

100 JAHRE  
STEUERRECHT-  
SPRECHUNG  
IN DEUTSCHLAND  
1918-2018

---

FESTSCHRIFT FÜR DEN  
BUNDESFINANZHOF

I

ottoschmidt

## Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

Von Michael Lang\*

### Inhaltsübersicht

- I. Die Herausforderungen für den BFH
- II. DBA als völkerrechtliche Verträge
  1. Die im WURV kodifizierten Auslegungsregeln
  2. Besonderheiten der Auslegung völkerrechtlicher Verträge
  3. Der Abkommensvergleich
- III. Das Verhältnis zum nationalen Recht
  1. Der Zusammenhang des Abkommens nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA
  2. Der Verweis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das Recht des Anwendestaates
3. Die sich aus dem Zusammenhang des Abkommens ergebende Maßgeblichkeit des nationalen Rechts der Vertragsstaaten
- IV. Die Berücksichtigung von nach Vertragsabschluss eingetretenen Entwicklungen
  1. Die spätere Praxis
  2. Verständigungsvereinbarungen
  3. OECD-„Verlautbarungen“
- V. Zusammenfassende Würdigung

### I. Die Herausforderungen für den BFH

In der 100-jährigen Geschichte des BFH und des RFH hat Internationales Steuerrecht schon früh eine große Rolle gespielt. Zum DBA-Recht ist eine große Anzahl von Urteilen ergangen. Im Laufe der Jahre haben sich die Herausforderungen, denen sich der BFH in seiner Rechtsprechung zu den DBA zu stellen hatte, geändert: Die Musterabkommen der OECD haben seit den 1960er-Jahren ihren Siegeszug angetreten und Deutschland ist mit den wichtigsten Industrienationen sowie zahlreichen anderen Staaten in einem dichten Netz an DBA verbunden. Der BFH hatte sich verstärkt damit auseinanderzusetzen, ob er die zu bestimmten DBA-Vorschriften ergan-

\* Frau Lisa Ramhartner, MSc., Frau Sofia Rampitsch, MSc., Frau Mag. Desiree Auer, Frau Selma Siller, MSc., Herrn Robin Dambacher, MSc., Herrn Mag. Andreas Ullmann, Herrn Hans-Peter Gradwohl, MSc., Herrn Thomas Pillichshammer, LL.M. und Herrn Mag. Florian Navitschnigg danke ich für die kritische Durchsicht und für die Unterstützung bei der Erstellung des Fußnotenapparates.

genen Urteile auch auf andere DBA übertragen kann, und wie er dabei dem Umstand Rechnung trägt, dass zahlreiche bilaterale Vorschriften aufgrund der Vorbildwirkung des OECD-MA identisch sind, etliche Vorschriften aber auch voneinander abweichen. In den letzten 20 Jahren hat die OECD versucht, sich mittels umfangreicher Kommentierungen zu den Musterabkommen und der Veröffentlichung zahlreicher „Reports“ zum faktischen Rechtssetzer auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts aufzuschwingen<sup>1</sup>. Sie hat dabei vielfach auch den Anspruch erhoben, dass die von ihr vertretenen Auffassungen auch für bereits abgeschlossene und von den nationalen Parlamenten ratifizierte DBA Bedeutung haben<sup>2</sup>. Parallel dazu haben die Finanzverwaltungen zahlreicher DBA-Staaten und insbesondere auch Deutschlands in Form von Verwaltungserlassen und Verständigungsvereinbarungen versucht, die Deutungshoheit über den Inhalt strittig gewordener DBA-Regelungen zu gewinnen. Der BFH stand dabei vor der Herausforderung, offen für internationale Entwicklungen und zugleich Hüter des Rechtsstaates zu bleiben. Er hatte in den letzten Jahren verstärkt dafür zu sorgen, dass der demokratisch legitimierte Normsetzer seine Zuständigkeiten nicht verliert und die Gewaltentrennung gewahrt bleibt. Die hier vorgenommene Analyse der Rechtsprechung konzentriert sich auf die letzten zehn Jahre, in denen die BFH-Judikatur zum DBA-Recht in besonderer Weise von diesen Herausforderungen geprägt war.

## II. DBA als völkerrechtliche Verträge

### 1. Die im WÜRV kodifizierten Auslegungsregeln

Der BFH greift bei der Auslegung von DBA häufig auf das WÜRV zurück: „Völkerrechtliche Vereinbarungen und die darin enthaltenen Begriffe sind primär autonom nach Maßgabe völkerrechtlicher Grundsätze auszulegen (...). Ein völkerrechtlicher Vertrag ist danach nach den Grundsätzen zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 WÜRV nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seiner Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. (...) Im Vordergrund steht damit in erster Linie die authentische Interpretation eines im Vertrag verwendeten Begriffs durch den Vertrag selbst (...), d.h. maßgebend ist zunächst der Wortlaut der Regelung“<sup>3</sup>.

Der Rechtsgrund für die Maßgeblichkeit des WÜRV ist dabei nicht immer völlig klar. Der BFH betont in vielen seiner Entscheidungen, in denen er sich auf das WÜRV stützt, dessen Transformation durch Zustimmungsgesetz in innerstaatliches Recht. Dadurch erweckt er den Eindruck, er würde das WÜRV bloß als völkerrecht-

1 Siehe hierzu unter anderem OECD-Musterkommentar, 2017; sowie die 15 BEPS Aktionspläne der OECD; im Internet abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.

2 So auch in OECD-Musterkommentar, 2014, Einführung, Nr. 35.

3 BFH v. 7.7.2015 – I R 38/14, Rz. 22; vgl. hierzu auch BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791 Rz. 38 unter Hinweis auf Gosch, *ISR* 2013, 87 (87 f.) und Gosch in *Ludicke (Hrsg.)*, Forum der Internationalen Besteuerung, 2013, S. 1 (1).

lichen Vertrag und nicht als kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht anwenden. In seinem Urteil vom 12. Oktober 2011 erwähnt er beispielsweise ausdrücklich, dass das Zustimmungsgesetz vom 3. August 1985, welches das WÜRV in innerstaatliches Recht transformierte, am 20. August 1987 (BGBl. II 1987, 757) und damit nach dem DBA-Frankreich in Kraft getreten ist<sup>4</sup>. Das hindert ihn aber nicht daran, die Regelungen des WÜRV in weiterer Folge für die Auslegung dieses DBA heranzuziehen. In seinem Urteil vom 10. Juni 2015 ging er sogar ausdrücklich von der Annahme aus, dass „das Wiener Übereinkommen (nach dessen Art. 4) ohnehin nur auf Verträge Anwendung findet, die von Staaten geschlossen werden, nachdem das Übereinkommen für sie in Kraft getreten ist – und damit, ohne dass dem weiter nachzugehen wäre, nach Lage der Dinge nicht für das DBA Schweiz 1971“<sup>5</sup>. Der BFH bezeichnet kodifizierte der im WÜRV enthaltenen Auslegungsvorschriften mitunter aber auch als „kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht und sieht darin offenbar deren Rechtsgrundlage“<sup>6</sup>. Dies könnte allerdings mit seiner Entscheidung vom 7. Juli 2015 in einem Spannungsverhältnis gesehen werden. Dort hat der BFH nämlich für allgemeine Regeln des Völkerrechts bei der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags keinen Platz gesehen: „Dieser Auslegung (...) kann die Revision auch nicht den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Verbotens missbräuchlichen Verhaltens bzw. des *venire contra factum proprium* (im Völkerrecht als ‚Estoppel-Prinzip‘ bezeichnet, vgl. hierzu bereits 1935 grundlegend Friede, Das Estoppel-Prinzip im Völkerrecht, ZAOERV 1935, 517) entgegenhalten. (...) Und es entspricht der Rechtsprechung des BVerfG, dass allgemeine Regeln des Völkerrechts nicht Völkervertragsrecht auszuhebeln vermögen (...), dementsprechend vermittelt ein unterstelltes rechtsmissbräuchliches Verhalten eines Vertragsstaates geltendem Recht keinen anderen inhaltlichen Bedeutungsgehalt“<sup>7</sup>.

Allerdings lässt sich dieses vermeintliche Spannungsverhältnis auflösen, wenn man näher untersucht, welche Konsequenzen der BFH dann in seinen Entscheidungsgründungen aus den Auslegungsregeln des WÜRV ableitet. Der Eindruck verfestigt sich, dass sich die Vorgangsweise des BFH nicht grundlegend davon unterscheidet, wie er sonst an die Auslegung rein nationaler Rechtsvorschriften herangeht. Er berücksichtigt – wie er beispielsweise in seiner Entscheidung vom 21. August 2015 erläutert – „Wortlaut, Vorschriftensammenhang und Zweck eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“<sup>8</sup>. Das Urteil vom 11. November 2009 kann als Beleg dafür dienen, dass der BFH auch die „Entstehungsgeschichte“ einer Abkommensregelung berücksichtigt<sup>9</sup>.

4 BFH v. 12.10.2011 – I R 15/11, BStBl. II 2012, 548 Rz. 16.

5 BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326 Rz. 24.

6 Siehe dazu BFH v. 25.10.2006 – I R 81/04, BStBl. II 2010, 778 Rz. 20; v. 11.11.2009 – I R 15/09, BStBl. II 2010, 602 Rz. 26.

7 BFH v. 7.7.2015 – I R 38/14 Rz. 27.

8 BFH v. 21.8.2015 – I R 63/13 Rz. 13.

9 Siehe BFH v. 11.11.2009 – I R 15/09 (Fn. 6), Rz. 21.

Der BFH neigt dazu, aus Art. 31 Abs. 1 WÜRV den Vorrang des Wortlauts abzuleiten<sup>10</sup>. Eine Auslegung gegen den Regelungswortlaut verträgt sich nach Auffassung des BFH „prinzipiell auch dann nicht mit den allgemeinen Grundsätzen für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge (vgl. Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 – WÜRV –, BGBl. II 1985, 927, in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 3. August 1985, BGBl. II 1985, 926, am 20. August 1987, BGBl. II 1987, 757), wenn es sich mit den abkommensrechtlichen Regelungszwecken besser vereinbaren ließe“<sup>11</sup>. Der BFH sieht sich nach Art. 32 lit b WÜRV nur dann befugt, vom Wortlaut abzuweichen, wenn die Auslegung zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unverünftigen Ergebnis führt<sup>12</sup>. Er blendet dabei aus, dass die von Art. 32 lit b WÜRV angesprochene „Auslegung nach Art. 31“ auch die Berücksichtigung von Ziel und Zweck und Zusammenhang zulässt. Häufig spricht der BFH davon, dass der Abkommenswortlaut in abschließender Weise die „Grenzmarke“ für das „richtige“ Verständnis darstellt<sup>13</sup>. Für Analogie sieht er im Abkommensrecht keinen Platz<sup>14</sup>. Der BFH geht offenbar von der fragwürdigen Prämisse aus, dass es ihm für die Auslegung nach dem Wortlaut herangezogene „allgemeine Sprachgebrauch“ ermöglicht, mit dem Wortlaut einer Abkommensvorschrift auch die Grenzen ihrer Auslegung abzustücken. Mitunter muss aber auch der BFH einräumen, dass die Bedeutung nach dem Wortlaut nicht isoliert ermittelt werden kann. Denn der allgemeine Sprachgebrauch muss im Einklang mit dem Sinn und Vorschriftenszusammenhang des Abkommens stehen<sup>15</sup>. Die Frage nach der Bedeutung einer tatsächlichen oder vermeintlichen Wortlautgrenze ist aber letztlich keine Besonderheit der DBA-Auslegung, sondern stellt sich bei der Auslegung anderer Vorschriften in ähnlicher Weise<sup>16</sup>.

## 2. Besonderheiten der Auslegung völkerrechtlicher Verträge

Im Bereich des DBA-Rechts ist es allerdings oft noch schwieriger, die Grenze des Wortlauts abzustücken, da der Text der Vorschriften häufig – wie auch bei vielen anderen völkerrechtlichen Verträgen, aber anders als im rein nationalen Recht – in mehreren Sprachen authentisch ist. Konsequenterweise hat der BFH auch entschieden, dass „die niederländische als auch die französische Fassung, [...] bei der Auslegung der Bestimmungen des DBA-Belgien in gleichem Maße wie die deutsche Fas-

10 So etwa BFH v. 10.11.1993 – I R 53/91, BStBl. II 1994, 218 Rz. 11; ebenso v. 21.8.2015 – I R 63/13 Rz. 13.

11 BFH v. 20.8.2008 – I R 39/07, BStBl. II 2009, 234 Rz. 18.

12 BFH v. 20.8.2008 – I R 39/07 (Fn. 11) Rz. 18.

13 Siehe etwa BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394 Rz. 3; v. 2.9.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387 Rz. 16; v. 12.10.2011 – I R 15/11 (Fn. 4) Rz. 16; v. 13.6.2012 – I R 41/11, BStBl. II 2012, 880 Rz. 16; ebenso v. 10.6.2015 – I R 79/13 (Fn. 5) Rz. 16.

14 BFH v. 25.1.2012 – I B 103/11 Rz. 10.

15 BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09 Rz. 19.

16 Kritisch zum Wortlaut als Grenze der Auslegung Lang, ÖStZ 2001, 65 (68 f.); siehe auch Lang, ÖStZ 2005, 548 (552) und Lang/Massoner in Lang/Schnuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsöglichkeiten im internationalen Steuerrecht, 2009, S. 13 (48).

sung heranzuziehen sind“<sup>17</sup>. Allerdings sind solche Aussagen selten. Meist begnügt sich der BFH damit, sich am Wortlaut der deutschen Fassung des Abkommens textes zu orientieren. Andere Sprachfassungen ignoriert er häufig.

Interessant ist in diesem Zusammenhang aber auch die Entscheidung vom 12. Oktober 2011: Der BFH hatte das DBA-Frankreich auszulegen und führte wie folgt aus: „In der Fassung des Zusatzabkommens in BGBl. II 1990, 771, BStBl. I 1990, 414 ist Art. 13 Abs. 4 Nr. 1 DBA-Frankreich an die Formulierung der 183-Tage-Regelung des Art. 15 Abs. 2 des Musterabkommens der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) aus dem Jahr 1977 – OECD-MustAbk – angenähert worden. Der Wortlaut des OECD-MustAbk wurde dadurch in dem hier in Rede stehenden Passus (sich im anderen Staat ... aufhält) ohne Änderungen übernommen. Das spricht dafür, dass die Vertragsstaaten auch das dortige Abkommensverständnis übernommen haben, welches auf der Grundlage der englischsprachigen Fassung des Art. 15 Abs. 2 Nr. 1 OECD-MustAbk (the recipient is present in the other state) bzw. der französischsprachigen Fassung (le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat) dahin geht, die Zählung nach den Tagen physischer Anwesenheit vorzunehmen“<sup>18</sup>. Der BFH hat somit seiner Auslegung nicht nur die französische Fassung des Textes, sondern auch dessen englische Version zugrunde gelegt, obwohl die englische Sprachfassung nach diesem Abkommen nicht authentisch war. Diese Vorgangsweise überzeugt Vielfach ist die Berücksichtigung von Abkommens texten in anderen authentischen Sprachen schon deshalb nicht realistisch, weil nicht vorausgesetzt werden kann, dass die Mitglieder des Senates des BFH all diese Sprachen hinreichend beherrschen. Gerade bei Regelungen, die dem OECD-MA nachgebildet sind, ist es wichtiger, auf die englische und französische Fassung dieses Abkommens zurückzugreifen. Schließlich kommt in diesen Sprachen der Inhalt der Vorschrift zum Ausdruck, an den das jeweilige bilaterale Abkommen – im Falle der vollständigen Übernahme des Textes der Vorschrift des OECD-MA – anknüpft<sup>19</sup>.

Zu weiteren Besonderheiten der DBA-Auslegung gehört die vom BFH aufgestellte Zweifelsregel, „dass sich die Vertragsstaaten wechselseitig dieselben Besteuerungsrechte einräumen wollen“<sup>20</sup>. Aus diesem Grund war „der belgischen Fassung des Art. 16 DBA Belgien zu folgen, nach der Belgien und Deutschland die nämlichen Rechte für die Besteuerung geschäftsführender Tätigkeiten in ihrem Hoheitsgebiet haben“<sup>21</sup>. Ebenso würde gegen diesen Grundsatz verstoßen, „wenn man den in der Schweiz ansässigen Vorstand einer deutschen AG dem Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 zuordnet, den damit vergleichbaren in Deutschland ansässigen ‚Delegierten‘ einer Schweizer AG aber nicht“<sup>22</sup>. Der BFH machte

17 BFH v. 5.3.2008 – I R 54, 55/07 Rz. 12.

18 BFH v. 12.10.2011 – I R 15/11 (Fn. 4) Rz. 14.

19 Hierzu Lang, ISR 2011, 403 (406 ff.).

20 Vgl. BFH v. 5.3.2008 – I R 54, 55/07 Rz. 12; ebenso Proksch in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 16 DBA Rz. 22 ff.; Matinski in Debatin/Wassermayer, 47. Aufl. 2017, Art. 16 DBA Rz. 8; a. A. Herlinghaus, EFG 2007, 1955 (1955 f.).

21 BFH v. 5.3.2008 – I R 54, 55/07 Rz. 12.

22 BFH v. 14.3.2011 – I R 23/10, BStBl. II 2013, 73 Rz. 14.

aber auch deutlich, dass es sich bloß um eine widerlegbare Vermutung handelt: »Eine solche Handhabung wäre nur dann gerechtfertigt, wenn Anhaltspunkte dafür bestünden, dass die Vertragsstaaten den ‚Delegierten‘ einer Schweizer Kapitalgesellschaft bewusst aus dem Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1992 ausgeschlossen haben; solche Anhaltspunkte bestehen aber nicht.«<sup>23</sup>

Schwankend ist die Rechtsprechung zur Frage, inwieweit die Vermeidung der Nichtbesteuerung bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen ist: An sich hat der BFH kein Problem damit, dass es als Folge der von ihm vorgenommenen DBA-Interpretation zur Nichtbesteuerung kommt: »Auch wenn es dadurch im Ergebnis für die betreffenden Einkünfte zu einer ‚Keimabbesteuerung‘ in beiden Vertragsstaaten kommen kann, rechtfertigt das vor dem Hintergrund des absolut wirkenden abkommensrechtlichen Verbots von Diskriminierungen in Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk (= Art. XX Abs. 4 DBA-Großbritannien 1964/1970) hiernach nicht die steuerliche Andersbehandlung des ausländerbeherrschten gegenüber dem inländerbeherrschten Inlandsunternehmen in Abhängigkeit von einem Ansässigkeitsbegründenden Merkmal i.S. des Art. 4 Abs. 1 OECD-MustAbk.«<sup>24</sup> In seiner Entscheidung vom 4. Juni 2008 führte er zur Abstützung eines von ihm bereits mit anderen Argumenten gefundenen Auslegungsergebnisses an, dass die von ihm abgelehnte Interpretation – eine Freistellung in beiden Vertragsstaaten – im wirtschaftlichen Ergebnis unbesteuert bleibende Einkünfte nach sich [ziehen würde], weil die Gewinnanteile aus der, hybrid und deren Beteiligung mit Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.<sup>25</sup> Wenn sich die Nichtbesteuerung als Folge des Zusammenspiels von innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht ergibt, besteht an sich kein Grund, die Abkommensvorschrift im Zweifel so zu deuten, dass dieses Ergebnis vermindert wird.<sup>26</sup> Denn die Behandlung nach dem nationalen Recht des anderen Vertragsstaats kann sich wieder ändern, ohne dass dies dann auch auf den Inhalt der Abkommensvorschrift zurückwirken sollte.

### 3. Der Abkommensvergleich

Viele DBA-Vorschriften orientieren sich an den Regelungen eines OECD-MA. Wenn eine Formulierung des OECD-MA ohne Änderungen in ein bilaterales DBA übernommen wurde, spricht dies dafür, dass die Vertragsstaaten auch das dortige Abkommensverständnis übernommen haben, [...]«<sup>27</sup>. Wenn Regelungen aber vom OECD-MA abweichen, kann dies Unterschiedliches bedeuten: »Es gibt keinen Grundsatz, dass Bestimmungen in DBA, die das Besteuerungsrecht hinsichtlich bestimmter Einkünfte gegenüber den entsprechenden Regelungen im OECD-Mustabkommen erweitern, im Interesse einer möglichst geringen Abweichung vom

23 BFH v. 14.3.2011 – I R 23/10 (Fn. 22) Rz. 14.

24 BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BSBl. II 2012, 106 Rz. 21.

25 BFH v. 4.6.2008 – I R 62/06, BSBl. II 2008, 793 Rz. 12.

26 Dazu schon Lang in Haarmann (Hrsg.), Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 83 (92 ff.).

27 BFH v. 12.10.2011 – I R 15/11 (Fn. 4) Rz. 14.

OECD-Mustabkommen einschränkend auszulegen sind. [...] Zwar ist zu vermuten, dass die Vertragsstaaten die Bestimmung eines DBA, die ihrem Wortlaut nach mit einer Bestimmung des OECD-Mustabkommens übereinstimmt, auch im Sinne des Musterkommentars verstanden haben. Diese Vermutung greift jedoch bei einer vom Wortlaut des OECD-Mustabkommens abweichenden Regelung nicht ein [...]«<sup>28</sup>. So hat der BFH am 12. Jänner 2011 zum DBA-Frankreich entschieden: »Legt man das Verständnis zugrunde, das der Senat in ständiger Spruchpraxis zu Art. 15 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MustAbk) vertritt (z.B. Senatsurteile vom 2. September 2009 I R 111/08, BFHE 226, 276, BSBl. II 2010, 387, sowie I R 90/08, BFHE 226, 267, BSBl. II 2010, 394, m.w.N.), könnte es infolgedessen an der erforderlichen (engen) Kausalität zwischen Leistung und Gegenleistung innerhalb des Arbeitsverhältnisses mangeln (so wohl Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 18 MA Rz 19a). Im Einzelnen kann das im Streitfall aber unbeantwortet bleiben. Denn gleichviel, ob man die beschriebene Schlussfolgerung zieht, wäre sie für das hier anzuwendende DBA-Frankreich nicht maßgebend, weil hiernach – abweichend von Art. 15 Abs. 1 OECD-MustAbk und insofern weiter gehend – alle Einkünfte dem Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats zugewiesen werden, welche aus der betreffenden Tätigkeit herrühren. Die besagte Kausalitätsfrage stellt sich also nicht: eine Veranlassung durch die Tätigkeit im weiteren Sinne genügt.«<sup>29</sup>

Eine Abweichung vom Wortlaut des OECD-MA muss aber umgekehrt nicht immer bedeuten, dass der Inhalt der bilateralen Regelung nicht mit dem OECD-MA übereinstimmt: »Eine derartige Abkommensregelung, wie sie Art. 24 Abs. 4 OECD-MustAbk vorgibt, fehlt im DBA-Schweiz 1971/1992 indessen. Aus diesem Fehlen lässt sich jedoch keineswegs ableiten, dass hinsichtlich von Zinszahlungen ein Diskriminierungsschutz nach dem Willen der Vertragsstaaten des DBA-Schweiz 1971/1992 von vornherein entzogen wäre: Das OECD-Mustabkommen stellt, wie schon das Wort ‚Musterabkommen‘ belegt, keine zwingende inhaltliche Verständigungsvorgabe für die Vertragsstaaten dar; etwaige Abweichungen lassen mithin keinen Rückschluss auf inhaltliche Einschränkungen zu. Es gibt deshalb auch keinen Grund, Zinszahlungen vom Anwendungsbereich des Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 auszuschließen.«<sup>30</sup> Ähnlich hat der BFH zum DBA-Spanien entschieden: »Zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gehören auch die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, da dort die Nutzung von Grund und Boden im Vordergrund steht (...). Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass Art. 6 Abs. 1 DBA-Spanien – anders als Art. 6 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen – keinen Klammersatz enthält, wonach Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gehören. Denn es handelt sich bei

28 BFH v. 23.9.2008 – I R 57/07 Rz. 17.

29 BFH v. 12.1.2011 – I R 49/10, BSBl. II 2011, 446 Rz. 12.

30 BFH v. 8.9.2010 – I R 6/09, BSBl. II 2013, 186 Rz. 27.

dem angesprochenen Zusatz lediglich um eine Klarstellung und nicht um eine definitorische Erweiterung<sup>31</sup>.

Ein ebenso differenziertes Bild zeigt die Vorgangsweise des BFH beim Vergleich verschiedener DBA. Der BFH neigt dazu, gleichlautenden Vorschriften in unterschiedlichen DBA auch identischen Inhalt beizumessen. Ein Beispiel dafür ist die Entscheidung des BFH vom 13. Juni 2012, in der er ein zum DBA-Schweiz gefundenes Interpretationsergebnis auf das DBA-Österreich übertragen hat: „Für die Tätigkeit eines Veranstalters hat der erkennende Senat in einem Fall zum DBA-Schweiz entschieden, dass dessen Tätigkeit nicht zu den von Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz erfassten Tätigkeiten gehört (...). Er hat sich dabei maßgebend darauf gestützt, dass die fragliche Regelung im DBA-Schweiz – ebenso wie im OECD-MustAbk – an die persönlich ausgeübte Tätigkeit als Sportler anknüpft. Jedenfalls aus abkommensrechtlicher Sicht stellt sich die Tätigkeit des Veranstalters damit lediglich als Verwertung der durch die einzelnen Sportler persönlich erbrachten Tätigkeiten dar. Die Verwertung wird aber von Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Schweiz nicht erfasst. Dies gilt für die insoweit wortgleiche Regelung in Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000 (Live-)Fernsehschuberechte fällt somit nicht unter Art. 17 Abs. 1 Satz 1 DBA-Österreich 2000“<sup>32</sup>. Eine nähere Prüfung der Frage, ob sich aus dem Kontext des DBA-Österreich nicht doch die Notwendigkeit ergeben könnte, die mit dem DBA-Schweiz übereinstimmende Formulierung inhaltlich anders zu verstehen, unterlässt der BFH. Ähnlich ging der BFH in seiner Entscheidung vom 23. Februar 2011 zum DBA-Niederlande vor: „Zu einer abweichenden Beurteilung führt nicht der Umstand, dass die in Rede stehenden Zinsen aus der Anlage von Liquiditätsüberschüssen stammen, die im Zusammenhang mit der Finanzierung und Bewirtschaftung der in den Niederlanden belegenen Grundstücke angefallen sind. Insbesondere folgt daraus nicht, dass die Zinsen abkommensrechtlich den Einkünften aus der Nutzung unbeweglichen Vermögens zuzuordnen und deshalb in den Niederlanden besteuert werden dürfen (Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 DBA-Niederlande) und im Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers von der Bemessungsgrundlage der Steuer ausgenommen werden müssen (Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA-Niederlande). Das hat der Senat zu mehreren anderen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entschieden (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 9. Dezember 2010 I R 49/09, BFHE 232, 145), und daran ist auch im Hinblick auf das DBA-Niederlande festzuhalten“<sup>33</sup>.

Umgekehrt müssen Unterschiede zwischen den Texten einzelner DBA nicht auf unterschiedliche Norminhalte schließen lassen: Im Urteil vom 4. Juni 2008 entschied der BFH zum DBA-Luxemburg: „Das Ergebnis dieser normativen und systematischen Auslegung sich mittlerweile ausdrücklich in einigen in jüngerer Zeit geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wiederfindet, so beispielsweise in den Abkommen mit Österreich (vom 24. August 2000, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 4), mit Rumänien (vom 12. November 2001, Art. 23 Abs. 2

31 BFH v. 27.10.2011 – I R 26/11, BStBl. II 2012, 457 Rz. 14.  
32 BFH v. 13.6.2012 – I R 41/11 (Fn. 13) Rz. 12.  
33 BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10 Rz. 39.

Buchst. a Satz 3), Kroatien (vom 6. Februar 2006, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 3), Slowenien (vom 3. Mai 2006, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 3) und in dem mit den Vereinigten Staaten von Amerika geschlossenen Abkommen vom 29. August 1989 i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 (Art. 23 Abs. 3 Buchst. a Satz 4) widerspricht dem nicht. Die Verdeutlichung in jenen Abkommen schließt nicht aus, dass es sich nach Wortlaut und Regelungszusammenhängen jedenfalls in dem mit Luxemburg geschlossenen Abkommen ebenso verhält“<sup>34</sup>.

Eine differenzierende Vorgangsweise überzeugt: Jedes DBA ist das Ergebnis bilateraler Verhandlungen. Unterschiedliche Formulierungen können unterschiedliche Ursachen haben. Weicht der Wortlaut einer Abkommensvorschrift vom OECD-MA oder von anderen bilateralen DBA ab, wäre es vorschnell, alleine aus diesem Umstand auf unterschiedliche Abkommensinhalte zu schließen<sup>35</sup>.

### III. Das Verhältnis zum nationalen Recht

#### 1. Der Zusammenhang des Abkommens nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

In ständiger Rechtsprechung hält der BFH Abkommensrecht und das nationale Recht der Vertragsstaaten säuberlich auseinander: Im Urteil vom 17. Dezember 2014 betont der BFH am Beispiel der Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Vorschrift des Art. 9 Abs. 1 DEA-USA deren „als Ausprägung der sogenannten Schrankenwirkung des Abkommens begrenzende Wirkung“<sup>36</sup>. Nur „durch einen einheitlichen und verbindlichen Beurteilungsmaßstab für beide Vertragsstaaten [...] lässt sich erreichen, dass die beanstandeten Preise und Preisbestandteile in den einzelnen Staaten nicht doppelt erfasst werden“<sup>37</sup>. Eine Vorschrift wie Art. 9 Abs. 1 OECD-MA „erfordert allerdings eine innerstaatliche Rechtsgrundlage, die ihrerseits die Gewinnkorrektur [...] ermöglicht“<sup>38</sup>. Die DBA legen „lediglich fest, in welchem Umfang die nach innerstaatlichem Recht bestehende Steuerpflicht entfallen soll“<sup>39</sup>.

Scheinbar durchbrochen wird dieser Grundsatz der abkommensautonomen Interpretation durch die Auslegungsvorschrift des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. Dabei ist aber nach Auffassung des BFH „zunächst nach dem Wortlaut und den Definitionen des Abkommens, sodann nach dem Sinn und dem Vorschrittenszusammenhang innerhalb des Abkommens und schließlich nach den Begriffsbestimmungen des innerstaatlichen Rechts auszulegen“<sup>40</sup>.

34 BFH v. 4.6.2008 – I R 62/06 (Fn. 25) Rz. 13.

35 Hierzu schon Vogel, StW 1982, 111 (124); Vogel, StW 1982, 286 (298).

36 BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261 Rz. 18.

37 BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13 (Fn. 36) Rz. 18.

38 BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13 (Fn. 36) Rz. 18.

39 BFH v. 20.7.2016 – I R 50/15, BStBl. II 2017, 230 Rz. 15; siehe auch v. 5.6.1986 – IV R 268/82, BStBl. II 1986, 659 Rz. 18.

40 BFH v. 26.8.2010 – I R 53/09 Rz. 14; siehe auch v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14 Rz. 14, m.w.N.

Diesen Vorrang des Sinns und des Zusammenhangs des Abkommens betont der BFH in ständiger Rechtsprechung. In der Entscheidung vom 8. Dezember 2010 hat er dargelegt, dass entgegen „der Annahme der Revision [...] der Besteuerungszeitpunkt der Schweiz nicht aufgrund des Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz 1971/1992 als abkommensmäßig angesehen werden“ kann. Denn „das Verständnis des in Art. 18 und Art. 19 DBA-Schweiz 1971/1992 verwendeten Begriffs ‚Ruhegehalt‘ durch den Senat [beruht] nicht auf einem auf Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz gestützten Rückgriff auf das innerstaatliche Recht, sondern auf einer abkommensautonomen Auslegung, für die weder das deutsche noch das Schweizer innerstaatliche Recht von entscheidender Bedeutung sind“<sup>41</sup>.

Im Urteil vom 8. September 2010 ging es um die Zuordnung von Einkünften zu einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte: „Es verbleibt mithin bei den allgemeinen Zurechnungsregeln des jeweiligen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und es beantwortet sich die Zurechnungsfrage ihrerseits allein unter autonomer Abkommensauslegung (...)“<sup>42</sup>. Im Urteil vom 24. August 2011 argumentierte der BFH auf derselben Linie: „Diese Besteuerungsfrage ist allein unter Berücksichtigung der E-LP nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts als gewerblich geprägt i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG 1997 zu behandeln ist. Denn die internrechtlich-fiktive Umqualifikation schlägt auf die abkommensrechtliche Einkunftsqualifikation – entgegen der Annahme der Finanzverwaltung (...) – nicht durch. Abkommensrechtlich ausschlaggebend ist allein die tatsächlich verwirklichte Einkunftsart“<sup>43</sup>. Ein weiteres Beispiel ist die Entscheidung vom 28. April 2010, in der sich der BFH ausdrücklich dagegen stellt, aus der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschrift auf die Maßgeblichkeit des nationalen Rechts zu schließen: „Schließlich (...) würde ein anderes Verständnis ohne hinreichenden Grund die Gefahr fördern, dass das Abkommen in den einzelnen Vertragsstaaten (sic) unterschiedlich ausgelegt wird, und damit der im Grundsatz angestrebten Entscheidungsharmonie entgegenwirken. Daher sind auch unter Berücksichtigung des Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F. als ‚gewerbliche Gewinne eines Unternehmens‘ (Art. 7 Abs. 1 DBA-USA 1989 a.F.) oder als Produkt einer ‚gewerblichen Tätigkeit‘ (Art. 11 Abs. 3 DBA-USA 1989 a.F.) nicht diejenigen Einkünfte anzusehen, die nach deutschem Recht nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, sondern nur als solche gelten. Darum handelt es sich aber bei den in § 15 Abs. 3 EStG 1990 genannten Einkünften, weshalb diese aus abkommensrechtlicher Sicht nicht zum ‚unternehmerischen‘ oder ‚gewerblichen Bereich‘ gehören“<sup>44</sup>.

Interessant ist auch das zur vermögenssteuerlich maßgebenden Verteilungsnorm des DBA-Schweiz ergangene Urteil vom 4. Mai 2011: Der BFH hat zunächst erläutert, dass nach dem Abkommen „bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt oder das zu einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung gehört, in dem Vertragsstaat besteuert werden

41. BFH v. 8.12.2010 – I R 92/09, BStBl. II 2011, 488 Rz. 24.  
42. BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788 Rz. 20.  
43. BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BStBl. II 2014, 764 Rz. 16.  
44. BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754 Rz. 23.

[kann], in dem sich die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung befindet. Der Begriff ‚Unternehmen im Sinne dieser Vorschrift ist im DBA-Schweiz nicht definiert, insbesondere auch nicht in dessen Art. 3 Abs. 1 Buchst. f, und daher nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz für Zwecke der deutschen Besteuerung in der Bedeutung zu verwenden, die ihm nach dem Recht der Bundesrepublik über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des DBA-Schweiz sind, soweit der Zusammenhang des DBA-Schweiz nichts anderes erfordert“<sup>45</sup>. Letztlich hat er den Rückgriff auf nationales Recht aber doch abgelehnt: „Der Rückgriff auf das deutsche Vermögensteuerrecht führt indes nicht weiter; denn weder das VStG noch §§ 95, 97 und 121 BewG oder andere Vorschriften des VStG oder des BewG definieren den Begriff ‚Unternehmen‘ (...) Der Begriff ist danach aus dem Zusammenhang des DBA-Schweiz heraus auszulegen. Diese Auslegung ergibt, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft auch dann kein ‚Unternehmen‘ i.S. des Art. 22 Abs. 2 DBA-Schweiz ist oder hat, wenn sie i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist. Die gewerbliche Prägung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft spielt abkommensrechtlich keine Rolle“<sup>46</sup>. Dem BFH ist im Ergebnis beizupflichten. Die Begründung ist aber fragwürdig, denn sie liefe darauf hinaus, dass der Inhalt der – für beide Vertragsstaaten bedeutenden – Abkommensvorschrift davon abhänge, ob der Ausdruck „Unternehmen“ im deutschen Vermögensteuerrecht definiert ist.

Der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA betonte Zusammenhang des Abkommens macht auch deutlich, dass abkommensrechtliche Begriffe keineswegs ohne weiteres im rein nationalen Recht Bedeutung erlangen können<sup>47</sup>. Im Urteil vom 17. November 2010 ging es um „den Begriff des ‚Stammens‘ von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. verschiedener Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Senatsurteile vom 29. November 2000 I R 102/99, BFHE 194, 69, BStBl. II 2001, 95, zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Zypern; vom 22. Februar 2006 I R 14/05, BFHE 213, 296, BStBl. II 2006, 743, zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Singapur). Die dort gewählte Anknüpfung an die Ansässigkeit des Arbeitgebers hängt mit Besonderheiten der betreffenden Abkommen zusammen und ist in diesem Sinne normenspezifischer Natur (Senatsurteil in BFHE 213, 296, 300, BStBl. II 2006, 743, 745). Sie kann daher auf die Würdigung im Zusammenhang mit § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG 1997 n.F. nicht übertragen werden“<sup>48</sup>.

In dieselbe Richtung geht das Urteil des BFH vom 20. Juli 2016: „Nach ständiger Rechtsprechung des BFH legen die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) lediglich fest, in welchem Umfang die nach innerstaatlichem Recht bestehende Steuerpflicht entfallen soll. Die in den einzelnen DBA vorgenommene Bestimmung des Begriffs ‚Betriebsstätte‘ ist deshalb grundsätzlich nur im Rahmen der DBA anwendbar (BFH-Urteil (...)). Letzteres ergibt sich ausdrücklich aus den in den Abkommen häufig verwendeten Formulierungen ‚Für die Anwendung dieses Ab-

45. BFH v. 4.5.2011 – II R 51/09, BStBl. II 2014, 751 Rz. 26.  
46. BFH v. 4.5.2011 – II R 51/09 (Fn. 45) Rz. 27 f.

47. Hierzu ausführlich Lang in FS Debatin, 1997, S. 283 (290); siehe auch Lang, IWB 2011, 281 (287).

48. BFH v. 17.11.2010 – I R 76/09, BStBl. II 2012, 276 Rz. 39.

kommens gilt folgendes ...<sup>49</sup> oder – wie im Einleitungssatz von Art. 3 Abs. 1 DBA-Tür-  
 kei 1985 – aus der Wendung „Im Sinne dieses Abkommens ... bedeutet der Aus-  
 druck ...“<sup>49</sup>.

## 2. Der Verweis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das Recht des Anwenderstaates

Allerdings finden sich in der Rechtsprechung des BFH auch Entscheidungen, in de-  
 nen sich der Gerichtshof nicht der Mühe unterzogen hat, aus dem Zusammenhang  
 des Abkommens eine Lösung zu finden. Vielmehr war in diesen Fällen der Hinweis  
 auf die Bedeutung des Zusammenhangs eine leere Floskel. Ein Beispiel für eine Ent-  
 scheidung, in der der BFH ohne Umschweife auf das rein nationale Recht des An-  
 wenderstaates zurückgegriffen und sich damit die Möglichkeit genommen hat, eine in  
 beiden Vertragsstaaten überzeugende Lösung aus dem Zusammenhang zu finden, ist  
 das Urteil vom 13. Februar 2008: „Bei der von X veräußerten Beteiligung an der  
 Z-Inc. handelte es sich sowohl um ‚bewegliches Vermögen‘ (i. S. v. Art. 3 Abs. 2  
 DBA-Schweiz) als auch um ‚Betriebsvermögen‘ (i. S. v. Art. 3 Abs. 2  
 DBA-Schweiz). Danach ist, da das DBA-Schweiz den Begriff ‚Betriebsvermögen‘ nicht  
 besonders definiert, für Zwecke der deutschen Besteuerung die Begriffsbestimmung  
 des deutschen Rechts maßgeblich. Dieses zählt die in Rede stehende Beteiligung zum  
 Betriebsvermögen des X.“<sup>50</sup>

Ähnlich knapp war die Argumentation des BFH in seiner Entscheidung vom 28. April  
 2010: „Der Ausdruck ‚gewerbliche Tätigkeit‘ wird – ebenso wie der in Art. 7 Abs. 1  
 Satz 1 DBA-USA 1989 a.F. verwendete Ausdruck ‚gewerbliche Gewinne eines Unter-  
 nehmens‘ – im DBA-USA 1989 a.F. nicht definiert. Daher ist er für Zwecke der deut-  
 schen Besteuerung nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts auszulagen, sofern  
 nicht der Abkommenszusammenhang eine andere Deutung erfordert oder die zu-  
 ständigen Behörden sich nach Art. 25 DBA-USA 1989 a.F. auf eine gemeinsame Aus-  
 legung geeinigt haben (Art. 3 Abs. 2 DBA-USA 1989 a.F.)“<sup>51</sup>. In diesem Fall wich die  
 Terminologie des Abkommens vom OECD-MA ab. Es hätte sich daher gelohnt, un-  
 ter Berücksichtigung der authentischen Sprachfassungen des DBA zu untersuchen,  
 ob die erwähnten Begriffe auf deutsches oder US-amerikanisches Rechtsverständnis  
 zurückzuführen sind. Hätte sich gezeigt, dass die deutschen Regelungen Pate gestan-  
 den sind, wäre die Heranziehung deutschen Steuerrechts gerechtfertigt. Dies ergibt  
 sich dann aber nicht aufgrund des Verweises der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebil-  
 deten Abkommensvorschrift auf nationales Recht, sondern aufgrund des in dieser  
 Vorschrift ebenfalls erwähnten Zusammenhangs des Abkommens.

Im Urteil vom 24. September 2013 hat der BFH bedauerlicherweise darauf verzichtet,  
 den Begriff der unselbständigen Arbeit abkommensautonom zu interpretieren. „Zwi-  
 schen den Beteiligten besteht zu Recht Einigkeit darüber, dass der Kläger Grenzgan-  
 ger i.S. des Art. 15a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und  
 der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf

49 BFH v. 20.7.2016 – I R 50/15 (Fn. 39) Rz. 15.

50 BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414 Rz. 42.

51 BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09 (Fn. 44) Rz. 18.

dem Gebiets der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971  
 (BGBl. II 1972, 1022, BStBl. I 1972, 519) i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 21. De-  
 zember 1992 (BGBl. II 1993, 1888, BStBl. I 1993, 928) – DBA-Schweiz – ist und daher  
 dessen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit in Deutschland als dem Ansässigkeits-  
 staats besteuert werden können. Da der Begriff der unselbständigen Arbeit im Ab-  
 kommen selbst nicht definiert ist, ist – soweit sich aus der Systematik des DBA-  
 Schweiz nichts Gegenteiliges ergibt – gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz auf das  
 nationale Recht abzustellen (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Art. 15 DBA-  
 MA Rz 53; vgl. BFH v. 29.4.2009 – X R 31/08, BFH/NV 2009, 1625; Brandis in Deba-  
 tin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 15 DBA-Schweiz Rz 26). Denn nach dieser Bestim-  
 mung hat bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der  
 Zusammenhang nicht anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die  
 Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, wel-  
 che Gegenstand des Abkommens sind<sup>52</sup>. Gerade der Begriff der unselbständigen  
 Arbeit ist für das Abkommensrecht zentral, da er den Inhalt mehrerer Verteilungs-  
 normen – wie jener des Art. 15, des Art. 18 und des Art. 19 OECD-MA – mitbe-  
 stimmt. Für andere Verteilungsnormen – wie jene des Art. 7 OECD-MA – ist hinge-  
 gen die Voraussetzung der Selbständigkeit entscheidend. Die Berücksichtigung  
 dieser Zusammenhänge hätte eine abkommensautonome Lösung ermöglicht<sup>53</sup>.

Ein weiteres Beispiel für diese kritisch zu beurteilende Rechtsprechungslinie ist das  
 Urteil des BFH vom 12. Oktober 2016: „Da weder Art. 13 DBA-Niederlande 1959  
 noch Nr. 10 des Schlussprotokolls zu den Art. 5, 7 und 13 DBA-Niederlande 1959  
 (BGBl. II 1960, 1794, BStBl. I 1960, 394) eine Definition des Dividendenbegriffs ent-  
 halten (Senatsurteil vom 9. April 1997 I R 178/94, BFHE 183, 114, BStBl. II 1997,  
 657) und gleichzeitig ein Art. 10 Abs. 3 des Musterabkommens der Organisation  
 for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen – OECD-  
 MustAbk –) entsprechender Verweis auf das Recht des Ansässigkeitsstaates fehlt, ist  
 nach der allgemeinen Regelung des Art. 2 Abs. 2 DBA-Niederlande 1959 das Recht  
 des Anwenderstaates maßgeblich (FG Münster, Urteil vom 22. Februar 2008 9 K  
 509/07 K.F, EFG 2008, 923; Mick in Wassermeyer, Niederlande Art. 13 Rz 14; vgl.  
 auch Senatsurteil vom 19. Februar 1975 I R 26/73, BFHE 115, 327, BStBl. II 1975,  
 584). Mithin ist – ungeachtet des niederländischen Steuerrechts – die Einordnung als  
 mitunternehmerische Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch abkom-  
 mensrechtlich maßgeblich“<sup>54</sup>. In diesem Fall hätte sich eine tiefere Analyse,  
 auf welche Regelungen die noch vor dem OECD-MA geschaffenen Abkommensvor-  
 schriften zurückgehen, empfohlen.

Dass der Verweis auf das nationale Recht nur das deutsche Recht als Recht des An-  
 wenderstaates für maßgebend erklären kann, nicht aber auch das Recht des anderen  
 Vertragsstaates, hat der BFH in seiner Entscheidung vom 18. Mai 2010 deutlich ge-  
 macht: „Ob Zypern die im Anwenderstaat Deutschland gefundene Auslegung des

52 BFH v. 24.9.2013 – VI R 6/11, BStBl. II 2016, 650 Rz. 10.

53 Näher Lang/Zieserich in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Arbeitnehmer  
 im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 31 (34 ff.).

54 BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12 Rz. 33; siehe hierzu auch Wacker, ISR 2017, 278 (287).



DBA Zypern teilt – was der Kläger bestreitet und weshalb er die entsprechende (nicht auslegungstragende) Annahme des FG als groben Rechtsverstoß rügt –, ist keine Auslegungsmaßgabe für die nationale Rechtsanwendung. Ebenfalls kann es bei der Begriffsfindung für alle in Zypern als Besatzungsmitglieder unselbstständig Tätigen zu DBA-Zypern) durch eine dazu geeignete Auslegung eine Doppelbesteuerung (Art. 25 Einzelfällen stets auszuschließen<sup>55</sup>.

### 3. Die sich aus dem Zusammenhang des Abkommens ergebende Maßgeblichkeit des nationalen Rechts der Vertragsstaaten

DBA erheben aber auch nicht den Anspruch, alle Fragen autonom – also ohne Heranziehung des nationalen Rechts – zu klären. Vielmehr erklären sie denjenigen zum nach dem DBA Berechtigten, der nach dem nationalen Steuerrecht verpflichtet ist<sup>56</sup>. Diese persönliche Anknüpfung wird über die Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Vorschriften herbeigeführt<sup>57</sup>. Die Begründung des Urteils des BFH vom 25. Mai 2011 überzeugt daher im Wesentlichen: Die Frage, „welcher Person bestimmte Einkünfte nach steuerlichen Gesichtspunkten zuzurechnen ist, ist nicht Gegenstand der abkommensrechtlichen Zuordnung des Besteuerungssubstrats. Es handelt sich hierbei vielmehr um eine unilateral eigenständig zu beantwortende Rechtsfrage, die Art. 3 Abs. 2 DBA-Ungarn dem jeweiligen Anwendungsbereich – hier Deutschland – überantwortet. Soweit die Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) in ihrem sog. Partnership Report (The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6) aus dem Jahre 1999 (jedenfalls zum Teil und für bestimmte Sachkonstellationen) und dem folgend ein Teil des Schrifttums (...) eine andere – abkommensorientierte – Auffassung und damit eine Bindung des Ansässigkeitsstaats an den Quellenstaat vertreten, ist dieser Auffassung – im Ausgangspunkt mit der Praxis der deutschen Finanzverwaltung (vgl. Bundesministerium der Finanzen – BMF Schreiben vom 16. April 2010, BStBl. I 2010, 354 Tz. 4.1.4.1.) – nicht beizupflichten (...)“. Denn eine Bindung des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters – hier Deutschland – an die Qualifikation der in Rede stehenden Beteiligungsgesellschaft im Quellenstaat – hier Ungarn – lässt sich dem OECD-Musterabkommen (OECD-MustAbk) ebenso wenig wie dem DBA-Ungarn entnehmen<sup>58</sup>. Missverständlich ist lediglich der Verweis auf die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift, aus dem man ableiten könnte, dass sich die Bedeutung des nationalen Rechts ergäbe, weil der Zusammenhang nichts anderes erfordere<sup>59</sup>. Vielmehr macht aber gerade der Zu-

<sup>55</sup> BFH v. 18.5.2010 – I B 204/09 Rz. 9; vgl. hierzu auch Macher, NZA 2011, 142 (142).  
<sup>56</sup> Siehe Lang in Lang/Mössner/Waldburger (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 117 (129).

<sup>57</sup> Siehe Proksch (Fn. 20), Art. 1 DBA, Rz. 2 ff.

<sup>58</sup> BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760 Rz. 16; siehe hierzu auch Becker/Looser, BB 2011, 2404 (2406).

<sup>59</sup> Ähnlich auch BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12 Rz. 37.

sammenhang des Abkommens die Entscheidung über die Zurechnung durch jeden der Vertragsstaaten erforderlich.

Ebenso ist auch die Frage der Bemessungsgrundlage durch das nationale Recht zu regeln. Dies ergibt sich auch aus dem Zusammenhang des Abkommens<sup>60</sup>. Der BFH-Entscheidung vom 20. Juli 2016 ist daher beizupflichten: „Die Frage, ob im Ausland erzielte Einnahmen bei der Ermittlung der Einkünfte zu kürzen sind und auf welche Fälle sich die Möglichkeit einer solchen Kürzung erstrecken soll, ist (...) eine Angelegenheit des innerstaatlichen Rechts“<sup>61</sup>.

## IV. Die Berücksichtigung von nach Vertragsabschluss eingetretenen Entwicklungen

### 1. Die spätere Praxis

Im Steuerrecht kommt es häufig vor, dass Verwaltungsbehörden versuchen, durch Erlässe auf den Inhalt gesetzestraniger Vorschriften Einfluss zu nehmen. Dieses Phänomen ist auch im Bereich des DBA-Rechts bekannt<sup>62</sup>. Die Antwort eines Gerichts dessen Aufgabe ist, die Verwaltung zu kontrollieren, liegt auf der Hand<sup>63</sup>. Wenig überraschend weist der BFH daher Versuche von Verwaltungsbehörden, den Inhalt von DBA-Vorschriften zu beeinflussen, zurück. Ein Beispiel dafür ist die Entscheidung des BFH vom 24. September 2013: „Keinen Erfolg hat schließlich die Berufung der Kläger auf die Verwaltungsvorschrift der Oberfinanzdirektion Karlsruhe in Fach B Teil 2 Nr. 10 des sog. Grenzgängerhandbuchs, aus der sie meinen, ableiten zu können, bei einem schweizerischen Arbeitgeber unterfielen pauschale Zuwendungen in soweit der Steuerbefreiung, als die Sonntags-, Feiertags- bzw. Nacharbeit durch den Arbeitnehmer im Einzelnen nachgewiesen werde. Ganz abgesehen davon, dass sich der von den Klägern angeführten Bestimmung eine entsprechende Regelung nicht entnehmen lässt, handelt es sich hierbei nur um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die keine Rechtsnormqualität hat und die Gerichte nicht bindet (...)“<sup>64</sup>.

Im Bereich des DBA-Rechts stellt sich zusätzlich aber noch die Frage, ob eine übereinstimmende Verwaltungspraxis in beiden Staaten von einem Gericht wie dem BFH berücksichtigt werden kann<sup>65</sup>. Einerseits werden DBA in beiden Vertragsstaaten ausgelegt und angewendet und mangels eines supranationalen Steuergerichts können auch letztinstanzliche gerichtliche Entscheidungen in beiden Staaten keine übereinstimmende Sichtweise garantieren. Die Herausbildung einer übereinstimmenden Auslegung von DBA-Vorschriften durch formelle oder informelle Vereinbarungen

<sup>60</sup> Siehe hierzu Lang (Fn. 47), S. 297; Lang, SWI 1999, 61 (68).  
<sup>61</sup> BFH v. 20.7.2016 – I R 50/15 (Fn. 39) Rz. 15.

<sup>62</sup> Vgl. Lochmann, SWI 2017, 127 (127 f.).

<sup>63</sup> Siehe hierzu Lang, SWI 1996, 427 (430); Lang (Fn. 56), S. 126.

<sup>64</sup> BFH v. 24.9.2013 – VI R 48/12 Rz. 19.

<sup>65</sup> Vgl. Loukita, SWI 2000, 299 (303 f.).

der Behörden oder auf andere Weise ist häufig die einzige Chance um sicherzustellen, dass ein und dieselbe DBA-Vorschrift in beiden Staaten gleich verstanden und auf diese Weise Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung vermieden wird<sup>66</sup>. Dazu kommt, dass Art. 31 Abs. 3 WÜRV der übereinstimmenden Praxis auch für die Auslegung Bedeutung beimisst<sup>67</sup>. Andererseits ist klar, dass der BFH seine Kontrollfunktion nicht abgeben kann, indem er den Verwaltungsbehörden beider Staaten einen „Blankoscheck“ erteilt, zu gemeinsamen Lösungen zu kommen, die von ihm vornehmlich als rechtskonform angesehen werden<sup>68</sup>.

In seinem Beschluss vom 20. August 2014 erkennt der BFH die Bedeutung des Art. 31 Abs. 3 WÜRV für die Auslegung an: „Exekutive und Legislative sind darin sind wie aufgezeigt, auch darin frei, das zwischenstaatlich vereinbarte abzuwandeln und sich durch eine spätere zwischenstaatliche Übung für die Zukunft auf eine bestimmte Handhabung einzelner Bestimmungen zu verständigen. Die Gerichte hätten eine solche Handhabung durchaus zu berücksichtigen (vgl. Art. 31 Abs. 3 WÜRV; s. dazu z.B. Senatsurteil vom 2. September 2009 I R 90/08, BFHE 226, 267, BStBl. II 2010, 394, m.w.N.)“<sup>69</sup>. Der BFH spricht hier vom Zusammenwirken von Exekutive und Legislative. Der „klassische“ Fall der späteren Praxis betrifft aber DBA-Auslegungen, an denen der Gesetzgeber gar keinen Anteil hat und die ausschließlich von den Verwaltungsbehörden beider Staaten geprägt sind.

Eine interessante Überlegung findet sich bereits im BFH-Urteil vom 11. November 2009: „Aus Art. 15a Abs. 4 und Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz 1992 ergibt sich indessen nur eine – vom Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) abgedeckte – Ermächtigung zur Auslegung und Lückenfüllung, nicht aber zu einer inhaltlichen Änderung der Abkommensregelungen (...); hierzu bedürfte es vielmehr einer Ermächtigung i.S. des Art. 80 Abs. 1 GG (...). Dies gilt in gleicher Weise für die Berücksichtigung der Abkommenspraxis der Vertragsstaaten bei der Abkommensauslegung nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. a des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (BGBl. II 1985, 927). Danach ist bei der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags neben dessen Zusammenhang in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen zu berücksichtigen. Eine spätere Übereinkunft der Vertragsparteien über die Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrags kann indessen nicht dazu führen, dass ein völkerrechtlicher Vertrag für das innerstaatliche Recht eine andere Bedeutung erhält, als dies dem Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG entspricht (Senatsurteile in BFHE 157, 39, BStBl. II 1990, 4; vom 10. Juli 1996 I R 4/96, BFHE 181, 158, BStBl. II 1997, 15). Nur darum

<sup>66</sup> Ähnlich auch Köfler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 2015, S. 391 (433); Lochmann, SWI 2017, 127 (127 f.).

<sup>67</sup> Siehe hierzu Lang (Fn. 56), S. 120; Köpf in FS Loukoto, 2005, S. 253 (257); Gardiner, Treaty Interpretation, 2008, S. 250 ff.

<sup>68</sup> Siehe hierzu Gosch, ISR 2013, 87 (92); Lang, SWI 2015, 569 (571 f.).

<sup>69</sup> BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18 Rz. 34; siehe hierzu auch Ismer/Baur, ISB 2014, 813 (821 f.).

könnte es aber im Streitfall gehen<sup>70</sup>. Der BFH deutet somit an, dass die spätere Praxis zwar für die Auslegung des Vertrags auf völkerrechtlicher Ebene, nicht aber für das innerstaatliche Recht Bedeutung erlangen kann. Eine derartige Argumentation, nach der Inhalt des völkerrechtlichen Vertrages auf der völkerrechtlichen und der innerstaatlichen Ebene auseinanderfallen kann, wäre aber höchst problematisch. Schließlich wird der völkerrechtliche Vertrag mit dem ihm auf völkerrechtlicher Ebene zukommenden Inhalt Gegenstand des Zustimmungsgesetzes. Würde die Transformation in das deutsche Recht die nationalen Organe ermächtigen oder gar verpflichten, das DBA nicht mit seinem völkerrechtlichen Inhalt anzuwenden, wäre ein Treaty Override bereits im Transformationsakt angelegt.

Im Urteil vom 10. Jänner 2012 zum DBA-Schweiz und in zahlreichen jüngeren Entscheidungen wird ein anderer Zugang des BFH deutlich: „Dem Umstand, dass die Steuerverwaltungen der beiden Abkommensstaaten offenbar bis in das Jahr 1995 hinein übereinstimmend in der Praxis der Vertragsdurchführung für die in Rede stehenden Tätigkeitsvergütungen in Deutschland ansässiger Binnenschiffer für Arbeit an Bord schweizerischer Binnenschiffe von einem alleinigen Besteuerungsrecht der Schweiz ausgegangen sind (s. aus deutscher Sicht z.B. OFD Karlsruhe, Verfügung vom 3. Juli 2000, Recht der Internationalen Wirtschaft 2000, 808 [geänderte Verwaltungsauffassung] anzuwenden frühestens ab Veranlagungszeitraum 1996); aus schweizerischer Sicht ESv vom 19. Dezember 1975 und vom 11. November 1977, Locher/Meier/von Steberthal/Kolb, a.a.O., Art. 15 Rz B 15.3 Nr. 2, 3; s.a. Kolb in Fest-schrift Wassermeyer, a.a.O., S. 757, 768), kommt für die Auslegung der Norm keine entscheidende Bedeutung zu. Denn die dieser Praxis zugrunde liegende Rechtsauffassung hat keinen ausreichenden Rückhalt im Abkommenswortlaut (Senatsurteil in BFHE 204, 102, BStBl. II 2004, 704). Eine übereinstimmende spätere Übung bei der Anwendung eines völkerrechtlichen Vertrages ist aber nur dann gemäß Art. 31 Abs. 3 Buchst. b des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (BGBl. II 1985, 926) bei der Vertragsauslegung als gewichtiges Indiz zu berücksichtigen, wenn sie im Abkommenswortlaut einen ausreichenden Anhalt findet“<sup>71</sup>. Diese Entscheidung ist vom Bemühen getragen, völkerrechtliche und innerstaatliche Sicht in Einklang zu bringen und wiederum den Abkommenswortlaut als Grenze der Auslegung zu betrachten. Dies bedeutet aber, dass die übereinstimmende Praxis beider Staaten im Rahmen der Auslegung für eine andere Normhypothese den Ausschlag geben kann, sofern diese auch im Wortlaut der Vorschrift Deckung findet. Allerdings wird die übereinstimmende Praxis nicht das einzige und nicht einmal zwingend das wichtigste Argument sein, das bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Ziel und Zweck, Entstehungsgeschichte oder der Vorschriftensammenhang können auch – weiterhin – für ein anderes Ergebnis sprechen und es kommt dann auf die Überzeugungskraft der Argumente im konkreten Fall an, welche Auslegung zu präferieren ist. Die Auslegung, auf die die übereinstimmende Praxis hindeutet,

<sup>70</sup> BFH v. 11.11.2009 – I R 15/09 (Fn. 6) Rz. 24 ff.

<sup>71</sup> BFH v. 10.1.2012 – I R 36/11 Rz. 21; siehe hierzu auch v. 24.9.2013 – VI R 48/12 Rz. 19; v. 20.8.2014 – I R 86/13 (Fn. 69) Rz. 34; v. 10.6.2015 – I R 79/13 (Fn. 5) Rz. 24; v. 21.8.2015 – I R 63/13 Rz. 19; v. 25.11.2015 – I R 50/14, BStBl. II 2017, 247 Rz. 31.

muss im Rahmen dieser Abwägung auch weiterhin nicht unbedingt den Sieg davontragen. Das Gewicht der einzelnen Argumente untereinander kann und wird sich aber vermutlich verschieben.

Interessant ist, dass für den BFH zum Nachweis der übereinstimmenden Praxis bereits geringe Anforderungen reichen<sup>72</sup>. Er begnügt sich damit, auf deutscher Seite die Stellungnahme einer einzelnen OFD und auf der Seite des anderen Staates sogar Äußerungen von – immerhin der Finanzverwaltung nahestehenden – Fachautoren zu zitieren. Ob die DBA-Vorschrift tatsächlich flächendeckend so ausgelegt und angewendet wird, ist damit noch nicht erwiesen. Entscheidend ist die Handhabung durch die Finanzämter in beiden Staaten und gegebenenfalls sogar durch die Steuerpflichtigen<sup>73</sup>. Gerade in einem Rechtsgebiet wie dem Steuerrecht, wo nicht jede Steuerpflichtigung von den Behörden im Detail daraufhin überprüft werden kann, auf Grundlage welcher Rechtsauffassungen sie erstellt wurde, ist ein solcher Nachweis äußerst schwierig, wenn nicht unmöglich. Von der literarisch geäußerten Auffassung einzelner Spitzenrepräsentanten der Finanzverwaltungen ohne weiteres auf deren generelle Befolgung durch alle nachgeordneten Dienststellen zu schließen, ist allerdings wenig

Möglicherweise hat sich der BFH aber mit den wenigen Hinweisen auf eine übereinstimmende Praxis auch deshalb begnügt, weil er ihr im Ergebnis in den von ihm unterschiedenen Fällen im Regelfall ohnehin keine Bedeutung beimäße. Daher ist nicht auszuschließen, dass der BFH viel strengere Anforderungen für den Nachweis einer übereinstimmenden Praxis aufstellt, wenn er einmal die Auffassung, die in einer übereinstimmenden Praxis zum Ausdruck zu kommen scheint, vom Wortlaut der Abkommensvorschrift gedeckt sieht und daher bei der Auslegung berücksichtigt. Die im Ergebnis große Zurückhaltung, die der BFH anlegt, wenn es darum geht, der späteren Praxis rechtliche Bedeutung beizumessen, ist jedenfalls auch aus völkerrechtlicher Sicht gerechtfertigt: Art. 31 Abs. 3 WURV schließt eine materienspezifische Anwendung nicht aus und gerade in einem Rechtsgebiet wie dem Steuerrecht, das in vielen Staaten strengen rechtsstaatlichen Anforderungen unterliegt, macht eine restriktive Anwendung dieser Vorschrift Sinn. Dazu kommt, dass es einen Unterschied machen kann, ob aus einem völkerrechtlichen Vertrag nur die Staaten selbst verpflichtet werden, oder ob ein Vertrag wie im Falle der DBA zusätzlich bewirkt, dass auch in die Rechtsverhältnisse einer großen Zahl von Einzelnen eingegriffen wird<sup>74</sup>.

<sup>72</sup> Siehe hierzu BFH v. 10.1.2012 – I R 36/11 Rz. 21.

<sup>73</sup> Vgl. ausführlicher Lang, ÖStZ 2006, 203 (208).  
<sup>74</sup> Hierzu näher Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 1994, S. 11 (25 ff.); Lang, SWI 1995, 412 (413 f.); Lang, ISR 2001, 536 (537); Lang, ÖStZ 2006, 203 (208); Lang, IWB 2006, 549 (553 ff.); Lang, IWB 2011, 281 (283 ff.).

## 2. Verständigungsvereinbarungen

Ähnlich restriktiv ist der Zugang des BFH zu Verständigungsvereinbarungen: Dies zeigt sich im Urteil vom 27. August 2008: „Der Streitfall bietet keine Veranlassung, die in der mündlichen Verhandlung vom BMF aufgeworfene Frage zu erörtern, ob die genannte Vereinbarung und die ihr folgende Verwaltungspraxis die Auslegung des Abkommens und des Verhandlungsprotokolls durch die Gerichte binden können (vgl. dazu auch Senatsurteil vom 17. Oktober 2007 I R 5/06, BFHE 219, 518, m.w.N.). Denn unabhängig davon kann ein übereinstimmendes Verständnis seitens der Vertragsstaaten für die gerichtliche Entscheidung zumindest insoweit bedeutsam sein, als sie ein aus anderen Umständen abgeleitetes Auslegungsergebnis bestätigen“ (vgl. dazu schon Senatsurteil in BFHE 207, 452 [455]). Diese Wirkung kommt der zitierten Vereinbarung und der ihr folgenden tatsächlichen Übung im Streitfall zu<sup>75</sup>. Der BFH hat der Vereinbarung somit nur deshalb Bedeutung beigemessen, weil sie ein bereits anderweitig gewonnenes Auslegungsergebnis bestätigt hat<sup>76</sup>.

Dieselbe Zurückhaltung findet sich auch im Urteil des BFH vom 11. November 2009: „Entgegen der Auffassung des FA kommt Verständigungsvereinbarungen keine unmittelbare Gesetzeskraft zu. Verständigungsvereinbarungen können zwar als Auslegungshilfe insoweit bedeutsam sein, als sie ein aus anderen Umständen abgeleitetes Auslegungsergebnis bestätigen (...). Eine solche Situation liegt aber im Streitfall nicht vor, da die Verständigungsvereinbarung in Tz. 14 des BMF-Schreibens in BSStBl. I 1994, 683 einerseits vom Wortlaut des Art. 15a Abs. 2 Satz 2 DBA-Schweiz 1992 nicht gefordert wird und andererseits dem gedanklichen Hintergrund dieser Regelung widerstreitet. Die Bindung der Gerichte an die Verständigungsvereinbarung lässt sich auch nicht aus Art. 15a Abs. 4 und Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz 1992 herleiten. Danach können die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten Verständigungsvereinbarungen über die weiteren Einzelheiten sowie die verfahrensmäßigen Voraussetzungen für die Anwendung der Grenzgängerregelung bzw. zur Beseitigung von Schwierigkeiten und Zweifeln bei der Anwendung des Abkommens treffen. Aus Art. 15a Abs. 4 und Art. 26 Abs. 3 DBA-Schweiz 1992 ergibt sich indes nur eine – deckte – Ermächtigung zur Auslegung und Lückenfüllung, nicht aber zu einer inhaltlichen Änderung der Abkommensregelungen (...).“<sup>77</sup> Interessant ist, dass für den BFH bedeutsam ist, ob die in der Verständigungsvereinbarung vertretene Auslegung vom Wortlaut der Vorschrift „gefordert“ wird. Dies lässt auf einen strengen Maßstab ihm abgelehnte Auslegung sprechen.

Im Urteil vom 12. Oktober 2011 wähl der BFH schließlich folgende Begründung: „Zwar ist es – worauf die Revision zutreffend hinweist – nicht ausgeschlossen, die Abkommenspraxis der Vertragsstaaten, wie sie in einer Verständigungsvereinbarung

<sup>75</sup> BFH v. 27.8.2008 – I R 10/07, BSStBl. II 2009, 94 Rz. 21.

<sup>76</sup> Siehe auch Godek, ISR 2013, 87 (92 f.).

<sup>77</sup> BFH v. 11.11.2009 – I R 15/09 (Fn. 6) Rz. 24 f.

zum Ausdruck kommt, bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen (Grundsatz der Entscheidungsharmonie; [...]). In Einklang damit stehen die Grundsätze zur Auslegung von Verträgen nach Art. 31 [WÜRV]: Ein Vertrag ist danach nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seiner Bestimmung in ihm zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes ausulegen. Außer dem bei der Auslegung zu berücksichtigenden und in Art. 31 Abs. 2 WÜRV näher beschriebenen systematischen Zusammenhang und in Art. 31 Abs. 3 WÜRV in gleicher Weise zu berücksichtigen; a) jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen sowie b) jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über die Anwendung hervorgeht. Damit können ein übereinstimmendes Abkommensverständnis und eine gemeinsame Übung der beteiligten Finanzverwaltungen für eine Auslegung der Auslegung bedeutsam sein, das aber immer nur insofern, als sie sich aus dem Wortlaut des Abkommens ableiten lassen. Der Abkommenswortlaut stellt in abschließender Weise die ‚Grenzmarke‘ für das ‚richtige‘ Abkommensverständnis dar ([...]).<sup>78</sup> Hier fällt auf, dass der BFH nicht mehr verlangt, dass die in der Verständigungsvereinbarung vertretene Auffassung vom Wortlaut „gefordert“ sei, sondern dass sie sich – lediglich – aus ihm „ableiten lassen“ müsse.

Im Urteil vom 10. Juni 2015 wählte der BFH schließlich folgende Formulierungen: „Der Senat misst einer derartigen zwischenstaatlichen Konsultationsvereinbarung [WÜRV] – zwar Bedeutung für die Auslegung von Verträgen nach Art. 31 Doppelbesteuerung bei. Er hat jedoch wiederholt klar zum Ausdruck gebracht, dass die ‚Grenzmarke‘ für das richtige Abkommensverständnis immer nur der Abkommenswortlaut sein kann. Wird das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, kann die Vereinbarung des Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden. Auch daran ist uneingeschränkt festzuhalten und auf das zitierte Urteil in BFHE 226, 276, BStBl. II 2010, 387 ist deswegen zu verweisen<sup>79</sup>. Der BFH scheint hier einen kleinen Schritt weiter zu gehen und nur noch zu verlangen, dass die in der Vereinbarung vertretene Auffassung von Abkommenswortlaut „gedeckt“ ist. Aus diesem Urteil ist aber nicht abzuleiten, dass einer solchen vom Wortlaut gedeckten Auffassung automatisch der Vorrang zu geben ist. Der BFH sieht die Möglichkeit der Bindung an eine solche Auffassung nur als Extrem an (arg „gar“), und geht offenbar davon aus, dass diese Auffassung die Gerichte „beeinflussen“ kann, also – bloß – neben anderen Argumenten bei der Auslegung auch zu berücksichtigen ist.

Im Urteil vom 10. Juni 2015 hat der BFH jedenfalls deutlich gemacht, dass er sich durch die Neufassung des § 2 Abs. 2 Satz 1 AO nicht in seinen Befugnissen eingeschränkt sieht: „Der Abkommenstext belässt aus den [...] beschriebenen Gründen für die Frage der Besteuerungsanordnung von Abfindungen an ehemals nichtselbstständig tätige Arbeitnehmer keine Spielräume. Und daran ändert auch das in § 2

<sup>78</sup> BFH v. 12.10.2011 – I R 15/11 (Fn. 4) Rz. 16.  
<sup>79</sup> BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13 (Fn. 5) Rz. 16.

Abs. 2 Satz 1 AO n.F. qualifizierte zusätzliche Ermächtigungsziel nichts, doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Das mag – in Einklang mit neuem Abkommen denken – der OECD – das eine oder andere neuere Doppelbesteuerungsabkommen bezwecken, und das findet sich jetzt denn auch in der (ministeriellen) Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BMF-Schreiben vom 17. April 2013, Stand: 22. August 2013 (abgedruckt in IStR, Beih. 10/2013 unter II. und berichtigt in IStR 2013, 440) wieder. Dieser Paradigmenwechsel aber hat im DBA-Schweiz 1971, das allein die Freistellungsmethode anwendet und damit vorbehaltlos auf eine virtuelle Doppelbesteuerung abhebt (ständige Spruchpraxis, deutlich z.B. Senatsurteil vom 24. August 2011 I R 46/10, BFHE 234, 339, BStBl. II 2014, 764), (noch) keinen Niederschlag gefunden. Durch § 24 Abs. 1 KonsVerCHEV wird indessen genau das Sinn- und zweckverändert. Der Regelung käme der Charakter einer Rückfallklausel zu, die im Abkommen nicht angelegt ist, diesem vielmehr widerspricht (Lehner, IStR 2011, 733, 736, dort auch spezifisch für die Situation der Abfindungszahlung an ehemalige Arbeitnehmer), § 2 Abs. 2 AO n.F. ermächtigt jedoch nicht zu Ergänzungen vereinbarter Abkommen; hierzu bedarf es vielmehr der abermaligen Zustimmung des nationalen Parlaments (Lehner, IStR 2011, 733, 735). Solange diese Zustimmung des nationalen Parlaments zwischen Auslegung und einer an den Bestimmtheitsanforderungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG scheiternden Lückenschließung (...) darin ist verbleibt.<sup>80</sup>

### 3. OECD-„Verlaubarungen“

In der internationalen Steuerpolitik haben die – um in der vom BFH mitunter gewählten Terminologie zu bleiben – „Verlaubarungen“ der OECD große Bedeutung. Dazu gehören Kommentierungen zum OECD-MA ebenso wie verschiedene „Reports“. Sie erheben den Anspruch, auch auf die Auslegung von zuvor veröffentlichten Fassungen des OECD-MA und auch bereits auf dieser Grundlage abgeschlossene DBA zurückzuwirken.

Die Haltung des BFH dazu ist klar ablehnend: Im Urteil vom 16. Jänner 2014 fasste der Gerichtshof seine Position knapp zusammen: „Es widerspricht [...] der ständigen, der überwiegenden Schriftumsmeinung folgenden Spruchpraxis des Senats, einer späteren (Weiter-)Entwicklung einschlägiger OECD-Verlaubarungen streitentscheidende Bedeutung für die Auslegung eines bereits zuvor verhandelten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen; es gilt insofern ein sog. statischer, kein sog. dynamischer Auslegungsmodus (z.B. Senatsurteile vom 9. Februar 2011 I R 54, 55/10, BFHE 232, 476, BStBl. II 2012, 106; vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63; vom 8. Dezember 2010 I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl. II

<sup>80</sup> BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13 (Fn. 5) Rz. 21.  
<sup>81</sup> Hierzu BFH v. 16.1.2014 – I R 30/12, BStBl. II 2014, 721 Rz. 5, 19 und 20; v. 10.6.2015 – I R 79/13 (Fn. 5) Rz. 24; v. 25.11.2015 – I R 50/14 (Fn. 71) Rz. 31; v. 21.8.2015 – I R 63/13 Rz. 13.

2011, 488; vom 23. September 2008 I R 57/07, BFH/NV 2009, 390; Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl. II 2011, 156, jeweils m.w.N.)<sup>82</sup>.

Im erwähnten Urteil vom 16. Jänner 2014 hat der BFH seine Position wie folgt mit Art. 31 WÜRV in Einklang gesehen: „Das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge widerstreitet dem nicht. Dessen Art. 31 Abs. 3 Buchst. a misst zwar durchaus jeder späteren Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien und jeder zwischenstaatlichen Übung maßgebende Auslegungsvorzugsbeziehung. Doch werden zwischenstaatliche Verwaltungsübungen nicht durch den OECD-MustKomm reflektiert. Es handelt sich lediglich um das Meinungsbild der beteiligten Fisci, nicht um irgendwelche „Übungen“ der DBA-Vertragsstaaten. Für die Judikative kommt es sonach allein auf den Abkommenstext und -zusammenhang an (...)“<sup>83</sup>. Dem BFH ist beizufügen, dass die bloße Aufnahme einer Auffassung in den OECD-Kommentarhof – durchaus berechtigt – offenbar implizit davon aus, dass der OECD-Kommentar auch keine Vereinbarung zwischen den Verwaltungsbehörden ist, die nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WÜRV Bedeutung haben könnte.

Im Urteil vom 25. November 2015 betont der BFH zwar ebenfalls, dass Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989 „in seiner Interpretation als abkommensrechtlicher Vorschrift einer statischen und keiner dynamischen Auslegung unterworfen“ ist<sup>84</sup>. In weiterer Folge behandelt er aber die spätere Praxis und Verlautbarungen der OECD in einem Atemzug: „Eine etwaige Verwaltungspraxis, welche sich bei dem einen oder dem anderen Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten erst nach Inkrafttreten eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bildet, kann auf die Auslegung des Abkommens deswegen prinzipiell ebenso wenig zurückwirken, wie Verlautbarungen der OECD in Richtung eines ‚Betriebsstättenmodells‘. Ausschlaggebend ist vielmehr stets der Abkommenswortlaut, und dieser ordnet im Fall des Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989 eine individualistische Sichtweise an, und das unbeschadet dessen, ob es um einen Einzelpraktizierenden geht oder ob die Tätigkeit, wie im Streitfall, im Rahmen einer Personengesellschaft erfolgt“<sup>85</sup>. Im konkreten Fall macht es für das Ergebnis keinen Unterschied, weil der BFH die in den „Verlautbarungen“ der OECD zum Ausdruck kommende Auffassung nicht vom Abkommenswortlaut gedeckt sieht. Allerdings könnte sich angesichts dieser Begründungslinie schon die Frage stellen, ob der BFH gewillt wäre, spätere Auffassungen der OECD zu berücksichtigen, wenn sie sich innerhalb der Wortlautgrenze bewegten.

Im Hinblick auf den „Partnership-Report“ der OECD lässt der BFH jedenfalls keinen Zweifel offen, dass er ihn für die Auslegung früherer DBA als unzulässig erachtet: „Zu berücksichtigen bleibt überdies, dass die Empfehlungen der OECD, wie sie sich im sog. Partnership Report niederschlagen, lediglich eine Hilfe für die Abkommensauslegung darstellen und so gesehen frühestens ab der entsprechenden Neufassung

<sup>82</sup> BFH v. 16.1.2014 – I R 30/12 (Fn. 81) Rz. 19.

<sup>83</sup> BFH v. 16.1.2014 – I R 30/12 (Fn. 81) Rz. 19; siehe hierzu auch Gosch, ISR 2013, 87 (87 f.).

<sup>84</sup> BFH v. 25.11.2015 – I R 50/14 (Fn. 71) Rz. 31.

<sup>85</sup> BFH v. 25.11.2015 – I R 50/14 (Fn. 71) Rz. 31.

des OECD-Musterkommentars im Jahre 2000 (s. dort Art. 23A Nr. 32.3 ff.) beachtenswert sein können. Dies gilt aber nicht für seinerzeit schon bestehende Abkommensverträge am 27. Oktober 1979 in Kraft getretenen, wie auch im Streitfall bei dem – be- BStBl. II 1979, 1031) – DBA-Ungarn; den Willen der Vertragsparteien jener Abkommen können die neueren Kommentierungen der OECD nicht widerspiegeln (...).<sup>86</sup> Interessant ist, dass der BFH die im OECD-Partnership-Report enthaltenen Aussagen nicht bereits für ab dem Zeitpunkt seiner Veröffentlichung abgelesenen DBA für „beachtenswert“ hält, sondern erst ab der „entsprechenden Neufassung des OECD-Musterkommentars im Jahre 2000“<sup>87</sup>. Damit bringt der BFH zum Ausdruck, dass Auffassungen, die sich bloß in einem der Reports der OECD finden, für ihn überhaupt nicht relevant sind. Erst dann, wenn sie in den Kommentar zum OECD-MA Eingang gefunden haben, können sie für Auslegungszwecke berücksichtigt werden.

Dass eine zum Zeitpunkt des DBA-Abschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars bei der Auslegung von Bedeutung sein kann, entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH: In seinem Urteil vom 22. Juni 2011 sieht er „sich in der genannten Deutung zudem durch den Kommentar der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) zum OECD-Musterabkommen (OECD-MustKomm) bestätigt. Das heute und auch im Streitjahr geltende OECD-Musterabkommen (OECD-MustAbk) enthält zwar – im Gegensatz zu seinem aus dem Jahr 1963 stammenden Vorgänger – keine Bezugnahme auf „andere Einkünfte“, die nach dem Recht des Quellenstaats den Einkünften aus Darlehen gleichgestellt sind. Dazu heißt es aber im OECD-Musterkommentar, dass ein zweiseitiges Abkommen um eine entsprechende Passage erweitert werden könnte und dass dadurch Einkünfte einbezogen werden könnten, die einerseits nach dem innerstaatlichen Recht eines der Vertragsstaaten wie Zinsen besteuert werden und andererseits nicht von der im OECD-Musterabkommen enthaltenen Definition gedeckt sind (OECD-MustKomm, Nr. 21 zu Art. 11). Der OECD-Musterkommentar geht mithin erklärtermaßen davon aus, dass eine solche zusätzliche Passage eine Erweiterung, nicht aber eine Einschränkung zum DBA-Brasilien Krabbe in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 11 Brasilien Rz. 16). Damit wäre eine Deutung, die einen entsprechenden Hinweis auf das Steuerrecht des Quellenstaats (auch) auf die – im OECD-Musterabkommen vor- behaltlos genannten – Einkünfte aus Schuldverschreibungen oder aus Forderungen beziehen würde, nicht vereinbar“<sup>88</sup>. Die in diesem Urteil gewählte Formulierung ist nicht untypisch: Der BFH sieht sich in seiner Auffassung durch die OECD-Musterkommentierung „bestätigt“, zieht sie aber nicht als einzige Begründung seiner Entscheidung heran. Die Annahme, dass den Vertragsstaaten zuzusinnen ist, bei der Übernahme einer Regelung aus dem OECD-MA auch deren in der OECD-Kom-

<sup>86</sup> BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10 (Fn. 58) Rz. 19; siehe hierzu auch OECD-Musterabkommen, 2000, Art. 23A, Nr. 32.3 ff.

<sup>87</sup> BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10 (Fn. 58) Rz. 19.

<sup>88</sup> BFH v. 22.6.2011 – I R 103/10, BStBl. II 2012, 115 Rz. 16.

mentierung zum damaligen Zeitpunkt zum Ausdruck kommendes Verständnis vor Augen gehabt zu haben, ist jedenfalls berechtigt<sup>89</sup>.

Kritischer ist vor diesem Hintergrund die im Urteil vom 12. Oktober 2011 zu Art. 13 Abs. 4 Nr. 1 DBA-Frankreich gewählte Begründung zu beurteilen. Der BFH ergänzt durchaus überzeugend gewonnene Argumentation durch folgender Bemerkung: „Dieses Verständnis erschließt sich auch aus Nr. 5 des Kommentars zum OECD-Mustsatzabkommens (am 23. Juli 1992) in den Kommentar eingefügt wurde<sup>90</sup>. Angesichts des Umstands, dass das Zusatzabkommen bereits 1990 im BGBl. Kundgemacht wurde<sup>91</sup>, ist fraglich, auf welcher Grundlage der später veröffentlichte OECD-Kommentar zu berücksichtigen ist, auch wenn die entsprechende Passage „in zeitlicher Nähe zum Abschluss des Zusatzabkommens“ in den OECD-Kommentar eingefügt wurde<sup>92</sup>. Dieses Urteil bleibt aber im Vergleich zur sonst konsequenten Linie des BFH die Ausnahme.“

## V. Zusammenfassende Würdigung

Die Rechtsprechung des BFH zum DBA-Recht ist von klaren Begründungslinien gekennzeichnet. An Details mag man Kritik üben. Im Großen und Ganzen hat es der BFH aber geschafft, die Herausforderungen der letzten Jahre und Jahrzehnte zu bewältigen. Insbesondere im Schoße der OECD wurden eine große Fülle von „Veränderungen“ verschiedenster Art produziert, die den Anspruch erheben, auch auf den Inhalt auch schon früher abgeschlossener DBA zu wirken. Demokratie, Rechtsstaat und Gewaltenteilung sind dadurch gefordert. Dem BFH ist es gelungen, dieser Entwicklung Herr zu werden. Er hat deutlich gemacht, solche „Rückwirkungen“ – wenn überhaupt – nur unter äußerst restriktiven Voraussetzungen zu akzeptieren. Die Rechtsprechung des BFH ist dabei erkennbar von auch im deutschen Verfassungsrecht wurzelnden rechtsstaatlichen Postulaten getragen, ohne dass sie deshalb völkerrechtlichen Charakter der DBA ignoriert hätte. Lediglich einzelne Entscheidungen leiden darunter, dass sie die Bemühungen, aus dem Zusammenhang des Abkommens – „abkommensautonom“ – zu einem Auslegungsergebnis zu gelangen, frühzeitig abbrechen und die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Auslegungsvorschritt zum Vorwand nehmen, vorschnell das nationale Recht zur Bestimmung von Abkommensbegriffen heranzuziehen. Diese Vorgangsweise nimmt den DBA ihre Chance, in beiden Vertragsstaaten übereinstimmend ausgelegt zu werden und

<sup>89</sup> Näher Lang (Fn. 74), S. 11 ff.; Lang, SWI 1995, 412 (413 ff.); Lang (Fn. 56), S. 122 ff.; Lang in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000, S. 1865 (1868 ff.); Lang, ISKR 2001, 536 (537 ff.); Lang, OSZ 2006, 203 (206 ff.); Lang, ISKR 2007, 606 (606 ff.); Bruggel/Lang, Australian Tax Forum 2008, 95 (97 ff.); Lang in FS Djanani, 2008, S. 495 (499 ff.); Lang, IWB 2011, 281 (287 ff.).

<sup>90</sup> BFH v. 12.10.2011 – I R 15/11 (Fn. 4) Rz. 14.

<sup>91</sup> BGBl. II 1990, 771; siehe hierzu auch BSBl. I 1990, 414.

<sup>92</sup> Siehe hierzu OECD-Musterkommentar, 1992, Art. 15, Nr. 5.

dadurch noch größere Wirkung zu entfalten. In solchen Fällen hätte sich der BFH noch stärker auf die völkerrechtlichen Wurzeln der DBA besinnen können.

Einzig größerer Kritikpunkt ist allerdings die im Zentrum der Rechtsprechung des BFH zu den DBA stehende Wortlautgrenze: Auslegung ist kein mechanischer Vorgang, sodass die Berücksichtigung von Ziel und Zweck, des Zusammenhangs, der Entstehungsgeschichte und auch des Wortlauts ineinander fließen. Der Wortlaut erhellt sich oft erst im Lichte der anderen bei der Auslegung zu beachtenden Aspekte. Dementsprechend wenig konturiert sind auch seine vermeintlichen Grenzen. Wenn der BFH in Zukunft in seiner Rechtsprechung stärker auch die nichtdeutsprachlichen authentischen Fassungen der Abkommenstexte oder zumindest die englisch- und französischsprachigen Fassungen des OECD-MA berücksichtigt – und da besteht durchaus noch Potential –, wird die Wortlautgrenze noch mehr verschwimmen. Eine DBA-Auslegung, die beispielsweise die spätere Praxis oder jüngere OECD-Verlautbarungen bereits dann berücksichtigt, wenn sie bloß vom Abkommenswortlaut gedeckt sind, droht uferlos zu werden oder wird zu willkürlich anmutenden Festlegungen gezwungen sein.

Trotz dieser Kritik: Die Qualität der Rechtsprechung des BFH zum DBA-Recht beeindruckt. Der BFH hat im Vergleich zu steuerlichen Höchstgerichten anderer Staates den Vorteil, dass seine Rechtsprechung von Wissenschaft und Praxis im Fachschrifttum umfassend kritisch begleitet wird. Der BFH zögert nicht, sich diese Kritik zunutze zu machen und Begründungslinien zu überprüfen, besser argumentativ abzusichern oder gegebenenfalls auch zu revidieren. Sichtbares Zeichen dafür ist auch, dass der BFH regelmäßig die Auffassungen im Schrifttum, die seine jeweilige Auffassung stützen und ihr entgegenstehen, zitiert. Das ist international nicht selbstverständlich. Der BFH unterscheidet sich auch wohltuend von anderen Gerichten – wie insbesondere dem EuGH –, indem er nicht zögert ausdrücklich einzuräumen, wenn er an einer früheren Rechtsprechung nicht mehr festhält. Damit ist für die Praxis auch klar, an welchen seiner Aussagen sie sich jeweils orientieren kann. Für die Akzeptanz seiner Rechtsprechung ist auch förderlich, dass sich seine Richter – und zwar vorerst die Vorsitzenden Richter des primär maßgebenden I. Senats – in langjähriger Tradition der öffentlichen Diskussion stellen und ihre Entscheidungen in Fachveranstaltungen, aber auch im Fachschrifttum erläutern und gegebenenfalls verteidigen. Der daraus erwachsende Diskurs steigert das Niveau der fachlichen Auseinandersetzung und hat daher unschätzbare Vorteile gegenüber der Kultur in anderen Rechtskreisen, für die oft kennzeichnend ist, dass sich Richter bei der Diskussion von Entscheidungen, an denen sie mitgewirkt haben, noble Zurückhaltung auferlegen.