

Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA

Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang*

Das Schreiben des BMF zur „Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ v. 19.4.2023 bezieht sich auf das BFH-Urteil v. 11.7.2018 – I R 44/16 und erweckt durch seine Betreffzeile und seinen Eingangssatz auf den ersten Blick den Eindruck, dass das BMF zur Frage Stellung nimmt, welche Konsequenzen sich für die DBA-Auslegung aus diesem Urteil für die Verwaltungspraxis ergeben. Daher will ich zunächst das BFH-Urteil in seinen in Hinblick auf die Bedeutung des OECD-Kommentars entscheidenden Passagen wiedergeben, es anschließend analysieren, um mich sodann dem Schreiben des BMF zu widmen, und auch dazu Stellung nehmen.

I. Das Urteil des BFH v. 11.7.2018 – I R 44/16

Der BFH vertrat in seinem vom BMF-Schreiben v. 19.4.2023 – IV B 2 - S 1301/22/10002 :004₁ angesprochenen Urteil v. 11.7.2018 – I R 44/16₂ folgende Auffassung:

Es widerspricht

„der ständigen Spruchpraxis des Senats, im Sinne einer dynamischen Abkommensauslegung der späteren Fortentwicklung oder Änderung von OECD-Verlautbarungen eine streitentscheidende Bedeutung für das Verständnis bereits zuvor verhandelter Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen ([...]). [...] Insbesondere kann sich der Senat nicht der Ansicht der Kläger anschließen, diese Abkommen seien bereits deshalb nach Maßgabe der Neufassung des OECD-Musterkommentars auszulegen, weil sie – wenn auch ohne positive Anordnung einer Qualifikationsverkettung – zeitnah zur Neufassung des Kommentars durch das Gesetz zu dem Zusatzabkommen v. 20.12.2001 zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der Französischen Republik zum DBA-FRA (BGBl. II 2002, 2370, BStBl. I 2002, 891) sowie durch das Gesetz zu dem Revisionsprotokoll v. 12.3.2002 zum DBA-CHE (BGBl. II 2003, 67, BStBl. I 2003, 165) modifiziert worden sind (vgl. zum DBA-CHE Kempermann, aaO).

[...] Auszugehen ist hierbei von Art. 31 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge v. 23.5.1969 – WÜRV – (BGBl. II 1985, 927), nach dessen Abs. 1 ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seiner Bestimmung in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 250, 110, BStBl. II 2016, 326, IStR 2015, 785 mAnm Lehner). Außer dem in Art. 31 Abs. 2 WÜRV näher beschriebenen systematischen ‚Zusammenhang‘ sind nach Art. 31 Abs. 3 WÜRV in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen

Lang: Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA(IStR 2023, 549)

550

(Buchst. a sowie jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (Buchst. b, zu berücksichtigen. Demgemäß kann ein übereinstimmendes Abkommensverständnis und eine gemeinsame ‚Übung‘ der beteiligten Finanzverwaltungen für die Abkommensauslegung bedeutsam sein (s. zB Senatsurteile v. 25.10.2006 – I R 81/04, BFHE 215, 237, BStBl. II 2010, 778, IStR 2007, 177, sowie v. 25.10.2006 – I R 18/04, BFH/NV 2007, 875, BeckRS 2006, 25011149), das aber immer nur insofern, als sie nicht dem Wortlaut des Abkommens zuwiderlaufen (vgl. Senatsurteil v. 27.8.2008 – I R 64/07, BFHE 222, 553, BStBl. II 2009, 97, IStR 2008, 852). Nach Art. 31 Abs. 4 WÜRV ist schließlich einem Ausdruck eine besondere Bedeutung iS einer Auslegungshilfe beizulegen, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben.

[...] Der Senat hat bislang die Frage, ob ein geänderter OECD-Musterkommentar bei der Abkommensauslegung berücksichtigt werden kann, wenn das konkrete Abkommen später geändert wird, noch nicht entschieden. Er hat lediglich ausgeführt, dass Empfehlungen der OECD, wie sie sich im sog. Partnership Report niedergeschlagen haben, eine Hilfe für die Abkommensauslegung darstellen, aber ‚frühestens‘ ab der entsprechenden Neufassung des OECD-Musterkommentars im Jahre 2000 beachtenswert sein können (Senatsurteil in BFHE 234, 63, BStBl. II 2014, 760, IStR 2011, 688 mAnm Schmidt).

[...] Der Senat kann es insoweit offen lassen, ob Art. 24 Abs. 1 DBA-CHE, wonach aus der Schweiz stammende Einkünfte, die ‚nach den vorstehenden Artikeln in der Schweiz besteuert werden können‘, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, überhaupt auslegungsfähig ist. Gleiches gilt für Art. 20 Abs. 1 Buchst. a DBA-FRA (‚Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Frankreich besteuert werden können‘). Er braucht auch nicht zu entscheiden, ob Nr. 32.2 ff. OECD-MustKomm zu Art. 23A OECD-MustAbk überhaupt eine bei der Auslegung zu berücksichtigende ‚Übung der Vertragsstaaten‘ zu begründen vermag (verneinend Senatsurteil in BFHE 244, 354, BStBl. II 2014, 721, IStR 2014, 345: lediglich Meinungsbild der beteiligten Fisci) oder ob es nicht vielmehr auf die konkrete Abkommensanwendung ankommt, die im Streitfall gerade durch das FA zu einer Verneinung der Bindung Deutschlands an die ausländischen Bescheinigungen geführt hat. Schließlich kann auch offen bleiben, ob eine ausländische Arbeitgeberbescheinigung zu einer unter Nr. 32.2 ff. OECD-MustKomm zu Art. 23A OECD-MustAbk fallenden ‚Qualifikation‘ führen kann. Denn für die Judikative kommt es – gerade mit Blick auf das Gewaltenteilungsprinzip – allein auf den Abkommenstext und den Abkommenszusammenhang an (Senatsurteil in BFHE 244, 354, BStBl. II 2014, 721, IStR 2014, 345) und kann Abweichendes nur gelten, wenn sich die (vermeintlichen) ‚späteren Übereinkünfte der Vertragsstaaten‘ oder ‚zwischenstaatlichen Übungen‘ in einem geänderten Abkommen sowie einem entsprechenden Transformationsgesetz niedergeschlagen haben (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, Vor Art. 1 MA Rn. 63).“

Aus verfassungsrechtlichen Überlegungen leitete der BFH in weiterer Folge ab,

„dass die zwischen den Fisci getroffene Vereinbarung, nach der eine spätere Übereinkunft der Vertragspartner für die Abkommensauslegung (hier in Form des OECD-Musterkommentars) maßgebend sei, nicht dazu führen kann, dass ein völkerrechtlicher Vertrag für das innerstaatliche Recht eine andere Bedeutung erhält, als dies dem Zustimmungsgesetz entspricht (Senatsurteil v. 1.2.1989 – I R 74/86, BFHE 157, 39, BStBl. II 1990, 4, BeckRS 1989, 22008865).

[...] Da – wie erläutert – die Änderung eines völkerrechtlichen Vertrags nur aufgrund eines entsprechenden Zustimmungsgesetzes innerstaatliche Wirksamkeit erlangt, und hierzu ausschließlich der deutsche Gesetzgeber befugt ist, bedarf es keiner weiteren Erläuterung, dass den die DBA vollziehenden Verwaltungsbehörden eine solche Kompetenz nicht zukommt (vgl. Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 235, 240). Eine von ihnen getroffene Vereinbarung zur Abkommensauslegung kann, wenn sie keinen Eingang in den geänderten Vertragstext sowie das Zustimmungsgesetz gefunden hat, auch die Gerichte nicht binden. Diese haben vielmehr den Abkommensinhalt nach Maßgabe des Zustimmungsgesetzes zu ermitteln. Demgemäß kann es auch unter dem Gesichtspunkt der Gewaltenteilung nicht in Betracht kommen, der bloßen Änderung des OECD-Musterkommentars, selbst dann, wenn sie mit Zustimmung der deutschen Verwaltung beschlossen worden sein sollte, eine normative und von den Gerichten zu beachtende Bedeutung beizumessen (gl. A. Lang, aaO).“

Schließlich hielt der BFH noch fest:

„Der OECD-Musterkommentar mag zwar für die Auslegung später abgeschlossener Abkommen bedeutsam sein, er steht aber keinesfalls auf einer Stufe mit der auszulegenden völkervertraglichen Regelung selbst. Sein Stellenwert ist vielmehr dem der Gesetzesmaterialien bei der Auslegung nationaler Gesetze vergleichbar und es ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass sich die Intentionen der ‚Kommentatoren‘ nicht im Gesetzestext widerspiegeln oder durch vorrangig einzustufende systematische oder teleologische Erwägungen verdrängt werden.“

II. Analyse des BFH-Urteils v. 11.7.2018 – I R 44/16

Im zuletzt zitierten Teil der Begründung bekräftigte der BFH die Relevanz des OECD-Kommentars für die Auslegung später abgeschlossener DBA, macht aber gleichzeitig deutlich, dass nicht der OECD-Kommentar, sondern das DBA selbst anzuwenden ist. Völlig überzeugend legte der BFH dar, dass der OECD-Kommentar für die DBA-Auslegung eine vergleichbare Bedeutung wie die Gesetzesmaterialien für die Auslegung nationaler Gesetze hat: Gesetzesmaterialien und OECD-Kommentar bringen die Intentionen der jeweiligen Verfasser der Vorschriften zum Ausdruck.³ Im Einzelfall können aber andere systematische oder teleologische Erwägungen vorgehen. Ebenso ist es möglich, dass die Intention im Text der Vorschrift keinen hinreichenden Niederschlag gefunden hat. Der OECD-Kommentar spielt bei der Auslegung von DBA keineswegs eine alle anderen Erwägungen überragende Rolle.

Gleichzeitig bestätigte der BFH seine ständige Rechtsprechung, wonach ein später veröffentlichter OECD-Kommentar nicht für die Auslegung früher abgeschlossener DBA herangezogen werden darf. Er entschied, dass dies auch dann gilt, wenn nach Veröffentlichung des OECD-Kommentars das DBA zwar geändert wird, die maßgebende Abkommensvorschrift, auf die sich die im OECD-Kommentar geäußerte Auffassung bezieht, aber unverändert blieb. Denn Abweichendes kann „nur gelten, wenn sich die (vermeintlichen) ‚späteren Übereinkünfte der Vertragsstaaten‘ oder ‚zwischenstaatlichen Übungen‘ in einem geänderten Abkommen sowie einem entsprechenden Transformationsgesetz niedergeschlagen haben [...]“

Der BFH verwies auf ein früheres Urteil, in dem er am Beispiel der Ausführungen des OECD-Kommentars zu

Lang: Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA (IStR 2023, 549)

551

Art. 23 OECD-MA verneinte, dass der OECD-Kommentar eine bei der Auslegung zu berücksichtigende „Übung der Vertragsstaaten“ begründen könnte. Vielmehr handelt es sich lediglich um das Meinungsbild der beteiligten Fisci.⁴ Diese Auffassung überzeugt:⁵ Wie auch schon der österreichische Verfassungsgerichtshof (VfGH) dargelegt hat, kann von „einer im Rahmen der Vertragsauslegung zu berücksichtigenden späteren Übung iSd Art. 31 Abs. 3 Wiener Vertragsrechtskonvention [...] nämlich nur gesprochen werden, wenn die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden eine einheitliche Auffassung vertreten, die unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Gerichten angefochten oder von der Rechtsmittelinstanz bestätigt wurde (vgl. dazu auch Lang ÖStZ 2006, 208 f.)“.⁶ Die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden, deren Verhalten eine „spätere Übung“ begründen kann, sind primär die lokalen Finanzämter, nicht aber die Vertreter der Ministerien, die im Rahmen der OECD zusammentreffen.⁷ Soweit die Praxis der Finanzämter der neueren OECD-Kommentarmeinung folgt, kommt sie nur dann als „spätere Übung“ in Betracht, wenn sie unbestritten geblieben ist, also vor den Gerichten nicht angefochten oder von ihnen bestätigt wurde. Der BFH konnte daher zu Recht davon ausgehen, dass keine relevante „Übung“ entstanden ist: Eine in den OECD-Kommentar neu aufgenommene Rechtsauffassung ist noch lange kein Beleg dafür, dass die für die Anwendung der DBA in erster Instanz zuständigen Finanzämter und die mit der Überprüfung dieser Entscheidungen betrauten Finanzgerichte dieser Auffassung folgen. Der Umstand, dass der Fall an den BFH herangetragen wurde, ist sogar der Nachweis dafür, dass keineswegs eine Praxis existiert hat, die – um mit den Worten des VfGH zu sprechen – „unbestritten geblieben ist“. Wäre die Praxis der Finanzämter unbestritten geblieben oder wäre sie „von der Rechtsmittelinstanz bestätigt“ worden, wäre zu untersuchen gewesen, welche Auffassung die mit der Rechtsanwendung im jeweils anderen Staat betrauten Behörden zur konkreten Rechtsfrage – hier also zur Auslegung der Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften – vertreten, und ob es dort eine übereinstimmende unbestrittene oder

bestätigte Übung gibt. Denn für Zwecke des Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK ist relevant, dass eine in beiden Vertragsstaaten übereinstimmende Übung existiert. Mangels Nachweises einer solchen Übung in Deutschland konnte sich der BFH den Blick über die Grenze sparen.

Wendet man den vom VfGH vorgegebenen Maßstab an, ist es überhaupt schwierig, eine nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK bedeutsame Übung nachzuweisen: Denn eine solche Übung entsteht, „wenn die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden“ bei ihren Entscheidungen „eine einheitliche Auffassung vertreten“. Steuerpflichtige verfügen im Regelfall über keine Kenntnisse darüber, wie die für sie zuständige Behörde und die anderen Behörden im Bundesgebiet in Fällen anderer Steuerpflichtiger, in denen es um dieselbe Rechtsfrage ging, vorgegangen sind. Aber auch die Behörden sind aus Gründen des Steuergeheimnisses daran gehindert, den Steuerpflichtigen Einblicke in andere Steuerakte zu gewähren. Der Nachweis einer unbestritten gebliebenen Übung ist daher praktisch kaum möglich. Realistischer ist hingegen der Nachweis einer – zumindest vom VfGH auch als relevant erachteten – von den Rechtsmittelinstanzen bestätigten Übung. In Deutschland könnten folglich übereinstimmende Urteile von FG und ggf. des BFH selbst, die die Auffassung der Finanzämter zu einer bestimmten DBA-Auslegungsfrage bestätigen, eine „Übung“ begründen, die aber für Zwecke des Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK nur dann relevant ist, wenn sich im anderen Staat auf ähnliche Weise eine übereinstimmende Übung nachweisen lässt.

In seinem Urteil v. 11.7.2018 – I R 44/16 weist der BFH noch auf eine andere einschränkende Voraussetzung der Anwendung des Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK hin: Für Konstellationen, in denen eine „Übung“ nachweisbar ist, akzeptierte der BFH zwar, dass sie für die Abkommensauslegung „bedeutsam“ sein kann, „das aber immer nur insofern, als sie nicht dem Wortlaut des Abkommens“ zuwiderläuft. Dies entspricht seiner ständigen Rechtsprechung, wonach auch bei der Auslegung von DBA die Wortlautgrenze zu beachten wäre.¹⁰ Diese These ist allerdings problematisch:¹¹ Wenn auch der Text der Vorschrift am Beginn der Interpretation steht, ist im Rahmen der weiteren Überlegungen nicht ausgeschlossen, dass systematische, teleologische oder historische Erwägungen eine ganz andere Deutung nahelegen, als sich scheinbar nach dem ersten Blick auf den Text abzeichnete. Vor allem lässt sich der Interpretationsvorgang nicht in einzelne Elemente aufspalten: Systematik, Ziel und Zweck oder Rechtsentwicklung einer Vorschrift können auch ihren Wortlaut in einem ganz anderen Licht erscheinen lassen. Dies gilt besonders bei der DBA-Auslegung, wo in aller Regel der Wortlaut nicht nur in der deutschen Sprache betrachtet werden darf, sondern andere authentische Sprachfassungen in gleicher Weise heranzuziehen sind, und – wenn die Vorschrift dem OECD-MA nachgebildet ist – auch noch dessen Wortlaut in der englischen und französischen Fassung maßgebend ist.¹² Stand eine Regelung des UN-MA Pate, ist zu berücksichtigen, dass sogar sechs verschiedene Sprachfassungen gleichberechtigt nebeneinanderstehen.¹³ Selbst wenn man also wie der BFH den Abkommenswortlaut als „Grenzmarke“ der Auslegung sieht¹⁴, ist fraglich, ob sich daraus im DBA-Recht tatsächlich eine Schranke ergibt. Letztlich ist die zurückhaltende Positi-

Lang: Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA (IStR 2023, 549)

552

on des BFH zur Bedeutung des Art. 31 Abs. 3 WVK im Ergebnis aber berechtigt: Eine „spätere Übung“ ist nach Art. 31 Abs. 3 WVK nur „zu berücksichtigen“, sie dominiert aber keineswegs den Auslegungsvorgang.¹⁵ Eine „spätere Übung“ alleine kann wohl keine Interpretation verdrängen, die alle anderen in Art. 31 WVK genannten Aspekte nahelegen.¹⁶

Etwas missverständlich ist der weitere Teil der Begründung, in der der BFH verfassungsrechtliche Überlegungen anstellt. Der BFH spricht davon, dass die Gerichte „den Abkommensinhalt nach Maßgabe des Zustimmungsgesetzes zu ermitteln haben“. Dies ist zwar für sich betrachtet zutreffend, könnte aber den Eindruck erwecken, dass der Abkommensinhalt „nach Maßgabe des Zustimmungsgesetzes“ und nach seinem völkerrechtlichen Gehalt auseinanderfallen könnten. Dies ist aber ausgeschlossen: Das DBA wird mit seinem auf völkerrechtlicher Ebene ermittelten Inhalt innerstaatlich anwendbar. Eine verfassungskonforme Interpretation dahingehend, dass auf Ebene des innerstaatlichen Rechts Überlegungen der Gewaltenteilung bei der Auslegung zu beachten sind, die nicht schon im Rahmen der völkerrechtlichen Auslegung zu berücksichtigen sind, ist nicht möglich.¹⁷ Sollte sich eine DBA-Vorschrift tatsächlich als verfassungswidrig erweisen, kann dies nicht im Wege der Auslegung saniert werden.¹⁸

Die von mir dazu angestellten Überlegungen, auf die sich der BFH beruft, gehen auch in eine andere Richtung:¹⁹ Auf völkerrechtlicher Ebene ist die Vertragsauslegung nach Art. 31 Abs. 3 WVK von der Vertragsänderung zu unterscheiden. Daher ist schon nach der WVK nur jene „spätere Übung“ für Zwecke des Art. 31 Abs. 3 WVK relevant, die sich noch im Rahmen der Auslegung bewegt.²⁰ Die Verwaltungsbehörden, die die DBA vollziehen, haben – und zwar nicht nur in Deutschland – in aller Regel keine Kompetenz zur Vertragsänderung.²¹ Dazu bedarf es der Zustimmung der jeweiligen gesetzgebenden Körperschaft. Daher ergeben sich schon aus der WVK die aufgezeigten Grenzen. Dazu kommt, dass Steuerrecht in vielen Staaten strengen Legalitätsansprüchen genügen muss und der Gesetzgeber den Inhalt der Vorschriften weitgehend selbst regelt und von daher weit über Deutschland hinaus der Spielraum der Vollziehung, den Inhalt der Steuervorschriften zu gestalten, eingeschränkt ist. Art. 31 WVK lässt zu, bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge nach ihrem Regelungsgegenstand zu differenzieren:²² In manchen Fällen steht der Wortlaut stärker im Vordergrund, in anderen Fällen Ziel und Zweck der Regelung. Genauso kann die Bedeutung der „späteren Übung“ variieren.²³ Aus diesem Blickwinkel liegt es nahe, dass DBA als völkerrechtliche Verträge auf dem Gebiet des Steuerrechts für ihre Auslegung erforderlich machen, der Vollziehung nur geringe Spielräume einzuräumen.²⁴ Daher spricht viel dafür, bei der Auslegung von DBA, die Besteuerungsansprüche regeln, der in Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK angesprochenen „späteren Übung“ nur geringe Bedeutung beizumessen. Zum selben Ergebnis führt auch – soweit es um bilaterale Vorschriften geht, die einem OECD- oder UN-MA entsprechen – die Berücksichtigung dieses Hintergrunds: Wenn Staaten sich beim Abschluss eines DBA eines solchen Musterabkommens bedienen, intendieren sie damit auch, dass diese Vorschriften denselben Inhalt haben, der gleichlautenden, demselben Musterabkommen entnommenen Vorschriften im Verhältnis zu anderen Vertragsstaaten zukommen. Dem steht auch nicht eine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Auslegungsvorschrift entgegen. Denn diese Regelung – richtig verstanden – bestätigt nur die Auslegung der DBA aus sich heraus und lässt nur im seltenen Ausnahmefall die Heranziehung des innerstaatlichen Rechts des Anwendestaates zu.²⁵ Für die Auslegung eines DBA kann nur die „spätere Übung“ Bedeutung haben, die sich bilateral, also in den beiden Vertragsstaaten, herausgebildet hat. Klarerweise kann sich im Verhältnis zu einem Staat eine übereinstimmend von den Verwaltungsbehörden und Gerichten beider Staaten praktizierte Übung entwickeln, im Verhältnis zu einem anderen Staat aber nicht. Hätte die „spätere Übung“ für die Auslegung von DBA maßgebende Bedeutung, könnte dies zur Folge haben, dass Vorschriften, die einem Musterabkommen entnommen sind, in DBA mit verschiedenen Staaten unterschiedlichen Inhalt haben. Diese Konsequenz ist aber Staaten, die sich einer Vorschrift eines Musterabkommens bedienen haben, nicht zuzusinnen. Dies spricht dafür, bei der Auslegung von DBA-Regelungen, die einem Musterabkommen entnommen sind, der „späteren Übung“ keinesfalls besondere Bedeutung beizumessen.

III. Das Schreiben des BMF v. 19.4.2023

Das Schreiben des BMF v. 19.4.2023 – IV B 2 - S 1301/22/10002 :004 lautet wie folgt:

„Der BFH hat im Urteil v. 11.7.2018 – I R 44/16 (BStBl. 2023 II S. 430) u.a. zur Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) Stellung genommen. Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt bei der Anwendung von DBA-Bestimmungen, die dem OECD-Musterabkommen entsprechen, Folgendes:

Der OECD-Kommentar ist – unter Berücksichtigung der in ihm enthaltenen Bemerkungen („observations“) der OECD-Mitgliedstaaten – als ein widerlegliches Indiz für die Staatenpraxis der OECD-

Lang: Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA (IStR 2023, 549)

553

Mitgliedstaaten bei der Auslegung der dem OECD-Musterabkommen entsprechenden Vorschriften ihrer DBA anzusehen. Zu berücksichtigen ist, dass der OECD-Kommentar von Delegationen der OECD-Mitgliedstaaten unter Beteiligung der für die Verhandlung von DBA und regelmäßig für die Aufsicht über ihre Anwendung zuständigen Personen erarbeitet wird. Er wird mit seinen regelmäßigen Aktualisierungen jeweils formell auf der Ebene des OECD-Council von den Botschaftern der OECD-Mitgliedstaaten beschlossen. Zugrunde liegt ein – zuletzt am 23.10.1997 (C (97)195/FINAL) erneuerter – Beschluss des OECD-Council, nach dessen Ziffern I.2. und I.3. den Regierungen der OECD-Mitgliedstaaten empfohlen wird,

„2. when concluding new bilateral conventions or revising existing bilateral conventions, to conform to the Model Tax Convention, as interpreted by the Commentaries thereon;

3. that their tax administrations follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles.“

Dies bedeutet, dass der OECD-Rat empfiehlt, die OECD-Kommentierung in ihrer jeweils zum Anwendungszeitpunkt aktuellen Fassung zu befolgen.

Ferner bleiben die Regierungen der OECD-Mitgliedstaaten in Ziffer II. des o.a. Beschlusses weiterhin aufgefordert,

„to continue to notify the Committee on Fiscal Affairs of their reservations on the Articles and observations on the Commentaries.“

Dies erlaubt es, in Abwesenheit anderer Indizien prima facie darauf zu schließen, dass ein OECD-Mitgliedstaat, der keine Bemerkung gegen eine von seinem Botschafter im OECD Council mitbeschlossene Kommentierung im OECD-Kommentar eingelegt hat, diese Kommentierung teilt.

Gemäß Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV), BGBl. II 1985 S. 926, ist ein Vertrag

„nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.“

Art. 31 Abs. 3 Buchst. a und Buchst. b WÜRV sehen vor, dass außer dem Zusammenhang in gleicher Weise zu berücksichtigen sind:

a) jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen;

b) jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht;“

Dies bedeutet grundsätzlich, dass die Auslegung eines Abkommens nicht auf den Zeitpunkt seines Abschlusses „eingefroren“ wird.

Für die in Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WÜRV in Betracht kommende Staatenpraxis ist keine besondere Form erforderlich (Völkerrechtskommission der Vereinten Nationen, Spätere Übereinkünfte und spätere Praxis bei der

Auslegung von Verträgen, Schlussfolgerung Nr. 6, Paragraph 2, in: Resolution der Generalversammlung v. 20.12.2018, UN-Doc.: A/Res/73/202, S. 4). Neben nationalen Gesetzgebungsakten und Gerichtsentscheidungen sind insbesondere auch Voten und Resolutionen in internationalen Organisationen zu berücksichtigen (vgl. Nr. 22 des Kommentars der Völkerrechtskommission der Vereinten Nationen zu Schlussfolgerung Nr. 6 Paragraph 2 aaO, in: UN-Doc.: A/73/10, S. 50).

Daraus ergibt sich, dass der OECD-Kommentar in Übereinstimmung mit Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WÜRV in seiner jeweils zum Anwendungszeitpunkt geltenden Fassung bei der Bestimmung der Auslegung von Vorschriften des OECD-Musterabkommens bzw. diesen entsprechenden Vorschriften von zwischen OECD-Mitgliedstaaten bestehenden DBA iSd oben beschriebenen Indizwirkung zu berücksichtigen ist. Dies gilt insbesondere für nachträgliche Ergänzungen und Präzisierungen der Kommentierung.

Die Indizwirkung des OECD-Kommentars ist für die innerstaatliche Anwendung widerlegt, wenn sich ein anderes Abkommensverständnis aus einem BMF-Schreiben oder einer sonstigen Verwaltungsanweisung ergibt. Die Bindungswirkung von BMF-Schreiben oder anderen Verwaltungsanweisungen für die Finanzverwaltung wird daher durch den OECD-Kommentar nicht berührt.“

IV. Analyse des Schreibens des BMF v. 19.4.2023

Der – sich aus der Betreffzeile und dem ersten Satz des BMF-Schreibens ergebende – erste Eindruck täuscht: Es geht dem BMF nicht darum, das BFH-Urteil zu erläutern und seine Konsequenzen für die DBA-Auslegung darzulegen. Vielmehr geht das BMF auf das Urteil in der Folge überhaupt nicht mehr ein und vertritt eine zur Auffassung des BFH diametral entgegengesetzte Position:²⁶ Der OECD-Kommentar wäre in seiner jeweils aktuellen Fassung auch für die Auslegung älterer DBA heranzuziehen und hätte dabei sogar „Indizwirkung“.

Das BMF stützt sich dabei zunächst auf die Empfehlung der OECD. Solche Empfehlungen entfalten allerdings – anders als die Entscheidungen des Rates – keine Bindungswirkung: Sie sind nach der Verfahrensordnung der OECD den Mitgliedstaaten lediglich „zur Prüfung zu unterbreiten, ob sie es für angebracht halten, ihnen zu folgen“.²⁷ Eine Verpflichtung zur Umsetzung der OECD-Empfehlungen besteht für die Mitgliedstaaten nicht.

Das BMF ist sich offenbar bewusst, aus der Empfehlung der OECD kein rechtlich relevantes Argument für die von ihm vertretene Position gewinnen zu können, und konzentriert sich daher auf die Resolution der Generalversammlung der UN v. 20.12.2018 zu den „Subsequent agreements and subsequent practice in relation to the interpretation of treaties“, die sich wiederum auf Abschn. IV des Reports der International Law Commission (ILC) „on the work of its seventieth session“ bezieht. Die vom BMF zitierte Schlussfolgerung 6 Abs. 2 der Resolution lautet: „Spätere Übereinkünfte und spätere Praxis iSv Art. 31 Abs. 3 können verschiedene[n] Formen annehmen.“ Dies klingt etwas anders als die vom BMF unter Zitierung dieser Passage der Schlussfolgerung 6 verwendete Formulierung: „Für die in Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WÜRV in Betracht kommende Staatenpraxis ist keine besondere Form erforderlich.“²⁸

Der ILC-Report erwähnt in seinem Abschn. 22 des Kommentars zu Schlussfolgerung 6 tatsächlich, dass sich die spätere Übung auch aus „official acts, statements and voting at the international Level“ ergeben kann. Entscheidend ist dabei allerdings der Satz zuvor: „The Commission has recognized that subsequent practice under article 31, paragraph 3

Lang: Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA (IStR 2023, 549)

554

(b), consists of ‚conduct‘ in the application of a treaty, including under certain circumstances, inaction, which may contribute to establishing an agreement regarding the interpretation of the treaty“. Diese Akte sind daher dann relevant, wenn es sich um „conduct‘ in the application of a treaty“ handelt. An anderer Stelle findet sich im Report auch ein Beispiel, in dem sich „voting at

the international level“ als „conduct‘ in the application of a treaty“ erwiesen hat. Dieses Beispiel zeigt, welche Konstellationen die ILC vor Augen hatte: Es geht um die Frage, wie mit Enthaltungen bei Abstimmungen im UN-Sicherheitsrat umzugehen ist. Dazu hat sich eine Übung entwickelt, die für die Auslegung der für Abstimmungen maßgebenden Vorschrift des Art. 27 Abs. 3 UN-Charta bedeutsam wurde:²⁹

„For example, in its Namibia advisory opinion, the International Court of Justice arrived at its interpretation of the term ‚concurring votes‘ in Article 27, paragraph 3, of the Charter of the United Nations as including abstentions primarily by relying on the practice of the competent organ of the Organization in combination with the fact that this practice was then ‚generally accepted‘ by Member States: the proceedings of the Security Council extending over a long period supply abundant evidence that presidential rulings and the positions taken by members of the Council, in particular its permanent members, have consistently and uniformly interpreted the practice of voluntary abstention by a permanent member as not constituting a bar to the adoption of resolutions. ... This procedure followed by the Security Council, which has continued unchanged after the amendment in 1965 of Article 27 of the Charter, has been generally accepted by Members of the United Nations and evidences a general practice of that Organization.“

Für DBA haben hingegen andere Ausführungen desselben Reports Bedeutung:³⁰ „[...] international courts and tribunals have recognized that the conduct of lower authorities may also, under certain conditions, constitute relevant subsequent practice in the application of a treaty.“³¹ Im konkreten Fall ging es um die steuerliche Behandlung von Pensionen durch die lokalen Steuerbehörden:³²

„And in the case of Tax regime governing pensions paid to retired UNESCO officials residing in France, the Arbitral Tribunal accepted, in principle, the practice of the French tax administration of not collecting taxes on the pensions of retired United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization (UNESCO) employees as being relevant subsequent practice. Ultimately, however, the Arbitral Tribunal considered some contrary official pronouncements by a higher authority, the French Government, to be decisive.“

Der ILC-Report fasste dann wie folgt zusammen:³³

„The practice of lower and local officials may thus be subsequent practice ‚of a party in the application of a treaty‘ if this practice is sufficiently unequivocal and if the Government can be expected to be aware of this practice and has not contradicted it within reasonable time.“

Für die Feststellung einer „subsequent practice“ ist daher auch dem ILC-Report zufolge die Praxis der zuständigen lokalen Behörden, also im Regelfall der Finanzämter, entscheidend. Äußerungen der Regierung oder einer anderen „higher authority“ können in solchen Fällen selbst keine „subsequent practice“ begründen. Sie können – wenn die Regierung eine der Praxis der zuständigen lokalen Behörden widersprechende Auffassung vertritt – nur verhindern, dass diese Praxis zur „subsequent practice“ nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK wird.

Wenn daher in einem Organ der OECD ein Regierungsvertreter einer Änderung des OECD-Kommentars zustimmt, entsteht dadurch keinesfalls eine „subsequent practice“ zu den von Deutschland abgeschlossenen DBA. Denn im Regelfall ist weder das BMF noch ein anderes Bundesministerium mit der Anwendung der DBA befasst: Die DBA werden gemeinsam mit den anderen Steuervorschriften angewendet, wenn die Steuererklärungen geprüft werden, Außenprüfungen vorgenommen und Bescheide erlassen und im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens bestätigt, geändert oder aufgehoben werden. Die Zuständigkeit liegt bei den Finanzämtern und dann im Instanzenzug bei den Finanzgerichten sowie beim BFH. Diese Verwaltungsbehörden und Gerichte können – wenn deren Praxis mit der von den zuständigen Behörden des anderen Vertragsstaats geübten Praxis übereinstimmt – eine nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK relevante völkerrechtlich relevante „subsequent practice“ prägen. Aussagen des BMF sind nur insoweit relevant, als sie dann, wenn sie im Gegensatz zu der Auffassung stehen,

die der Vorgangsweise der lokalen Verwaltungsbehörden und der Gerichte zugrunde liegt, verhindern können, dass solch eine „subsequent practice“ entsteht.

Zusätzlich wird auch aus anderen Passagen des ILC-Reports deutlich, dass die Zustimmung eines Regierungsvertreters zur Änderung eines OECD-Kommentars in einem OECD-Gremium keine für die Auslegung eines DBA maßgebende „subsequent practice“ sein kann: „[...] subsequent practice under article 31, paragraph 3 (b), must be ‚in the application of the treaty‘ and thereby establish an agreement ‚regarding its interpretation‘. [...] ‚Application‘ encompasses conduct by which the rights under a treaty are exercised or

Lang: Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA (IStR 2023, 549)

555

its obligations are complied with, in full or in part. [...] ‚application‘ focuses on actual conduct (acts and omissions).“³⁴ Übertragen auf das Steuerrecht wird aus diesen Formulierungen klar, dass nur von den Finanzämtern und im Instanzenzug zuständigen Gerichten die DBA-Vorschriften in diesem Sinne angewendet werden. Denn nur durch Handlungen dieser Behörden und Gerichte werden Rechte, die sich aus einem DBA ergeben, ausgeübt oder abkommensrechtliche Verpflichtungen erfüllt. Wer aber in einem OECD-Gremium auf Grundlage des OECD-Vertrags einer Empfehlung zum OECD-MA zustimmt, wendet damit nicht ein spezifisches bilaterales DBA an.³⁵

V. Zusammenfassende Würdigung

Der BFH liegt richtig, wenn er – wie in seinem Urteil v. 11.7.2018 – I R 44/16 – die Heranziehung einer Fassung des OECD-Kommentars, die beim Abschluss des DBA noch nicht existiert hat, ausschließt und diese Auffassung auch auf geänderte DBA erstreckt, soweit die DBA-Vorschrift unverändert geblieben ist. Der Kommentar kann nicht als Ausdruck einer „späteren Übung“ nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK gesehen werden. Die gegenteilige Auffassung, die im Schreiben des BMF v. 19.4.2023 zum Ausdruck kommt, überzeugt nicht.

Interessant ist, dass das BMF die in diesem Schreiben vertretene Auffassung am Ende selbst relativiert: „Die Indizwirkung des OECD-Kommentars ist für die innerstaatliche Anwendung widerlegt, wenn sich ein anderes Abkommensverständnis aus einem BMF-Schreiben oder einer sonstigen Verwaltungsanweisung ergibt. Die Bindungswirkung von BMF-Schreiben oder anderen Verwaltungsanweisungen für die Finanzverwaltung wird daher durch den OECD-Kommentar nicht berührt.“ Offenbar ist das BMF von der eigenen Auffassung nicht restlos überzeugt und behält sich deshalb vor, davon abzuweichen.

Pointiert gesagt liegt dem Schreiben des BMF ein ungewöhnliches Verständnis des Stufenbaus der Rechtsordnung zugrunde: Die Auslegung der von den Vertragsstaaten völkerrechtlich abgeschlossen und im Regelfall von den Gesetzgebern genehmigten DBA richtet sich nach dem zwischen den Finanzverwaltungen vereinbarten OECD-Kommentar in seiner jeweils aktuellen Fassung. Darüber steht aber noch die Auffassung des BMF, das sich selbst nicht an den OECD-Kommentar gebunden erachtet. Mit traditionellen rechtsstaatlichen Postulaten lässt sich dieses Verständnis nicht vereinbaren.³⁶

* Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien. Der Autor dankt Herrn Eric Coenen herzlich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

- 1 BMF v. 19.4.2023 – IV B 2 - S 1301/22/10002 :004, BStBl. I 2023, 630, IStR 2023, 366 (im Beitrag zitiert nach BStBl.).
- 2 BFH v. 11.7.2018 – I R 44/16, BStBl. II 2023, 430, IStR 2019, 272 (im Beitrag zitiert nach BStBl.).
- 3 Dazu auch Lang IStR 2001, 536 (536).
- 4 BFH v. 16.1.2014 – I R 30/12, BStBl. II 2014, 721, IStR 2014, 345.
- 5 Lang FS 100 Jahre BFH, Bd. 1, 2018, 983 (1003 ff.).
- 6 VfSlg. 20005/2015; dazu auch Lang in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, Steuerpolitik und Verfassungsrecht, 2023, 135 (160 f.).
- 7 Näher Lang ÖStZ 2006, 203 (207); vgl. auch Moloo Berkeley Journal of International Law 2013, 39 (69), der darauf hinweist, dass bei der Auslegung von Zollbefreiungen in völkerrechtlichen Verträgen die „Übung“ durch die Zollbehörden geprägt wird.
- 8 VfSlg. 20005/2015.
- 9 VfSlg. 20005/2015.
- 10 Dazu Lang (Fn. 5), (988).
- 11 Kritisch bereits Lang (Fn. 5), (989 ff.); anders aber offenbar Haase Ubg 2023, 232 (234).
- 12 Näher Lang IStR 2011, 403 (406).
- 13 Ausführlich Lang IStR 2011, 403 (409).
- 14 BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394, IStR 2009, 817 mAnm Ziehr; s. auch v. 12.10.2011 – I R 15/11, BStBl. II 2012, 548, IStR 2012, 384.
- 15 Seibert-Fohr in van Aaken/Motoc, The European Convention on Human Rights and General International Law, 2018, 61 (79).
- 16 Dazu näher Moloo Berkeley Journal of International Law 2013, 39 (76); ähnlich auch die Kritik von Haase Ubg 2023, 232 (234).
- 17 Ausführlich Lang (Fn. 6), (149 ff.).
- 18 Anders offenbar Pohl IWB 2023, 446 (448 f.).
- 19 Lang FS Gosch, 2016, 235 (238 ff.)
- 20 Zu ähnlichen Überlegungen auch Kadelbach Questions of International Law 2018, 5 (15).
- 21 Vgl. dazu zB für Japan Hamamoto International Community Law Review 2020, 61 (62, 74).
- 22 Dazu Hamamoto International Community Law Review 2020, 61 (77): „The nature of rights and obligations arising from a specific treaty may effect the possible role of subsequent agreements and subsequent practice in their interpretation.“
- 23 Zur geringen Bedeutung des Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK in der Rechtsprechung des EuGH vgl. zB Kuijper in Cannizzaro, The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention, 2011, 256 (266).
- 24 Zu ähnlichen Überlegungen auf dem Gebiet des Strafrechts Moloo Berkeley Journal of International Law 2013, 39 (81).
- 25 Ausführlich Lang Bulletin for International Taxation 2020, 660 (661).
- 26 Vgl. auch Haase Ubg 2023, 232 (233).
- 27 Art. 19b: „Recommendations of the Organisation, made in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation.“ Dazu schon Hahn ZaöRV 1962, 49 (82).
- 28 In Abschn. 22 des Reports der ILC zu Schlussfolgerung 6 – und nicht in der Resolution der Generalversammlung – findet sich allerdings folgender Satz: „Thus, the individual conduct that may contribute to a subsequent practice under article 31, paragraph 3 (b), need not meet any particular formal criteria.“

29 Report of the International Law Commission, Seventieth session 2018, 100; dazu auch Buga in Bowman/Kritsiotis, Conceptual and Contextual Perspectives on the Modern Law of Treaties, 2018, 363 (381).

30 Report of the International Law Commission, Seventieth session 2018, 38.

31 In dieser Passage findet sich auch ein Vorbehalt für die von Art. 7 WVK erfassten Fälle, die aber im vorliegenden Kontext klarerweise nicht relevant sind: „1. A person is considered as representing a State for the purpose of adopting or authenticating the text of a treaty or for the purpose of expressing the consent of the State to be bound by a treaty if: (a) he produces appropriate full powers; or (b) it appears from the practice of the States concerned or from other circumstances that their intention was to consider that person as representing the State for such purposes and to dispense with full powers. 2. In virtue of their functions and without having to produce full powers, the following are considered as representing their State: (a) Heads of State, Heads of Government and Ministers for Foreign Affairs, for the purpose of performing all acts relating to the conclusion of a treaty; (b) heads of diplomatic missions, for the purpose of adopting the text of a treaty between the accrediting State and the State to which they are accredited; (c) representatives accredited by States to an international conference or to an international organization or one of its organs, for the purpose of adopting the text of a treaty in that conference, organization or organ.“

32 Report of the International Law Commission, Seventieth session 2018, 38.

33 Report of the International Law Commission, Seventieth session 2018, 38; dazu auch Buga (Fn. 29), (368).

34 Report of the International Law Commission, Seventieth session 2018, 43.

35 Vgl. auch Pohl IWB 2023, 446 (447 f.).

36 Kritisch auch Pohl IWB 2023, 446 (449); Haase Ubg 2023, 232 (235).

[□Verlag C.H.BECK oHG 2024](#)