

■ ÖStZ 2006/370, 203

Wer hat das Sagen im Steuerrecht?

Die Bedeutung des OECD-Steuerausschusses und seiner Working Parties

Die Arbeiten des OECD-Steuerausschusses und seiner Working Parties hat faktisch erheblichen Einfluss auf die Doppelbesteuerungsabkommen. Der Beitrag versucht darzulegen, ob und welche Bedeutung dies für die Abkommensauslegung hat.

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang^{*)}
Wirtschaftsuniversität Wien

I. Die OECD und das Steuerrecht

Die OECD gehört zu den namhaften internationalen Institutionen, die nicht nur, aber auch im Steuerrecht große Bedeutung erlangt haben. Die Aktivitäten der OECD, die das Steuerrecht betreffen, sind vielfältig: Die OECD erstellt volkswirtschaftliche Analysen, sammelt statistisches Datenmaterial zum Steuerauskommen und zu den Steuerwirkungen und vergleicht die Steuerrechtsentwicklungen zu verschiedenen Themenbereichen innerhalb der Mitgliedstaaten und in Drittstaaten¹⁾.

Die politische Bedeutung der OECD auf dem Gebiet des Steuerrechts ist nicht zu unterschätzen: Gerade in den letzten Jahren hat sich die OECD intensiv mit dem unlauteren Steuerwettbewerb befasst und sowohl auf Mitgliedstaaten als auch andere Staaten erheblichen Druck ausgeübt, das nationale Steuerrecht an die innerhalb der OECD entwickelten Vorstellungen anzupassen²⁾. Fragen der Zusammenarbeit zwischen den Finanzverwaltungen haben die OECD häufig beschäftigt³⁾. Aus österreichischem Blickwinkel haben besonders die Arbeiten der OECD zum Bankgeheimnis große Aufmerksamkeit erregt⁴⁾.

Den größten Einfluss auf die Ausgestaltung konkreter Regelungen des österreichischen Steuerrechts haben die Arbeiten des OECD-Steuerausschusses, der sich im Rahmen seiner verschiedenen Working Parties intensiv mit dem Inhalt und der Zukunft der Doppelbesteuerungsabkommen beschäftigt. Die größte Bedeutung dabei haben die Musterabkommen der OECD auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, aber auch – wenngleich nicht in diesem Umfang – auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuern erlangt. Bei diesen „Musterabkommen“ handelt es sich um Vertragsschablonen, die als solche rechtlich irrelevant sind. Lediglich eine Empfehlung der OECD, wonach die Mitgliedstaaten erwägen sollen, auf Basis dieser Musterabkommen ihre Doppelbesteuerungsabkommen zu gestalten, lassen die OECD-Musterabkommen in gewisser Weise zum Bestandteil des Völkerrechts werden⁵⁾. Wenn ein Staat einer derartigen Empfehlung der OECD nicht folgt, bleibt dies ohne Sanktion. Insoweit ist die Empfeh-

lung daher unverbindlich. In der Praxis haben diese Musterabkommen aber sowohl zwischen den OECD-Mitgliedstaaten als auch zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten sowie sogar zwischen verschiedenen Drittstaaten große Bedeutung erlangt. Die meisten Staaten legen bei ihren Vertragsverhandlungen entweder das OECD-Musterabkommen selbst oder eine in wesentlichen Teilen mit dem OECD-Musterabkommen übereinstimmende Vertragsschablone zugrunde⁶⁾. Gegenstand der eigentlichen Verhandlungen bilden dann nur noch die Regelungen, bei denen eine der beiden oder beide Vertragsseiten den Wunsch haben, von der von der OECD empfohlenen Vorschrift abzuweichen. Derartige Abweichungen existieren in der Vertragspraxis, und zwar nicht nur bei unbedeutenden Regelungen, dennoch ist in den meisten existierenden Doppelbesteuerungsabkommen der Anteil der Regelungen, die zur Gänze auf dem OECD-Musterabkommen beruhen, überwältigend groß.

Die OECD hat international zwar nicht das Monopol bei der Erstellung eines Musterabkommens. Die Praxis zeigt aber, dass weltweit die meisten Doppelbesteuerungsabkommen auf OECD-Grundsätzen beruhen⁷⁾. Auch andere Musterabkommen – wie jenes der UN⁸⁾ – weichen nicht wesentlich von den Musterabkommen der OECD ab. Keine andere internationale Organisation kann so viel Fachwissen auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts für die Weiterentwicklung eines Musterabkommens mobilisieren wie die OECD.

Österreich gehört zu den Mitgliedsländern der OECD, die in den Gremien in besonders intensiver Weise mitarbeiten. Die Vertreter der Mitgliedstaaten werden von den Regierungen entsandt. Dementsprechend sind es ausschließlich leitende Finanzbeamte, die Österreich in den steuerlich maßgebenden Gremien der OECD repräsentieren. Wiederholt haben Österreicher wie *Alfred Philipp*, *Helmut Loukota* und *Heinz Jirousek* Führungsaufgaben in den OECD-Gremien oder deren Arbeitsgruppen übernommen.

II. Die Berücksichtigung der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandenen OECD-Dokumente

1. Die Arbeitsweise der OECD

Im Jahre 1948 wurde zunächst die OEEC im Zusammenhang mit der Verteilung der Marshall-Plan-Gelder gegründet. Innerhalb der OEEC nahm im Jahr 1956 das Fiscal Committee

*) Frau Mag. *Christine Obermair* und Herrn MMag. *Patrick J. Weningner* danke ich herzlich für die Erstellung des Fußnotenapparats.

1) Siehe http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_37427_1_1_1_1_37427,00.html.
2) Etwa *OECD*, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report (2004) unter <http://www.oecd.org/dataoecd/60/33/30901115.pdf>.
3) ZB *OECD*, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002) unter <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>.
4) Siehe dazu *OECD*: Jetzt auf die sanfte Tour, Wiener Zeitung vom 27. 12. 2005 unter <http://www.wienerzeitung.at/DesktopDefault.aspx?TabID=3924&Alias=wzo&cob=212795¤tpage=0>.
5) Vgl *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) Rz 106 ff mwN; *Vogel*, Soft Law und Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Soft Law in der Praxis (2005) 145 (146 f).

6) Zur österr Abkommenspraxis vgl Österreichischer Abkommensentwurf in *Gassner/Hemetsberger-Koller/Lang/Sasseville/Vogel* (Hrsg), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 109 ff.

7) Vgl *Vogel* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Soft Law 145.

8) Siehe für einen Überblick *van Raad*, Nondiscrimination in International Tax Law (1986) 28 ff.

seine Arbeit auf. Das Fiscal Committee setzte zu verschiedenen steuerrechtlichen Themen Working Parties ein, deren Arbeitsergebnisse bei den Sitzungen des Fiscal Committee ausführlich diskutiert wurden. Bis zum Jahr 1961 entstanden schließlich 4 Reports zu Fragen der Doppelbesteuerung, auf denen das im Jahr 1963 verabschiedete Musterabkommen der OECD beruhte⁹⁾. Der Umstand, dass die OEEC im Jahr 1961 in die OECD überführt wurde, tat diesen Arbeiten keinen Abbruch. Das Fiscal Committee bestand auch innerhalb der OECD weiter.

Im Jahre 1971 trat an die Stelle des Fiscal Committee das Committee on Fiscal Affairs. Das Committee on Fiscal Affairs setzte Working Parties zu den verschiedensten Themenbereichen ein, in denen die eigentliche Sacharbeit erledigt wurde. Im Unterschied zum Fiscal Committee gibt es im Committee on Fiscal Affairs selbst kaum steuerliche Detaildiskussionen.

Die für die Doppelbesteuerungsabkommen wichtigste Arbeitsgruppe ist die Working Party 1. Sie ist für die Auslegung und die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens verantwortlich. Die Working Party 1 hat für verschiedenste Themenbereiche immer wieder Working Groups eingesetzt, die sich etwa mit Fragen der abkommensrechtlichen Behandlung von Partnerships beschäftigten¹⁰⁾.

Schon bald nach Veröffentlichung des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen 1963 hat das Fiscal Committee die Arbeiten für eine Revision dieses Musterabkommens aufgenommen. Diese Arbeiten wurden dann ab 1971 von der Working Party 1 des Committee on Fiscal Affairs weitergeführt. Im Jahre 1977 konnte eine neue Fassung des OECD-Musterabkommens als Ergebnis dieser Arbeiten veröffentlicht werden.

Die nächste Fassung des OECD-Musterabkommens wurde im Jahr 1992 – wiederum basierend auf Vorarbeiten der Working Party 1 – veröffentlicht. Seit 1992 wird das OECD-Musterabkommen als Loseblatt-Sammlung herausgegeben. Die Umstellung auf eine Loseblatt-Sammlung war nicht nur eine technische Frage, sondern dahinter verbarg und verbirgt sich die Zielsetzung, dass es häufiger zu Änderungen des OECD-Musterabkommens kommen soll. Tatsächlich wurde das Musterabkommen seit 1992 im Abstand von ein bis zwei Jahren auch laufend geändert¹¹⁾.

Den Hintergrund der verschiedenen Fassungen des OECD-Musterabkommens erhellen die vom Fiscal Committee und dann vom Committee on Fiscal Affairs und der Working Party 1 verfassten Kommentare der OECD. Sie sind ebenso wie das Musterabkommen der OECD veröffentlicht. Sie nehmen zu Zweifelsfragen der Anwendung des Abkommens in verschiedenen Situationen Stellung und informieren auch über die Hintergründe, die für die Schaffung einer bestimmten Vorschrift maßgebend waren.

Die größte Bedeutung hat das OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen erlangt. In den Jahren 1966 und 1982 hat die OECD aber auch

Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern von Erbschaften erstellt. Wenngleich diese Abkommen bei weitem nicht die Verbreitung erlangt haben, die das Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen hat, so folgen jedenfalls die meisten der Abkommen, die weltweit auf dem Gebiet der Steuern von Erwerben von Todes wegen geschlossen werden, ebenfalls den Abkommensentwürfen der OECD.

2. Die relevanten Materialien

Die OECD-Musterabkommen als solches sind nicht Bestandteil der österreichischen Rechtsordnung. Die Regelungen des Musterabkommens gehören insoweit der österreichischen Rechtsordnung an, als sie in ein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen übernommen werden. Diese Abkommen werden nach Art 50 B-VG vom Nationalrat genehmigt und nehmen in der österreichischen Rechtsordnung einen gesetzsgleichen Rang ein. Dies bedeutet, dass die Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens gegenüber einer älteren Vorschrift als „lex posterior“ Vorrang haben oder auch als spezielle Regelung die generelle Regelung des nationalen Rechts verdrängen kann. Die Doppelbesteuerungsabkommen zielen im Regelfall darauf ab, gegenüber dem nationalen Recht Vorrang zu haben. Sie vernichten die entgegenstehende nationale Regelung, die die Steuerpflicht vorsieht, aber nicht endgültig, sondern verdrängen sie in ihrem Anwendungsbereich nur für die Dauer ihrer rechtlichen Existenz. Dies bedeutet, dass nach dem Außerkrafttreten eines Doppelbesteuerungsabkommens auch im Verhältnis zu jenem Staat, zu dem das Doppelbesteuerungsabkommen gegolten hat, die verdrängte nationale Regelung des österreichischen Steuerrechts wieder auflebt und wiederum die ursprünglichen Wirkungen entfaltet.

Die von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sind oft in einer oder mehreren Sprachen authentisch. Oft gehört auch die englische Version des Doppelbesteuerungsabkommens zu den authentischen Fassungen, selten die französische Version. Soweit eine Regelung eines Doppelbesteuerungsabkommens auf einen Vorschlag des OECD-Musterabkommens zurückgeht, ist damit aber auch automatisch diese Regelung in englischer und französischer Sprache verfügbar: Das OECD-Musterabkommen wird nämlich in englischer und französischer Sprache veröffentlicht. Die deutschsprachige Version, die meist von einer der deutschsprachigen Finanzverwaltungen übersetzt wird, ist bloß eine unverbindliche Arbeitsfassung, die dann aber für deutschsprachige Doppelbesteuerungsabkommen die Verhandlungsgrundlage darstellt.

Der vom OECD-Steuerausschuss und seiner Working Party 1 erstellte Kommentar zu den OECD-Musterabkommen wird nicht zum Bestandteil des nationalen Rechts. Er ist aber dennoch in der englischen und der französischen Originalsprache sowie auch in einer deutschsprachigen Übersetzung verfügbar.

Darüber hinaus gibt es zu bestimmten Themen „Reports“, die meist von einer Working Group der Working Party 1 erstellt und vom Council oder vom Committee on Fiscal Affairs genehmigt werden¹²⁾. Diese „Reports“ sind schon deshalb sehr

9) 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) in Druck.

10) Zum OECD Partnership Report siehe etwa Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (2000); 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, 489.

11) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA⁴ (2003) Einleitung Rz 36.

12) „Tax Consequences of Foreign Exchange Gains and Losses“ (Decision of the OECD Council in September 1988), „The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation“ (adopted by the Council on 24 October 1991), „The Tax Treatment of Software“ (adopted by the Council on 23 July 1992), „The Application of the OECD Model Convention to Partnerships“ (adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 20 January 1999).

informativ, da sie zahlreiche Probleme, die sich bei der Auslegung des OECD-Musterabkommens in der Praxis ergeben, darlegen und oft die verschiedenen Auffassungen, die von den Finanzverwaltungen oder auch Gerichten dazu vertreten werden, schildern. Sie haben aber auch insoweit Bedeutung, als die Ergebnisse dieser „Reports“ dann häufig in den OECD-Kommentar selbst übernommen werden, allerdings mitunter in sprachlich verknappter Form. Die „Reports“ geben ausführlichere Hintergründe über einzelne Passagen der Kommentare wieder.

Seit einiger Zeit sind auch verschiedene Entwürfe und Protokolle von Sitzungen des Fiscal Committee und des Committee on Fiscal Affairs der Öffentlichkeit zugänglich. Die OECD-Regelungen sehen vor, dass Dokumente, die älter als zehn Jahre sind, der Fachöffentlichkeit zugänglich sind, wenn sie nicht für vertraulich erklärt werden¹³. Das offizielle Archiv der OECD befindet sich in Florenz im Historischen Archiv der EU, das vom Europäischen Hochschulinstitut verwaltet wird, weiterhin wird aber auch in Paris ein Archiv geführt. In beiden Archiven sind hochinteressante Unterlagen einsehbar, die wertvolle Aufschlüsse darüber geben, wie bestimmte Regelungen entstanden sind und welche Entwürfe vorweg diskutiert wurden und warum sie dann verworfen oder abgeändert wurden¹⁴. Diese Protokolle sind oft aufschlussreicher als der Kommentar der OECD selbst, der häufig nur das Ergebnis der Beratungen wiedergibt oder aber einen Auffassungsunterschied in kompromisshafter Form verdeckt. Aus den Protokollen sind hingegen regelmäßig die verschiedenen widersprüchlichen Auffassungen der Vertragsstaaten ersichtlich, die am Anfang der Diskussion standen, bevor es dann zu einem Kompromiss gekommen ist.

Derzeit bemüht sich das International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) in Amsterdam, die Canadian Tax Foundation und das Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU in einem gemeinsamen Projekt, alle diese Materialien der Fachöffentlichkeit auch über das Internet zugänglich zu machen. Dazu werden in den nächsten Monaten zehntausende von Seiten gescannt und digitalisiert.

3. Die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze

Bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen ist auf die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze zurückzugreifen. Diese Auslegungsgrundsätze sind in der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) festgeschrieben. Die WVK ist zwar selbst bloß ein völkerrechtlicher Vertrag. Sie ist aber mittlerweile zum Bestandteil des Völkergewohnheitsrechtes geworden und daher auch für die Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen der Staaten von Bedeutung, die die WVK (noch) nicht unterzeichnet haben¹⁵.

Die WVK enthält verschiedene Ansatzpunkte, die eine Berücksichtigung des Musterabkommens, des Kommentars des

OECD-Steuerausschusses, der Reports und auch anderer Dokumente, die die Grundlagen für diese Materialien geschaffen haben, erlauben: Nach Art 32 WVK sind nämlich bei der Interpretation völkerrechtlicher Verträge als ergänzende Auslegungsmittel auch die „vorbereitenden Arbeiten“ zu berücksichtigen. Darunter werden zwar nur die Auslegungsmaterialien des konkreten Vertrages verstanden, sodass beispielsweise *Gloria* den Schluss gezogen hat, dass die Berücksichtigung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses als „vorbereitende Arbeiten“ nicht möglich wäre¹⁶. *Mössner* hat dem zu Recht entgegen gehalten, dass das Musterabkommen und der Kommentar in aller Regel die Grundlagen der bilateralen Vertragsverhandlungen bilden, dadurch zu Auslegungsmaterialien des jeweiligen bilateralen Vertrages werden und daher als „vorbereitende Arbeiten“ im Sinne des Art 32 WVK durchaus in Betracht kommen¹⁷.

Nach Art 32 WVK sind bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge auch die „Umstände des Vertragsabschlusses“ zu berücksichtigen. Aufgrund der Tatsache, dass das Musterabkommen und der Kommentar im Regelfall bei den bilateralen Abkommensverhandlungen zugrunde gelegt werden, könnten sie als derartige „Umstände“ in Betracht kommen¹⁸. Vielfach kreisen die bilateralen Abkommensverhandlungen nämlich bloß um die Frage, welche Abweichungen vom Musterabkommen der OECD im jeweiligen bilateralen Vertrag vorgenommen werden sollen. Dennoch wurde auch schon eingewendet, dass die „Umstände des Vertragsabschlusses“ eng zu verstehen wären und daher die Einbeziehung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses nicht gestatten¹⁹.

Art 32 WVK erwähnt aber die „vorbereitenden Arbeiten“ und die „Umstände des Vertragsabschlusses“ nur beispielhaft, sodass andere Materialien, die den ausdrücklich genannten Auslegungsmitteln zumindest vergleichbar sind, ebenfalls in Betracht kommen. Auch dies könnte einen Ansatz bieten, das Musterabkommen und den Kommentar heranzuziehen²⁰. Allerdings kommt den von Art 32 WVK erfassten „ergänzenden Auslegungsmitteln“ nur untergeordnete Bedeutung zu. Diese ergänzenden Auslegungsmitteln sind nur dann relevant, 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“.

Die primäre völkerrechtliche Auslegungsregel ist in Art 31 WVK verankert. Nach dieser Vorschrift ist „ein Vertrag [...] nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen“. Der Ausdruck „Zusammenhang“ ist in Art 31 Abs 2 WVK näher definiert: „Für die Auslegung eines Vertrages bedeutet der Zusammenhang außer dem Vertragswortlaut samt Präambel und Anlagen

13) Vgl OECD, Council Resolution on the Classification and Declassification of Information, C(97)64/FINAL.

14) Zur Relevanz dieser Unterlagen vgl *Lang*, Kommunalsteuer und DBA, SWI 2005, 16 (16 ff); *Lang*, Der sachliche Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 265 (271); *Lang*, „Taxes Covered“ – What is a „Tax“ according to Article 2 of the OECD Model? BIFD 2005, 216 (217); *Lang*, Die Arbeiten der OEEC und der OECD zur Schaffung der Diskriminierungsverbote, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) in Druck.

15) Vgl *Vogel/Prokisch*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen – Generalbericht, CDFI LXXVIIIa (1993) 19 (31 ff).

16) So *Gloria*, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz (1988) 90 f; siehe dazu auch *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 13 (15).

17) *Mössner*, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Böckstiegl ua* (Hrsg), FS Seidl-Hohenveldern (1988) 403 (411 f).

18) Vgl *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 15 f.

19) Siehe *Prokisch*, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1994, 52 (53).

20) Vgl *Gloria*, Verständigungsverfahren 91.

1. jede sich auf den Vertrag beziehende Übereinkunft, die zwischen allen Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde;
2. jede Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde“.

Das OECD-Musterabkommen und der dazu gehörige Kommentar werden zwar gelegentlich als Bestandteil des Zusammenhangs betrachtet²¹⁾. Es handelt sich aber um keine Übereinkünfte, die „anlässlich des Vertragsabschlusses“ abgefasst wurden²²⁾. Genauso wenig liegen anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasste Urkunden vor²³⁾.

Viel spricht aber dafür, das Musterabkommen und den Kommentar des OECD-Steuerausschusses sowie die anderen genannten Dokumente unter Art 31 Abs 4 WVK zu subsumieren²⁴⁾: „Eine besondere Bedeutung ist einem Ausdruck beizulegen, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben“. Das OECD-Musterabkommen und der OECD-Kommentar enthalten daher – ebenso wie die anderen genannten Dokumente – maßgebende Anhaltspunkte, um die besondere Bedeutung eines Ausdrucks eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens zu erhellen²⁵⁾.

Der Umstand, dass überzeugende Argumente dafür sprechen, dass die genannten Auslegungsmaterialien im Rahmen der WVK zu berücksichtigen sind, darf aber nicht übersehen werden, dass daneben noch andere Aspekte bei der Auslegung zu berücksichtigen sind. Die Subsumtion unter einzelne Regelungen des Art 31 WVK sagt noch nichts darüber aus, welchen Stellenwert diese Aspekte im Auslegungsvorgang haben. Art 31 WVK begnügt sich nämlich bloß mit der Aufzählung allgemein anwendbarer Auslegungsgesichtspunkte und nimmt keine Bewertung vor²⁶⁾. Im Einzelfall ist daher abzuwägen, welche Argumente überzeugender sind. Die sich aus dem OECD-Musterabkommen, dem Kommentar, OECD-Reports oder anderen Unterlagen ergebenden Dokumente können daher auch von anderen Argumenten, wie dem Wortlaut, der Systematik des Abkommens oder teleologischen Argumenten, in den Hintergrund gedrängt werden²⁷⁾. Abzustufen ist auch zwischen dem OECD-Musterabkommen selbst in seiner englischen und französischen Sprachfassung und dem OECD-Kommentar, der diesbezüglich etwas im Hintergrund steht. Noch etwas weiter im Hintergrund stehen die OECD-Reports und die Protokolle des Fiscal Committee und des Committee on Fiscal Affairs und der Working Parties und der Working Groups. Diese Dokumente geben ja wiederum nur darüber Aufschluss, wie es dann

zu einer Formulierung des OECD-Kommentars oder des OECD-Musterabkommens gekommen ist.

Weiters ist auch noch zu berücksichtigen, dass manche Staaten gegenüber einzelnen Regelungen des OECD-Musterabkommens oder des Kommentars auch ausdrücklich eine „reservation“ oder „observation“ abgegeben haben. Dadurch bringt die Regierung des jeweiligen Staates zum Ausdruck, dass sie mit der vom OECD-Steuerausschuss beschlossenen Formulierung nicht einverstanden ist²⁸⁾. Handelt es sich dabei um eine „reservation“ zu einer Regelung des Musterabkommens selbst, wird der entsprechende Vertragsstaat bemüht sein, in den von ihm abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine vom Musterabkommen abweichende Vorschrift aufzunehmen. Gelingt dies, wird die nicht in das Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommene Formulierung des Musterabkommens für Auslegungszwecke irrelevant sein. Stattdessen ist die entsprechende „reservation“ von Bedeutung, wenn die abweichende Formulierung zum Ausdruck bringt, dass der „reservation“ des einen Vertragsstaates Rechnung getragen werden soll. Setzt der Vertragsstaat bei den bilateralen Verhandlungen hingegen nicht durch, dass das DBA seiner „reservation“ entsprechend gestaltet wird, ist nach Art 31 Abs 4 WVK – sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte existieren – das Musterabkommen und der Kommentar des OECD-Steuerausschusses heranzuziehen²⁹⁾.

Schwieriger ist die Auslegung im Falle einer „observation“. Eine „observation“ eines OECD-Mitgliedstaats zu einer Passage des Kommentars des OECD-Steuerausschusses schlägt sich nämlich im Text des DBA nicht nieder. Der Abkommenstext enthält daher in diesem Fall keine Anhaltspunkte für die Klärung der Frage, ob die Vertragsparteien der entsprechenden Vorschrift die Auffassung der „observation“ oder die des Kommentars des OECD-Steuerausschusses beimessen wollten. Sofern nicht beide Vertragsstaaten eine übereinstimmende „observation“ gemacht haben, steht jedenfalls bei bloßer Übernahme des Textes des Musterabkommens nicht fest, welche der beiden Auffassungen die Vertragsparteien den Regelungen des DBA beimessen wollten³⁰⁾.

Umgekehrt ist aber auch zu berücksichtigen, dass nicht jede Abweichung vom Text des OECD-Musterabkommens in einem bilateralen DBA auch schon zum Ausdruck bringen muss, dass die Vertragsparteien damit auch eine Abweichung vom Inhalt des OECD-Musterabkommens zum Ausdruck bringen wollten³¹⁾. Mitunter sind es sogar gesellschaftspolitische Hintergründe, die die einzelnen Vertragsstaaten davon abhalten, bestimmte Formulierungen des Musterabkommens zu übernehmen, obwohl sie gegen den Inhalt der Formulierung gar keinen Einwand haben³²⁾. Gelegentlich wird auch eine bestimmte Formulierung vermieden, um nicht nahe zu legen, dass der Inhalt gleichlautend wie im innerstaatlichen Recht zu verstehen ist, das diesen Begriff – zufällig – auch kennt³³⁾.

21) Vgl dazu ausführlich *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 17 f; vgl weiters *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112 (113).

22) So auch *Prokisch*, SWI 1994, 53.

23) Vgl dazu auch *Avery Jones et al*, The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model, BTR 1984, 14 und 90 (92); *Ault*, The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties, in *Liber amicorum honouring Sidney Roberts* (1993) 59 (61).

24) *Prokisch*, SWI 1994, 54 ff; *Lang*, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen in *Lang/Loukota/Lüthi* (Hrsg), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens, 27 (29 f); zustimmend *Jirousek*, SWI 1998, 115.

25) Vgl *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 19 f.

26) Vgl *Karl*, Vertragsauslegung – Vertragsänderung, in *Schreuer* (Hrsg) Autorität und internationale Ordnung (1979) 9 (14).

27) Vgl *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 22 f.

28) Vgl *Vogel*, Probleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 103 (106 f).

29) Vgl *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 20 f.

30) Vgl *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 20 f.

31) Vgl *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 23.

32) Vgl *Lang*, Einführung Rz 35; *Philipp*, Besonderheiten bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1986, 216 (219).

33) Vgl *Lang*, Einführung Rz 36; ähnlich *Prokisch*, SWI 1994, 58 f.

4. Die allgemeinen Auslegungsgrundsätze

Aus den Regelungen der WVK kann somit abgeleitet werden, dass dem Musterabkommen und dem Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses sowie anderen von der OECD erstellten Materialien, die die Grundlage für ein bestimmtes Doppelbesteuerungsabkommen gebildet haben, zu Recht große Bedeutung bei der Auslegung von DBA beigemessen wird. Dieses Ergebnis verfestigt sich, wenn man es anhand allgemeiner Auslegungsgrundsätze verprobt: Völkerrechtliche Interpretationsmethoden unterscheiden sich nämlich nicht grundlegend von denen des innerstaatlichen Rechts³⁴. Auch dem Völkerrecht ist die grammatische, systematische, teleologische und historische Auslegung bekannt. Es gibt keine besonderen Methodologien für einzelne Rechtsgebiete oder bestimmte Normentypen³⁵. Auch bei der völkerrechtlichen Auslegung kann es nur darum gehen, nach den Regeln der Konvention zu ermitteln, was der Autor der Rechtsnorm als von ihm gemeint gegen sich gelten lassen muss³⁶. Dies berechtigt, zur Kontrolle des Auslegungsergebnisses allgemeine Grundsätze heranzuziehen. Die Angabe der Auslegungskomponenten in Art 31 ff WVK darf nämlich nicht dazu verleiten, die einzelnen Komponenten isoliert zu prüfen und ihren Zusammenhang zu vernachlässigen. Interpretation ist kein formalisierter und schematisierbarer Vorgang³⁷. Auch wenn positivierte Interpretationsregeln – wie Art 31 ff WVK – die maßgebenden Auslegungselemente formulieren, darf nicht vergessen werden, dass die menschliche Sprache in ihrer Unzulänglichkeit keine Möglichkeit bietet, den Vorgang der Interpretation in seiner gesamten Komplexität einzufangen und in Worte zu fassen³⁸. Jede Interpretation – und damit auch die völkerrechtliche – dient der Sinnermittlung. Daher muss ebenso wie bei der Auslegung originär innerstaatlicher Vorschriften die gesamte Vielfalt der methodischen Möglichkeiten einfließen³⁹.

Legt man daher die allgemeinen Grundsätze zugrunde, verfestigt sich das oben gewonnene Ergebnis: Vertragsparteien, die den Text des OECD-Musterabkommens teilweise oder zur Gänze in ein DBA übernehmen, müssen demnach als gemeint gegen sich gelten lassen, dass den einzelnen Vorschriften des bilateralen Vertrages der Inhalt der korrespondierenden Vorschriften des OECD-Musterabkommens beizumessen ist. Die einer Norm zugrunde liegenden Vorstellungen, Wertungen und Zwecke sind nämlich durch die historische Auslegung zu erschließen. Dabei sind – unter anderem – die gesamten Vorstufen der schließlich beschlossenen Vorschrift, Vorentwürfe und deren Veränderungen und sogar private wissenschaftliche Arbeiten der Vorschriftenverfasser zu berücksichtigen⁴⁰. Daher gehören jedenfalls auch das Musterabkommen und der Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zu den verwertbaren

Materialien. Die im Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses enthaltene Auffassung kann aber dann in den Hintergrund treten, wenn andere maßgebende Auslegungsmaterialien ein anderes Ergebnis nahe legen oder etwa einer der beiden Vertragsstaaten zur entsprechenden Passage des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses eine „observation“ angebracht hatte⁴¹.

Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses sowie der anderen genannten Materialien bei der Interpretation von DBA entspricht daher der Relevanz der Gesetzesmaterialien bei der Auslegung originär innerstaatlicher Vorschriften⁴². Musterabkommen und Kommentar sind – ebenso wie die Erläuterungen zur Regierungsvorlage und der Ausschussbericht auf der innerstaatlichen Ebene – bei der historischen Auslegung zu berücksichtigen. Sowohl im originär innerstaatlichen Recht als auch im DBA-Recht ist im Einzelfall abzuwägen, ob grammatische, systematische, teleologische oder historische Argumente überzeugender sind⁴³.

III. Die Berücksichtigung der nach dem Vertragsabschluss entstandenen OECD-Dokumente

1. Der Hintergrund für die geänderte Vorgangsweise der OECD

Seit 1992 sind sowohl die Änderungen des OECD-Musterabkommens als auch vor allem des dazugehörigen OECD-Kommentars viel häufiger geworden. Dies dürfte damit zusammenhängen, dass den Mitgliedern des OECD-Steuer Ausschusses klar ist, dass Änderungen des Musterabkommens nicht ohne weiteres die bilaterale Abkommenspraxis beeinflussen: Mitunter vergehen Jahrzehnte, bis eine neue Formulierung des OECD-Musterabkommens dann auch in der Mehrzahl der bilateralen DBA ihren Niederschlag gefunden hat. Ohne Änderung eines DBA bleibt aber die Änderung des Wortlauts des Musterabkommens in der bilateralen Abkommenspraxis bedeutungslos.

Die Mitglieder des OECD-Steuer Ausschusses dürften die Auswirkungen der Änderungen des *Kommentars* hingegen anders einschätzen: Die Häufigkeit der Änderungen des Kommentars beruht auf der Hoffnung, dass eine Neufassung des Kommentars unmittelbar die Auslegung der bilateralen Abkommen beeinflussen kann.

2. Die Position der OECD

Die Verfasser des OECD-Musterabkommens haben in Randziffer 33 der „Introduction“ zum OECD-Musterabkommen zum Ausdruck gebracht, dass ein geänderter Kommentar auch für die Auslegung von DBA herangezogen werden soll, die vor Bekanntwerden der Änderung verhandelt und abgeschlossen wurden: „[...] existing conventions should as far as possible, be interpreted in the spirit of the revised Commentaries [...]“. Die Auffassung des OECD-Steuer Ausschusses kommt deutlich in Randziffer 35 der „Introduction“ zum OECD-Musterabkom-

34) Vgl *Bleckmann*, Grundprobleme und Methoden des Völkerrechts (1982) 89; *Karl*, Die spätere Praxis im Rahmen eines dynamischen Vertragsbegriffes, in *Bieber/Ress* (Hrsg), Die Dynamik des Europäischen Gemeinschaftsrechts – The dynamics of EC-law (1987) 81 (83); *Debatin*, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1985, Beilage 23, 1 (6).

35) Vgl *Rill*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, ZfV 1985, 577 (590).

36) Dazu grundlegend *Rill*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, ZfV 1985, 461 (466).

37) Vgl *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 95.

38) Siehe *Karl* in *Bieber/Ress* (Hrsg), Dynamik 81 f.

39) So *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen 95.

40) So *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff (1982) 449.

41) Vgl *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 22.

42) Zur Bedeutung der Gesetzesmaterialien; VwGH 7. 10. 1993, 93/16/0145.

43) Siehe *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 22 f.

men zum Ausdruck: „[...] However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD Member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations.“

Klar ist, dass der Umstand, dass die Verfasser des OECD-Kommentars ihren Kommentar auch bei der Auslegung von später abgeschlossenen DBA herangezogen haben *wollen*, keine Bedeutung haben kann⁴⁴. Pointiert hat dies *Maarten J. Ellis* zum Ausdruck gebracht⁴⁵: „[...] 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.“

3. Die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze

Die Frage, ob eine geänderte Version des OECD-Kommentars auch für die Auslegung von früher verhandelten und abgeschlossenen DBA Bedeutung haben kann, ist somit eine Frage der Auslegung des jeweiligen bilateralen DBA. Art 31 Abs 1 WVK bietet jedenfalls keine Grundlage, einen jüngeren OECD-Kommentar zu berücksichtigen, da der in dieser Vorschrift angesprochene „Zusammenhang nach Art 31 Abs 2 WVK“ eben nur Übereinkünfte und Unterlagen umfasst, die „anlässlich des Vertragsabschlusses“ getroffen oder abgefasst wurden. Ebenso wenig kann eine jüngere Fassung des Kommentars für die Ermittlung der – nach Art 31 Abs 4 WVK maßgebenden – „besonderen Bedeutung“ eines Ausdrucks herangezogen werden, da der jüngere Kommentar keinen Aufschluss über die *damalige* Absicht der Vertragsparteien geben kann. Auch nach Art 32 WVK kann diesen Materialien keine Bedeutung als „ergänzende Auslegungsmittel“ beigemessen werden. Die nach Art 32 WVK maßgebenden Materialien sind nämlich ebenfalls nur dann von Relevanz, wenn sie über die zum Zeitpunkt des Abschlusses gegebene Intention der Vertragsparteien Auskunft geben können⁴⁶.

Jene Autoren, die sich bemühen, eine rechtliche Begründung für die Zulässigkeit der Heranziehung von jüngeren Fassungen des OECD-Kommentars für die Auslegung von bereits früher verhandelten und abgeschlossenen DBA zu finden, berufen sich dabei in erster Linie auf Art 31 Abs 3 WVK: Nach Art 31 Abs 3 lit a WVK ist auch jede „spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ zu berücksichtigen. Der Kommentar des OECD-Steuerausschusses kann aber nicht als „Übereinkunft“ im Sinne des Art 31 Abs 3 lit a WVK bezeichnet werden⁴⁷. Dies ergibt sich schon daraus, dass die Anzahl der Staaten, die Vertreter in den OECD-Steuerausschuss nominieren, beschränkt ist. Lediglich Mitgliedstaaten der OECD

sind vertreten. Nur ein Teil der weltweit bestehenden DBA ist aber zwischen Mitgliedstaaten der OECD geschlossen worden. Häufig schließen OECD-Mitgliedstaaten mit anderen Staaten Abkommen. Darüber hinaus gibt es auch noch eine große Zahl von DBA, deren Vertragspartner nicht Mitglieder der OECD sind, die aber dennoch das Musterabkommen der OECD zugrunde legen. Selbst wenn es sich aber um Verträge zwischen Mitgliedstaaten der OECD handelt, kann der OECD-Kommentar nicht als „Übereinkunft“ im Sinne des Art 31 Abs 3 lit a WVK qualifiziert werden⁴⁸: Der Kommentar stellt nämlich ebenso wenig wie das Musterabkommen selbst einen völkerrechtlichen Vertrag dar, sondern wurde lediglich von einem Organ einer internationalen Organisation beschlossen⁴⁹.

Nicht übersehen werden darf aber, dass nach Art 31 Abs 3 lit b WVK auch „jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht“ bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Diese gem Art 31 Abs 3 lit b WVK erforderliche Übereinstimmung ist nicht unbedingt jene im Zeitpunkt des Vertragsschlusses. Nach herrschender Lehre kann auch ein neues Vertragsverständnis herangezogen werden, sofern es sich in der späteren Praxis äußerte⁵⁰. Art 31 Abs 3 lit b WVK ist aber dennoch keine geeignete Grundlage, um die Heranziehung des jüngeren OECD-Kommentars für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA zu rechtfertigen⁵¹: Der Kommentar des OECD-Steuerausschusses ist nämlich nicht selbst „Übung“, sondern könnte lediglich in der Folge dazu beitragen, dass sich eine der im OECD-Kommentar enthaltenen Auffassung entsprechende „Übung“ entwickelt. Diese Übung entsteht aber nicht dadurch, indem beispielsweise das BMF deutlich macht, dass es die Position des OECD-Steuerausschusses teilt – was nicht weiter überraschend wäre, da ja die Vertreter des BMF gemeinsam mit den Finanzverwaltungen anderer Staaten die Positionen der OECD erarbeiten –, sondern durch Handlungen jener Behörden, die die Praxis tatsächlich bestimmen: Es handelt sich dabei um die Finanzämter und um die im Rechtsmittelweg zuständigen Behörden. Von einer nach Art 31 Abs 3 WVK maßgebenden Praxis könnte daher überhaupt nur dann gesprochen werden, wenn sich nachweisen ließe, dass die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden – also die Finanzämter – in den betroffenen Vertragsstaaten eine einheitliche Auffassung vertreten, die entweder unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Rechtsmittelinstanzen und den Gerichten angefochten wurde, oder von den Rechtsmittelinstanzen oder den Höchstgerichten bestätigt wurde. Gerade in Österreich ist das BMF aber überhaupt nicht für Sachentscheidungen im Rahmen der DBA-Anwendung zuständig, sieht man vom Verständigungsverfahren und vom Informationsaustausch ab. Verbindliche Weisungen an die nachgeordneten Dienststellen, der Auffassung der OECD-Kommentare in allem und jedem zu folgen, existieren genauso wenig, und wären auch angesichts des Umstands, dass sich derartige Weisungen nicht auf die Tätigkeit unabhängiger Rechtsmittelbehörden und der Höchstgerichte erstrecken können, irrelevant.

Darüber hinaus wäre auch dann, wenn sie sich nachweisen ließe, eine Rechtsfortbildung durch bloße übereinstimmende

44) Anders aber *Jirousek*, SWI 1998, 116.

45) *Ellis*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel, IBFD Bulletin 2000, 617 (618).

46) Vgl zB *Vetter*, Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, in *Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter* (Hrsg), Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD (1996) 9 (25).

47) Siehe *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 25.

48) Anders offenbar *Jirousek*, SWI 1998, 115.

49) Ähnlich *Avery Jones*, Article 3 (2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation, ET 1993, 252 (255 f).

50) *Karl*, Sonstige Quellen des Völkerrechts, in *Neuhold/Hummer/Schreuer* (Hrsg), Handbuch I⁴ 101 (Rz 538).

51) Vgl *Vetter* in *Lahodny-Karner/Schuch/Toifl/Urtz/Vetter* (Hrsg), Verrechnungspreisrichtlinien 24; aA *Jirousek*, SWI 1998, 115.

Übung der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet des Abgabenrechts mit Vorsicht zu begegnen. Würde man Art 31 Abs 3 lit b WVK als Ermächtigung zur Rechtsfortbildung durch Verwaltungsbehörden verstehen, wäre dies angesichts zahlreicher Verfassungsrechtsordnungen problematisch⁵²⁾. Es besteht jedoch keine Veranlassung, Art 31 Abs 3 lit b WVK in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise zu interpretieren: Nach der WVK ist nämlich auch die Möglichkeit der tatsächlichen Vertragsänderung durch nachfolgende Praxis nicht ausgeschlossen⁵³⁾. Dies wird als Anwendungsfall einer konkludenten völkerrechtlichen Handlung gesehen⁵⁴⁾. Die Vertragsauslegung nach Art 31 Abs 3 lit b WVK ist daher von der Vertragsänderung zu unterscheiden⁵⁵⁾. Eine Vertragsänderung selbst kann aber nur dann bewirkt werden, wenn auch die Kompetenz der zuständigen Organe erschlossen werden kann⁵⁶⁾. Da den die DBA vollziehenden Verwaltungsbehörden keine Kompetenz zu einer derartigen Vertragsänderung zukommt, kann von ihnen jedenfalls keine Vertragsänderung bewirkt werden. Somit spricht viel dafür, Art 31 Abs 3 lit b WVK gerade bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge auf dem Gebiet des Steuerrechts nur sehr eingeschränkte Bedeutung beizumessen⁵⁷⁾. Dementsprechend ist *Wassermeyer* skeptisch, ob Art 31 Abs 3 lit b WVK bei der Auslegung von DBA überhaupt anzuwenden ist⁵⁸⁾. Keinesfalls kann somit durch eine übereinstimmende – durch den OECD-Kommentar oder sonst bewirkte – „Übung“ der Inhalt einer bilateralen Abkommensregelung geändert werden⁵⁹⁾.

Somit kann die jüngere Version eines OECD-Kommentars höchstens insoweit für die Auslegung von früher verhandelten und abgeschlossenen DBA Bedeutung haben, als Auslegungsspielräume bestehen, die anderweitig nicht gefüllt werden können. Derartige Auslegungsspielräume sind aber nicht schon dann gegeben, wenn etwa der Wortlaut des Musterabkommens verschiedene Auslegungsergebnisse zu tragen scheint, oder wenn der OECD-Kommentar in seiner früheren Fassung eine bestimmte Frage gar nicht angesprochen hat⁶⁰⁾. Bei der Auslegung einer dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten Abkommensvorschrift ist nämlich nicht nur der Wortlaut des OECD-Musterabkommens und der OECD-Kommentar zu berücksichtigen. Vielmehr sind alle historischen, systematischen und teleologischen Aspekte einzubeziehen. Bezieht man all diese Aspekte in den Interpretationsvorgang ein, so bleiben – ebenso wie im originär innerstaatlichen Recht – nur selten Fälle über, in denen mehrere Auslegungshypothesen völlig gleichwertig nebeneinander stehen. Nur unter dieser – in der Praxis bei sorgfältiger Interpretation eben selten gegebenen – Voraussetzung ist es aber überhaupt denkbar, dass ein durch spätere

„Übung“ der Verwaltungsbehörden auszufüllender Auslegungsspielraum bleibt.

Manche Autoren, die um eine vermittelnde Lösung bemüht sind, erwägen, den jüngeren OECD-Kommentar wenigstens dann heranzuziehen, wenn die im OECD-Kommentar nunmehr vertretene Auffassung bloß „klarstellend“ ist, also keine Änderung bewirken würde⁶¹⁾. Der Begriff der „Klarstellung“ fordert aber zur Skepsis heraus. Aus dem nationalen Steuerrecht weiß man, dass die dem Gesetzgeber die Hand führenden Finanzbeamten eine Neuregelung oft deshalb als bloß „klarstellend“ bezeichnen, um dann in der Praxis leichter durchsetzen zu können, dass die vermeintlich klarstellende Regelung auch für die Vergangenheit Bedeutung hat. Daher kann es nicht darauf ankommen, ob die Verfasser des OECD-Kommentars einer Änderung selbst klarstellende Bedeutung beimessen. Will man feststellen, ob eine Änderung oder Ergänzung nur klarstellend ist, bedarf es des Vergleichs des Inhalts *vor* der Änderung oder Ergänzung mit der nunmehr zum Ausdruck gebrachten Auffassung. War die zuvor bestehende Rechtslage inhaltlich verschieden, handelt es sich um keine Klarstellung. War sie aber inhaltlich identisch, benötigt man die neue 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.

4. Die allgemeinen Auslegungsgrundsätze

Die Bedeutung des späteren Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA ist somit gering. Verprobt man dieses Ergebnis anhand allgemeiner Auslegungsgrundsätze, erkennt man die Richtigkeit der angestellten Überlegungen: Geht man davon aus, dass es Aufgabe des Interpreten ist, zu ermitteln, was der Normsetzer nach den Regeln der Konvention als gemeint gegen sich gelten lassen muss, unterstreicht dies die Irrelevanz jüngerer Regelungen. Die Vertragsparteien als Normsetzer des jeweiligen DBA können nämlich den Inhalt späterer Änderungen des Kommentars nicht vorhersehen. Ihnen kann daher bloß unterstellt werden, das zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehende Verständnis der in den DBA übernommenen Formulierungen gemeint zu haben⁶²⁾.

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

Letztlich wäre es nach vielen Rechtsordnungen auch aus anderen Gründen nicht tragbar, Änderungen des OECD-Kom-

52) Vgl die Nachweise bei *Lang*, Seminar B, Teil 2: Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars?, IStR 2001, 536 (537) FN 13.

53) Vgl die Nachweise bei *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen 89 FN 115.

54) Vgl dazu *Karl* in *Neuhold/Hummer/Schreuer* (Hrsg), Handbuch I Rz 538; *Karl* in *Schreuer* (Hrsg), Autorität, 31.

55) Vgl dazu *Karl*, Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht (1983) 45 f.

56) Vgl *Bernhardt*, Interpretation and Implied (Tacit) Modification of Treaties, ZaöRV 1967, 491 (496).

57) Vgl *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen 89.

58) *Wassermeyer*, Diskussionsbeitrag, in *Mössner/Blumenwitz* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht (1995) 88 f FN 13.

59) Vgl *Lang*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Österreichs in *Lang/Mössner/Waldburger* (Hrsg), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen 117 (124).

60) Vgl *Lang*, IStR 2001, 538.

61) Vgl zB *Loukota*, Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 339 (342); *Jirousek*, SWI 1998, 116 f.

62) Vgl *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen 30 f.

mentars ohne weiteres bei der Auslegung von schon früher abgeschlossenen DBA zu berücksichtigen. Der rechtsstaatlich bedeutsame Grundsatz der Gewaltentrennung würde ausgehöhlt werden, da es die Verwaltungsbehörden in der Hand hätten, auf den Inhalt eines bereits vom nationalen Gesetzgeber genehmigten DBA Einfluss zu nehmen. Der OECD-Steuerausschuss besteht nämlich ausschließlich aus Regierungsvertretern. Die Mitglieder der für die Weiterentwicklung des OECD-Kommentars maßgebenden Working Party sind leitende Beamte der Finanzverwaltungen. In Staaten, in denen das rechtsstaatliche Postulat der Gewaltentrennung verwirklicht ist, könnte es daher keinesfalls hingenommen werden, dass sich die Verwaltungsbehörden die Kompetenz zur Änderung des vom Gesetzgeber genehmigten DBA, die ihnen auf nationaler Ebene zweifelsfrei nicht zukommt, dadurch arrogieren, indem sie im Zusammenwirken mit den Vertretern der Finanzverwaltungen anderer Länder einfach den OECD-Kommentar ändern⁶³⁾.

IV. Würdigung

In der internationalen Praxis wird zu Recht differenziert: Unbestritten große Anerkennung haben das OECD-Musterabkommen und der OECD-Kommentar sowie andere von der OECD erstellten Dokumente, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des bilateralen Abkommens schon vorgelegen sind. Diese Dokumente haben im Rahmen der historischen Interpretation ihren berechtigten Platz. Völkerrechtlich wird ihre Bedeutung jedenfalls durch Art 31 Abs 4 WVK bestätigt.

Zurückhaltende Aufnahme hat hingegen die von der OECD vertretene Position gefunden, dass auch nach dem Abschluss eines bilateralen Abkommens von der OECD erstellte Dokumente zur Interpretation dieses DBA herangezogen werden sollen. Während in manchen Staaten die Höchstgerichte – allerdings im Regelfall ohne Reflexion – unter Umständen bereit sind, diese Unterlagen zu akzeptieren⁶⁴⁾, gibt es in anderen Staa-

ten eine dezidierte Ablehnung⁶⁵⁾. Auch in Österreich schwankt die Rechtsprechung dazu mitunter⁶⁶⁾. Im Erkenntnis vom 31. 7. 1996, 92/13/0172, hat der VwGH jedenfalls deutlich zum Ausdruck gebracht, dass beim DBA Österreich – Schweiz, das auf dem OECD-Musterabkommen 1963 beruht, auch nur der Kommentar des OECD-Steuerausschusses aus dem Jahr 1963 berücksichtigt werden kann⁶⁷⁾: „Bei der Interpretation von DBA ist zu beachten, daß Vertragsparteien, insoweit sie den Text des OECD-Musterabkommens in ein Doppelbesteuerungsabkommen übernehmen, der einzelnen Vorschrift des bilateralen Vertrages den Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-MA beimessen; dadurch erlangt der bei Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommens bestehende Kommentar des OECD-Steuerausschusses zum übernommenen Musterabkommen für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung (vgl *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 1994, 22 und 30 f).“

In der Praxis soll die Bedeutung auch der nach dem Abschluss eines DBA entstandenen OECD-Dokumente demnach nicht unterschätzt werden: Soweit Steuerpflichtige oder Finanzämter der Auffassung des – an sich im Regelfall weder erstinstanzlich noch als Rechtsmittelinstanz zuständigen – BMF Bedeutung beimessen, können sie damit rechnen, dass ihnen empfohlen wird, der jeweiligen OECD-Auffassung Rechnung zu tragen. Darüber hinaus wird vielfach auch in Verfahren vor dem UFS oder dem VwGH eine der Parteien eine Position vertreten, die jener der OECD entspricht, sodass zu erwarten ist, dass der UFS oder der VwGH begründen, warum sie dieser Position folgen oder sie ablehnen.

- 63) Vgl *Lang*, Haben die Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung älterer DBA Bedeutung?, SWI 1995, 412 (415); *Vetter*, Zur rechtlichen Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, SWI 1997, 547 (550). Vgl zum in diesem Zusammenhang genannten Verstoß gegen den relativen Grundsatz der Geschlossenheit des Rechtsquellen-systems ausführlich *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen, 134 ff.
- 64) Vgl zB das Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts 28. 11. 2005, 2A.239/2005/bie. Zur Diskussion in Norwegen vgl *Zimmer*, Tax Treaty

- Interpretation in Norway, in *Lang* (Hrsg), Tax Treaty Interpretation (2001) 261 (266).
- 65) Vgl zB zu einer dänischen Gerichtsentscheidung vom 3. 2. 2000 *Michelsen*, Tax Treaty Interpretation In Denmark, in *Lang* (Hrsg), Interpretation (2001) 63 (72).
- 66) Vgl zB VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084, mwN *Jirousek*, SWI 1998, 120; VwGH 28. 1. 2003, 99/14/0100.
- 67) Vgl dazu auch *Lang*, VwGH zur Verweigerung der Abkommensberechtigung, SWI 2000, 423 (429); kritisch *Jirousek*, SWI 1998, 120.



Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien (WU) und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums „International Tax Law“ der WU.

Buchtipp:

KODEX

Doppelbesteuerungsabkommen

Wien 2006, 1056 Seiten

Preis: 32,50,- €

Bestellnummer: 19.04.04

ISBN: 3-7007-1011-6

Besuchen Sie uns
im Internet!



Recht
Steuern
Wirtschaft

