

27. Jahrgang / Jänner 2017 / Nr. 1

SWI

Steuer- und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Stefan Bendlinger

Multilaterales Instrument zur Anpassung bestehender DBA

Multinational Instrument to Adjust Existing Tax Treaties

Michael Lang

Die Auslegung des multilateralen Instruments

The Interpretation of the Multilateral Instrument

Viktoria Wöhrer

Öffentliches Country-by-Country-Reporting verfassungswidrig

Public Country-by-Country Reporting Unconstitutional

Heinz Jirousek

Schiedsverfahren mit Deutschland vor dem EuGH

Arbitration Procedure with Germany Before the ECJ

Katharina Hafner / Marion Stiastry

Reform der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt

Reform of Corporate Taxation in the Single Market

Matthias Mayer / Michael Wenzl

Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds

Losses of a Foreign Group Member

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Die Auslegung des multilateralen Instruments

THE INTERPRETATION OF THE MULTILATERAL INSTRUMENT

The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project produced a number of recommendations to be implemented through amendments to bilateral tax treaties. If undertaken on a treaty-by-treaty basis, the sheer number of treaties in effect would make such a process very lengthy. Recognizing the need for an efficient and effective mechanism to implement the tax treaty related measures resulting from the BEPS Project, the BEPS Action Plan called for a multilateral instrument. Such a multilateral convention was presented on November 24th, 2016. The text of this convention raises a couple of interpretation issues. Michael *Lang* deals with some of them in this contribution.

I. Die Auslegung der Regelungen des multilateralen Instruments nach den Regeln der Wiener Vertragsrechtskonvention

Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge ist in der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) angesprochen. Dabei handelt es sich selbst um einen völkerrechtlichen Vertrag. Die in der WVK enthaltenen Interpretationsvorschriften werden auch zum Völkergelehrtenrecht gezählt. Demzufolge sind die Regelungen der WVK über die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen auch dann maßgebend, wenn einer der Vertragsstaaten die WVK nicht ratifiziert hat. Der unter der Bezeichnung „*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*“ am 24. 11. 2016 vorgelegte multilaterale völkerrechtliche Vertrag,¹⁾ der in der Folge „Multilaterales Instrument“ (MLI) genannt werden soll, ist daher nach den Auslegungsregeln der WVK zu interpretieren.

Nach Art 31 Abs 1 WVK ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Der Wortlaut einer Vorschrift ist damit nicht das alleinige Auslegungsmittel, er ist aber jedenfalls zu berücksichtigen. Er steht am Beginn der Interpretation, keineswegs aber am Ende.²⁾ Mit dem „*Zusammenhang*“ ist die systematische Auslegung angesprochen. Der Hinweis auf Ziel und Zweck gibt der teleologischen Interpretation Raum. Aspekte der historischen Auslegung werden in Art 32 WVK erwähnt. Auf den ersten Blick hat die Rechtsentwicklung dort nur subsidiäre Bedeutung: Die in Art 32 WVK genannten Aspekte sollen dann berücksichtigt werden, wenn sie die unter Anwendung des Art 31 WVK ergebende Bedeutung bestätigen oder wenn die Auslegung nach Art 31 WVK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt. Allerdings darf schon nach Art 31 Abs 4 WVK einem Ausdruck eine besondere Bedeutung beigemessen werden, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben. Daher hat auch die Rechtsentwicklung keineswegs von vorneherein untergeordnete Bedeutung. Die Gewichtung historischer Argumente ist so wie die Ge-

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael *Lang* ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law der WU und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. Dieses Manuskript basiert auf einem Vortrag, den der Verfasser am 17. 11. 2016 an der Universität Kopenhagen anlässlich der Verleihung des Ehrendoktorats gehalten hat. Frau Svetlana *Wakounig* danke ich für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

1) Siehe <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beeps.pdf> (Zugriff am 12. 12. 2016).

2) *Lang*, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403 (407).

wichtung aller anderen im Rahmen der Auslegung maßgebenden Argumente jeweils anhand ihrer Überzeugungskraft im konkreten Fall vorzunehmen. So gesehen unterscheidet sich die Interpretation eines völkerrechtlichen Vertrags und damit auch des MLI keineswegs grundlegend von der Interpretation anderer Rechtsvorschriften, bei denen ebenfalls neben dem Wortlaut systematische, teleologische und historische Argumente zu berücksichtigen sein können.

Daran ändert auch Art 31 Abs 3 WVK nichts: Nach dieser Vorschrift können auch spätere Übereinkünfte und die spätere Praxis bei der Auslegung eine Rolle spielen. Dies sagt aber noch nichts über das Gewicht dieser Aspekte beim Interpretationsvorgang. Sie sind auch zu „berücksichtigen“. Damit kommt ihnen keineswegs von vornherein ein höherer Stellenwert als anderen Argumenten zu. Je nach Regelungsmaterie können aus Art 31 Abs 3 WVK auch unterschiedliche Spielräume für die Organe erwachsen, die solche Übereinkünfte schließen oder die Praxis prägen. Steuerrecht unterliegt in vielen Rechtsordnungen als Eingriffsrecht besonders strengen rechtsstaatlichen Anforderungen. Die Gewaltentrennung ist oft von entscheidender Bedeutung. Dies wird mitzubedenken sein, wenn es um die Bedeutung verwaltungsbehördlicher Entscheidungen im Rahmen von Übereinkünften oder der Herausbildung von Praxis geht. Spätere Übereinkünfte oder spätere Praxis, die bei der Auslegung zu berücksichtigen sind, müssen zudem auch von Vertragsänderungen unterschieden werden. Art 31 Abs 3 WVK kann daher nur jene Spielräume füllen, die sich im Rahmen der Auslegung ergeben. Übereinkünfte oder Praxis rein bilateraler Art werden bei einem multilateralen Vertrag im Rahmen des Art 31 Abs 3 WVK überhaupt keine Bedeutung haben.

II. Art 2 Abs 2 MLI

1. Die Bedeutung des Art 3 Abs 2 OECD-MA für die Auslegung des Art 2 Abs 2 MLI

Die Auslegung des MLI wird aber darüber hinaus auch im MLI selbst geregelt. Art 2 Abs 2 MLI enthält eine Auslegungsvorschrift, die Art 3 Abs 2 OECD-MA nachempfunden ist: *„As regards the application of this Convention at any time by a Party, any term not defined herein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the relevant Covered Tax Agreement.“* Art 2 Abs 2 MLI folgt damit dem Beispiel des Art 3 Abs 2 der EC Arbitration Convention. Bereits diese Vorschrift hat vergleichbaren Inhalt: *„Any term not defined in this Convention shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the double taxation convention between the States concerned.“* Art 2 Abs 2 MLI hat ebenfalls Art 3 Abs 2 OECD-MA zum Vorbild. Dies ist auch für Auslegungszwecke zu berücksichtigen. Daher bietet es sich an, für Zwecke der Interpretation des Art 2 Abs 2 MLI auf Art 3 Abs 2 OECD-MA und die dazu ergangene Judikatur und Literatur zurückzugreifen. Denn wenn die Verfasser des MLI die Vorschrift des Art 2 Abs 2 MLI jener des Art 3 Abs 2 OECD-MA nachbilden, lässt dies darauf schließen, dass sie insoweit auch an den Inhalt des Art 3 Abs 2 OECD-MA anknüpfen wollten.

Dies ist aber in gleicher Weise Vorteil wie Nachteil: Zwar erleichtert es an sich die Auslegung einer Vorschrift, wenn die Verfasser der Regelung sich an schon bestehenden Vorschriften orientieren. Die zu dieser Regelung bestehende Literatur und Judikatur können Hinweise für die Auslegung der neueren Regelung geben. Im konkreten Fall des Art 3 Abs 2 OECD-MA ist die Auslegung dieser Vorschrift aber mit großen Unsicherheiten behaftet. Der Inhalt des Art 3 Abs 2 OECD-MA ist in vielfacher Hinsicht unklar. Die Gefahr besteht, dass die bestehenden Zweifelsfragen zu Art 3 Abs 2 OECD-MA auch die Auslegung des Art 2 Abs 2 MLI belasten.

Unklarheit besteht über die Auslegung des Ausdrucks *„application“* in Art 3 Abs 2 OECD-MA: Nach einer von *Avery Jones et al* vertretenen Auffassung wendet nur der Staat das Abkommen an, dessen Besteuerungsrechte durch die Abkommensvorschrift

beschränkt werden. Wenn hingegen eine Abkommensvorschrift das Besteuerungsrecht des Vertragsstaates nur bestätigt, soll keine „*application*“ vorliegen.³⁾ Das MLI beschränkt ja nicht unmittelbar Besteuerungsrechte, sondern dient der Änderung bilateraler Abkommensvorschriften. Überträgt man die Überlegung von *Avery Jones et al* auf diese Konstellation, könnte dies bedeuten, eine „*application*“ des Abkommens nur dann anzunehmen, wenn die Vorschrift des MLI zur Konsequenz hat, dass einer bilateralen Abkommensvorschrift materiell derogiert wird oder ein bilaterales Abkommen um eine weitere Vorschrift ergänzt wird. Wenn sich aber zeigt, dass im jeweiligen bilateralen Abkommen keine Änderung eintritt, weil die bilateralen Vorschriften von vornherein der konkreten Vorgabe des MLI entsprechen, könnte keine „*application*“ vorliegen.

Diese Auffassung hat sich allerdings aus guten Gründen schon zu Art 3 Abs 2 OECD-MA nicht durchgesetzt:⁴⁾ Wenn die Behörde eines Staates aufgrund des Abkommens zum Schluss kommt, dass das Abkommen dessen Besteuerungsrecht unberührt lässt, ist das eben auch ein Ergebnis der Anwendung des Abkommens. Eine Differenzierung dahingehend, dass der Staat in diesen Fällen das Abkommen nur „*liest*“, nicht aber anwendet, wäre artifiziell. Vor allem könnte – wenn man Art 3 Abs 2 OECD-MA materielle Bedeutung beimisst – eine bloß „*gelesene*“ Abkommensvorschrift dann einen anderen Inhalt haben als eine „*angewendete*“ Abkommensvorschrift. Der Inhalt ein- und derselben Abkommensvorschrift, die von einem Vertragsstaat nur „*gelesen*“, vom anderen aber „*angewendet*“ wird, wäre unterschiedlich. Die Abkommen könnten nicht ihrer Aufgabe gerecht werden, die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten so zu verteilen, dass Besteuerungsrechte nur einem Staat – und nicht beiden Staaten oder gar keinem Staat – zugewiesen werden.

Aus ähnlichen Gründen wäre auch eine bloß eingeschränkte Interpretation des Ausdrucks „*application*“ in Art 2 Abs 2 MLI nicht überzeugend. Zwar bestünde hier nicht die Gefahr, dass der Inhalt desselben „*Covered Tax Agreement*“ von den beiden Vertragsstaaten unterschiedlich gedeutet wird. Denn wenn sich zeigt, dass ein bilaterales Abkommen den Vorgaben einer MLI-Vorschrift nicht entspricht und diese MLI-Vorschrift ein Abkommen ändert, hat dies Konsequenzen für beide Staaten, die dieses Abkommen abgeschlossen haben. Hingegen könnte derselbe Vertragsstaat, der mit anderen Staaten bilaterale Abkommen unterschiedlichen Inhalts abgeschlossen hat, in einem Fall mit einem durch das MLI geänderten bilateralen Abkommen konfrontiert sein, in einem anderen Fall – wenn die bilaterale Abkommensvorschrift den MLI-Vorgaben bereits entsprochen hat – ein unverändert gebliebenes bilaterales Abkommen in seinem Rechtsbestand haben. Je nachdem, ob er das Abkommen „*anzuwenden*“ oder nur zu „*lesen*“ hatte, wäre dann Art 2 Abs 2 MLI anwendbar und könnte daher dieselbe MLI-Vorschrift für diesen Staat im Fall ihrer „*Anwendung*“ einen anderen Inhalt haben als im Fall ihres bloßen „*Lesens*“. Dass dies dem Ziel und Zweck des MLI, die maßgebenden Vorschriften aller von ihm erfassten bilateralen Abkommen weitgehend zu vereinheitlichen, nicht entsprechen würde, liegt auf der Hand.

Die gravierendste Zweifelsfrage der Auslegung des Art 3 Abs 2 OECD-MA ist jene nach der Reichweite des in der Vorschrift enthaltenen Verweises auf das nationale Recht: Die Wortfolge „*unless the context otherwise requires*“, die den Vorbehalt zum Ausdruck bringt, unter der dieser Verweis steht, wird völlig unterschiedlich verstanden. Nach einer vor allem von Finanzverwaltungen vertretenen Auffassung soll dieser Wendung nahezu überhaupt keine Bedeutung zukommen: Wenn ein im Abkommen nicht definierter Ausdruck verwendet wird, ordnet Art 3 Abs 2 OECD-MA den Rückgriff auf nationales Recht

³⁾ *Avery Jones*, *Qualification Conflicts: The Meaning of Application in Article 3(2) of the OECD Model*, in *Beisse/Lutter/Närger* (Hrsg), FS Beusch (1993) 43 (47).

⁴⁾ *Vogel*, DBA-Kommentar³ (1996) Art 3 Rz 65; *Lang*, Die Bedeutung des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung, in *Burmester/Endres* (Hrsg), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht in Spannungsverhältnis (1997), FS Debatin, 283 (286).

des Anwendestaates an, der nur ausnahmsweise unterbleiben kann.⁵⁾ Die Gegenauffassung betont die Bedeutung der erwähnten Wortfolge und insbesondere den Stellenwert des dort erwähnten Zusammenhangs. Er steht nicht nur für die systematische Interpretation, sondern auch für die grammatikalische, historische und teleologische Auslegung. Damit betont diese Wendung, dass DBA zunächst aus sich selbst unter Berücksichtigung aller bei der völkerrechtlichen Auslegung zulässigen Aspekte zu interpretieren sind. Nur in den seltenen Fällen, in denen der Interpret scheitert, den Sinn einer Vorschrift unter Heranziehung der grammatikalischen, historischen, systematischen und teleologischen Aspekte zu ermitteln, bleibt Platz für diesen Verweis auf das nationale Recht des Anwendestaates.⁶⁾ Da aber eine unter Einsatz aller zulässigen Methoden vorgenommene Interpretation sonst auch meist zu Ergebnissen führt, besteht kein Anlass zur Sorge, warum dies im DBA-Recht anders sein soll.⁷⁾ Eine zwischen diesen Auffassungen von *Vogel* begründete vermittelnde Position legt den Fokus auf den Ausdruck „*requires*“: Nur bei schwerwiegenden Gründen wäre der Abkommenszusammenhang von Bedeutung, sonst wäre gleich das nationale Recht des Anwendestaates heranzuziehen.⁸⁾

Ich habe schon an anderen Stellen ausführlich begründet, warum meines Erachtens jene Auffassung, die Art 3 Abs 2 OECD-MA nicht primär als Verweis auf das nationale Recht des Anwendestaates, sondern als zusätzliche Betonung einer Auslegung aus dem Abkommenszusammenhang versteht, die besseren Gründe für sich hat.⁹⁾ Nur diese Deutung des Art 3 Abs 2 OECD-MA ermöglicht, dass DBA in beiden Vertragsstaaten einheitlich ausgelegt werden. Wenn jeder Vertragsstaat im Abkommen nicht definierte Ausdrücke nach seinem nationalen Recht auslegt, führt dies – angesichts der Unterschiedlichkeit nationaler Rechtsordnungen – geradezu zwangsläufig dazu, dass die Staaten auch unterschiedliche Positionen zur Aufteilung der Besteuerungsrechte entwickeln. Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung wären dann vorprogrammiert.

Für Art 2 Abs 2 MLI gilt meines Erachtens nichts anderes: Wäre jeder im MLI nicht definierte Ausdruck primär nach dem jeweils anwendbaren bilateralen DBA zu verstehen, würde der Inhalt der Vorschriften des MLI auseinanderdriften. Es wäre nicht gesichert, dass die Vorgaben des MLI in gleicher Weise für alle von ihm erfassten bilateralen Abkommen zum Tragen kommen, wenn sich der Inhalt dieser Vorgaben erst aus den bilateralen DBA selbst ergibt. Somit sprechen auch bei Art 2 Abs 2 MLI die überzeugenden Argumente dafür, diese Vorschrift als zusätzliche Betonung einer aus dem MLI zu erfolgenden und insoweit abkommensautonomen Interpretation zu sehen. Die aus Art 31 f VVK abzuleitenden Grundsätze werden durch Art 2 Abs 2 MLI daher nicht verdrängt, sondern bestätigt.

2. Die Bedeutung des Art 3 Abs 2 OECD-MA für die Anwendung des Art 2 Abs 2 MLI

Art 3 Abs 2 OECD-MA hat möglicherweise nicht nur für die Auslegung von Art 2 Abs 2 MLI Bedeutung, sondern auch für seine Anwendung. Denn Art 2 Abs 2 MLI verweist – unter dem geschilderten Vorbehalt – auf die jeweiligen „*Covered Tax Agreements*“, und in diesen bilateralen Abkommen finden sich meist Art 3 Abs 2 OECD-MA vergleichbare Regelungen. Tatsächlich gehen die vorgeschlagenen Kommentarpassagen von einer

⁵⁾ *Loukota*, Grundsätze für die steuerliche Behandlung international tätiger Gastprofessoren, SWI 1998, 456 (456 ff); *Loukota*, Vermeidung von Irrwegen bei der DBA-Auslegung, SWI 1998, 559 (563); siehe dazu auch VwGH 13. 12. 2006, 2005/15/0158.

⁶⁾ *Lang*, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199 (205 f); Auch der VwGH lehnte im Erkenntnis vom 21. 5. 1997, 96/14/0084, den Rückgriff auf das originär innerstaatliche Recht ab.

⁷⁾ *Lang*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Planungssicherheit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in *Grotherr* (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung³ (2011) 1865 (1867); *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions (2010) Rn 76.

⁸⁾ *Vogel*, DBA³, Einl Rz 56; *Vogel*, DBA³, Art 3 Rz 70.

⁹⁾ *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts bei Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1999, 61 (62); *Lang*, SWI 2007, 206; *Lang*, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (291).

Verweiskette aus: Art 2 Abs 2 MLI verweist unter dem Vorbehalt der im MLI selbst definierten Ausdrücke und des Zusammenhangs zunächst auf die jeweiligen bilateralen DBA. Dort verweist die Art 3 Abs 2 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift – wieder unter dem Vorbehalt von Definitionen im DBA selbst und des Abkommenszusammenhangs – weiter auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaates:¹⁰⁾ *„With respect to a term not explicitly defined in the Convention or in the relevant Covered Tax Agreement, Covered Tax Agreements generally provide that any term not defined shall, unless the context otherwise requires, have the meaning it has at the time the Covered Tax Agreement is being applied under the domestic law of the Contracting Jurisdiction applying the Covered Tax Agreement, the meaning given to that term under the tax laws of that Contracting Jurisdiction prevailing over a meaning given to the term under other laws of that Contracting Jurisdiction. Where this rule is present in a Covered Tax Agreement, it would apply for the purposes of determining the meaning of undefined terms in the Convention, unless the context requires an alternative interpretation. For this purpose, the context would include the purpose of the Convention, as described in paragraphs 1 through 14 above, and of the Covered Tax Agreement, as reflected in the preamble as modified by Article 6 (see paragraphs 21 to 23 above, related to the preamble of the Convention, and paragraph 76 below, related to Article 6).“*

Der Wortlaut der Vorschriften trägt dieses Verständnis in der Konstellation, wenn ein Ausdruck im MLI verwendet, aber nicht definiert ist, sich aus dem Zusammenhang des MLI auch nicht sein Sinn erschließt und derselbe Ausdruck auch im maßgebenden bilateralen DBA verwendet wird und dort Gleiches gilt. Dann scheint es legitim, auf das nationale Recht des jeweiligen Anwendestaates zurückzugreifen. Wird dieser Ausdruck aber in einem bilateralen DBA gar nicht verwendet, besteht keine Möglichkeit zum Rückgriff auf nationales Recht. Denn der Verweis in Art 2 Abs 2 MLI lässt nur zu, für die Ermittlung des Sinns des im MLI verwendeten Ausdrucks auf seine Bedeutung im relevanten „Covered Tax Agreement“ abzustellen. Hat er dort gar keine Bedeutung, weil er dort nicht verwendet wird, greift der Verweis in Art 2 Abs 2 MLI gar nicht. Das bilaterale DBA ist dann überhaupt nicht für die Interpretation des MLI heranzuziehen – und daher auch nicht die Art 3 Abs 2 OECD-MA nachgebildete Vorschrift des DBA. Selbst wenn also der im MLI verwendete Begriff im Recht des Anwendestaates eine Bedeutung hat, ist es in diesen Fällen nicht möglich, diese Bedeutung für die Auslegung des MLI zu berücksichtigen.

III. Art 32 Abs 1 MLI

1. Die Bedeutung des Verständigungsverfahrens nach Art 25 OECD-MA

Bei Zweifeln über die Auslegung eines DBA spielt in der Praxis oft auch das Verständigungsverfahren eine große Rolle. Art 16 MLI ist diesem Verfahren gewidmet. Die ersten drei Absätze des Art 16 MLI wiederholen im Wesentlichen die schon derzeit in Art 25 Abs 1 bis 3 OECD-MA enthaltenen Regelungen über das Verständigungsverfahren. Art 16 Abs 4 MLI soll dafür sorgen, dass diese Regelungen vereinheitlicht werden. Art 16 Abs 5 MLI macht deutlich, dass für Abweichungen nur ein geringer Spielraum besteht. Denn die Regelungen über das Verständigungsverfahren stellen einen Mindeststandard dar, der zwar ausnahmsweise auch auf anderem Wege erreicht, nicht aber unterschritten werden darf.

Inhaltlich neu ist lediglich, dass Verständigungsverfahren in jedem der beiden Vertragsstaaten und nicht bloß im Ansässigkeitsstaat oder – im Fall der Staatsangehörigkeitsdiskriminierung nach Art 24 OECD-MA – im Staat der Staatsangehörigkeit eingeleitet werden können. Weiters wurde auf Art 25 Abs 4 OECD-MA verzichtet, da sich offenbar

¹⁰⁾ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Article 2 Rz 38.

die Auffassung durchgesetzt hat, es bedarf keiner eigenen Vorschrift, um die Behörden zu ermächtigen, direkt in Kontakt miteinander zu treten.¹¹⁾

Art 16 MLI ändert aber auch nichts daran, dass Art 25 OECD-MA bloß verfahrensrechtliche Bedeutung hat: Die Vorschrift ermächtigt und verpflichtet die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten dazu, sich mit Fällen auseinanderzusetzen, in denen der Steuerpflichtige eine abkommenswidrige Besteuerung ortet, und sich zu bemühen, eine Lösung herbeizuführen. Nach nicht völlig unbestrittener Auffassung statten diese Vorschriften Steuerpflichtige auch mit einem Rechtsanspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens aus.¹²⁾ Der Steuerpflichtige hat aber jedenfalls keine Möglichkeit, eine Einigung zu erzwingen.¹³⁾

Die zuständigen Behörden erhalten durch Art 25 OECD-MA keine Rechtsgrundlage, einen Fall anders zu entscheiden, als der Fall außerhalb eines Verständigungsverfahrens – im regulären verwaltungsbehördlichen Verfahren – zu entscheiden wäre. Sie bleiben an die anderen Vorschriften der DBA gebunden.¹⁴⁾ Die Regelungen des Verständigungsverfahrens können bloß einen Zuständigkeitswechsel bewirken: Nach Art 25 OECD-MA ist die „zuständige Behörde“ – also meist das Ministerium für Finanzen – zur Entscheidung berufen, während in anderen Fällen DBA-Fragen im Regelfall von den im Abgabeverfahren sonst zuständigen Behörden entschieden werden und in vielen Rechtsordnungen die oberste Steuerbehörde dabei gar nicht involviert ist. Weiters können die Vorschriften über das Verständigungsverfahren nationale Fristenregelungen durchbrechen, die andernfalls einer rechtsrichtigen DBA-Anwendung im Wege stehen könnten. Darüber hinaus gehende Ermächtigungen, den Fall materiell anders zu entscheiden, enthält Art 25 OECD-MA aber nicht.

Die Bedeutung des Art 25 OECD-MA beschränkt sich daher darauf, dass die Behörden der beiden Vertragsstaaten Klarheit gewinnen können, ob sie vom selben Sachverhalt ausgegangen sind. Die Einsicht, dass die Behörde des anderen Vertragsstaates den Sachverhalt anders angenommen hat, könnte Anlass sein, die Ergebnisse des nach den nationalen Rechtsvorschriften durchgeführten – und auch weiterhin danach durchzuführenden – Ermittlungsverfahrens zu überprüfen. Erweist sich der ursprünglich von einem oder gar von beiden Behörden zugrunde gelegte Sachverhalt als falsch und sind die Annahmen zu korrigieren, kann dies auch dazu führen, dass andere DBA-Vorschriften anwendbar werden. Auch auf Ebene der Rechtsvorschriften können sich die beiden Behörden – wenn sie die DBA-Vorschriften zunächst unterschiedlich angewendet haben – von den Argumenten der jeweils anderen Seite überzeugen lassen und letztlich ihre ursprüngliche rechtliche Beurteilung revidieren. Keine der beiden Behörden darf aber eine rechtliche Beurteilung zugrunde legen, die die außerhalb des Verständigungsverfahrens zuständige nationale Behörde nicht auch sonst vornehmen könnte. Genauso wie die Behörde von einer unrichtigen Beurteilung auf Ebene des Sachverhalts oder der Rechtsvorschriften auch im Wege des Parteiengehörs durch vom Steuerpflichtigen vorgebrachte Argumente abgebracht werden kann, kann dies auch die Folge eines Austauschs von Argumenten mit der Behörde des anderen Staates sein. Der Umstand, dass eine bestimmte Auffassung zum Inhalt einer DBA-Vorschrift nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens auch von der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates geteilt wird, stellt kein Argument dar, das diese Auffassung zusätzlich zu stützen vermag. Wenn man also von den geschilderten verfahrensrechtlichen Besonderheiten – wie der Verpflich-

¹¹⁾ Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 156; Lehner in Vogel/Lehner, DBA⁶ (2015) Art 25 Rz 181ff.

¹²⁾ Lang, Der Rechtsanspruch auf Einleitung des „Verständigungsverfahrens“, JBl 1989, 365 (370); vgl zu dieser Diskussion schon Bachmayr, Rechtsanspruch auf Schutz gegen internationale Doppelbesteuerung, Stuw 1964, 885 (885 ff); Tipke, Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex, AWD 1972, 589 (589 ff).

¹³⁾ Lang, JBl 1989, 372; Lang, Introduction, 148.

¹⁴⁾ Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) FN 155 f.

tung, den Fall über Anregung des Steuerpflichtigen überhaupt bilateral zu erörtern, oder dem Zuständigkeitswechsel der Behörde oder der Durchbrechung der Fristen – absieht, hat Art 25 OECD-MA keine selbständige normative Bedeutung.

Angesichts des geringen normativen Gehalts der ersten drei Absätze des Art 25 OECD-MA und des Umstands, dass die weit überwiegende Zahl der weltweit abgeschlossenen DBA diese Regelungen ohnehin beinhaltet, überrascht es daher umso mehr, dass diese Regelungen im MLI überhaupt eigens als Mindeststandard bezeichnet werden. Dies dürfte damit zu tun haben, dass es nicht durchsetzbar war, die Vorschriften über das Schiedsverfahren als Mindeststandard zu verankern. Die Regelungen über das Verständigungsverfahren sind im Rahmen des BEPS-Projekts die einzigen, die einen Mindeststandard festschreiben, der nicht nur im Verwaltungsinteresse liegt, sondern auch die Interessen der von der DBA-Anwendung betroffenen Steuerpflichtigen berücksichtigt. Es ist daher enttäuschend, dass gerade auf dem Gebiet des Rechtsschutzes nur jene Regelungen zum Inhalt des künftig zu erreichenden Mindeststandards erklärt werden, die derzeit schon Bestandteil fast aller DBA weltweit sind.

Die bisher in Art 25 Abs 5 OECD-MA enthaltenen Regelungen über das Schiedsverfahren werden durch ausführlichere Regelungen ergänzt und ersetzt, die nicht nur nicht zum Mindeststandard gehören: Die Vertragsstaaten des MLI müssen sich sogar gesondert dafür entscheiden, diese Regelungen für anwendbar zu erklären („*opting-in*“). Auf diese Weise wird die Zahl der Schiedsverfahrensregelungen in den DBA weltweit nicht allzu rasch steigen. Hätte es für diese Regelungen zumindest eines „*opting-out*“ bedurft oder wären sie gar zum Bestandteil des Mindeststandards geworden, würden sie sich vermutlich viel rascher durchsetzen.

Schiedsverfahren unterscheiden sich essenziell vom herkömmlichen Verständigungsverfahren, dessen Ergänzung sie dienen: In einem Schiedsverfahren wirken Vertreter der zuständigen Behörde entweder gar nicht mit oder können überstimmt werden. Damit ist nicht mehr gewährleistet, dass Ergebnisse eines Schiedsverfahrens denselben Inhalt wie auch Entscheidungen der nationalen Behörden haben können. Im Unterschied dazu müssen Vertreter nationaler Behörden, die an einem Verständigungsverfahren mitwirken, die abkommensrechtlichen Rechtsvorschriften unter Heranziehung derselben Methoden auslegen, die bei der Feststellung des Inhalts dieser Vorschriften im nationalen Instanzenzug maßgebend sind. In rechtsstaatlich geprägten Staaten haben sie zu verhindern, dass Entscheidungen in Verständigungsverfahren auf andere Weise – etwa unter Berücksichtigung außerrechtlicher Wertungen oder als Ergebnis eines „*horse trading*“ – zustande kommen. Ohne ihre Zustimmung kommt es zu keiner Verständigungsvereinbarung. In Schiedsverfahren wird die Rechtssetzung hingegen an Autoritäten übertragen, die im rein innerstaatlichen Verwaltungsverfahren sonst keine Zuständigkeit haben. Nach vielen Rechtsordnungen bedarf es dazu einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung.¹⁵⁾ Da zahlreiche Staaten Schiedsverfahrensregelungen bereits außerhalb des Steuerrechts akzeptiert haben und sich in diesen Rechtsgebieten ähnliche Fragestellungen ergeben, kann zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung oft auf die bereits dazu angestellten Überlegungen zurückgegriffen werden.

2. Die Bedeutung des Verständigungsverfahrens nach Art 32 Abs 1 MLI

In Art 32 Abs 1 MLI wird das Verständigungsverfahren – zusätzlich zu Art 16 MLI – nochmals ausdrücklich angesprochen: „*Any question arising as to the interpretation or implementation of provisions of a Covered Tax Agreement as they are modified by this Convention shall be determined in accordance with the provision(s) of the Covered Tax Agreement relating to the resolution by mutual agreement of questions of interpretation*“

¹⁵⁾ Zur Diskussion in Österreich vgl *Lang*, EG-Übereinkommen über das Schlichtungsverfahren, in *Gasser/Lechner* (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 229 (241 ff).

or application of the Covered Tax Agreement (as those provisions may be modified by this Convention).“

Dabei stellt sich die Frage nach der normativen Bedeutung dieser Regelung. Da in diesem Absatz das Verständigungsverfahren eben gesondert angesprochen ist, könnte dies die Vermutung rechtfertigen, dass die Vorschrift auch einen Inhalt hat, der sich nicht schon aus Art 16 MLI selbst ergibt. Der Ausdruck „*shall be determined*“ lässt auch anklingen, dass durch diese Vorschrift die zuständigen Behörden im Wege des Verständigungsverfahrens Entscheidungen treffen können, zu denen sie sonst nach nationalem Verfahrensrecht nicht befugt wären.

Eine derartige Annahme würde aber nicht nur die Frage aufwerfen, wie die Grenzen solcher – über die sonst gegebenen Möglichkeiten hinausgehender – Befugnisse im Interpretationswege gezogen werden. Denn die zuständigen Behörden agieren eben auch in einem Verständigungsverfahren als nationale Behörden und nicht in anderer Eigenschaft. Eine gegenteilige Annahme verbietet sich schon deshalb, da die erwähnte Regelung auf das Verständigungsverfahren nach den bilateralen Verträgen verweist, indem nach dem Ausdruck „*determined*“ die Wortfolge „*in accordance with the provision(s) of the Covered Tax Agreement relating to the resolution by mutual agreement*“ erwähnt wird.

Blickt man in das Explanatory Statement zu Art 32 Abs 1 MLI, wird klarer, welchen Hintergrund Art 32 Abs 1 MLI hat:¹⁶⁾ *„Paragraph 1 clarifies the mechanism for determining questions of the interpretation and implementation of Covered Tax Agreements, as opposed to questions of the interpretation and implementation of the Convention itself. Paragraph 1 provides that any questions as to the interpretation or implementation of the provisions of a Covered Tax Agreement as modified by the Convention shall be determined in accordance with the relevant provision(s) of that Covered Tax Agreement itself (as those provisions may be modified by the Convention). Accordingly, the usual mechanisms foreseen by the Covered Tax Agreement should be used to determine questions of interpretation and implementation of the provisions of the Covered Tax Agreement which have been modified by the Convention. This would include questions as to how the Convention has modified a specific Covered Tax Agreement pursuant to the compatibility clauses and other provisions set out in the Convention. The competent authorities of the Contracting Jurisdictions can therefore agree on the application of the Convention to their Covered Tax Agreements, as long as the agreement reached is consistent with the provisions of the Convention.“*

Den Verfassern der Materialien geht es primär um die Abgrenzung zu dem – noch zu besprechenden – Art 32 Abs 2 MLI. Der erste Satz macht nochmals allgemein deutlich, dass in Verständigungsverfahren Fragen der Auslegung und Implementierung des jeweiligen bilateralen DBA geklärt werden sollen, während es im Verfahren nach Art 32 Abs 2 MLI um die Auslegung und Implementierung des MLI selbst („*Convention*“) geht. Der letzte Satz des zitierten Absatzes des Explanatory Statement beschreibt dann noch eine Konstellation, die auch von Art 32 Abs 1 MLI erfasst sein soll, die aber zumindest nicht auf den ersten Blick bloß eine Frage der Auslegung und Implementierung des bilateralen DBA ist. Somit ist Art 32 Abs 1 MLI vor allem in Hinblick auf Abs 2 dieser Bestimmung zu lesen: Die Verfasser des MLI wollten sicherstellen, dass der Anwendungsbereich des Art 32 Abs 2 MLI – und damit der „*Zuständigkeit*“ der „*Conference of Parties*“ – nicht ausufert, und verdeutlichen, dass für die Auslegung bilateraler DBA das herkömmliche Verständigungsverfahren nach wie vor erhebliche Bedeutung haben soll. Vor diesem Hintergrund kann Art 32 Abs 1 MLI deklarative Bedeutung zugemessen werden. Die Relevanz dieser Vorschrift liegt darin, klarzulegen, dass Art 32 Abs 2 MLI

¹⁶⁾ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Article 32 Rz 315.

bloß in den Fällen, die über die Auslegung und Implementierung des bilateralen DBA hinausgehen, anwendbar sein soll.

IV. Art 32 Abs 2 MLI

1. Die „*Conference of the Parties*“ nach Art 31 Abs 3 MLI

Nach der schon angesprochenen Vorschrift des Art 32 Abs 2 MLI kann für Fragen der Auslegung und Implementierung des MLI die „*Conference of the Parties*“ angesprochen werden. Dabei wird explizit auf Art 31 Abs 3 MLI verwiesen. Allerdings handelt der gesamte Art 31 MLI von der „*Conference of the Parties*“:

- „1. *The Parties may convene a Conference of the Parties for the purposes of taking any decisions or exercising any functions as may be required or appropriate under the provisions of this Convention.*
2. *The Conference of the Parties shall be served by the Depositary.*
3. *Any Party may request a Conference of the Parties by communicating a request to the Depositary. The Depositary shall inform all Parties of any request. Thereafter, the Depositary shall convene a Conference of the Parties, provided that the request is supported by one third of the Parties within six months of the communication by the Depositary of the request.“*

Art 32 Abs 2 MLI ist nicht die einzige Vorschrift, die auf Art 31 Abs 3 MLI verweist. In Art 33 MLI, in dem es um mögliche „*amendments*“ des MLI geht, findet sich auch ein solcher Verweis:

- „1. *Any Party may propose an amendment to this Convention by submitting the proposed amendment to the Depositary.*
2. *A Conference of the Parties may be convened to consider the proposed amendment in accordance with paragraph 3 of Article 31 (Conference of the Parties).“*

Somit handelt es sich bei den in Art 31 Abs 1 MLI angesprochenen „*decisions*“ und „*functions*“ um jene nach Art 32 Abs 3 und Art 33 Abs 2 MLI. Im Fall eines „*amendment*“ sind die Vorschläge der „*Conference of the Parties*“ zur Beschlussfassung vorzulegen. Der OECD-Generalsekretär hat in seiner Eigenschaft als Depositary über diese Vorschläge nach Art 39 Abs 2 lit e MLI die Vertragsparteien zu informieren. Im Fall einer „*request*“ nach Art 32 Abs 2 MLI kann ebenfalls eine „*Conference of the Parties*“ zusammentreten. Voraussetzung ist in beiden Fällen, dass die „*request*“ von einem Drittel der Vertragsparteien innerhalb von sechs Monaten, nachdem der Depositary die Vertragsparteien darüber informiert hat, unterstützt wird. Wenn weniger als ein Drittel der Vertragsparteien die „*request*“ unterstützt oder dieses Quorum erst nach Ablauf der Sechsmonatsfrist zustande kommt, ist die Voraussetzung nicht gegeben. Der OECD-Generalsekretär darf in diesen Fällen keine „*Conference of the Parties*“ einberufen.

Interessant ist, dass das „*Explanatory Statement*“ zu Art 31 MLI davon ausgeht, dass die „*Conference of the Parties*“ nicht unbedingt die physische Anwesenheit der Vertreter der Vertragsparteien an einem Ort erfordert¹⁷⁾: „*The Conference of the Parties could meet in person, but could also fulfil its functions by meeting remotely, for example by using videoconference or teleconference, by taking decisions through written procedure or by any other means decided upon by the Parties.*“

Fraglich ist, wie Beschlüsse der „*Conference of the Parties*“ zustande kommen, insbesondere wenn sie von ihrem in Art 32 Abs 2 MLI eingeräumten Recht Gebrauch machen will, Fragen der Interpretation und Implementierung des MLI anzusprechen („*may be addressed by the Conference of the Parties*“). Im MLI finden sich dazu keine expliziten Regelungen.

¹⁷⁾ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting Statement, Article 31 Rz 312.

Art 6 Abs 1 des Übereinkommens über die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) regelt, dass es zur Beschlussfassung, ausgenommen den Fall, die Organisation beschließt einstimmig etwas anderes, des Einverständnisses sämtlicher Mitglieder bedarf.¹⁸⁾ Tatsächlich ist das MLI im Schoße der OECD verhandelt worden. Auch die im MLI explizit verankerte Rolle des OECD-Generalsekretärs als Depositary des MLI unterstreicht die Nähe dieses Vertrags zur OECD. Daraus könnte abgeleitet werden, auch für Beschlüsse der „*Conference of the Parties*“ Einstimmigkeit zu verlangen. Das OECD-Übereinkommen ist aber jedenfalls nicht unmittelbar auf das MLI anwendbar. Das MLI steht auch keineswegs nur Mitgliedstaaten der OECD zur Unterzeichnung offen. Zu berücksichtigen ist auch, dass sich die internationale Praxis zumindest bei der Abstimmung über völkerrechtliche Vertragstexte im Laufe der Zeit geändert hat: Während früher allgemein die Einstimmigkeitsregel galt, leitete bereits die International Law Commission aus der jüngeren Staatenpraxis eine Norm ab, nach der für die Annahme von Verträgen auf internationalen Konferenzen die Zweidrittelmehrheit der teilnehmenden Staaten genügt.¹⁹⁾ Art 9 Abs 2 WVK hat dementsprechend folgenden Wortlaut erhalten: „*The adoption of a text of a treaty at an international conference takes place by the use of two thirds of the States present and voting, unless by the same majority they shall decide to apply a different rule.*“ Bei der Interpretation und der Implementierung des MLI handelt es sich zwar nicht um die Abstimmung über einen Vertragstext. Allerdings ist die „*Conference of the Parties*“ auch nach Art 33 Abs 3 MLI zuständig, um über ein „*proposed amendment*“ des MLI – und damit über eine Änderung des Vertragstextes – zu befinden. Für derartige Entscheidungen könnte Art 9 Abs 2 WVK jedenfalls Bedeutung haben. Angesichts der parallelen Regelung von Fragen der „*interpretation or implementation*“ und eines „*amendment*“ in Art 31 Abs 3 MLI ist es naheliegend, in beiden Fällen vom selben Mehrheitserfordernis auszugehen. Daher spricht viel dafür, auch dann, wenn die „*Conference of the Parties*“ Fragen der Auslegung und Implementierung des MLI adressiert, eine Zweidrittelmehrheit zu verlangen. Das einzige Quorum, das das MLI selbst vorsieht, ist hingegen die Unterstützung durch ein Drittel der Vertragsparteien nach Art 31 Abs 3 MLI. Diese Voraussetzung ist erforderlich, wenn ein Ersuchen einer Vertragspartei von der „*Conference of the Parties*“ behandelt werden soll. Will man dieses Quorum auch bei Entscheidungen der „*Conference of the Parties*“ zur „*interpretation or implementation*“ des MLI heranziehen, würde dies darauf hinauslaufen, dass auch divergierende Stellungnahmen im Rahmen der „*Conference of the Parties*“ möglich wären. So sind im Kommentar der OECD zu ihrem Musterabkommen und in manchen OECD-Reports mitunter ebenfalls Mehrheits- und Minderheitsauffassungen wiedergegeben. Allerdings ist dort nicht Voraussetzung, dass eine Auffassung von mindestens einem Drittel der Mitgliedstaaten unterstützt wird, um Eingang in den Kommentar oder Report zu finden. Die Heranziehung dieses Quorums auch bei Beschlüssen der „*Conference of the Parties*“ ist daher keineswegs naheliegend.

Das Erfordernis der Unterstützung durch ein Drittel der Vertragsparteien stellt aber jedenfalls sicher, dass ein oder wenige Vertragsstaaten die Einberufung der „*Conference of the Parties*“ nicht ohne Weiteres erzwingen können. Ein Ersuchen einer Vertragspartei, die „*Conference of the Parties*“ einzuberufen, um ein bestimmtes Thema der „*interpretation or implementation*“ anzusprechen, bedarf zumindest der Unterstützung durch eine qualifizierte Minderheit. Vor diesem Hintergrund macht es dann aber auch Sinn, dass auf einer einmal einberufenen „*Conference of the Parties*“ nicht jede beliebige Frage diskutiert werden kann. Vielmehr bedarf es der Zustimmung eines Drittels der Vertragsparteien für jedes Thema, dessen Behandlung von einer Vertragspartei angeregt wird. Dies gilt umso mehr als – dem Explanatory Statement zu Art 31 MLI zufolge – die „*Conference of the Parties*“ auch im schriftlichen Weg durchgeführt werden kann.

¹⁸⁾ Dazu auch Thiele, Regeln und Verfahren der Entscheidungsfindung innerhalb von Staaten und Staatenverbindungen (2008) 273; Heintschel von Heinegg in Ipsen, Völkerrecht⁶ (2014) 400.

¹⁹⁾ Neuhold, Die Wiener Vertragsrechtskonvention 1969 (1971) 17 f.

2. Die Bedeutung der „Conference of the Parties“ nach Art 32 Abs 2 MLI

Nach Art 32 Abs 2 MLI ist eine nach Maßgabe des Art 31 Abs 3 MLI tätige „Conference of the Parties“ befugt, „any question as arising to the interpretation or implementation of this Convention“ anzusprechen. Der Aufbau des Art 32 Abs 2 MLI entspricht dabei jenem des Art 32 Abs 1 MLI, wobei Art 32 Abs 1 MLI statt der „Convention“ von den „provisions of a Covered Tax Agreement“ spricht. Dies lässt darauf schließen, dass der Anwendungsbereich beider Vorschriften keine Überschneidungen haben sollte. Wie aber bereits angedeutet, ist es alles andere als klar, warum gerade „questions as to how the Convention has modified a specific Covered Tax Agreement pursuant to the compatibility clauses and other provisions set out in the Convention“ nicht von der Zuständigkeit der „Conference of the Parties“ umfasst sein sollen. Die Frage, ob eine Vorschrift eines bilateralen DBA den Vorgaben des MLI entspricht, ist auch eine Frage der Auslegung und Implementierung des MLI. Lediglich dann, wenn bloß der Inhalt der bilateralen DBA-Vorschrift unklar ist, wäre dies eine Angelegenheit für ein Verständigungsverfahren – und nicht für die „Conference of the Parties“. Offenbar fürchten die Verfasser des MLI eine Beeinträchtigung der politischen Souveränität der einzelnen Vertragsparteien, wenn die „Conference of the Parties“ Aussagen dazu trifft, ob ein von einer Vertragspartei entwickeltes Verständnis einer DBA-Vorschrift den multilateralen Vorgaben entspricht.

Fraglich ist aber, ob eine Stellungnahme der „Conference of the Parties“ zu Fragen der Auslegung und Implementierung des MLI überhaupt rechtliche Relevanz hat. Aus Art 32 Abs 2 MLI ergibt sich jedenfalls keine normative Bedeutung dieser Stellungnahmen. Denn Art 32 Abs 2 MLI sagt nicht mehr, als dass die „Conference of the Parties“ derartige Fragen adressieren darf, ohne eine Aussage darüber zu treffen, welche rechtlichen Konsequenzen eine solche Stellungnahme haben kann. Rechtliche Relevanz kann sie daher nur aufgrund anderer völkerrechtlicher Vorschriften – wie jener, die in der WVK enthalten sind – haben.

Es handelt sich jedenfalls um keine Aussagen, die nach Art 31 Abs 1, 2 oder 4 WVK zu berücksichtigen sind, denn hier können nur Dokumente herangezogen werden, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses schon vorhanden waren oder gleichzeitig mit dem Vertragsabschluss entstanden sind.²⁰⁾ Gleiches gilt für Materialien nach Art 32 WVK.²¹⁾ Nach Art 31 Abs 3 WVK ist klar, dass aus einer solchen Aussage der „Conference of the Parties“ weder automatisch eine „rule of international law“ wird, noch dass es sich dabei um „subsequent practice“ der Vertragsparteien handelt.²²⁾ Selbst wenn die „Conference of the Parties“ davon ausgeht, mit ihrer Aussage nur eine „subsequent practice“ zusammenzufassen, zählt nicht die Aussage, sondern nur die „subsequent practice“, deren Nachweises es erst bedarf und die nicht schon alleine durch Erwähnung in einer Stellungnahme der „Conference of the Parties“ als nachgewiesen gilt.

Am ehesten käme in Betracht, Stellungnahmen der „Conference of the Parties“ als „subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions“ zu deuten. Dies würde aber jedenfalls voraussetzen, dass alle Vertragsparteien einer Stellungnahme zugestimmt haben. Selbst dann stellt sich aber die Frage, ob die „Conference of the Parties“ ohne Weiteres mit den Vertragsparteien identifiziert werden darf. Dies ist schon deshalb fraglich, weil dem Explanatory Statement zu Art 31 MLI zufolge auch bloße *Signatories* – die also selbst noch gar nicht Vertragsparteien geworden sind – eingeladen werden können, an einer „Conference of

²⁰⁾ Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203 (207); Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter (Hrsg), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Gosch (2016) 238.

²¹⁾ Lang, ÖStZ 2006, 207.

²²⁾ Lang in FS Gosch, 238.

the Parties“ teilzunehmen.²³⁾ Rechtliche Relevanz könnte eine Stellungnahme der „Conference of the Parties“ nur dann haben, wenn die Vertreter der Vertragsparteien diese Stellungnahme nicht als bloßes Fachgutachten, sondern auch mit dem Willen, damit ein „subsequent agreement“ nach Art 31 Abs 3 WVK zu schließen, abgeben.

Aber auch dann wäre die rechtliche Bedeutung eines derartigen „subsequent agreement“ eng begrenzt: Zum einen sieht ja Art 31 Abs 3 WVK vor, dass die dort angesprochenen Aspekte in Betracht gezogen werden, aber sie haben deshalb nicht Priorität gegenüber anderen bei der Auslegung zu berücksichtigenden Argumenten. Sie sind gemeinsam mit Wortlaut, Zusammenhang, Ziel und Zweck zu berücksichtigen, ohne dass ihnen dabei automatisch ein Vorrang zukäme. Weiters können solche „subsequent agreements“ nur im Rahmen der Auslegung Bedeutung haben, denn für „amendments“ sieht ja Art 33 MLI auch ein eigenes Verfahren vor. Wenn daher der Inhalt einer solchen Stellungnahme über den Rahmen dessen, was die Auslegung hergibt, hinausgeht, ist sie nicht einmal in Betracht zu ziehen.

V. Die authentischen Vertragssprachen

1. Die Bedeutung der englischen und französischen Fassung des MLI für die Auslegung bilateraler DBA

Im bereits erwähnten „Explanatory Statement“ zu Art 32 MLI ist auch die Sprachenfrage angesprochen. Die „Conference of the Parties“ kann nämlich auch mit dieser Thematik konfrontiert sein:²⁴⁾ „The final clause of the Convention provides the authentic languages of the Convention are English and French. Accordingly, where questions of interpretation arise in relation to Covered Tax Agreements concluded in other languages or in relation to translations of the Convention into other languages, it may be necessary to refer back to the English or French authentic texts of the Convention.“

Tatsächlich kann der Text eines bilateralen DBA durch das MLI zu einem babylonischen Sprachengewirr werden: In den Fällen, in denen ein Absatz einer DBA-Vorschrift durch eine Regelung des MLI ersetzt wird, wird dadurch auch automatisch die englische und französische Fassung dieses Textes authentisch, auch wenn das DBA an sich andere Sprachenfassung als authentisch erklärt hat. Den entsprechenden Regelungen des bilateralen DBA über die authentischen Sprachen wird insoweit durch das MLI – mit den eigenständigen Regelungen über authentische Sprachen – partiell derogiert. Daher kann es häufig vorkommen, dass nach Implementierung des MLI der Text eines Absatzes eines DBA in der ursprünglichen authentischen Sprache zugrunde zu legen ist, während in Hinblick auf den darauffolgenden Absatz die englische und die französische Fassung des Textes Ausgangspunkte der Interpretation sind.

Es kann aber auch noch komplexer sein. Dies soll an einem Beispiel erläutert werden: Art 9 Abs 2 MLI ersetzt in den DBA, die eine Art 13 Abs 4 OECD-MA vergleichbare Regelung haben, die „period“, in der die Voraussetzung, für die entsprechende „value threshold“ gegeben sein müssen, durch die „period“, die in Art 9 Abs 1 lit a MLI vorgegeben ist. Dort ist ein 365-tägiger Betrachtungszeitraum festgelegt. In diesen Fällen können auch nur einzelne Wortfolgen einer Vorschrift, die durch das MLI eingefügt werden, die englische und französische Textfassung als authentisch haben, während für den Rest des Absatzes die Sprachenfassung zugrunde zu legen ist, die sonst nach dem jeweiligen DBA als authentisch gilt.

Diese Bedeutung dieses Themas darf aber nicht überschätzt werden. Denn die Sprachenfrage ist naturgemäß nur für den Text einer Vorschrift relevant. Der Text ist aber

²³⁾ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Article 31 Rz 312.

²⁴⁾ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Article 32 Rz 317.

nur der Ausgangspunkt der Interpretation, keineswegs das Ende.²⁵⁾ Neben dem Wortlaut sind Zusammenhang, Ziel und Zweck und auch die Rechtsentwicklung heranzuziehen, um den Inhalt der Vorschrift zu ermitteln. Dabei macht es aber keinen Unterschied, welche Sprache als authentisch gilt.

2. Die Bedeutung der englischen und französischen Fassung des OECD-MA für die Auslegung bilateraler DBA

Es kommt noch ein weiterer Grund dazu, warum die Sprachenfrage nicht überschätzt werden darf: In vielen Fällen basieren bilaterale DBA zu einem wesentlichen Teil auf einer bestimmten Fassung des OECD-MA. Dies bedeutet, dass dann bei der Auslegung dieser bilateralen Abkommensvorschriften bereits heute auf das OECD-MA und die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorhandene Version des OECD-Kommentars zurückzugreifen ist.²⁶⁾ Da das OECD-MA in der englischen und der französischen Sprache abgefasst ist, sind auch diese beiden Fassungen des Musterabkommens und des dazugehörigen Kommentars heranzuziehen. Für viele Vorschriften der bilateralen DBA sind daher die englischen und französischen Texte des OECD-MA maßgebend.²⁷⁾

Für das UN-MA gilt Ähnliches. Das UN-MA wird in den sechs offiziellen UN-Sprachen veröffentlicht. Die einzelnen Sprachfassungen stehen gleichberechtigt nebeneinander: Wenn daher Regelungen eines bilateralen Abkommens den von der UN entwickelten Musterregelungen nachgebildet sind, müssen die für das OECD-MA angestellten Überlegungen auch sinngemäß für die Regelungen des UN-MA herangezogen werden. Ungeachtet des Umstands, welche Sprachen in einem bestimmten Abkommen zu den authentischen Sprachen erklärt werden, muss daher für Auslegungszwecke berücksichtigt werden, dass die Vertragsparteien mit dem Wortlaut einer Regelung des UN-MA auch ihren Inhalt in ihr bilaterales DBA übernehmen wollten. Der Inhalt dieser UN-Musterregelung erschließt sich dann am besten, wenn man den Text der Regelung unter Berücksichtigung der sechs offiziellen UN-Sprachen versteht.²⁸⁾

Allerdings ist auch hier zusätzlich noch zu berücksichtigen, dass das UN-MA über weite Strecken dem OECD-MA nachgebildet ist. Zahlreiche Vorschriften haben auch denselben Wortlaut wie die Parallelregelungen in den OECD-MA. In den Fällen, in denen derartige Regelungen in das UN-MA übernommen wurden und die Verfasser des UN-MA nicht zum Ausdruck brachten, dass sie mit diesen Regelungen ein abweichendes Verständnis verbunden haben, wird für Auslegungszwecke davon auszugehen sein, dass die Verfasser des UN-MA insoweit selbst an das OECD-MA anknüpfen wollten. Haben diese Regelungen dann – wenn auch über den „Umweg“ des UN-MA – Eingang in ein bilaterales Abkommen gefunden, wird bei der Interpretation die besondere Bedeutung des Textes in der englischen und der französischen Fassung der seinerzeitigen OECD-Musterregelungen zu berücksichtigen sein.²⁹⁾ Den Fassungen der UN-Musterregelung in den anderen vier UN-Sprachen wird – wenn überhaupt – dann nur untergeordnete Bedeutung beizumessen sein.³⁰⁾

²⁵⁾ Lang, IStR 2011, 407; Sinclair, The Vienna Convention on the Law of Treaties (1984) 115.

²⁶⁾ Lang, IStR 2011, 404; Lang in FS Gosch, 235; Gosch, Seminar D „Judges Seminar“: Abkommensrecht vor Gericht: Stichworte zu den zehn gängigen Streitpunkten, IStR 2014, 699.

²⁷⁾ Lang, The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages, in Maisto/Nikolakakis/Ulmer (Hrsg), Essays on Tax Treaties: A Tribute to David A. Ward (2013) 15 (17).

²⁸⁾ Arabisch, Chinesisch, Englisch, Französisch, Russisch und Spanisch; Das UN-MA und die dazugehörigen Updates werden vom Expertenkomitee für internationale Zusammenarbeit in Steuersachen (hervorgegangen aus der ehemaligen Ad-hoc Expertengruppe), das vom Wirtschafts- und Sozialrat der Vereinten Nationen gegründet wurde, herausgegeben. Die Arbeitssprache des Komitees ist Englisch. Das UN-MA und die Updates unterliegen nicht der Beschlussfassung des Wirtschafts- und Sozialrats, weshalb es sich lediglich um Stellungnahmen einer Expertengruppe handelt.

²⁹⁾ Lang, IStR 2011, 403 (409); Lang in Maisto/Nikolakakis/Ulmer, Tribute to David A. Ward, 15 (30).

³⁰⁾ Lang, IStR 2011, 402 (409); Lang in Maisto/Nikolakakis/Ulmer, Tribute to David A. Ward, 15 (30).

All das gilt auch dann, wenn das jeweilige bilaterale DBA ganz andere Sprachen als Englisch oder Französisch für authentisch erklärt hat. Dies hat zum einen seinen Grund darin, dass Interpretation kein formalisierbarer Vorgang ist. Wenn die Abkommensverfasser an eine Vorschrift des OECD-MA angeknüpft haben, kann dies auch für Interpretationszwecke nicht ignoriert werden. Zum anderen steht dies auch im Einklang mit Art 33 WVK. Denn Art 33 Abs 2 WVK lässt es explizit zu, dass auch andere Sprachfassungen als authentisch heranzuziehen sind als diejenigen, die als authentisch festgelegt sind. Dies kann der Fall sein, wenn die Vertragsparteien dies vereinbaren. Die Übernahme einer Regelung aus einem Musterabkommen in ein bilaterales DBA kann als solche implizite Vereinbarung gedeutet werden.³¹⁾

VI. Zusammenfassende Würdigung

Für die Auslegung eines multilateralen völkerrechtlichen Vertrags wie des MLI gelten an sich dieselben Auslegungsregeln wie für bilaterale völkerrechtliche Verträge und damit auch wie für DBA. Sie sind in Art 31 ff WVK kodifiziert. Neben dem Wortlaut ist auf Ziel und Zweck, die Systematik und auch historische Aspekte Bedacht zu nehmen. Ähnlich wie bilaterale DBA enthält das MLI aber auch eigene Regelungen über seine Auslegung. Dass eine Art 3 Abs 2 OECD-MA vergleichbare Interpretationsvorschrift auch in Art 2 Abs 2 MLI aufgenommen wurde, ist bedauerlich: Die zu Art 3 Abs 2 OECD-MA bestehenden Zweifelsfragen werden auf diese Weise auch in das MLI importiert, und dessen Auslegung wird mit Unsicherheiten behaftet. Darüber hinaus konnte dargelegt werden, dass die in den *Explanatory Statements* vertretene These, wonach nach Art 2 Abs 2 im Wege des Verweises auf Art 3 Abs 2 OECD-MA die Maßgeblichkeit nationalen Rechts angeordnet ist, jedenfalls in den Fällen, in denen sich ein im MLI verwendeter Ausdruck nur im nationalen Recht, nicht aber im bilateralen DBA findet, keine Rechtsgrundlage hat.

Die ausdrückliche Erwähnung des Verständigungsverfahrens in Art 32 Abs 1 MLI erweist sich bei genauer Analyse als überflüssig. Aussagen der eigens im Rahmen der Auslegung angesprochenen „*Conference of the Parties*“ werden bei der Interpretation des MLI jedenfalls nicht – oder nur kaum – einfach deshalb Bedeutung haben, weil das MLI der „*Conference of the Parties*“ das Recht einräumt, Fragen zu adressieren. Wenn die in der „*Conference of the Parties*“ zusammentretenden fachkundigen Regierungsvertreter aber gemeinsame Aussagen nach Art eines begründeten Fachgutachtens treffen, ist ihr formaler Stellenwert zwar auch nicht größer als jener von Stellungnahmen von Fachautoren. Wenn die hohe Fachkompetenz des Gremiums sich in der fachlichen Qualität dieser Stellungnahmen niederschlägt, haben sie aber große Chancen darauf, von Gerichten aufgrund ihrer Überzeugungskraft berücksichtigt zu werden.

Der Umstand, dass Englisch und Französisch die beiden authentischen Sprachen des MLI sind, bewirkt, dass in diesen Sprachen verfasste Texte auch dann Bestandteil von bilateralen DBA werden, wenn sonst nur eine oder gar keine der beiden Sprachen nach dem konkret anzuwendenden DBA ausdrücklich als authentisch erklärt wird. Auf den ersten Blick wird die Auslegung bilateraler DBA dadurch erheblich komplexer, da für einzelne Absätze oder auch nur Wortfolgen andere Sprachen als sonst als authentisch gelten können. Der Umstand, dass die meisten DBA aber schon bisher auf Musterabkommen der OECD oder der UN basieren, relativiert dieses Problem: Denn bei diesen DBA-Bestimmungen waren schon bisher für Auslegungszwecke auch dann die englische und die französische Textfassung zu beachten, wenn diese Sprachen nach dem jeweiligen DBA nicht ausdrücklich für authentisch erklärt worden waren.

³¹⁾ Ausführlich Lang, ISr 2011, 403 (406f); Lang in Maisto/Nikolakakis/Ulmer, Tribute to David A. Ward, 15 (26 f).

SWI-JAHRESABO

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



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabo 2017 inkl. Online Zugang und App

(27. Jahrgang 2017, Heft 1-12)

EUR 275,-

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

Name/Firma _____

Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____

E-Mail _____

Telefon (Fax) _____

Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

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

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