die Regelungen eines völkerrechtlichen Vertrags in der innerstaatlichen Rechtsordnung wirksam und kommt ihnen dabei der Rang eines (einfachen) Bundesgesetzes zu, so können auch sie durch ein späteres, gegenläufiges Bundesgesetz im Umfang des Widerspruchs außer Kraft gesetzt werden (vgl. Kunig, in: Graf Vitzthum/Proelß, Völkerrecht, 6. Aufl. 2013, 2. Abschnitt, Rn. 118 f.; a.A. Becker, NVwZ 2005, S 289 <291>). [...]

Auch ist der Gesetzgeber nicht für die Kündigung völkerrechtlicher Verträge zuständig. Bestünde tatsächlich eine entsprechende Selbstbindung nach der Ratifikation eines völkerrechtlichen Vertrags, würde er dauerhaft auf seine Gesetzgebungsbefugnis verzichten (vgl. BVerfGE 68, 1 <83, 85 f.>). Wenn aber das Demokratieprinzip eine dauerhafte Bindung des Gesetzgebers an Rechtssetzungsakte früherer Gesetzgeber verbietet und ihm gleichzeitig die Befugnis fehlt, völkerrechtliche Verträge, mit deren Inhalt er nicht mehr einverstanden ist, zu beenden, muss er zumindest in der Lage sein, innerhalb seines Kompetenzbereichs vom völkerrechtlich Vereinbarten abweichende Gesetze zu erlassen.

## 4.2. Die fehlende österreichische Rechtsprechung

In Österreich fehlt Rechtsprechung zu dieser Frage. Ein verfassungsrechtliches Verbot, dem zufolge sich ein einfaches Bundesgesetz nicht über Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens hinwegsetzen darf, ist aber auch in Österreich nicht festzumachen. Im Falle einer verfassungswidrigen Staatsvertragsregel nimmt Art 140a B-VG sogar ausdrücklich in Kauf, dass die Aussetzung der Anwendung einer derartigen Vorschrift einen Bruch der völkerrechtlich eingegangenen Verpflichtung bewirkt. Staatsverträge, die gesetzekoordiniert sind, können eben nicht nur eine einfachgesetzliche Regelung Seite 163 verdrängen, sondern umgekehrt auch durch eine einfachgesetzliche Regelung wieder verdrängt werden.<sup>79</sup>

Ob eine solche Verdrängung erfolgt,<sup>80</sup> hat nichts mit der Frage zu tun, in welchem Verhältnis der Lex-specialis- und der Lex-posterior-Grundsatz zueinander stehen.<sup>81</sup>

DBA sind nämlich nicht immer die gegenüber dem nationalen Recht spezielleren Vorschriften,<sup>82</sup> und dennoch werden sie auch durch spätere nationale Rechtsvorschriften oft oder sogar meistens nicht verdrängt.<sup>83</sup> Es gibt auch keinen Automatismus, Normenkonflikte im Wege eines dieser oder beider Grundsätze in mechanistischer Weise aufzulösen. Die Klärung des Verhältnisses einander widersprechender Normen ist letztlich Aufgabe der Interpretation.<sup>84</sup>

Im Rahmen dieses Interpretationsvorgangs ist auch das Gebot der völkerrechtskonformen Auslegung zu beachten:<sup>85</sup> Im Zweifel sind Bundesgesetze so zu interpretieren, dass ein Verstoß gegen Völkerrecht vermieden wird. Daher gilt die Vermutung, dass der einfache Bundesgesetzgeber keine abkommenswidrige Rechtslage herbeiführen wollte. Dieses Argument ist im Rahmen der systematischen Interpretation zu berücksichtigen. Bei der Auslegung sind aber auch andere Aspekte zu beachten: Wenn an der Intention des Gesetzgebers, sich über die völkerrechtlich eingegangenen Verpflichtungen hinwegzusetzen, kein Zweifel besteht, können – abhängig von allen anderen bei der Interpretation maßgebenden Gesichtspunkten – insgesamt die überzeugenderen Argumente zum Ergebnis führen, dass die Abkommensvorschrift durch ein einfaches Bundesgesetz zurückgedrängt wird.

Ein Beispiel dafür ist Art VII Z 1 BGBl 1995/21:<sup>86</sup>

Die Bestimmungen des Artikels 11 Abs 3 des Abkommens vom 20. Dezember 1966 zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr 395/1967, sind auf Einkünfte nicht mehr anzuwenden, die auf Zeiträume nach dem 31. Dezember 1994 entfallen.

Der österreichische Gesetzgeber hat damit die im DBA Spanien vorgesehene Steuerfreiheit von Zinsen aus Staatsanleihen im Ansässigkeitsstaat des Empfängers beseitigt und sich über eine Vorschrift des DBA Spanien hinweggesetzt. Er wollte auf diese Weise rasch gegen von Banken entwickelte Produkte vorgehen, die sich diese Steuerbefreiung in großem Umfang zunutze gemacht hatten. Parallel dazu gab es bereits Verhandlungen mit der spanischen Seite über eine Abkommensrevision und das Treaty Override wurde dann rückwirkend durch eine Änderung des DBA Spanien saniert.<sup>87</sup>

## Seite 164 **5. Zusammenfassende Würdigung**

Das Verhältnis zwischen den DBA und den für sie maßgebenden verfassungsrechtlichen Vorgaben ist vielschichtig. In manchen der Fälle, in denen der VfGH bisher über mögliche Verstöße von DBA-Regelungen gegen den Gleichheitsgrundsatz zu entscheiden hatte, war der Respekt vor den DBA offenbar – unnötigerweise – groß: Der VfGH sah sich bemüßigt, Sonderrechtfertigungen ins Spiel zu bringen, die den Eindruck erwecken, dass es auf die Rechtssatzform ankäme: Differenzierungen, die in einfachen Bundesgesetzen inakzeptabel sind, könnten in DBA hingenommen werden. Für solch unterschiedliche Standards gibt es keinen Grund. Eine vom VfGH konstatierte Verfassungswidrigkeit einer DBA-Vorschrift macht Neuverhandlungen oder im schlimmsten Fall eine Kündigung des DBA notwendig. Selbst dieser Schritt ist aber heute nicht mehr ungewöhnlich: Immer öfter kündigen Staaten ihre DBA, wenn die ursprünglich zugrunde liegende Policy nicht mehr mit den aktuellen Zielsetzungen der DBA-Politik in Einklang ist. Das Erk v 29.9.2022, SV 1/2021, mit dem der VfGH einzelne Bestimmungen des OPEC-Sitzabkommens für verfassungswidrig erklärt hat,

weckt jedenfalls Hoffnungen, dass der Gerichtshof in Hinkunft auch DBA-Vorschriften am selben Maßstab misst wie einfachgesetzliche steuerrechtliche Regelungen.

Linie zeigen VfGH und VwGH hingegen im Hinblick auf Verständigungsvereinbarungen: In den von den beiden Gerichten bisher entschiedenen Fällen kam es zu keiner Aufweichung rechtsstaatlicher Standards. Zu der in Art 31 Abs 3 lit b WVK angesprochenen späteren Übung weist die Rechtsprechung noch Unsicherheiten auf. Im Ergebnis ließen sich die Höchstgerichte aber auch auf diesem Gebiet bisher nicht ihrer Kontrollbefugnis berauben.

Die Beurteilung eines Treaty Override bleibt abzuwarten. Rechtspolitisch sind die international immer öfter wahrzunehmenden Maßnahmen der nationalen Gesetzgeber, sich über die von ihnen selbst approbierten völkerrechtlichen Verträge hinwegzusetzen, höchst problematisch. Das Vertrauen in die Völkerrechtsordnung leidet unter diesen Versuchen seiner Unterminierung. Nicht alles, was rechtspolitisch bedenklich ist, ist aber deshalb verfassungswidrig. Auch das österreichische B-VG nimmt solche Völkerrechtsverletzungen wohl hin.

- 
- 1 Frau *Theres Neumüller*, MSc (WU) danke ich herzlich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahrenkorrektur. – Das Manuskript habe ich am 31.10.2022 abgeschlossen.
  - 2 *Lang*, Die Anwendung des Multilateralen Instruments (MLI) „Alongside Existing Tax Treaties“, SWI 2017, 624 (625).
  - 3 In der staatspolitischen Praxis werden sie auch vom Bundesrat genehmigt, was allerdings verfassungsrechtlich nicht erforderlich ist (ausführlich dazu siehe *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* [Hrsg], Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht, FS für Hans Georg Ruppe [2007] 392 ff).
  - 4 Die oft vorgenommene Beschreibung dieses Phänomens als Derogation erweist sich als unzweckmäßig: Näher dazu *Lang*, Normenkonflikte zwischen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts und der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gosch/Schnitger/Schön* (Hrsg), Internationales Steuerrecht, FS für Jürgen Lüdicke (2019) 437 f.
  - 5 Siehe beispielsweise Erlass des BMF vom 18.2.2013, BMF-010221/0009-IV/4/2013.
  - 6 Zur Diskussion in Deutschland vgl *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik (2008) 38.
  - 7 BVerfG 10.3.1971, 2 BvL 3/68.
  - 8 *Zorn*, Grundrechtsschutz im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödder/Gosch* (Hrsg), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung: FS für Dietmar Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt (2016) 476.
  - 9 Zur Diskussion über die Rechtsgrundlagen des Progressionsvorbehalts vgl näher *Widhalm*, Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 159 ff; *Englmair* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> Art 23a Rz 78–110.
  - 10 Vgl aber zu möglichen Auswirkungen des negativen Progressionsvorbehalts bei der Körperschaftsteuer *Lang*, Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuerrecht, in

- Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 198 ff.
- 11 BVerfG 14.5.1986, 2 BvL 2/83.
- 12 Vgl nur *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions<sup>3</sup> (2020) 40.
- 13 So schon *Lang*, Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1990, 19 (21).
- 14 So *Lang*, SWI 1990, 19 (19 ff); relativierend *Zorn* in FS Gosch 475 ff.
- 15 *Lang*, Möglichkeit zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen: FS für Herbert Kofler zum 60. Geburtstag (2009) 132 ff.
- 16 Dazu *Lang* in FS Kofler 131.
- 17 *Rust* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup> Art 24 Rz 89; *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, OECD-MA Art 24 Rz 42 ff.
- 18 *Van Raad*, Nondiscrimination in International Tax Law (1986) 135 f; *Avery Jones et al*, The Non-discrimination Article in Tax Treaties, ET 1991, 310 (330); aA *Rust*, in *Vogel/Lehner*, DBA Art 24 Rz 89.
- 19 Ausführlich *Lang/Loukota*, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (70).
- 20 So schon *Lang*, Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein, SWI 2014, 402 (406).
- 21 Dazu bereits *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58 (58 ff).
- 22 *Lang*, SWI 2014, 402 (406).
- 23 Dazu schon *Lang*, SWI 2014, 402 (405 f).
- 24 Vgl *Lang*, SWI 2014, 402 (406).
- 25 *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (4 f); *Jirousek*, Ist Artikel 14 DBA-Liechtenstein verfassungswidrig? ÖStZ 2014, 64 (64 f); *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, SPRW 2014, 1 (10).
- 26 *Lang*, SWI 2014, 58 (63 f).
- 27 *Lang*, SWI 2014, 58 (64).
- 28 *Lang*, SWI 2014, 58 (64); dieser Kritik zustimmend *Zorn* in FS Gosch 483.
- 29 *Loukota*, SWI 2014, 2 (8).
- 30 *Lang*, SWI 2014, 58 (64); zustimmend *Zorn* in FS Gosch 483.
- 31 *Lang*, SWI 2014, 402 (406).
- 32 Näher *Lang*, Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (288).
- 33 ErlRV 19 BlgNR 12. GP 11.
- 34 VfSlg 19.889/2014, Rz 36.
- 35 VfSlg 19.889/2014, Rz 38, unter Verweis auf *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991) 83.
- 36 VfSlg 19.889/2014, Rz 39 f.

- 37 Nachweise bei *Korinek*, Der gleichheitsrechtliche Gehalt des BVG gegen rassistische Diskriminierung, in *Griller et al* (Hrsg), Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts: FS für Heinz Peter Rill zum 60. Geburtstag (1995) 183 ff.
- 38 *Korinek* in FS Rill 192.
- 39 *Korinek* in FS Rill 191 f.
- 40 *Zorn* in FS Gosch 484.
- 41 *Zorn* in FS Gosch 484.
- 42 *Zorn* in FS Gosch 484.
- 43 *Zorn* in FS Gosch 484.
- 44 So auch *Zorn* in FS Gosch 485.
- 45 *Lang*, SWI 2014, 58 (70).
- 46 Zur Bedeutung der Verhältnismäßigkeitsprüfung im Kontext des Art I Abs 1 BVG gegen rassistische Diskriminierung zuletzt *Holoubek*, Verhältnismäßigkeit und Sachlichkeit: Überlegungen zu ihrer Bedeutung in der Struktur der Gleichheitsprüfung, ZÖR 74 (2019) 867 (874).
- 47 Ausführlich *Lang*, Die jüngste Rechtsprechung des VfGH zum DBA Österreich-Liechtenstein, ÖStZ 2015, 96 (96 ff).
- 48 *Doralt*, Liechtenstein: Steueroase für Freiberufler? RdW 2014, 545 (546).
- 49 *Schaffer/Turcan*, SWI-Jahrestagung: Zurechnung von Einkünfte gemäß Art 14 DBA Liechtenstein, SWI 2015, 69 (72 f).
- 50 So schon *Lang*, ÖStZ 2015, 96 (101).
- 51 *Lang*, ÖStZ 2015, 96 (101).
- 52 *Schaffer/Turcan*, SWI 2015, 69 (71).
- 53 *Lang*, ÖStZ 2015, 96 (101).
- 54 *Lang*, ÖStZ 2015, 96 (101).
- 55 Dazu bereits *Lang*, ÖStZ 2015, 96 (101).
- 56 So schon *Lang*, ÖStZ 2015, 96 (101).
- 57 VfGH 29.9.2022, SV 1/2021 Rz 55 ff.
- 58 VfGH 29.9.2022, SV 1/2021 Rz 41.
- 59 VfGH 29.9.2022, SV 1/2021 Rz 42.
- 60 Vgl zB die Überlegungen von *Avi-Yonah* in *Avi-Yonah*, International Tax Law as International Law, Tax Law Review 2004, 483 (496 ff).
- 61 Zum Rang der nach Art 9 Abs 1 B-VG transformierten Regeln vgl näher *Grabenwarter/Frank*, B-VG (2020) Art 9 Rz 6–11; *Klamert* in *Kneihs/Lienbacher*, Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht<sup>28</sup> (2022) Rz 20–29; *Muzak*, B-VG<sup>6</sup> (2020) Art 9 Rz 1–4; *Öhlinger/Müller* in *Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg*, Österreichisches Bundesverfassungsrecht<sup>14</sup> (2018) Art 9 Rz 22–29; *Wutscher* in *Kahl/Khakzadeh/Schmid*, Kommentar zum Bundesverfassungsrecht B-VG und Grundrechte (2021) Art 9 Rz 13–15.
- 62 Ausführlich zum Folgenden *Lang*, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg), 100 Jahre Steuer-

- rechtsprechung in Deutschland 1918–2018: FS für den Bundesfinanzhof, Band 1 (2018) 983.
- 63 BFH 27.8.2008, I R 10/07, BStBl II 2009, 94 Rz 21.
- 64 Siehe auch *Gosch*, Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ISR 2013, 87 (92 f).
- 65 BFH 11.11.2009, I R 15/09, BStBl II 2010, 602 Rz 24 f.
- 66 BFH 12.10.2011, I R 15/11, BStBl II 2012, 548 Rz 16; dazu auch *Lang* in FS 100 Jahre BFH 983 ff.
- 67 BFH 10.6.2015, I R 79/13, BStBl II 2016, 326 Rz 21; vgl auch *Lang* in FS 100 Jahre BFH 983 ff.
- 68 Vgl *Loukota*, Tax Treaty Interpretation through Mutual Agreement Procedures, SWI 2000, 299 (303 f).
- 69 Dazu *Kopf*, Die Bedeutung von Verständigungsvereinbarungen für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag (2005) 257; *Gardiner*, Treaty Interpretation<sup>2</sup> (2015) 253 ff; *Lang* in FS 100 Jahre BFH 997 ff.
- 70 Siehe hierzu *Gosch*, ISR 2013, 87 (92); *Lang*, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2015, 569 (571 f); *Lang* in FS 100 Jahre BFH 983 ff.
- 71 BFH 20.8.2014, I R 86/13, BStBl II 2015, 18 Rz 34; siehe hierzu auch *Ismer/Baur*, BFH: BVerfG-Vorlage: Tatbestands- und Verfassungsmäßigkeit von § 50d Abs 9 S 1 Nr 2 EStG 2002/2007/2009 und § 52 Abs 59a S 9 EStG 2009/2013: Treaty override; Rückwirkungsverbot, IStR 2014, 812 (821 f); *Lang* in FS 100 Jahre BFH 983 ff.
- 72 Dazu *Lang* in FS 100 Jahre BFH 983 ff.
- 73 BFH 10.1.2012, I R 36/11, Rz 21; siehe hierzu auch BFH 24.9.2013, VI R 48/12 Rz 19; BFH 20.8.2014, I R 86/13, BStBl II 2015, 18 Rz 34; BFH 10.6.2015, I R 79/13, BStBl II 2016, 326 Rz 24; BFH 21.8.2015, I R 63/13 Rz 19; BFH 25.11.2015, I R 50/14, BStBl II 2017, 247 Rz 31; weiters *Lang* in FS 100 Jahre BFH 983 ff.
- 74 Vgl allerdings VwGH 31.1.2018, Ra 2016/15/0004, Rn 11: „Zum Zulässigkeitsvorbringen, es liege eine uneinheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage vor, wem Prostitutionsumsätze zuzurechnen seien, bleibt der Revisionswerber die Anführung von entsprechenden Entscheidungen für seine Behauptung schuldig. Soweit der Revisionswerber eine grundsätzliche Rechtsfrage darin erblickt, dass ‚seit dem entsprechenden Erlass des Finanzministeriums‘ im Jahr 2014, mit dem von der Pauschalbesteuerung zur Einzelfallbesteuerung übergegangen worden sei, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mehr vorliege, genügt es darauf hinzuweisen, dass Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen grundsätzlich keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0007; vgl. im Übrigen auch VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0026, und die dort angeführte Vorjudikatur). Ein normative Kraft iSd Erkenntnisses des VfGH vom 28. Juni 2017, V 4/2017, entfaltender Erlass liegt gegenständlich nicht vor.“ Kritisch dazu *Wiederin*, Überlegungen zur gehörigen Kundmachung von Verordnungen, in *Auer-Mayer/Felten/Mosler/Schrattbauer* (Hrsg), FS für Walter J. Pfeil (2022) 761 (770).
- 75 *Barfuß*, Rechtsstaat und völkerrechtlicher Vertrag – Verfassungsrechtliche Überlegungen zum zollrechtlichen „Accordino-Fall“ 1987 und zur Interpretationsregel des Art 31 Abs 3 lit b WVK, in *Mayer et al* (Hrsg), Staatsrecht in Theorie und Praxis: Festschrift Robert Walter zum 60. Geburtstag (1991) 33.

- 76 Kritisch bereits *Lang*, Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen, IFF Forum für Steuerrecht 2012, 26 (29 f).
- 77 Zu verfassungsrechtlichen Bedenken, der „späteren Übung“ größere Bedeutung beizumessen, *Barfuß* in FS Walter 27 ff; *Thaler*, Enthält das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge verfassungsändernde Bestimmungen? in FS Walter 683 (693 f).
- 78 BVerfGE 15.12.2015, 2 BvL 1-12, Rz 46–55.
- 79 Im Ergebnis ebenso *Zorn*, Doppelbesteuerungsabkommen und Grundrechtsschutz, RdW 2017, 389 (396 f).
- 80 In diesem Fall ist eine Verdrängung und keine Derogation anzunehmen: dazu *Lang* in FS Lüdicke 444 ff.
- 81 Dazu ausführlich *Lang* in FS Lüdicke 439 ff.
- 82 Näher *Lang* in FS Lüdicke 440.
- 83 Dazu *Lang* in FS Lüdicke 441 f.
- 84 Näher *Lang* in FS Lüdicke 442 ff.
- 85 Zutreffend *Kofler/Rust*, Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144 (148); *Zorn*, RdW 2017, 389 (398).
- 86 Dazu auch *Kofler/Rust*, SWI 2016, 144 (149 f); *Zorn*, RdW 2017, 389 (398).
- 87 Protokoll zur Abänderung des am 20. Dezember 1966 in Wien unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1995/709; siehe auch *Zorn*, RdW 2017, 389 (397).