

34. Jahrgang / August 2024 / Nr. 8

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

**Ab sofort Versand in  
umweltverträglicher Folie!**

Michael Lang

**Partielle Suspendierung der DBA mit Russland und Belarus**

*Partial Suspension of the Tax Treaties with Russia and Belarus*

Michael Hubmann / Rainer Borns

**KEST-Rückerstattung und Rückforderung der Erstattung**

*Withholding Tax Refund and Reclaiming the Refund*

Karin Andorfer / Stefanie Miklos

**Pillar II – Verwaltungsleitlinien 4.0**

*Pillar II – Agreed Administrative Guidance Part Four*

Stefan Bendlinger

**Verjährung bei falscher Erfassung ausländischer Einkünfte**

*Limitation Period in Case of Inadequate Recording of Foreign Income*

**EAS, News aus der EU, Rechtsprechung**

*Legal Opinions, EU News, Court Decisions*

**Linde**  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)

Michael Lang\*)

## Partielle Suspendierung der DBA mit Russland und Belarus

### PARTIAL SUSPENSION OF THE TAX TREATIES WITH RUSSIA AND BELARUS

On August 8<sup>th</sup>, 2023, Russia suspended most of the tax treaty provisions contained in Russian tax treaties in relation to 38 states, including all EU member states. In addition, Belarus suspended several tax treaty provisions on March 27<sup>th</sup>, 2024. Subsequently, the Austrian Federal Ministry of Finance decided to react exclusively at the administrative level, and not to involve the parliament. The suspensions at hand of certain tax treaty provisions raise difficult questions of treaty interpretation. *Michael Lang* deals with these issues and makes suggestions about how to solve them.

#### I. Die Schritte von Russland und Belarus und die österreichischen Reaktionen

Am 8. 8. 2023 hat Russland mit Dekret des Präsidenten die meisten Bestimmungen seiner DBA mit 38 Vertragsstaaten mit sofortiger Wirkung suspendiert.<sup>1)</sup> Zu diesen Staaten gehören unter anderem auch alle EU-Staaten. Gegenüber Österreich wurde die Suspendierung mit Verbalnote noch am selben Tag ausgesprochen.<sup>2)</sup>

Am 6. 12. 2023 – also knapp vier Monate später – erfolgte im Teil III des österreichischen Bundesgesetzblatts eine „Kundmachung der Bundesministerin für EU und Verfassung betreffend die teilweise Suspendierung des Abkommens zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll“.<sup>3)</sup> Darin wurde zunächst auf die erwähnte Verbalnote der Regierung der Russischen Föderation vom 8. 8. 2023 hingewiesen. Daran anschließend findet sich folgende Formulierung: „Mit Kundmachung sind die Art 5 bis einschließlich Art 22, Art 24, die Art 26.1 und Art 26.2 dieses Abkommens sowie die folgenden Bestimmungen des Protokolls zu diesem Abkommen bis auf weiteres als suspendiert anzusehen: Ergänzung zu Art 5, Ergänzung zu Art 6, Ergänzung zu Art 7, Ergänzung zu den Art 7 und 9 sowie Ergänzung zu Art 25.“

Mit Verbalnote vom 27. 3. 2024 sprach schließlich auch die Regierung der Republik Belarus die teilweise Suspendierung des DBA mit Österreich aus.<sup>4)</sup> Belarus ging anders als Russland vor: Die Suspendierung betrifft nur wenige Vorschriften des DBA. Weiters ist sie zeitlich bis zum 31. 12. 2026 befristet.

Am 27. 6. 2024 – diesmal exakt drei Monate später – erfolgte wiederum eine Kundmachung der Bundesministerin für EU und Verfassung im Teil III des Bundesgesetzblatts:<sup>5)</sup> Sie wies zunächst auf die Verbalnote der Regierung der Republik Belarus vom 27. 3. 2024

---

\*) Univ.-Prof. Dr. DDR. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Dominic Krenn danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und für die Diskussion des Manuskripts.

1) Im Detail dazu *Daurer/Szczepanski*, Die Suspendierung des DBA Russland – Hintergrund und Auswirkungen, SWI 2024, 331 (331 ff); *Wellmann*, Russische Föderation: Maßnahmen auf dem Gebiet der Steuern gegen „unfreundliche Staaten“, IStR-LB 2023, 66; siehe auch *IBFD*, Russia Temporarily Suspends Certain Provisions of 38 Tax Treaties with ‚Unfriendly‘ States (8. 8. 2023), abrufbar unter [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns\\_2023-08-08\\_ru\\_2.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2023-08-08_ru_2.html) (Zugriff am 15. 7. 2024).

2) *Daurer/Szczepanski*, SWI 2024, 331 (333).

3) BGBl III 2023/200.

4) Siehe dazu Erlass des BMF vom 27. 6. 2024, Teilweise Suspendierung des Doppelbesteuerungsabkommens durch Belarus, 2024-0.459.298, BMF-AV 2024/89.

5) BGBl III 2024/100.

hin. Dann folgte folgende Formulierung: „Mit Wirkung ab 28. Juni 2024 bis 31. Dezember 2026 sind daher die Art 10, 11 und 13 dieses Abkommens als suspendiert anzusehen.“

Mit 6. 12. 2023 datiert eine „Information“ des BMF über die „Suspendierung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Russland“. <sup>6)</sup> Darin beschrieb das BMF, welche Bestimmungen des DBA von der Suspendierung betroffen sind und welche nicht sowie die Auswirkungen der Suspendierung. Zentral ist die Aussage: „Da die Kernbestimmungen des DBA suspendiert sind, ist Österreich nicht daran gehindert, im Verhältnis zu Russland uneingeschränkt nach den Regelungen des österreichischen nationalen Rechts zu besteuern.“ Im Erlass vom 30. 5. 2024 präzisierte das BMF seine Ausführungen zu den Auswirkungen der Suspendierung, ging insbesondere auch auf das „Wirksamwerden“ der suspendierten Bestimmungen – „ab dem Tag nach der Verlautbarung im Bundesgesetzblatt, dh ab dem 7. Dezember 2023“ – ein, und führte näher aus, welche unilaterale Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung seiner Auffassung nach gesetzt werden können. <sup>7)</sup> Mit diesem Erlass wurde die zuvor ergangene Info des BMF vom 6. 12. 2023, 2023-0.867.389, ausdrücklich „aufgehoben“. Am 27. 6. 2024 erging dann ein Erlass über die „Teilweise Suspendierung des Doppelbesteuerungsabkommens durch Belarus“, in dem das BMF die von der Suspendierung betroffenen Vorschriften dieses DBA und die sich daraus ergebenden Folgen erläuterte und in Hinblick auf unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung darauf hinwies, dass der Erlass zu Russland sinngemäß gilt. <sup>8)</sup>

## II. Die Suspendierung aus völkerrechtlicher Sicht

Die völkerrechtlichen Überlegungen sollen vor dem Hintergrund des DBA Russland angestellt werden, wobei sie angesichts der parallelen Vorgangsweise weitgehend auch auf das Verhältnis zu Belarus übertragen werden können. Dem Vernehmen nach wollte die russische Regierung mit der teilweisen Suspendierung seiner DBA gegenüber „unfreundlichen Staaten“ der Verletzung der wirtschaftlichen Interessen Russlands begegnen. <sup>9)</sup> Zwischen den österreichischen und den russischen Behörden gab es allerdings – wie aus einer parlamentarischen Anfragebeantwortung des BMF hervorgeht <sup>10)</sup> – keinen Kontakt und daher auch keine Gespräche, die Aufschluss über die Hintergründe der von Russland ausgesprochenen Suspendierung geben könnten.

Im Unterschied zu Österreich forderte beispielsweise Großbritannien die russische Regierung auf, die Suspendierung der DBA-Vorschriften zurückzunehmen. <sup>11)</sup> In einer Stellungnahme vom 19. 8. 2023 lehnte dies das russische Finanzministerium ab und wies darauf hin, dass die „unfreundlichen Staaten“ ihrerseits die Vorschriften ihrer DBA mit Russland nicht befolgt hätten. Beispielhaft wurden die Weigerung, Ansässigkeitsbestätigungen auszustellen, sowie die Aussetzung des Informationsaustauschs genannt. <sup>12)</sup>

Der Vorwurf, gegen DBA-Vorschriften zu verstoßen, wenn die Behörden keine Ansässigkeitsbestätigungen ausstellen, lässt sich leicht entkräften: Die dem OECD-MA nach-

<sup>6)</sup> Info des BMF vom 6. 12. 2023, Suspendierung des Doppelbesteuerungsabkommens durch Russland, 2023-0.867.389.

<sup>7)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, Suspendierung des Doppelbesteuerungsabkommens durch Russland, 2024-0.317.354.

<sup>8)</sup> Erlass des BMF vom 27. 6. 2024, 2024-0.459.298.

<sup>9)</sup> So auch *Daurer/Szczepanski*, SWI 2024, 331 (332 mwN).

<sup>10)</sup> Parlamentarische Anfragebeantwortung durch den BMF (15903/AB 27. GP vom 4. 12. 2023, 2023-0.716.696).

<sup>11)</sup> Dazu *Goel/Goel*, Russia's Questionable Unilateral Suspension of Tax treaties, taxnotes blog 25. 9. 2023, abrufbar unter <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/russias-questionable-unilateral-suspension-tax-treaties/2023/09/22/7h93z#7h93z-0000010> (Zugriff 15. 7. 2024).

<sup>12)</sup> Näher *Goel/Goel*, taxnotes blog 25. 9. 2023.

gebildeten DBA sprechen diese Bestätigungen gar nicht an und verpflichten daher auch nicht zu ihrer Ausstellung. Die Behörden des anderen Vertragsstaates dürfen die Gewährung von Abkommensvorteilen nach den OECD-konform gestalteten DBA auch nicht von der Vorlage solcher Bestätigungen abhängig machen.<sup>13)</sup> Diese können lediglich bei der Prüfung der Abkommensberechtigung berücksichtigt werden. Die Behörden müssen aber auch andere Nachweise akzeptieren.<sup>14)</sup> Der Umstand, dass im Protokoll zum DBA Russland, das einen integrierenden Bestandteil dieses Abkommens bildet, davon die Rede ist, dass für „*Ansässigkeitsbescheinigungen oder andere von der zuständigen Behörde eines Vertragsstaates oder deren bevollmächtigten Vertreter ausgestellte Dokumente keine Beglaubigung oder Apostille benötigt*“ wird,<sup>15)</sup> ändert nichts an dieser Beurteilung: Aus dieser Regelung ergibt sich weder eine Verpflichtung zur Ausstellung solcher Bescheinigungen noch ihre prioritäre Berücksichtigung.

Schwerer wiegt der Vorwurf, die sich aus den Vorschriften über den Informationsaustausch – konkret der Art 26 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschrift – ergebenden Pflichten verletzt zu haben. Die österreichischen Behörden haben – wie auch aus der erwähnten Information sowie dem Erlass des BMF hervorgeht<sup>16)</sup> – den Informationsaustausch mit Russland „*im März 2022 [...] ausgesetzt*“. Andere Staaten gingen nach Beginn des russischen Angriffskriegs gegenüber der Ukraine ähnlich vor.<sup>17)</sup>

Das BMF berief sich dabei auf den Grundsatz des Ordre Public, der auch in Art 26 Abs 3 DBA Russland als Grund zur Verweigerung des Informationsaustauschs genannt ist.<sup>18)</sup> Die Erteilung von Auskünften kann – *Engelschalk* zufolge<sup>19)</sup> – aufgrund des Ordre-Public-Vorbehalts *im Einzelfall* verweigert werden, wenn ihre Erteilung mit den grundlegenden Wertungen des innerstaatlichen Rechts des ersuchten Vertragsstaates nicht zu vereinbaren wäre: „*Die Berufung auf den Ordre Public ist ein Instrument zur Beseitigung rechtlicher Wertungswidersprüche in Extremfällen; sie ist daher nur in Ausnahmesituationen zulässig. Zu vergleichen sind hierfür die formelle Ausgestaltung und der Zweck des Steuerverfahrens, für das die Information gewährt wird, mit den Grundwerten des nationalen Rechts des um Auskunft ersuchten Staates. Ein Verstoß gegen den Ordre Public liegt dann vor, wenn sich aus diesem Vergleich ergibt, dass eine Hilfe des um Auskunft ersuchten Staates zu seinen grundlegenden Gerechtigkeitsvorschriften in einem unerträglichen Widerspruch stünde.*“<sup>20)</sup> Der OECD-Kommentar nennt als Beispiel für einen Verstoß gegen den Ordre Public steuerliche Ermittlungen, die durch politische, russische oder religiöse Verfolgung motiviert sind.<sup>21)</sup>

Angesichts dieser Überlegungen stellt sich zunächst die Frage, ob tatsächlich in allen Fällen einer an die russischen Behörden erteilten Auskunft damit zu rechnen ist, dass diese Informationen zur Verfolgung von Steuerpflichtigen aus politischen oder anderen

---

<sup>13)</sup> Dazu *Lang*, General Report, in *IFA*, Double Non Taxation, CDFI 89a (2004) 21 (40 ff); vgl aber *Kofler*, Steuerentlastung an der Quelle und Ansässigkeitsbescheinigung, SWK 13/14/2024, 630 (633 ff).

<sup>14)</sup> Ausführlich *Lang* in *IFA*, Double Non Taxation, 40 ff; vgl weiters zB *Schuchter/Toift*, Ansässigkeitsbestätigung und ausländischer Besteuerungsnachweis keine Voraussetzungen für die DBA-Anwendung! SWI 2008, 291 (291 ff); *Titz*, Ansässigkeitsbescheinigung als (unabdingbare) Voraussetzung für Entlastung an der Quelle? *ecolex* 2009, 804 (804 f); vgl zuletzt weiters die Nachweise bei *Bendlinger*, Ansässigkeitsbescheinigungen als Voraussetzung der DBA-Anwendung, VWT 2014, 188 (190, FN 29), der kritisch auf die in Österreich durch Verordnung geschaffene Rechtslage hinweist, allerdings ohne deren Abkommenskonformität zu prüfen.

<sup>15)</sup> Z 1 des Protokolls.

<sup>16)</sup> Info des BMF vom 6. 12. 2023, 2023-0.867.389; Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

<sup>17)</sup> Siehe unter anderem *Schwarz*, Tax treaties in time of conflict, *Kluwer International Tax Blog* 29. 8. 2023, abrufbar unter <https://kluwertaxblog.com/2023/08/29/tax-treaties-in-time-of-conflict/> (Zugriff am 26. 7. 2024).

<sup>18)</sup> Info des BMF vom 6. 12. 2023, 2023-0.867.389.

<sup>19)</sup> *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup> (2021) Art 26 Rz 111.

<sup>20)</sup> Dazu *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup>, Art 26 Rz 111 mwN.

<sup>21)</sup> Tz 19.5 OECD-MK zu Art 26 OECD-MA.

verpönten Motiven verwendet werden. Während der Ordre-Public-Vorbehalt eine Einzelfallprüfung verlangt,<sup>22)</sup> hat das österreichische BMF die Anwendung der Vorschriften über den Informationsaustausch im Verhältnis zu Russland – und auch Belarus – generell ausgesetzt. Im Verhältnis zu anderen Staaten, in denen ebenfalls autoritäre Regime herrschen und in denen auch die Gefahr besteht, dass Auskünfte für Zwecke der politischen, religiösen oder rassistisch motivierten Verfolgung verwendet werden, setzt Österreich bei der Voraussetzung des Ordre Public weiterhin auf die Einzelfallprüfung.<sup>23)</sup>

Österreich ist allerdings keineswegs der einzige Staat, der 2022 im Verhältnis zu Russland den Austausch von Informationen eingestellt hat. Wenn andere Staaten auch die Sorge haben, die von ihnen erteilten Auskünfte könnten zum Zwecke politisch motivierter Verfolgung eingesetzt werden, könnte dies auf internationaler Ebene zu einem Umdenken führen: Während insbesondere in der EU in fast allen anderen Rechtsgebieten der Datenschutz eine große Rolle spielt, legt die OECD auf dem Gebiet der Steuern großen Wert auf grenzüberschreitende Transparenz: Auf Staaten, die die Anwendung der den Art 26 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften zur Gänze verweigerten oder die – wie bis 2009 auch Österreich<sup>24)</sup> – sorgfältig danach differenzierten, im Verhältnis zu welchen anderen Staaten sie die „große“ oder nur die „kleine“ Auskunfts-klausel vereinbarten, wurde großer politischer und wirtschaftlicher Druck ausgeübt, sich generell für den steuerlichen Informationsaustausch zu öffnen.<sup>25)</sup> Möglicherweise wäre ein Mittelweg zielführend, der die Vereinbarung von Art 26 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften von der Erfüllung von innerhalb der OECD oder der UN zu erarbeitenden rechtsstaatlichen Standards abhängig macht. Im Rahmen der parlamentarisch genehmigten DBA generell auf völlige Transparenz zu setzen, dann aber im Verhältnis zu einzelnen Staaten den Informationsaustausch auf verwaltungsbehördlicher Ebene unter Verzicht auf die geforderte Einzelfallprüfung völlig auszusetzen, ist jedenfalls auch aus rechtsstaatlicher Sicht unbefriedigend.

Zumindest seitens Großbritanniens war die Aussetzung des Informationsaustauschs im Verhältnis zu Russland und Belarus nicht Ergebnis sorgfältiger Interpretation der Art 26 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften, sondern eine davon losgelöste politische Entscheidung. *Lucy Frazer*, im Jahr 2022 Financial Secretary to the Treasury, gab damals folgende Erklärung ab:<sup>26)</sup> *„We stand shoulder to shoulder with the people of Ukraine and want to do everything we can to support them. As we look to put Vladimir Putin’s regime under decisive economic pressure, it would not be right to continue to exchange tax information with Russia and Belarus. Along with other economic measures we’ve already taken, this step will help starve Putin of the resources he needs to carry out his barbaric campaign of violence.“*

Die 2022 erfolgte Entscheidung des BMF, den Informationsaustausch mit Russland auszusetzen, erfolgte im zeitlichen Gleichklang nicht nur mit Großbritannien, sondern auch mit anderen westlichen Staaten. Rechtspolitisch sind die von *Lucy Frazer* genannten Gründe zweifellos nachvollziehbar. Die rechtsstaatlich überzeugendere Vorgangsweise hätte aber darin bestanden, die im DBA vorgesehene Kündigungsmöglichkeit in An-

<sup>22)</sup> *Engelschalk* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup>, Art 26 Rz 111.

<sup>23)</sup> Vgl Info des BMF vom 6. 12. 2023, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2024), 2023-0.865.584, die die aktuelle Liste der Staaten enthält, im Verhältnis zu denen „umfassende“ Amtshilfe gewährt wird und auf der sich unter anderem auch China und Venezuela finden.

<sup>24)</sup> Vgl hierzu *Kerschner/Günther*, Amtshilfe in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (Art 26 und 27 OECD-MA), in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik (2013) 365 (378 ff).

<sup>25)</sup> Zu den Hintergründen näher *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (108 ff); weiters *Gahlleitner/Hristov*, Loosening of the Banking Secrecy and Legalization of Undeclared Foreign Income, *European Taxation* 2010, 265 (265); *Rosenberger/Loidl/Moshammer*, Informationsaustausch nach Art. 26 OECD-MA, SWK 25/2012, 1079 (1081).

<sup>26)</sup> Vgl dazu *HM Treasury*, UK suspends tax co-operation with Russia (17. 3. 2022), abrufbar unter <https://www.gov.uk/government/news/uk-suspends-tax-co-operation-with-russia> (Zugriff am 26. 7. 2024).

spruch zu nehmen. Die Konsequenzen hätten dann jedoch das ganze Abkommen – und nicht bloß den Informationsaustausch – betroffen.

Die vollständige Aussetzung des Informationsaustauschs war abkommensrechtlich und somit auch völkerrechtlich problematisch. Damit ist aber noch nicht gesagt, dass deshalb die durch die russische Regierung vorgenommene Suspendierung der meisten Abkommensvorschriften völkerrechtlich zulässig war. Das DBA selbst sieht nur die Möglichkeit der Kündigung,<sup>27)</sup> nicht aber die Suspendierung, vor. Die russische Regierung hätte sich daher nur unmittelbar auf die WVK stützen können: Eine Suspendierung ist nach Art 62 WVK nur unter ganz bestimmten weiteren Voraussetzungen möglich, wenn eine grundlegende Änderung der beim Vertragsabschluss gegebenen Umstände, die von den Vertragsparteien nicht vorausgesehen wurde, erfolgte. Sie ist aber jedenfalls dann nicht zulässig, wenn die Vertragspartei, welche die grundlegende Änderung der Umstände geltend macht, diese durch Verletzung einer Vertragsverpflichtung oder einer sonstigen, gegenüber einer anderen Vertragspartei bestehenden internationalen Verpflichtung selbst herbeigeführt hat.<sup>28)</sup> Wie *Daurer/Szczepanski* zutreffend ausführen, könnte sich Russland nicht auf eine grundlegende Änderung der Umstände aufgrund der EU-Sanktionen berufen, weil es durch den Angriffskrieg gegen die Ukraine selbst zu den Sanktionen und damit der Änderung von – wirtschaftlichen – Umständen beitrug.<sup>29)</sup> Nach Art 60 WVK berechtigt eine „erhebliche“ Verletzung eines zweiseitigen Vertrags durch eine Vertragspartei die andere Vertragspartei, die Vertragsverletzung als Grund für die Beendigung des Vertrags oder für seine gänzliche oder teilweise Suspendierung geltend zu machen. Eine „erhebliche Verletzung“ liegt nach Art 60 WVK in einer nach diesem Übereinkommen (i) nicht zulässigen Ablehnung des Vertrags oder (ii) in der Verletzung einer für die Erreichung des Vertragsziels oder des Vertragszwecks wesentlichen Bestimmung.<sup>30)</sup> Sieht man in der gänzlichen Aussetzung des Art 26 DBA Russland überhaupt eine Vertragsverletzung, stellt sich die daran anknüpfende Frage, ob sie als „erheblich“ zu qualifizieren ist. Dies hängt davon ab, ob Art 26 DBA Russland eine für die Erreichung des Vertragsziels oder des Vertragszwecks wesentliche Bestimmung ist. Gerade in Fällen der DBA-Anwendung ist es wichtig, dass die Behörden zweier Vertragsstaaten nach Möglichkeit zu einer übereinstimmenden Sichtweise über den der DBA-Anwendung zugrunde liegenden Sachverhalt kommen können.<sup>31)</sup> Dabei spielen die Möglichkeiten, die die Art 26 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften bieten, eine wichtige Rolle. Auch weist der weite Anwendungsbereich dieser Vorschrift darauf hin, dass es nicht bloß um die „Durchführung des Abkommens“, sondern auch um die „Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung“ geht<sup>32)</sup> und sich somit die Vertragsstaaten bei der Anwendung ihrer Steuergesetze – weit über den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich des DBA hinaus – bei der Sachverhaltsermittlung gegenseitig unterstützen wollten. Die Bedeutung des Art 26 DBA Russland für die Erreichung des Vertragszwecks sollte daher nicht unterschätzt werden.<sup>33)</sup>

Russland hielt aber jedenfalls nicht das in Art 65 WVK vorgesehene Verfahren ein: „Macht eine Vertragspartei auf Grund dieses Übereinkommens [...] einen Grund [...] zu

---

<sup>27)</sup> Art 29 DBA Russland.

<sup>28)</sup> Zur Suspendierung *Villiger*, *The 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties – 40 Years after (2009)* 147 ff; *Feist*, Kündigung, Rücktritt und Suspendierung von multilateralen Verträgen (2001) 134 ff; *Giegerich in Dörr/Schmalenbach*, *Vienna Convention on the Law of Treaties*<sup>2</sup> (2018) Art 60 Rz 43 ff.

<sup>29)</sup> *Daurer/Szczepanski*, SWI 2024, 331 (336).

<sup>30)</sup> Dazu *Giegerich in Dörr/Schmalenbach*, *Vienna Convention on the Law of Treaties*<sup>2</sup>, Art 60 Rz 21.

<sup>31)</sup> Zu den Schwierigkeiten, solche Informationen im Wege eines Verständigungsverfahrens zu erhalten, vgl *Lang*, Verständigungsverfahren bei Doppelbesteuerung aufgrund unterschiedlich festgestellter Sachverhalte in beiden Staaten? SWI 2023, 607.

<sup>32)</sup> So die Formulierung in Art 26 Abs 1 DBA Russland.

<sup>33)</sup> Anderer Ansicht hingegen zum DBA Großbritannien – Russland *Goel/Goel*, taxnotes blog 25. 9. 2023.

seiner Suspendierung geltend, so hat sie den anderen Vertragsparteien ihren Anspruch zu notifizieren. In der Notifikation sind die in Bezug auf den Vertrag beabsichtigte Maßnahme und die Gründe dafür anzugeben.“ *Daurer/Szczepanski* zufolge hatte die Verbalnote der russischen Regierung nur den allgemeinen Hinweis enthalten, Österreich wäre ein „unfreundlicher Staat“, aber keine konkreten vertragsbezogenen Gründe, die eine Suspendierung rechtfertigen können.<sup>34)</sup> In dieser Notifikation hätte Russland die beabsichtigte Maßnahme – also die Suspendierung – außerdem zunächst nur ankündigen dürfen. Dann hätte Russland abwarten müssen, ob Österreich Einspruch erhebt. Ein Einspruch hätte dann zur Folge gehabt, dass sich nach Art 65 Abs 3 WVK beide Vertragsparteien um eine Lösung durch die in Art 33 UN-Satzung genannten Mittel bemühen hätten müssen. Erst wenn Österreich innerhalb einer Frist, die – außer in besonders dringenden Fällen – nicht weniger als drei Monate ab Erhalt der Notifikation beträgt, keinen Einspruch erhoben hätte, wäre Russland befugt gewesen, die Suspendierung – in entsprechend schriftlich kommunizierter Form nach Maßgabe des Art 67 WVK – vorzunehmen.<sup>35)</sup> Stattdessen suspendierte Russland mit der Verbalnote vom 8. 8. 2023 sogleich die meisten Vorschriften des DBA, und zwar mit sofortiger Wirkung. Im Ergebnis wies daher die parlamentarische Anfragebeantwortung durch den BMF zu Recht darauf hin, dass das Vorgehen Russlands völkerrechtswidrig war.<sup>36)</sup>

Von österreichischer Seite gab es zunächst gar keine Reaktion auf die Verbalnote der russischen Regierung vom 8. 8. 2023:<sup>37)</sup> Österreich erhob nicht Einspruch, kündigte nicht den Vertrag und sprach auch selbst keine Suspendierung aus. Erst mit dem am 6. 12. 2023 ausgegebenen BGBl III 2023/200 informierte die Bundesministerin für EU und Verfassung über die durch die Verbalnote der russischen Regierungen ausgesprochene teilweise Suspendierung des Abkommens und ordnete an, welche Vorschriften des Abkommens mit der Kundmachung „bis auf weiteres als suspendiert anzusehen“ sind.

Die Rechtsgrundlage für die gewählte Vorgangsweise sehen *Daurer/Szczepanski* in Art 65 WVK:<sup>38)</sup> Österreich wartete die dort vorgesehene dreimonatige Frist ab, erhob in dieser Zeit keinen Einspruch, wodurch die Suspendierung – offenbar durch Ablauf dieser Frist – rechtswirksam geworden wäre. Nach insgesamt fast vier Monaten nach Übermittlung der Verbalnote wurde die Suspendierung der Bestimmungen im Bundesgesetzblatt kundgemacht.<sup>39)</sup> Erst an dem der Kundmachung folgenden Tag wurde – *Daurer/Szczepanski* zufolge – die „österreichische Aussetzung der von Russland suspendierten Bestimmungen [...] wirksam“.<sup>40)</sup>

Eine unmittelbare Anwendung des Art 65 WVK scheidet allerdings aus:<sup>41)</sup> Die dort vorgesehene dreimonatige Frist hat niemals zu laufen begonnen, weil Russland nicht zunächst die beabsichtigte Suspendierung notifiziert hat, sondern sogleich einseitig die Suspendierung mit sofortiger Wirkung vorgenommen hat. Dies ist nach Art 65 WVK nicht vorgesehen. Offenbar versuchte man auf österreichischer Seite, in dieser Situation Art 65

<sup>34)</sup> *Daurer/Szczepanski*, SWI 2024, 331 (336).

<sup>35)</sup> So beispielsweise die völkerrechtskonforme Vorgangsweise Österreichs bei der Suspendierung von Art 2 Niederlassungsvertrag Österreich – Schweiz, RGBl 1876/70 (zu den einzelnen Schritten ausführlich *Simma*, Termination and Suspension of Treaties: Two Austrian Cases, Jahrbuch für internationales Recht 1978, 74 [80 ff]): Österreich kündigte in einer Verbalnote vom 24. 1. 1973 der Schweiz an, dass Österreich die Suspendierung dieser Vorschrift beabsichtigt, falls die in derselben Verbalnote vorgeschlagenen Verhandlungen ergebnislos verlaufen. Am 28. 4. 1975 erklärte Österreich schließlich die Suspendierung dieser Vorschrift gegenüber der Schweiz, die vom Eidgenössischen Department für auswärtige Angelegenheiten am 9. 5. 1975 zur Kenntnis genommen wurde.

<sup>36)</sup> 15903/AB 27. GP vom 4. 12. 2023, 2023-0-716.696.

<sup>37)</sup> Dazu *Daurer/Szczepanski*, SWI 2024, 331 (336).

<sup>38)</sup> *Daurer/Szczepanski*, SWI 2024, 331 (336).

<sup>39)</sup> BGBl III 2023/200.

<sup>40)</sup> *Daurer/Szczepanski*, SWI 2024, 331 (337).

<sup>41)</sup> Zum Verfahren nach Art 65 WVK *Binder/Zemanek*, Das Völkervertragsrecht, in *Reinisch*, Österreichisches Handbuch des Völkerrechts I<sup>o</sup> (2021) Rz 397.

WVK sinngemäß anzuwenden. Die handelnden österreichischen Organe unterstellten dabei aber letztlich einen fiktiven Sachverhalt: Sie haben so reagiert, als ob Russland zunächst nur die Suspendierung angekündigt, Österreich keinen Einspruch dagegen erhoben und Russland erst drei Monate nach der ersten Notifikation die Suspendierung vorgenommen hätte. Nur in diesem Fall wäre es naheliegend gewesen, die dann durch Russland – bei Einhaltung der Regelungen der WVK völkerrechtskonform – ausgesprochene Suspendierung im BGBl kundzumachen.

Tatsächlich war aber das Vorgehen Russlands völkerrechtswidrig, da jedenfalls nicht das in der WVK vorgesehene Verfahren eingehalten wurde. Die schon zitierte parlamentarische Anfragebeantwortung macht deutlich, dass seitens Österreichs die von Russland ausgesprochene „Suspendierung“ als völkerrechtswidriger Akt gesehen wird, wenngleich diese Position offenbar niemals der russischen Regierung notifiziert wurde: Aus der Anfragebeantwortung ergibt sich, dass kein Kontakt mit Russland bestand und auf österreichischer Seite auch nicht geplant war, Gespräche mit Russland zu führen.<sup>42)</sup> Aus diesen Gründen ist auch nicht anzunehmen, dass zwischen beiden Staaten ein völkerrechtlicher Vertrag zustande gekommen ist, in dem sie Einvernehmen über die Suspendierung der Abkommensbestimmungen erzielt hätten. Gute Gründe sprechen daher dafür, die als „Suspendierung“ bezeichnete Notifikation als bloße Information Österreichs über einen bevorstehenden *treaty override* anzusehen.<sup>43)</sup>

Der in der WVK nach einem Verstoß gegen den völkerrechtlichen Vertrag durch die andere Vertragspartei vorgezeichnete Weg wäre gewesen, die dort geregelten Maßnahmen zu ergreifen, um selbst das DBA zu suspendieren: Österreich hätte nach Erhalt dieser Information umgehend die beabsichtigte Suspendierung ankündigen, und – wenn Russland dagegen keinen Einspruch erhoben hätte – gleich nach Ablauf der dreimonatigen Frist gegenüber Russland notifizieren können.<sup>44)</sup> Ebenso hätte die im DBA vorgesehene Kündigungsmöglichkeit in Anspruch genommen werden können. Österreich hat aber keine derartige Maßnahme gesetzt.

Nicht völlig klar ist, ob die Regelungen der WVK über die Suspendierung im Fall von Vertragsverstößen abschließend zu verstehen sind oder die andere Seite völkerrechtlich berechtigt ist, als Gegenmaßnahme die vom Vertragsbruch erfassten Vorschriften selbst nicht mehr anzuwenden.<sup>45)</sup> Im Ergebnis könnte man in der österreichischen Reaktion eine solche Gegenmaßnahme sehen. In der völkerrechtlichen Literatur werden aber Gegenmaßnahmen nur als zulässig erachtet, wenn es sich um Fälle einer „*non-material violation*“ des Vertrags handelt.<sup>46)</sup> Davon kann aber – zumindest im Verhältnis zu Russland – im Fall der ausgesetzten Anwendung aller „Kernbestimmungen“ des Abkommens keine Rede sein.<sup>47)</sup> Weiters wird gelegentlich gefordert, auch vor Setzung solcher Gegenmaßnahmen an die vertragsverletzende Seite heranzutreten, um ihr Gelegenheit

---

<sup>42)</sup> 15903/AB 27. GP vom 4. 12. 2023, 2023-0.716.696.

<sup>43)</sup> Zum nur sehr eingeschränkt vorhandenen Fehlerkalkül bei völkerrechtlichen Normen ausführlich *Griller*, Die Übertragung von Hoheitsrechten auf zwischenstaatliche Einrichtungen (1989) 449 ff.

<sup>44)</sup> Zur entsprechenden österreichischen Vorgangsweise bei der Suspendierung von Art 2 Niederlassungsvertrag Österreich – Schweiz, RGBl 1876/70, nochmals *Simma*, Jahrbuch für internationales Recht 1978, 74 (80 ff), sowie *Hafner*, Die österreichische diplomatische Praxis zum Völkerrecht 1975/76, ZÖR 1976, 341 (344 ff).

<sup>45)</sup> Vgl schon *Simma*, Jahrbuch für internationales Recht 1978, 74 (79 f); weiters *Binder/Zemanek* in *Reinisch*, Völkerrecht I<sup>9</sup>, Rz 395; für die Zulässigkeit von Gegenmaßnahmen im Fall der Verletzung eines bilateralen Vertrags *Feist*, Kündigung, Rücktritt und Suspendierung von multilateralen Verträgen, 223 f.

<sup>46)</sup> *Giegerich* in *Dörr/Schmalenbach*, Vienna Convention on the Law of Treaties<sup>2</sup>, Art 60 Rz 77.

<sup>47)</sup> Von „Kernbestimmungen“ spricht zB der Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354; vgl weiters *Hafner*, ZÖR 1976, 341 (347), zum Kriterium des „*material breach*“ am Beispiel des Art 2 Niederlassungsvertrag Österreich – Schweiz, RGBl 1876/70: „Eine solche schwerwiegende Vertragsverletzung liegt hier vor, weil die Bestimmungen des Niederlassungsvertrages von 1875, soweit sie nicht das Recht auf Liegenschaftserwerb betreffen, durch den Abschluss anderer Verträge [...] obsolet geworden sind und Art 2 zum wesentlichen Bestandteil des Vertrages aufgerückt ist.“

zu geben, den entstandenen Schaden zu beheben und das völkerrechtswidrige Verhalten einzustellen.<sup>48)</sup> Auch dies ist nicht erfolgt. Ebenso wenig ist offenbar die Gegenmaßnahme der russischen Regierung notifiziert worden.<sup>49)</sup>

### III. Die Suspendierung aus verfassungsrechtlicher Sicht

*Daurer/Szczepanski* gehen davon aus, dass die Vorschriften über das in der WVK vorgesehene Verfahren eingehalten wurden und die Suspendierung der DBA-Vorschriften völkerrechtlich wirksam erfolgt ist.<sup>50)</sup> Die verfassungsrechtlichen Überlegungen sollen daher zunächst auf Grundlage dieser Auffassung angestellt werden. Die erste Frage, die sich dabei stellt, ist die nach dem für einen Einspruch nach Art 65 Abs 2 WVK zuständigen Organ: *Daurer/Szczepanski* sprechen davon, dass „Österreich“ keinen Einspruch erhoben hat.<sup>51)</sup> Dabei ist aber interessant, wer denn für Österreich handeln hätte können: Im Fall eines Einspruchs müssten sich beide Vertragsparteien um eine Lösung durch die in Art 33 UN-Satzung genannten Mittel bemühen.<sup>52)</sup> Dazu gehören „Verhandlungen, Untersuchungen, Vermittlung, Vergleich, Schiedsspruch, gerichtliche Regelung, Anrufung regionaler Organe oder Abkommen oder [durch] andere friedliche Mittel eigener Wahl“. Der Einspruch könnte daher die Suspendierung des Vertrags entweder überhaupt verhindern oder aber zumindest hinausschieben. Es handelt sich um eine einseitige völkerrechtliche Erklärung, die für das weitere Schicksal des Vertrags entscheidend sein kann. Die österreichische Staatspraxis erstreckt den Staatsvertragsbegriff des B-VG auch auf einseitige Völkerrechtsgeschäfte, die in einem formalen Zusammenhang mit den unter diesen Begriff jedenfalls fallenden völkerrechtlichen Verträgen stehen.<sup>53)</sup> Somit ist bei einem Einspruch im Zusammenhang mit der beabsichtigten Suspendierung eines DBA oder einzelner seiner Vorschriften das Verfahren nach Art 50 Abs 1 Z 1 B-VG einzuhalten. Die Zuständigkeit zur Vornahme eines Einspruchs liegt daher beim Bundespräsidenten.<sup>54)</sup> Konsequenterweise bedürfte der Einspruch dann auch der Genehmigung des Nationalrats.<sup>55)</sup>

Wenn aber kein Einspruch erhoben wird und der andere Staat nach Ablauf der dreimonatigen Frist die Suspendierung vornimmt und entsprechend notifiziert, ist die Suspendierung völkerrechtlich und damit auch nach österreichischem Recht wirksam geworden. Die Zustimmung eines für Österreich handelnden Organs ist nicht erforderlich. Der Zeitpunkt, ab dem die Anwendung der Vertragsbestimmung auszusetzen ist, ergibt sich aus der dazu ergangenen Erklärung des anderen Staates, mit der er die Suspendierung vornimmt. Eine Kundmachung einer solchen Notifikation ist nicht konstitutiv.<sup>56)</sup> Sie ist aber vielfach üblich.<sup>57)</sup> Die Rechtsgrundlage dafür bietet § 5 Abs 1 Z 6 BGBIG. Diese Vorschrift

<sup>48)</sup> So zB *Wittich/Hafner*, Die völkerrechtliche Verantwortung der Staaten, in *Reinisch*, Völkerrecht I<sup>6</sup>, Rz 2676; dazu auch schon *Simma*, Reflections on Article 60 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Its Background in General International Law, *ÖZöR* 1970, 5 (13 f).

<sup>49)</sup> Dazu *Tomuschat*, Repressalie und Retorsion – Zu einigen Aspekten ihrer innerstaatlichen Durchführung *ZaöRV* 1973, 179 (193): „Der Repressaliengegner muss wissen, dass er es in der Hand hat, durch die Rückkehr zur Legalität auch seinerseits wieder in den Genuss der ihm entzogenen Rechtsvorteile zu gelangen.“

<sup>50)</sup> Näher *Daurer/Szczepanski*, *SWI* 2024, 331 (336).

<sup>51)</sup> *Daurer/Szczepanski*, *SWI* 2024, 331 (336).

<sup>52)</sup> Satzung der Vereinten Nationen, *BGBI* 1956/120.

<sup>53)</sup> *Öhlinger/Müller* in *Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg*, Österreichisches Bundesverfassungsrecht I – B-VG (14. Lfg, 2018) Art 50 Rz 18, die auch explizit Einsprüche als Beispiel nennen; vgl weiters *Grabenwarter/Frank*, B-VG (Stand 20. 6. 2020, rdb.at) Art 50 Rz 2.

<sup>54)</sup> *Wieser* in *Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg*, B-VG (19. Lfg, 2024) Art 65 Rz 70.

<sup>55)</sup> *Öhlinger/Müller* in *Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg*, B-VG (14. Lfg, 2018) Art 50 Rz 18; vgl weiters *Wutscher* in *Kahl/Khakzadeh/Schmid*, Kommentar zum Bundesverfassungsrecht – B-VG und Grundrechte (Stand 1. 1. 2021, rdb.at) Art 50 Rz 7.

<sup>56)</sup> *Öhlinger/Müller* in *Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg*, B-VG (14. Lfg, 2018) Art 50 Rz 20.

<sup>57)</sup> *Öhlinger/Müller* in *Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg*, B-VG (14. Lfg, 2018) Art 50 Rz 20.

legt fest, dass das BGBl III zur Verlautbarung „sonstiger Kundmachungen oder Verordnungen, die eine in Z 1 oder Z 5 genannte Rechtsvorschrift betreffen“, bestimmt ist. Die verwiesene Vorschrift des § 5 Abs 1 Z 1 BGBIG regelt die Verlautbarung der „Staatsverträge des Bundes einschließlich ihrer Übersetzung in die deutsche Sprache, der Beschlüsse des Nationalrates nach Art 49 Abs 2 und Art 50 Abs 2 Z 4 B-VG, der Anordnungen des Bundespräsidenten nach Art 65 Abs 1 zweiter Satz B-VG sowie der Erklärungen des Beitritts zu solchen Staatsverträgen“. Die Zuständigkeit zur Kundmachung solcher einseitigen völkerrechtlichen Akte der österreichischen Vertragspartner liegt bei der Bundesministerin für EU und Verfassung. Dies ergibt sich aus der Zusammenschau von Art 77 Abs 3 B-VG, § 1 Abs 2 BMG und der EntschlieÙung des Bundespräsidenten, BGBl II 2020/17, deren Abs 1 Z 3 das „Kundmachungswesen des Bundes“ nennt.

Vor dem Hintergrund dieser Zuständigkeit dürfte die Bundesministerin für EU und Verfassung auch die Suspendierungen der einzelnen Bestimmungen der DBA mit Russland und Belarus im Teil III des BGBl verlaublichbar haben. Allerdings handelt es sich dabei um keine Akte, mit denen Modifikationen von Staatsverträgen lediglich deklarativ festgestellt wurden.<sup>58)</sup> Denn die „Kundmachung der Bundesministerin für EU und Verfassung“ in BGBl III 2023/200 sieht vor, dass die von der Suspendierung umfassten Abkommensvorschriften mit „Kundmachung [...] bis auf weiteres als suspendiert“ anzusehen sind. Damit traf die Bundesministerin eine konstitutive Anordnung darüber, ab wann die DBA-Vorschriften nicht mehr anzuwenden sind. Wäre es auf den Zeitpunkt angekommen, den die russische Regierung in ihrer Verbalnote genannt hat, wäre schon der 8. 8. 2023 maßgebend gewesen: Russland hatte die Anwendung der in der Verbalnote genannten Abkommensbestimmungen damals mit sofortiger Wirkung ausgesetzt.

Im Fall von Belarus erfolgte die Kundmachung durch die Bundesministerin in Teil III des BGBl am 27. 6. 2024 und damit exakt drei Monate, nachdem Belarus die Verbalnote über die Teilsuspendierung übermittelt hatte.<sup>59)</sup> Möglicherweise ist dies kein Zufall: Dahinter könnte sich die Annahme verbergen, mit Ablauf der dreimonatigen Frist des Art 65 Abs 2 WVK würde die Suspendierung völkerrechtlich wirksam werden. Der Zusammenfall dieses Zeitpunkts mit jenem der Kundmachung im BGBl sollte offenbar Auslegungsfragen vermeiden. Allerdings werden Suspendierungen nicht automatisch nach Ablauf einer dreimonatigen Frist nach ihrer Ankündigung wirksam, sondern der einspruchslos erfolgte Ablauf der Frist ermöglicht lediglich der Vertragspartei, die die Suspendierung angekündigt hatte, sie ab dann auch tatsächlich auszusprechen.<sup>60)</sup> Diese Vertragspartei ist weder verpflichtet, die Suspendierung sofort nach Ablauf der Frist auszusprechen, noch, dies überhaupt zu tun. Wenn die Bundesministerin daher festlegte, dass die Bestimmungen des DBA mit „Wirkung ab 28. Juni 2024 bis 31. Dezember 2026 [...] als suspendiert anzusehen“ sind,<sup>61)</sup> traf sie auch in diesem Fall eine konstitutive Anordnung und nahm keine bloÙe „Kundmachung“ iSd § 5 Abs 1 Z 6 BGBIG vor. Gleiches gilt, wenn man die Suspendierung als völkerrechtlich wirksam erfolgt ansieht und den von der Regierung Belarus in der Verbalnote vom 27. 3. 2024 notifizierten 1. 6. 2024 als Beginn des Suspendierungszeitraums als maßgebend erachtet.<sup>62)</sup> Eine auf gesetzlicher Ebene erfolgte Ermächtigung der Bundesministerin für EU und Verfassung, die Aussetzung der Anwendung der DBA-Vorschriften stattdessen mit Wirkung vom 28. 6. 2024 anzudordnen, besteht nicht.

Die rechtliche Beurteilung ist daher nicht anders, als wenn man davon ausgeht, dass die österreichische Seite nur über einen von Russland und Belarus vorgenommenen

---

<sup>58)</sup> Zu solchen Akten, die nicht unter den Staatsvertragsbegriff fallen, *Frank in Kneihls/Lienbacher, Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht* (28. Lfg, 2022) Art 65 Rz 17.

<sup>59)</sup> BGBl III 2024/100.

<sup>60)</sup> Gegen die Annahme einer „Automatik“ *Tomuschat, ZaöRV* 1973, 179 (193 f).

<sup>61)</sup> BGBl III 2024/100.

<sup>62)</sup> Dieser Inkrafttretenszeitpunkt geht aus dem Erlass des BMF vom 27. 6. 2024, 2024-0.459.298, hervor.

*treaty override* informiert wurde, und dies seitens dieser beiden Staaten – mangels Einhaltung des in der WVK vorgesehenen Verfahrens – zu Unrecht als „Suspendierung“ bezeichnet wurde: Die Bundesministerin für EU und Verfassung setzte letztlich von sich aus die Anwendbarkeit der Vorschriften beider DBA aus, ohne dazu ermächtigt zu sein. Dazu hätte es eines Gesetzesbeschlusses bedurft, der nach dem dafür vorgesehenen parlamentarischen Verfahren zu treffen gewesen wäre.

Nimmt man an, dass keine völkerrechtlich wirksame Suspendierung erfolgt ist, hätte ein solcher Gesetzesbeschluss zwar auch einen Verstoß gegen die völkerrechtlich nach wie vor nach den beiden DBA bestehenden Verpflichtungen bedeutet. An der Verbindlichkeit dieses Gesetzes für die Behörden und die Steuerpflichtigen hätte dies nichts geändert. In der Vergangenheit wurde schon einmal ein Gesetzesbeschluss gefasst, mit dem die Anwendbarkeit einer DBA-Vorschrift – im konkreten Fall des Art 11 Abs 3 DBA Spanien – explizit beendet wurde.<sup>63)</sup>

Würde man davon ausgehen, dass Österreich mit jedem der beiden anderen Staaten einen völkerrechtlichen Vertrag abschloss, in dem man Einvernehmen über die Suspendierung der Bestimmungen der beiden DBA erzielte, hätte es sich dabei selbst um einen Staatsvertrag nach Art 50 Abs 1 Z 1 B-VG gehandelt. Wenn dieser Vertrag die Wirkungen der DBA-Bestimmungen zumindest temporär beendet, hätte er – wie der seinerzeitige Abschluss der DBA – ebenfalls der parlamentarischen Genehmigung bedurft.<sup>64)</sup> Die gleiche Beurteilung kommt zum Tragen, wenn man die von Österreich gewählte Vorgangsweise als völkerrechtlich zulässige Gegenmaßnahme in Hinblick auf den durch die „Suspendierung“ der DBA-Bestimmungen durch die beiden anderen Staaten erfolgten Völkerrechtsverstoß deutet: Es würde sich um einseitige Völkerrechtsgeschäfte handeln, die im Zusammenhang mit nach Art 50 Abs 1 Z 1 B-VG parlamentarisch genehmigten Staatsverträgen stehen, in die Zuständigkeit des Bundespräsidenten fallen<sup>65)</sup> und ohne Gesetzesbeschluss nicht vorgenommen werden dürfen.<sup>66)</sup> Für jede dieser möglichen Deutungen der im Teil III des BGBl erfolgten „Kundmachungen“ lässt sich konstatieren: Die Bundesministerin für EU und Verfassung nahm eine Zuständigkeit in Anspruch, die ihr von Verfassung wegen nicht zukommt. Die „Kundmachung“ der Bundesministerin ist aber jedenfalls bis zu ihrer Aufhebung durch den VfGH anwendbar.

Fraglich ist aber, ob die Aufhebung dieser „Kundmachung“ reicht: Zu berücksichtigen sind auch die eingangs erwähnte Info des BMF vom 6. 12. 2023, der Erlass vom 30. 5. 2024 sowie – im Verhältnis zu Belarus – der Erlass vom 27. 6. 2024. Diese Dokumente finden sich auf der Website des BMF und sind daher öffentlich zugänglich. Sie dürften somit das vom VfGH geforderte Minimum an Publizität aufweisen, um als Verordnungen gewertet werden zu können.<sup>67)</sup> Der normative Anspruch kommt insbesondere in der Textierung des Erlasses vom 30. 5. 2024 zum Ausdruck, mit dem die frühere Info des BMF vom 6. 12. 2023 „aufgehoben“ wurde:<sup>68)</sup> „Der gegenständliche Erlass soll eine ein-

<sup>63)</sup> Vgl Art VII des 3. AbgÄG 1994, BGBl 1995/21; siehe zu den Hintergründen dieses *treaty override* Lang, Entwicklungstendenzen in der Abkommenspolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, IStR 1996, 201 (207).

<sup>64)</sup> Zu Suspendierungen *Binder/Zemanek* in *Reinisch*, Völkerrecht I<sup>6</sup>, Rz 403.

<sup>65)</sup> So zu Gegenmaßnahmen ausdrücklich *Simma*, Jahrbuch für internationales Recht 1978, 74 (85 f).

<sup>66)</sup> So *Wittich/Hafner* in *Reinisch*, Völkerrecht I<sup>6</sup>, Rz 2686: „Die Zuständigkeit zur Anordnung [der Gegenmaßnahme] bestimmt sich nach dem Rechtsgut, in das eingegriffen werden soll (für Verträge siehe Rz 403).“ *Binder/Zemanek* in *Reinisch*, Völkerrecht I<sup>6</sup>, Rz 403, führen aus, dass solche Erklärungen eines Gesetzesbeschlusses bedürfen. Vgl weiters *Grabenwarter*, Völkerrecht, Recht der EU und nationales Recht, in *Reinisch*, Völkerrecht I<sup>6</sup>, Rz 564, dem zufolge „[...] unselbständige einseitige Rechtsakte, die mit völkerrechtlichen Verträgen zusammenhängen, [...] wie StV [Staatsverträge] behandelt (Rz 502)“ werden, sowie *Schroeder*, Einseitige Rechtsgeschäfte, in *Reinisch*, Völkerrecht I<sup>6</sup>, Rz 502: „Unselbständige Rechtsgeschäfte werden als Element eines völkerrechtlichen Vertrages mit diesem nach Art 50 B-VG in das österreichische Recht transformiert.“

<sup>67)</sup> Näher *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht, in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023) 135 (157).

<sup>68)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

*heitliche Vorgangsweise der Finanzverwaltung sicherstellen.*<sup>69)</sup> Im Erlass vom 27. 6. 2024 ist davon die Rede, dass der zu Russland ergangene Erlass im Verhältnis zu Belarus sinngemäß „gilt“.<sup>70)</sup> Ein Hinweis, der sonst oft in Erläuterungen aufgenommen wird, wonach keine über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehenden Rechte und Pflichten begründet werden,<sup>71)</sup> findet sich in keinem der Dokumente. Möglicherweise handelt es sich daher um nicht ordnungsgemäß kundgemachte Verordnungen des BMF, die alleine aus diesem Grund vom VfGH im Fall ihrer Anfechtung aus dem Rechtsbestand beseitigt werden müssten.<sup>72)</sup>

#### IV. Die Interpretation der nach der Suspendierung verbleibenden DBA-Vorschriften

Geht man – trotz der hier geäußerten Bedenken – davon aus, dass die „Suspendierung“ tatsächlich rechtswirksam erfolgt ist, oder dass aufgrund der „Kundmachungen“ der Bundesministerin für EU und Verfassung und allenfalls durch die erwähnten Erlässe des BMF die von Russland und Belarus als suspendiert notifizierte Vorschriften der DBA zumindest bis auf Weiteres nicht mehr anzuwenden sind, stellt sich die Frage nach dem Inhalt der verbliebenen Torsi der beiden DBA. Im DBA Russland sind jedenfalls einige von der tatsächlichen oder vermeintlichen Suspendierung nicht betroffene Vorschriften für sich alleine bedeutungslos, weil sie aus unterschiedlichen Gründen keine Wirkungen entfalten: Dies gilt zunächst für die den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich regelnden Vorschriften der Art 1 und 2: Sie stellen zusätzliche Voraussetzungen für andere Abkommensvorschriften auf. Ihre Relevanz hängt daher davon ab, ob diesen anderen Abkommensvorschriften ein Anwendungsbereich verbleibt. Dies trifft auch für die durch das MLI eingefügten Beschränkungen der „*Vergünstigungen nach dem Abkommen*“ zu.<sup>73)</sup> Ähnliches gilt für die in Art 3 und 4 enthaltenen Definitionen, die nur insoweit Bedeutung haben, als andere Vorschriften auf sie verweisen. Auch die in Art 27 DBA Russland enthaltene Vorschrift, wonach das DBA nicht die steuerlichen Vorrechte berührt, die den Mitgliedern diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder aufgrund besonderer Übereinkünfte zustehen, hat lediglich klarstellenden Charakter.<sup>74)</sup>

Die Vorschriften über den Informationsaustausch, die vom BMF seit 2022 nicht mehr angewendet werden, sind hingegen – im Unterschied zu den Vorschriften über die Vollstreckungshilfe – von Russland nicht als „suspendiert“ notifiziert worden. Die Verpflichtung Österreichs, diese Vorschriften weiterhin anzuwenden, besteht daher weiter fort. Lediglich im Rahmen einer Einzelfallprüfung kann sich Österreich auf den in Art 26 Abs 3 lit c DBA Russland enthaltenen Ordre Public berufen, um die Erteilung von Auskünften zu verweigern.<sup>75)</sup>

---

<sup>69)</sup> Gleichlautend Erlass des BMF vom 27. 6. 2024, 2024-0.459.298, im Verhältnis zu Belarus.

<sup>70)</sup> Erlass des BMF vom 27. 6. 2024, 2024-0.459.298.

<sup>71)</sup> Dazu Lang in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, Steuerpolitik und Verfassungsrecht, 135 (157).

<sup>72)</sup> Vgl dazu Bußjäger in Kahl/Khakzadeh/Schmid, Kommentar zum Bundesverfassungsrecht – B-VG und Grundrechte (Stand 1. 1. 2021, rdb.at) Art 139 Rz 4.

<sup>73)</sup> Spannend ist, welche Bedeutung die Suspendierung des in Art 26.2 DBA Russland enthaltenen Principal-Purpose-Tests (PPT) hat: Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Protokoll des DBA, mit der das DBA Russland um Art 26.2 ergänzt wurde, gehen davon aus, dass der PPT des MLI „*zusätzlich zu dieser Bestimmung*“ anzuwenden ist (ErlRV 183 BgNR 26. GP, 2). Der durch das MLI in das DBA Russland eingefügte PPT ist aber in keinem bestimmten Artikel des DBA verortet und daher von der Suspendierung auch nicht umfasst. Er ist dem Grunde nach weiterhin maßgebend. Nach der an anderer Stelle ausführlich begründeten Auffassung hat der PPT des MLI allerdings ohnehin nur Signalcharakter und bleibt daher ohne tatbestandliche Wirkung (Lang, The Signalling Function of Article 29[9] of the OECD Model, BIT 2020, 264 [264 ff]; Lang/Nesterov-Surmenko, The Principal Purpose Test of Article 29 [9] OECD Model 2017, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer/Szudoczky, Anti-Abuse Rules and Tax Treaties [2024] 211 [212 ff]).

<sup>74)</sup> Engelschalk in Vogel/Lehner, DBA<sup>7</sup>, Art 28 Rz 23, zu den Steuerprivilegien von Bediensteten internationaler Organisationen, die nicht vom Wortlaut des Art 28 OECD-MA erfasst sind, für die aber nichts anderes gilt.

<sup>75)</sup> Engelschalk in Vogel/Lehner, DBA<sup>7</sup>, Art 26 Rz 111.

Relevanz hat hingegen die „Suspendierung“ der Vorschriften über die Diskriminierungsverbote: Darauf können sich Steuerpflichtige nicht mehr berufen. Die Vertragsstaaten sind daher frei, Vorschriften des nationalen Steuerrechts anzuwenden, die im Widerspruch zu den Diskriminierungsverboten der beiden DBA stehen.

Von großer Bedeutung ist jedenfalls, dass die Verteilungsnormen nicht mehr anzuwenden sind: Russland wollte auf diese Weise Personen, die in Österreich ansässig sind, spürbar belasten. Die Beschränkungen des Besteuerungsrechts Russlands als Quellenstaat, die im DBA vorgesehen sind, sollen nicht mehr zum Tragen kommen. Russland kann daher in Österreich ansässige Personen nach seinem eigenen Steuerrecht – und ohne Berücksichtigung der im DBA enthaltenen Schranken – besteuern. Geht man davon aus, dass dies aufgrund der „Suspendierung“ nunmehr in beiden Vertragsstaaten gilt, braucht sich auch Österreich bei der Besteuerung von in Russland ansässigen Personen nicht mehr an die Schranken halten, die das DBA Russland vorsieht.

Der Methodenartikel des DBA war von der „Suspendierung“ durch Russland hingegen nicht umfasst. Dies ist verständlich: Aus russischer Sicht betrachtet sollen wohl primär nicht in Russland ansässige Personen unter den von der russischen Regierung gesetzten Maßnahmen leiden. Offenbar wollte die russische Seite sicherstellen, dass in Russland ansässige Personen weiterhin von den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung profitieren können. Für diese Personen bedeutet dies, dass sie die in Österreich erhobene Steuer nach wie vor nach Art 23 Abs 2 DBA Russland anrechnen können.

Umgekehrt heißt das aber auch für in Österreich ansässige Personen, dass trotz der „Suspendierung“ vieler anderer DBA-Vorschriften der Methodenartikel des DBA weiterhin für sie anwendbar bleibt. Dies bedeutet, dass nach Art 23 Abs 1 lit a DBA Russland die Einkünfte und das Vermögen, die in Russland aufgrund der „Suspendierung“ nunmehr besteuert werden, im Regelfall in Österreich – vom Progressionsvorbehalt abgesehen – von der Besteuerung auszunehmen sind.

Das BMF hielt dem entgegen, dass weder eine Befreiungs- noch eine Anrechnungsverpflichtung für Österreich besteht, weil Art 23 Abs 1 DBA Russland verlangt, dass Einkünfte vorliegen, die „nach diesem Abkommen“ in Russland besteuert werden dürfen.<sup>76)</sup> Diese Voraussetzung wäre nicht erfüllt, weil die Verteilungsnormen auf russischer Seite nicht angewendet werden können. Dem liegt die Vorstellung zugrunde, dass für Zwecke des Methodenartikels „nach diesem Abkommen“ nur dann im Quellenstaat besteuert wird, wenn eine Verteilungsnorm des DBA dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht ausdrücklich zuweist.

Das BMF vertrat allerdings bisher eine andere Position. In einer Rechtsauskunft vom 21. 9. 2009 argumentierte das BMF wie folgt:<sup>77)</sup> *„In mehreren EAS-Anfragebeantwortungen ist in Umsetzung der Erkenntnisse des OECD-Partnership-Reports und dem diesbezüglichen Update 2000 des OECD-Kommentars anerkannt worden, dass DBA durch den Methodenartikel dem Ansässigkeitsstaat die Pflicht auferlegen, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte, die durch Art. 3 Abs. 2 DBA verursacht sind, zu beseitigen. In EAS 1668 wurde Steuerfreistellung auf österreichischer Seite anerkannt, wenn eine deutsche vermögensverwaltende Personengesellschaft auf deutscher Seite als gewerblich geprägt mit deutschen Betriebstättengewinnen besteuert wurde. Und in EAS 1477 wurde – in späterer Abstimmung mit der Schweiz (AÖF Nr. 34/2000) – anerkannt, dass Erträge aus US-Vermögen, das in einer schweizerischen Wertpapier-KG angelegt und dessen Erträge in der Schweiz als Einkünfte einer gewerblich tätigen KG mit 25 % versteuert wurden, in Österreich von der Besteuerung freizustellen sind.“*

<sup>76)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354; so auch *Daurer/Szczepanski*, SWI 2024, 331 (338).

<sup>77)</sup> EAS 3087 vom 21. 9. 2009.

*Die gleichen Rechtsbeurteilungen werden anzustellen sein, wenn eine kroatische Personengesellschaft (k.d.) aus ihren Eigenmitteln einer anderen kroatischen Gesellschaft einen verzinslichen Kredit einräumt und die Finanzierungs-k.d. nach kroatischem Recht als Kapitalgesellschaft, nach österreichischem Recht aber als vermögensverwaltende Personengesellschaft behandelt wird. Werden die Zinsen in Kroatien in den Händen der k.d. als deren Einkünfte besteuert und wird aus österreichischer Sicht der Zinsfluss unmittelbar den österreichischen Gesellschaftern der k.d. zugerechnet und ebenfalls besteuert, so würde dies eine Doppelbesteuerung auslösen. Wenn daher anzuerkennen ist, dass Kroatien durch die Besteuerung der Zinsen in den Händen der k.d. keine Verletzung des DBA begeht, wenn sonach Kroatien auf Grund des DBA diese Zinsen ‚besteuern darf‘, ist Österreich gemäß Artikel 23 Abs. 1 zur Steuerfreistellung verpflichtet.“*

Nach dieser Auffassung ist somit die Voraussetzung, dass die Einkünfte „nach diesem Abkommen“ in Russland besteuert werden dürfen, schon dann gegeben, wenn der Quellenstaat „keine Verletzung des DBA begeht“.<sup>78)</sup> Dem Quellenstaat muss daher das Besteuerungsrecht keineswegs ausdrücklich in einer Verteilungsnorm des Abkommens zugewiesen worden sein. Es genügt, dass die Besteuerung in Russland mit dem DBA nicht im Widerspruch steht. Sofern die Suspendierung wirksam erfolgt ist, wird die russische Besteuerung von in Österreich ansässigen Personen durch die verbleibenden DBA-Vorschriften nicht mehr unterdrückt. Mit den Worten der seinerzeitigen Rechtsauskunft des BMF gesagt: Russland „begeht [...] keine Verletzung des DBA“.<sup>79)</sup> Daher ist Österreich – zumindest auf Grundlage der damaligen Auffassung des BMF – nach Art 23 Abs 1 lit a DBA Russland zur Freistellung jener Einkünfte verpflichtet, die in Russland besteuert werden dürfen.

Diese Auffassung kann sich für DBA, die der aus 2017 stammenden Fassung des OECD-MA nachgebildet sind, auch auf den OECD-Kommentar stützen: Nach der Wortfolge „Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ wurde in Art 23A Abs 1 und Art 23B Abs 1 OECD-MA in runder Klammer folgende Einschränkung eingefügt: „es sei denn, dieses Abkommen gestattet die Besteuerung durch den anderen Staat allein aufgrund dessen, dass das Einkommen auch von einer in diesem Staat ansässigen Person bezogen wird oder weil sich das Vermögen auch im Besitz einer in diesem Staat ansässigen Person befindet“. Dem OECD-Kommentar zufolge soll durch diese Einschränkung vermieden werden, dass in solchen Situationen beide Staaten als Ansässigkeitsstaaten Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergreifen müssen.<sup>80)</sup> Wie oft im OECD-Kommentar üblich wird diese Änderung als bloß klarstellend bezeichnet:<sup>81)</sup> „Whilst this result would logically follow from the wording of Articles 23A and 23B even in the absence of that phrase, the addition of the phrase removes any doubt in this respect.“ Immerhin hat die OECD in ihrem Report „Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“ bereits 1999 im Fallbeispiel 18 die Auffassung vertreten, dass der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, in dem die *partnership* als transparent betrachtet wird, die auf sie im Errichtungsstaat entfallende Steuer, in dem sie als Steuersubjekt behandelt wird,

---

<sup>78)</sup> So auch Loukota, Zurechnungskonflikt bei Durchgriff durch eine schweizerische Gesellschaft, SWI 2022, 66 (70): „Die Wendung ‚[...] dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen im anderen Staat (hier: in der Schweiz) besteuert werden [...]‘ ist nach ihrem Wortlaut [...] nicht so eng zu verstehen, dass diese Voraussetzung der Steuerfreistellung nur dann vorliegt, wenn eine Zuteilungsregel des DBA ausdrücklich das Besteuerungsrecht dem anderen Staat verleiht.“

<sup>79)</sup> EAS 3087 vom 21. 9. 2009.

<sup>80)</sup> Tz 11.1 OECD-MK 2017 zu Art 23A und 23B OECD-MA 2017.

<sup>81)</sup> Tz 11.1 OECD-MK 2017 zu Art 23A und 23B OECD-MA 2017; kritisch Lang, Zurechnungskonflikt bei Durchgriff durch eine Schweizer Gesellschaft, SWI 2022, 118 (124).

auf die Steuer des Gesellschafters anzurechnen hat.<sup>82)</sup> Dem kann nur die Annahme zugrunde liegen, dass für Zwecke des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafters die *partnership* in ihrem Errichtungsstaat „nach diesem Abkommen besteuert wird“. Das Besteuerungsrecht dieses Staates ergibt sich aufgrund der dort bestehenden Ansässigkeit der *partnership*, nicht aber, weil es ihm durch eine bestimmte Verteilungsnorm ausdrücklich zugewiesen worden wäre.

Die überzeugenderen Argumente sprechen meines Erachtens jedoch dafür, dass die vom BMF zu den Fällen des Zurechnungskonflikts vertretene Auffassung jedenfalls für jene DBA, die auf Grundlage der vor 2017 bestehenden Fassung des OECD-MA abgeschlossen wurden, zu weit geht:<sup>83)</sup> DBA sind darauf ausgerichtet, die bei *derselben* Person entstehende Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>84)</sup> Fälle wirtschaftlicher Doppelbesteuerung werden in DBA nur im Ausnahmefall – wie in Art 9 OECD-MA – angesprochen. Dieses Gegenargument fällt aber im konkreten Fall der Suspendierung der Verteilungsnormen des DBA weg: Es geht hier nicht um die unterschiedliche Zurechnung von Einkünften. Beide Staaten rechnen die Einkünfte derselben – in Österreich ansässigen – Person zu. Daher hat die vom BMF zu Zurechnungskonflikten entwickelte Auffassung viel für sich, wenn es darum geht, dass Russland unter der Annahme der geglätteten Suspendierung der Verteilungsnormen die an die in Österreich ansässige Person gezahlten Einkünfte besteuert und insoweit „keine Verletzung des DBA begeht“.<sup>85)</sup>

Ein weiteres Argument: Das BMF ging im Erlass vom 30. 5. 2024 so vor, als wäre auch der Methodenartikel des DBA Russland Teil der „suspendierten“ Regelungen.<sup>86)</sup> Wenn die russische Seite aber beabsichtigt hätte, die gesamten Wirkungen des DBA zu beseitigen, hätte sie wohl diese in jedem DBA besonders wichtige Vorschrift keinesfalls ausgeklammert.

Insgesamt ist die Position des BMF jedenfalls nicht konsistent: Das BMF vertritt die Auffassung, dass aus dem Methodenartikel sogar bei Zurechnungskonflikten die Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates erwächst, Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu setzen. Umso mehr müsste sich das BMF daher dann, wenn Russland die Einkünfte nach der Suspendierung der Verteilungsnormen bei der Person besteuert, die dann auch die nach dem Methodenartikel in Österreich berechnete Person ist, für dieselbe Vorgangsweise aussprechen.

Fraglich ist, ob auch die Anrechnungsmethode nach Art 23 Abs 1 lit b DBA Russland zum Tragen kommt: In dieser Vorschrift ist von den Einkünften die Rede, „die nach Artikel 10 oder Artikel 13 Abs 4 in der Russischen Föderation besteuert werden dürfen“. Eine Interpretationsvariante besteht darin, davon auszugehen, dass Russland – die erfolgreiche Suspendierung dieser Vorschriften vorausgesetzt – an der unbeschränkten Besteuerung der Dividenden und der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften nicht mehr gehindert ist und daher auch diese beiden Verteilungsnormen nicht „verletzt“ sind. Dies und der Umstand, dass auf diese Weise die ursprüngliche Entscheidung der Vertragsparteien, in welchen Fällen die Freistellungs- und in welchen die Anrechnungsmethode zum Tragen kommen soll, weitgehend gewahrt bleibt, sprechen dafür, in diesen Fällen die russische Steuer weiterhin anzurechnen. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass Art 10 und Art 13 Abs 4 DBA Russland zur

<sup>82)</sup> OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (1999) Tz 139; kritisch zu dieser Auffassung Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs (2000) 97 f.

<sup>83)</sup> So schon Lang, SWI 2022, 118 (123 f).

<sup>84)</sup> Lang, SWI 2022, 118 (123 f).

<sup>85)</sup> Vgl nochmals EAS 3087 vom 21. 9. 2009.

<sup>86)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

Gänze nicht mehr anwendbar sind. Es fällt daher schwer, die fehlende Verletzung von *überhaupt* nicht mehr anwendbaren Vorschriften zu konstatieren. Die in Art 23 Abs 1 lit b gewählte Formulierung unterscheidet sich von Art 23 Abs 1 lit a DBA Russland, wo nicht von bestimmten Verteilungsnormen, sondern vom „*Abkommen*“ die Rede ist. Das Abkommen ist jedoch – anders als die beiden in Art 23 Abs 1 lit b DBA Russland genannten Verteilungsnormen – zumindest als Torso weiterhin anwendbar. Dies könnte dafür sprechen, dass Art 23 Abs 1 lit b DBA Russland leerläuft. Fällt diese Spezialbestimmung weg, vergrößert sich der Anwendungsbereich der generellen Vorschrift: Bei dieser Interpretation sind auch die sonst unter Art 10 und Art 13 Abs 4 DBA Russland fallenden Einkünfte von Art 23 Abs 1 lit a DBA Russland umfasst und in Österreich freizustellen.

Anders sieht das Ergebnis allerdings aus, wenn man annimmt, dass es Russland nicht gelang, einzelne DBA-Vorschriften zu suspendieren, sondern sich einfach im Wege eines *treaty override* über bestimmte abkommensrechtliche Verpflichtungen hinwegsetzt. Auch wenn auf österreichischer Seite durch die Kundmachung der Bundesministerin für EU und Verfassung die Wirkungen von Abkommensvorschriften – gegebenenfalls bis zu deren Aufhebung durch den VfGH – ausgesetzt wurden, gilt dies nicht für den Methodenartikel. Auf in Österreich ansässige Personen ist daher Art 23 Abs 1 lit a und b DBA Russland anwendbar. Österreich hat nur insoweit die Einkünfte von der Steuer freizustellen, als Russland nach den Verteilungsnormen zur Besteuerung berechtigt ist. Dass die russischen Behörden darüber hinausgehen, ist für Zwecke des Methodenartikels dann irrelevant: Gewinne, die der russischen Betriebsstätte einer in Österreich ansässigen Person zuzurechnen sind, sind daher in Österreich freizustellen. Besteuert Russland Unternehmensgewinne von in Österreich ansässigen Personen, die keiner russischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, hat hingegen keine Freistellung in Österreich zu erfolgen. Bei von in Österreich ansässigen natürlichen Personen aus Russland bezogenen Dividenden ist eine russische Steuer im Ausmaß von bis zu 15 % des Bruttobetrags auf die österreichische Steuer anzurechnen. Eine darüber hinausgehende russische Steuer darf jedoch nicht angerechnet werden.

Im Verhältnis zu Belarus ist die Rechtslage wiederum anders: Dessen Regierung hat bloß die Suspendierung der Art 10, 11 und 13 DBA Belarus ausgesprochen: Es handelt sich um die Verteilungsnormen, die Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinne regeln. Da die anderen Verteilungsnormen des DBA unberührt bleiben, könnte man sich zunächst fragen, ob – die wirksam vorgenommene Suspendierung dieser DBA-Vorschriften vorausgesetzt – nicht stattdessen jene Verteilungsnormen zum Tragen kommen, die aufgrund der expliziten und impliziten Vorrangregeln innerhalb des DBA sonst verdrängt werden: Dabei handelt es sich bei von einem Unternehmen erzielten Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinnen im Regelfall um die für Unternehmensgewinne maßgebende Verteilungsnorm des Art 7, sonst aber um die „*anderen Einkünfte*“ des Art 21 Abs 1 DBA Belarus. Belarus dürfte dann die zu den Unternehmensgewinnen gehörenden Einkünfte nur im Fall ihrer Zurechnung zu einer dort gelegenen Betriebsstätte, die unter Art 21 Abs 1 DBA Belarus fallenden Einkünfte gar nicht besteuern. Dann hätte Belarus aber die Abkommensrechtslage für in Österreich ansässige Personen nicht verschlechtert, sondern erheblich verbessert. Diese Intention wird der belarussischen Regierung nicht zuzusinnen sein. Daher sprechen die besseren Gründe dafür, dass für die unter die Art 10, 11 und 13 DBA Belarus fallenden Einkünfte im Quellenstaat gar kein Abkommenschutz greifen und dieser berechtigt sein soll, diese Einkünfte unbeschränkt zu besteuern.

Auf Grundlage der – bereits wiedergegebenen – zu Zurechnungskonflikten entwickelten Auffassung des BMF ist Österreich auch im Fall von Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinnen weiterhin verpflichtet, nach Art 23 DBA Belarus Maßnahmen zur Ver-

meidung der Doppelbesteuerung zu setzen. Denn der Methodenartikel ist auch im Verhältnis zu Belarus nach wie vor anwendbar. Geht man im Fall der völkerrechtlich wirksam vorgenommenen Suspendierung der Abkommensvorschriften – ähnlich wie schon zu Art 23 Abs 1 lit b Russland argumentiert – davon aus, dass der Verweis des Art 23 Abs 2 lit b DBA Belarus auf die Art 10 und 11 leer läuft, wird nicht nur bei Einkünften nach Art 13 DBA Belarus, sondern auch in diesen Fällen die Freistellung nach Art 23 Abs 1 lit a DBA Belarus zum Tragen kommen. Sollte hingegen die Suspendierung mangels Einhaltung der dafür vorgesehenen Verfahrensvorschriften nicht gelungen sein, darf Österreich nur im nach dem in Art 10 Abs 2 und Art 11 Abs 2 DBA Belarus vorgesehenen Ausmaß Steuer anrechnen.

Das BMF blieb im Verhältnis zu Belarus hingegen bei seiner schon im Erlass vom 30. 5. 2024 zu Russland vertretenen Auffassung:<sup>87)</sup> Im Fall der Veräußerungsgewinne erachtet das BMF nicht die Besteuerung „nach diesem Abkommen“ in Belarus gegeben. Sie würden kraft „des innerstaatlichen Rechts im Quellenstaat besteuert werden“. Die Besteuerung erfolgt allerdings immer durch Vorschriften des innerstaatlichen Rechts. Entscheidend kann nur sein, ob sich diese im abkommensrechtlich zulässigen Rahmen halten. Dies verneinte das BMF nicht nur im Fall des Art 13, sondern auch bei den Dividenden und Zinsen, weil der Methodenartikel auf Einkünfte abstellt, „die nach den Artikeln 10, 11 [...] in Belarus besteuert werden dürfen“.

Das BMF ging im Verhältnis zu Russland davon aus, dass die von der Suspendierung an sich nicht erfassten Regelungen über das Verständigungsverfahren dennoch bedeutungslos geworden sind: Verständigungsverfahren könnten überhaupt nicht mehr eingeleitet und geführt werden.<sup>88)</sup> Das BMF begründete dies damit, dass „das DBA die Besteuerungsansprüche der Vertragsstaaten nicht mehr einschränkt“.<sup>89)</sup> Die hier vorgenommene Analyse hat aber gezeigt, dass die aus dem nach wie vor anwendbaren Methodenartikel erwachsende Verpflichtung Österreichs, die dort vorgesehenen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu setzen, noch immer aufrecht ist. Selbst wenn dies aber unklar wäre, soll das Verständigungsverfahren gerade in diesen Fällen Rechtsschutz gewähren: Wenn eine Person der Auffassung ist, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie ihren Fall der zuständigen Behörde ihres Vertragsstaates, in dem sie ansässig ist, unterbreiten.<sup>90)</sup> Ein Verständigungsverfahren könnte daher zumindest Klarheit schaffen, ob die zuständigen Behörden der beiden Staaten zu den hier angesprochenen Fragen der Abkommensauslegung eine gemeinsame Sichtweise entwickeln.

Noch weniger verständlich ist, dass nach Auffassung des BMF auch im Verhältnis zu Belarus „im Zusammenhang“ mit den Art 10, 11 und 13 DBA Belarus stehende Verständigungsverfahren nicht mehr eingeleitet und geführt werden können. Dies begründet der Erlass lapidar damit, dass „das DBA die Besteuerungsansprüche der Vertragsstaaten in Bezug auf Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinne nicht mehr einschränkt“. Selbst wenn man aber – wie das BMF – davon ausgeht, dass drei Verteilungsnormen tatsächlich nicht mehr anwendbar sind, kann sich die Frage stellen, ob Einkünfte unter eine dieser drei Vorschriften oder unter eine andere Verteilungsnorm fallen. Aus dem Blickwinkel der Position des BMF müsste es sich dabei um eine Frage des Anwendungsbereichs des DBA handeln. Bei solchen Fragen – wie beispielsweise auch, ob eine bestimmte Steuer vom sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens umfasst ist – geht es darum, ob Maßnahmen „zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem

<sup>87)</sup> Erlass des BMF vom 27. 6. 2024, 2024-0.459.298.

<sup>88)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

<sup>89)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

<sup>90)</sup> Art 25 Abs 1 DBA Russland spricht für diese Zwecke nach wie vor den Ansässigkeitsstaat an.

*Abkommen nicht entspricht*“. Daher sollten Verfahren nach Art 25 DBA Belarus geführt werden können.

Ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens kann ungeachtet dessen gestellt werden, wie realistisch es ist, dass die zuständigen Behörden der beiden Staaten das Gespräch miteinander aufnehmen, und löst jedenfalls die in § 48 Abs 1 BAO und in den darauf verweisenden Vorschriften angesprochenen Rechtsfolgen aus.<sup>91)</sup> In Österreich ansässige Personen werden vor allem auch dann gut beraten sein, vorsorglich die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach den beiden DBA zu beantragen, wenn sie parallel auch Anträge nach § 48 Abs 5 BAO zu stellen beabsichtigen: Das BFG vertrat die – allerdings nicht überzeugende<sup>92)</sup> – Auffassung, den – erfolglosen – Versuch, eine abkommenswidrige Besteuerung im Wege eines Verständigungsverfahrens zu beseitigen, als Voraussetzung für die – noch näher zu besprechende – Gewährung unilateraler Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu sehen.<sup>93)</sup>

## V. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 48 BAO

Der BMF-Erlass vom 30. 5. 2024 nimmt auch zur Frage Stellung, ob die zu § 48 BAO ergangene Verordnung „*betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen*“, BGBl II 2002/474, nunmehr im Verhältnis zu Russland angewendet werden kann.<sup>94)</sup> Die Frage nach der Anwendbarkeit der Verordnung stellt sich dann und insoweit, als man – wie das BMF – die Anwendung des Methodenartikels des DBA verneint. In diesem Fall ist zu prüfen, ob stattdessen auf unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zurückgegriffen werden kann. Nach Auffassung des BMF ist die Verordnung nicht anwendbar, „*weil dies voraussetzt, dass kein DBA besteht. Da das DBA mit Russland dem Grunde nach noch anwendbar ist, ist diese Tatbestandsvoraussetzung nicht erfüllt.*“<sup>95)</sup> Nach dem BMF-Erlass vom 27. 6. 2024 gilt dies für die unilaterale Beseitigung der Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Belarus sinngemäß.<sup>96)</sup>

Die Vorschrift des § 1 Abs 1 der Verordnung<sup>97)</sup>, die bei einer Durchschnittsbelastung von mehr als 15 % die Freistellung von der Besteuerung vorsieht, ist dann anwendbar, wenn die dort explizit genannten Einkünfte aus Staaten stammen, „*mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat*“. Österreich hat mit Russland ein DBA abgeschlossen, das an sich auf die in § 1 Abs 1 der Verordnung genannten ausländischen Einkünfte anwendbar wäre. Die Voraussetzung, dass ein DBA abgeschlossen wurde, ist für § 1 Abs 1 der Verordnung jedoch alleine nicht schädlich.<sup>98)</sup> Entscheidend ist, dass das DBA nicht „*darauf*“ – also auf die in der Verordnung genannten Einkünfte – anwendbar ist. Auf Grundlage der Rechtsauffassung des BMF bleibt – mit Ausnahme des aber wiederum von Österreich ausgesetzten Art 26 DBA Russland – keine Vorschrift dieses DBA, die materielle Wirkung entfalten könnte.<sup>99)</sup> Ausdrücklich hält das BMF fest, dass Österreich „*nicht daran gehindert*“ ist, „*im Verhältnis zu Russland uneingeschränkt nach den Regelungen des österreichischen nationalen Rechts zu besteuern*“.<sup>100)</sup> Daher ist es nicht konsistent, wenn das BMF für Zwecke

---

<sup>91)</sup> Näher *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> (2021) § 48 Rz 19 ff.

<sup>92)</sup> Kritisch dazu *Lang*, Entlastungsmaßnahmen nach § 48 Abs 5 BAO bei wirtschaftlicher und juristischer Doppelbesteuerung, SWI 2024, 228 (242).

<sup>93)</sup> BFG 13. 3. 2024, RV/7100082/2022; ausführlich dazu *Lang*, SWI 2024, 228.

<sup>94)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

<sup>95)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

<sup>96)</sup> Erlass des BMF vom 27. 6. 2024, 2024-0.459.298.

<sup>97)</sup> Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung, BGBl II 2002/474.

<sup>98)</sup> Vgl *Herdin*, Die abkommensrechtlichen Voraussetzungen der Anwendung der Verordnung zu § 48 BAO, in *Bauer*, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2004) 49 (51 ff).

<sup>99)</sup> So auch *Bendlinger/Rosenberger*, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 7/2024, 383 (385).

<sup>100)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

des § 1 Abs 1 der Verordnung die Auffassung vertritt, das DBA wäre doch auf die aus Russland stammenden Einkünfte weiterhin anwendbar.<sup>101)</sup>

Wer dennoch § 1 Abs 1 der Verordnung nicht als anwendbar erachtet, hat in weiterer Folge § 1 Abs 2 der Verordnung zu prüfen: „Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar und wird der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung nicht nach Abs. 1 beseitigt, sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen.“ Hier gilt dasselbe: Wenn das BMF die Auffassung vertritt, dass Österreich nicht daran gehindert ist, im Verhältnis zu Russland uneingeschränkt nach den Regelungen des österreichischen nationalen Rechts zu besteuern, ist dies nicht mit der These in Einklang zu bringen, dass das DBA dennoch anwendbar wäre. Dennoch soll dem BMF zufolge die gesamte Verordnung – und damit auch dessen § 1 Abs 2 – nicht anzuwenden sein.<sup>102)</sup>

Etwas anders ist die Rechtslage im Verhältnis zu Belarus: Die „Suspendierung“ beschränkte sich bloß auf die Verteilungsnormen für Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinne. Sonst bleibt das DBA anwendbar. Wenn das BMF in seinem Erlass vom 27. 6. 2024 davon spricht, dass der Erlass zu Russland für Zwecke des § 48 BAO „sinngemäß“ gilt,<sup>103)</sup> ist damit wohl gemeint, dass die Verordnung auch im Verhältnis zu Belarus keine Wirkungen entfalten soll. Verneint man – wie das BMF<sup>104)</sup> – die Anwendung des Methodenartikels bei aus Belarus bezogenen Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinnen, sprechen aber die oben genannten Argumente dafür, die Verordnung insoweit doch zum Zug kommen zu lassen. § 1 Abs 1 der Verordnung wird dabei aber allerdings nur in Randbereichen – etwa bei Einkünften aus der Veräußerung von außerbetrieblichem unbeweglichem Vermögen – in Betracht kommen.<sup>105)</sup> Primär ist § 1 Abs 2 der Verordnung auf diese Einkünfte anwendbar.

Aus dem Blickwinkel der vom BMF vertretenen Auffassung bleibt jedoch nur noch die Prüfung, ob nach § 48 Abs 5 BAO Abhilfe gegen Doppelbesteuerung geleistet werden kann. Das BMF äußerte sich zur Anwendung des § 48 Abs 5 BAO zwar nicht völlig ablehnend, aber doch zurückhaltend: „Die Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die zu berücksichtigenden Billigkeitsgesichtspunkte umfassen ua die Art und Schwere der Steuerbelastung des betroffenen Abgabepflichtigen mit in- und ausländischen Steuern. Eine maßgebliche Unbilligkeit wird dann nicht vorliegen, wenn die in Russland erhobene Steuer im Verhältnis zur Gesamtsteuerlast des Steuerpflichtigen lediglich gering ausfällt. Im Rahmen der Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse an der Einbringung einer Abgabe zu prüfen. Dieses Interesse kann nicht nur in der Erlangung finanzieller Mittel bestehen, sondern auch dann zu bejahen sein, wenn öffentliche Rücksichten einen Verzicht auf diese Erlangung nicht rechtfertigen lassen (VwGH 14.3.1990, 89/13/0115). Vor diesem Hintergrund ist es nicht zweckmäßig, von EU-Sanktionen betroffene oder nicht in Österreich ansässige Einzelpersonen und Unternehmen im Rahmen der Ermessensentscheidung nach § 48 Abs. 5 BAO unilateral zu entlasten (siehe <https://sanctionsmap.eu/#/main> sowie VO 833/2014, VO 692/2014 und VO 2022/263).“

Wenn das BMF auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit verweist, beruft es sich implizit auf § 20 BAO, wo diese beiden Kriterien genannt sind. Der Vorschrift des § 20 BAO können

<sup>101)</sup> So auch *Bendlinger/Rosenberger*, SWK 7/2024, 383 (385). – Der im Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354, gegebene Hinweis, wonach aufgrund der nicht vorgenommenen Aussetzung der Art 1 und 4 DBA Russland die „Ansässigkeit einer Person iSd DBA [...] daher weiterhin einem Vertragsstaat zugeordnet werden“ kann, ist nicht erklärbar, wenn man – wie das BMF im selben Erlass – davon ausgeht, dass das DBA Russland überhaupt keine Wirkungen mehr entfaltet. Dann wird nämlich auch die Ansässigkeit einer Person völlig bedeutungslos.

<sup>102)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

<sup>103)</sup> Erlass des BMF vom 27. 6. 2024, 2024-0.459.298.

<sup>104)</sup> Erlass des BMF vom 27. 6. 2024, 2024-0.459.298.

<sup>105)</sup> Dazu *Schilcher/Strasser*, Der Katalog der befreiten Einkünfte in § 1 Abs 1 der Verordnung zu § 48 BAO, in *Bauer*, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 93 (98 ff).

allerdings – wie auch sonst in Ermessensfällen<sup>106)</sup> – nicht die für die Ermessensübung maßgebenden Kriterien entnommen werden.<sup>107)</sup> Vielmehr kann sich nur aus § 48 Abs 5 BAO ergeben, ob die Behörde dem „Sinn des Gesetzes“ Rechnung trug. Auch im Fall des § 48 Abs 5 BAO zeigt sich somit, dass zwischen Ermessensvorschriften und anderen Rechtsvorschriften kein grundlegender struktureller Unterschied besteht.<sup>108)</sup> Ermessensvorschriften zeichnen sich dadurch aus, dass ihr Wortlaut der Behörde einen größeren Entscheidungsspielraum einzuräumen scheint, der aber unter Berücksichtigung anderer bei der Interpretation ebenfalls zu berücksichtigender Argumente wieder zu schließen ist.<sup>109)</sup> Die Behörde ist daher auch bei Ermessensentscheidungen gebunden.<sup>110)</sup> Die Gründe, ob und gegebenenfalls welche Entlastungsmaßnahme die Behörde setzt, müssen sich aus § 48 Abs 5 BAO selbst oder aus anderen Rechtsvorschriften ergeben.<sup>111)</sup>

Der Hinweis des BMF im Erlass vom 30. 5. 2024 auf die „öffentlichen Rücksichten“ ist zwiespältig:<sup>112)</sup> Im Erkenntnis vom 18. 1. 1989, 87/13/0041, akzeptierte der VfGH nicht, dass das BMF politische Überlegungen in seine Ermessensentscheidung einfließen

<sup>106)</sup> Vgl zB Ritz/Koran, BAO<sup>7</sup>, § 20 Rz 5: „Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung.“ Grundlegend und völlig überzeugend auch schon Wermld, Ermessen im Steuerrecht, in Aichlreiter, Recht (v)ermessen, FS Hofer-Zeni (1998) 267 (283): „Den Sinn des Gesetzes zu hinterfragen ist eine Interpretationsaufgabe. Dabei ist in erster Linie das legislative Umfeld der Ermessensnorm miteinzubeziehen. Darüber hinaus dürfen dabei auch verfassungsgesetzliche Prinzipien sowie systematische Zusammenhänge nicht unbeachtet bleiben. Indessen vermag die Bestimmung des § 20 BAO wenig zur Problemlösung beizutragen, da ihr normativer Gehalt zu allgemein gehalten, vor allem aber zu widersprüchlich ist, um als allgemeine Ermessensrichtlinie vor den besonderen Anforderungen der Gesetzmäßigkeit im Abgaberecht bestehen zu können.“ Ähnlich auch schon Ruppe, Legalitätsprinzip und Abgaberecht, in Gassner/Lechner, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 43 (52 f): „Die Berücksichtigung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit mit dem Bedeutungsinhalt, den der VfGH vertritt, läuft letztlich auf eine umfassende Berücksichtigung und Abwägung der Interessen der von der Entscheidung Betroffenen hinaus. Dies ist aber nach herrschender Meinung und auch nach der Judikatur des VfGH bei der Ausübung von Ermessen schon ganz allgemein erforderlich. Eine nähere Determinierung jener Gesichtspunkte, die nun nach Berücksichtigung der Interessenlage die Entscheidung bestimmen sollen, wird sich in der Regel nicht ergeben, weil bei gleichrangiger Berücksichtigung der Interessen des Abgabenschuldners und des Abgabengläubigers die Entscheidung logischerweise wieder offen bleiben muss. Ohne weitere inhaltliche Determinierung ist eine Entscheidung, ob im Einzelfall eher die Interessen des Abgabenschuldners oder die des Gläubigers berücksichtigt werden sollen, nicht zu treffen. Das bedeutet, dass § 20 BAO für sich allein keine hinreichende Richtlinie für die Ermessensübung darstellt [...]“

<sup>107)</sup> Vgl zu § 48 BAO insbesondere Briem, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Dissertation Universität Salzburg (1989) 142: „§ 20 BAO setzt voraus, dass die das Ermessen anordnende Bestimmung selbst Inhalt und Grenzen der Ermessensübung, also den ‚Sinn‘ des Gesetzes, festgelegt. Die Merkmale Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind hingegen nur nachgeordnete Richtlinien der Ermessensübung, vermögen jedoch eine mangelnde inhaltliche Determinierung der ermessensanordnenden Bestimmung nicht zu ersetzen. Die Inbezugnahme der Billigkeit und Zweckmäßigkeit kommt hier nur die Bedeutung zu, die Ermessensentscheidung nachvollziehbarer und ausgewogener zu gestalten, wie dies bei Fehlen einer derartigen Regelung mit entsprechender Warnfunktion an die ermessensausübende Behörde der Fall wäre. Voraussetzung ist jedoch in jedem Fall, dass in einem ersten Schritt der Gesetzeszweck der ermessensanordnenden Bestimmung erforscht wurde. Erst hiernach vermag die Inbezugnahme von Billigkeit und Zweckmäßigkeit, wenn überhaupt, eine zusätzliche Leitlinie der Ermessensübung abzugeben. Verfehlt ist es hingegen, isoliert, ohne einen Zusammenhang zum Gesetzeszweck herzustellen, auf die Billigkeit abzustellen. Denn eine derartige Inbezugnahme der Billigkeit bringt lediglich zum Ausdruck, dass auf die Interessen des Steuerpflichtigen und nicht nur auf die Interessen des Steuergläubigers (Zweckmäßigkeit) Bedacht genommen wurde. Dies ist aber – aus dem Blickwinkel des heutigen Verständnisses des Legalitätsprinzips – eine Selbstverständlichkeit und verdient nicht gesondert hervorgehoben zu werden.“

<sup>108)</sup> Dazu insbesondere schon Gassner, Diskussionsbeitrag – Ermessen im Steuerrecht, 4. ÖJT, Band II/2 (1970) 51 (55).

<sup>109)</sup> Dazu Gassner/Lang, Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgaberecht, in Mayer/Jablöner, Staatsrecht in Theorie und Praxis, FS Walter (1991) 159 (164 ff); Lang, Der Österreichische Juristentag als Spiegel des Steuerrechts, in ÖJT, 50 Jahre Österreichischer Juristentag 1959 – 2009 (2009) 241 (252 ff); ähnlich auch Raschauer, „Ermessen“ als abwägungsgebundene Rechtsanwendung, in Haller/Kopetzki/Novak/Paulson/Raschauer/Ress/Wiederin, Staat und Recht, FS Winkler (1997) 881 (881 ff).

<sup>110)</sup> Grundlegend Gassner, Ermessen im Steuerrecht, 51 (53 ff).

<sup>111)</sup> Dazu Lang, SWI 2024, 228 (238).

<sup>112)</sup> Erlass des BMF vom 30. 5. 2024, 2024-0.317.354.

ließ.<sup>113)</sup> Das BMF hatte den Antrag einer südafrikanischen Fluglinie auf steuerliche Entlastungen abgewiesen: „Die Einräumung steuerlicher Privilegien wäre mit der von Österreich gegenüber Südafrika eingeschlagenen Politik nicht vereinbar.“ Der VwGH hielt dem entgegen: „Die belangte Behörde lässt nicht erkennen, ob sie es verneint, dass eine Ausnahmegenehmigung zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist; soweit sie dies jedoch bejahen sollte, ist der Hinweis auf die von Südafrika gegenüber Südafrika eingeschlagene Politik zu dürftig, um zu prüfen, ob vom Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht wurde.“

Das BMF besserte im fortgesetzten Verfahren nach:<sup>114)</sup> Es bejahte das Vorliegen von Gegenseitigkeit, erachtete aber aus Gründen der Zweckmäßigkeit eine positive Entscheidung über den Antrag nicht als gerechtfertigt: „Österreich habe stets die Apartheidpolitik Südafrikas kategorisch abgelehnt und dies durch öffentliche Erklärungen ebenso wie seine Politik diesem Lande gegenüber zum Ausdruck gebracht. In diesem Sinn habe Österreich auch die Resolutionen des Sicherheitsrates der Vereinten Nationen 566/85 und 569/85, mit welchen die Staatengemeinschaft aufgefordert worden sei, Maßnahmen gegenüber Südafrika zu ergreifen, zum Anlass genommen, Einschränkungen im Bereich der wirtschaftlichen, sportlichen und kulturellen Beziehungen zu Südafrika zu verfügen. Die Einräumung steuerlicher Privilegien für das Büro der Beschwerdeführerin in Wien wäre mit dieser österreichischen Politik nicht vereinbar.“

In dieser Folgeentscheidung befand der VwGH, dass sich die „Erwägungen der belangten Behörde [...] durchaus in den Grenzen [halten], die das Gesetz dem Ermessen zieht (§ 20 BAO) und legen ausreichend Zweckmäßigkeitsgründe dar, auf Grund derer die belangte Behörde eine positive Ermessensübung ablehnen durfte“.<sup>115)</sup> Ob diese Begründung nun tatsächlich weniger „dürftig“ ist als jene der früheren Entscheidung, ist Ansichtssache. Immerhin verwies das BMF nun zumindest auf eine Resolution des UN-Sicherheitsrats, die unter anderem zur „suspension of new investments and application of disincentives to that end“ im Verhältnis zu Südafrika aufforderten.<sup>116)</sup> Damit waren Rechtsvorschriften angesprochen, die auch von österreichischen Behörden – und damit auch vom BMF – zu beachten waren.

Vor diesem Hintergrund ist die Argumentation des BMF im Erlass vom 30. 5. 2024 zum DBA Russland differenziert zu beurteilen: Im Fall von Unternehmen, die von EU-Sanktionen betroffen sind, gibt es sicherlich gute Gründe, keine Entlastungsmaßnahmen nach § 48 Abs 5 BAO zu setzen. Auch hier sind die maßgebenden rechtlichen Beschlüsse der EU-Organe, mit denen die Sanktionen verhängt wurden, im Rahmen der Ermessensübung legitimerweise zu beachten. Wenn das BMF aber generell „nicht in Österreich ansässige Einzelpersonen oder Unternehmen im Rahmen der Ermessensentscheidung nach § 48 Abs 5 BAO“ nicht entlasten möchte, ist Skepsis angebracht: Zwar ist in Hinblick auf das Tatbestandselement der „Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ primär der Ansässigkeitsstaat zur Setzung von Entlastungsmaßnahmen aufgefordert,<sup>117)</sup> aber beim Tatbestand der Gegenseitigkeit ist dies anders.<sup>118)</sup> Nicht von EU-Sanktionen in Österreich betroffene ansässige Personen spricht das BMF hingegen nicht explizit an. Sie sind damit daher offenbar auch nach Auffassung des BMF nicht von unilateralen Maßnahmen nach § 48 Abs 5 BAO ausgeschlossen.

<sup>113)</sup> Zustimmung *Briem*, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 145.

<sup>114)</sup> VwGH 14. 3. 1990, 89/13/0115.

<sup>115)</sup> VwGH 14. 3. 1990, 89/13/0115.

<sup>116)</sup> *Vereinte Nationen*, Resolution 566 des UN-Sicherheitsrats (19. 6. 1985) Z 14 lit a.

<sup>117)</sup> Dazu *Kofler*, Unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Einzelmaßnahmen nach § 48 BAO, in *Blasina/Kirchmayr-Schiesslberger/Knörzer/Mayr/Unger*, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, FS Tanzer (2014) 377 (390).

<sup>118)</sup> Vgl zB VwGH 29. 1. 1988, 95/15/0043; 22. 9. 2000, 98/15/0141.

## VI. Zusammenfassende Würdigung

Die von Russland und Belarus tatsächlich oder vermeintlich vorgenommenen „Suspendierungen“ einzelner Abkommensvorschriften werfen schwierige Fragen auf. Die österreichischen Organe, die zu entscheiden hatten, ob und welche Maßnahmen sie in Hinblick auf die völkerrechtswidrige Vorgangsweise der beiden anderen Staaten setzen, betraten zwangsläufig juristisches Neuland. Sie waren nicht zu beneiden. Wichtig ist aber, gerade in solchen Situationen kein „Sonderrecht“ zu schaffen, sondern die sonst üblichen Maßstäbe anzulegen und die verfassungsrechtlich vorgegebenen Zuständigkeiten und insbesondere rechtsstaatliche Grundsätze und jenen der Gewaltentrennung zu beachten. Die Rechtsordnung muss sich auch und besonders in Zeiten globaler Krisen bewähren.<sup>119)</sup> In einem Rechtsstaat heiligt der Zweck nicht die Mittel.

Seitens des BMF hat man sich dafür entschieden, sich mit den Verbalnoten Russlands und Belarus, die die Suspendierung einzelner DBA-Vorschriften notifizierten, ausschließlich auf Verwaltungsebene zu beschäftigen. Schwer zu lösende Interpretationsfragen sind die Folge. Besser wäre es gewesen, auf das völkerrechtswidrige Vorgehen beider Staaten mittels Suspendierung der DBA seitens Österreichs zu reagieren. Dies hätte den Vorteil gehabt, nicht bloß auf die Vorschriften abstellen zu müssen, die Gegenstand der tatsächlichen oder vermeintlichen Suspendierung durch Russland und Belarus waren. Die beiden Staaten hatten damit das Heft in der Hand: Sie gaben den rechtlichen Rahmen vor, an den sich auch das österreichische BMF gebunden erachtete. Die Interpretation der nach der tatsächlichen oder vermeintlichen Suspendierung verbliebenen DBA-Bestimmungen wirft äußerst schwierige Fragen auf. Hätte Österreich – aufgrund der angekündigten *treaty overrides* der beiden anderen Vertragsstaaten – von sich aus die Suspendierung ausgesprochen, hätte dies nur unter Mitwirkung des Nationalrats erfolgen können.<sup>120), 121)</sup> Etliche der hier aufgeworfenen Auslegungsfragen wären bei einer klaren auf gesetzlicher Ebene getroffenen Anordnung nicht aufgetreten. Der Gesetzgeber hätte dann auch selbst entscheiden können, ob und welche unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Russland und Belarus weiter gewährt werden sollen. Gleichheitsrechtlich ist es zu rechtfertigen, die steuerlichen Beziehungen zu diesen Staaten anders – und nachteiliger – zu regeln. Wenn aber die Verwaltung versucht, die politisch opportunen Wertungen im Auslegungsweg zu berücksichtigen und sich dafür keine rechtliche Grundlage finden lässt, erweist sie dem Rechtsstaat einen Bärendienst: Das für den Rechtsstaat so wichtige Vertrauen, dass die Behörden ihre Entscheidungen ausschließlich auf Grundlage der Gesetze treffen, schwindet. Daher ist zu hoffen, dass die Gerichte einer nur politisch motivierten Versagung steuerlicher Begünstigungen im Verhältnis zu Russland und Belarus eine Absage erteilen, und dass stattdessen die – rechtspolitisch völlig nachvollziehbaren – Anordnungen letzten Endes doch auf gesetzlicher Ebene getroffen werden.

<sup>119)</sup> Dazu auch *Lang*, Employment Income Under Tax Treaty Law and the Impact of the COVID-19 Pandemic, in *Pistone*, Liber amicorum Guglielmo Maisto (2022) 181 (181 ff).

<sup>120)</sup> Vgl dazu zB die nach Genehmigung des Nationalrats erfolgte Erklärung über die teilweise Suspendierung des österreichisch-jugoslawischen Abkommens über die soziale Sicherheit im Verhältnis zwischen der Republik Österreich und der Republik Kosovo, BGBl III 2012/132; siehe zur Voraussetzung der Mitwirkung des Nationalrats *Öhlinger/Müller* in *Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg*, B-VG (14. Lfg, 2018) Art 50 Rz 18; *Wutscher* in *Kahl/Khakzadeh/Schmid*, Kommentar zum Bundesverfassungsrecht – B-VG und Grundrechte (Stand 1. 1. 2021, rdb.at) Art 50 Rz 7; zur Mitwirkung des Nationalrats an der Teilkündigung des DBA Liechtenstein vgl BGBl 1968/325; zu weiteren Beispielen *Öhlinger*, Der völkerrechtliche Vertrag im staatlichen Recht (1973) 375 ff; vgl aber die mit BGBl 1975/298 kundgemachte Suspendierung des Art 2 Niederlassungsvertrag Österreich – Schweiz, RGBl 1876/70, die offenbar ohne Genehmigung des Nationalrats erfolgte. Im Erkenntnis VfSlg 7.816/1976 spielte dieser Umstand möglicherweise deshalb keine Rolle, weil der VfGH davon ausging, dass die angefochtene Behördenentscheidung noch vor der Wirksamkeit der Suspendierung erfolgte und daher nicht von ihr betroffen war.

<sup>121)</sup> Zur Frage, ob und welche Mitwirkungsmöglichkeiten der Bundesrat in solchen Fällen hat, ausführlich *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat, in *Achatz/Ehrke-Rabell/Heinrich/Leitner/Taucher*, Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS Ruppe (2007) 379 (379 ff).

Mit dem  
Abo immer  
up to date!

## Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Halbjahresabo 2024!

Der Kompass  
für internationale Steuerfragen

**DBA-, Unions- und Außensteuerrecht**

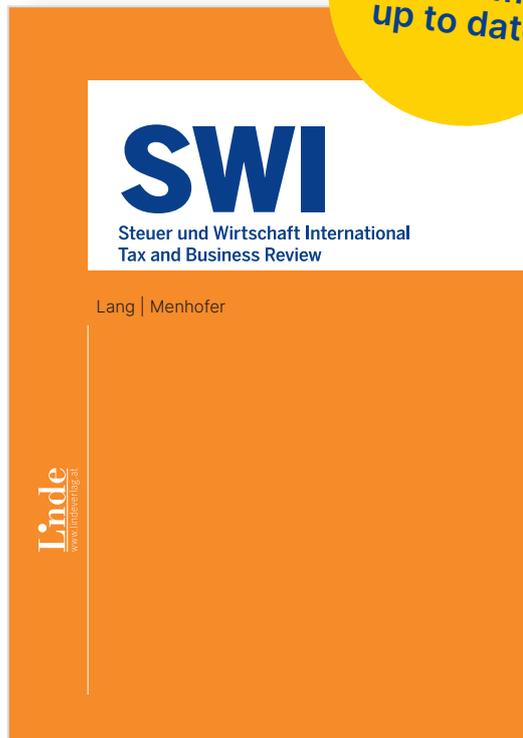
Entwicklungen, Trends, Analysen

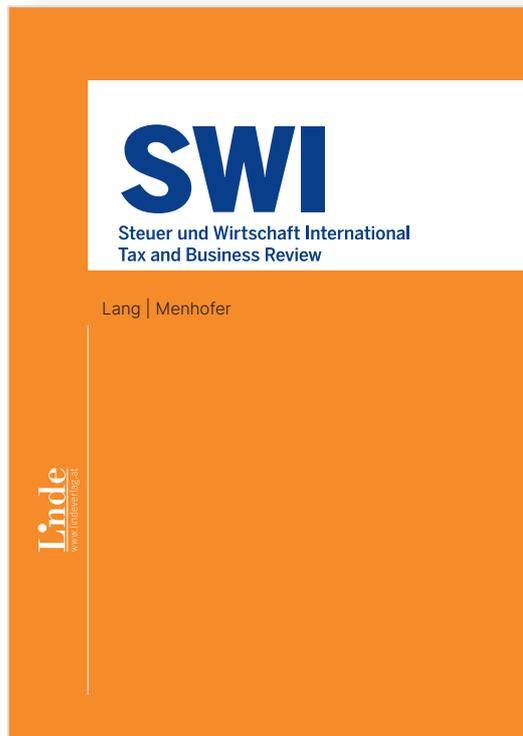
**Praxis & Wissenschaft**

Fundierte Fachinformation

**EU-News, Rechtsprechung, EAS**

(Inter)nationale Entscheidungen





## SWI – Halbjahresabonnement 2024

### Bestellen unter:

- [shop.lindeverlag.at/swi](https://shop.lindeverlag.at/swi)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 179,70** (Jahresabo € 449,10)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.  
(Preis inkl. MwSt., zzgl. 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 Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[shop.lindeverlag.at/swi](https://shop.lindeverlag.at/swi)