

NATIONALE UND
INTERNATIONALE
UNTERNEHMENSBESTEUERUNG
IN DER RECHTSORDNUNG

FESTSCHRIFT FÜR
DIETMAR GOSCH
ZUM AUSSCHEIDEN
AUS DEM RICHTERAMT

2016

*Dieser Sonderdruck ist im
Buchhandel nicht erhältlich*



MICHAEL LANG*

Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung

I. Dietmar Gosch und das Internationale Steuerrecht

Dietmar Gosch hat die Rechtsprechung des BFH zum Internationalen Steuerrecht nachhaltig geprägt: Seit 1991 gehört er dem BFH an, seit 1995 dem auch für die Auslegung von DBA zuständigen I. Senat. 2005 ist er in diesem Senat die Nachfolge von *Franz Wassermeyer* als Vorsitzender Richter angetreten. Er hatte dabei große Fußstapfen zu füllen, was ihm aber keine Schwierigkeiten bereitete. Zahlreiche noch unter *Franz Wassermeyer* entwickelte Rechtsprechungslinien sind fortgeführt worden. Der Senat hat sich unter seiner Führung aber auch nicht gescheut, die Judikatur weiterzuentwickeln, gelegentlich zu modifizieren und neue Akzente zu setzen. Zu den großen Verdiensten von *Dietmar Gosch* gehört es auch, der Rechtsprechung des BFH zum Internationalen Steuerrecht eine – seine – markante Stimme verliehen zu haben. Bei Vorträgen und Podiumsdiskussionen im In- und Ausland äußert sich der Jubilar immer wieder pointiert. Er erläutert und – wenn notwendig – verteidigt die von seinem Senat vertretenen Thesen und trägt damit wesentlich zur Akzeptanz der Rechtsprechung des BFH bei.

Dietmar Gosch hat die Rechtsprechung seines Senats zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die DBA-Auslegung allgemein und insbesondere für die Interpretation bereits bestehender DBA unlängst klar und unmissverständlich zusammengefasst:¹

„Die OECD-Musterkommentierung mag [...] auslegungsindizierend sein. Sie ist das grundsätzlich aber immer nur bezogen auf jenen Stand, den sie in jenem Zeitpunkt hatte, als das betreffende Abkommen geschlossen worden ist. Zwar treffen die Abkommen dazu zumeist keine ausdrücklichen Aussagen. Zeitfragen spielen darin so gut wie nie eine Rolle. Doch bedarf es solcher Bekundungen im Abkommen auch nicht. Dass sich spätere Entwicklungen normativ nicht niederschlagen können, ist vielmehr ‚selbsterklärend‘, weil sich eine Bindung an die Musterkommentierung im Zustand ihrer jeweiligen Wandlung aus rechtsstaatlicher Sicht nicht rechtfertigen ließ. Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WÜRV misst zwar durchaus jeder ‚späteren Übereinkunft‘ zwischen den Vertragsparteien und ‚jeder zwischenstaatlichen Übung‘ maßgebende Auslegungsrelevanz bei, doch werden zwischenstaatliche Verwaltungsübungen nicht durch den OECD-Musterkommentar reflektiert. Denn Urheber der Kommentierung ist der OECD-Steuerausschuss und dessen Working Party 1 [...]. Ausschuss wie Arbeitsgruppe speisen sich also ausschließlich aus den Willensbekundungen von Regierungsvertretern der beteiligten OECD-Staaten, zumeist leitender Beamte der jeweiligen Finanzverwaltungen. Bei dem erstellten Arbeitsprodukt handelt es sich – so im ‚Klartext‘ der BFH – ‚lediglich um das Meinungsbild der beteiligten Fisci, nicht um irgendwelche ‚Übungen‘ der DBA-Vertragsstaaten. Für die Judikative kommt es sonach allein auf den Abkommenstext und -zusammenhang an‘. In Vertragsstaaten, die sich der Gewaltenteilung verschrieben haben, ist es nicht hinzunehmen, dass ‚sich die Verwaltungsbehörden die Kompetenz zur Änderung des vom Gesetzgeber genehmigten DBA, die ihnen auf natio-

* Frau *Petra Koch* und Herrn *Patrick Orlet* danke ich für die kritische Diskussion, die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparates und bei der Fahnenkorrektur. – Das Manuskript habe ich am 31.3.2015 abgeschlossen.

¹ *Gosch* IStR 2014, 699 (700).

naler Ebene zweifelsfrei nicht zukommt, dadurch arrogieren, indem sie im Zusammenwirken mit den Vertretern der Finanzverwaltungen anderer Ländern einfach den OECD-Kommentar ändern[...]“.

Ich möchte in der Folge die jüngere Rechtsprechung des BFH zur Bedeutung des OECD-Kommentars darlegen, um dann ihre dogmatischen Grundlagen näher zu behandeln. Schließlich will ich mich den von OECD-Staaten und anderen Staaten abgegebenen Reservations, Observation und Positions zuwenden, die in der Rechtsprechung bisher noch wenig Rolle spielen. Ihre Bedeutung wird aber in Zukunft steigen. Denn immer mehr Staaten distanzieren sich in der einen oder anderen Form von Regelungen des OECD-Musterabkommens und im OECD-Kommentar getroffenen Aussagen. Verwaltungsbehörden und Gerichte werden sich daher immer häufiger der Frage stellen müssen, wie mit Reservations, Observations und Positions einer der oder gar beider Vertragsstaaten bei der Auslegung von DBA umzugehen ist. Die maßgebend von *Dietmar Gosch* geprägte Rechtsprechung des BFH zur Bedeutung des OECD-Kommentars weist – wie ich versuchen werde darzulegen – den Weg, welcher Stellenwert diesen einseitigen Enuntiationen der Regierungen zuzukommen hat.

II. Die jüngere Rechtsprechung des BFH zur Bedeutung des OECD-Kommentars

Die jüngere Rechtsprechung des BFH enthält anschauliche Beispiele zur Illustration der von *Gosch* beschriebenen Auffassung zur Bedeutung des OECD-Kommentars: Im Urteil v. 8.12.2010 – I R 92/09² zum DBA Deutschland – Schweiz gelangte der BFH zum Ergebnis, dass Renten aus gesetzlichen Sozialversicherungssystemen, die sich aus Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträgen speisen, nicht als Ruhegehälter im Sinne der Art. 18 und 19 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften eingeordnet werden können. Abrundend hielt der BFH dabei fest:

„Soweit sich aus dem OECD-Musterkommentar 2005 --abweichend von der früheren Beurteilung-- ergibt, dass nunmehr unter bestimmten Voraussetzungen Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung als Ruhegehälter i.S. der Art. 18, Art. 19 OECD-MA anzusehen seien (vgl. OECD-MK 2005 Art. 18 Nr. 24), kann dies für die Auslegung des DBA-Schweiz 1971/1992 schon deshalb keine Bedeutung haben, weil die entsprechenden Ausführungen erst nach dem Zustandekommen des DBA-Schweiz 1971/1992 und überdies erst nach dem Streitjahr in den Musterkommentar eingefügt worden sind ([...]).“³

Im Urteil v. 25.5.2011 – I R 95/10⁴ ging es um Vermietungseinkünfte einer vermögensverwaltend tätigen ungarischen Personengesellschaft. Der BFH lehnte eine Bindung Deutschlands als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters an die Qualifikation der Gesellschaft in Ungarn – wie sie unter anderem im Partnership-Report der OECD vertreten wird – aus einer Reihe von Gründen ab und äußerte sich auch zur normativen Qualität der OECD-Äußerungen: „Zu berücksichtigen bleibt überdies, dass die Empfehlungen der OECD, wie sie sich im sog. Partnership Report niederschlagen, lediglich eine Hilfe für die Abkommensauslegung darstellen und so gesehen frühestens ab der entsprechenden Neufassung des OECD-Musterkommentars im Jahre 2000 (s. dort Art. 23A Nr. 32.3 ff.) beachtenswert sein können. Dies gilt aber nicht für seinerzeit schon bestehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wie auch im Streitfall bei dem -- bereits am 27. Oktober 1979 in Kraft getretenen (vgl. Art. 29 Abs. 2 DBA-Ungarn, BGBl II 1979, 1031)

² BFH 8.12.2010 – I R 92/09, BStBl. II 2011, 488.

³ BFH 8.12.2010 – I R 92/09, BStBl. II 2011, 488, Rn. 16.

⁴ BFH 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760.

-- DBA-Ungarn; den Willen der Vertragsparteien jener Abkommen können die neueren Kommentierungen der OECD nicht widerspiegeln (ständige Rechtsprechung, [...]).“⁵

Der dem Urteil des BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13 zugrunde liegende Fall war auch der Anlass, dem BVerfG die Frage vorzulegen, ob ein Treaty override verfassungskonform ist. Es ging um eine in Deutschland errichtete Personengesellschaft, der ihr in Italien ansässiger Gesellschafter ein Darlehen gewährt hat. Der BFH ist hier zutreffend davon ausgegangen, dass sich die Frage, welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm zum Tragen kommt, nach dem Abkommensrecht richtet. Die Qualifikation nach nationalem Recht kann nicht entscheidend sein.⁶ Allerdings lässt sich auch auf abkommensrechtlicher Ebene darüber diskutieren, ob derartige Zahlungen tatsächlich zur Gänze als Zinsen zu qualifizieren sind.⁷ Zumindest missverständlich ist es, wenn der BFH davon spricht, dass die OECD Qualifikationskonflikte „in der Weise [löse], dass dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaats der Vorrang eingeräumt wird (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA). Das soll dem Methodenartikel des Art. 23 Abs. 1 OECD-MA (oder entsprechenden Switch over-Klauseln) entnommen werden können.“ Denn die OECD neigt bei Qualifikationskonflikten – anders als bei Zurechnungskonflikten – eher dazu, das Recht des Quellenstaates als entscheidend anzusehen.⁸ Auf dem gesicherten Boden seiner eigenen Rechtsprechung bewegt sich der BFH hingegen wiederum mit folgender Formulierung: „Unbeschadet dessen lässt sich die im Partnership Report der OECD niedergelegte Rechtsauffassung für das DBA-Italien 1989 schon deswegen nicht fruchtbar machen, weil sie als bloße ‚Meinungäußerung‘ verschiedener Fisci kraft Mehrheitsbeschlusses innerhalb des OECD-Steuerausschusses weder maßgeblich noch verbindlich für die (als solche autonome) Abkommensauslegung durch die (nationalen) Gerichte ist; für diese ist prinzipiell rein statisch (nur) auf die Gegebenheiten und Vorstellungen der Vertragsbeteiligten im Zeitpunkt des jeweiligen Vertragsschlusses -- hier also das Jahr 1989 -- abzustellen.“⁹

Im Urteil v. 16.1.2014¹⁰ ging es schließlich um die Auslegung des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA nachgebildeten Diskriminierungsverbots des DBA-USA. Der OECD-Kommentar zu dieser Vorschrift vertritt seit 2008 die Auffassung, dass „Artikel 9 Absatz 1 oder Artikel 11 Absatz 6 (OECD-MA) Teil des Zusammenhangs [sind], in dem Absatz 5 (OECD-MA) zu lesen ist“ und deshalb „könnten Berichtigungen, die mit diesen Vorschriften vereinbar sind, nicht als Verletzung des Absatz 5 angesehen werden“. Der BFH erteilte dieser Auffassung eine Abfuhr, unter anderem mit folgender Begründung:

„Zum anderen [...] konnten die Abkommensbeteiligten des DBA-USA 1989 im Zuge der seinerzeitigen Abkommensverhandlungen von der nunmehr im OECD-MK geäußerten Regelungsauslegung ohnehin nichts wissen, weil sie erst im Juli 2008, also rund 20 Jahre nach den Verhandlungen über das DBA-USA 1989, Eingang in die Musterkommentierung gefunden hat. Es widerspricht aber der ständigen, der überwiegenden Schriftumsmeinung folgenden Spruchpraxis des Senats, einer späteren (Weiter-)Entwicklung einschlägiger OECD-Verlautbarungen streitentscheidende Bedeutung für die Auslegung eines bereits zuvor verhandelten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen; es gilt insofern ein sog. statischer, kein sog. dynamischer Auslegungsmodus ([...]). Das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge widerstreitet dem nicht. Dessen Art. 31 Abs. 3 Buchst. a misst zwar durchaus jeder „späteren Übereinkunft“ zwischen den Vertragsparteien

⁵ BFH 25.5.2011 – I R 95/10, Rn. 19, BStBl. II 2014, 760.

⁶ Anders Loukota SWI 2015, 102 (104); siehe auch BFH 11.12.2013 – I R 4/13, IStR 2014, 219 m. Anm. Benecke/Staats; weiters dazu Vogel IStR 2003, 523 (528 f.); Rust BIFD 2003, 45 (50); anders wohl auch Reimers FR 2007 217 (217 ff.).

⁷ Näher Kleineidam/Lang FS Fischer, 1999, 713 (720 ff.).

⁸ Insoweit zutreffend die Kritik von Loukota SWI 2015, 103 f.; weiters dazu auch Vogel IStR 2003, 528 f.; Rust BIFD 2003, 50; anders wohl auch Reimer FR 2007, 217 ff.

⁹ BFH 25.5.2011 – I R 95/10, Rn. 16, BStBl. II 2014, 760.

¹⁰ BFH 16.1.2014 – I R 30/12, Rn. 19, BStBl. II 2014, 721.

und „jeder zwischenstaatlichen Übung“ maßgebende Auslegungsrelevanz bei. Doch werden zwischenstaatliche Verwaltungsübungen nicht durch den OECD-MustKomm reflektiert. Es handelt sich lediglich um das Meinungsbild der beteiligten Fisci, nicht um irgendwelche „Übungen“ der DBA-Vertragsstaaten. Für die Judikative kommt es sonach allein auf den Abkommenstext und -zusammenhang an (vgl. zu alledem m. w. N. Gosch, *Internationale Steuer-Rundschau* 2013, 87).¹¹

III. Die dogmatischen Grundlagen

Die Frage, ob eine geänderte Version des OECD-Kommentars auch für die Auslegung von früher verhandelten und abgeschlossenen DBA Bedeutung haben kann, ist eine Frage der Auslegung des jeweiligen bilateralen DBA. Art. 31 Abs. 1 WVK bietet jedenfalls keine Grundlage, einen jüngeren OECD-Kommentar zu berücksichtigen, da der in dieser Vorschrift angesprochene „Zusammenhang nach Art. 31 Abs. 2 WVK“ eben nur Übereinkünfte und Unterlagen umfasst, die „anlässlich des Vertragsabschlusses“ getroffen oder abgefasst wurden.¹² Ebenso wenig kann eine jüngere Fassung des Kommentars für die Ermittlung der – nach Art. 31 Abs. 4 WVK maßgebenden – „besonderen Bedeutung“ eines Ausdrucks herangezogen werden, da der jüngere Kommentar keinen Aufschluss über die damalige Absicht der Vertragsparteien geben kann.¹³ Auch nach Art. 32 WVK kann diesen Materialien keine Bedeutung als „ergänzende Auslegungsmittel“ beigemessen werden. Die nach Art. 32 WVK maßgebenden Materialien sind nämlich ebenfalls nur dann von Relevanz, wenn sie über die zum Zeitpunkt des Abschlusses gegebene Intention der Vertragsparteien Auskunft geben können.¹⁴

Jene Autoren, die sich bemühen, eine rechtliche Begründung für die Zulässigkeit der Heranziehung von jüngeren Fassungen des OECD-Kommentars für die Auslegung von bereits früher verhandelten und abgeschlossenen DBA zu finden,¹⁵ berufen sich dabei in erster Linie auf Art. 31 Abs. 3 WVK: Nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WVK ist auch jede „spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ zu berücksichtigen. Der Kommentar des OECD-Steuerausschusses kann aber nicht als „Übereinkunft“ im Sinne des Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WVK bezeichnet werden. Dies ergibt sich schon daraus, dass die Anzahl der Staaten, die Vertreter in den OECD-Steuerausschuss nominieren, beschränkt ist. Lediglich Mitgliedstaaten der OECD sind vertreten. Nur ein Teil der weltweit bestehenden DBA ist aber zwischen Mitgliedstaaten der OECD geschlossen worden. Häufig schließen OECD-Mitgliedstaaten mit anderen Staaten Abkommen. Darüber hinaus gibt es auch noch eine große Zahl von DBA, deren Vertragspartner nicht Mitglieder der OECD sind, die aber dennoch das Musterabkommen der OECD zugrunde legen. Selbst wenn es sich aber um Verträge zwischen Mitgliedstaaten der OECD handelt, kann der OECD-Kommentar nicht als „Übereinkunft“ im Sinne des Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WVK qualifiziert werden: Der Kommentar stellt nämlich ebenso wenig wie das Musterabkommen selbst einen völkerrechtlichen Vertrag dar, sondern wurde lediglich von einem Organ einer internationalen Organisation approbiert.¹⁶

¹¹ BFH 16.1.2014 – I R 30/12, Rn. 19, BStBl. II 2014, 721.

¹² Vgl. *Ellis* Bulletin 2000, 617 (618); ebenso *Lang* ÖStZ 2006, 203 (208).

¹³ Vgl. *Gassner/Lang/Lechner/Lang* Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 1994, 11 (24 f.).

¹⁴ Vgl. z. B. *Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter/Vetter* Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, 1996, 9 (25).

¹⁵ Siehe dazu *Jirousek* SWI 1998, 112 (113 ff.); *Loukota* SWI 1997, 339 (342); siehe auch *Wichmann* FR 2011, 1082 (1083) mit Verweis auf Tz 33 bis 36 der Einleitung des OECD-Kommentars, die das Verhältnis der aktuellen Fassung zu früheren Fassungen darlegen; für österreichische DBA.

¹⁶ Ähnlich *Avery Jones* ET 1993, 252 (255 f.).

Nicht übersehen werden darf aber, dass nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK auch „jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht“ bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Diese gem. Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK erforderliche Übereinstimmung ist nicht unbedingt jene im Zeitpunkt des Vertragsschlusses. Nach herrschender Lehre kann auch ein neues Vertragsverständnis herangezogen werden, sofern es sich in der späteren Praxis äußert.¹⁷ Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK ist aber dennoch keine geeignete Grundlage, um die Heranziehung des jüngeren OECD-Kommentars für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA zu rechtfertigen.¹⁸ Der Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses ist nämlich nicht selbst „Übung“, sondern könnte lediglich in der Folge dazu beitragen, dass sich eine der im OECD-Kommentar vertretenen Auffassung entsprechende „Übung“ entwickelt. Diese Übung entsteht aber nicht dadurch, indem beispielsweise das BMF deutlich macht, dass es die Position des OECD-Steuer Ausschusses teilt – was nicht weiter überraschend wäre, da ja die Vertreter des BMF gemeinsam mit den Finanzverwaltungen anderer Staaten die Positionen der OECD erarbeiten –, sondern durch Handlungen jener Behörden, die die Praxis tatsächlich bestimmen: Es handelt sich dabei um die Finanzämter und um die im Rechtsmittelweg zuständigen Behörden.¹⁹ Von einer nach Art. 31 Abs. 3 WVK maßgebenden Praxis könnte daher überhaupt nur dann gesprochen werden, wenn sich nachweisen ließe, dass die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden – also die Finanzämter – in den betroffenen Vertragsstaaten eine einheitliche Auffassung vertreten, die entweder unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Rechtsmittelinstanzen und den Gerichten angefochten wurde, oder von den Rechtsmittelinstanzen oder den Höchstgerichten bestätigt wurde.²⁰ Gerade in Deutschland ist das BMF aber überhaupt nicht für Sachentscheidungen im Rahmen der DBA-Anwendung zuständig, sieht man von Sonderfällen wie den Verständigungsverfahren und dem Informationsaustausch ab, in denen das BMF als „zuständige Behörde“ nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. g OECD-MA firmiert. Selbst in den Art. 3 Abs. 1 Buchst. g OECD-MA nachgebildeten Vorschriften findet sich aber häufig eine weitere Delegation dieser Befugnisse.²¹

Darüber hinaus wäre auch dann, wenn sie sich nachweisen ließe, einer Rechtsfortbildung durch bloße übereinstimmende Übung der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet des Abgabenrechts mit Vorsicht zu begegnen. Würde man Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK als Ermächtigung zur Rechtsfortbildung durch Verwaltungsbehörden verstehen, wäre dies angesichts zahlreicher Verfassungsrechtsordnungen – wie insbesondere auch der deutschen – problematisch.²² Es besteht jedoch keine Veranlassung, Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise zu interpretieren: Nach der WVK ist nämlich auch die Möglichkeit der tatsächlichen Vertragsänderung durch nachfolgende Praxis nicht ausgeschlossen. Dies wird als Anwendungsfall einer konkludenten völkerrechtlichen Handlung

¹⁷ Vgl. Neuhold/Hummer/Schreuer/Karl Handbuch I4, 101, Rn. 538.

¹⁸ Vgl. Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter/Vetter Verrechnungspreisrichtlinien 24; a. A. Jirousek SWI 1998, 115.

¹⁹ Vgl. dazu Lang ÖStZ 2006, 203 (208).

²⁰ Vgl. Lang ÖStZ 2006, 208.

²¹ Vgl. Lang/Schuch/Staringer/Jirousek Die österreichische DBA-Politik, 2013, 15 (25 ff.); Lang/Schuch/Staringer/Lüdicke Die österreichische DBA-Politik, 38 f. und 53.

²² Vgl. für die deutsche Rechtsordnung Mössner/Blumwitz/Wassermeyer Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht, 1995, 85 f.; für die österreichische Rechtsordnung z. B. Lang Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 1992, 86; vgl. auch die von Barfuß (Rechtsstaat und völkerrechtlicher Vertrag) und Thaler (Enthält das Wiener Einkommen über das Recht der Verträge verfassungsändernde Bestimmungen?) in FS für R. Walter, 1991, 25 ff. bzw. 683 ff. vertretene Auffassung, nach der Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK verfassungswidrig ist; für die italienische Rechtslage vgl. Lang/Bizioli Tax Treaty Interpretation, 2001, 195 (218 f. bz.); siehe auch Lang ÖStZ 2006, 208 f.; ders. IStR 2001, 537.

gesehen. Die „Vertragsauslegung“ nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK ist daher von der „Vertragsänderung“ zu unterscheiden.²³ Die Vertragsauslegung hat daher von Vorneherein enge Grenzen.

Eine Vertragsänderung selbst kann nur dann bewirkt werden, wenn auch die Kompetenz der zuständigen Organe erschlossen werden kann.²⁴ Da den die DBA vollziehenden Verwaltungsbehörden keine Kompetenz zu einer derartigen Vertragsänderung zukommt, kann von ihnen jedenfalls keine Vertragsänderung bewirkt werden. Somit spricht viel dafür, Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK gerade bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge auf dem Gebiet des Steuerrechts nur sehr eingeschränkte Bedeutung beizumessen. Keinesfalls kann somit durch eine übereinstimmende – durch den OECD-Kommentar oder sonst bewirkte – „Übung“ der Inhalt einer bilateralen Abkommensregelung geändert werden.²⁵

Somit kann die jüngere Version eines OECD-Kommentars höchstens insoweit für die Auslegung von früher verhandelten und abgeschlossenen DBA Bedeutung haben, als Auslegungsspielräume bestehen, die anderweitig nicht gefüllt werden können. Derartige Auslegungsspielräume sind aber nicht schon dann gegeben, wenn etwa der Wortlaut des Musterabkommens verschiedene Auslegungsergebnisse zu tragen scheint, oder wenn der OECD-Kommentar in seiner früheren Fassung eine bestimmte Frage gar nicht angesprochen hat.²⁶ Bei der Auslegung einer dem OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift ist nämlich nicht nur der Wortlaut des OECD-MA und der OECD-Kommentar zu berücksichtigen. Vielmehr sind alle historischen, systematischen und teleologischen Aspekte einzubeziehen. Bezieht man all diese Aspekte in den Interpretationsvorgang ein, so bleiben – ebenso wie im originär innerstaatlichen Recht – nur selten Fälle über, in denen mehrere Auslegungshypothesen völlig gleichwertig nebeneinander stehen. Nur unter dieser – in der Praxis bei sorgfältiger Interpretation eben selten gegebenen – Voraussetzung ist es aber überhaupt denkbar, dass ein durch spätere „Übung“ der Verwaltungsbehörden auszufüllender Auslegungsspielraum bleibt.²⁷

Manche Autoren, die um eine vermittelnde Lösung bemüht sind, erwägen, den jüngeren OECD-Kommentar wenigstens dann heranzuziehen, wenn die im OECD-Kommentar nunmehr vertretene Auffassung bloß „klarstellend“ ist, also keine Änderung bewirken würde.²⁸ Der Begriff der „Klarstellung“ fordert aber zur Skepsis heraus. Aus dem nationalen Steuerrecht weiß man, dass die dem Gesetzgeber die Hand führenden Finanzbeamten eine Neuregelung oft deshalb als bloß „klarstellend“ bezeichnen, um dann in der Praxis leichter durchsetzen zu können, dass die vermeintlich klarstellende Regelung auch für die Vergangenheit Bedeutung hat.²⁹ Daher kann es nicht darauf ankommen, ob die Verfasser des OECD-Kommentars einer Änderung *selbst* klarstellende Bedeutung beimessen. Will man feststellen, ob eine Änderung oder Ergänzung nur klarstellend ist, bedarf es des Vergleichs des Inhalts vor der Änderung oder Ergänzung mit der nunmehr zum Ausdruck gebrachten Auffassung. War die zuvor bestehende Rechtslage inhaltlich verschieden, handelt es sich um keine Klarstellung. War sie aber inhaltlich identisch, benötigt man die neue

²³ Vgl. Gassner/Lang/Lechner/Lang Aktuelle Entwicklungen, 27 f.; Neuhold/Hummer/Schreuer/Karl Handbuch I, Rn. 538; Schreuer/Karl Autorität, 31; ebenso Karl Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht, 1983, 45 f.

²⁴ Dazu Lang DBA und innerstaatliches Recht, 89.

²⁵ Vgl. Lang DBA und innerstaatliches Recht, 89; Lang/Mössner/Waldburger/Lang Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 117 (124).

²⁶ Vgl. Lang IStR 2001, 536 (538).

²⁷ Vgl. Lang IStR 2001, 538; ebenfalls ablehnend Vogel SWI 2000, 103 (109).

²⁸ Vgl. dazu Ward IBFD Bulletin 2006, 97 (101); Lang/Helminen Tax Treaty Interpretation, 2001, 77 (83); Lang/Steichen Tax Treaty Interpretation, 2001, 229 (236); auch Loukota SWI 1997, 339 (342); Jirousek SWI 1998, 116 f.

²⁹ Vgl. Lang IStR 2001, 538.

Fassung des Kommentars ebenso wenig, da ja die zum Zeitpunkt der Verhandlungen und des Abschlusses des zu interpretierenden DBA vorliegenden Materialien bereits eine überzeugende Beurteilung ermöglichen. Sonst wäre es gar nicht möglich, eine Klarstellung festzustellen.³⁰

Die Bedeutung des späteren Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA ist somit gering. Verprobt man dieses Ergebnis anhand allgemeiner Auslegungsgrundsätze, erkennt man die Richtigkeit der angestellten Überlegungen: Geht man davon aus, dass es Aufgabe des Interpreten ist, zu ermitteln, was der Normsetzer nach den Regeln der Konvention als gemeint gegen sich gelten lassen muss,³¹ unterstreicht dies die Irrelevanz jüngerer Regelungen. Die Vertragsparteien als Normsetzer des jeweiligen DBA können nämlich den Inhalt späterer Änderungen des Kommentars nicht vorhersehen. Ihnen kann daher bloß unterstellt werden, das zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehende Verständnis der in den DBA übernommenen Formulierungen gemeint zu haben.

Auch bei der historischen Interpretation originär innerstaatlicher Vorschriften ist ausschließlich die Auffassung des damaligen Gesetzgebers relevant. Selbst wenn der Gesetzgeber beim Erlass *späterer* Vorschriften der bis dahin geltenden Rechtslage eine andere Auffassung beimisst, hat dies für die Interpretation der bis dahin geltenden älteren Vorschrift regelmäßig keine Bedeutung. Die Beschlussfassung des OECD-Steuer Ausschusses über eine Änderung des OECD-Kommentars bringt nicht einmal ein jüngeres Verständnis der Normsetzer – also der Vertragsparteien – zum Ausdruck, sondern gibt lediglich die neue Auffassung des OECD-Steuer Ausschusses wieder.³²

Letztlich wäre es nach vielen Rechtsordnungen auch aus anderen Gründen nicht tragbar, Änderungen des OECD-Kommentars ohne weiteres bei der Auslegung von schon früher abgeschlossenen DBA zu berücksichtigen. Der rechtsstaatlich bedeutsame Grundsatz der Gewaltentrennung würde ausgehöhlt werden, da es die Verwaltungsbehörden in der Hand hätten, auf den Inhalt eines bereits vom nationalen Gesetzgeber genehmigten DBA Einfluss zu nehmen. Der OECD-Steuer Ausschuss besteht nämlich ausschließlich aus Regierungsvertretern. Die Mitglieder der für die Weiterentwicklung des OECD-Kommentars maßgebenden Working Party sind leitende Beamte der Finanzverwaltungen. In Staaten, in denen das rechtsstaatliche Postulat der Gewaltentrennung verwirklicht ist, könnte es daher – worauf *Gosch* zutreffend hingewiesen hat³³ – keinesfalls hingenommen werden, dass sich die Verwaltungsbehörden die Kompetenz zur Änderung des vom Gesetzgeber genehmigten DBA, die ihnen auf nationaler Ebene zweifelsfrei nicht zukommt, dadurch arrogieren, indem sie im Zusammenwirken mit den Vertretern der Finanzverwaltungen anderer Länder einfach den OECD-Kommentar ändern.³⁴

Zuletzt ist diese im Ergebnis auch vom BFH vertretene Position von *Steffen Lampert* in Frage gestellt worden. Er hat sich für eine „dynamische Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Beachtung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen“ ausgesprochen.³⁵ *Gosch* hat auf diese Gegenposition aufmerksam gemacht, sie aber nicht als überzeugend erachtet.³⁶ *Lampert*³⁷ befürchtet, dass eine

³⁰ Vgl. *Lang* IStR 2001, 538; *Wassermeyer/Wassermeyer* Vor Art. 1 MA Rn. 60.

³¹ *Lang* IStR 2001, 538; grundlegend dazu *Rill* Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, ZfV 1985, 461 und 577 (590).

³² Vgl. dazu *Lang* IStR 2001, 538; *Gassner/Lang/Lechner/Lang* Aktuelle Entwicklungen, 30 f.

³³ *Gosch* IStR 2014, 700.

³⁴ Vgl. dazu *Lang* IStR 2001, 538; *ders.* SWI 1995, 412 (415); *Vetter* SWI 1997, 547 (550).

³⁵ So *Lampert* IStR 2012, 513 (513 ff).

³⁶ Zur näheren Begründung siehe *Gosch* IStR 2014, 699 f.

³⁷ *Lampert* IStR 2012, 513.

„dem statischen Ansatz innewohnenden ‚Versteinerung‘ der Vertragsauslegung [...] bei DBA dazu führen [kann], dass das Vertragsziel nicht erreicht wird. [...] Eine statische Auslegung kann insbesondere in Anbetracht der i. d. R. Jahrzehnte währenden Geltungsdauer dazu führen, dass der Anwendungsbereich der DBA hinter der Entwicklung der nationalen Steuerrechtsordnungen zurückbleibt. Dies provoziert die Frage, ob und inwieweit der im Völkervertragsrecht geltende Grundsatz der statischen Auslegung bei der Auslegung von DBA durchbrochen werden kann. Diese Frage berührt zwangsläufig auch die Bedeutung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen (OECD-MK) für die Abkommensauslegung. Da dieser Entwicklungen auf dem Gebiet des Steuerrechts reflektieren und Lösungen für praktische Probleme bei der Abkommensanwendung anbieten soll, unterliegt er einer permanenten Fortentwicklung und ist potentiell geeignet, DBA ‚zukunftsfest‘ zu machen. Dies hat zur Folge, dass sich eine Auslegung von DBA in Übereinstimmung mit dem aktuellen OECD-MK häufig als ‚dynamisch‘ erweist.“³⁸

Auch weist Lampert darauf hin, dass

„einige dem OECD-MA nachgebildete Regelungen explizite Verweise auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten [enthalten] (vgl. Art. 3 Abs. 2, Art. 6 Abs. 2, Art. 10 Abs. 3 OECD-MA). Nach ganz h. M. ist diesbezüglich grundsätzlich auf das zur Zeit der Vertragsauslegung geltende Recht der Vertragsstaaten abzustellen [...]. Da DBA dynamische Elemente enthalten, erscheint es prima facie naheliegend, ergänzend auch eine dynamische Auslegung zuzulassen. Zu denken ist dabei insbesondere an die Heranziehung revidierter Fassungen des OECD-MK, da eine übereinstimmende Auslegung nach Maßgabe des OECD-MK die Chance bietet, das Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerungen effektiv zu erreichen, was auch dem Gedanken der ‚Entscheidungsharmonie‘ entspräche.“³⁹

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass eine statische – also bloß jene zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars berücksichtigende – Auslegung keineswegs bloße „Versteinerung“ bewirken muss. Versteinernde Interpretation schließt bekanntlich „intrasystematische Fortentwicklung“ nicht aus:⁴⁰ Neu auftretende und daher nicht *explizit* geregelte Sachverhalte erfordern – auch außerhalb des Abkommensrechts – die Beantwortung der Frage, welche von mehreren Vorschriften vor dem Hintergrund deren Teleologie, Systematik und Rechtsentwicklung besser passt. Der Inhalt einer Vorschrift ändert sich aber nicht, wenn die Grenzen ihres Anwendungsbereichs vor dem Hintergrund neu auftretender Sachverhalte auch neu ausgelotet werden müssen. Wenn man – wie Lampert – einer „dynamischen Auslegung“ des Abkommens das Wort redet, bedürfte es einer Begründung, warum deshalb gerade der jüngeren Fassung des OECD-Kommentars gefolgt werden sollte. Die OECD ist weder völkerrechtlich noch innerstaatlich als Abkommensrechtssetzer legitimiert, sondern empfiehlt nur in unverbindlicher Weise ihren Mitgliedsstaaten, sich bei Abkommensverhandlungen des von ihr erarbeiteten Musterabkommens zu bedienen. Wer sich – allerdings im Lichte der gerade angestellten Überlegungen unberechtigt – darum sorgt, dass „der Anwendungsbereich der DBA hinter der Entwicklung der nationalen Steuerrechtsordnungen zurückbleibt“,⁴¹ muss deshalb nicht unbedingt gerade auf die im OECD-Steuerausschuss akkordierten Verwaltungsauffassungen hören. Statt dem – um mit Gosch zu sprechen – „Meinungsbild der beteiligten Fisci“ könnte man mit gleicher Berechtigung auch beliebigen anderen Meinungsbildern folgen, die sich im Schrifttum, in der Rechtsprechung oder einfach nur in der Praxis der Unternehmen zum Verständnis einer bestimmten Vorschrift herausgebildet haben. Lampert argumentiert damit, dass die Verweise der Abkommen auf nationales Recht auch das jeweils

³⁸ Lampert IStR 2012, 513 ff.

³⁹ Lampert IStR 2012, 515.

⁴⁰ So zum Auslegungsmaterial des OECD-Kommentars bereits Lang *Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht*, 1991, 28 ff.

⁴¹ Lampert IStR 2012, 513.

geltende Recht im Blick haben.⁴² Dies legt es aber keinesfalls nahe, nach dem Abschluss eines Abkommens artikuliert – um wiederum eine von *Gosch* geprägte Formulierung aufzugreifen⁴³ – „Willensbekundungen von Regierungsvertretern der beteiligten OECD-Staaten“ der Abkommensauslegung zugrunde zu legen. Die zwischen Finanzverwaltungen später akkordierten Auffassungen zur Abkommensauslegung können keineswegs mit dem – kraft ausdrücklicher abkommensrechtlicher Verweisung maßgebenden – nationalen Recht gleichgesetzt werden. Schließlich geht *Lampert* noch davon aus, dass die Heranziehung jüngerer Kommentare „die Chance bietet, das Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerungen effektiv zu erreichen, was auch dem Gedanken der ‚Entscheidungsharmonie‘ entspreche.“⁴⁴ Diese Begründung ist jedoch zirkulär: Diese „Chance“ bietet sich nämlich nur dann, wenn eine rechtliche Grundlage für diese Vorgangsweise erkennbar wäre. Gerade daran fehlt es aber. Die von *Lampert* geäußerte Kritik kann daher meines Erachtens die überzeugend abgesicherte Position des BFH nicht erschüttern.

IV. Konsequenzen für Reservations, Observations und Positions

Die OECD-Mitgliedsstaaten haben die Möglichkeit, zu einzelnen Regelungen des OECD-MA „reservations“ zu machen und einzelne Passagen des OECD-Kommentars mit „observations“ zu versehen.⁴⁵ Auf diese Weise können die in den OECD-Gremien vertretenen Regierungsvertreter von sich aus die Bedeutung des OECD-MA und des Kommentars einschränken. Die Finanzverwaltungen anderer Staaten können ähnliche Stellungnahmen abgeben, die dann als „positions“ veröffentlicht werden.⁴⁶ Der BFH hatte sich bisher noch nicht allzu häufig mit den Konsequenzen derartiger Äußerungen für konkrete DBA auseinandersetzen müssen. Vor dem Hintergrund der zum OECD-MA und dem dazugehörigen Kommentar des OECD-Steuerausschusses angestellten Überlegungen lässt sich aber erahnen, welche Auffassungen die Rechtsprechung in solchen Fällen vertreten könnte.

Verhältnismäßig einfach lässt sich die interpretative Bedeutung von „reservations“ beurteilen: Der Auslegung zugänglich sind ja nur die bilateralen Abkommen selbst. Das OECD-MA ist rechtlich unverbindlich. Wenn sich einzelne OECD-Mitgliedsstaaten das Recht vorbehalten, bestimmte Regelungen des OECD-MA nicht oder nicht in der vorgeschlagenen Weise in ihre Abkommen zu übernehmen und Drittstaaten entsprechende Erklärungen in Form von „positions“ abgeben, erlangt dies nur rechtliche Bedeutung, wenn und insoweit diese Staaten ihre Ankündigung wahrmachen und bei ihren DBA-Verhandlungen tatsächlich auf die Streichung oder Modifikation solcher Regelungen drängen und dies auch durchsetzen.⁴⁷

Das BFH-Urteil v. 12.6.2013 – I R 109-111/10 stellt dies eindrucksvoll unter Beweis:⁴⁸ Es ging um die unentgeltliche Nutzung einer in Spanien gelegenen Ferienimmobilie einer spanischen Kapitalgesellschaft durch deren in Deutschland ansässigen Gesellschafter. Der BFH nahm eine verdeckte Gewinnausschüttung an, für die Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters das Besteuerungsrecht hatte. Der BFH verwarf die Anwendung der für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen maßgebenden Art. 6 OECD-MA nachgebildeten

⁴² *Lampert* IStR 2012, 513.

⁴³ *Gosch* IStR 2014, 700.

⁴⁴ *Lampert* IStR 2012, 515.

⁴⁵ OECD (2012), Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010), OECD Publishing, I-1.

⁴⁶ OECD (2012), Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010), OECD Publishing, P-3.

⁴⁷ So auch *Gosch* IStR 2013, 87 ff.

⁴⁸ BFH 12.6.2013 – I R 109-111/10, Rn. 23 f., BStBl. II 2013, 1024.

Abkommensvorschrift: „Denn die von Art. 6 Abs. 3 DBA-Spanien 1966 verlangte unmittelbare Nutzung der Immobilie ist systematisch auf jene Person zu beziehen, welche gemäß Abs. 1 der Abkommensvorschrift aus der spezifischen Immobiliennutzung Einkünfte bezieht. Das aber ist bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft nicht der Gesellschafter, sondern ausschließlich die Gesellschaft als solche.“ Die spanische „reservation“ zu Art. 6 OECD-MA war nicht maßgebend, zumal sie sich im Abkommenstext damals noch nicht niederschlug: „Dass Spanien sich im Jahre 1992 – bei Neufassung des OECD-Musterkommentars – einen entsprechenden Besteuerungsanspruch für die Immobiliennutzung durch eine ‚vorgeschaltete‘ Immobilien-Kapitalgesellschaft ausdrücklich vorbehalten hat (s. Nr. 7 zu Art. 6 Abs. 3 OECD-MK), ändert daran nichts. Womöglich verfügt das spanische Steuerrecht infolgedessen zwar über entsprechende Rechtsregeln; dafür spricht nicht zuletzt, dass die Nutzung der Immobilie ‚über‘ eine Immobilien-Kapitalgesellschaft nach Maßgabe der gegenwärtigen Fassung des DBA-Spanien 2011, dort von Art. 6 Abs. 4, explizit den Rechtsfolgen des Art. 6 unterworfen wird. Letzteres offenbart aber im Gegenteil, dass es einer konstitutiv wirkenden Anordnung im Abkommen bedarf, um jene Rechtsfolgen auszulösen, woran es im DBA-Spanien 1966 jedoch gerade fehlte. Die Qualifizierung der betreffenden Einkünfte nach innerstaatlichem spanischen Steuerrecht ist also unbeachtlich, auch wenn sich nach Art. 6 Abs. 2 S. 1 DBA-Spanien 1966 der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ nach dem Recht des Vertragsstaats bestimmt, in dem das Vermögen liegt ([...]).“

Wenn ein Staat eine „reservation“ zu einer Vorschrift zum OECD-MA abgegeben hat und das mit diesem Staat – nach der „reservation“ – geschlossene DBA dann tatsächlich vom OECD-MA abweicht, kann dies ein Indiz dafür sein, dass dieser Regelung auch ein vom OECD-MA abweichender Inhalt zukommt. Zwar hat *Gosch* zutreffend darauf hingewiesen, dass auch ohne „reservation“ vom Wortlaut des OECD-MA abweichende bilaterale Abkommensformulierungen inhaltliche Abweichungen zum Ausdruck bringen können.⁴⁹ Bei abweichenden Formulierungen, die nicht auf einer „reservation“ eines Vertragsstaates beruhen, lässt sich aber viel schwieriger feststellen, ob sich auch der Abkommensinhalt vom OECD-MA unterscheidet.⁵⁰ Eine generelle Auslegungsregel, wonach bilaterale Abkommensvorschriften, deren Formulierungen vom OECD-MA abweichen, im Falle des Fehlens einer „reservation“ möglichst im Einklang mit der entsprechenden OECD-Regelung zu verstehen wären, existiert jedenfalls nach überzeugender Auffassung des BFH nicht:⁵¹ „Es gibt keinen Grundsatz, dass Bestimmungen in DBA, die das Besteuerungsrecht hinsichtlich bestimmter Einkünfte gegenüber den Regelungen im OECD-MA erweitern, im Interesse einer möglichst geringen Abweichung vom OECD-MA einschränkend auszulegen sind. [...] zwar ist zu vermuten, dass die Vertragsstaaten die Bestimmung eines DBA, die ihrem Wortlaut nach mit einer Bestimmung des OECD-MA übereinstimmt, auch im Sinne des OECD-MA verstanden haben. Diese Vermutung greift jedoch bei einer vom Wortlaut des OECD-MA abweichenden Regelung nicht ein und gilt erst recht nicht, wenn die Bestimmung [...] in einem DBA bereits vor Schaffung des ersten Musterabkommens im Jahre 1963 zwischenstaatlich vereinbart wurde.“

Bei den „observations“ – und den entsprechenden „positions“ von Drittstaaten – ist zunächst zu differenzieren. Sie sollten sich auf den OECD-Kommentar beziehen und den Vorbehalt eines Staates gegenüber einer bestimmten Passage des Kommentars zum Ausdruck bringen. Besonders in der Vergangenheit hat es aber immer wieder Fälle gegeben, in denen Staaten „observations“ abgegeben haben, die aber ihrem Inhalt nach „reservations“ waren:⁵² Diese Staaten hatten auf diese Weise zum Ausdruck gebracht, dass sie bei ihren

⁴⁹ Vgl. *Gosch* IStR 2014, 698 (700).

⁵⁰ Dazu BFH 8.9.2010 – I R 6/09, BStBl. II 2013, 186.

⁵¹ BFH 23.9.2008 – I R 57/07, Rn. 17, BFH/NV 2009, 390.

⁵² Dazu *Maisto/Sasseville* Departures from the OECD Model and Commentaries, 2014, 3 (10).

Verhandlungen von einer Vorschrift des OECD-MA abzuweichen gedenken. Hier gilt dann aber dasselbe wie sonst für „reservations“: Haben sie in einem ihrer DBA eine abweichende Formulierung aufgenommen, dann kann die entsprechende Passage des OECD-Kommentars schon deshalb nicht zur Auslegung in Betracht kommen. Wenn sie sich aber in einem DBA dennoch entschlossen haben, die von ihnen an sich abgelehnte Regelung des Musterabkommens zu akzeptieren, werden sie auch akzeptieren müssen, dass die dazu passenden Passagen des OECD-Kommentars herangezogen werden.

Dann kann es Konstellationen geben, in denen eine genauere Analyse der „observation“ zeigt, dass die entsprechende Passage des OECD-Kommentars ohnehin nicht den von der die „observation“ abgebenden Regierung abgelehnten Inhalt hat.⁵³ Die „observation“ geht in diesem Fall ins Leere. Sie kann daher bei der Auslegung ignoriert werden. Die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses existenten Passagen des OECD-Kommentars können daher ohne Bedenken berücksichtigt werden.

Somit bleiben jene „observations“, in denen die Regierungen, die entsprechenden Erklärungen abgeben, damit zum Ausdruck bringen, dass sie eine Vorschrift des OECD-MA anders verstehen – und ihre Interpretation in der „observation“ näher erläutern – oder sich darauf beschränken, eine bestimmte durch den OECD-Kommentar vorgenommene Auslegung abzulehnen, ohne darzulegen, wie sie selbst die Vorschrift verstehen. Die von der Rechtsprechung des BFH – überzeugend – zur Relevanz des OECD-Kommentars entwickelten Grundsätze lassen sich zur Klärung dieser Frage fruchtbar machen: Nur die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens bereits oder noch bestehenden „observations“ können überhaupt in Betracht gezogen werden: Wenn also eine Regierung eines Staates nach Abschluss eines bilateralen Abkommens zu einer bereits zuvor bestehenden Passage des OECD-Kommentars eine „observation“ abgibt, bleibt sie bei der Auslegung unberücksichtigt. Für Zwecke der Auslegung dieses DBA ist im Falle der unveränderten Übernahme des Wortlauts des OECD-MA in die entsprechende Abkommensvorschrift davon ausgehen, dass die – erst später durch die „observation“ relativierte – Kommentarpassage nach wie vor maßgeblich ist. Umgekehrt ist auch die spätere Rücknahme einer „observation“ unbeachtlich: Die entsprechende Passage des OECD-Kommentars, auf die sich die „observation“ bezogen hat, muss gemeinsam mit der „observation“ in die Interpretation einbezogen werden, auch wenn sich die Regierung des Staates mittlerweile von dieser „observation“ distanziert und sie zurückgenommen hat. Maßgebend können also nur jene „observations“ sein, die von einem der Staaten vor dem Zeitpunkt des Abschlusses des jeweiligen Abkommens abgegeben und nicht noch vor Abschluss des Abkommens zurückgenommen wurden.

Bedeutend ist aber natürlich die Frage, wie solche „observations“ berücksichtigt werden können. Dabei ist ebenfalls zu differenzieren. Verhältnismäßig einfach ist die Beurteilung, wenn zwei Staaten ein DBA abschließen, deren Regierungen bis zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses übereinstimmende „observations“ abgegeben haben. In diesem Fall ist die übereinstimmend abgegebene Auffassung jedenfalls zu berücksichtigen: Wenn also beispielsweise Tschechien und die Slowakei heute ein DBA schließen, dass Art. 5 Abs. 4 OECD-MA beinhaltet, kann die in der entsprechenden „observation“ zum Ausdruck kommende gemeinsame Auffassung beider Staaten zur Betriebsstätteneigenschaft von Repräsentationsbüros durchaus für die Auslegung dieses Abkommens Bedeutung haben.⁵⁴

⁵³ Vgl. Maisto/Sasseville *Departures from the OECD Model and Commentaries*, 2014, 3 (11).

⁵⁴ Vgl. Maisto/Sasseville *Departures from the OECD Model and Commentaries*, 2014, 3 (13) – Klarerweise sind immer die gesamten Umstände des Vertrages bei der Auslegung zu berücksichtigen. So können andere im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss abgegebene Erklärungen beider Staaten den Eindruck, dass die Abkommensvorschrift im Sinne der übereinstimmenden observations zu deuten wäre, wieder relativieren.

Allerdings muss man sich auch hier vor generellen Antworten hüten: Weniger aufschlussreich sind nämlich die mit Wirkung vom 22.7.2010 abgegebenen „observations“ von Chile und Griechenland:⁵⁵ „Chile and Greece do not adhere to all the interpretations in paragraphs 42.1 to 42.10.“ Welchen konkreten Auffassungen dieser Kommentarpassagen die Regierungen der beiden Staaten nicht folgen wollen, bleibt unklar. Allerdings ist die Bedeutung der entsprechenden Abschnitte des OECD-Kommentars für die Auslegung eines nach dem 22.7.2010 geschlossenen DBA zwischen den Staaten jedenfalls relativiert.

Meist sind die von zwei Staaten bis zum Abschluss eines DBA zwischen ihnen abgegebenen „observations“ aber unterschiedlich. Noch viel häufiger ist es, dass eine „observation“ eines Vertragsstaates vorliegt, während die Regierung des anderen Staates mit dem Inhalt derselben Kommentarpassage offenbar kein Problem hatte. Hier stellt sich die Frage, wie mit solchen Situationen umzugehen ist, wenn sich die beiden Vertragsstaaten trotz dieser unterschiedlichen Positionen dennoch entschließen, die der Kontroverse zugrundeliegende Regelung des OECD-MA in ihr bilaterales DBA zu übernehmen. *Maisto* hält es für möglich, dass zumindest im Rahmen der Anwendung der Verteilungsnormen im jeweiligen Quellenstaat das Verständnis zugrunde zu legen ist, das der Auffassung dessen Regierung entspricht, und die Behörden des dann den Methodenartikel anwendbaren Ansässigkeitsstaates daran gebunden wären.⁵⁶ Diese Auffassung beruht auf der Akzeptanz mehrerer strittiger Prämissen: Zunächst geht sie davon aus, dass nur der Quellenstaat die Verteilungsnorm anwendet, und in der Folge nimmt sie an, dass der Methodenartikel tatsächlich so auszulegen sei, dass die Behörden des Ansässigkeitsstaates der Qualifikation des Quellenstaates zu folgen haben. Beide Prämissen sind m.E. wenig überzeugend⁵⁷ und zu recht z. B. vom BFH verworfen worden.⁵⁸ Vor allem aber geht selbst die an sich diese Auffassung verfechtende OECD davon aus, dass Art. 23 OECD-MA nur dann eine Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation im Quellenstaat herbeiführen kann, wenn der Qualifikationskonflikt auf Unterschieden im nationalen Recht und nicht bloß unterschiedlicher Abkommensauslegung beruht.⁵⁹

Es fällt auch schwer, die „observations“ als einseitige völkerrechtliche Erklärung einzuordnen,⁶⁰ zumal die „observation“ ja keinen Vorbehalt zu einem völkerrechtlichen Vertrag selbst, sondern nur zum – rechtlichen unverbindlichen – OECD-Kommentar zum Ausdruck bringt.⁶¹ Die These, einer früher abgegebenen „observation“ ab dem Zeitpunkt des Abkommensabschlusses die Bedeutung einer implizit abgegebenen einseitigen völkerrechtlichen Erklärung beizumessen, der der andere Vertragsstaat zu widersprechen hat, wenn er sich dagegen wehren will, dass der Vertragspartner die in der „observation“ geäußerte Rechtsauffassung seiner Vertragsanwendung zugrunde legt,⁶² überzeugt nicht: Ob der Vertragsstaat auf seiner mit der „observation“ zum Ausdruck kommenden Rechtsauffassung beharrt oder aber bereit ist, sich im Verhältnis zu einem bestimmten Vertragspartner dessen Auslegung anzuschließen, kann nicht von vorneherein gesagt werden, sondern

⁵⁵ OECD, Model Tax Convention, C (5)-42.

⁵⁶ Vgl. *Maisto* Bulletin 2005, 14 (18).

⁵⁷ Vgl. *Lang* The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs, 2000, 37 f.; *Burmester/Endres/Lang* FS Debatin, 1997, 283 (285 ff.).

⁵⁸ BFH 25.5.2011 – I R 95/10, Rn. 16, BStBl. II 2014, 760.

⁵⁹ OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, Kommentierung zu 23A, 340 (unter 56.1); dazu auch *Loukota* SWI 2015, 102 (103 f.).

⁶⁰ Dazu *Maisto/Vega* Departures from the OECD Model and Commentaries, 2014, 24 ff.

⁶¹ Vgl. *Maisto/Vega* Departures from the OECD Model and Commentaries, 2014, 33.

⁶² Vgl. *Maisto/Vega* Departures from the OECD Model and Commentaries, 2014, 33 f.

hängt von den Umständen des konkreten Vertrags ab. Es würde daher zu weit gehen, aus dem Schweigen des anderen Vertragsstaates zu schließen, er hätte sich die in der „observation“ zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung des Vertragspartners zu eigen gemacht. Die Annahme, dass sich die Behörde eines abgebenden Staates sich – einem estoppel gleich – die einmal geäußerte Rechtsauffassung zumindest entgegenhalten muss, ist aus ähnlichen Gründen nicht überzeugend: Wie bedeutend diesem Staat die einmal geäußerte Rechtsauffassung auch im Hinblick auf ein konkretes DBA ist, lässt sich nur nach Interpretation des Vertrags selbst – unter Berücksichtigung der Umstände seines Abschlusses – sagen. Vor allem sind DBA darauf gerichtet, nicht nur zwischen den Vertragsstaaten Besteuerungsrechte zu verteilen, sondern für die Steuerpflichtigen klar erkennbare und vorhersehbare Rahmenbedingungen für wirtschaftliches Handeln zu schaffen. Daher kann der Inhalt von DBA-Vorschriften nicht davon abhängen, ob sich die Regierung eines der Vertragsstaaten dazu entschließt, den Vertragspartnern, der eine „observation“ abgegeben hat, in Hinblick auf diese früher gemachte Erklärung beim Wort zu nehmen oder nicht.

Wenn zwei Staaten ein Abkommen abschließen, ist daher davon auszugehen, dass sie den von ihnen vereinbarten Abkommensbestimmungen auch die identische Bedeutung beimessen wollen. Sonst würden die DBA ihrer Aufgabe, Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten zu verteilen, nicht gerecht werden. Wenn zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses divergierende „observations“ vorliegen oder die „observation“ eines Staates im inhaltlichen Widerspruch zu der vom anderen Staat akzeptierten Kommentarauffassung steht, bedeutet dies nichts anderes, als dass sowohl die „observation“ als auch die sich darauf beziehende Passage des OECD-Kommentars für die Interpretation auszublenden ist. In einem solchen Fall kann nicht vermutet werden, dass die beiden Vertragsstaaten die von ihnen vom OECD-MA in ihr bilaterales DBA unverändert übernommene Abkommensvorschrift so verstanden wissen haben wollten, wie sie zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vom OECD-Kommentar erläutert wurde. Hat der andere Staat keine inhaltlich übereinstimmende „observation“ abgegeben, kann auch nicht vermutet werden, dass die in der „observation“ des Staates zum Ausdruck kommende Auffassung maßgeblich ist. Das bedeutet aber nicht, dass die Abkommensvorschrift am Ende nicht dennoch so verstanden werden kann, wie sie entweder vom OECD-Kommentar oder von der „observation“ des einen Staates erläutert wurde. Denn der OECD-Kommentar ist ja keineswegs das einzige Auslegungsmaterial, das herangezogen werden kann.⁶³ Aus der Systematik, der Teleologie oder der Rechtsentwicklung kann sich ergeben, dass die Abkommensvorschrift doch im Sinne des OECD-Kommentars oder aber der „observation“ verstanden werden kann, oder aber dass den Abkommensrechtsetzern eine ganz andere Auffassung zuzusinnen ist.

Haben Drittstaaten zu einer Passage des OECD-Kommentars keine „position“ abgegeben, darf dies nicht von vornherein im Sinne einer Vermutung gedeutet werden, dass das von diesem Staat abgeschlossene DBA im Sinne des OECD-Kommentars zu verstehen wäre, und zwar auch dann nicht, wenn sich der andere Vertragsstaat ebenfalls einer „position“ oder „observation“ dazu enthalten hat. Bei Drittstaaten kann viel weniger als bei OECD-Staaten davon ausgegangen werden, dass sie nur dann einer im OECD-Kommentar zum Ausdruck kommenden Auffassung widersprechen, wenn sie dies explizit machen. Je umfangreicher solche Staaten aber von der an sie ergangenen Einladung, „positions“ abzugeben, Gebrauch machen, desto mehr werden sie sich auch entgegenhalten müssen, in den anderen – von ihnen nicht widersprochenen – Fällen mit den Auffassungen des OECD-Kommentars übereinzustimmen. Allerdings ist es gerade in solchen Fällen auch nicht ausgeschlossen, dass manche Drittstaaten auch deshalb nicht die Notwendigkeit einer Abgabe einer „position“ sahen, wenn sie eher dem UN-MA und dem dazu veröffentlichten Kom-

⁶³ Näher dazu *Lang/Brugger* The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, 23 Australian Tax Forum 2008, 95 (101).

mentar folgen und der UN-Kommentar zu einer bestimmten Frage ohnehin der Position dieses Staates – und nicht der Auffassung der OECD entsprach.⁶⁴

Einige OECD-Staaten haben in den letzten Jahren die Anzahl ihrer „observations“ erheblich reduziert.⁶⁵ Auf den ersten Blick könnte dies darauf schließen lassen, dass der OECD-Kommentar an Akzeptanz gewonnen hat und daher verstärkt zur Auslegung der auf Grundlage dieser Auffassungen abgeschlossenen DBA herangezogen werden kann. Der Preis für die Zurücknahme von „observations“ oder den Verzicht, überhaupt „observations“ abzugeben, bestand aber oft darin, dass die Passagen des OECD-Kommentars inhaltlich aufgeweicht wurden, Formelkompromisse beinhalten oder sich überhaupt darauf beschränken, gegensätzliche Auffassungen einander gegenüberzustellen. In solchen Fällen nimmt dann die praktische Bedeutung des OECD-Kommentars bei der Auslegung der jeweiligen bilateralen Abkommensvorschrift weiter ab: Die Kommentarauffassung ist in solchen Fällen auch dann, wenn sie nicht von einer „observation“ eines Staates relativiert wird, aufgrund ihrer Ambivalenz für die weitere Auslegung wenig hilfreich.

V. Würdigung und Ausblick

Die hier vorgenommene Analyse hat gezeigt, dass der I. Senat des BFH unter Führung von *Dietmar Gosch* Kurs gehalten hat. Der BFH hat sich erfolgreich dagegen verwahrt, dass die Finanzverwaltungen über ihren Einfluss auf den Inhalt des OECD-Kommentars auch an den Abkommensrechtssetzern – und damit letztlich dem Gesetzgeber – vorbei Einfluss auf bereits abgeschlossene DBA nehmen können. Der BFH differenziert sorgfältig zwischen den Fassungen des OECD-Kommentars, die bereits zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses eines DBA existieren, und später in den Kommentar aufgenommenen Erläuterungen, ohne dabei in einen Formalismus zu verfallen. Denn auch dann, wenn der OECD-Kommentar bei der Auslegung Beachtung findet, gibt es noch eine Reihe anderer Argumente, die ebenfalls zu berücksichtigen sind. Der BFH bewegt sich dabei auf gesichertem dogmatischen Boden. Die Rechtsprechung bietet auch eine überzeugende Grundlage, um die Bedeutung von „reservations“, „observations“ und „positions“ für die DBA-Auslegung zu klären.

⁶⁴ Zu „reservations“, „observations“ und „positions“ des OECD-MK und deren Zusammenhang mit dem UN-MK siehe *Maisto/Vega, Departures from the OECD Model and Commentaries*, 2014, 48 f.

⁶⁵ Zur österreichischen Abkommenspraxis vgl. näher *Jirousek SWI* 2012, 157.