

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Michael Lang

VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

Austrian Constitutional Court on the Interpretation of Tax Treaties

Claus Staringer

BEPS – Was kommt jetzt auf uns zu?

BEPS – What Is Now Ahead of Us?

Thomas Kühbacher

Einbringung von Mitunternehmeranteilen durch Steuerausländer

Cross-Border Contributions of Partnership Interests

Karl Mitterlehner / Matthias Mitterlehner

Steueranreize für Forschung und Entwicklung

Tax Incentives on Research and Development

Ina Kerschner / Marion Stiastry

Auslandsbezogene Sonderzahlungen bei Auslandsentsendungen

Expatriates and Special Payments

Thomas Bieber / Rainer Brandl

Bestimmungslandprinzip im Verbrauchsteuerrecht

State of Destination Principle in Excise Duty Legislation

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Directives, EU News, Court Decisions



Linde

Michael Lang*)

Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

THE AUSTRIAN CONSTITUTIONAL COURT ON THE INTERPRETATION OF TAX TREATIES

In its decision of September 25th, 2015, the Austrian Constitutional Court has declared a regulation of the Austrian Federal Minister of Finance dealing with Art 19 para 1 of the tax treaty between Austria and Liechtenstein void. The Minister of Finance argued that this regulation, which was not in line with the Austrian Supreme Administrative Court's jurisprudence, had to be applied regardless of the specific activity. However, the Austrian Supreme Administrative Court made a distinction by looking at the activity performed. The Austrian Constitutional Court now follows the interpretation of the Supreme Administrative Court. Michael Lang analyzes this decision and discusses its impact on the interpretation of tax treaties.

I. Die Auslegung des Art 19 DBA Österreich – Liechtenstein

Der VfGH hob mit Erkenntnis vom 25. 9. 2015, V 41/2015, die zu Art 19 Abs 1 des österreichisch-liechtensteinischen DBA ergangene Verordnung des BMF als gesetzwidrig auf.¹⁾ § 1 dieser Verordnung hatte folgenden Wortlaut: „*Art. 19 Abs. 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens ist – unabhängig von der konkreten Tätigkeit der Einzelperson – auf alle Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften anzuwenden, sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausüben.*“ Nach ihrer Promulgationsklausel beruht diese Verordnung auf Art 19 Abs 1 des DBA und den „*Konsultationen mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung gemäß Art. 25 dieses Abkommens*“. Der Verordnung ist eine aus dem Jahr 2013 stammende Verständigungsvereinbarung zwischen den zuständigen Verwaltungsbehörden beider Staaten vorausgegangen.

Das BMF hatte sich mit dieser Verordnung der Rechtsprechung des VfGH widersetzt: Während der Verordnung zufolge Art 19 Abs 1 des DBA „*unabhängig von der konkreten Tätigkeit der Einzelpersonen*“ anzuwenden war,²⁾ differenzierte der VfGH gerade nach der Tätigkeit:³⁾ Nach der vom VfGH vertretenen Auffassung bezieht sich Art 19 Abs 1 des DBA nur auf jene Vergütungen, die an die natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werden. Der VfGH folgte im nunmehr vorliegenden Erkenntnis der vom VfGH vertretenen Auslegung.

II. Die Bedeutung der späteren Übung nach Art 31 Abs 3 WVK

Interessant ist an dieser Entscheidung weniger das Ergebnis als die Begründung. Das BMF führte für die Gesetzeskonformität seiner Verordnung mehrere Argumente an. Un-

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs „Doctoral Program in International Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. – Herrn Mag. Andreas Langer danke ich für die kritische Durchsicht und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

1) BGBl II 2013/450.

2) § 1 VO BGBl II 2013/450.

3) Vgl VfGH 17. 10. 2007, 2007/13/0088; vgl weiterführend *Kerschner/Marchgraber*, Die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des VfGH, SWI 2015, 209; *Kerschner*, Die Auslegung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein, SWI 2014, 250; zum nunmehrigen Erkenntnis des VfGH *Kerschner/Marchgraber*, Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein als gesetzwidrig aufgehoben, ecollex 2016 (in Druck).

ter anderem wäre die Erlassung der Verordnung unerlässlich gewesen, um die im Jahr 2013 abgeschlossene Konsultationsvereinbarung nach Art 25 Abs 3 DBA Liechtenstein durchzusetzen „und damit die einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten, die der Übung der Vertragsstaaten entsprochen habe“. Das BMF bezog sich damit auf Art 31 Abs 3 lit b WVK, wonach bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge „jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht“, zu berücksichtigen ist. Dem ist der VfGH entschieden entgegengetreten: „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.).“ Davon konnte nicht die Rede sein: „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.“

Im vorliegenden Fall hatte das BMF argumentiert, dass bereits dadurch, dass das BMF mit der obersten Verwaltungsbehörde des anderen Vertragsstaates eine Konsultationsvereinbarung abgeschlossen hat, zum Ausdruck kommt, dass eine völkerrechtlich relevante „Übung“ besteht. Auch in anderen Fällen haben dem BMF nahestehende Autoren ins Treffen geführt, dass innerhalb des OECD-Steuerausschusses oder seiner Arbeitsgruppen zwischen den Regierungsvertretern erzielte Vereinbarungen über die Auslegung von Regelungen des OECD-Musterabkommens, die in den OECD-Kommentar eingehen, ebenfalls als „Übung“ nach Art 31 Abs 3 lit b WVK anzusehen wären. So haben zB *Loukota/Jirousek* jüngst den deutschen BFH dafür kritisiert, dass er sich in seiner Rechtsprechung über die Grundsätze des OECD-Partnership-Reports hinwegsetzt.⁴⁾ Auch für Gerichte wäre Art 31 Abs 3 lit b WVK rechtsverbindlich.⁵⁾ Aus diesem Hinweis geht hervor, dass *Loukota/Jirousek* den von der OECD erarbeiteten und dann von ihr weitgehend in den OECD-Kommentar übernommenen Partnership-Report als völkerrechtlich relevante „Übung“ betrachten, obwohl dessen Aussagen von den Steuergerichten in den verschiedenen Staaten sehr unterschiedlich aufgenommen wurden.⁶⁾

Solche Auffassungen sind auf dem Boden des nunmehr vorliegenden VfGH-Erkenntnisses nicht haltbar: Die nach Art 31 Abs 3 lit b WVK maßgebende „Übung“ entsteht nicht dadurch, indem zB das BMF deutlich macht, dass es die Position des OECD-Steuerausschusses teilt.⁷⁾ Diese Übereinstimmung wäre nicht weiter überraschend, da ja die Vertreter des BMF gemeinsam mit den Finanzverwaltungen anderer Staaten die Positionen der OECD erarbeiten. Vielmehr kommt es für die Feststellung einer „Übung“ auf die Handlungen jener Behörden an, die die Praxis tatsächlich bestimmen: Es handelt sich dabei um die Finanzämter und um die Gerichte, die im Rechtsmittelweg zuständig werden können. Von einer nach Art 31 Abs 3 WVK maßgebenden „Übung“ könnte daher überhaupt nur dann gesprochen werden, wenn sich nachweisen ließe, dass die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden – also in erster Linie die Finanzämter – in den betroffenen Vertragsstaaten eine einheitliche Auffassung vertreten, die entweder unbe-

⁴⁾ Vgl. *Loukota/Jirousek*, Die vergessenen Grundbausteine des OECD-Partnership-Reports, SWI 2015, 318 (324).

⁵⁾ Vgl. *Loukota/Jirousek*, SWI 2015, 318 (325 FN 16).

⁶⁾ Vgl. *Lang*, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, ISfR 2011, 1 (1).

⁷⁾ So bereits *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203 (208).

stritten geblieben ist, also nicht vor den Gerichten angefochten wurde, oder vom Bundesfinanzgericht oder den Höchstgerichten bestätigt wurde. Gerade in Österreich ist das BMF aber nicht für Sachentscheidungen im Rahmen der DBA-Anwendung zuständig, sieht man von wenigen Ausnahmen ab. Verbindliche Weisungen an die nachgeordneten Dienststellen, der Auffassung der OECD-Kommentare in allem und jedem zu folgen, existieren genauso wenig und wären auch angesichts des Umstands, dass sich derartige Weisungen nicht auf die Tätigkeit des Bundesfinanzgerichtes und der Höchstgerichte erstrecken können, irrelevant.

Der VfGH stand im vorliegenden Fall auch nicht vor der Notwendigkeit, zu entscheiden, ob überhaupt eine „Übung“ rechtlich bedeutsam sein kann. Ausdrücklich hielt er fest: „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.“ Meines Erachtens wäre auch dann, wenn sie sich nachweisen ließe, für eine Rechtsfortbildung durch bloße übereinstimmende Übung der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet des Abgabenrechts kaum Raum. Würde man Art 31 Abs 3 lit b WVK als Ermächtigung zur Rechtsfortbildung durch Verwaltungsbehörden verstehen, wäre dies angesichts zahlreicher Verfassungsrechtsordnungen problematisch.⁸⁾ Es besteht jedoch keine Veranlassung, Art 31 Abs 3 lit b WVK in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise zu interpretieren: Nach der WVK ist nämlich auch die Möglichkeit der tatsächlichen Vertragsänderung durch nachfolgende Praxis nicht ausgeschlossen.⁹⁾ Dies wird als Anwendungsfall einer konkludenten völkerrechtlichen Handlung gesehen.¹⁰⁾ Die Vertragsauslegung nach Art 31 Abs 3 lit b WVK ist daher von der Vertragsänderung zu unterscheiden.¹¹⁾ Eine Vertragsänderung selbst kann aber nur dann bewirkt werden, wenn auch die Kompetenz der zuständigen Organe erschlossen werden kann.¹²⁾ Da den die DBA vollziehenden Verwaltungsbehörden keine Kompetenz zu einer derartigen Vertragsänderung zukommt, kann von ihnen jedenfalls keine Vertragsänderung bewirkt werden. Somit spricht viel dafür, Art 31 Abs 3 lit b WVK gerade bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge auf dem Gebiet des Steuerrechts nur sehr eingeschränkte Bedeutung beizumessen.¹³⁾ Wassermeyer ist skeptisch, ob Art 31 Abs 3 lit b WVK bei der Auslegung von DBA überhaupt anzuwenden ist.¹⁴⁾ Keinesfalls kann durch eine übereinstimmende „Übung“ der Inhalt einer bilateralen Abkommensregelung geändert werden.¹⁵⁾

III. Die Bedeutung der späteren Übereinkunft nach Art 31 Abs 3 WVK

Das BMF beruft sich aber nicht immer auf die „Übung“, sondern argumentiert häufig, dass zwischen dem BMF und der obersten Behörde des anderen Vertragsstaates abgeschlossene Konsultationsvereinbarungen bereits per se für die Auslegung einer

⁸⁾ Vgl Lang, Seminar B, Teil 2: Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars? IStR 2001, 536 (537 FN 13).

⁹⁾ Vgl Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht: Die Einordnung von Doppelbesteuerungsabkommen in die österreichische Rechtsordnung (1992) 89 FN 115.

¹⁰⁾ Vgl Karl in Neuhold/Hummer/Schreuer (Hrsg), Österreichisches Handbuch des Völkerrechts⁴ I (2004) Rz 538; Karl, Vertragsauslegung – Vertragsänderung, in Schreuer (Hrsg), Autorität und internationale Ordnung (1979) 9 (31).

¹¹⁾ Vgl Karl, Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht (1983) 45 f.

¹²⁾ Vgl Bernhardt, Interpretation and Implied (Tacit) Modification of Treaties, ZaöRV 1967, 491 (496).

¹³⁾ Vgl Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 89.

¹⁴⁾ Vgl Wassermeyer, Diskussionsbeitrag, in Mössner/Blumenwitz (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht (1995) 85 (88 f).

¹⁵⁾ Vgl Lang, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, in Lang/Mössner/Waldburger (Hrsg), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 117 (124).

DBA-Vorschrift von Bedeutung sein können: Eines von vielen Beispielen ist die EAS-Rechtsauskunft 1116 vom 21. 7. 1997 zum DBA Österreich – Thailand: „Die Frage, ob Bezüge, die ein ausländischer Gesellschaftergeschäftsführer von seiner inländischen GmbH bezieht, unter die DBA-Zuteilungsregel für unselbständige Arbeit oder für selbständige Arbeit fällt, wird – sofern mit dem betreffenden ausländischen DBA-Partnerstaat keine gegenteilige Verständigungsvereinbarung getroffen wurde – auf der Grundlage des VfGH 25. 11. 1992, 91/13/0144 im letztgenannten Sinn zu beantworten sein.“ Das BMF geht somit davon aus, dass eine mit einem anderen Vertragsstaat auf Verwaltungsebene abgeschlossene Vereinbarung den Inhalt einer DBA-Vorschrift ändern kann und das BMF offenbar sogar berechtigt, sich über die Rechtsprechung des VfGH hinwegzusetzen.

Solche Vereinbarungen könnten – zumindest auf den ersten Blick – nach Art 31 Abs 3 lit a WVK relevant sein: Bei der Auslegung ist nämlich auch „jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ zu berücksichtigen. Dementsprechend hätte die Konsultationsvereinbarung angesichts des Art 31 Abs 3 lit a WVK – wie auch *Loukota* vertreten hatte – „rechtlich relevant“ sein können.¹⁶⁾ *Jirousek* hatte dafür plädiert, die Konsultationsvereinbarung nach Art 31 Abs 3 lit a WVK genauso zu berücksichtigen wie den Abkommenswortlaut selbst.¹⁷⁾

Zu Recht hat der VfGH diese Überlegung nicht aufgegriffen: Für die „spätere Übereinkunft“ gilt Gleiches wie für die „spätere Übung“. Nur die *Auslegung* des völkerrechtlichen Vertrags kann gemeint sein. Die *Änderung* ist nicht von Art 31 Abs 3 lit a WVK umfasst. Dementsprechend sind dem Anwendungsbereich dieser Regelung von vorneherein enge Grenzen gesetzt. Dazu kommt, dass ein Verfassungsgericht, das Vereinbarungen zwischen den Verwaltungsbehörden nicht näher untersucht und damit von seiner eigenen Zuständigkeit ausnimmt, sich selbst entmündigt hätte: Jede oberste Verwaltungsbehörde hätte es dann in der Hand, eine von ihr erlassene Regelung der verfassungsgerichtlichen Überprüfung zu entziehen, indem sie die Vorschrift in eine bilaterale Konsultationsvereinbarung „verpackt“. Alleine die Mitwirkung durch die Verwaltungsbehörde des anderen Staates würde den Norminhalt immunisieren. Es ist daher verständlich, dass den VfGH nicht beeindruckt hat, dass der Verordnungsinhalt auch mit der Verwaltungsbehörde des anderen Vertragsstaats im Wege einer Konsultationsvereinbarung abgestimmt war. Vielmehr hat er denselben Maßstab angelegt, den er sonst bei der Verordnungsprüfung anlegt. Dies entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des VfGH, die zwischen den obersten Verwaltungsbehörden beider Vertragsstaaten abgeschlossene Verständigungsvereinbarungen als normativ bedeutungslos erachtet.¹⁸⁾

IV. Die Bedeutung späterer Änderungen des OECD-Musterabkommens und des OECD-Kommentars für die Auslegung früher abgeschlossener DBA

Von Bedeutung ist schließlich auch, dass der VfGH spätere Änderungen des OECD-MA und die in einem späteren Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zum OECD-Musterabkommen enthaltenen Äußerungen für unmaßgeblich erachtet hat: „Auch kann aus der Streichung des Ausdruckes ‚in Ausübung öffentlicher Funktionen‘ im OECD-MA 1977 – entgegen der Auffassung des Bundesministers für Finanzen – keinesfalls abgeleitet werden, dass der Kassenstaatsregelung im DBA Liechtenstein seit jeher ein weites Verständnis beizumessen gewesen wäre, wonach es nur darauf ankäme, ob der Vertragsstaat oder seine Gebietskörperschaften öffentliche Funktionen

¹⁶⁾ Vgl *Loukota*, Das Problem mit den „öffentlichen Funktionen“ im DBA-Recht, SWI 2014, 42 (51).

¹⁷⁾ Vgl *Jirousek*, Ist die Verordnung zu Art 19 DBA Liechtenstein gesetzeswidrig? SWI 2015, 254 (258 ff).

¹⁸⁾ Vgl VfGH 27. 8. 1991, 90/14/0237; 20. 9. 2001, 2000/15/0116.

ausüben. [...] 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 Beachtung 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.“

Der VfGH hat damit deutlich gemacht, dass aus späteren Entwicklungen – Änderungen des OECD-Musterabkommens selbst oder des OECD-Kommentars – nicht auf den Inhalt jener Vorschrift des OECD-Musterabkommens geschlossen werden kann, die für eine bestimmte bilaterale DBA-Vorschrift Pate gestanden ist. Jedes andere Ergebnis wäre auch überraschend gewesen. Schon aus rechtsstaatlichen Gründen können später geäußerte Auffassungen der in den Gremien der OECD maßgebenden Regierungsvertreter nicht auf den Inhalt von zuvor zwischen zwei Vertragsstaaten abgeschlossenen und deren Parlamenten ratifizierten völkerrechtlichen Verträgen rückschließen lassen.¹⁹⁾ Im Fachschrifttum wurde aber von dem BMF nahestehenden Autoren dennoch immer wieder in diese Richtung argumentiert.²⁰⁾ Das Erkenntnis des VfGH hat eindrucksvoll verdeutlicht, dass auch dann, wenn spätere OECD-Auffassungen darauf schließen lassen, dass die bis dahin in der „*Staatenpraxis*“ vertretenen Auffassungen „*als unbefriedigend empfunden worden*“ sind,²¹⁾ der Inhalt der bestehenden Vorschriften nicht umgedeutet werden darf. Für die Auslegung der auf Grundlage eines OECD-MA abgeschlossenen DBA-Vorschriften darf daher nur jene Fassung des OECD-Kommentars herangezogen werden, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits vorgelegen ist.

Zuletzt hatte sich *Jirousek* bei seiner Interpretation der Ansässigkeitsvorschrift des deutsch-französischen DBA der vom VfGH nunmehr verworfenen Gedankenführung bedient:²²⁾ Art 2 Abs 4 lit a dieses DBA sieht keine Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift vor, nach der „*eine Person, die in dem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist*“, nicht als ansässig gilt. Diese Regelung wurde erst 1977 in das OECD-MA eingefügt. Die Ansässigkeitsvorschrift des DBA Deutschland – Frankreich beruht hingegen auf der Vorläufervorschrift. *Jirousek* hat sich auf den aus dem Jahr 2008 stammenden Kommentar zu der im DBA eben nicht enthaltenen Vorschrift des Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-MA berufen und angeführt, dass darin ohnehin nur eine „*Selbstverständlichkeit*“ zum Ausdruck komme.²³⁾ Die eine dynamische Berücksichtigung des OECD-Kommentars ablehnende Rechtsprechung des BFH hat er heftig kritisiert.²⁴⁾ Einer Argumentation, die aus späteren Änderungen des OECD-MA oder des Kommentars Rückschlüsse auf den Inhalt des früher abgeschlossenen Abkommens zieht, ist nunmehr auch auf Grundlage der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung der Boden entzogen.

¹⁹⁾ Vgl *Lang*, Haben die Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung älterer DBA Bedeutung? SWI 1995, 412 (415); zuletzt auch *Gosch*, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung des DBA Österreich – Deutschland, SWI 2015, 505 (512 ff).

²⁰⁾ Vgl *Jirousek*, Die „Subject-to-Tax“-Klausel in Art 15 Abs 4 DBA Österreich – Deutschland, SWI 2015, 532; *Loukota*, SWI 2014, 42 (42 ff); *Jirousek*, SWI 2015, 254 (254 ff).

²¹⁾ Vgl VfGH 25. 9. 2015, V 41/2015.

²²⁾ Vgl *Jirousek*, SWI 2015, 532 (534 ff).

²³⁾ Vgl *Jirousek*, SWI 2015, 532 (534).

²⁴⁾ Vgl BFH 4. 11. 2014, I R 19/13 (NV); dazu *Jirousek*, SWI 2015, 532 (532 ff).

V. Zusammenfassende Würdigung

Die vom VfGH getätigten Aussagen sind nicht spektakulär. Sie bringen vielmehr Selbstverständlichkeiten zum Ausdruck. Sie sind dennoch wichtig: Seitens des BMF wurden bisher mit Verwaltungsbehörden eines anderen Vertragsstaates und zwischen Regierungsvertretern im Schoße der OECD getroffene Vereinbarungen unter Berufung auf die Regelungen der WVK oder einfach nur auf die „*Staatengemeinschaft*“ große Bedeutung beigemessen. Der VfGH hat deutlich gemacht, dass Verordnungen, die auf verwaltungsbehördliche Konsultationsvereinbarungen oder innerhalb der OECD gebildete Auffassungen zurückgehen, nur dann gesetzeskonform sind, wenn sie ihre Grundlage in der gesetzesrangigen Vorschrift – und damit im DBA selbst – haben. Der Umstand, dass eine solche Verordnung der Umsetzung einer Konsultationsvereinbarung dient, kann die Verordnung nicht gegenüber der verfassungsgerichtlichen Kontrolle immunisieren. Das verfassungsgerichtliche Erkenntnis steht damit im Einklang mit der 2014 ebenfalls zum DBA Liechtenstein ergangenen Entscheidung des VfGH, mit der er klar gemacht hat, dass auch DBA-Vorschriften den auch sonst bestehenden verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen müssen und dass für DBA kein anderer Maßstab als für Gesetze gilt.²⁵⁾ Der Rechtsstaat macht auch im DBA-Recht keine Pause.²⁶⁾

²⁵⁾ Vgl VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013; dazu *Lang*, Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein, SWI 2014, 404.

²⁶⁾ Vgl *Lang*, SWI 2014, 404 (409).

Deutscher Bundestag billigt automatischen Austausch von Finanzdaten ab 2017

(APA) – Deutschland trifft weitere Maßnahmen gegen die grenzüberschreitende Steuerverhinderung: Der Bundestag verabschiedete am 12. 11. 2015 einstimmig den automatischen Austausch von Finanzdaten mit anderen Ländern.

Um zahlreiche Steueroasen in aller Welt endgültig auszutrocknen, hatten im vergangenen Jahr 51 Länder ein entsprechendes Abkommen unterzeichnet, dem mittlerweile weitere Staaten beigetreten sind. Sie verpflichten sich darin, Informationen über Auslandskonten von Privatpersonen untereinander auszutauschen. Auch wichtige Finanzzentren wie Liechtenstein und die Schweiz wollen sich beteiligen.

Wenn nach dem Bundestag auch der Bundesrat zustimmt, sind die Banken und Finanzinstitute in Deutschland verpflichtet, Informationen über Guthaben, Zinsen und Dividenden ab 2017 an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu melden. Von dort gehen sie an die zuständigen Behörden der anderen Staaten; umgekehrt empfängt das BZSt aus den anderen Ländern die Daten zu Anlegern aus Deutschland.

Belgien senkt Lohnnebenkosten

Im OECD-Vergleich verzeichnet Belgien vor Österreich die höchste Abgaben- und Steuerbelastung auf den Faktor Arbeit. Die Lohnnebenkosten sollen nun massiv gesenkt werden: Die Sozialversicherungsbeiträge größerer Unternehmen sinken von 33 % auf 25 % des Bruttolohns. Die Beiträge für den ersten Mitarbeiter entfallen gänzlich. Dazu werden die Tarifverträge 2015 und 2016 eingefroren. Finanziert wird diese Abgabensenkung u.a. durch die stufenweise Anhebung des gesetzlichen Pensionsantrittsalters auf 67 Jahre bis 2030 (derzeit 65 Jahre für Frauen und Männer), durch Einfrieren der Gehälter im öffentlichen Dienst bis 2017 sowie durch Anhebung von Mehrwert- und Verbrauchsteuern.

SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabo 2016 inkl. Online Zugang und App

(26. Jahrgang 2016, Heft 1-12)

EUR 262,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53