

## DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung

Von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Wien\*

Das deutsche BMF hat den Entwurf eines Schreibens zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften vorgelegt<sup>1</sup>. Das BMF nimmt darin – weit über das Thema der Personengesellschaften hinaus – zu Grundfragen der Abkommensauslegung Stellung.

### 1. Die Bedeutung des geänderten OECD-Kommentars

Das BMF bekennt sich in diesem Entwurf mehrmals zur Maßgeblichkeit der jeweils jüngsten Version des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Abkommensauslegung, und zwar auch für Fälle, in denen das DBA vor der Veröffentlichung dieser Kommentarfassung abgeschlossen wurde<sup>2</sup>. Das BMF vertritt dabei einen deutlich radikaleren Standpunkt als die OECD selbst: Während der OECD-Steuerausschuss die Auffassung vertritt, dass die „bestehenden Abkommen *soweit wie möglich* im Sinne des neuen Kommentars ausgelegt werden“ sollen<sup>3</sup>, scheint das BMF vorbehaltlos und ohne konkrete Prüfung der Frage, ob und warum es im gegebenen Fall möglich ist, der vom geänderten OECD-Kommentar vertretenen Auffassung zu folgen, dessen Bedeutung anzuerkennen.

Der Grund, warum die OECD versucht, die Bedeutung der jeweils jüngsten Version ihres Kommentars zum OECD-Steuerausschuss durchzusetzen, liegt auf der Hand: Änderungen des OECD-MA selbst erlangen in der weltweiten Abkommenspraxis erst und insoweit Bedeutung, als sie in die bilateralen Verträge

Eingang gefunden haben. Dies kann viele Jahre oder sogar Jahrzehnte dauern. Der OECD-Kommentar ist hingegen nicht Bestandteil der bilateralen Abkommen. Daher haben die Mitglieder des OECD-Steuerausschusses die Hoffnung, ihre Auffassungen schneller durchsetzen zu können, indem sie bloß den Kommentar ändern, um dadurch vermeintlich direkt auf den Inhalt bereits früher abgeschlossener und von den Gesetzgebern der Vertragsstaaten im Regelfall in der seinerzeitigen Fassung genehmigter DBA Einfluss zu nehmen.

Dass diese Auffassung auf tönernen Füßen steht, ist schon oft dargelegt worden und soll hier nicht im Einzelnen wiederholt werden<sup>4</sup>. Die Auslegungsregeln der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) taugen nicht, um diese Position zu stützen. Der Umstand, dass der OECD-Steuerausschuss selbst dazu aufruft, der jüngsten Version des Kommentars bei der Auslegung älterer DBA nach Möglichkeit zu folgen, ist rechtlich unerheblich. Das OECD-MA, das der Kommentar erläutert, ist ja nichts anderes als eine – für sich unverbindliche – Vertragsschablone. Pointiert hat *Maarten Ellis* die Argumente bereits 2000 zusammengefasst<sup>5</sup>: „... it seems to me that the OECD Fiscal Committee and the Commentary making a statement that new versions of the Model and the new versions of the Commentary should be used as proper means of interpretation of older treaties remind me of baron of Münchhausen pulling himself out of a morass by his own hair. I find it very surprising that such a group of – be it authoritative – people can determine how authoritative they themselves shall be, and I do not think, therefore, that that is a very significant statement.“

Im Schrifttum gibt es immer wieder Stimmen, die die Kontroverse durch eine vermittelnde Lösung entschärfen wollen<sup>6</sup>: Sie erwägen, den jüngeren OECD-Kommentar wenigstens dann heranzuziehen, wenn die im OECD-Kommentar nunmehr vertretene Auffassung bloß „klarstellend“ ist, also keine Änderung bewirken würde. Der Charme vermittelnder Lösungen soll nicht

\* Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wirtschaftsuniversität Wien. Herrn *Mag. Christian Massoner* danke ich für die Diskussion dieses Manuskripts und für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

1 Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, Stand: 10. 5. 2007, zu finden unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/>.

2 Vgl. insb. Tz. 2.1.1, 4.1.3.3.2, 5.1 des Entwurfs.

3 Rz. 33 und 34 der Einleitung zum Kommentar zum OECD-MA (Hervorhebung durch den Verfasser).

4 Vgl. ausführlich *Lang*, ÖStZ 2006, 207 ff.; vgl. bereits *Lang*, IStR 2001, 536 ff., jew. m. w. N.

5 *Ellis*, Bulletin 2000, 618.

6 Vgl. z. B. *H. Loukota*, SWI 1997, 342; *Jirousek*, SWI 1998, 116.

## AUFSÄTZE

geleugnet werden. Im konkreten Fall helfen sie aber dennoch nicht weiter<sup>7</sup>: Schon der Begriff der „Klarstellung“ fordert zur Skepsis heraus. Immer wieder soll es auch in manchen Staaten vorkommen, dass die dem Gesetzgeber die Hand führenden Finanzbeamten eine Neuregelung deshalb als „klarstellend“ bezeichnen, um dann in der Praxis leichter durchsetzen zu können, dass die vermeintlich klarstellende Regelung auch für die Vergangenheit Bedeutung hat. Ich habe es mir angewöhnt, bei der Lektüre von Gesetzesmaterialien meines Heimatstaates hinter dem Begriff der „Klarstellung“ gleich einmal eine – meist belastende – Rückwirkung zu vermuten. Ob die Verfasser des OECD-Kommentars daher eine Änderung als „klarstellend“ bezeichnen, kann nicht zuletzt auch aus diesem Grund nicht entscheidend sein. Will man feststellen, ob eine Änderung oder Ergänzung tatsächlich nur klarstellend ist, bedarf es des Vergleichs des Inhalts der Regelung *vor* der Änderung oder Ergänzung mit der *nunmehr* zum Ausdruck gebrachten Auffassung. War die frühere Fassung inhaltlich verschieden, handelt es sich um keine Klarstellung. War sie aber inhaltlich identisch, benötigt man die neue 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 anzunehmen. In den Fällen einer „Klarstellung“ ist daher ohnehin die bereits zuvor bestehende Fassung der Regelung die eigentliche Grundlage der Auslegung.

Die Versuchung der Finanzverwaltungen, sich des OECD-Kommentars zu bedienen, um Auffassungen zum Durchbruch zu verhelfen, die dann in den eigenen Staaten faktisch Gesetzesrang haben sollen, ist groß: In vielen Staaten ist es auch für die Verwaltung mühsam, den Gesetzgeber zu bewegen, gesetzliche Regelungen auf den Weg zu bringen oder die Gerichte von einer bestimmten Auslegung einer Abkommensvorschrift zu überzeugen. Der Weg über die bloße Änderung des Kommentars scheint diese langwierigen Verfahren abzukürzen. Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass im OECD-Kommentar durchaus politisch und rechtlichbrisante Fragen wie jene des Vorrangs von CFC-Regelungen gegenüber dem Abkommensrecht angesprochen sind<sup>8</sup>, die in vielen Staaten Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen waren oder sind. Ein heikles Thema, mit dem sich die Arbeitsgruppen der OECD derzeit beschäftigen, ist die Auslegung der Diskriminierungsverbote. Die Tendenz geht dahin, die Auswirkungen der Diskriminierungsverbote – im Vergleich zu den vom EuGH zu den Grundfreiheiten vertretenen Auffassungen – eher einzugrenzen<sup>9</sup>. Änderungen des Kommentars werden möglicherweise „klarstellen“, dass die abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote viel weniger weitreichende Wirkungen haben. Es kann davon ausgegangen werden, dass die im OECD-Steuerausschuss vertretenen Verwaltungen zu diesen Fragen ohne größere Schwierigkeiten Einigungen erzielen werden. Schließlich haben die Regierungsvertreter ein gemeinsames Interesse, den Rechtspositionen der an diesem Prozess nicht beteiligten Steuerpflichtigen Grenzen zu setzen. Sollten derartige Änderungen des OECD-Kommentars tatsächlich normative Bedeutung für die Auslegung schon bestehender

DBA haben, tritt der OECD-Steuerausschuss insoweit an die Stelle der nationalen Gerichte, die sonst diese Fragen entschieden hätten, nun aber – nach der Auffassung des OECD-Steuerausschusses – durch den Kommentar gebunden wären.

Innerhalb der OECD nehmen die Kontroversen zu. Fragen der Betriebsstättengewinnermittlung sind auch zwischen den Verwaltungen der Mitgliedstaaten umstritten. Mehrheitsentscheidungen des OECD-Steuerausschusses können daher durchaus häufiger werden. Dabei kann gelegentlich auch die deutsche Finanzverwaltung in der Minderheit bleiben. Vor diesem Hintergrund würde das BMF-Schreiben, wenn es so endgültig erlassen und von den Gerichten bestätigt wird, ein rechtspolitisch gefährliches Präjudiz schaffen: Wenn nämlich der OECD-Kommentar normative Bedeutung haben und auch geeignet sein soll, die Gerichte zu binden, dann wird dies wohl auch dann zu gelten haben, wenn die Änderung des Kommentars bloß mehrheitlich und gegen die Stimme der deutschen Verwaltung verabschiedet wurde. Immerhin folgt der Entwurf des BMF-Schreibens auch in manchen Positionen dem OECD-Kommentar, die schon heute bloß mehrheitlich von den OECD-Gremien beschlossen wurden<sup>10</sup>. Ob der deutsche Vertreter bei der Mehrheit oder der Minderheit war, kann keine Rolle spielen. Selbst wenn die deutsche Finanzverwaltung dann eine „Bemerkung“ zur entsprechenden Passage des Kommentars abgibt, würde es wohl schwer fallen, dies zum Anlass zu nehmen, Deutschland von der Bindung auszunehmen. Dies würde einer noch feinsinnigeren Interpretation der Auslegungsregeln der WVK bedürfen. Gelangt man dann in einer derartigen Konstellation zur Auffassung, dass die Änderung des Kommentars deshalb keine Bedeutung hat, weil die deutsche Finanzverwaltung in den OECD-Gremien in der Minderheit geblieben ist und nun im Wege der Weisung an die nachgeordneten Dienststellen der OECD-Auffassung die Gefolgschaft verweigert, würde offensichtlich werden, dass die normative Bedeutung des OECD-Kommentars *in Deutschland* nicht einmal von den – ohnehin keiner parlamentarischen Genehmigung unterliegenden – OECD-Beschlüssen abhängt, sondern ausschließlich davon, ob die *deutsche* Finanzverwaltung gewillt ist, der OECD-Auffassung zu folgen. Auch dann, wenn der OECD-Kommentar in Deutschland normativ bedeutsam sein soll, wäre dies nämlich ausschließlich darauf zurückzuführen, dass die deutsche Finanzverwaltung *keine* „Bemerkung“ zur entsprechenden Passage des Kommentars abgegeben hat. Die Maßgeblichkeit des OECD-Kommentars – auch für die Gerichte – hinge einzig und allein davon ab, ob die deutsche Verwaltung eine „Bemerkung“ abgegeben hat oder nicht. Die ohnehin von vorneherein wenig überzeugende These, in Befolgung des OECD-Kommentars würde nur das vollzogen, was die „Staatengemeinschaft“ beschlossen hat<sup>11</sup>, verliert dann jede Berechtigung. Dass die herkömmlichen Grundsätze der Gewaltentrennung aus den Angeln gehoben wären, würde die normative Bedeutung des OECD-Kommentars für *deutsche Gerichte* davon abhängen, ob *alleine die deutsche Verwaltung* zu einer Regelung des OECD-MA eine „Bemerkung“ abgegeben hat, liegt auf der Hand. Diese Auffassung vor einem deutschen Gericht durchsetzen zu können, scheint unwahrscheinlich. Daher wird sich die deutsche Finanzverwaltung damit abzufinden haben, dass auch *gegen ihren Willen erfolgte Änderungen des OECD-Kommentars* normativ bedeutsam sind, sofern sie bei der im Entwurf des BMF-Schreibens vertretenen Auffassung bleibt und diese Auffassung vor den Gerichten durchsetzen kann.

7 So bereits Lang, ÖStZ 2006, 209.

8 Rz. 23 des OECD-Kommentars zu Art. 1 OECD-MA.

9 Zum Nachweis, dass schon in den Verhandlungen zum OECD-MA 1963 Diskriminierungsverbote vor allem deshalb Eingang in das MA gefunden haben, weil die Staatenvertreter die Überzeugung hatten, dass die Regelungen ihr nationales Recht nicht beeinträchtigen werden, vgl. Lang, Die Arbeiten der OEEC und der OECD zur Schaffung der Diskriminierungsverbote, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006), S. 31 ff.

10 Vgl. dazu Wassermeyer, IStR 2007, 414.

11 Jirousek/H. Loukota, SWI 2005, 519.

## AUFSÄTZE

## 2. Die Lösung von Qualifikationskonflikten

Das BMF-Schreiben folgt der Auffassung des OECD-Kommentars, wonach bestimmte Arten von Qualifikationskonflikten über die Anwendung des Methodenartikels bereinigt werden können: Der Ansässigkeitsstaat habe der Qualifikation des Quellenstaates zu folgen. In diesen Fällen hält das BMF-Schreiben die im OECD-Kommentar seit 2000 vertretene Auffassung auch für die Auslegung früherer DBA bedeutsam<sup>12</sup>. Gerade dieses Beispiel zeigt, dass die Bedeutung des OECD-Kommentars generell nicht überschätzt werden darf, und zwar auch nicht für die Auslegung von DBA, die erst *nach* Veröffentlichung einer geänderten Fassung des OECD-Kommentars abgeschlossen worden sind. Der Kommentar des OECD-Steuerausschusses darf nicht mit dem Abkommen verwechselt werden. Zwar gibt es in den Art. 31 und 32 WVK hinreichende Anhaltspunkte, die darauf schließen lassen, dass der OECD-Kommentar für die Auslegung später abgeschlossener Abkommen bedeutsam ist<sup>13</sup>, er steht aber keinesfalls auf einer Stufe mit der auszulegenden völkervertraglichen Regelung selbst. Sein Stellenwert ist in etwa dem der Gesetzesmaterialien bei der Auslegung nationaler Gesetze vergleichbar<sup>14</sup>. Genauso wie es vorkommen kann, dass sich eine in den Gesetzesmaterialien deutlich werdende Intention der Normverfasser nicht im Gesetzestext widerspiegelt oder die Intention des Gesetzgebers durch überzeugendere systematische oder teleologische Überlegungen verdrängt wird, kann der Fall eintreten, dass am Ende des Auslegungsvorgangs die im OECD-Kommentar zum Ausdruck kommende Intention der Verfasser des OECD-MA in den Hintergrund zu treten hat. Dies ist insbesondere dann nicht unwahrscheinlich, wenn der Wortlaut der Regelung des OECD-MA unberührt geblieben ist und aus dem OECD-Kommentar hervorleuchtet, dass die Normverfasser nunmehr mit dem *unveränderten* Wortlaut der Regelung eine *geänderte* Intention verbinden.

Der 2000 geänderte OECD-Kommentar misst der Bedeutung der Wortfolge „nach diesem Abkommen besteuert werden können“ in Art. 23 A Abs. 1 und Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA großes Gewicht bei. Aus dieser Wortfolge schließt der Kommentar des OECD-Steuerausschusses, dass „der Ansässigkeitsstaat auf eine Einkunftsart (...) die Freistellungs- oder Anrechnungsmethode anwenden (muss), wenn das Abkommen dem Quellenstaat erlaubt, diese Einkünfte (...) zu besteuern“<sup>15</sup>. Woraus sich aber aus dem Wortlaut des Art. 23 A Abs. 1 oder des Art. 23 B Abs. 1 der Vorrang der Beurteilung des Quellenstaates ergeben soll, konnte bisher noch nicht dargelegt werden. Zutreffend ist, dass der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung zu vermeiden hat, wenn die Einkünfte „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können“. In dieser Regelung ist aber nicht davon die Rede, dass die Beurteilung, ob die Einkünfte „nach diesem Abkommen“ im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, auch *durch die Abgabenbehörde des anderen Vertragsstaates* zu erfolgen hätte und Behörden und Gerichte des Ansässigkeitsstaates an diese Beurteilung gebunden wären.

Noch weniger kommt im Wortlaut der Regelungen des OECD-MA die weitere Differenzierung zum Ausdruck, von der der Kommentar des OECD-Steuerausschusses ausgeht: Lediglich dann, wenn „aufgrund von Unterschieden im innerstaatlichen Recht zwischen Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat“ der Quellenstaat andere Abkommensregelungen anwendet, trafe

den Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung, dieser Beurteilung zu folgen<sup>16</sup>. Wenn sich diese unterschiedliche Beurteilung aufgrund unterschiedlicher Abkommensauslegung ergibt – wenn also die Behörde des Quellenstaates das Abkommen aus dem Blickwinkel der Behörde oder des Gerichts des Ansässigkeitsstaates „falsch“ auslegt –, würden Art. 23 A Abs. 1 und Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA nicht erfordern, der Qualifikation des Quellenstaates zu folgen. Der OECD-Kommentar scheint somit danach zu unterscheiden, ob der Verweis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das innerstaatliche Recht den Quellenstaat zu einer bestimmten Auslegung bewogen hat oder ob dies das Ergebnis der abkommensautonomen Auslegung war. Die mit Massenverfahren beschäftigte erstinstanzliche Behörde des Quellenstaates wird wahrscheinlich nicht immer darüber reflektieren, ob sie durch Anwendung der dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift oder durch abkommensautonome Interpretation zu einer bestimmten Auslegung des Abkommens gekommen ist. Manchmal folgt sie vielleicht einfach der gängigen, niemals hinterfragten bisherigen Praxis, vor allem dann, wenn diese Praxis dem eigenen Staat das Besteuerungsrecht sichert. Wenn aber der Frage nachgegangen wird, ob sich die das Besteuerungsrecht des Quellenstaates sichernde Auslegung aus abkommensautonomer Interpretation oder aufgrund des Verweises auf das innerstaatliche Recht ergibt, lässt sich in praktisch jedem Fall trefflich und ergebnislos darüber streiten, welche Auffassung zutreffend ist. Die Abgabenbehörde des Ansässigkeitsstaates hat es in jedem Fall in der Hand, sich der durch die geänderte Fassung des OECD-Kommentars begründeten „Verpflichtung“ zu entziehen, indem sie sich auf den Standpunkt stellt, der Zusammenhang des Abkommens würde erfordern, eine bestimmte Abkommensvorschrift aufgrund teleologischer, systematischer oder historischer Argumente zu interpretieren, die aus dem Abkommen selbst gewonnen werden können, sodass für die Heranziehung des innerstaatlichen Rechts des Quellenstaates im konkreten Fall kein Platz bleibt<sup>17</sup>.

## 3. Die Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens

Der Entwurf des BMF-Schreibens macht auch wiederum bewusst, dass die im geänderten OECD-Kommentar enthaltenen Überlegungen zur Lösung von Qualifikationskonflikten letztlich auf wenig überzeugende Art und Weise Probleme zu lösen versuchen, die vor allem durch den OECD-Kommentar selbst geschaffen oder vergrößert werden: Der OECD-Kommentar enthält höchst verwirrende Ausführungen zum Inhalt der bereits angesprochenen Auslegungsvorschrift des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA<sup>18</sup>. Dies verführt die Vertragsstaaten, den aus dem nationalen Recht durchaus geläufigen Versuch, den Inhalt einer Vorschrift unter Heranziehung historischer, systematischer und teleologischer Überlegungen zu erhellen, frühzeitig abzubrechen und Abkommensvorschriften in dem Sinne zu verstehen, wie sie durch – mehr oder weniger zufällig – gleichlautende Begriffe des nationalen Rechts für Zwecke der Anwendung des nationalen Steuerrechts geprägt wurden. Unterschiedliche Abkommensauslegungen sind dadurch vorprogrammiert. Die Folge sind

16 Rz. 32.3. des OECD-Kommentars zu Art. 23 (Fassung 2000).

17 Vgl. *Gassner/Lang*, Double Non-Taxation of a Belgian Tax Law Professor Lecturing in Vienna, in: *Liber Amicorum Luc Hinnekens* (2002), 219, 229.

18 Näher *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD Musterabkommen), in: *Burmester/Endres* (Hrsg.), *Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis*, FS für Helmut Debatin (1997), S. 283, 290 ff.

12 Tz. 4.1.3.3 des Entwurfs.

13 Vgl. ausführlich *Lang*, ÖStZ 2006, 203 ff.

14 *Lang*, ÖStZ 2006, 207.

15 Rz. 32.1. des OECD-Kommentars zu Art. 23 (Fassung 2000).

## AUFSÄTZE

Fälle von Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung, die dann durch gekünstelte und wenig überzeugende Auslegungen des Methodenartikels in gravierenden Fällen abgewendet werden sollen. Die DBA können aber nur dann ihre Aufgabe erfüllen, wenn sie in beiden Vertragsstaaten in gleicher Weise angewendet werden, sodass eine die Maßgeblichkeit des jeweiligen nationalen Rechts der Vertragsstaaten fördernde Abkommensauslegung mit Ziel und Zweck der DBA nicht in Einklang zu bringen ist. Diese teleologischen Überlegungen stützen auch die – bereits durch historische und systematische Argumente zu gewinnende – Auffassung, der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltenen Wortfolge „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ entsprechende Bedeutung beizumessen und diese Auslegungsvorschrift als Bestätigung des Grundsatzes zu verstehen, wonach DBA aus sich selbst heraus – also gerade ohne Heranziehung des innerstaatlichen Rechts – zu interpretieren sind<sup>19</sup>.

Wie problematisch der Ansatz ist, das innerstaatliche Recht des Quellenstaates zur Auslegung der Abkommensvorschriften heranzuziehen, zeigen die im Entwurf des BMF-Schreibens enthaltenen Beispiele besonders deutlich auf: Das deutsche Steuerrecht enthält eine besonders kasuistische Unterscheidung, unter welchen Voraussetzungen Personengesellschaften gewerbliche Einkünfte haben oder vermögensverwaltend sind oder trotz grundsätzlicher Zuordnung zur Vermögensverwaltung doch gewerblich geprägt sind. Dies ist das Ergebnis jahrzehntelanger Wechselwirkung von Lehre und Rechtsprechung einerseits und Gesetzgebung andererseits. Trägt man all diese Differenzierungen in das Abkommensrecht hinein, indem man davon ausgeht, dass Unternehmensgewinne i. S. des Art. 7 OECD-MA nur insoweit vorliegen können, als die Einkünfte nach innerstaatlichem Recht als gewerblich qualifiziert werden, führt dies – worauf Wassermeyer zutreffend hingewiesen hat<sup>20</sup> – zu völlig willkürlichen Ergebnissen.

Gerade im Zusammenhang mit der Auslegung des Begriffs „Unternehmen“ stellt sich auch die Frage, welche Ähnlichkeiten dieser Begriff mit jenem des „Gewerbebetriebs“ haben soll. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA spricht nun einmal davon, dass – wenn der Zusammenhang eben nichts anderes erfordert – jeder im Abkommen nicht definierte Begriff die Bedeutung haben soll, die ihm nach dem Recht dieses Staates zukommt. Angesichts dieser Formulierung wäre es nahe liegender, beispielsweise auf den Unternehmerbegriff des Umsatzsteuerrechts abzustellen, was aber klarerweise ebenfalls zu unbefriedigenden und willkürlichen Ergebnissen führt<sup>21</sup>. Das Argument, wonach der Begriff des Unternehmens in Art. 7 OECD-MA und jener des Gewerbebetriebes im innerstaatlichen Recht eine ähnliche Funktion hätten, überzeugt auch nicht, da nationale Besteuerungsvorschriften Steuerpflichten begründen, während Abkommensvorschriften ihrer Beschränkung dienen und somit schon aus diesem Grund eine ganz andere Aufgabe haben.

Für all jene DBA, die auf Grundlage der 2000 veröffentlichten Fassung des OECD-MA abgeschlossen wurden, besteht aber

überhaupt kein Anhaltspunkt mehr, der es rechtfertigen würde, für Zwecke der Interpretation des Begriffs „Unternehmen“ auf das innerstaatliche Recht abzustellen: Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist seinem eindeutigen Wortlaut zufolge nur für *im Abkommen nicht definierte Ausdrücke* maßgebend. Nach Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA bedeutet „der Ausdruck ‚Unternehmen‘ die Ausübung einer Geschäftstätigkeit“. Auch wenn diese Definition zu Recht als hilflos und nichtssagend kritisiert wurde<sup>22</sup>, kann ihre Existenz nicht gelegnet werden. Genauso wenig wie für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 5 OECD-MA die Definition des Betriebsstättenbegriffs des innerstaatlichen Rechts maßgebend ist, kann nunmehr zur Auslegung des Unternehmensbegriffs auf das innerstaatliche Recht zurückgegriffen werden<sup>23</sup>.

Unbestritten ist, dass die Auslegung des Begriffs „Unternehmen“ aus dem Zusammenhang des Abkommens trotz der nunmehr in das OECD-MA eingefügten Definition mühsam und anspruchsvoll ist. Eine über den nackten Wortlaut hinausgehende Interpretation, die historische, systematische und teleologische Aspekte berücksichtigt, ist aber immer mühsam und anspruchsvoll. Wenn wir die Regelungen des nationalen Steuerrechts betrachten, so war und ist das Normenmaterial vielfach ebenso dürfsig wie jenes der Regelungen des OECD-MA. Die Rechtsanwender konnten sich dennoch nicht der Aufgabe entziehen, den Sinn der Vorschriften nach den gängigen Auslegungsmethoden zu erhellen. Heute können wir bei der Auslegung vieler Regelungen des nationalen Steuerrechts auf Schrifttum und gefestigte Rechtsprechung zurückgreifen. Warum diese Anstrengungen nicht auch bei der Auslegung der Abkommensvorschriften unternommen werden sollen, ist nicht einzusehen. Gerade der Unternehmensbegriff des Abkommensrechts war in Rechtsprechung und Lehre bereits mehrfach Gegenstand des Versuchs abkommensautonomer Interpretation<sup>24</sup>, an die das BMF anknüpfen könnte.

#### 4. Ausblick

Dem deutschen BMF ist Anerkennung zu zollen, zunächst nur einen Entwurf eines Schreibens zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften zur Diskussion gestellt zu haben. Dies gibt dem Ministerium Gelegenheit, Anregungen aufzugreifen und in der endgültigen Fassung des Schreibens zu berücksichtigen. In dem Entwurf sind zahlreiche Grundfragen der DBA-Anwendung angesprochen, die weit über die Personengesellschaften hinaus Bedeutung haben. Dies sollte zu besonderer Sorgfalt Anlass geben. Die Autorität von Enuntiationen der Finanzverwaltung würde auch in anderen Fällen erheblich leiden, wenn sich das Ministerium auf Positionen festlegt, deren Prämissen sich auf nur wenig überzeugende Gründe stützen können und die daher Gefahr laufen, letztlich von den Gerichten verworfen zu werden.

19 Ausführlich *Lang*, in: Burmester/Endres (Hrsg.), (Fn. 18), S. 283 ff.

20 Wassermeyer, IStR 2007, 416.

21 Insoweit überzeugend *H. Loukota*, Der Einfluss des österreichischen Ertragsteuerrechts auf die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS für Werner Doralt (2007), S. 263, 270.

22 Vgl. *Vögel*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA-Kommentar, 4. Aufl. 2003, Art. 3 Rz. 40.

23 Differenzierend *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Kommentar OECD-MA, Art. 7 Rz. 15 ff.

24 Vgl. z. B. High Court of Australia, *Thiel v. FCT*, 21 ATR (1990) 531; *Vögel*, (Fn. 22), Art. 3 Rz. 41; *Lang*, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991), S. 74 ff.