

# Schweizer Bundesgericht zur DBA-Auslegung

*Michael Lang*

<b>1</b>	<b>Das Urteil des Schweizer Bundesgerichts vom 6. 5. 2008.....</b>	<b>496</b>
<b>2</b>	<b>Die Bedeutung des OECD-Kommentars.....</b>	<b>497</b>
<b>3</b>	<b>Das Postulat der einschränkenden Auslegung des Art 17 OECD-MA .....</b>	<b>500</b>
<b>4</b>	<b>Die persönlich ausgeübte Tätigkeit des Sportlers .....</b>	<b>502</b>
<b>5</b>	<b>Würdigung .....</b>	<b>504</b>

## 1 Das Urteil des Schweizer Bundesgerichts vom 6. 5. 2008

*Christiana Djanani* gehört zu den arriviertesten Vertretern der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre im deutschen Sprachraum. Daneben ist sie aber auch eine Pionierin des Internationalen Steuerrechts und hat schon zu Zeiten auf diesem Gebiet publiziert, als dieses Rechtsgebiet noch nicht so anerkannt war. Ihr immer wieder neu aufgelegtes Lehrbuch des Internationalen Steuerrechts hat schon Generationen von Studierenden in dieses Rechtsgebiet eingeführt und gibt Praktikern Orientierung<sup>1</sup>. Aus diesem Grund möchte ich ein Thema des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen aufgreifen und hoffe, mit diesem Beitrag das Interesse der von mir hochgeschätzten Jubilarin zu finden und ihr Freude zu bereiten. Auf diesem Rechtsgebiet gehören Dreieckskonstellationen seit jeher zu den besonders interessanten Fragestellungen. Ein kürzlich ergangenes Urteil des Schweizer Bundesgerichts hat zu einigen Grundsatzfragen des DBA-Rechts Stellung genommen und regt zur Auseinandersetzung an.

Das Bundesgericht hatte am 6. 5. 2008 über den Fall eines in der Schweiz ansässigen Radsportlers zu entscheiden, der für ein niederländisches Team fuhr und dort auch seinen Arbeitgeber hatte<sup>2</sup>. Im Rahmen seines Dienstverhältnisses zum niederländischen Arbeitgeber fuhr er Rennen in den Niederlanden, in Spanien, in Italien, Frankreich, Belgien, Deutschland und der Schweiz und trainierte auch in diesen Ländern. Die Start- und Preisgelder, die der Rennfahrer im Zusammenhang mit sportlichen Auftritten in bestimmten Ländern erhielt, waren nicht Gegenstand des Verfahrens. Die Parteien stellten außer Streit, dass diese Einkünfte im jeweiligen Tätigkeitsstaat zu versteuern waren. Im Verfahren vor dem Bundesgericht ging es darum, ob das vom Rennsportler laufend bezogene Gehalt auf die verschiedenen Staaten aufzuteilen war und nach welchen Kriterien.

Im Gegensatz zu den anderen hier maßgebenden DBA der Schweiz entspricht das Abkommen zwischen der Schweiz und den Niederlanden nicht dem OECD-Musterabkommen. Es wurde bereits 1951 abgeschlossen, also zu einem Zeitpunkt, als nicht einmal noch die erste Version des OECD-MA bestand. Dieses Abkommen enthält keine eigene auch für unselbständig Tätige anwendbare Künstler- und Sportlerklausel. Nach Art 6 Abs 1 dieses Abkommens galt das Tätigkeitsortprinzip. Jene Einkünfte, die auf Renn-, Trainings- und Werbeauftritte in den Niederlanden entfielen, konnten daher in den Niederlanden besteuert werden und waren aus der Schweizer

<sup>1</sup> *Djanani/Brähler*, Internationales Steuerrecht<sup>4</sup> (2007).

<sup>2</sup> Schweizer Bundesgericht 6. 5. 2008, II. öffentlich-rechtliche Abteilung, 2C\_276/2007/zga.

Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Das DBA Schweiz-Niederlande hinderte die Schweiz nicht daran, die auf Renn- und Trainingsfahrten in Drittstaaten entfallenden Einkünfte zu besteuern. All dies war im Verfahren unbestritten.

Zentrale Frage, über die das Bundesgericht zu entscheiden hatte, war die Auslegung der Künstler- und Sportlerklauseln jener DBA, die die Schweiz mit Spanien, Italien, Frankreich, Belgien und Deutschland abgeschlossen hatte. All diese Abkommen waren einem OECD-Musterabkommen nachgebildet und enthielten Art 17 Abs 1 OECD-MA entsprechende Regelungen. Das Bundesgericht gelangte zum Ergebnis, dass diese Regelungen nicht anwendbar sind und dass die Schweiz alle nicht den Niederlanden zugewiesenen Einkünfte besteuern kann. Das Gericht ging offenbar davon aus, dass statt Art 17 OECD-MA die Art 15 OECD-MA nachgebildete Regelung zur Anwendung kommt. Die Regelung des Art 15 Abs 2 OECD-MA weist das Besteuerungsrecht jeweils ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu, zumal sich der Radsportler in keinem der Vertragsstaaten länger als 183 Tage aufhielt und er für einen außerhalb dieser Vertragsstaaten – nämlich in den Niederlanden – ansässigen Arbeitgeber tätig war, der auch in keinem der Vertragsstaaten eine Betriebsstätte unterhielt.

## **2 Die Bedeutung des OECD-Kommentars**

In seiner Begründung stützte sich das Bundesgericht unter anderem auch auf die Kommentare der OECD, wobei das Gericht nicht danach zu differenzieren scheint, um welche Fassung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen es sich handelt. Herangezogen werden auch jene Fassungen, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des jeweils maßgebenden Doppelbesteuerungsabkommens noch gar nicht vorgelegen waren. Der Umstand, dass die in Rede stehenden Abkommen zu völlig unterschiedlichen Zeitpunkten abgeschlossen wurden, wird vom Bundesgericht nicht berücksichtigt. Im Urteil finden sich dazu folgende Ausführungen: „Der OECD-Kommentar ist für die Auslegung der von der Schweiz nach dem Vorbild dieses Kommentars geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen von erheblicher Bedeutung. Eine Lösung für Abkommen, die dem Musterabkommen nachgebildet sind, muss daher mit dem OECD-Kommentar in Einklang stehen.“ An anderer Stelle des Urteils wird erwähnt: „Der Kommentar wurde von Spezialisten verschiedener Staaten verfasst und ist bestrebt, die Entwicklungen in den Staaten laufend zu erfassen und einer Lösung zuzuführen. Er besitzt folglich einen erheblichen Stellenwert bei der Auslegung der dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen.“

Die einzige Begründung, warum der OECD-Kommentar für die von der Schweiz abgeschlossenen Abkommen von „erheblicher Bedeutung“ ist oder einen „erheblichen Stellenwert“ hat, wird somit offenbar darin gesehen, dass er von „Spezialisten verschiedener Staaten verfasst“ wird und bestrebt ist, „die Entwicklungen in den Staaten laufend zu erfassen und einer Lösung zuzuführen“. Sicherlich ist zutreffend, dass die Mitglieder des Steuerausschusses der OECD und seiner Arbeitsgruppen Spezialisten sind. Warum der von diesen Spezialisten verfasste Kommentar aber eine derart „erhebliche Bedeutung“ besitzt, dass Lösungen für Abkommen, die dem Musterabkommen nachgebildet sind, mit dem OECD-Kommentar in Einklang stehen *müssen*, ist nicht einsichtig. Es gibt auch außerhalb des Kreises der Verfasser des OECD-Kommentars Spezialisten, die Praxis und Fachschrifttum maßgebend beeinflussen. Man denke nur an den von *Klaus Vogel* herausgegeben Kommentar zu den Doppelbesteuerungsabkommen, der sowohl in deutscher als auch in englischer Sprache in mehreren Auflagen erschienen ist und in vielen Gerichtsentscheidungen – unter anderem auch im vorliegenden Urteil des Bundesgerichts – zitiert wird<sup>3</sup>. Warum die Auffassung der Spezialisten, die den OECD-Kommentar verfassen, der Auffassung anderer Spezialisten von Vorneherein vorgehen muss, bedürfte einer ausführlicheren Begründung. Dazu kommt, dass für die Spezialisten, die den OECD-Kommentar verfassen, Besonderes gilt: Sie sind regelmäßig weisungsgebundene Beamte und vertreten in den Gremien der OECD die Regierungen, von denen sie entsendet werden, und damit deren Interessen. Keineswegs handelt es sich also um *unabhängige* Experten, die frei von Interessenslagen ihre Auffassungen darlegen können. Dieser Umstand könnte eher Anlass sein, die von den Verfassern des OECD-Kommentars geäußerten Expertenmeinung mit größerer Zurückhaltung zu betrachten. Wenn das Bundesgericht die Vorzüge der Spezialisten, die den OECD-Kommentar verfassen, darin sieht, dass sie „die Entwicklungen in den Staaten laufend ... erfassen und einer Lösung zu[...]führen“, stellt sich die Frage, warum gerade diese Expertise für die Auslegung von DBA relevant sein soll. Dem Bundesgericht ging es ja im vorliegenden Urteil darum, den Inhalt der geltenden Abkommensregelungen festzustellen. Die Beobachtung der „Entwicklungen in den Staaten“ ist dabei nur begrenzt hilfreich. Noch weniger relevant sind wohl die Bemühungen der Verfasser des OECD-Kommentars, diese Entwicklungen „einer Lösung zuzuführen“: Ein Gericht sollte sich nicht von *rechtspolitischen* Bestrebungen der Staatenvertreter beeinflussen lassen.

---

<sup>3</sup> K. Vogel/Lehner (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar<sup>5</sup> (2008); K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>3</sup> (1997).

Damit ist aber nicht gesagt, dass der OECD-Kommentar überhaupt nicht maßgebend ist. Vielmehr gibt der OECD-Kommentar Aufschluss über die Intentionen der Verfasser des Musterabkommens. Er gibt über die Vorstellungen Auskunft, die die Verfasser des OECD-Musterabkommens mit den verschiedenen Vorschriften ihres Musters verbunden. Soweit die Regelungen des Musterabkommens in bilaterale Vertragsbestimmungen übernommen wurden, ist davon auszugehen, dass die Vertragsverhandler des bilateralen Abkommens den Regelungen jenen Inhalt beimaßen, der auch den entsprechenden Vorschriften des OECD-Musterabkommens beizumessen ist<sup>4</sup>. Dann kann aber nur jene Fassung des OECD-Kommentars von Bedeutung sein, die zum Zeitpunkt der Abkommensverhandlungen oder des Vertragsschlusses bereits vorgelegen ist<sup>5</sup>. Das Bundesgericht hätte daher differenzieren müssen, welche Fassung des OECD-Kommentars zum Zeitpunkt der Verhandlungen oder des Abschlusses jedes der maßgebenden bilateralen Abkommen existiert hat. Die Heranziehung des jeweils maßgebenden Kommentars ist auch – je nach Auffassung – durch Art 31 Abs 1, 2 oder 4 oder durch Art 32 WVK gedeckt<sup>6</sup>, während der spätere Kommentar nach zutreffender Auffassung nicht einmal unter Berufung auf Art 31 Abs 3 WVK berücksichtigt werden kann<sup>7</sup>. Selbst in den Fällen, in denen der OECD-Kommentar unbestrittenermaßen herangezogen werden kann, weil er zum Zeitpunkt der Verhandlungen oder des Ab-

<sup>4</sup> Vgl dazu und zu den nachfolgenden Überlegungen *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (11 ff) mwN; *Brugger/Lang*, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, Australian Tax Forum 2008, in Druck mwN.

<sup>5</sup> Vgl *K. Vogel*, in *K. Vogel/Lehner* (Hrsg) DBA<sup>5</sup>, Einl Rz 127; *K. Vogel*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, IBFD Bulletin 2000, 612 (615); *Hill*, The Interpretation of Double Taxation Agreements – the Australian Experience, IBFD Bulletin 2003, 320 (325).

<sup>6</sup> Vgl *Ault*, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax 1994, 144 (146 f); *Prokisch*, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1994, (57 ff); *Prokisch*, Does it Make Sense if We Speak of an ‘International Tax Language’?, in *K. Vogel* (Hrsg) Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany (1998) 103 (105 f); *K. Vogel*, in *Vogel/Lehner* (Hrsg) DBA<sup>5</sup>, Einl Rz 124b ff; *Waters*, The relevance of the OECD Commentaries in the interpretation of Tax Treaties, in *Lang/Jirousek* (Hrsg) Praxis des internationalen Steuerrechts – Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag (2005) 671 (677 f); *Ward*, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, IBFD Bulletin 2006, 97 (98 f); *Ward et al*, The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model (2005) 29 ff; *Engelen*, Interpretation of Tax Treaties under International Law (2004) 459 f; *Vann*, Interpretation of tax treaties in new holland, in *van Arendonk/Engelen/Jansen* (Hrsg) A Tax Globalist – Essays in honour of Maarten J. Ellis (2005) 144 (150 f); *Wattel/Marres*, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, ET 2003, 222 (226 f).

<sup>7</sup> Vgl *Lang*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg) Aktuelle Entwicklungen, 24 ff; *Brugger/Lang*, Australian Tax Forum 2008, in Druck; für die Relevanz später Kommentarversionen: *Vann*, in *van Arendonk/Engelen/Jansen* (Hrsg) FS Ellis, 151 ff; *Engelen*, Interpretation, 439 ff; *Waters*, in *Lang/Jirousek* (Hrsg) FS Loukota, 679 ff.

schluss des bilateralen Abkommens schon vorgelegen ist, kann ihm aber nicht derart überragende Bedeutung beigemessen werden, dass das Interpretationsergebnis mit dem Kommentar „im Einklang stehen muss“. Vielmehr ist der OECD-Kommentar einer von mehreren beim Auslegungsvorgang maßgebenden Faktoren, die dann je nach Überzeugungskraft im Einzelfall größeres oder geringeres Gewicht haben können<sup>8</sup>.

### 3 Das Postulat der einschränkenden Auslegung des Art 17 OECD-MA

Das Bundesgericht kommt unter Anführung unterschiedlicher Argumente zur Auffassung, dass Art 17 OECD-MA einschränkend zu interpretieren wäre. Art 17 OECD-MA sei „als spezielle Zuteilungsnorm jedenfalls nicht ausdehnend, sondern eher einschränkend zu interpretieren“. Der Hinweis auf den Verzicht auf eine „ausdehnende“ Interpretation des Art 17 OECD-MA hat offenbar alleine den Zweck, um Zustimmung für die vom Gericht vertretene Auffassung zu werben. Bei Lichte betrachtet ist diese Überlegung letztlich überflüssig, da eine „ausdehnende“ Auslegung der Vorschrift ohnehin nicht zur Diskussion stand. Das Postulat einer aufgrund seines Charakters als „spezielle Zuteilungsnorm“ „eher“ einschränkenden Interpretation des Art 17 OECD-MA ist aber kritisch zu hinterfragen. Zum einen ist der Spezialitätscharakter des Art 17 OECD-MA nicht unbestreitbar. Zwar ist Art 17 OECD-MA sowohl gegenüber Art 15 OECD-MA als auch gegenüber Art 14 OECD-MA und dem nunmehrigen Art 7 OECD-MA die speziellere Vorschrift, da sie sowohl aus den unselbständigen als auch aus den selbständigen und Unternehmenseinkünften die Einkünfte von Künstler und Sportler heraushebt und gesondert regelt. Andererseits sind auch jeweils Art 15 OECD-MA und Art 14 (Art 7) OECD-MA für sich betrachtet gegenüber Art 17 OECD-MA spezieller, da Art 17 OECD-MA Einkünfte aus unselbständiger *und* selbständiger Tätigkeiten erfasst, während den anderen Regelungen jeweils nur entweder die eine oder die andere Kategorie dieser Einkünfte zuzuordnen ist. Abgesehen davon sagt die Spezialität einer Norm nichts darüber aus, ob sie einschränkend oder ausdehnend zu interpretieren ist. Genauso wie es methodisch nicht haltbar ist, Ausnahmeregelungen jedenfalls eng auszulegen<sup>9</sup>, können auch spezielle Regelungen nicht alleine

<sup>8</sup> Vgl. Lang, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg) Aktuelle Entwicklungen, 19 f; Brugger/Lang, Australian Tax Forum 2008, in Druck.

<sup>9</sup> Vgl. grundlegend Stoll, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; Ruppe, Die Ausnahmeregelungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75.

deshalb eng verstanden werden. Eine Vorschrift ist im Lichte ihres Ziels und Zwecks, nicht aber aufgrund ihrer rechtstechnischen Ausgestaltung zu interpretieren.

Das Bundesgericht weist auch darauf hin, dass eine über Prämien und Preisgelder hinausgehende Zuweisung von Lohn Einkommen an den Tätigkeits- oder Auftrittsstaat „mangels Erkennbarkeit dieser Einkünfte zu einer systematischen Nichtbesteuerung führen“ würde. Darüber hinaus behauptet das Gericht – ohne das sich dies nachweisen ließe –, dass der „Kommentar gemäß [...] Art 17 des OECD-Musterabkommens so auszulegen [ist], dass dann, wenn der Quellenstaat (Tätigkeitsstaat) von seinem Recht auf Besteuerung keinen Gebrauch macht oder machen kann, der Ansässigkeitsstaat besteuern soll.“ Dem OECD-Kommentar lässt sich das Gegenteil entnehmen: „Wendet der Staat, in dem der Empfänger der Einkünfte ansässig ist, in den Fällen der Absätze 1 und 2 die Befreiungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung an, so ist er selbst dann von der Besteuerung dieser Einkünfte ausgeschlossen, wenn der Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch machen kann.“ Zutreffend ist wiederum, dass der Kommentar daher empfiehlt, in diesen Fällen die Anrechnungsmethode vorzusehen, wobei allerdings – wie das Bundesgericht korrekt anmerkt –, „die Schweiz in ihren Doppelbesteuerungsabkommen eine derartige Ausnahme nicht vor[sieht]“. Warum dann Art 17 OECD-MA „dennoch“ einschränkend zu interpretieren ist, bleibt unerfindlich. Wenn – wie das Bundesgericht ausführt – „kein Interesse der Vertragsstaaten daran [besteht], Werte, auf die sie ohnehin nicht greifen können, zugewiesen zu erhalten“, wäre es Sache der Abkommensverhandler gewesen, dieser Interessenslage bei der Formulierung der Abkommensbestimmungen Rechnung zu tragen. Warum aber dieser Gesichtspunkt auch ohne ausdrückliche Regelung „bei der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen ebenfalls zu beachten“ ist, ist nicht einsichtig.

In ähnliche Richtung geht ein an anderer Stelle im Urteil angeführtes Argument, wonach „der OECD-Kommentar vor[sieht], dass die Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen die Anwendung von Art 17 Abs 1 OECD-MA auch auf Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit beschränken können“. Daran knüpft sich die Formulierung: „Auch wenn keines der hier in Frage stehenden schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, ist dieser Normzweck bei der Auslegung der Abkommensbestimmung zu beachten.“ Warum der „Normzweck“ einer Vorschrift, die gerade *nicht* in die bilateralen Abkommen der Schweiz übernom-

men wurde, dennoch bei der Auslegung „zu beachten“ ist, ist nicht ohne Weiteres nachzuvollziehen.

Ein weiteres Argument für die restriktive Interpretation des Art 17 OECD-MA dürfte für das Bundesgericht der Umstand sein, dass diese Regelung „klarerweise die Quellenbesteuerung im Auge [hat] und daher in diesem Licht auszulegen“ ist. An anderer Stelle suggeriert das Gericht, wonach die im OECD-Kommentar verwendete Formulierung vom „Quellenstaat“ auf „den engen Zusammenhang zwischen dem Schuldner der Zahlung und dem Ort des Auftritts hinweist“. Damit soll offenbar unterstellt werden, dass der OECD-Kommentar den Tätigkeitsstaat überhaupt nur dann als Quellenstaat ansieht, wenn der Schuldner der Einkünfte auch dort ansässig ist. Dafür lässt sich aber im OECD-Kommentar kein Anhaltspunkt finden. Art 17 OECD-MA selbst spricht gar nicht vom Quellenstaat. Dem Wortlaut nach ist eindeutig, dass der Staat, in dem die Tätigkeit persönlich ausgeübt wird, das Besteuerungsrecht hat. Auf den Schuldner der Zahlung und dessen Ansässigkeit kommt es nicht an.

#### 4 Die persönlich ausgeübte Tätigkeit des Sportlers

Während die Begründungen für eine generell einschränkende Interpretation des Art 17 OECD-MA gekünstelt wirken, können aus der Systematik des Art 17 OECD-MA überzeugendere Argumente gewonnen werden: Art 17 OECD-MA erfasst eindeutig den öffentlich auftretenden Künstler. Dies machen die in Art 17 Abs 1 OECD-MA selbst erwähnten Beispiele des Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstlers deutlich. Das Erfordernis des öffentlichen Auftritts wird vielfach auch auf die Sportler bezogen<sup>10</sup>. Daraus schließen einige Autoren, dass die auf das Training entfallenden anteiligen Einkünfte generell nicht Art 17 OECD-MA zugeordnet werden können. Nach einer Auffassung wäre zu fragen, ob das Training mit einem bestimmten sportlichen Auftritt im Zusammenhang steht<sup>11</sup>. Dieses Abgrenzungskriterium versagt aber bei laufend an Wettkämpfen auftretenden Sportlern, da jedes Training nicht nur Vorbereitung auf den nächsten Wettkampf ist, sondern laufendes Training auch erforderlich ist, um an den darauf folgenden Wettkämpfen chancenreich teilnehmen zu können. Gelegentlich wird auch zwischen öffentlich zugänglichen und anderen Trainingsaktivitäten un-

---

<sup>10</sup> Vgl *Wassermeyer*, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg) Doppelbesteuerung, Art 17 MA Rz 26; *Stockmann*, in K. Vogel/Lehner (Hrsg) DBA<sup>3</sup>, Art 17 Rz 31; *Maßbaum*, in Gosch/Kroppen/Grotherr (Hrsg) DBA-Kommentar, Art 17 Rz 49.

<sup>11</sup> Vgl *Betten*, Annex to Advocate General's Conclusion on Whether or Not Art. 17 of the OECD Model Applies to the Basic Salaries of Sportsmen, ET 2006, 231 (234 ff).



terschieden<sup>12</sup>. Im vorliegenden Fall könnte demnach auch eine Rolle spielen, dass der Radsportler nach seinem Arbeitsvertrag auch im Training eine vorgeschriebene Kleidung zu tragen hatte. So werden einer US-amerikanischen Gerichtsentscheidung zufolge „rehearsals“ und „practice sessions“ eines New York Ranger Hockey-Spielers auch Art 17 OECD-MA zugeordnet<sup>13</sup>. Ein niederländisches Gericht hat dies auch für einen Radsportler vertreten<sup>14</sup>. Nach anderer Auffassung macht hingegen der Umstand, dass die Öffentlichkeit und die Presse von der Beobachtung des Trainings nicht ausgeschlossen sind, dieses noch nicht zu einem öffentlichen Auftritt<sup>15</sup>. Das aus der Systematik des Art 17 OECD-MA abgeleitete Erfordernis des öffentlichen Auftritts lässt es jedenfalls vertretbar erscheinen, die auf Trainingstage entfallenden Einkünfte nicht von Art 17 OECD-MA erfasst zu sehen.

Das aus Art 17 Abs 1 OECD-MA gewonnene Erfordernis des öffentlichen Auftritts des Sportlers könnte auch den Schluss zulassen, nur die mit dem öffentlichen Auftritt zusammenhängenden Vergütungen unter diese Norm zu subsumieren. In diese Richtung argumentiert jedenfalls das Bundesgericht. Im Fachschrifttum ist dies umstritten: Nach *Stockmann* ist Voraussetzung für die Zuordnung zu Art 17 OECD-MA, dass eine Prämie für ein Sportereignis gesondert bemessen wird<sup>16</sup>. Für diese Auffassung lässt sich ins Treffen führen, dass bei einer veranstaltungsunabhängig vereinbarten Vergütung nicht der Umstand, dass der Wettkampf in einem bestimmten Staat stattfindet, entscheidend ist. Wird daher ein Radrennen von Deutschland nach Dänemark verlegt oder wird vom Arbeitgeber des Radsportlers entschieden, statt an einem Wettkampf in Italien an einem Wettkampf in Österreich teilzunehmen, hat dies keinen Einfluss auf die Höhe des regelmäßig fließenden Gehalts. Der Zusammenhang zum konkreten Auftritt wird noch loser, wenn die Höhe der laufend zu zahlenden Vergütung auch dann unverändert bleibt, wenn einer der Wettkämpfe abgesagt wird. Diese Auffassung lässt aber erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten zu: Wenn der Rennsportler und sein Arbeit-

---

<sup>12</sup> Vgl die Nachweise in *Blaha*, Treatment of „Training Activities“ for Artistes and Sportsmen according to the OECD Model, in W. Loukota/Stefaner (Hrsg) Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law (2007) 115 (124 ff); vgl auch *Haslinger/Weninger*, Die Ausübung der Tätigkeit als maßgebendes Kriterium für die Festlegung des Quellenstaates nach den Doppelbesteuerungsabkommen (Art 15 und 17 OECD-MA), in Gassner/Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 273 (280 f).

<sup>13</sup> Vgl die Nachweise in *Blaha*, in W. Loukota/Stefaner (Hrsg) Artistes and Sportsmen, 130.

<sup>14</sup> Dazu *Blaha*, in W. Loukota/Stefaner (Hrsg) Artistes and Sportsmen, 130.

<sup>15</sup> Vgl öBMF 1. 12. 2006, GZ BMF-010221/0626-IV/4/2006, Protokoll Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006.

<sup>16</sup> Vgl *Stockmann*, in K. Vogel/Lehner (Hrsg) DBA<sup>5</sup>, Art 17 Rz 9; vgl auch öBMF 2.8.1996, EAS 920, SWI 1996, 420.

geber im Arbeitsvertrag die Teilnahme an bestimmten Wettkämpfen vereinbaren, ohne die Gesamtvergütung zu ändern, würde dies nämlich wieder mehr für eine Aufteilung der Besteuerungsrechte auf die einzelnen Staaten sprechen. Dennoch scheint die vom Bundesgericht vertretene Auffassung keineswegs unvertretbar.

## 5 Würdigung

Das vorliegende Urteil des Schweizer Bundesgerichts gehört zu jenen im Bereich des DBA-Rechts gar nicht so seltenen Entscheidungen, die im Ergebnis das Besteuerungsrecht des „Heimatstaates“ des Gerichts sicherstellen. Dies mag Spekulationen darüber nähren, wie weit nationale Gerichte gerade bei Auslegung der Verteilungsnormen der DBA einem „Fiskalpatriotismus“ huldigen<sup>17</sup>. Für die vom Bundesgericht vertretene Auffassung können allerdings wenngleich nicht zwingende, so zumindest durchaus beachtliche Gründe ins Treffen geführt werden. Diese Argumente klingen aber in der Begründung des Gerichts selbst eher nur am Rande an. Die im Urteil im Vordergrund stehenden Begründungslinien sind methodisch fragwürdig und sollten in künftigen Entscheidungen nicht weiter verfolgt werden. Diese Begründungslinien lassen erkennen, dass der Versuch, den Tatbestand des Art 17 OECD-MA oder die dort vorgesehenen Quellenbesteuerungsrechte einschränkend zu interpretieren, primär rechtspolitisch motiviert ist: Das Bundesgericht scheint in erster Linie von der Sorge vor doppelter Nichtbesteuerung getrieben zu sein. Dabei handelt es sich aber um keine rechtsdogmatische, sondern um eine rechtspolitische Frage: Die Regelungen des OECD-MA für Künstler und Sportler weisen dem Tätigkeitsstaat Besteuerungsrechte zu, obwohl es vielfach Konstellationen gibt, in denen der Tätigkeitsstaat zumindest faktisch gehindert ist, davon Gebrauch zu machen. Dies kommt in Dreieckskonstellationen, in denen der Arbeitgeber des Künstlers in einem Drittstaat ansässig ist, verschärft zum Tragen. Ein Staat, der diese Konsequenz vermeiden will, muss in seinen Doppelbesteuerungsabkommen entweder von Art 17 OECD-MA abweichende Regelungen vorsehen, oder aber für derartige Einkünfte die Anrechnungsmethode vereinbaren. Die Schweiz hat weder die eine noch die andere Lösung gewählt. Nur in wenigen Fallkonstellationen – wie der dem Urteil des Bundesgerichts zugrundeliegenden – wird es daher vertretbar sein, die Anwendung des Art 17 OECD-MA zu vermeiden. In den meisten anderen Konstellationen muss daher die Schweiz damit leben, dass Einkünfte unbesteuert bleiben können.

---

<sup>17</sup> Vgl. Lang, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Internationale Wirtschaftsbriefe 2006, 673 (681).