

31. Jahrgang / November 2021 / Nr. 11

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Stefan Bendlinger

Eckdaten des Zwei-Säulen-Konzepts der OECD

Key Data of the OECD's Two-Pillar Concept

Kasper Dziurdź

Income Inclusion Rule vs Hinzurechnungsbesteuerung

Income Inclusion Rule vs CFC Rule

Michael Lang

Bedeutung der authentischen Texte bei DBA-Auslegung

Relevance of Authentic Texts for Tax Treaty Interpretation

Sebastian Haselsteiner / Gerhard Steiner

„Hotspots“ der neuen Verrechnungspreisrichtlinien 2021

“Hot Spots” of the Austrian Transfer Pricing Guidelines 2021

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

15 %. Für die Berechnung der effektiven Mindestbesteuerung ist das (bisherige) österreichische Steuerrecht weitgehend bedeutungslos, da Rechnungslegungsstandards wie IFRS die Ausgangsbasis der Berechnungen bilden. Zudem wird die effektive Steuerbelastung länderweise statt gesondert für jede Körperschaft ermittelt.

Ende November 2021 sollten detaillierte Musterregelungen veröffentlicht werden, die noch einige offene Fragen (zB zur Berücksichtigung von temporären Differenzen und den zur Verfügung stehenden Vereinfachungen) klären sollten. Durch die IIR wird der Steuergestaltungsspielraum für multinationale Unternehmensgruppen weiter eingeschränkt. Allerdings können auch Investitionen zB in bestimmten osteuropäischen Staaten, die nicht steuerlich motiviert waren, zukünftig von der IIR erfasst sein und damit einer höheren Steuerbelastung unterliegen, soweit die formelhafte Substanzausnahme nicht genügen sollte, um die erzielten Gewinne vollständig zu befreien. Obwohl dies durch die anfangs höheren Prozentsätze bei der formelhaften Substanzausnahme eingefangen werden soll, könnte ein Bestandsschutz für bereits gewährte Investitionsbegünstigungen überlegt werden.

Michael Lang^{*)}

Die Auffassung des VwGH zur Bedeutung der authentischen Texte bei der DBA-Auslegung

THE POSITION OF THE AUSTRIAN SUPREME ADMINISTRATIVE COURT ON THE RELEVANCE OF AUTHENTIC TEXTS FOR TAX TREATY INTERPRETATION

The Austrian Supreme Administrative Court had to decide on the tax treaty between Austria and Russia. The Court held that not only the German but also the Russian and in particular circumstances the English text of the convention has to be taken into account as well. Surprisingly, the Court did not look at these texts in other languages than German itself, but ordered the lower court to make this analysis. *Michael Lang* discusses this decision.

I. Sachverhalt und Rechtsfragen

Der VwGH hatte am 10. 5. 2021, Ra 2019/15/0095, über die außerordentliche Revision gegen ein Erkenntnis des BFG zu entscheiden: Eine österreichische GmbH wurde zur Haftung für nicht einbehaltene Lohnsteuer der auf die Geschäftsführer entfallenden Gehälter herangezogen. Im Verfahren wurde von der unbeschränkten Steuerpflicht der Geschäftsführer in Österreich ausgegangen. Strittig war aber, ob sie ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich oder in Russland haben. Das BFG ging von der abkommensrechtlichen Ansässigkeit in Österreich aus, prüfte aber nicht näher, welche Verteilungsnormen anwendbar sind.

Aus diesem Grund war die Revision erfolgreich:

„Die Revisionswerberin hat – worauf in der Revision zutreffend hingewiesen wird – im Verfahren vor dem Finanzamt und im Beschwerdeverfahren in Zusammenhang mit der Anwendung des Art 15 DBA Russland vorgebracht, dass die Geschäftsführer X, Y und Z ihre Tätigkeit ausschließlich bzw. überwiegend in Russland ausübten bzw. ausgeübt hätten. Auf dieses Vorbringen ging das Bundes-

^{*)} Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law der WU und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) an der WU. – Herrn Jürgen Romstorfer und Frau Stefanie Stöcklinger danke ich für die kritische Durchsicht und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

finanzgericht im angefochtenen Erkenntnis nicht bzw. nur insoweit ein, als es den Standpunkt vertrat, eine überwiegende Tätigkeit der Geschäftsführer in Russland reiche für sich allein nicht aus, den Nachweis dafür zu erbringen, dass deren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Russland gelegen sei. Maßgebend für die Beurteilung, welchem Staat Art 15 DBA Russland das Besteuerungsrecht belässt, ist aber auch der Ort, an dem die Arbeit physisch ausgeübt wird, sowie – im Hinblick auf die in Art 15 Abs 2 DBA Russland getroffene Regelung – ob der Aufenthalt in Russland innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten länger als 183 Tage gedauert hat.“

Sollte Österreich das Besteuerungsrecht durch das DBA zwischen Österreich und Russland (im Folgenden: DBA Russland) entzogen sein, hätte die GmbH das DBA bei der Auszahlung unmittelbar anwenden können und wäre nicht verpflichtet gewesen, die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen:

„Die in der DBA-Entlastungsverordnung [...] vorgesehene Vorgangsweise greift nur bei Empfängern von Einkünften, die im Ausland ansässig sind, wovon das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis nicht ausgegangen ist.“

Spannend sind aber vor allem die abschließenden Ausführungen des VwGH, die Gegenstand der nachfolgenden Analyse sind:

„In Bezug auf die Zuteilungsregeln des DBA Russland ist im gegenständlichen Fall aber auch Folgendes zu beachten:

Die Schlussklausel des DBA Russland lautet:

„Geschehen zu Moskau, am 13. April 2000, in zwei Urschriften, jede in deutscher, russischer und englischer Sprache, wobei alle Texte gleichermaßen authentisch sind. Bei Auslegungsunterschieden zwischen dem deutschen und dem russischen Text ist der englische Text ausschlaggebend.“

Art 16 des DBA Russland lautet in der englischen Fassung:

„DIRECTORS' FEES

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.“

Im fortzusetzenden Verfahren wird das BFG somit auch zu prüfen haben, ob dem russischen Text des Art 16 das gleiche Verständnis beizulegen ist wie dem deutschen Text dieses Artikels („Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen“). Im Falle von entsprechenden Unterschieden wäre im Hinblick auf die angeführte Schlussklausel entscheidend auf den englischen Text des Art 16 abzustellen (vgl. dazu einerseits Haubmann, SWI 2019, 175, sowie andererseits Sutter/Burgstaller in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 60 ff.“

II. Der vertragsstaatenübergreifende Bezug des Art 16 DBA Russland

Zunächst stellt sich die Frage, ob der VwGH die Anwendung des Art 16 DBA Russland überhaupt zu Recht in Erwägung gezogen hat. Art 16 DBA Russland hat in seiner deutschsprachigen Fassung folgenden Wortlaut:

„Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, dürfen im anderen Staat besteuert werden.“

Die Anwendung des Art 16 DBA Russland ist somit nur möglich, wenn das Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einerseits und die Gesellschaft andererseits in unterschiedlichen Vertragsstaaten ansässig sind.¹⁾ Die GmbH ist unzweifelhaft in Österreich ansässig. Zumindest das BFG ist davon ausgegangen, dass die Geschäftsführer auch in Österreich ansässig sind. Vor dem Hintergrund dieser Auffassung kommt die Anwendung des Art 16 DBA Russland nicht in Betracht.

Die Revisionswerberin hatte vorgebracht, dass die Beweiswürdigung des BFG, das den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich angenommen hat, unschlüssig wäre.

¹⁾ Zutreffend bereits *Kofler*, Besteuerung von Geschäftsführern einer österreichischen GmbH nach dem DBA Russland, GES 2021, 257 (261).

Der VwGH ist aber auf dieses Vorbringen nicht näher eingegangen. Grund dafür war, dass auch unter der Annahme, dass Österreich der Ansässigkeitsstaat der Geschäftsführer ist, die Anwendung des Art 15 DBA Russland zu prüfen gewesen wäre, demzufolge unter bestimmten Voraussetzungen Russland das Besteuerungsrecht als Ausübungsstaat der Tätigkeit zukommen könnte. Das Erkenntnis des BFG erwies sich schon deshalb als rechtswidrig, weil das BFG diese Prüfung unterlassen hatte. Die Frage, ob die Beweiswürdigung des BFG zum Mittelpunkt der Lebensinteressen schlüssig war, musste vom VwGH daher gar nicht mehr untersucht werden.

Dies bedeutet aber nicht, dass im fortzusetzenden Verfahren weiterhin davon auszugehen ist, dass Österreich der Ansässigkeitsstaat der Geschäftsführer ist. Das BFG hat auch diese Frage nochmals zu würdigen und kann bei nochmaliger Beweiswürdigung auch zum Ergebnis kommen, dass Russland der Ansässigkeitsstaat der Geschäftsführer ist. Sonst würden die Ausführungen des VwGH zu Art 16 DBA Russland keinen Sinn machen.²⁾ Denn die Frage der Anwendung des Art 16 DBA Russland kann sich überhaupt nur im Falle der Ansässigkeit in Russland stellen.³⁾

III. Die verschiedenen Vertragssprachen

Der VwGH ist davon ausgegangen, dass für die Auslegung des DBA nicht nur die deutschsprachige Fassung, sondern auch der russische und gegebenenfalls auch der englische Text heranzuziehen sind. Auch die Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) beschäftigt sich ausdrücklich mit der Bedeutung von authentischen Vertragssprachen.⁴⁾ Die maßgebende Vorschrift des Art 33 WVK hat folgenden Wortlaut:

- „(1) Ist ein Vertrag in zwei oder mehr Sprachen als authentisch festgelegt worden, so ist der Text in jeder Sprache in gleicher Weise maßgebend, sofern nicht der Vertrag vorsieht oder die Vertragsparteien vereinbaren, dass bei Abweichungen ein bestimmter Text vorgehen soll.
- (2) Eine Vertragsfassung in einer anderen Sprache als einer der Sprachen, deren Text als authentisch festgelegt wurde, gilt nur dann als authentischer Wortlaut, wenn der Vertrag dies vorsieht oder die Vertragsparteien dies vereinbaren.
- (3) Es wird vermutet, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben.
- (4) Außer in Fällen, in denen ein bestimmter Text nach Absatz 1 vorgeht, wird, wenn ein Vergleich der authentischen Texte einen Bedeutungsunterschied aufdeckt, der durch die Anwendung der Artikel 31 und 32 nicht ausgeräumt werden kann, diejenige Bedeutung zugrunde gelegt, die unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Vertrags die Wortlaute am besten miteinander in Einklang bringt.“

Art 33 WVK scheint auf den ersten Blick zuzulassen, dass ein DBA, zu dessen authentischen Vertragssprachen auch die deutsche Sprache gehört, nur in der deutschen Sprachversion ausgelegt wird: Art 33 Abs 3 WVK enthält eine Vermutung, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben.⁵⁾ Diese Regelung könnte den Rechtsanwender ermächtigen, nur die deutsche Sprachfassung heranzuziehen. Wenn nämlich die Bedeutung von Ausdrücken in jeder der authentischen Sprachen ohnehin identisch ist, erübrigt es sich, eine andere Sprachfassung des Vertrags zu konsultieren.⁶⁾

²⁾ Anderer Ansicht offenbar S. Bendlinger, Vergütungen von Geschäftsführern als „Directors' Fees“ im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, BFGjournal 2021, 257 (266), der davon ausgeht, beim Hinweis des VwGH auf Art 16 würde es sich um ein „obiter dictum“ handeln.

³⁾ Im Ergebnis ebenso Kofler, GES 2021, 257 (261).

⁴⁾ Zur Bedeutung von Auslegungsregeln der WVK vgl allerdings auch Lang, Can law regulate its own interpretation? in Brauner, Research Handbook on International Taxation (2020) 174 (176 ff).

⁵⁾ Zum Folgenden bereits Lang, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403 (405).

⁶⁾ Linderfalk, On the Interpretation of Treaties – The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties (2007) 356.

In der völkerrechtlichen Literatur ist dieser möglichen Deutung des Art 33 Abs 3 WVK mit überzeugenden Argumenten entgegengetreten worden:⁷⁾ Die Unzulänglichkeit der menschlichen Sprache bringt es mit sich, dass Texte, die in verschiedenen Sprachfassungen vorliegen, nahezu zwangsläufig ein unterschiedliches Verständnis zum Ausdruck bringen.⁸⁾ Wenn daher ein Rechtsanwender in einem Vertragsstaat nur seine Landessprache berücksichtigt, könnte es sein, dass er zu einem – scheinbar – eindeutigen Interpretationsergebnis gelangt, das aber dennoch vom Interpretationsergebnis des Interpretieren abweicht, der im anderen Vertragsstaat ausschließlich die andere Vertragssprache heranzieht und hier auch – wiederum scheinbar – ein eindeutiges Ergebnis erzielt. Für Zwecke der Interpretation ist aber von der Einheit des Vertrags auszugehen.⁹⁾ Schon allein deshalb, um festzustellen, ob die Texte in den unterschiedlichen Vertragssprachen unterschiedliche Auslegungsergebnisse indizieren, ist es notwendig, alle authentischen Vertragssprachen zu berücksichtigen und miteinander zu vergleichen. Die Auslegungsregel des Art 33 Abs 4 WVK setzt dies auch voraus, wenn sie beschreibt, wie vorzugehen ist, „wenn ein Vergleich der authentischen Texte einen Bedeutungsunterschied aufdeckt“. Der VwGH verlangt daher zu Recht die Berücksichtigung der Texte in den anderen Vertragssprachen.

Für die Auslegung des DBA ist neben den Regelungen der WVK auch die bereits erwähnte Schlussklausel des DBA Russland zu berücksichtigen. Die beiden Sätze der Schlussklausel des DBA stehen in einem Spannungsverhältnis zueinander: Der erste Satz legt fest, dass „alle Texte gleichermaßen authentisch sind“. Der zweite Satz räumt dem englischen Text den Vorrang ein. Ausdrücklich sind dort aber nur „Auslegungsunterschiede zwischen dem deutschen und dem russischen Text“ erwähnt. Auslegungsunterschiede zwischen dem deutschen und dem englischen Text oder dem russischen und dem englischen Text sind nicht angesprochen. Klar ist, dass auch dann der englische Text ausschlaggebend ist, wenn es Auslegungsunterschiede zwischen dem englischen Text einerseits und dem deutschen oder dem russischen Text andererseits gibt und die Auslegung des Textes in der dritten Sprache mit dem englischen Text übereinstimmt. Denn dann divergiert ja auch die Bedeutung des deutschen und des russischen Textes, sodass Satz 2 der Schlussklausel maßgebend ist. Weniger klar ist, was gilt, wenn die Bedeutungen des deutschen und des russischen Textes übereinstimmen, sich aber Auslegungsunterschiede zum englischen Text ergeben. Bei Auslegungsunterschieden zwischen allen drei Fassungen ist vermutlich der englische Text ausschlaggebend. Denn auch in diesem Fall gibt es Auslegungsunterschiede zwischen dem deutschen und dem russischen Text.

Der VwGH geht offenbar, aber ohne nähere Begründung davon aus, dass der englische Text überhaupt nur dann heranzuziehen ist, wenn es Auslegungsunterschiede zwischen dem deutschen und dem russischen Text gibt. Denn er trägt dem BFG auf, „zu prüfen [...], ob dem russischen Text des Art 16 das gleiche Verständnis beizulegen ist wie dem deutschen Text dieses Artikels“. Die Berücksichtigung des englischen Textes erfolgt offenkundig erst in einem zweiten Schritt und nur unter bestimmten Voraussetzungen:

„Im Falle von entsprechenden Unterschieden wäre im Hinblick auf die angeführte Schlussklausel entscheidend auf den englischen Text des Art 16 abzustellen [...]“

Damit nimmt der VwGH aber dem ersten Satz der Schlussklausel fast völlig die Bedeutung. Denn davon, dass „alle Texte gleichermaßen authentisch sind“, kann dann nicht

⁷⁾ Stevens, The Principle of Linguistic Equality in Judicial Proceedings and in the Interpretation of Plurilingual Legal Instruments, NwULRev 1967-68/62, 701 (715 f); *Hilf*, Die Auslegung mehrsprachiger Verträge (1973) 20 ff; *Shelton*, Reconcilable Differences – The Interpretation of Multilingual Treaties, HICLR 1997/20, 611 (612); *Lindertalk*, Interpretation of Treaties, 356.

⁸⁾ Stevens, NwULRev 1967-68/62, 701 (715 f); *Kuner*, The Interpretation of Multilingual Treaties: Comparison of Texts Versus the Presumption of Similar Meaning, ICLQ 1991, 953 (957 f).

⁹⁾ *Lindertalk*, Interpretation of Treaties, 356.

mehr die Rede sein. Im Gegenteil: Der englische Text ist dem VwGH zufolge offenbar überhaupt nur im Ausnahmefall – nämlich bei „entsprechenden Unterschieden“ zwischen dem deutschen und dem russischen Text – heranzuziehen.

Der VwGH bezieht nicht einmal zur Bedeutung des deutschen Textes Position. Er spricht nur davon, dass das BFG „zu prüfen haben“ wird, „ob dem russischen Text des Art 16 das gleiche Verständnis beizulegen ist wie dem deutschen Text dieses Artikels („Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen)“, ohne dieses Verständnis näher zu beschreiben. Der Klammerausdruck schafft auch keine Klarheit. Denn auch wenn der Ausdruck „Aufsichtsrat“ auch im Gesellschaftsrecht verwendet wird, ist damit ja noch nicht gesagt, dass der Ausdruck in seiner gesellschaftsrechtlichen Bedeutung gemeint ist.¹⁰⁾ Oft haben dieselben Ausdrücke in unterschiedlichen Zusammenhängen eine unterschiedliche Bedeutung. Möglicherweise hat der VwGH implizit sein – seitdem oft kritisiertes¹¹⁾ – Verständnis zugrunde gelegt, das er zum DBA Schweiz entwickelt hatte: Der VwGH erachtete damals Art 16 DBA Schweiz nur für Einkünfte, die für eine „überwachende Funktion“ gezahlt werden, als anwendbar.¹²⁾ Deutsch war die einzige authentische Sprache dieses DBA. Auf der Linie dieser Judikatur liegt auch der Beschluss vom 30. 3. 2016, Ra 2016/13/0008, mit dem der VwGH eine Revision gegen ein Erkenntnis des BFG zurückgewiesen hatte: Nach Auffassung des BFG fielen Bezüge eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers unter Art 14 DBA Russland. Der VwGH ging auch von der Anwendung des Art 14 DBA Russland aus und erwog in seinem damaligen Beschluss nicht einmal die Anwendung des Art 16 DBA Russland.¹³⁾

Dies wirft auch noch eine weitere interessante Frage auf: Der VwGH stellt es dem BFG offenbar frei, sich – je nach dem Ergebnis der Prüfung des russischen und gegebenenfalls des englischen Textes des Art 16 DBA Russland – für die Anwendung des Art 16 DBA Russland zu entscheiden. Damit ermöglicht der erkennende Senat des VwGH dem BFG ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung des VwGH, zu der er selbst ohne Befassung eines verstärkten Senates nach § 13 Abs 1 Z 1 VwGG möglicherweise nicht befugt ist. Denn im Beschluss vom 31. 3. 2016, Ra 2016/13/0008, hatte der VwGH keinen Zweifel daran gelassen, dass seiner Auffassung nach Art 14 DBA Russland auf Geschäftsführer anzuwenden ist. Die Anwendung des Art 14 DBA Russland schließt die des Art 16 DBA Russland aus. Auch Beschlüsse des VwGH können eine „bisherige Rechtsprechung“ nach § 13 Abs 1 Z 1 VwGG begründen.¹⁴⁾ Der mögliche Einwand, dass der VwGH in einem weiteren Rechtsgang immer noch die Möglichkeit hätte, endgültig zu entscheiden, ob Art 16 DBA Russland oder Art 15 DBA Russland maßgeblich ist, und damit die Entscheidung des BFG korrigieren könnte,¹⁵⁾ verfährt nicht. Denn wenn sich das BFG für Art 16 DBA Russland entscheidet und die Steuerpflichtigen und die Amtspartei dies – auch vor dem Hintergrund der vom VwGH dazu angeordneten Prüfschritte – als überzeugend erachten, wird es in diesem Verfahren

¹⁰⁾ So aber offenbar *Zorn*, VwGH: Besteuerung der im Ausland tätigen Geschäftsführer einer österreichischen GmbH, RdW 2021, 448 (449).

¹¹⁾ Zuletzt *Pamperl*, Geschäftsführer- und Aufsichtsratsvergütungen in den österreichischen DBA – weitere Überlegungen zu EAS 3433, SWI 2021, 514 (515); S. *Bendlinger*, BFGjournal 2021, 257 (264 f).

¹²⁾ VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172.

¹³⁾ Kritisch *Haubmann*, Behandlung von Geschäftsführerbezügen im DBA-Recht, SWI 2019, 170 (173 ff).

¹⁴⁾ So zB VwGH 8. 11. 2005, 2003/17/0230: „wenn die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes, von der abzugehen Anlass bestünde, explizit in der Begründung eines Erkenntnisses oder Beschlusses ihren Niederschlag gefunden hätte [...]“; ebenso *Puck*, Zuständigkeit des verstärkten Senates, des Dreiersenates und des Einzelrichters, in *Holoubek/Lang*, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuer-sachen (1999) 13 (36).

¹⁵⁾ So aber möglicherweise *Zorn*, RdW 2021, 448 (449): „In der Auslegung der englischen Fassung des Art 16 DBA-Russland (bzw des OECD-MA) legt sich der VwGH aber noch nicht fest und weist zusätzlich zur Auffassung von *Haubmann* auch auf jene von *Sutter/Burgstaller* (in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen [2003] 60 ff) hin, die von Art 16 OECD-MA nur die überwachenden Betätigungen der Aufsichtsräte erfasst wissen wollen, was gegen eine Anwendbarkeit des Art 16 DBA-Russland auf den gegenständlichen Fall spräche.“

nicht zur nochmaligen Befassung des VwGH kommen. Als einziges Argument, warum der VwGH sich nicht des verstärkten Senats bedienen hätte müssen, ließe sich anführen, dass es im Beschluss vom 31. 3. 2016, Ra 2016/13/0008, um einen wesentlich beteiligten Geschäftsführer ging, während der nunmehrigen Entscheidung der Fall von nicht beteiligten Geschäftsführern zugrunde liegt. Allerdings ist klar, dass die maßgebende Rechtsfrage darin besteht, ob Art 16 DBA Russland so weit zu interpretieren ist, dass er die Vorschriften der Art 14 und 15 DBA Russland in Hinblick auf Geschäftsführer verdrängt oder aber Einkünfte von Geschäftsführern – je nachdem, ob im Rahmen einer selbständigen oder unselbständigen Arbeit erbracht – unter eine dieser beiden Verteilungsnormen fallen. Die Auffassung, dass Art 16 DBA Russland nur dem Art 15 DBA Russland, nicht aber dem Art 14 DBA Russland vorgeht, wurde noch nie vertreten, und für sie ließen sich auch keine Argumente finden.

Überraschend ist auch, dass der VwGH seine Ausführungen zur Schlussklausel und den dort angesprochenen authentischen Texten nur auf Art 16 DBA Russland bezieht. Bei dem vom VwGH auch herangezogenen Art 15 DBA Russland sind – wie bei jeder anderen Vorschrift des DBA Russland – wohl auch die authentischen Texte in den drei Sprachen zu berücksichtigen. Denn niemand, der nicht bereits den russischen Text des Art 15 DBA Russland geprüft hat, kann wissen, ob dem russischen Text das gleiche Verständnis wie dem deutschen Text beizulegen ist. Hier beschränkt sich der Gerichtshof aber auf den deutschen Text und erteilt dem BFG nicht den Auftrag, auch den russischen Text zu prüfen und im Falle von Auslegungsunterschieden dann den englischen Text als maßgebend zu erachten.

IV. Die Prüfung der authentischen Fassungen durch das BFG

Noch verblüffender ist aber, dass der VwGH *das BFG* mit der Prüfung des Verständnisses des russischen Textes beauftragt. Der VwGH geht hier so vor, wie wenn es sich um eine Sachverhaltsfrage handeln würde. Klarerweise sind die Vertragstexte in den verschiedenen authentischen Sprachen aber im Rahmen der Auslegung heranzuziehen. Der Umstand, dass es mühevoll ist, sich mit Texten in fremden Sprachen auseinanderzusetzen, darf kein Grund sein, diese Aufgabe dem BFG zu übertragen. Der VwGH hat selbst die für die Entscheidung des Falls maßgebenden Rechtsvorschriften auszulegen. Ob Art 16 DBA Russland im fortgesetzten Verfahren angewendet werden könnte, hängt wesentlich davon ab, ob unter diese Vorschrift nicht nur Einkünfte aus überwachender Funktion fallen. Der VwGH hätte dies selbst klären müssen und dem BFG nur dann die Prüfung, ob im vorliegenden Sachverhalt Art 16 DBA Russland anzuwenden ist, auftragen dürfen, wenn er zum Ergebnis gekommen wäre, dass Art 16 DBA Russland einen weiteren Anwendungsbereich hat, der auch Einkünfte aus geschäftsführender Tätigkeit umfasst.

Die vom VwGH gewählte Vorgangsweise ist mit seiner bisherigen Rechtsprechung nicht in Einklang zu bringen. Erst am 20. 11. 2019, Ro 2018/15/0017, hat der Gerichtshof völlig selbstverständlich bei der Auslegung des DBA USA, das den deutschen und den englischen Text als authentisch vorsieht, auf beide Sprachfassungen zurückgegriffen:¹⁶⁾

„Davon abgesehen, ist dem Bundesfinanzgericht darin zuzustimmen, dass nicht nur – wie bereits oben ausgeführt – Sinn und Zweck der Übergangsbestimmung des Art 13 Abs 7 DBA-USA, sondern bereits dessen Wortlaut der vom Revisionswerber vertretenen Rechtsansicht entgegensteht. Dies wird umso deutlicher, zieht man zur Auslegung des Art 13 Abs 7 DBA-USA die englische Fassung der Bestimmung heran, welche wie folgt lautet: [...]“.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum der VwGH nunmehr ohne jede Begründung Teile seiner eigenen Aufgaben an das BFG überträgt.

¹⁶⁾ Dazu auch *Lang*, DBA USA und Wegzugsbesteuerung: Anmerkungen zur DBA-Auslegung durch den VwGH, SWI 2021, 9 (11).

V. Das mechanische Verständnis des VwGH von DBA-Auslegung

Überraschend ist auch die eher mechanisch anmutende Vorstellung von DBA-Auslegung, die in dieser Entscheidung zum Ausdruck kommt: Der VwGH geht offenbar davon aus, dass das BFG nur zu prüfen hat, ob dem russischen Text das gleiche Verständnis wie dem deutschen Text beizulegen ist, und im „Falle von entsprechenden Unterschieden wäre [...] entscheidend auf den englischen Text des Art 16 abzustellen“. Der Gerichtshof nimmt somit an, dass das BFG der ihm übertragenen Aufgabe durch bloße Übersetzung des Textes und anschließenden Abgleich der verschiedenen Sprachfassungen nachkommen kann und auf diese Weise den Inhalt des Art 16 DBA Russland ermitteln kann. Einziger Hinweis darauf, dass der VwGH vom BFG doch nicht nur verlangen könnte, sich auf den Text in den verschiedenen Sprachen zu beschränken, sind die von ihm angegebenen Literaturverweise: Die zitierten Autoren, die zwar zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangen, eint, dass sie die Vorschrift des Art 16 OECD-MA oder jene des Art 16 DBA Russland umfassend, unter Ausschöpfung aller methodischer Möglichkeiten interpretieren.¹⁷⁾

Die Schlussklausel des DBA Russland spricht genauso wie Art 33 WVK nur *einen* Aspekt des Auslegungsvorgangs an: Beide Vorschriften beschäftigen sich ausschließlich mit dem Wortlaut der Vertragsbestimmungen und den methodischen Zugängen, um zu einem – einheitlichen – Verständnis des Wortlauts zu kommen. Der Wortlaut ist jedoch nicht das Ende der Interpretation, sondern steht nur am Anfang:¹⁸⁾ Ein Vertrag ist gemäß Art 31 Abs 1 WVK nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zwecks auszulegen. Damit betont Art 31 Abs 3 WVK, dass neben dem Wortlaut auch die teleologische und die systematische Interpretation bei der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen Platz haben. Art 32 WVK eröffnet dann auch – wenn auch in abgeschwächter Form¹⁹⁾ – den Zugang zur historischen Auslegung.²⁰⁾ Schließlich macht Art 31 Abs 4 WVK noch deutlich, wie vielfältig die Möglichkeiten der Wortlautinterpretation sein können: Eine besondere Bedeutung ist einem Ausdruck beizulegen, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben.²¹⁾ Um die hier angesprochene Intention der Vertragsparteien zu ermitteln, ist es erst recht notwendig, die Formulierungen des Vertrags in ihrem Zusammenhang, vor dem Hintergrund ihres Ziels und Zwecks und im Lichte der historischen Entwicklung zu verstehen.²²⁾ Die Wortlautinterpretation, um die sich die Schlussklausel des DBA

¹⁷⁾ *Haubmann*, SWI 2019, 170 (175); *Sutter/Burgstaller* in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer*, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 60 ff.

¹⁸⁾ Dazu bereits *Lang*, IStR 2011, 403 (407 f).

¹⁹⁾ *Lang/Brugger*, The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, Australian Tax Forum 2008, 95 (98 ff); vgl aber auch *Köck*, Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention (1976) 95; *Schwebel*, May preparatory work be used to correct rather than confirm the „clear“ meaning of a treaty provision? in *Makarczyk*, Theory of International Law at the Threshold of the 21st Century, Essay in honour of Krzysztof Skubiszewski (1996) 546 f.

²⁰⁾ *Shelton*, HICLR 1997/20, 611 (633); *Engelen*, Interpretation of Tax Treaties under International Law (2004) 335 ff und 460; vgl auch *Vogel*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, IBFD Bulletin 2000, 612 (614); *Wattel/Marres*, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, ET 2003, 222 (228); *Lang/Brugger*, Australian Tax Forum 2008, 95 (98 ff); *Waters*, The relevance of the OECD Commentaries in the interpretation of Tax Treaties, in *Lang/Jirousek*, Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 679.

²¹⁾ Vgl *Ault*, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax 1994, 144 (146), der, wie bereits *Jacobs* (Varieties of Approach to Treaty Interpretation: With Special Reference to the Draft Convention on the Law of Treaties before the Vienna Diplomatic Conference, ICLQ 1969, 318 [331 ff]), Art 31 Abs 4 WVK als „Brücke“ zwischen Art 31 und Art 32 WVK ansieht; vgl auch *Hummer*, „Ordinary“ vs „Special“ Meaning, ZÖR 1975, 87 (110 ff).

²²⁾ *Gloria*, Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland und die Bedeutung der Lex-Fori-Klausel für ihre Auslegung, RIW 1986, 970 (974); *Prokisch*, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1994, 52 (57); *Engelen*, Tax Treaties, 145 ff.

Russland und Art 33 WVK drehen, ist daher nur *ein* Aspekt des Auslegungsvorgangs, dem keineswegs alleinige oder überragende Bedeutung beizumessen ist. Schließlich geht es ja bei der Interpretation nicht um die Ermittlung des Inhalts eines *Textes*, sondern um die Ermittlung des Inhalts einer *Rechtsnorm*.

VI. Die Bedeutung der englischen und der französischen Fassung des Art 16 OECD-MA

Art 16 DBA Russland entspricht Art 16 OECD-MA. Bei der Auslegung von Bestimmungen völkerrechtlicher Verträge, die sich am Vorbild von Regelungen des OECD-MA orientieren, dürfen die Schlussklausel des DBA und auch Art 33 WVK noch aus einem anderen Grund nicht isoliert gesehen und überbewertet werden:²³⁾ Der Umstand, dass die Vertragsparteien Vorschriften des OECD-MA bloß in andere – dann authentische – Sprachen übersetzt haben und sonst ohne Weiteres in ein bilaterales Abkommen übernommen haben, deutet darauf hin, dass die Vertragsparteien beabsichtigt haben, den in diesen Bestimmungen verwendeten Ausdrücken die Bedeutung beizumessen, die sich aus dem OECD-MA ergibt. Folglich ist zur Interpretation dieser Regelungen auf das OECD-MA zurückzugreifen. Will man den Inhalt dieser der bilateralen Abkommensregelung zugrunde liegenden Mustervorschrift ermitteln, kann dies nur dann in angemessener Weise erfolgen, wenn man auch deren Text in der englischen und französischen Originalfassung berücksichtigt. Der Umstand, dass in diesem DBA nur Englisch, nicht aber Französisch zur authentischen Sprache erklärt wurde, steht dem nicht entgegen. Zeigt der Blick auf den Text einer Regelung in der authentischen Vertragssprache in seinem gesamten Zusammenhang auf, dass hier bloß eine Übersetzung des OECD-MA vorliegt, kann sich der Interpret gleich auf die englische und französische Originalsprache konzentrieren. Es wäre wohl wenig überzeugend, eine zur Gänze dem OECD-MA entnommene Vorschrift in jedem DBA unterschiedlich auszulegen, je nachdem, wie die englische und die französische Fassung des OECD-MA in die jeweilige Landessprache übersetzt wurde, bloß weil die entsprechenden Texte – mehr aus Gründen diplomatischer Usancen – im jeweiligen Abkommen für authentisch erklärt wurden.

Für die Maßgeblichkeit des englischen Textes spricht zusätzlich auch die Schlussklausel des DBA Russland. Wenn – wie hier – mehrere Texte in gleicher Weise als authentisch erklärt wurden, kann dennoch dem ebenfalls authentischen englischen Text der Vorzug gegeben werden. Art 33 Abs 1 WVK scheint dies – zumindest auf den ersten Blick – auszusprechen, wenn davon die Rede ist, dass „*der Text in jeder Sprache in gleicher Weise maßgebend*“ ist.²⁴⁾ Dies bedeutet aber keineswegs, dass allen authentischen Vertragssprachen in geradezu mechanischer Weise beim Auslegungsvorgang dieselbe Bedeutung zukommen muss.²⁵⁾ In der völkerrechtlichen Literatur besteht weitgehende Einigkeit darüber, dass nicht jede Sprachfassung das gleiche Gewicht haben wird.²⁶⁾ Wenn ein Vertrag in einer bestimmten Sprache entworfen und verhandelt wurde, so verlangt eine am Ziel und Zweck des Vertrags orientierte Interpretation, dies auch bei der Vertragsauslegung zu berücksichtigen.²⁷⁾ Wenn daher die Vertragsparteien bei ihren Verhandlungen das OECD-MA zugrunde gelegt haben und sich bei bestimmten Vertragsbestimmungen

²³⁾ Zum Folgenden in Hinblick auf Art 33 WVK bereits *Lang*, IStR 2011, 403 (408).

²⁴⁾ Zum Folgenden bereits *Lang*, IStR 2011, 403 (406).

²⁵⁾ *Rosenne*, The Meaning of „Authentic Text“ in Modern Treaty Law, in *Bernhard/Geck/Jaenicke/Steinberger*, Völkerrecht als Rechtsordnung – Internationale Gerichtsbarkeit – Menschenrechte, FS Mosler (1983) 784.

²⁶⁾ *Rosenne* in *Bernhard/Geck/Jaenicke/Steinberger*, Völkerrecht, 784; *Aust*, Modern Treaty Law and Practice² (2009) 254 f; vgl auch *Makarov*, Zur Auslegung mehrsprachiger Staatsverträge, in *Faculté de droit de l'université de Genève*, Recueil d'études de droit international, En Hommage à Paul Guggenheim (1968) 417; weiters bereits *Dölle*, Zur Problematik mehrsprachiger Gesetzes- und Vertragstexte, *RabelsZ* 1961/26, 4 (22 und 37 ff).

²⁷⁾ *McNair*, The Law of Treaties (1961) 434; *Shelton*, HICLR 1997/20, 611 (637); *Rosenne* in *Bernhard/Geck/Jaenicke/Steinberger*, Völkerrecht, 781; *Rest*, Interpretation von Rechtsbegriffen in internationalen Verträgen (1971) 116 ff; *Aust*, Modern Treaty Law and Practice², 254.

dann dazu entschlossen haben, auch den von der OECD vorgeschlagenen Text zu übernehmen, kann nicht ignoriert werden, dass dieser Text ursprünglich in der englischen Originalfassung – und eben nicht in deutscher oder russischer Sprache – vorgelegen ist. Vertragsstaaten, die eine Musterregelung der OECD übernehmen, muss auch, wenn nicht in die gegenteilige Richtung deutende Anhaltspunkte vorliegen, zugestanden werden, den Inhalt der OECD-Musterregelung zum Inhalt ihrer Abkommensregelung gemacht zu haben. Wenn daher die englische Sprachfassung eines Abkommens ebenfalls authentisch ist und die zu interpretierende Regelung dem OECD-MA entnommen ist, spricht nichts dagegen, dem Wortlaut dieser Formulierung in der englischen Sprachfassung eine viel größere Bedeutung beizumessen als in der deutschen oder der russischen Sprache.²⁸⁾

Art 33 Abs 1 WVK steht dem auch aus einem weiteren Grund keineswegs entgegen:²⁹⁾ Diese Regelung steht unter dem Vorbehalt, „*wenn der Vertrag dies vorsieht oder die Vertragsparteien dies vereinbaren*“. Der Hinweis darauf, dass nicht nur eine ausdrückliche Regelung im Vertrag selbst eine Abweichung zulässt, sondern neben der abweichenden Regelung im Vertrag selbst auch eine abweichende Vereinbarung der Vertragsparteien relevant ist, lässt darauf schließen, dass jedenfalls auch konkludente Willenseinigungen zu berücksichtigen sind.³⁰⁾ Dies lässt es zu, bei einem Vertrag, der neben dem deutschen und dem russischen Text auch den englischen Text als authentisch ansieht und bei dessen Abschluss sich die Verhandler am Vorbild des OECD-MA orientiert haben, den Vertragsparteien zuzusinnen, dass sie damit auch den Inhalt des OECD-MA in das bilaterale Abkommen übernehmen wollten. Dies hat wiederum zur Folge, dass auch für die Interpretation dieser Abkommensbestimmung die Fassung des Vertrags in der englischen Sprache eine größere Bedeutung hat. Für das DBA Russland unterstreicht dies der zweite Satz der Schlussklausel noch zusätzlich.

VII. Würdigung

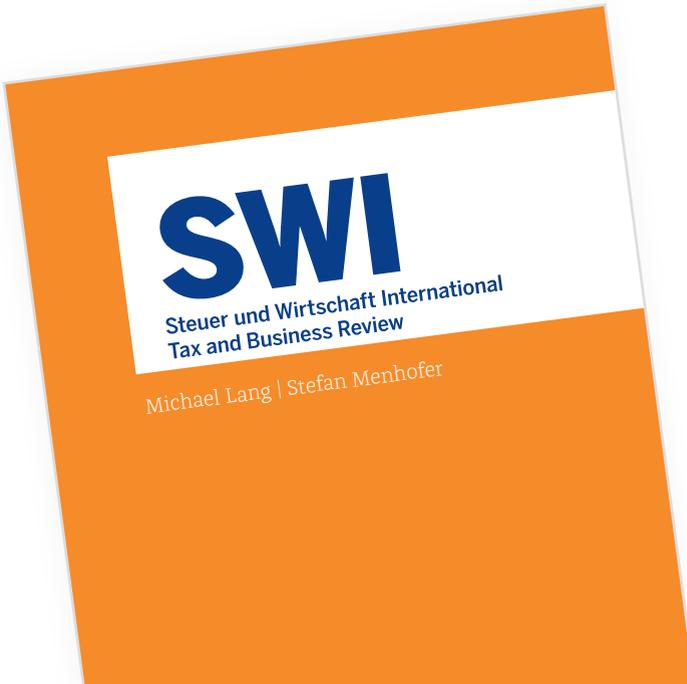
Zu begrüßen ist, dass der VwGH in seiner Entscheidung vom 10. 5. 2021, Ra 2019/15/0095, deutlich gemacht hat, dass es bei der Auslegung von DBA nicht genügt, sich auf die deutsche Fassung des Abkommens zu beschränken. Die anderen authentischen Texte sind ebenfalls zu berücksichtigen. Der VwGH hat allerdings die Bedeutung der Schlussklausel des DBA Russland, nach dessen ersten Satz alle Texte gleichermaßen authentisch sind und aus deren zweiten Satz der Vorrang des englischen Textes hervorgeht, nahezu in das Gegenteil verkehrt, sodass primär auf den deutschen und den russischen Text und nur ausnahmsweise auch auf den englischen Text zurückzugreifen ist. Keineswegs überzeugt, dass der Gerichtshof die Prüfung des russischen und auch des englischen Textes nicht selbst vornimmt, sondern dem BFG überträgt. Der VwGH erweckt dabei noch den Eindruck, dass es nur auf Unterschiede oder Übereinstimmungen zwischen den Texten ankäme, und vernachlässigt, dass Auslegung neben dem Wortlaut auch zahlreiche weitere Aspekte umfasst. Die Schlussklausel des DBA Russland spricht nur die Texte in den verschiedenen Sprachen an, ohne die Berücksichtigung teleologischer, systematischer oder historischer Argumente auszuschließen. Selbst dort, wo es auf den Wortlaut in den verschiedenen Sprachen ankommt, sollte der englischen und auch der französischen Fassung des Textes eine besondere Bedeutung zukommen: Die maßgebenden Bestimmungen des DBA Russland übernehmen über weite Strecken Formulierungen des OECD-MA, und daher gilt die Vermutung, dass damit auch an deren Inhalt angeknüpft werden sollte. Gerade dazu ist der Blick auf die englische und französische Fassung des OECD-MA wesentlich.

²⁸⁾ Dazu Lang, IStR 2011, 403 (407).

²⁹⁾ Dazu bereits Lang, IStR 2011, 403 (406 f).

³⁰⁾ Lang, IStR 2011, 403 (407).

Jetzt SWI-Abo 2022 bestellen und bis 31.12.21 gratis lesen! Der Kompass für internationale Steuerfragen



SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang | Stefan Menhofer

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS
EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte

SWI-Abo 2022

Jetzt bestellen und bis Jahresende 2021 gratis lesen

Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung den Aktionscode **V-21** an.

www.lindeverlag.at/swi-angebot

Bestellformular Ja, ich bestelle

SWI-Jahresabonnement 2022 Print & Digital

inkl. Hefte und Zugang zur SWI in LindeDigital gratis bis 31.12.2021

€ 379,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

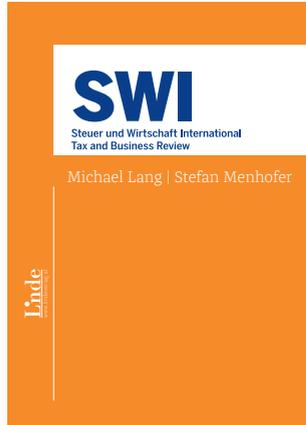
E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

- Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden.
AGB: lindeverlag.at/agb | Datenschutzbestimmungen: lindeverlag.at/datenschutz V-21
Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H
Scheydgasse 24, 1210 Wien
Handelsgericht Wien
FB-Nr: 102235X, ATU
14910701
DVR: 000 2356



Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/swi

Jetzt bestellen: www.lindeverlag.at/swi-angebot | fachzeitschriften@lindeverlag.at | Fax 01 24 630-23