

Veröffentlichungen der Deutschen  
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

DSzJG Band 36

# Internationales Steuerrecht

37. Jahrestagung  
der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.  
Linz, 10. und 11. September 2012

---

Herausgegeben im Auftrag der  
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Markus Achatz  
Johannes Kepler Universität  
Linz

2013

**ols**  
Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

# Rechtsquellen und Prinzipien des Internationalen Steuerrechts

Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang\*  
WU Wien

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| I. Eingrenzung des Themas  | III. Grundentscheidungen des Internationalen Steuerrechts       |
| II. Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts                 | 1. Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung              |
| 1. Doppelbesteuerungsabkommen und andere völkerrechtliche Verträge | 2. Freistellungs- und Anrechnungsmethode                        |
| 2. Die Bedeutung des nationalen Rechts und der Verwaltungspraxis   | 3. Besteuerungsrecht von Ansässigkeits- und Quellenstaat        |
| 3. Unionsrecht   | 4. Intensivität und Konsequenzen internationaler Zusammenarbeit |
| 4. Soft Law  | IV. Zusammenfassung und Würdigung                               |

## I. Eingrenzung des Themas

Der Begriff des Internationalen Steuerrechts ist schillernd und nicht leicht fassbar. Völkerrechtliche Vorschriften, die steuerrechtliche Regelungen beinhalten, gehören jedenfalls dazu. Neben den Doppelbesteuerungsabkommen und den seit einigen Jahren häufig geschlossenen Tax Information Exchange Agreements fallen darunter auch Regelungen wie sie im NATO-Truppenstatut, in den Sitzabkommen internationaler Organisationen oder in den Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen zu finden sind<sup>1</sup>. Häufig werden unter Internationalem Steuerrecht aber auch jene Regelungen des nationalen Rechts verstanden, die explizit grenzüberschreitende Sachverhalte regeln. Neben den Regelungen des AStG können darunter Vorschriften über die Anrechnung ausländischer Einkünfte oder über die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen verstanden werden. Im vorliegenden Beitrag werde ich das Thema aber enger fassen und den Schwerpunkt auf die Doppelbesteuerungsabkommen und verwandte völkerrechtliche Verträge legen.

\* Frau Nadine Oberbauer, LL.M., danke ich herzlich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

1 S. dazu Daxböbler/Seiler, National Report Austria, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg.), Tax Rules in Non-Tax Agreements, 2012, S. 51 (51 ff.).

Den Begriff der Rechtsquellen fasse ich hingegen für Zwecke dieses Beitrags weiter: Die Inhalte der abkommensrechtlichen Vorschriften sind oft auch maßgebend rechtlich oder zumindest faktisch vom nationalen Recht geprägt. Auch das Unionsrecht hat auf den Inhalt von Doppelbesteuerungsabkommen Auswirkungen. Vor allem aber haben sich in letzter Zeit weitere „Rechtssetzer“ auf internationaler Ebene etabliert, die maßgebenden Einfluss auf den Inhalt des Internationalen Steuerrechts nehmen und deren „Anordnungen“ in Rechtsquellenkataloge traditioneller Prägung nur schwer einordenbar sind. Die Unsicherheit in der rechtswissenschaftlichen Erfassung dieser Phänomene zeigt sich auch in dem in diesem Zusammenhang verwendeten Begriff des „soft law“<sup>2</sup>.

Mein Beitrag soll sich mit den Prinzipien des Internationalen Steuerrechts beschäftigen. Hier werden meine Ausführungen deutlich machen, dass die Grundsätze, von denen die Vorschriften der DBA geprägt sind, oft widersprüchlich sind. Die Verhandler von Doppelbesteuerungsabkommen stehen häufig vor der Notwendigkeit, sich entweder für den einen oder den anderen Grundsatz – wie z. B. der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat oder im Quellenstaat – zu entscheiden und versuchen daher, eine angemessene Balance zwischen gegensätzlichen Zielen zu finden. Hier zeigt sich aber, dass vieles in Bewegung ist und das Pendel mitunter in eine etwas andere Richtung ausschlägt als noch vor einigen Jahren.

## II. Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts

**1. Doppelbesteuerungsabkommen und andere völkerrechtliche Verträge**

Seit vielen Jahren folgen die Doppelbesteuerungsabkommen in ihren Grundzügen den Entwürfen der OECD. Gleiches gilt für die in letzter Zeit häufig abgeschlossenen Tax Information Exchange Agreements, die aus den Regelungen der DBA nur jene über den Informationsaustausch herausgreifen und sie zum Gegenstand eines eigenen völkerrechtlichen Vertrages werden. Viele OECD-Mitgliedstaaten machen bereits durch verschiedene Vorbehalte zum OECD-Musterabkommen deutlich, dass sie nicht gewillt sind, in ihren Abkommensverhandlungen den Vorschlägen der OECD zur Gänze zu folgen. Die Praxis zeigt, dass viele Staaten auch dann abweichen, wenn sie keinen Vorbehalt zum Musterabkommen gemacht haben<sup>3</sup>. Das Fehlen

<sup>2</sup> Vgl. Mössner, Der Code of Conduct for Business Taxation vom 1.12.1997, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Soft Law in der Praxis, 2005, S. 136 (137 ff.); Vogel, Soft Law und Doppelbesteuerungsabkommen, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Soft Law in der Praxis, 2005, S. 145 (145 ff.); kritisch zu den Entwicklungen des Soft Law s. Gassner, Die rechtliche Bewältigung von Soft Law – Zusammenfassende Schlussworte, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Soft Law in der Praxis, 2005, S. 155 (155 f.).

<sup>3</sup> Vgl. dazu Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (118 ff.).

eines Vorbehaltes muss daher nicht bedeuten, dass der OECD-Mitgliedstaat sich bemühen wird, die Regelung in seinen Doppelbesteuerungsabkommen umzusetzen. Oft heißt dies nichts anderes, als dass der OECD-Staat dann gewillt ist, auf diese Vorschläge zurückzukommen, wenn der andere Vertragsstaat darauf drängt<sup>4</sup>. Häufig gibt es daher im Netz der bilateralen Abkommen mehr oder weniger gravierende Abweichungen vom OECD-Musterabkommen. Zumindest informell haben viele Staaten eigene Musterabkommen, die sie zum Ausgangspunkt ihrer bilateralen Verhandlungen machen<sup>5</sup>.

Völkerrechtliche Verträge bedürfen in Deutschland wie in Österreich der parlamentarischen Genehmigung. Theoretisch hat daher der demokratisch legitimierte Gesetzgeber das letzte Wort und kann die Genehmigung eines Abkommens, dessen Regelungen ihm nicht zu Gesicht stehen, verweigern. In den USA passiert es auch tatsächlich öfter, dass der zuständige Ausschuss des Senates ein bereits fertig verhandeltes Abkommen „auf Eis legt“ und über mehrere Jahre oder überhaupt die Genehmigung verweigert. In Deutschland und Österreich passiert dies erfreulicherweise kaum: Es wäre nicht nur ein diplomatischer Affront gegenüber der Regierung und dem Verhandlungsteam des anderen Staates und würde die bilateralen Beziehungen nachhaltig verschlechtern, sondern es würde sich auch um einen äußerst ineffizienten Umgang mit personellen Ressourcen handeln. Gerade der Umstand, dass der Gesetzgeber davor zurückschreckt, ein ausverhandeltes DBA nicht zu genehmigen, macht aber die offene demokratiepolitische Flanke deutlich: Die faktischen Mitwirkungsmöglichkeiten des Gesetzgebers tendieren gegen null. Selbst dann, wenn die Parlamentarier ihre verfassungsrechtlichen Möglichkeiten ausschöpfen würden, könnten sie nicht mehr, als die Ratifikation eines ihnen nicht genehmigen Abkommens zu versagen. Sie haben aber in dieser Phase nicht die Möglichkeit, unmittelfbar auf den Inhalt der Regelungen Einfluss zu nehmen.

Vor wenigen Wochen hatte das deutsche Bundesverfassungsgericht die Regelungen des Stabilitätsmechanismus aus verfassungsrechtlicher Sicht zu beurteilen<sup>6</sup>. Dabei war das Gericht von der Sorge getragen, dass von den Regierungen auf europäischer Ebene ein internationaler Vertrag ausverhandelt und der nationale Gesetzgeber letztlich vor vollendete Tatsachen gestellt wurde. Daher postulierte das Bundesverfassungsgericht eine Verpflichtung der Exekutive, die gesetzgebenden Organe frühzeitig einzubinden und laufend zu informieren. Die Regelungen über den Stabilitätsmechanismus sind mit jenen der Abkommen natürlich nicht vergleichbar: DBA haben nicht diese gravierende Bedeutung und sie stehen nicht in

<sup>4</sup> S. Lang, SWI 2012, 108 (120).

<sup>5</sup> So z. B. zum belgischen Musterabkommen *Peeters/Lecocq*, Neues belgisches Musterabkommen für DBA-Verhandlungen, SWI 2008, 197 (197 ff.).

<sup>6</sup> S. BVerfG v. 19.6.2012 – 2 BvE 4/11.

einem so engen Zusammenhang mit dem Unionsrecht, und gerade dieser Zusammenhang war es, der das Gericht letztlich bewegt hat, die Information und frühzeitige Einbindung der gesetzgebenden Organe als Rechtspflicht anzusehen. Aber auch Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge und im Kern handelt es sich um dasselbe Problem. Wenn schon nicht verfassungsrechtlich geboten, sollte daher auch auf dem Gebiet der Doppelbesteuerungsabkommen aus demokratiepolitischen Gründen eine frühzeitige Einbindung des Gesetzgebers erfolgen. Da das Ergebnis von DBA-Verhandlungen ganz wesentlich von der Ausgangsposition der beiden Staaten abhängt, kann eine Einbindung des Gesetzgebers faktisch nur dann gelingen, wenn das Musterabkommen, mit dem Österreich oder Deutschland in die Verhandlungen geht, in regelmäßigen Abständen auch auf parlamentarischer Ebene diskutiert und dadurch sichergestellt wird, dass die jeweilige Verhandlungsposition von der parlamentarischen Mehrheit akzeptiert wird. Dass die DBA-Politik im Verhältnis zu unterschiedlichen Staatengruppen auch partiell unterschiedlich ist, steht dem nicht entgegen: Ein Musterabkommen kann auch in Varianten veröffentlicht und diskutiert werden. In Deutschland hat es auch tatsächlich – allerdings bereits vor längerer Zeit – auf parlamentarischer Ebene Diskussionen über die Grundsätze der Abkommenspolitik gegeben.<sup>7</sup> Sinnvoll sind derartige Diskussionen allerdings vor allem dann, wenn gleichzeitig auch das jeweilige Musterabkommen, das als Ausgangsposition für die DBA-Verhandlungen dient, veröffentlicht wird. In Österreich ist ein derartiges Musterabkommen zuletzt 1999 publiziert worden<sup>8</sup> und eine Veröffentlichung der derzeit aktuellen Fassung des Musterabkommens steht unmittelbar bevor.<sup>9</sup> Auf parlamentarischer Ebene sind DBA-Fragen in Österreich aber bisher immer erst im Zusammenhang mit der Genehmigung eines konkreten DBA geführt worden, und auch dann meist selten.<sup>10</sup>

In Österreich werden die Interessensvertretungen zumindest in die Begutachtung bereits ausverhandelter Doppelbesteuerungsabkommen und auch in die Begutachtung von Entwürfen nach einzelnen Verhandlungsrunden

7 Vgl. z. B. dBMF, Die Grundlinien der deutschen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen – Bericht des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, EWS 1992, 74 (74 ff.).

8 Vgl. Österreichischer Abkommensentwurf in Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel (Hrsg.), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts, 1999, S. 109 (109 ff.).

9 S. Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die DBA-Politik Österreichs – Das österreichische Musterabkommen, 2012, in Druck.

10 Zu den Diskussionen zum Revisionsprotokoll zum DBA Österreich – Schweiz vgl. Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat, in Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS für Ruppe, 2007, S. 379 (379 ff.).

eingebunden<sup>11</sup>. In Deutschland und in den meisten anderen Staaten gibt es keine vergleichbare Vorgangsweise. Aber auch in Österreich wird den zur Stellungnahme eingeladenen Institutionen Vertraulichkeit auferlegt. Auf diese Weise wird eine breite öffentliche Diskussion von DBA-Entwürfen – etwa in Fachzeitschriften oder gar in der Tagespresse – im Regelfall verhindert. In einem demokratischen Rechtsstaat stellt dies einen Anachronismus dar<sup>12</sup>. Begründet wird dies mit den diplomatischen Gepflogenheiten und mit der Rücksichtnahme auf den Verhandlungspartner<sup>13</sup>. Besonders paradox ist es, wenn Staaten, die im jeweiligen nationalen Gesetzgebungsprozess transparente Verfahren kennen und Begutachtungen durch die breite Öffentlichkeit vorsehen, sich dann im Falle von Doppelbesteuerungsabkommen auf die Geheimhaltungswünsche der jeweils anderen Seite berufen. Sicherlich mag es die Verhandlungen gelegentlich vereinfachen, wenn nicht allzu viele „Zurufe“ von außen kommen. Der Qualität des Inhalts dieser Regelungen ist diese Praxis aber genauso wenig förderlich wie sie mit den Grundsätzen eines demokratischen Rechtsstaats im Einklang steht.

## 2. Die Bedeutung des nationalen Rechts und der Verwaltungspraxis

In Deutschland wie in Österreich sind Doppelbesteuerungsabkommen den einfachen Gesetzen gleichgeordnet und müssen daher auch den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Weder in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts noch in der Judikatur des Verfassungsgerichtshofs haben DBA-Fragen bisher aber große Bedeutung erlangt. In der verfassungsrechtlichen Diskussion sind Fragen der Übereinstimmung von DBA-Regelungen mit dem Legalitätsgrundsatz oder dem Gleichheitsgrundsatz nur am Rande diskutiert worden. Dies überrascht: Wirft man einen genaueren Blick auf das OECD-Musterabkommen und auf die bilateralen Abkommensregelungen, zeigt sich, dass zahlreiche in DBA grundlegende Differenzierungen durchaus angreifbar sind<sup>14</sup>. So ist nicht ohne Weiteres einzusehen, warum sowohl Aktivbezüge als auch Pensionen, die aufgrund eines derzeitigen oder früheren Dienstverhältnisses mit einer Gebietskörperschaft bezogen werden, nach ganz anderen Grundsätzen besteuert werden als vergleichbare Einkünfte aus derzeitigen oder früheren

11 Jirousek, Anmerkungen zur DBA-Politik Österreichs: eine Replik, SWI 2012, 157 (161); Jirousek in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die DBA-Politik Österreichs (Fn. 9); s. dazu auch Lang, SWI 2012, 108 (124).

12 Kritisch Lang, SWI 2012, 108 (125).

13 Jirousek, SWI 2012, 157 (160 ff.).

14 Dazu Lang, Möglichkeiten zur Vereinfachung der Doppelbesteuerungsabkommen, in Urnik/Fritz-Schmid/Kanduth-Kristen, Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS für Kofler, 2009, S. 127 (132 ff.) am Beispiel der Schiff- und Luftfahrt, Einkünfte aus öffentlichen Kassen, Studenten und Praktikanten.

Tätigkeiten in der Privatwirtschaft<sup>15</sup>. Ebenso ist es jedenfalls nicht von vornherein selbstverständlich, dass Gewinne von Unternehmen im internationalen Luftverkehr im Geschäftsleitungsstaat besteuert werden, während für andere Unternehmen das Betriebsstättenprinzip zum Tragen kommt<sup>16</sup>. Ähnliche Differenzierungen gibt es auch bei unselbständiger Arbeit, die – insbesondere im Falle der Freistellungsmethode – dazu führen können, dass Dienstnehmer von Fluglinien, die in Ländern ihre Geschäftsleitung haben, in denen unselbstständige Arbeit niedriger besteuert wird, sich dem Steuerzugriff ihres Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaates weitgehend entziehen können, während dies Dienstnehmer in anderen Branchen nicht können. Dass diese Differenzierungen Ausfluss eines völkerrechtlichen Vertrages sind oder gar auf das OECD-Musterabkommen zurückgehen, sollte weder das Bundesverfassungsgericht noch den Verfassungsgerichtshof hindern, hier denselben strengen Maßstab anzulegen wie bei nationalen Gesetzen. Gerade aufgrund des Umstands, dass – wie gerade dargelegt – der Gesetzgeber faktisch weder auf den Inhalt des OECD-Musterabkommens noch auf jenen der bilateral ausgehandelten Doppelbesteuerungsabkommen Einfluss nehmen kann, ist es noch wichtiger, dass die zuständigen Gerichte ihrer verfassungsrechtlichen Kontrollaufgabe nachkommen.

Eine verfassungsrechtliche Diskussion hat zumindest in Deutschland die Frage ausgelöst, ob sich der einfache Gesetzgeber über eine abkommensrechtliche Vorschrift hinwegsetzen kann. Reflexartig neigen wir Steuerrechtler dazu, uns zu wünschen, dass gegen das immer häufiger vorkommende „Treaty Override“ zumindest ein verfassungsrechtliches „Kraut gewachsen“ wäre. Tatsächlich ist es bedrückend mitanzusehen, wie leichtfertig zumindest der deutsche Gesetzgeber mit den von ihm eingegangenen abkommensrechtlichen Verpflichtungen umgeht und wie häufig er bereit ist, die völkerrechtliche Vorschrift zu brechen<sup>17</sup>. Der Rechtskultur ist damit jedenfalls kein guter Dienst erwiesen. Denn einem Staat, der seine eigenen von ihm eingegangenen Verpflichtungen nicht einhält, mangelt es an Glaub-

15 S. dazu Lang, Article 19 (2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, Bulletin for International Taxation 2007, 17 (17 ff.); Lang, Ruhegehalter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg, 2009, S. 879 (879 ff.).

16 Lang in FS Kofler (Fn. 14), S. 127 (132 ff.).

17 Zur Diskussion vgl. Vogel in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 202 ff.; Vogel, Völkerrechtliche Verträge und innerstaatliche Gesetzgebung, ISrR 2005, 29 (29 f.); Rutz/Reimer, Treaty Override im deutschen internationalen Steuerrecht, ISrR 2005, 843 (844 ff.); Siem, Völkerrecht und nationales Steuerrecht im Widerstreit?, ISrR 2006, 505 (505 ff.); Lehner, Treaty Override im Anwendungsbereich des § 50d EStG, ISrR 2012, 389 (390 f.); Habn, Treaty-Override als Verfassungsverstoß?, BB 2012, 1955 (1957 ff.); Plewka/Plott, Die Entwicklung des Steuerrechts, NJW 2012, 2558 (2562); Gosch, Verfassungswidrigkeit eines sog. Treaty override (§ 50d Abs. 8 EStG 2002/2004)?, BFH/PR 2012, 235 (235 ff.).

würdigkeit, wenn er von seinen Bürgern rechtlichen Gehorsam einfordert. Dennoch ist Vorsicht anzuraten, hier dem einfachen Gesetzgeber mit dem Schwert des Verfassungsrechts entgegenzutreten: Die Bereitschaft des Gesetzgebers, in DBA Steuerverzichte auszusprechen, mit denen er sich langfristig bindet, könnte geringer werden, wenn tatsächlich nur mehr die Kündigung eines Abkommens als einziges Mittel bleibt, wenn der Gesetzgeber einmal seine steuerpolitischen Leitlinien modifizieren möchte. Alternativ oder zusätzlich würde die schon jetzt auch immer öfter vorkommende Abkommenskündigung noch häufiger werden, wenn sich der Gesetzgeber von Verfassungen wegen nur auf diese Weise von der völkerrechtlich eingegangenen Bindung lösen kann. Zu befürchten ist allerdings, dass ein Gesetzgeber, der vom Verfassungsgericht bestätigt bekommt, dass die Einhaltung seiner völkerrechtlichen Verpflichtungen keine Verfassungspflicht ist, dies dann überhaupt als Freibrief sieht, sich völlig nach Belieben über die völkerrechtlichen Verträge hinwegzusetzen.

Nationales Recht spielt nicht nur im Falle des „Treaty Override“ eine Rolle. Zum einen hängt die DBA-Politik jedes Staates entscheidend von den Grundsätzen der nationalen Steuerrechtsordnung ab: Staaten, die auf bestimmte Einkünfte keine oder eine hohe Quellensteuer erheben, wenn es zu Zahlungen an Steuerausländer kommt, werden in ihren Abkommen völlig konträre Zielsetzungen verfolgen, wenn es um die Höhe der abkommensrechtlich zulässigen Quellensteuer geht. Zum anderen sind Abkommensrecht und nationales Steuerrecht schon aus systematischen Gründen eng verschränkt: Die DBA müssen jene berechnen, die nach nationalem Steuerrecht verpflichtet sind<sup>18</sup>. Sie knüpfen daher an die „ansässige Person“ an. Ebenso müssen sie die nationalen Besteuerungstatbestände einschränken und sprechen daher mit Begriffen wie „Gewinnen“, „Zahlungen“, „Vergütungen“ oder „Einkünften“ die jeweiligen Bemessungsgrundlagen des nationalen Steuerrechts an<sup>19</sup>. Wenn der Methodenartikel eines DBA die Anrechnung der ausländischen Steuer vorsieht, wird damit mitteilbar auch auf jene Regelungen verwiesen, die für die Ermittlung der Steuer dort konstitutiv sind. Regelungen wie Art. 6 Abs. 2 OECD-MA knüpfen in Ausnahmefällen auch für abkommensrechtliche Definitionen an

18 Dazu z. B. Debatin, Subjektiver Schutz und Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1989 Beilage 2, 1 (2 ff.); Lang, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (289 ff.).

19 Näher Fritinger, Die Besteuerung des Vermögens in den DBA, SWI 1991, 271 (271 ff.); Lang, Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, RIW 1992, 573 (576); Lang, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), in Burmeister/Endres (Hrsg.), Aussteuerrecht – Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Debatin, 1997, S. 283 (295 ff.); Schön, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I), World Tax Journal 2009, 67 (88 f.); Lang, Einkünfteermittlung im Internationalen Steuerrecht, in Hey (Hrsg.), Einkünfteermittlung, DStJG 34 (2011), S. 353 (353 ff.).

nationales Recht an, was aber zumindest rechtspolitisch durchaus fragwürdig ist<sup>20</sup>.

In anderen Fällen sind aber Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht streng voneinander getrennt zu halten. Die Auslegungsvorschrift des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA wird zwar häufig insoweit missverstanden, als aus ihr die Maßgeblichkeit des nationalen Rechts für die Auslegung der im Abkommen nicht definierten Begriffe abgeleitet wird. Dabei wird aber übersehen, dass auch diese Vorschrift den Zusammenhang des Abkommens betont und daher den Rückgriff auf das nationale Recht – wenn überhaupt – nur im seltenen Ausnahmefall zulässt<sup>21</sup>. Der BFH ist sich der Bedeutung der abkommensautonomen Auslegung in den letzten Jahren auch stärker bewusst geworden. So hat er beispielsweise überzeugend aufgezeigt, dass der abkommensrechtliche Begriff des „Unternehmens“ keineswegs an den nationalen Begriff des Gewerbebetriebs anknüpft<sup>22</sup>.

Im Steuerrecht kommt auch häufig der Verwaltungspraxis große Bedeutung zu. Im Falle der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen wird gelegentlich angeführt, dass Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK sogar eine rechtliche Grundlage dafür hergibt, der Verwaltungspraxis normative Bedeutung zuzumessen, soweit es sich um eine „übereinstimmende Übung“ der beiden Vertragsstaaten handelt. Hier ist aber Vorsicht am Platz: Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK gilt nicht nur für DBA, sondern für alle Arten von völkerrechtlichen Verträgen. Die Vorschrift erlaubt daher auch ein differenzierendes Verständnis: Bei der Anwendung von Verträgen, die ausschließlich Verpflichtungen zwischen den Behörden der beiden Vertragsstaaten begründen, fällt es leichter, die übereinstimmende Praxis der beiden Staaten bei der Auslegung dieser Vorschriften zu berücksichtigen als bei Doppelbesteuerungsabkommen, wo auch Rechte und Pflichten Dritter – nämlich der Steuerpflichtigen – Regelungsinhalt sind<sup>23</sup>. Art. 31 Abs. 3 WVK verlangt auch gar nicht, der „übereinstimmenden Übung“ *überragende* Bedeutung bei der Auslegung und Anwendung von Rechtsvorschriften beizumessen,

20 S. Lang, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1989, 11 (12 ff.); Gassner/Lang, Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgaberecht, in Mayer/Jablonek/Kucsko-Stadlmayer/Laurer/Ringhofer/Thunel (Hrsg.), Staatsrecht in Theorie und Praxis, FS Walter, 1991, S. 159 (178 ff.).

21 Ausführlich dazu Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 1992, S. 108 ff.; Lang, RIW 1992, 573 (574); Lang, IWB 2011, 281 (287 ff.); Lang in FS Debatin (Fn. 19), S. 283 (290 ff.).

22 Vgl. BFH, Urteil v. 28.4.2010 – I R 81/09; Anmerkungen dazu Wittkowski/Loose, Gewerlich geprägte Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, DB 2010, 2411 (2412 ff.).

23 Dazu Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 1994, S. 11 (26); Gassner/Lang in FS Walter (Fn. 20), S. 159 (178 ff.).

sondern spricht nur von ihrer Berücksichtigung. Daher steht einer der dem Gewaltenteilungsgrundsatz Rechnung tragenden Auslegung des Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK nichts im Wege. Der BFH hat überzeugend dem Wortlaut oder anderen bei der Auslegung zu berücksichtigenden Aspekte größere Bedeutung als der „übereinstimmenden Praxis“ der beiden Vertragsstaaten beigemessen<sup>24</sup>.

Ebenso wenig wäre es akzeptabel, wenn die Verwaltungsbehörden der beiden Vertragsstaaten es in der Hand hätten, im Wege des Abschlusses von Verständigungsvereinbarungen sich der jeweiligen höchstgerichtlichen Kontrolle zu entziehen. Daher haben sowohl die Höchstgerichte in Deutschland als auch in Österreich konsequent den in Verständigungsvereinbarungen vertretenen Auffassungen jegliche Bindungswirkung abgesprochen<sup>25</sup>. Rechtliche Bedeutung können Verständigungsvereinbarungen nur dann erlangen, wenn sich die Verwaltung der entsprechenden Rechtsquellen des nationalen Rechts bedient. Daher ist das österreichische Finanzministerium schon vor einigen Jahren dazu übergegangen, ihm wichtige Verständigungsvereinbarungen als Verordnungen kundzumachen<sup>26</sup>. Damit ist zwar der Verwaltungsgerichtshof an deren Inhalt gebunden. Hat er jedoch Zweifel, ob der Inhalt der Verständigungsvereinbarung mit dem Inhalt der abkommensrechtlichen Vorschrift in Einklang steht, kann er ein Verordnungsprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof einleiten. Der Verfassungsgerichtshof kann dies bei ihm anhängig gewordenen Fällen auch von Amts wegen tun. Auf diese Weise bleibt die rechtsstaatliche Kontrolle sichergestellt. Mit der Einfügung des § 2 Abs. 2 in die Abgabenordnung (AO) hat nun auch der deutsche Gesetzgeber im Jahressteuergesetz 2010 festgelegt, dass das deutsche Finanzministerium sich der Rechtsverordnungen bedienen kann, um eine Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen herzustellen.

### 3. Unionsrecht

Bis zum Vertrag von Lissabon enthielt das Primärrecht der EU eine ausdrückliche Aufforderung an die Mitgliedstaaten, in Verhandlungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung einzutreten<sup>27</sup>. Die normative Bedeutung

24 S. BFH, Urteil v. 2.9.2009 – I R 90/08 und I R 111/08.

25 Vgl. etwa in Deutschland BFH, Urteil v. 1.2.1989 – I R 74/86 und v. 10.7.1997 – I R 4/96 und in Österreich VwGH v. 27.8.1991 – 90/14/0237; v. 20.9.2001 – 2000/15/0116 und v. 30.3.2006 – 2002/15/0098.

26 Vgl. dazu etwa die in Form einer Rechtsverordnung kundgemachte Verständigungsvereinbarung zu Art. 15 des DBA-Liechtenstein, BGBl. II Nr. 215/2001.

27 S. ex Art. 293 EGV: Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen: [...] die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft.

dieser Regelung war gering<sup>28</sup>. Eine rechtlich durchsetzbare Verpflichtung zum Abschluss von DBA war ihr nach herrschender Auffassung nicht zu entnehmen. Allenfalls hat sie verdeutlicht, dass sich aus dem Primärrecht eine unmittelbare Verpflichtung, Doppelbesteuerung zu vermeiden, für die Mitgliedstaaten nicht ableiten lässt. Der Wegfall dieser Regelung hat daher wenig Bedeutung<sup>29</sup>. Die EU-Kommission hat jedenfalls jetzt selbst Initiativen ergriffen, um sich dem Thema der Doppelbesteuerung und auch der doppelten Nichtbesteuerung anzunehmen, und Konsultationsverfahren durchgeführt, die in eine Mitteilung gemündet haben<sup>30</sup>. Dennoch ist der Einfluss der europäischen Organe auf das Internationale Steuerrecht bisher gering gewesen.

Kontrovers wird auch die Frage diskutiert, ob sich ein Verbot der Doppelbesteuerung aus den Grundfreiheiten ergibt. Klarerweise werden durch Doppelbesteuerung grenzüberschreitende Investitionen in der EU gehindert. Dennoch reichen die Grundfreiheiten, die vom EuGH als Diskriminierungsverbote gedeutet werden, nicht so weit. Der Gerichtshof verlangt meines Erachtens zu Recht die unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Situationen oder – allerdings in der Praxis viel seltener – die gleiche Behandlung unterschiedlicher Situationen, um in die Grundfreiheitenprüfung einzutreten. Eine bloße Beschränkung aufgrund Doppelbesteuerung reicht dafür nicht. Die Kritiker dieser Auffassung können aber ins Treffen führen, dass die Rechtsprechung des EuGH nicht ausbalanciert ist: Dem Ziel der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung misst der EuGH in seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten im Rahmen der Rechtfertigungsgründe nämlich dogmatische Bedeutung bei. Wenn der EuGH Doppelbesteuerung aber nicht als Verstoß gegen die Grundfreiheiten sieht, sollte er es auch hinnehmen, wenn die mangelnde Harmonisierung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten doppelte Nichtbesteuerung zulässt.

Eine Bedeutung für die DBA-Politik ist dem Unionsrecht aber in manchen Fragen nicht abzuspüren: So sieht die Mutter-Tochter-Richtlinie eine weitgehende Beseitigung von Quellensteuern im grenzüberschreitenden Konzernverhältnis vor. Dies hat nicht nur dazu geführt, dass die Regelungen in DBA zwischen den EU-Mitgliedstaaten über Konzerndividenden weitgehend überflüssig geworden sind und die dort enthaltenen Quellensteuerbegrenzungen über weite Strecken leerlaufen, sondern auch manche

28 S. u. a. Heydt, Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Doppelbesteuerung, in Haarmann (Hrsg.), Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, 2004, S. 31 (35 ff.); zur Diskussion auch Lehner, Beseitigt die neue Verfassung für Europa die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung?, IStR 2005, 397 (397 ff.).

29 Näher Lang, Treaty Override und Gemeinschaftsrecht, in Lehner (Hrsg.), Reden zum Andenken an Klaus Vogel, 2010, S. 59 (74).

30 S. Mitteilung der Kommission zur Doppelbesteuerung im Binnenmarkt, KOM(2011) 712 endg. v. 11.11.2011.

Drittstaaten veranlasst, den Nullsatz in ihren DBA für Dividenden anzustreben. Die Schweiz hat dies nicht nur in etlichen bilateralen DBA mit einzelnen EU-Staaten, sondern im Freizügigkeitsabkommen ganz generell im Verhältnis zur EU erreicht<sup>31</sup>. Aber auch die USA bietet seit etlichen Jahren ihren Verhandlungspartnern den Verzicht auf Quellensteuern bei Dividenden an<sup>32</sup>.

Auf die Bemühungen der EU geht letztlich auch die Schiedskonvention zurück, die allerdings – vor allem, um sie der Zuständigkeit des EuGH zu entziehen – dann entgegen den ursprünglichen Plänen nicht als Richtlinie, sondern als multilateraler völkerrechtlicher Vertrag zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossen wurde<sup>33</sup>. Der Anwendungsbereich der Schiedskonvention überlappt sich zum Teil mit jenem der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den EU-Mitgliedstaaten. Dies hat einerseits rechtsdogmatische Bedeutung, denn die Schiedskonvention enthält nicht nur verfahrensrechtliche Vorschriften, sondern wiederholt auch die Regelungen über den Fremdvergleich für Beziehungen zwischen Betriebsstätten und verbundenen Unternehmen. Dies wird in der Diskussion um die neue inhaltliche Ausrichtung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Rahmen des „Authorized OECD-Approaches“ (AOA) oft übersehen: Es geht hier nicht nur um die Frage, inwieweit die nunmehr angestrebte völlige Selbstständigkeit von Stammhaus und Betriebsstätte einer Änderung der bestehenden DBA bedarf, sondern auch darum, inwieweit die materiellrechtlichen Regelungen der Schiedskonvention eine Änderung der bilateralen Regelungen zulassen oder zumindest wirksam werden lassen. Vor allem aber hat die Schiedskonvention auch die Entwicklungen in der OECD über das Schiedsverfahren wesentlich beeinflusst: Die rechtsstaatlichen Standards, die dadurch geschaffen wurden, haben den Finger auf die Wunde im OECD-Bereich gelegt, wo über lange Zeit nur das traditionelle Verständigungsverfahren als Rechtsschutzmechanismus bekannt war. Die Entwicklungen in der EU waren daher sicherlich auch mitentscheidend dafür, dass es 2008 zu einer Aufnahme einer Schiedsklausel in das OECD-Musterabkommen gekommen ist.

Zumindest im bilateralen Verhältnis zwischen Deutschland und Österreich kann künftig auch mit dem EuGH das höchste Rechtsprechungsorgan der

31 Zur Schweizer Abkommenspolitik s. Beiträge von Giraudi und Matteotti in Lang/Schuch/Staringer, DBA-Politik Österreichs – Das Musterabkommen, 2012, in Druck.

32 Vgl. dazu die DBA zwischen Amerika und Australien, Belgien, Dänemark, Deutschland, Finnland, Japan, Mexiko, Niederlande und Schweden; Näheres zur amerikanischen Steuerpolitik s. Kessler, Hinter dem Horizont – Das neue US-Musterabkommen und die Zukunft der US-Steuerpolitik, IStR 2007, 159 (159 ff.).

33 S. 90/436/EWG: Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen. Genaueres dazu s. Jirovske, Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ÖStZ 1999, 218 (218 ff.).

EU auf die Entwicklung von DBA Einfluss nehmen. In den ersten zehn Jahren seit Abschluss des neuen DBA zwischen Österreich und Deutschland wurde zwar in keinem Fall noch die Zuständigkeit des EuGH, über Auslegungsfragen dieses Abkommens zu entscheiden, in Anspruch genommen. Dies ist allerdings keineswegs ein Misserfolg: Schiedsverfahren sind ja dann besonders wirksam, wenn sie für die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einen Anreiz schaffen, offene Verständigungsfälle so schnell zu lösen, dass das Schiedsgericht – in diesem Fall der EuGH – gar nicht in Anspruch genommen zu werden braucht<sup>34</sup>. In letzter Zeit stehen die österreichischen und die deutschen Behörden aber aufgrund der schwieriger gewordenen finanziellen Situation unter größerem Druck, bei Steuerverfahren zurückhaltender zu sein. Daher werden Einigungen bei Verständigungsverfahren auch schwieriger und dem Vernehmen nach steht die Anrufung des EuGH in einigen Fällen unmittelbar bevor. Gerade von Entscheidungen des EuGH wird zu erwarten sein, dass sie in den Mitgliedsstaaten, aber vielleicht auch darüber hinaus noch größeren Einfluss auf die Rechtspraxis haben, als dies derzeit bei gerichtlichen Urteilen einzelner Staaten der Fall ist. Vor diesem Hintergrund wäre es wünschenswert, wenn auch andere Staaten dem österreichisch-deutschen Beispiel folgen und den EuGH auch in DBA-Fragen zuständig machen.

#### 4. Soft Law

Geht es nach dem Wunsch der OECD, sollte auch der vom OECD-Steuerausschuss verfasste Kommentar zum OECD-Musterabkommen zu den Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts gehören. Die OECD erhebt sogar den Anspruch, dass ihr laufend geänderter Kommentar auch bei der Anwendung schon abgeschlossener Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigt wird, wenngleich sie dies unter den Vorbehalt der Zulässigkeit stellt hat. Vom Wunsch der OECD kann dies allerdings nicht abhängen. Zu Recht hat schon *Maarten Ellis* diese Ansinnen mit dem Bemühen von Baron Münchhausen verglichen, sich selbst am Schopf in die Höhe zu ziehen<sup>35</sup>. Geänderte Fassungen des OECD-Kommentars können für die Interpretation bereits vorher abgeschlossener DBA keine Bedeutung haben. Sonst wäre sogar die letzte dem nationalen Gesetzgeber verbliebene Möglichkeit bei der Abkommensrechtsetzung mitzuwirken, nämlich das DBA im parlamentarisch vorgesehenen Verfahren zu genehmigen, entwertet. Ein Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz würde vorliegen und die

34 So z. B. *Gassner*, Die Abkommenspolitik Österreichs, SWI 1999, 195 (200); *Lang*, Gegenwart und Zukunft der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung – FS Deloitte & Touche Österreich, 2007, S. 301 (310); *Lang*, SWI 2012, 108 (111).

35 Vgl. *Maarten Ellis*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel, Bulletin for International Taxation 2000, 617 (618).

Exekutive könnte – im Zusammenwirken mit den Regierungen der anderen OECD-Mitgliedstaaten – ohne jede Mitwirkung der Legislative auf den Inhalt eines DBA Einfluss nehmen. Weder die allgemeinen Auslegungssätze noch jene in der WVK verankerten Grundsätze bieten einen Anhaltspunkt dafür, dass auch die geänderte Version eines OECD-Kommentars von Bedeutung sein kann<sup>36</sup>. Lediglich jene Fassung des OECD-Kommentars, die beim Abkommensabschluss existiert hat, kann für die Auslegung eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens herangezogen werden. Die Grundlage dafür gibt nicht nur Art. 32 WVK ab, sondern in diesem Fall ist es auch möglich, den OECD-Kommentar als Ausdruck eines bestimmten Verständnisses nach Art. 31 Abs. 4 WVK oder ganz allgemein als Teil des Zusammenhangs nach Art. 31 Abs. 1 WVK zu sehen. In diesem Fall hat der OECD-Kommentar eine ähnliche Bedeutung wie Gesetzmateriale nach nationalem Recht: Sie sind im Auslegungsvorgang zu berücksichtigen, geben Hinweise auf die Auffassung des historischen Gesetzgebers, sind aber nicht das einzige im Auslegungsvorgang zu berücksichtigende Argument. Für die Heranziehung geänderter Kommentare lässt sich hingegen überhaupt kein Anhaltspunkt finden.

Die Rechtsprechung des BFH hat daher zu Recht deutlich gemacht, dass für die Heranziehung geänderter Kommentare kein Raum bleibt<sup>37</sup>. Das Kalkül des OECD-Steuerausschusses ist nicht aufgegangen: Der OECD-Steuerausschuss hat insbesondere auch deshalb von allzu häufigen Änderungen des OECD-Musterabkommens selbst abgesehen, weil ihm bewusst war, dass es eines langen Zeitraums bedarf, bis eine derartige Änderung dann flächendeckend in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen weltweit umgesetzt ist. Er hat gehofft, den Finanzverwaltungen diese mühsame Prozedur zu ersparen, und wollte stattdessen über die Änderung des Kommentars den Inhalt des OECD-Musterabkommens weiterentwickeln. Die meisten Gerichte haben ihm dabei aber – aus verständlichen Gründen – die Gefolgschaft versagt.

Zur gängigen österreichischen Abkommenspraxis gehört es, Regelungen in das Abkommen einzufügen, die positiv-rechtlich anordnen sollen, dass auch spätere Änderungen der OECD-Kommentare für die Interpretation von bereits abgeschlossenen DBA Bedeutung haben sollen. Derartige Regelungen sind auch den deutschen Abkommen nicht fremd. Als Beispiel kann

36 Ausführlich dazu *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Fn. 23), S. 11 (24 ff.); *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht?, ÖStZ 2006, 203 (203 ff.); *Lang*, Haben die Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung älterer DBA Bedeutung? SWI 1995, 412 (412 ff.).

37 S. BFH, Urteil v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10 unter Hinweis auf BFH, Beschluss v. 19.5.2010 – I B 191/09; zustimmend *Lüdicke*, Das Jahr im Rückblick: Werrung der aktuellen Abkommenspolitik aus Sicht des Rechtsanwenders, in *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger* (Hrsg.), Deutsche Abkommenspolitik, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), S. 49 (51 ff.).



das DBA Deutschland – Ungarn dienen: Dort ist ein dynamischer Verweis auf den OECD-Kommentar enthalten, der allerdings auf einige Verteilungsnormen beschränkt ist und außerdem nur insoweit greift, als die Kommentarauffassung „dem Abkommenstext entspricht“<sup>38</sup>. Die Finanzverwaltungen, die aus den erwähnten Gründen die Rechtsetzung im DBA-Bereich ohnehin dominieren, haben durch Aufnahme derartiger dynamischer Verweise in DBA den Versuch unternommen, die zu einer statischen Interpretation neigende Rechtsprechung auszuhebeln. Die Macht der Exekutive soll auf diese Weise weiter gegenüber der Legislative gestärkt werden. Dass der Gesetzgeber gelegentlich die Rechtsprechung korrigiert, ist an sich nicht verwerflich. Bedenklich ist allerdings, dass in diesem Fall noch stärker als im nationalen Recht die Verwaltung dem Gesetzgeber nicht bloß „die Hand führt“, sondern ihn geradezu nötigt, eine Regelung zu akzeptieren, die die Machtfülle der Verwaltung noch weiter stärkt und künftig sogar die formelle Mirwirkung des Gesetzgebers bei der Weiterentwicklung der Abkommensvorschriften weitgehend überflüssig machen soll. Der Gesetzgeber, der nicht einen diplomatischen Affront gegenüber dem anderen Staat riskieren will, hat gar keine andere Alternative als ein derartiges Abkommen zu genehmigen. Da die offensichtliche Intention der Abkommensrechtsetzer, der jeweils jüngsten OECD-Auffassung zum Durchbruch zu verhelfen, zumindest im Wortlaut der Regelungen der österreichischen DBA nicht eindeutig zum Ausdruck kommt, wird abzuwarten sein, ob die Höchstgerichte diese Kompetenzverschiebung zugunsten der Exekutive letztlich akzeptieren.

Die Problematik der Änderungen der OECD-Kommentare lässt sich gut am Beispiel der Diskriminierungsverbote des Art. 24 OECD-MA illustrieren: Die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten in den letzten Jahren und Jahrzehnten hat gezeigt, dass man Diskriminierungsverbote nicht zwingend so restriktiv verstehen muss, wie dies oft die Steuerverwaltungen und auch nationale Gerichte im Fall der Diskriminierungsverbote des Art. 24 OECD-MA tun. Seitens der Finanzverwaltungen hat es daher offenbar Befürchtungen gegeben, dass der „Funke“ des Unionsrechts auch auf Art. 24 OECD-MA „überspringen“ könnte. Daher wurde eine Arbeitsgruppe gebildet, um Zweifelsfragen des Art. 24 OECD-MA zu sichten und dann zu „klären“. Diese „Klarstellungen“ sind 2008 in den OECD-Kommentar eingegangen. Die nunmehr vertretenen Auffassungen sollten das von den Verwaltungen favorisierte restriktive Verständnis der abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote unterstreichen. Jedes andere Ergebnis wäre überraschend gewesen: Die in den Gremien des OECD-Steuerausschusses vertretenen weisungsgebundenen Finanzbeamten hätten

<sup>38</sup> Abschnitt 3 des Protokolls zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Ungarn zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 28. Februar 2011, BGBl. II 2011, 938.

wohl kaum in ihre Heimatländer zurückfahren können, um ihren Vorgesetzten zu berichten, dass sie die Diskriminierungsverbote gerade zu einem wirkungsvollen Rechtsschutzinstrument ausgebaut und auf diese Weise die Anwendung verschiedener nationaler Steuervorschriften beseitigt haben. Schon die Zusammensetzung dieser Gruppe ließ es im Falle der Diskriminierungsverbote unrealistisch erscheinen, dass andere als an fiskalischen Interessen orientierte Auffassungen zum Durchbruch kommen. Umso wichtiger ist es aber gerade in diesem Zusammenhang, den nunmehrigen Auffassungen des OECD-Kommentars bei der Auslegung der zuvor abgehandelten DBA keine Bedeutung beizumessen. Es wäre wohl aus rechtstaatlichen Gründen nicht zu akzeptieren, wenn Gerichte tatenlos hinnehmen müssten, dass die Finanzverwaltungen ihrer Staaten den Diskriminierungsverboten die Zähne gezogen haben.

Ein anderes Beispiel zeigt ebenfalls den rechtspolitischen Aspekt dieses Themas: Die weitweite Diskussion zu Fragen des Informationsaustausches hat auch zu Änderungen des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA geführt. Rechtspolitisch mag es durchaus etwas für sich haben, die Regelungen über den Informationsaustausch zu einem effizienten Instrumentarium der Finanzverwaltungen zu machen. Dies ist aber eine steuerpolitisch sensible Frage, die in demokratischen Rechtsstaaten nicht bloß von den Finanzverwaltungen entschieden werden kann, und zwar auch dann nicht, wenn sich die Finanzverwaltungen der OECD-Mitgliedstaaten auf eine einheitliche Auffassung einigen. Änderungen der Rechtslage, die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen betreffen, bedürfen der parlamentarischen Genehmigung, und zwar gerade in einem rechtspolitisch so sensiblen Bereich<sup>39</sup>.

Das Beispiel des Informationsaustausches zeigt aber auch, zu welch steuerpolitisch mächtiger Kraft die OECD – auch im Zusammenwirken mit den G20 – geworden ist: In den letzten Jahren wurde zahlreichen kleineren Staaten der „OECD-Standard“ beim Informationsaustausch aufgezwungen. OECD-Mitglieder wurden durch mehr oder weniger sanften Druck genötigt, Vorbehalte zu einzelnen Regelungen des Art. 26 OECD-MA zurückzuziehen und – genauso wie Nicht-OECD-Mitglieder – überredet, zu versprechen, diesem neuen Standard im Rahmen ihrer völkerrechtlichen Verträge in relativ kurzer Zeit nachzukommen. Rechtspolitisch mag es ein Schritt in die richtige Richtung sein, wenn bisherige Steuerstaaten „austrocknen“ und Steuerhinterziehern die Möglichkeit genommen wird, sich hinter dem Bankgeheimnis im Ausland zu verstecken. Dennoch bleibt ein

<sup>39</sup> Vgl. aber den statischen Verweis im Protokoll zum DBA Deutschland – Zypern: „Der OECD-Kommentar zu Artikel 26 des Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Abkommens geltenden Fassung wird als Leitlinie für die Anwendung von Artikel 25 verwendet.“

schaler Nachgeschmack: Mit einer gemeinsamen Willensbildung von souveränen Mitgliedern der internationalen Staatengemeinschaft, die einander auf Augenhöhe gegenüberstehen, hat diese Praxis wenig gemein. Große und wirtschaftlich mächtige Staaten können ihre Schächten ins Trockene bringen und die in ihrem Einflussbereich stehenden Niedrigsteuerländer vor schwerwiegenden wirtschaftlichen Konsequenzen bewahren, andere kleinere Länder kommen unter die Räder.

### III. Grundentscheidungen des Internationalen Steuerrechts

#### 1. Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung

Wichtigstes Ziel der Doppelbesteuerungsabkommen ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Allerdings hält sich der Erklärungswert dieser Aussage in engen Grenzen<sup>40</sup>. DBA vermeiden nämlich Doppelbesteuerung im bilateralen Verhältnis nicht generell, sondern eben nur in ihrem Anwendungsbereich. Doppelbesteuerung, die aufgrund der Überlappung doppelter beschränkter Steuerpflicht entsteht, wird durch ein DBA nicht vermieden. Ebenso wenig greift der DBA-Schutz, wenn eine Steuer nicht vom sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens erfasst ist. Schließlich gibt es neben den Fällen unterschiedlicher Einkünftezurechnung noch zahlreiche andere Konstellationen wirtschaftlicher Doppelbesteuerung, bei denen es trotz Bestehens eines DBA bleibt<sup>41</sup>. Daher sind auch die unilateralen Maßnahmen im nationalen Steuerrecht oft wirkungsvoller und in ihrem Anwendungsbereich weitreichender, um Doppelbesteuerung wirksam zu vermeiden.

Häufig werden die Ziele der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung auch in einem Atemzug genannt und als Kehrseite derselben Medaille bezeichnet<sup>42</sup>. Dabei ist aber Vorsicht geboten. Gerade die Freistellungsmethode bringt es mit sich, dass die Anwendung eines DBA zu doppelter Nichtbesteuerung führen kann: Wird das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte oder Vermögen dem anderen Staat zugewiesen, bleibt es auch ihm überlassen, ob er davon Gebrauch macht. Tut er dies nicht, ist doppelte Nichtbesteuerung die Folge. Staaten, die diese Effekte vermeiden wollen, müssen die Freistellungsmethode mit „Subject-to-Tax“-Klauseln verknüpfen<sup>43</sup>. Die Praxis zeigt jedoch, dass die Anwendung dieser Vorschriften oft zu Auslegungspro-

40 Näher auch Lang in Haarmann (Fn. 28), S. 86 ff.

41 Näher Lang in Haarmann (Fn. 28), S. 83 (90 ff.); Lang, Double Non-Taxation, Generalbericht, IFA, Cahiers de droit fiscal international, Volume 89a (2004), 21 (28 f.).

42 Ausführlich Lang, Generalbericht (Fn. 41), CDFI 89a (2004), 21 (29).

43 Dazu Burgstaller/Schilcher, Subject-to-Tax Clauses in Tax Treaties, European Taxation 2004, 266 (267 ff.); Schilcher, Subject-to-Tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis, 2004, S. 34 ff.

lemen führt. Rechtspolitisch ist nicht einzusehen, warum eine völlige Steuerfreistellung schädlich sein soll, aber schon eine geringe Steuerbelastung im Ausland dann die Steuerfreistellung im Inland wieder garantieren soll. Es gehört zum Wesen von Subject-to-Tax-Klauseln, dass die Anwendung der Freistellungsmethode dann von einem Euro Steuerbelastung mehr oder weniger im Ausland abhängt. Um diese unbefriedigenden Wirkungen zu vermeiden, bleibt der Wechsel zur Anrechnungsmethode als Alternative. Dann kommt es aber – worauf noch einzugehen sein wird – zu einer ganz anderen Belastungswirkung.

Die Zielsetzung, doppelte Nichtbesteuerung vermeiden zu wollen, scheint auch nur auf den ersten Blick nachvollziehbar und einsichtig. Genau genommen ist doppelte Nichtbesteuerung nämlich das Ergebnis des Zusammenspiels nicht harmonisierter Steuersysteme. Schon zwischen den EU-Mitgliedstaaten ist eine Harmonisierung von Steuersystemen bisher nicht gelungen. Selbst die Vorschläge der EU-Kommission, die von einer Umsetzung weit entfernt sind, würden nur zur Harmonisierung in Teilbereichen führen<sup>44</sup>. Wer doppelte Nichtbesteuerung als rechtspolitisches Übel ansieht, sollte sich zu einer weitreichenden internationalen Steuerharmonisierung bekennen. Sonst wird die Besteuerung „weißer Einkünfte“ immer nur Stückwerk bleiben. Der BFH hat daher gut daran getan, sich nicht vom Argument der Notwendigkeit der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung bei der Abkommensauslegung beeindrucken zu lassen<sup>45</sup>. „Weiße Einkünfte“ können eben die Konsequenz der Anwendung des geltenden Rechts sein. Eine rechtsdogmatisch relevante Zweifelsregel, doppelte Nichtbesteue-

44 Zum CCTB-Richtlinienvorschlag vgl. Garcia, The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-Jurisdictional Corporate Income Taxation: A Review of Issues and Options, European Commission Taxation Papers, WP 9/2006; Schön, Perspektiven der Konzernbesteuerung, ZHR 2007, 409 (443 f.); Schön, Group Taxation and the CCTB, Tax Notes International 2007, 1063 (1071 ff.); Mayr, CCTB: eine realistische Betrachtung, SWI 2008, 290 (290 ff.); Kubik/Massoner, Der aktuelle Stand der Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) Was bisher geschah und noch geschehen wird, FJ 2009, 13 (13 ff.); Mayr, Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung: BilMoG, in DStJG 34 (Fn. 19), S. 327 (348); Prinz, Das europäische GKKB-Projekt – eine Einschätzung aus Beratersicht, StuB 2011, 461 (462); Rieger-Michelberger, Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, CFOaktuell 2011, 95 (95 ff.); Röder, Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCTB with Formulary Apportionment, World Tax Journal 2012, 125 (126 ff.); Schön, Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, StuW 2012, 213 (217 f.); zu Problemen der Teilharmonisierung s. Schön, World Tax Journal 2009, 88.

45 Vgl. BFH, Urteil v. 19.5.2010 – I R 62/09, in dem der BFH einer KGaA, einer hybriden Kapitalgesellschaft mit mitunternehmerischen Zügen in Gestalt eines Komplementärs, aufgrund der zweifelsfreien Kapitalgesellschaftseigenschaft den vollumfänglichen Vorteil eines Schachtelprivilegs zugestanden hat.

zung hintanzuhalten, lässt sich nicht nachweisen<sup>46</sup>. Gegebenenfalls müssen „weiße Einkünfte“ eben in Kauf genommen werden. Punktuelle Versuche des Gesetzgebers, hier korrigierend zu wirken, sind aus den schon erwähnten Gründen fragwürdig. Sie begegnen zusätzlicher Kritik, wenn sie dann auch noch mit einem „Treaty Override“ verbunden sind.

## 2. Freistellungs- und Anrechnungsmethode

Das OECD-Musterabkommen sieht beide Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor: Den Vertragsstaaten bleibt es überlassen, für ihre Ansässigen entweder die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode im Abkommen vorzusehen oder aber beide Methoden miteinander zu kombinieren. Für passive Einkünfte – Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren – schlägt das OECD-Musterabkommen aber jedenfalls die Anrechnungsmethode vor.

Österreich und Deutschland bekennen sich grundsätzlich zur Freistellungsmethode. Beide Staaten sehen aber auch über die Fälle der passiven Einkünfte hinaus mitunter die Anrechnungsmethode vor. So ist Deutschland bei Künstlern und Sportlern bestrebt, die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat im Anwendungsbereich der Art. 17 OECD-Musterabkommen nachgebildeten DBA-Vorschriften sicherzustellen<sup>47</sup>. Beide Staaten haben in den letzten Jahren auch gelegentlich mit Niedrigsteuerländern Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen und sich dabei mitunter der Anrechnungsmethode bedient, aber keineswegs konsequent<sup>48</sup>. Eine einheitliche Abkommenspolitik lässt sich bei beiden Staaten nur mit Schwierigkeiten nachweisen. Gerade das österreichische Beispiel zeigt, dass auch die Entscheidung für die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oft vom Steuerwettbewerb bestimmt ist. So sah sich Österreich gezwungen, in DBA mit einigen der Golfstaaten deshalb die Freistellungsmethode zu vereinbaren, weil andere europäische Staaten mit diesen Vertragspartnern schon ähnliche Regelungen vereinbart hatten<sup>49</sup>.

Während also in Österreich und vor allem auch in Deutschland die Freistellungsmethode nicht immer den uneingeschränkten Vorrang genießt und

46 Lang, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA Auslegung, SWI 2002, 92 (92 f.); Lang, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime?, IStR 2002, 609 (611 f.); Lang, Generalbericht (Fn. 41) 29 ff.

47 S. Stockmann in Vogel/Lehner<sup>5</sup> (Fn. 17), Art. 17 Rz. 3 ff.; Lüdtcke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2007, S. 74 f.; Lüdtcke, Exemption and Tax Credit in Tax Treaties – Policy and Reality, Bulletin for International Taxation 2010, 609 (611).

48 Beispiele für die Anrechnungsmethode finden sich z. B. in den DBA zwischen Österreich und Barbados, Belize, Finnland und Katar.

49 Vgl. die österreichischen DBA mit Kuwait, Vereinigte Arabische Emirate, Oman und Saudi Arabien. Näheres dazu Lang, SWI 2012, 108 (115).

sich bei bestimmten Einkünften zumindest ein leichter Trend zur Anrechnungsmethode feststellen lässt, ist Großbritannien als typisches Anrechnungsland zumindest bei den Dividendeneinkünften zur Freistellungsmethode übergegangen. In den USA gibt es eine nach wie vor anhaltende Diskussion, ob ein Wechsel zur Freistellungsmethode bei ausländischen Einkünften sinnvoll ist<sup>50</sup>. Interessanterweise sind es dort vor allem die Unternehmen, die bei dieser Diskussion auf der Bremse stehen, da die Anrechnungsmethode in ihren komplexen Ausfäherungen mitunter nicht unerhebliche Vorteile für die Steuerpflichtigen bewirkt<sup>51</sup>. Die EU-Kommission hat sich im Entwurf der CCCTB-Richtlinie jedenfalls dafür entschieden, eindeutig der Freistellungsmethode den Vorrang einzuräumen<sup>52</sup>.

## 3. Besteuerungsrecht von Ansässigkeits- und Quellenstaat

Die Doppelbesteuerungsabkommen versuchen auch, die Besteuerungsrechte von Ansässigkeits- und Quellenstaat auszubalancieren. Die Vielfalt der verschiedenen Verteilungsnormen und die Komplexität der einzelnen Regelungen im Detail sind Ausdruck des Bemühens, akzeptable Kompromisse schon im OECD-Musterabkommen vorzuschlagen. In Einzelfällen – wie dies bei Betriebsstättenverträgen oder Einkünften von Künstlern und Sportlern der Fall ist – liegt das Besteuerungsrecht primär beim Quellenstaat, in anderen Fällen – wie z. B. bei Pensionen – beim Ansässigkeitsstaat.

Gerade das Beispiel der Pensionen zeigt aber, dass die Diskussion um die Verteilung der Besteuerungsrechte in Bewegung gekommen ist und die

50 S. dazu z. B. Graetz/Oosterhuis, Structuring an Exemption System for Foreign Income of U.S. Corporations, National Tax Journal 2001, 771 (771 ff.); Fleming/Peroni/Shay, Some Perspectives from the United States on the Worldwide Taxation vs. Territorial Taxation Debate, Journal of the Australasian Tax Teachers Association 2008, 35 (35 ff.); Avi-Yonah, Comment on Yin, Reforming the Taxation of Foreign Direct Investment by U.S. Taxpayers, Virginia Tax Review 2008, 281 (281 ff.); Kofler, Indirect Credit versus Exemption: Double Taxation Relief for Intercompany Distributions, Bulletin for International Taxation 2012, 77 (83); auf politischer Ebene s. Joint Committee on Taxation, Options to Improve Tax Compliance and Reform Tax Expenditures, JCS-02-05, 27 January 2005; President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, Simple, Fair and Pro-Growth: proposals to Fix America's Tax System (November 2005); Näheres dazu Zodrow/McLure, Time for US Tax Reform? The Tax Reform Panel's Recommendations, Bulletin for International Taxation 2006, 134 (147); Office of Tax Policy, US Department of the Treasury, Approaches to Improve the Competitiveness of the U.S. Business Tax System for the 21st Century, 20 December 2007, 54 ff.; US Joint Committee on Taxation, Present Law and Issues in US Taxation of Cross-Border Income, JCX-42-11, 80 ff.

51 Zu dieser Thematik s. z. B. Nikolakakis, Credit Versus Exemption – An Evolving Constellation of Constellations, Bulletin for International Taxation 6 (2012), Journals IBFD (accessed 2<sup>nd</sup> January).

52 Dazu Lang, Das Territorialitätsprinzip und seine Umsetzung im Entwurf der Richtlinie über eine Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), StuW 2012, 297 (297 ff.).

herkömmlichen Lösungen oft nicht mehr akzeptabel erscheinen: Art. 18 OECD-MA sieht das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates vor. In Zeiten geringer Mobilität war dies unproblematisch, da Arbeitnehmer in aller Regel auch nach Eintritt in den Ruhestand in ihrem bisherigen Tätigkeitsstaat verblieben sind. Die Migrationsströme sind aber – zumindest in Europa – größer geworden und haben sich oft auch zur „Einbahnstraße“ entwickelt. Gerade südeuropäische Länder haben in der Vergangenheit auch bedeutende steuerliche Anreize geschaffen, um ältere Menschen mit entsprechender Kaufkraft zu bewegen, sich bei ihnen niederzulassen. Aus diesem Grund ist die Regelung über Pensionen im DBA Niederlande – Portugal Gegenstand langjähriger Verhandlungen gewesen, weicht völlig vom OECD-Musterabkommen ab und sieht eine komplizierte Form der indirekten Anrechnung vor<sup>53</sup>. Den fiskalischen Interessen beider Vertragsstaaten soll auf diese Weise gebührend Rechnung getragen werden. Dänemark ist sogar so weit gegangen, Abkommen zu kündigen, weil die Vertragspartner nicht bereit waren, die Regelungen über Pensionen zu modifizieren<sup>54</sup>. Auch Deutschland hat nicht zuletzt auch aus diesem Grund das DBA mit der Türkei gekündigt<sup>55</sup>, das aber mittlerweile wieder neu verhandelt wurde<sup>56</sup>. Diese Beispiele zeigen nicht nur, dass die Hemmschwelle für Abkommenskündigungen in den letzten Jahren deutlich gesunken ist: Waren Abkommenskündigungen früher nahe der Kriegserklärung anzusetzen, so sind sie heute Ausdruck politischer Normalität, wie auch die Kündigung des DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer zwischen Deutschland und Österreich durch Deutschland zeigt<sup>57</sup>. Vor allem aber zeigen die Beispiele der Pensionsregelungen, dass die primäre Zuweisung von Besteuerungsrechten an den Ansässigkeitsstaat heute für viele Staaten nicht mehr akzeptabel ist.

Ein ganz anderes Beispiel weist in dieselbe Richtung: Die OECD hat sich in den letzten Jahren bemüht, auch bei unternehmerischen Einkünften stärker die Interessen der Quellenstaaten zu berücksichtigen. Eigene Regelungsvorschläge für Dienstleistungsbetriebsstätten stellen dies unter Beweis. Auch das mittlerweile berühmte „Painter-Example“ im OECD-Kommentar gibt von den Bemühungen Zeugnis, den bestehenden Betriebsstättenbegriff quellenstaatsfreundlich zu interpretieren. All dies ist letztlich

53 Vgl. z. B. Art. 18 DBA Niederlande – Portugal (dazu Lang, Generalbericht [Fn. 41], 59).

54 S. z. B. DBA Dänemark – Frankreich und Dänemark – Spanien. Beide Abkommen wurden am 1.1.2009 gekündigt. Dazu Bjornholm/Rüs, Act Enacted Authorizing Termination of Tax Treaties with France and Spain, European Taxation 2008, 205 (205 f.).

55 DBA Deutschland – Türkei wurde am 21.7.2009 mit Wirkung ab 1.1.2010 gekündigt.

56 Gesetz zu dem Abkommen vom 19. September 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 24. Mai 2012.

57 DBA Österreich – Deutschland wurde am 19.9.2007 gekündigt. Dazu z. B. Kräutzer/Perdelwitz/Schneider, Inheritance Tax – Quo Vadis?, European Taxation 2008, 291 (291 ff.).

auf den Versuch zurückzuführen, Nicht-OECD-Staaten wie Indien oder China stärker an die OECD heranzuführen und sie zu bewegen, die OECD-Grundsätze zu übernehmen. Die stärkere Ausrichtung der Arbeiten der OECD an den Interessen der Quellenstaaten sollte ihnen dies schmackhaft machen. Staaten wie Österreich und Deutschland haben aber zunehmend Probleme mit diesen Entwicklungen, weshalb Deutschland sich beispielsweise – allerdings mit einiger Verzögerung – schließlich entschlossen hat, eine Bemerkung zum „Painter-Example“ des OECD-Kommentars abzugeben<sup>58</sup>.

#### 4. Intensivität und Konsequenzen internationaler Zusammenarbeit

Die Bemühungen der OECD waren in den letzten Jahren sehr stark darauf hin ausgerichtet, die internationale Amtshilfe auszubauen und zu einem effizienten Instrument der Finanzverwaltungen zu machen. Von den geradezu „revolutionären Entwicklungen“ und der Geschwindigkeit, in der sie sich ereignet haben, war schon die Rede. Die Bestrebungen gehen aber weiter: Sowohl in der EU als auch in der OECD steht die flächendeckende Umsetzung des automatischen Informationsaustausches am politischen Programm<sup>59</sup>. In der EU ist auch die Vollstreckungshilfe bereits weitgehend durchgesetzt<sup>60</sup>. Auf diesem Gebiet hat die OECD bisher noch wenig Druck entwickelt, was aber auch auf die amerikanischen Befindlichkeiten auf diesem Gebiet zurückzuführen sein kann.

All diese Bestrebungen zum Ausbau der Amtshilfe sind in den letzten Jahren aber nicht unbedingt mit dem Ausbau des Rechtsschutzes Hand in

58 S. dazu Görl in Vogel/Lehner<sup>7</sup> (Fn. 17), Art. 5 Rz. 45.7; Lüdicke, Recent Commentary Changes concerning the Definition of Permanent Establishment, Bulletin for International Taxation 2004, 190 (191); Wichmann, The Taxation of Services? Is the Permanent Establishment the Appropriate Threshold?, Bulletin for International Taxation 2004, 201 (203); Schön, StuW 2012, 213 (219 f.); Schön, World Tax Journal 2009, 99 ff.

59 Vgl. dazu auf OECD-Ebene OECD, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters; OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes – General Module; OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes – Module 1, sowie auf europäischer Ebene u. a. die EU-Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU) und die Sparzinsenrichtlinie (RL 2003/48/EG); Näheres zur Sparzinsenrichtlinie s. Moshammer, Der Informationsaustausch nach OECD Grundsätzen und nach der Sparzinsenrichtlinie mit Schwerpunkt auf Kapitalerträge, Spektrum der Rechtswissenschaft 2011, 60 (60 ff.); Näheres zur Amtshilferichtlinie s. Gabert, Die neue EU-Amtshilferichtlinie, IWB 2011, 250 ff.

60 S. die Beitreibungsrichtlinie (RL 2010/24/EU); Näheres dazu Seer, Die Vollstreckungshilfen in Steuersachen nach der neu gefassten Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU. Zur Ermittlungshilfe s. Günther, Doppelbesteuerungsabkommen und unionsrechtliche Grundlagen der Ermittlungshilfe in Steuersachen, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa, 2012, S. 127 (127 ff.).

Hand gegangen. Von Parteienrechten war beim Ausbau des Informationsaustausches wenig die Rede. Hier bleibt zu hoffen, dass das Pendel auch wieder in die andere Richtung ausschlägt. Schließlich sind die rechtsstaatlichen Standards in verschiedensten Staaten der Welt äußerst unterschiedlich. Informationsaustausch kann in manchen Fällen Gefahr für Leib und Leben bedeuten, insbesondere dann, wenn die erhaltenen Informationen in manchen Staaten zum Anlass genommen werden, unliebsame Regierungsgegner in nur scheinbar fairen Verfahren zur Strecke zu bringen. Es erscheint wichtig, in Zukunft auf ein angemessenes System des Rechtsschutzes hinzuwirken, das einen effizienten und wirkungsvollen Informationsaustausch zwar keineswegs verhindert, jedoch in angemessener Weise auch den Interessen der betroffenen Steuerpflichtigen Rechnung trägt.

In Teilbereichen wurden in den letzten Jahren auch Rechtsschutzanliegen berücksichtigt: Nach langen Vorarbeiten und Diskussionen innerhalb der OECD wurde im Jahr 2008 schließlich die Regelung über das Schiedsverfahren in Art. 25 OECD-MA aufgenommen und das Verständigungsverfahren insoweit ergänzt. Vor dem Hintergrund des geschilderten Paradigmenwechsels ist der Ausbau des Schiedsverfahrens konsequent und wichtig: Wenn sich die Finanzverwaltungen in die Richtung kooperierender grenzüberschreitender Behörden entwickeln, die dem Steuerpflichtigen gemeinsam gegenüberreten, um auch sicherzustellen, dass er seinen steuerlichen Pflichten in allen Staaten nachkommt, müssen sich diese Verwaltungen umgekehrt auch darum bemühen, allfällige Auslegungskonflikte bei DBA-Anwendung auszuräumen. Unterschiedliche DBA-Interpretationen können dann keinesfalls auf dem Rücken des Steuerpflichtigen ausgetragen werden. Umso bedauerlicher ist es, dass manche Staaten bisher sehr zögerlich waren, die Regelungen über das Schiedsverfahren in die bilateralen Abkommen zu implementieren. Gerade Österreich liegt in den entsprechenden Statistiken der OECD derzeit sehr schlecht<sup>61</sup>. Der Schweiz ist es hingegen gelungen, bei bilateralen DBA-Verhandlungen, die aus Gründen der „Nachbesserung“ beim Informationsaustausch politisch ohnehin erforderlich waren, auch die Regelungen über das Schiedsverfahren praktisch flächendeckend umzusetzen<sup>62</sup>.

Der gerade aufgezeigte Paradigmenwechsel wird aber auch noch in anderen Bereichen Konsequenzen haben. So ist es bisher oft als selbstverständlich angesehen worden, dass die Möglichkeit zum Informationsaustausch nichts an der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen ändert. Die Abgabenbehörden sollen zunächst den Steuerpflichtigen heranziehen, be-

vor sie die Behörden des anderen Vertragsstaates bemühen. Auch der Umstand, dass der Informationsaustausch oft äußerst mühsam ist und nur schleppend funktioniert, wurde als Argument für die Nachrangigkeit des Informationsaustausches angeführt. Wenn nun aber die Abgabenbehörden effizientere Möglichkeiten haben, Informationen auszutauschen, und daher auch das Bild von den grenzüberschreitend kooperierenden Abgabenbehörden steht, die sich gemeinsam bemühen, ihre Steueransprüche gegenüber dem Steuerpflichtigen durchzusetzen, wird von den Abgabenbehörden auch erwartet werden können, dass sie zunächst auch ihre behördenübergreifenden Informationskanäle nützen, bevor sie den Steuerpflichtigen behelligen. Zumindest tendenziell sollte dieser neue Trend auch zu einer Abschwächung der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen führen.

#### IV. Zusammenfassung und Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts in den letzten Monaten und Jahren viel in Bewegung geraten ist. Grundsätze, die über Jahrzehnte hin akzeptiert waren, werden infrage gestellt oder gar aufgegeben. Immer öfter können DBA-Regelungen, wie sie im OECD-Musterabkommen vorgeschlagen sind, von den Vertragsstaaten nicht akzeptiert werden. Das weltweite Abkommensnetz wird langfristig stärker auseinander driften. Der Umstand, dass sich die OECD in den letzten Jahren stärker bemüht hat, Länder wie Indien und China in ihre Arbeit einzubinden, hatte die Ausrichtung des OECD-Musterabkommens an deren Interessen zur Folge. OECD-Mitgliedstaaten – wie Deutschland und Österreich – stehen nunmehr auch innerhalb der OECD stärker unter Druck, ihre Zurückhaltung gegenüber einer Ausdehnung der Besteuerungsrechte des Quellenstaates aufzugeben. Der Blick auf die in jüngerer Zeit von Deutschland und Österreich abgeschlossenen DBA zeigt auch, dass sich beide Staaten schwer tun, gerade mit bisherigen Steuer-oasenländern eine einheitliche Linie bei Abkommensverhandlungen zu finden.

Parallel zu dieser Unsicherheit hat sich die Zahl der politischen Akteure auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts erheblich erhöht. Die OECD spielt – teilweise auch in Verbindung mit den G20-Staaten – dabei eine erhebliche Rolle. Im herkömmlichen Rechtsquellenkatalog lassen sich diese „Soft law“-Phänomene nur mit großen Schwierigkeiten abbilden. Demokratopolitische Defizite sind die Folge, wenn es zu Verlagerungen von politischen Entscheidungen zu internationalen Organisationen kommt, die dem nationalen Rechtsetzer faktisch kaum Mitwirkungsmöglichkeiten lassen. Soweit nationale Akteure überhaupt eine Rolle spielen, sind sie

61 Lang, SWI 2012, 108 (111).

62 S. Beiträge von Girardi und Matteotti, in Lang/Schuch/Staringer, DBA-Politik – Das österreichische Musterabkommen, 2012, in Druck; Baumgartner/Schelling, Schiedsgerichtsbarkeit im internationalen Steuerrecht wird Realität, IFF 2008, 159 (174).

üblicherweise der Exekutive zuzuordnen. Der BFH hat sich bisher standhaft gezeigt, diese Einflüsse im Grenzen zu halten und sie rechtsstaatlich zu „domestizieren“. Gerade im Zusammenhang mit den Diskussionen über die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens und insbesondere der nationalen Musterabkommen, die dann die Verhandlungsgrundlage für bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen bilden, ist es wichtig, bestehende demokratiepolitische Defizite durch parlamentarische Anhörungsverfahren und verstärkte transparente Begutachtung zu kompensieren.

## Diskussion

zum Referat von Prof. Dr. *Michael Lang*

Leitung

Prof. Dr. *Markus Achatz*

Prof. Dr. *Dietmar Gosch*

Ich fühle mich fast berufen, das erste Wort an uns alle zu wenden, nachdem Sie in Ihrem Vortrag, Herr *Lang*, so überaus freundlich und wohlwollend auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH und hierbei insbesondere mit der Spruchpraxis des I. Senats eingegangen sind. Vor allem eines gibt mir Grund und Anlass, mich zu äußern. Sie haben betont, dass es das beständige Anliegen des Bundesfinanzhofs ist, auch im Zusammenhang mit dem völkervertraglichen Abkommensrecht das Demokratieprinzip, den verfassungsrechtlichen Gesetzesvorbehalt nicht zu kurz kommen zu lassen. Dem ist vorbehaltlos beizupflichten und das kann nicht oft genug hervorgehoben werden. Ich erwähne dazu die Verständigungsvereinbarungen, ich erwähne die Bedeutung des OECD-Musterkommens. Beides ist in der Abkommens- und Verwaltungspraxis gewiss von größter Bedeutung. Beides zeitigt aber beträchtliche Defizite. Wenn man all dasjenige, was in den Verständigungsvereinbarungen, im OECD-Musterkommentar steht, eins zu eins übernimmt und den Gerichten bindend vorgibt, dann sind es letzteren Endes die Vertragsbeteiligten, die Finanzverwaltungen der Vertragsstaaten, die über die Auslegung der Abkommen entscheiden. Für eine derartige Auslegungshoheit fehlt es den administrativen Strukturen aber an der notwendigen Kompetenz. Gerichte legen Gesetze aus, nicht Verwaltungsverlautbarungen. Der Gesetzesvorbehalt gilt uneingeschränkt auch für das Abkommensrecht. Dass in Deutschland – als Reaktion auf dieses Selbstverständnis des BFH – mittlerweile eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen worden ist, in der Abgabenordnung, dort in § 2 Abs. 2, die dieses Selbstverständnis gewissermaßen „einfangen“ will, steht auf einem anderen Blatt. Ob das in jener Regelung gelungen ist, wird sich zeigen; das hängt nach wie vor davon ab, ob die Verständigungsvereinbarung darauf abzielt, den Abkommenstext auszuliegen oder aber darüber hinausgehend abzuändern. Letzteres geht sicher wiederum nicht. Es ist nach wie vor Sache der Rechtsprechung, die Grenzen in diesen Bereichen auszuloten.

Sie haben, Herr *Lang*, aber auch Kritik angedeutet, Kritik im Hinblick darauf, wie wir denn nun mit dem Phänomen des treaty override umgehen. Sie haben vorsichtig formuliert, zu bemängeln sei zu einen ein deutliches Defizit an demokratischer Mitwirkung des Parlaments, was die Verabschiedung, die Gesetzeswerdung der DBA in nationales Recht anbelangt. Sie fordern völlig zu Recht ein, wir brauchen hier Transparenz, wir brauchen