

## Auslegungsgrundsätze für DBA

# Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

PROF. DR. DR. MICHAEL LANG\*

Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt nach den in der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) verankerten völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen. Die meisten DBA kennen allerdings mit der Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift eine eigene Interpretationsregel, deren Bedeutung und Verhältnis zu den Regelungen der Art. 31 ff. WVK in der Praxis immer wieder zu Zweifelsfragen führt.

---

### Inhaltsübersicht

- I. Grundzüge der DBA-Interpretation
  - II. Die Bedeutung des Zusammenhangs
  - III. Die Bedeutung des innerstaatlichen Rechts
  - IV. Verweise auf das innerstaatliche Recht des „Anwendestaates“
  - V. Konsequenzen für andere Abkommensvorschriften
- 

## I. Grundzüge der DBA-Interpretation

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist die spezielle Vorschrift des OECD-Musterabkommens für die Abkommensinterpretation. Diese Vorschrift ist aber nicht völlig isoliert von den sonst relevanten Grundsätzen der Abkommensauslegung zu verstehen. Bei jeder Interpretation geht es immer um Sinnermittlung (dazu grundlegend Rill, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, Zeitschrift für Verwaltung 1985 S. 461, 466). Der Sinn einer Vorschrift wird unter Berücksichtigung des Wortlauts, aber genauso des Ziels und Zwecks der Regelung, des Zusammenhangs, in den sie eingebettet ist, und schließlich der Rechtsentwicklung ermittelt. Dies ist bei völkerrechtlichen Vorschriften nicht anders als bei anderen Vorschriften. Für die Interpretation völkerrechtlicher Verträge sind die Interpretationsregeln in der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) (Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23.5.1969, UN Doc. A/CONF. 39/27, ILM 8, 1969 S. 679 ff.), die nicht nur selbst ein völkerrechtlicher Vertrag ist, sondern auch zum Völkergewohnheitsrecht gehört, kodifiziert (vgl. Vogel/Prokisch, Interpretation of double taxation conventions – General Report, in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International [CDFI], Vol. LXXVIIIa S. 55, 66 ff.; Engelen, Interpretation of Tax Treaties under International Law S. 57). Der Heranziehung dieser allgemeinen Interpretationsregeln bedarf es, um den Sinn des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu ermitteln. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist eine spezielle Interpretationsregel, die zusätzlich zu den Auslegungsregeln der WVK zu beachten ist

---

\* Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität, Wien.

Art. 31 Abs. 1 WVK und  
Art. 31 Abs. 4 WVK

(Vogel/Prokisch, a.a.O., S. 76). Die Anwendung allgemeiner Interpretationsgrundsätze bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen wird damit nicht verhindert.

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“. Art. 31 Abs. 2 WVK macht deutlich, dass der in Art. 31 Abs. 1 WVK genannte „Zusammenhang“ auch den „Vertragswortlaut samt Präambel und Anlagen“ umfasst. Die Bedeutung von Ausdrücken ist auch in Art. 31 Abs. 4 WVK festgelegt, da Ausdrücken eine besondere Bedeutung zukommen soll, „wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben“. Somit gilt auch für die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen – und damit von Doppelbesteuerungsabkommen –, dass der Wortlaut einer Vorschrift zwar nicht das alleinige Auslegungsmittel ist und auch gar nicht unbedingt die Grenze der Auslegung absteckt, aber jedenfalls zu berücksichtigen ist und sinnvoller Ausgangspunkt für jede Interpretation ist (Hummer, „Ordinary“ versus „Special“ Meaning, Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht 1975 S. 87, 97; Sinclair, The Vienna Convention on the Law of Treaties S. 115; Gröhs/Herbst, Die Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen im nationalen Recht, Zeitschrift für Verwaltung 1986 S. 16, 23).

Ziel und Zweck von  
Doppelbesteuerungs-  
abkommen

Art. 31 Abs. 1 WVK macht auch klar, dass jeder Vertrag „im Lichte seines Zieles und Zweckes“ auszulegen ist. Damit wird an prominenter Stelle die teleologische Auslegung erwähnt. Daher müssen auch Regelungen von Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte von Ziel und Zweck ausgelegt werden. Sicherlich besteht die Zielsetzung von Doppelbesteuerungsabkommen darin, Doppelbesteuerung zu vermeiden (Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Rn. 16 f.). Dies bedeutet aber nicht zwingend, dass jede Abkommensvorschrift so auszulegen ist, dass die Doppelbesteuerung in jedem Fall vermieden wird: Ziel und Zweck der DBA ist ja die Doppelbesteuerung im Anwendungsbereich der einzelnen Vorschriften zu vermeiden. Deren Anwendungsbereich ist aber gerade erst im Wege der Interpretation zu ermitteln (Lang, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen, in: Burmester/Endres, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, Festschrift für Helmut Debatin S. 283, 296). Noch weniger kann generell angenommen werden, dass jede Abkommensvorschrift auch dem Ziel der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung dient (Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen Rn. 95; so offenbar auch Vogel, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, Internationales Steuerrecht 2002 S. 91, 93; anderer Ansicht Zorn, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, Steuer & Wirtschaft International 2001 S. 456, 461). Gerade die Freistellungsmethode ermöglicht häufig Fälle von doppelter Nichtbesteuerung (Lang, Double non-taxation – General Report, in: IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, CDFI, Vol. 89a S. 73, 86).

Art. 31 Abs. 1 WVK erwähnt ebenfalls den bei der Interpretation zu berücksichtigenden „Zusammenhang“ an markanter Stelle. Für Zwecke der WVK werden zwar zum Zusammenhang auch der Wortlaut des Abkommens und sonstige Urkunden gezählt. Diese Aufzählung ist aber nicht taxativ und schließt nicht aus, dass bei der Abkommensauslegung auch ganz allgemeine Überlegungen der Abkommenssystematik mit berücksichtigt werden.

Art. 32 WVK: „ergänzende  
Auslegungsmittel“

Die Rechtsentwicklung ist – auf den ersten Blick – im Rahmen der Abkommensauslegung lediglich in Art. 32 WVK als „ergänzendes Auslegungsmittel“ angesprochen. Darunter werden beispielhaft auch die „vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses“ gezählt. Dabei handelt es sich um Aspekte, die typischerweise bei der historischen Interpretation eine Rolle spielen. Nach dem Wortlaut des Art. 32 WVK

können diese Aspekte nur dann berücksichtigt werden, wenn sie die „unter Anwendung des Art. 31 ergebende Bedeutung [...] bestätigen“, oder wenn die Auslegung nach Art. 31 „die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt“ oder „zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt“ (Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in: Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht S. 11, 16; zu den ergänzenden Auslegungsmitteln nach Art. 32 WVK vgl. insbesondere Köck, Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention S. 92 ff.). Dies erweckt den Eindruck, dass historische Argumente nur subsidiär herangezogen werden können. Allerdings darf die Vorschrift des Art. 31 Abs. 4 WVK nicht übersehen werden, die zum zentralen Teil der Vorschriften über die Abkommensauslegung gehört. Nach dieser Regelung darf einem Ausdruck eine besondere Bedeutung beigemessen werden, „wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben“. Diese Absicht der Vertragsparteien kann sich aber insbesondere auch aus der Rechtsentwicklung ergeben (Ault, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties in: Alpert/van Raad, Essays on international taxation: To Sidney I. Roberts, Deventer S. 61, 65). Somit ist nicht davon auszugehen, dass nach der WVK historischen Argumenten von vornherein nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Vielmehr ist die Gewichtung der historischen Argumente – so wie die Gewichtung aller anderen bei der Auslegung zu berücksichtigenden Argumente – im Einzelfall an Hand ihrer Überzeugungskraft festzustellen (Karl, Vertragsauslegung – Vertragsänderung in: Schreuer Hrsg, Autorität und internationale Ordnung S. 9, 14). So gesehen unterscheidet sich die Auslegung völkerrechtlicher Verträge – und damit auch der Doppelbesteuerungsabkommen – nicht von der Auslegung anderer Vorschriften (vgl. Bleckmann, Grundprobleme und Methoden des Völkerrechts S. 89; Karl, Die spätere Praxis im Rahmen eines dynamischen Vertragsbegriffes in Bieber/Ress, Die Dynamik des Europäischen Gemeinschaftsrechts – The dynamics of EC-law S. 81, 83; Lang, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht S. 25; zustimmend Wassermeyer, Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Steuer & Wirtschaft International 1992 S. 171, 172).

OECD-Kommentar

Zu beachten ist allerdings auch noch die Auslegungsregel des Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WVK. Nach dieser Vorschrift ist auch „jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ in gleicher Weise bei der Auslegung zu berücksichtigen. Bei Doppelbesteuerungsabkommen denkt man hier in erster Linie an Verständigungsvereinbarungen, die zwischen den obersten Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten geschlossen werden. Allerdings zeigt sich, dass Gerichte in vielen Staaten bei der Heranziehung von Verständigungsvereinbarungen für die Auslegung von DBA äußerst zurückhaltend sind oder dies völlig ablehnen. In Österreich hat der VwGH bereits zum Ausdruck gebracht, dass er sich an Verständigungsvereinbarungen nur unter bestimmten Voraussetzungen gebunden fühlt (vgl. VwGH vom 27.8.1991, 90/14/0237 und VwGH vom 20.9.2001, 2000/15/0116). Der BFH hat bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass eine Verständigungsvereinbarung keine normative Kraft hat (z. B. BFH, Urteil v. 1.2.1989 - I R 74/86 → IAAAA-93206]; BFH, Urteil v. 21.8.1996 - I R 80/95 → MAAAA-95740]; BFH, Urteil v. 15.9.2004 - I R 67/03 → EAAAB-40530]). Für eine derartige Haltung bestehen überzeugende Argumente: Zum einen ist die Vertragsauslegung, die in Art. 31 WVK angesprochen ist, von der Vertragsänderung zu unterscheiden. Die Schwierigkeit dieser Unterscheidung (Karl, Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht S. 45 f.) ändert nichts an ihrer Notwendigkeit (vgl. Ress, Die Bedeutung der nachfolgenden Praxis für die Vertragsinterpretation nach der Wiener Vertragsrechtskonvention in Bieber/Ress, Die Dynamik des europäischen Gemeinschaftsrechts – The dynamics of EC-law S. 49, 62). Eine Änderung

Verständigungsvereinbarung

des Vertrages wäre nicht mehr von der Auslegung nach Art. 31 WVK umfasst (Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen Rn. 87; vgl. zu den enge-zogenen Grenzen der Rechtsfortbildung durch Verwaltungspraxis insbesondere Friauf, Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht in: Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht S. 53, 54 ff.). Weiteres schließt die Erwähnung der einzelnen Auslegungsaspekte in Art. 31 und Art. 32 WVK keineswegs aus, dass diesen Aspekten – je nach Materie – durchaus unterschiedliche Gewichtung zukommen kann (Wassermeyer, Steuer und Wirtschaft International S. 172; Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen Rn. 85). Bei völkerrechtlichen Verträgen auf dem Gebiet des Steuerrechts ist nach den meisten Rechtsordnungen zu berücksichtigen, dass steuerrechtliche Vorschriften als Eingriffsrecht gelten und daher besonders strengen rechtsstaatlichen Anforderungen unterstellt sind (Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht S. 86 f.). Darüber hinaus spielt auf dem Gebiet des Steuerrechts vielfach die Gewaltentrennung eine besondere Rolle, die es den Verwaltungsbehörden nach zahlreichen Verfassungen untersagt, sich an die Stelle des Gesetzgebers zu setzen und Regelungen zu erlassen oder zu ändern, die in der Zuständigkeit des Gesetzgebers liegen. Der Abschluss von DBA bedarf in vielen Staaten der Zustimmung des Gesetzgebers und berührt daher dessen Kompetenz (vgl. für die österreichische Rechtsordnung z. B. Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht 86 ff.; für die deutsche Rechtsordnung Wassermeyer, Diskussionsbeitrag in: Mössner/Blumenwitz, Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht S. 61, 85 f.; für die italienische Rechtslage vgl. Bizioli, Tax Treaty Interpretation in Italy in: Lang, Tax Treaty Interpretation S. 195, 218 f.). Vor diesem Hintergrund spricht viel dafür, der Regelung des Art. 31 Abs. 3 WVK auf dem Gebiet des Steuerrechts von vornherein nur eine sehr eingeschränkte Bedeutung beizumessen (Lang, Diskussionsbeitrag in: Mössner/Blumenwitz, Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht S. 61, 87). Darüber hinaus stellt sich die Frage, wer für Zwecke des Art. 31 Abs. 3 Buchst. a WVK die „Vertragsparteien“ sind. Vertragsparteien sind die Vertragsstaaten selbst. Wenn aber der Vertragsabschluss der Genehmigung durch den Gesetzgeber bedarf, kann keineswegs von vornherein davon ausgegangen werden, dass den Verwaltungsbehörden dieselbe Befugnis zukommt, im Rahmen der DBA als Vertragsparteien aufzutreten.

Rechtsstaatliche  
Grundsätze

Art. 31 Abs. 3  
Buchst. b WVK

Wenn Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK davon spricht, dass auch „jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht“, zu berücksichtigen ist, kann dieser Aspekt bei der Auslegung von DBA aus denselben Gründen nur äußerst eingeschränkte Bedeutung haben (Wassermeyer in: Mössner/Blumenwitz, Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht S. 85 ff.; vgl. auch die von Barfuß, Rechtsstaat und völkerrechtlicher Vertrag in: Mayer, Staatsrecht in Theorie und Praxis, Festschrift für Robert Walter S. 25 ff.; und Thaler, Enthält das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge verfassungsändernde Bestimmungen? in: Mayer, Staatsrecht in Theorie und Praxis, Festschrift für Robert Walter S. 683 ff. vertretene Auffassung, nach der Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK auf Grundlage des Österreichische BVG verfassungswidrig ist.) Hier stellt sich zusätzlich auch die Frage, wie eine derartige Übung festzustellen ist. Eine Verständigungsvereinbarung kommt schon deshalb nicht als „Übung“ in Betracht, da die obersten Verwaltungsbehörden, die derartige Vereinbarungen abschließen, nach den meisten Rechtsordnungen nicht die zur Vollziehung der DBA-Vorschriften maßgebenden Behörden sind (Lang, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2006 F. 5 Österreich Gr. 2 S. 673, 679). Die maßgebenden Behörden sind meist die Finanzämter und die Gerichte. Um eine übereinstimmende Übung festzustellen, bedarf es daher der Untersuchung der Verwaltungspraxis der

Einordnung der Verständigungsvereinbarungen

Finanzämter und Gerichte, die von einer übereinstimmenden Rechtsüberzeugung geleitet sein müsste, um überhaupt relevant zu sein.

Vor dem Hintergrund der hier angestellten Überlegungen sind die Regelungen des OECD-MA bei der Auslegung jener Abkommensvorschriften, die auf einem Vorbild einer Regelung des OECD-MA basieren, jedenfalls relevant. Die meisten Staaten legen bei ihren Vertragsverhandlungen entweder das OECD-MA selbst oder eine in wesentlichen Teilen mit dem OECD-MA übereinstimmende Vertragsschablone zugrunde (Ault in: Alpert/van Raad, *Essays on international taxation: To Sidney I. Roberts* 65; zur österreichischen Abkommenspraxis vgl. *Österreichischer Abkommensentwurf in Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel, Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts – 100 Jahre Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland* S. 109 ff.). Die Bedeutung der OECD-Abkommensvorschrift, die zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen und des Vertragsabschlusses den bilateralen Vertragsverhandlern vorgelegen hat, kann auf unterschiedliche Vorschriften der WVK gestützt werden: Art. 31 Abs. 1, 2 und 4 WVK können genauso wie Art. 32 WVK als Grundlage herangezogen werden (Gloria, *Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz* S. 90 f.; Lang in: *Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* S. 17 f.; Lang, *Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderung des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen* in: Lang/Loukota/Lüthi, *Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens* S. 25, 29 f.; Prokisch, *Does it Make Sense if We Speak of an „International Tax Language“?* in: Vogel, *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, *The Hague* S. 105 f.; Jirousek, *Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, *Steuer und Wirtschaft International* 1998 S. 112 f.; Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, *IBFD Bulletin* 2000 S. 612, 614; Waters, *The relevance of the OECD Commentaries in the interpretation of Tax Treaties*, in: Lang/Jirousek, *Praxis des internationalen Steuerrechts, Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag* S. 671, 678 f.). Vor allem aber sind die zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen und des Vertragsabschlusses vorgelegenen Regelungen des OECD-MA deshalb relevant, weil in jenen Fällen, in denen die Vertragsparteien bewusst diese Formulierungen in ein bilaterales Abkommen übernommen haben, mangels anderer Anhaltspunkte davon auszugehen ist, dass sie diesen Regelungen auch den Sinn beimessen wollten, der ihnen nach der damals vorliegenden Fassung des OECD-MA zukommt (siehe Lang in *Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* S. 19 f.; Lang/Brugger, *The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, *Australian Tax Forum* 2008 S. 95, 98).

Aus denselben Gründen ist auch der vom OECD-Steuerausschuss verfasste Kommentar zum OECD-MA für die Abkommensauslegung heranzuziehen. Die zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen und des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des Kommentars zum OECD-MA gibt Aufschluss darüber, welche Intention die Verfasser mit den einzelnen Regelungen des OECD-MA verfolgt haben und welchen Sinn sie ihnen beigemessen haben (Lang in: *Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* S. 22). Die Ausführungen des Kommentars gehören daher zu wichtigen historischen Materialien, die bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen sind. Die Zulässigkeit ihrer Heranziehung wird insbesondere in Art. 32 WVK, aber auch in Art. 31 Abs. 4 WVK bestätigt. Die Ausführungen des OECD-Kommentars sind aber nicht die einzigen bei der Auslegung zu berücksichtigenden Aspekte. Daneben sind genauso der Wortlaut des Abkommens, teleologische Überlegungen und der Kontext zu berücksichtigen. Aus dieser Zusammenschau kann sich auch ergeben, dass im Einzelfall anderen Aspekten der Auslegung ein größeres Gewicht beizumessen ist und die im OECD-Kommentar vertretene Auffassung zurückzutreten hat (Sinclair, *The Vienna*

OECD-MA als Vertragsschablone

Relevante Fassung des OECD-Kommentars

Convention on the Law of Treaties 117; Lang in: Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht S. 22 f.).

Spätere Fassung des  
OECD-Kommentars

Streng zu unterscheiden ist aber jedenfalls zwischen der Fassung des OECD-Kommentars, die zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen und des Vertragsabschlusses einer bilateralen Abkommensvorschrift vorgelegen hat, und einer späteren Fassung des OECD-Kommentars (Avery Jones, *The 1992 OECD Model Treaty: Article 3 [2] of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation* S. 252, 255 f.; Lang, *Grundsatzerkennntnis des VwGH zur DBA-Auslegung, Steuer und Wirtschaft International* 1996 S. 427 f.; Vogel, *IBFD Bulletin* 2000 S. 615; Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, *IBFD Bulletin* 2002 S. 102 f.). Eine spätere Fassung des OECD-Kommentars kann für die Auslegung von bereits abgeschlossenen DBA keine Bedeutung haben (Lang, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously concluded Tax Treaties*, *Intertax* 1997 S. 7 f.; Ellis, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel*, *IBFD Bulletin* 2000 S. 617 f.; Lang, *Wer hat das Sagen im Steuerrecht?, Österreichische Steuerzeitung* 2006 S. 203, 208; anders aber Jirousek, *Steuer und Wirtschaft International* 1998 S. 116). Aus einer späteren Fassung des OECD-Kommentars kann nämlich nicht mehr auf die seinerzeitige Intention der Vertragsparteien geschlossen werden. Weder Art. 31 Abs. 1, 2, 4 noch Art. 32 WVK geben dafür irgendeine Grundlage (vgl. z. B. Vetter, *Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien in: Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter, Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD* S. 9, 25; Reimer, *Interpretation of Tax Treaties, European Taxation* 1999 S. 458, 468; Vogel, *IBFD Bulletin* 2000 S. 614; Wassermeyer in: *Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung Kommentar vor Art. 1 MA Rn. 60*). Auch auf Art. 31 Abs. 3 WVK kann die Heranziehung des späteren Kommentars nicht gestützt werden, da es sich beim OECD-Kommentar weder um eine „spätere Übereinkunft“ zwischen den Vertragsparteien handelt, noch gibt eine im Kommentar vertretene Auffassung zwingend Aufschluss über die „Übung“ der Vertragsparteien (Lang in: *Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* S. 25 f.; Lang/Brugger, *Australian Tax Forum* 2008 S. 103 f.). Vielmehr soll eine später in den Kommentar aufgenommene Auffassung meist erst dazu beitragen, dass sich diese Übung entwickelt. Daher kann der OECD-Kommentar nicht als Nachweis einer derartigen Übung gesehen werden (vgl. Vetter in: *Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter, Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD* S. 24). Eine immer wieder in die Diskussion gebrachte „vermittelnde Auffassung“, wonach spätere Fassungen des OECD-Kommentars wenigstens dann Bedeutung haben sollen, wenn die dort beschriebene Auffassung nur „klarstellend“ wäre (vgl. z. B. Ault in: *Alpert/van Raad, Essays on international taxation: To Sidney I. Roberts* 67; Loukota, *Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, Steuer und Wirtschaft International* 1997 S. 339, 342; Jirousek, *Steuer und Wirtschaft International* 1998 S. 116 f.), ist ebenfalls abzulehnen (Lang, *Österreichische Steuerzeitung* 2006 S. 209): Um herauszufinden, ob eine Auffassung „klarstellend“ ist oder nicht, bedarf es logischerweise der Ermittlung der Abkommensvorschrift ohne Berücksichtigung der späteren Fassung des OECD-Kommentars (Lang, *Österreichische Steuerzeitung* 2006 S. 209). Wenn aber bereits ein bestimmtes Verständnis aus der Abkommensvorschrift gewonnen werden kann, bedarf es der späteren Fassung des OECD-Kommentars gar nicht. Wenn die spätere Fassung des OECD-Kommentars ebenfalls dieses Verständnis widerspiegelt, kommt ihr dieselbe Bedeutung wie einem Fachaufsatz zu, der den Inhalt einer Regelung zutreffend beschreibt, der aber selbst keinerlei normative Bedeutung hat.

„Übung der Vertrags-  
parteien“

„Klarstellende“  
Bedeutung

## II. Die Bedeutung des Zusammenhangs

All diese aus allgemeinen Auslegungsgrundsätzen und aus der WVK gewonnenen Überlegungen sind für die Interpretation der Doppelbesteuerungsabkommen von Bedeutung. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verdrängt diese allgemeinen Auslegungsgrundsätze nämlich keineswegs vollständig. Vielmehr hat Art. 3 Abs. 2 OECD-MA überhaupt nur für Begriffe Bedeutung, die im Abkommen nicht ausdrücklich definiert sind. In allen anderen Fällen sind daher die allgemeinen Auslegungsgrundsätze uneingeschränkt anwendbar.

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA weicht auf den ersten Blick insoweit von den völkerrechtlichen Auslegungsregeln ab, als diese Vorschrift einen Verweis auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaates enthält. Der Inhalt dieses Verweises ist umstritten (Avery Jones et al., *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Art. 3 [2] of the OECD Model*, *British Tax Review* 1984 S. 14 f. und 90 f.; Sinclair et al., *Interpretation of Tax Treaties*, *IBFD Bulletin* 1986 S. 75; Lang, *Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht* S. 21 f.; Avery Jones, *European Taxation* 1993 S. 252 ff.; Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions Art. 3 [2]* Rn. 58 ff.).

Dieser Verweis steht aber unter dem Vorbehalt „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Tatsächlich findet sich in der Verwaltungspraxis und mitunter auch im Schrifttum die Auffassung, die bei der Auslegung von Abkommensbestimmungen dem innerstaatlichen Recht große Bedeutung beimisst. Gelegentlich wird die Wortfolge „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ nahezu ignoriert (vgl. z. B. Loukota, *Internationale Steuerfälle* Rn. 714 ff., er beschreibt die Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung, wonach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA den „Grundsatz der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“ bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen verankere). Für diese Vorgangsweise wird angeführt, dass es die Verwaltungspraxis erleichtert, wenn die lokalen Behörden bei der Auslegung des Abkommens das aus dem nationalen Recht gewohnte Verständnis heranziehen (Loukota, *Über das Verhältnis zwischen internationalem und nationalem Recht*, *Finanzjournal* 1976 S. 105, 107; Loukota, *Der Ministerialentwurf für ein DBA-Durchführungsgesetz*, *Steuer und Wirtschaft International* 1997 S. 285 f.).

Demgegenüber gibt es aber auch die entgegengesetzte Auffassung: Bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen ist primär auf den Zusammenhang des Abkommens abzustellen (Debatin, *System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen*, *DB* 1985, *Beilage* 23 S. 1, 5; Gloria, *Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland und die Bedeutung der Lex-Fori-Klausel für ihre Auslegung*, *RIW* 1986 S. 970, 978; Lang, *Die Einwirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen auf das innerstaatliche Recht*, *Finanzjournal* 1988 S. 72 ff.; Lang, *Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht* 109). Nur in den seltenen Fällen, in denen aus dem Abkommenszusammenhang überhaupt keine Lösung gewonnen werden kann, kann nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwendestaates zurückgegriffen werden (Lang in: *Burmester/Endres, Festschrift für Helmut Debatin* S. 290). Nach dieser Auffassung unterstreicht der Verweis auf den „Zusammenhang“ in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die große Bedeutung der autonomen Abkommensinterpretation (Gröhs/Herbst, *Zeitschrift für Verwaltung* 1986 S. 24). Die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze werden daher nach dieser Auffassung durch Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht außer Kraft gesetzt, sondern bestätigt.

Eine weitere Auffassung versucht zwischen den beiden Positionen zu vermitteln: Klaus Vogel misst dem Ausdruck „erfordern“ in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA große Bedeutung bei (Vogel/Prokisch in: *CDFI LXXVIIIa* 81; Vogel/Lehner, *DBA-Kommentar Art. 3* Rn. 71; zustimmend Avery Jones et al., *British Tax Review* 1984 S. 108). Demnach steht der Verweis in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das innerstaatliche Recht zwar unter dem

„Soweit der Zusammenhang nichts anderes erfordert“

Betonung des Zusammenhangs

Vermittelnde Auffassung

Abkommensautonome  
Interpretation

Vorbehalt des Zusammenhangs des Abkommens, dem daher der Vorrang beizumessen ist. Dieser Vorrang kommt dem Zusammenhang des Abkommens allerdings nur dann zu, wenn der Zusammenhang dies „erfordert“. Daraus leitet Klaus Vogel ab, dass die für den Zusammenhang des Abkommens sprechenden Argumente besonders überzeugungskräftig sein müssen (Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung, Steuer und Wirtschaft 1982 S. 111, 119 ff.). Nicht jedes aus dem Zusammenhang des Abkommens gewonnene Argument kann daher bereits die Heranziehung des innerstaatlichen Rechts verhindern.

Zutreffend ist, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Bedeutung beizumessen, dass in erster Linie eine Lösung aus dem Zusammenhang des Abkommens gesucht werden soll und diese Vorschrift – so betrachtet – die Notwendigkeit einer abkommensautonomen Interpretation unterstreicht. Nur in höchst seltenen Ausnahmefällen, in denen aus dem Zusammenhang des Abkommens überhaupt keine Lösung gewonnen werden kann, ist es zulässig, das innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwendestaates heranzuziehen. Diese Fälle sind aber – wenn sie überhaupt auftreten – höchst selten, da der Zusammenhang des Abkommens nicht nur die Abkommenssystematik, sondern auch die Berücksichtigung von Ziel, Zweck und Rechtsentwicklung mit einschließt. Genauso wie der Interpret sonst bei der Auslegung von Rechtsvorschriften im Regelfall nicht scheitert, wenn er neben dem Wortlaut auch systematische, teleologische und historische Argumente berücksichtigt, spricht auch nichts dafür, dass er bei der Abkommensinterpretation scheitern wird und deshalb hilfsweise auf das innerstaatliche Recht zurückgreifen muss.

Vielmehr sprechen Ziel und Zweck der DBA-Regelungen für eine autonome – aus dem Abkommen heraus erfolgende – Interpretation: Wenn nämlich Abkommensvorschriften in den beiden Staaten nach dem jeweiligen Recht des Anwendestaates verstanden werden, dann führt dies geradezu zwangsläufig zu unterschiedlichen Abkommensauslegungen in beiden Staaten. Werden aber die Abkommensvorschriften in den beiden Vertragsstaaten unterschiedlich verstanden, können die Doppelbesteuerungsabkommen ihren Zweck – die Besteuerungszuständigkeiten einheitlich abzugrenzen – nicht erfüllen. Diesem Zweck des Abkommens kann nur dann Rechnung getragen werden, wenn sich Rechtsanwender und Behörden in beiden Vertragsstaaten bemühen, zu einer einheitlichen auf den Zusammenhang des Abkommens zurückgehenden Abkommensauslegung zu gelangen.

Qualifikation des  
Quellenstaates

Zwar könnte dieses Ergebnis auch dann erreicht werden, wenn unter dem „Anwendestaats“ immer derselbe Staat verstanden wird. In diese Richtung gehen die Überlegungen von Avery Jones, der unter Anwendestaat immer den Quellenstaat verstanden haben möchte und daher davon ausgeht, dass nur oder in erster Linie der Quellenstaat das Abkommen anwendet und der andere Staat – der Ansässigkeitsstaat – dann an die Qualifikation des Quellenstaates gebunden wäre (Avery Jones et al., *British Tax Review* 1984 S. 50; Avery Jones, *Qualification Conflicts: The Meaning of Application in Article 3 [2] of the OECD Model*, in Beisse/Lutter/Närger, *Festschrift für Karl Beusch* zum 68. Geburtstag am 31.10.1993 S. 43, 47 ff.). Die Auffassung, wonach nur der Quellenstaat die Verteilungsnormen des Abkommens anwendet, ist aber wenig überzeugend: Wenn der Ansässigkeitsstaat dann den Methodenartikel des Abkommens (Art. 23 OECD-MA) anwendet, muss er ebenso auf die Verteilungsnormen des Abkommens zurückgreifen und daher im Ergebnis auch die Verteilungsnormen des Abkommens anwenden (Vogel, *Doppelbesteuerungsabkommen als Anwendungsgebiet des allgemeinen Völkerrechts* in: Beyerlin, *Recht zwischen Umbruch und Bewahrung*, *Festschrift für Rudolf Bernhardt* S. 1143, 1155 f.; Vogel/Lehner, *DBA-Kommentar Art. 3 Rn. 65 f.*). Somit wenden beide Staaten das Abkommen an. Immer dann, wenn es auf die Qualifikation in den beiden

Anwendestaaten ankäme, könnte dies dazu führen, dass die Abkommensinterpretation auseinanderläuft. Dies ist mit dem Ziel und Zweck der DBA nicht in Einklang zu bringen.

Die Abkommenssystematik ebenfalls das Ergebnis, wonach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA so zu verstehen ist, dass diese Vorschrift die „autonome Interpretation“ des Abkommens unterstreicht: Zahlreiche Abkommensregelungen kennen nämlich ausdrückliche Verweise auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaates oder der Anwendestaaten. Dazu zählt z. B. Art. 6 Abs. 2 OECD-MA oder Art. 10 Abs. 3 OECD-MA. Ebenso enthielt die Fassung des OECD-MA 1963 in Art. 11 Abs. 3 OECD-MA einen derartigen Verweis auf das innerstaatliche Recht. Derartige Verweise wären überflüssig, wenn sich bereits die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts ganz allgemein aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ergeben würde. Diese ausdrücklichen Verweise auf das innerstaatliche Recht der Anwendestaaten können daher nur vor dem Hintergrund verstanden werden, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in allen anderen Fällen die abkommensautonome Interpretation fordert.

Ausdrücklicher Verweis  
auf das innerstaatliche  
Recht

Zusätzlich stärken auch historische Argumente die Auffassung, wonach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA im Sinne einer abkommensautonomen Interpretation zu verstehen ist und der Formulierung „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ daher große Bedeutung beizumessen ist: Im Schrifttum ist nachgewiesen worden, dass sich eine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Abkommensvorschrift zuerst im DBA zwischen Großbritannien und den USA aus dem Jahr 1945 gefunden hat (Avery Jones et al., *British Tax Review* 1984 S. 18). Als diese Regelung in dieses DBA erstmals aufgenommen wurde, sollten damit offenbar keineswegs die sonst anwendbaren Grundsätze der Abkommensinterpretation ausgehebelt werden.

Historische Bedeutung  
von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

Der Umstand, dass diese Aufnahme in das Abkommen stillschweigend erfolgt ist, spricht dafür, dass dem auch inhaltlich keine große Bedeutung beigemessen wurde (Lang in: Gassner/Lang/Lechner, *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht* S. 35 ff.). Aus diesem Grund spricht auch nichts dafür, dass die Übernahme einer derartigen Regelung in das OECD-MA dann grundlegende Postulate der autonomen Abkommensinterpretation durchbrochen hätte. Aus all diesen Gründen ist davon auszugehen, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Heranziehung innerstaatlichen Rechts nur im Ausnahmefall zulässt (Lang in: Burmester/Endres, *Festschrift für Helmut Debatin* S. 290).

### III. Die Bedeutung des innerstaatlichen Rechts

All diese Überlegungen haben allerdings nicht zur Konsequenz, dass dem innerstaatlichen Recht bei der Abkommensanwendung überhaupt keine Bedeutung zukommt (Lang in: Burmester/Endres, *Festschrift für Helmut Debatin* S. 296). Vielmehr kann auch gerade „der Zusammenhang“ die Heranziehung des innerstaatlichen Rechts in bestimmten Konstellationen „erfordern“ (Lang in: Burmester/Endres, *Festschrift für Helmut Debatin* S. 296). Dies ist aus systematischen Gründen deshalb und dann naheliegend, wenn man daran denkt, dass Abkommensvorschriften dazu dienen, Besteuerungsrechte zu beschränken (Vogel/Lehner, *DBA-Kommentar Einleitung* Rn. 67 ff.). Aus diesem Grund müssen die Abkommensvorschriften auch an nationale Besteuerungstatbestände anknüpfen (Debatin, *Subjektiver Schutz unter Doppelbesteuerungsabkommen*, BB 1989, Beilage 2 S. 1 f.). Nationale Besteuerungstatbestände bezeichnen regelmäßig den Steuerschuldner und den Steuergegenstand. Folglich muss die Person, die nach innerstaatlichem Recht verpflichtet ist, nach Abkommensrecht berechtigt werden, um den Zielen des Abkommens Rechnung zu tragen. Genauso muss

der Steuergegenstand und die Bemessungsgrundlage des innerstaatlichen Rechts abkommensrechtlich aufgegriffen werden.

Ansässige Person

Wenn daher Art. 1 OECD-MA und andere Abkommensvorschriften von der ansässigen „Person“ sprechen, dann ist damit jener Rechtsträger gemeint, der vom innerstaatlichen Recht als Steuersubjekt angesprochen wird. Ansässige Personen können nur die Rechtsträger sein, die nach innerstaatlichem Recht verpflichtet sind. Folglich stellt der Begriff der ansässigen Person in Art. 1 OECD-MA, der in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA näher präzisiert wird, einen aus dem Zusammenhang des Abkommens notwendigen Verweis auf das innerstaatliche Recht dar (Lang, Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich RIW 1992 S. 573, 575 f.). Da sich hier die Heranziehung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten „aus dem Zusammenhang“ des Abkommens ergibt, bedarf es dazu des Verweises auf das innerstaatliche Recht in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht.

„Einkünfte“, „Gewinn“  
und „Vergütungen“

Wenn die Regelungen des OECD-MA von „Einkünften“, „Gewinnen“ und „Vergütungen“ sprechen, so ist damit auch jeweils die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts gemeint (Firlinger, Die Besteuerung des Vermögens in den DBA, Steuer und Wirtschaft International 1991 S. 271 f.; Lang, RIW 1992 S. 576). Diese Vorschriften knüpfen daher an jene Vorschriften des Rechts der Anwendestaaten an, die die Bemessungsgrundlage im konkreten Fall determinieren. Der Zusammenhang des Abkommens macht es notwendig, dass die Abkommen die Regelungen über die Bemessungsgrundlage aufgreifen, daran anknüpfen und dann die jeweilige Bemessungsgrundlage entsprechend beschränken oder andere Rechtsfolgen vorsehen.

Verweis auf den Belegenheitsstaat gem Art. 6 Abs. 2 OECD-MA

Daneben kennt das Abkommen noch andere Verweise auf das innerstaatliche Recht der Anwendestaaten. Ein Beispielsfall dafür ist Art. 6 Abs. 2 OECD-MA. Für die Definition des Begriffs des „unbeweglichen Vermögens“ wird auf den Belegenheitsstaat verwiesen, wobei diese Definition durchaus auch autonome Elemente enthält. Auch hier ergibt sich die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts nicht aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, sondern aus der spezielleren Vorschrift des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA. Art. 6 Abs. 2 OECD-MA weist auch die Besonderheit auf, dass hier nur das Recht des Belegenheitsstaates - und nicht das Recht beider Anwendestaaten - angesprochen ist und der Ansässigkeitsstaat an die Qualifikation im Belegenheitsstaat gebunden ist (Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen Rn. 103).

Verweis auf das Recht des Ansässigkeitsstaates der ausschüttenden Gesellschaft gem Art. 10 Abs. 3 OECD-MA

Einen ähnlichen Verweis enthält auch Art. 10 Abs. 3 OECD-MA. Zwar werden Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen allgemein als Dividenden bezeichnet, jedoch spielt auch eine Rolle, dass sie nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates der Gesellschaft den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind. Insoweit liegt ein Verweis auf das Recht des Ansässigkeitsstaates der ausschüttenden Gesellschaft vor. Für die Qualifikation des Begriffs der Dividenden ist dieser Verweis maßgebend. Der Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Einkünfte ist dann an die Qualifikation des Ansässigkeitsstaates der ausschüttenden Gesellschaft gebunden. Daher ist auch Art. 10 Abs. 3 OECD-MA die gegenüber Art. 3 Abs. 2 OECD-MA speziellere Regelung und verweist nicht auf beide Anwendestaaten, sondern nur auf den Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft.

Art. 11 Abs. 3 aus der aus dem Jahr 1963 stammenden Fassung des OECD-MA hat für die Definition des Ausdrucks der Zinsen ebenfalls auf das Recht des Quellenstaates verwiesen. Aus guten Gründen wurde diese Definition allerdings im OECD-MA 1977 durch eine autonome Definition ersetzt. Hier hatten die Abkommensverfasser offenbar eingesehen, dass Verweise auf das innerstaatliche Recht zu Schwierigkeiten bei der Abkommensauslegung führen können und daher nach Möglichkeit vermieden werden sollen. Dies hat dann im OECD-MA 1977 dazu geführt, den Begriff der „Einkünfte aus

Forderungen“ zu verwenden. Auch in späteren Fassungen der OECD-MA wurde bei Art. 11 Abs. 3 OECD-MA an der Abkommensdefinition festgehalten.

Einen Verweis auf das innerstaatliche Recht der Anwendestaaten stellt auch Art. 2 Abs. 4 OECD-MA dar. Art. 2 Abs. 4 OECD-MA ist die gegenüber Art. 3 Abs. 2 OECD-MA speziellere Vorschrift, sodass sich auch hier die Relevanz des innerstaatlichen Rechts nicht aus dem Verweis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ergibt. Art. 2 Abs. 4 OECD-MA lässt alle nach Vertragsabschluss eingeführten Steuern unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen, sofern sie den nach Art. 2 Abs. 3 OECD-MA erhobenen Steuern vergleichbar oder mit ihnen identisch sind. Der Verweis auf das innerstaatliche Recht der Anwendestaaten steht daher unter einer inhaltlichen Einschränkung.

#### IV. Verweise auf das innerstaatliche Recht des „Anwendestaates“

Nach der hier vertretenen Auffassung hat der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltene Verweis auf das Recht des Anwendestaates kaum Bedeutung: Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist so zu verstehen, dass der „Zusammenhang des Abkommens“ in den Vordergrund gerückt wird und das innerstaatliche Recht des Anwendestaates nur in den seltenen Fällen heranzuziehen ist, in denen die Abkommensinterpretation sonst scheitert (Gröhs/Herbst, Zeitschrift für Verwaltung 1986 S. 24 f.; Lang, Finanzjournal 1988 S. 72 ff.). All den weiteren hier in der Folge anzustellenden Überlegungen, nach welchen Kriterien das maßgebende Recht des Anwendestaates zu ermitteln ist, kommt daher – wenn überhaupt – nur höchst untergeordnete Bedeutung zu.

Der Verweis auf das innerstaatliche Recht des Anwendestaates ist seit jeher nahezu völlig übereinstimmend dynamisch verstanden worden (vgl. z. B. Vogel, Steuer und Wirtschaft 1982 S. 286, 296; Avery Jones et al., British Tax Review 1984 S. 25 ff.; Lang, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen, Österreichische Steuerzeitung 1989 S. 11, 13).

Es geht also in den Fällen des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht um die Fassung des Rechts des Anwendestaates, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorgelegen ist, sondern um die jeweils geltende Fassung. In eine andere Richtung ist lediglich – aus wenig überzeugenden Gründen – das kanadische Höchstgericht in der Melford-Entscheidung gegangen (Supreme Court of Canada, *The Queen vs. Melford Developments Inc.*, 1982 DTC 6281, 6285). Diese Entscheidung wurde kurz danach aber vom kanadischen Gesetzgeber korrigiert und die kanadische Abkommenspraxis damit wiederum mit der sonst weltweit bestehenden Auffassung harmonisiert (Dery/Ward, National Report Canada, in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International [CDFI], Vol. LXXVIIIa S. 259, 264).

Die Verfasser des OECD-MA haben diese Entwicklung aber dennoch zum Anlass genommen, „klarzustellen“, dass der Verweis in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dynamisch zu verstehen ist. Seitdem ist dies ausdrücklich im Abkommenstext festgehalten. Derartige überflüssige „Klarstellungen“ weisen immer große Gefahren auf: So hat diese vermeintliche „Klarstellung“ den österreichischen VwGH dazu bewogen, bei jenen DBA, die noch nicht den ausdrücklichen Verweis auf die dynamische Interpretation des Anwendestaates enthalten, davon auszugehen, dass diese Regelungen statisch zu verstehen wären und daher nur die Fassung des innerstaatlichen Rechts herangezogen werden kann, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses schon vorgelegen hat (VwGH 19.12.2006, 2005/15/0158; Lang in: Lang/Loukota/Lüthi, Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens S. 51 f.; Lang, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, Steuer und Wirtschaft International 2007 S. 199, 202).

Zusammenhang des Abkommens

Dynamische Interpretation

Überflüssige „Klarstellung“

Eine weitere Klarstellung betrifft den Umstand, dass die Abkommensverfasser nunmehr auch im Abkommenswortlaut verankert haben, dass die steuerrechtliche Bedeutung eines Begriffes der Bedeutung vorgeht, die der Begriff nach anderen Gesetzen des Anwendestaates haben kann (Lang in: Lang/Loukota/Lüthi, Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens S. 34).

Auch diese „Klarstellung“ ist entbehrlich: In systematischer und teleologischer Betrachtung ergibt sich ohnehin, dass im Kontext eines Doppelbesteuerungsabkommens in erster Linie auf steuerliche Vorschriften und erst in zweiter Linie auf Regelungen anderer Rechtsgebiete zurückzugreifen ist. Jene DBA, die diese „Klarstellung“ im Abkommenswortlaut noch nicht beinhalten, sind daher auch nicht anders auszulegen.

## V. Konsequenzen für andere Abkommensvorschriften

### Qualifikationskonflikte

Die Mitglieder des OECD-Steuerausschusses sind in den letzten Jahren allerdings davon ausgegangen, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA doch größere Bedeutung haben könnte. Sie nehmen an, dass die Behörden der Vertragsstaaten öfter durch Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dazu gezwungen werden könnten, bei der Abkommensauslegung ihr innerstaatliches Recht heranzuziehen (OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Issues in International Taxation, No. 6, 1999 Rn. 62; 97; 105; 121) und dass dies dann zu Qualifikationskonflikten führen kann.

### Qualifikation des Quellenstaates

Diese Qualifikationskonflikte wollen die Mitglieder des OECD-Steuerausschusses durch eine innovative Anwendung des Art. 23 OECD-MA verhindern: Die Wendung „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ soll demnach so verstanden werden, dass der Ansässigkeitsstaat, der Art. 23 OECD-MA anzuwenden hat, dabei an die Qualifikation des Quellenstaates gebunden wäre (OECD, *Issues in International Taxation*, No. 6, 1999 Rn. 105; 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* S. 40 f.).

Diese Bindung an die Qualifikation des Quellenstaates würde aber nur dann eintreten, wenn der Quellenstaat auf Grund seines innerstaatlichen Rechts zu einer bestimmten – vom Ansässigkeitsstaat abweichenden – Abkommensauslegung gezwungen wäre (OECD-Kommentar zum Musterabkommen Art. 23 Rn. 32.3; Loukota, *Lösung internationaler Qualifikationskonflikte*, Steuer und Wirtschaft International 1999 S. 70, 77; 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* S. 81). In allen anderen Fällen – in denen also der Quellenstaat oder dessen Behörden – das Abkommen aus anderen Gründen anders – und damit falsch – auslegt – würde eine derartige Bindung nicht eintreten (Lang, 2008 OECD-Model: *Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation*, IBCF Bulletin 2009 S. 204 f.).

### Bindung des Ansässigkeitsstaates

Wäre diese Auffassung zutreffend, würde es daher eine große Rolle spielen, ob sich ein bestimmter Inhalt eines Abkommensbegriffes aus autonomer Interpretation ergibt oder aus dem innerstaatlichen Recht: Nur dann, wenn das innerstaatliche Recht dies erforderlich macht, würde die Bindungswirkung nach Art. 23 OECD-MA eintreten. Bei autonomer Interpretation käme es zu keiner derartigen Bindungswirkung.

In der Praxis sind diese Argumente mitunter aber schwer auseinanderzuhalten: Rechtsanwender, die die autonome Interpretation bevorzugen, werden gelegentlich zur Absicherung ihres Interpretationsergebnisses auch darauf hinweisen, dass sich dieselbe Auffassung auch ergeben würde, wenn man auf das innerstaatliche Recht zurückgreift. Umgekehrt gehen auch die Vertreter einer Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts bei der Abkommensanwendung (i. S. des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) davon aus, dass nicht

alle im Abkommen nicht definierten Begriffe unter Heranziehung des innerstaatlichen Rechts zu ermitteln sind, sondern dass es durchaus auch Konstellationen geben kann, in denen der abkommensautonomen Interpretation Bedeutung beizumessen ist.

Wann aber derartige Fälle abkommensautonomer Interpretation und wann Fälle der Notwendigkeit des Verweises auf das innerstaatliche Recht vorliegen, lässt sich auch und vor allem auf Grundlage dieser Auffassung höchst kontrovers diskutieren (OECD-Kommentar zum Musterabkommen Art. 23 Rn. 32.4; Lang, Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi, Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag S. 907, 921 f.). Vor allem aber ist es keineswegs zwingend oder auch nur naheliegend, die in Art. 23 OECD-MA enthaltene Wortfolge „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ so zu verstehen, dass damit auch die aufgrund innerstaatlichen Rechts erfolgte abkommensrechtliche Beurteilung durch die Behörde des anderen Staates heranzuziehen ist.

Vielmehr gibt es nach dem Wortlaut des Abkommens keinen Anhaltspunkt, warum den Behörden des Ansässigkeitsstaates die Beurteilung, ob der andere Staat das Besteuerungsrecht hat, genommen werden soll. Im Ergebnis bewirkt diese mitunter angenommene Bindung der Qualifikation des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation des Quellenstaates, dass die Behörden des Quellenstaates ermuntert werden, ihre Quellenbesteuerungsrechte auszudehnen, wissen sie doch, dass sich der Ansässigkeitsstaat daran gebunden fühlen sollte (sehr deutlich Knobbe-Keuk, „Qualifikationskonflikte“ im internationalen Steuerrecht der Personengesellschaften RIW 1991 S. 306, 311; Schmidt, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht nach dem OECD-Bericht „The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“ und den Änderungen im OECD-MA und im OECD-Kommentar im Jahre 2000, IStR 2001 S. 489, 497; Gassner/Lang, Double Non-Taxation of a Belgian Tax Law Professor Lecturing in Vienna in: Vanistendael, Liber Amicorum Luc Hinnekens S. 219, 226 ff.; Lang, IBFD Bulletin 2009 S. 206 f.). Umgekehrt führt dies wiederum dazu, dass zahlreiche Behörden von Ansässigkeitsstaaten im Einzelfall die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts des Quellenstaates bestreiten, um zu verhindern, dass sie der „ausufernden“ rechtlichen Beurteilung des Quellenstaates ausgeliefert sind.

So hat sich beispielsweise die österreichische Finanzverwaltung – allerdings auf Basis des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA – nicht an eine innerstaatliche Regelung Weißrusslands gebunden gefühlt, nach der Spielautomaten generell als unbewegliches Vermögen gelten, was das Besteuerungsrecht Weißrusslands als „Belegenheitsstaat“ zur Folge hätte (Gassner/Lang in: Vanistendael, Liber Amicorum Luc Hinnekens S. 226).

Gefahr der Ausweitung  
der Besteuerungsrechte  
durch den Quellenstaat

## FAZIT

---

Der Wortlaut der Vorschrift des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA stellt für zahlreiche Rechtsanwender - vor allem Finanzbehörden - eine große Versuchung dar: Die Abkommensanwendung wird scheinbar dadurch erleichtert, indem man auf das gewohnte eigene Recht zurückgreift und das Begriffsverständnis des nationalen Steuerrechts in das Abkommen hineinträgt. Diese ist aber nur eine scheinbare Erleichterung.

Die Folgen einer derartigen Anwendung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sind fatal: Fälle von Doppelbesteuerung können genauso die Konsequenz sein wie Fälle von doppelter Nichtbesteuerung. Vor allem leidet darunter die Suche nach dem Zusammenhang des

Abkommens. Oft bleiben daher wesentliche Argumente der Abkommensgeschichte, der Abkommenssystematik und der Abkommensteleologie verborgen.

Sinnvoll wäre daher die Streichung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. Nach der hier als zutreffend erkannten Interpretation dieser Vorschrift hat diese Regelung ohnehin keine normative Bedeutung (so auch Mössner, *Neue Auslegungsfragen bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen Heft 38, 1987 S. 15). Sie unterstreicht lediglich die autonome Interpretation des Abkommens, die aus dem Zusammenhang zu erfolgen hat. Diese autonome Interpretation des Abkommens ergibt sich aber ohnehin schon aus allgemeinen Auslegungsgrundsätzen (vgl. dazu z. B. Lang, *Der Rechtsanspruch auf Einleitung des Verständigungsverfahrens*, *Juristische Blätter* 1989 S. 365, 368), die durch Art. 31 ff. WVK bestätigt werden. Die Streichung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA würde daher viel zur Rechtssicherheit beitragen.

## AUTOR

---

### **Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang**

ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law der WU, Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU und derzeit Global Visiting Professor of Law an der New York University (NYU). Eine französischsprachige Fassung dieses Beitrags erscheint demnächst in Danon/Gutmann/Pistone/Obersson (Hrsg.) *Commentaire du modèle de convention fiscale de l'OCDE*, Verlag Helbing Lichtenhahn. Frau Mag. Meliha Hasanovic und Frau Mag. Elisabeth Pamperl danke ich für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.