

Michael Lang*)

Die Bedeutung des OECD-Kommentars und von „Reservations“, „Observations“ und „Positions“ für die DBA-Auslegung

THE RELEVANCE OF THE OECD COMMENTARIES AND OF “RESERVATIONS”, “OBSERVATIONS” AND “POSITIONS” FOR TAX TREATY INTERPRETATION

The German Federal Tax Court („Bundesfinanzhof“) recently rendered a decision on the interpretation of the double tax convention between Germany and Hongkong. The court confirmed its view on the OECD Commentaries which can be only taken into account for the interpretation of the convention insofar they existed at the time of the conclusion of the bilateral tax treaty. Furthermore, the judgment contains interesting remarks about the relevance of reservations and observations made by OECD member countries in respect of the OECD Model Convention and its Commentaries. *Michael Lang* analyzes the decision in detail.

I. Das Urteil des BFH vom 13. 4. 2022, I R 1/19

Alexander Rust ist seit 2014 Universitätsprofessor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. Er ist für das gesamte Institut – Kollegen, Mitarbeiter und Studierende – eine enorme fachliche und menschliche Bereicherung. Wir profitieren von seiner wissenschaftlichen Expertise, insbesondere auch auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts. Genauso schätzen wir sein liebenswürdiges Wesen, mit dem er ganz entscheidend zum Klima einer freundschaftlichen Zusammenarbeit beiträgt. Ich hoffe, meinem Kollegen und Freund *Alexander Rust* zu seinem runden Geburtstag Freude zu bereiten, wenn ich ein vor einigen Monaten ergangenes Urteil des BFH zum Anlass nehme, einige grundlegende Fragen der DBA-Auslegung anzusprechen.

Im BFH-Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, ging es um Einkünfte aus der Beteiligung eines Schifffahrtsunternehmens an einer deutschen Mitunternehmerschaft, die deutsche Anschlusstransporte insbesondere per Bahn organisiert und abwickelt. Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob diese Einkünfte unter Art 3 Abs 1 DBA Deutschland – Hongkong fallen. Dort ist geregelt, dass Gewinne eines Unternehmens einer Vertragspartei aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr nur im Gebiet dieser Vertragspartei besteuert werden können.¹⁾ Art 3 Abs 5 DBA Deutschland – Hongkong bestimmt, dass für die Zwecke dieses Artikels der Ausdruck „Gewinne eines Unternehmens einer Vertragspartei aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr“

- „Buchst. a: Einkünfte und Bruttoerträge aus dem Betrieb von Seeschiffen für den Transport von Personen, Vieh, Gütern, Post oder Waren;
- Buchst. b: Gewinne aus der Vercharterung von vollständig ausgerüsteten, bemannten und versorgten Schiffen oder von leeren Seeschiffen;
- Buchst. c: Gewinne aus der Nutzung oder Vermietung von Containern (einschließlich Trailern und zusätzlicher Ausstattung, die dem Transport der Container dienen);
- Buchst. d: Zinserträge aus unmittelbar mit diesem Betrieb zusammenhängenden Mitteln“

umfasst.

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Den Herren Mag. Rainer Boms und Bence Péter Komár, LL.B. danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

¹⁾ BFH 13. 4. 2022, I R 1/19.

Der BFH begründete seine Auffassung, wonach nationale Anschlusstransporte nicht zum „Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr“ gehören, folgendermaßen:

„Auch wenn, wie die Klägerin meint, dem Abs. 5 des Art. 3 DBA-Hongkong eine klarstellende oder erweiternde Bedeutung für das Verständnis des Ausdrucks ‚Gewinne eines Unternehmens einer Vertragspartei aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr‘ zukommen sollte, geht es im Streitfall nicht um Einkünfte aus dem Betrieb von Seeschiffen im internationalen Verkehr, sondern um Einkünfte aus nationalen (Anschluss-)Transporten, die auf dem Landweg – in der Regel per Bahn – erfolgten. Der reine Wortlaut des DBA lässt es nicht zu, derartige Transporte zu erfassen. Denn der Abkommenstext enthält – im Unterschied etwa zu nationalen Regelungen in § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG oder in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG – weder in Abs. 1 noch in Abs. 5 des Art. 3 DBA-Hongkong eine ausdrückliche erweiternde Definition des Begriffs ‚Betrieb eines Schiffes im internationalen Verkehr‘ auf Inlandtransporte oder – allgemeiner – auf mit dem Betrieb von Seeschiffen zusammenhängende Neben- und Hilfsgeschäfte.

[...]

Auch der Abkommenszusammenhang bestätigt, dass nur zu bestimmten ausgewählten Erscheinungsformen des maritimen Wirtschaftslebens solche erweiternden Definitionen von den Vertragsstaaten in das DBA-Hongkong ausdrücklich aufgenommen wurden. Zu nennen sind beispielsweise die Regelungen für die sog. Bare-Boat-Charter (Vercharterung leerer Seeschiffe) oder die reine Container-Vermietung – durch einen nicht selbst die Schifffahrt betreibenden Unternehmer (vgl. Laub, Internationales Steuerrecht 2005, 223) – in Art. 3 Abs. 5 Buchst. b und c DBA-Hongkong. Für rein nationale Anschlusstransporte, die nicht mit einem Seeschiff durchgeführt werden, fehlt es indes an einer vergleichbaren Regelung im Abkommen, was für sich genommen gegen die Einbeziehung der hieraus erzielten Einkünfte in den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens spricht.“²⁾

Der BFH setzte sich auch mit der gegenteiligen Position des OECD-MK auseinander:

„Dass der – bei Abschluss des DBA-Hongkong bestehende (zum sog. statischen Auslegungsmodus vgl. die ständige Senatsrechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 11.07.2018 - I R 44/16, BFHE 262, 354; vom 15.03.2021 - I R 61/17, BFHE 272, 399; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 63/17, BFHE 274, 18, BStBl II 2022, 250) – Musterkommentar der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MustKomm 2000) in Nr. 9 zu Art. 8 des OECD-Musterabkommens (OECD-MustAbk) nationale Anschlusstransporte (If an enterprise engaged in international transport undertakes to see to it that, in connection with such transport, goods are delivered directly to the consignee in the other Contracting State, such inland transportation is considered to fall within the scope of the international operation of ships or aircraft and, therefore, is covered by the provisions of this Article.) zum ‚Betrieb eines Seeschiffs im internationalen Verkehr‘ rechnet, rechtfertigt im Streitfall keine andere Beurteilung. Zum einen sind die Regelungen des Art. 3 Abs. 5 DBA-Hongkong nicht im OECD-Musterabkommen enthalten, so dass ein wesentlich abweichender Wortlaut vorliegt. Zum anderen hat Deutschland diesbezüglich ausdrücklich einen Vorbehalt in Nr. 29 OECD-MustKomm 2000 zu Art. 8 OECD-MustAbk angebracht (Germany reserves its position as to the application of the Article to income from inland transportation and container services (cf. paragraphs 9 and 10 above)).

Allerdings stellt der Musterkommentar in einem solchen Fall bereits keine taugliche Auslegungshilfe dar. Eine Auslegung im Sinne des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars ist nur dann zu vermuten, wenn und soweit es in seiner Konzeption, seinem Aufbau und seinen Formulierungen dem OECD-Musterabkommen folgt und die Vertragsstaaten keine Vorbehalte und Bemerkungen angebracht haben (vgl. Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, MA Vor Art. 1 Rz 34 und 44). Durch den oben angeführten ausdrücklichen Vorbehalt gegen die Bemerkungen in Nr. 9 OECD-MustKomm 2000 zu Art. 8 OECD-MustAbk fehlt die Grundlage für die Annahme, dass sich die Vertragsstaaten dahin verständigt hätten, Inlandtransporte entsprechend des Musterkommentars in den sachlichen Anwendungsbereich des Art. 3 DBA-Hongkong einzubeziehen.“³⁾

Die Bedeutung der zu OECD-MA und OECD-MK gemachten Ausführungen des BFH und insbesondere der Hinweis auf Konzeption, Aufbau und Formulierungen des DBA und zu Vorbehalten und Bemerkungen sollen in der Folge näher analysiert werden.

II. Die Bedeutung des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars

Die im Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, anzutreffende Argumentation baut auf der bisherigen Rechtsprechung des BFH auf, wie sie sich beispielsweise schon in seinem Urteil vom 23. 9. 2008, I R 57/07, findet:

²⁾ BFH 13. 4. 2022, I R 1/19, Rn 18 ff.

³⁾ BFH 13. 4. 2022, I R 1/19, Rn 21 f.

„Zwar ist zu vermuten, dass die Vertragsstaaten die Bestimmung eines DBA, die ihrem Wortlaut nach mit einer Bestimmung des OECD-Musterabkommens übereinstimmt, auch im Sinne des Musterabkommens verstanden haben. Diese Vermutung greift jedoch bei einer vom Wortlaut des OECD-Musterabkommens abweichenden Regelung nicht ein und gilt erst recht nicht, wenn die Bestimmung [...] in einem DBA bereits vor Schaffung des ersten Musterabkommens im Jahre 1963 zwischenstaatlich vereinbart wurde.“⁴⁾

Der BFH hat diese Position im nunmehrigen Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, präzisiert, indem er darauf hinweist, dass es nicht nur auf die „Formulierungen“, sondern auch auf „Konzeption“ und „Aufbau“ des DBA ankommt.⁵⁾ Die in Art 3 Abs 1 DBA Deutschland – Hongkong verwendeten Formulierungen entsprechen nämlich weitgehend der damals vorliegenden Fassung des Art 8 OECD-MA, wenn man beispielsweise davon absieht, dass Art 3 Abs 1 dieses DBA die Luftfahrt ausklammert und aus politischen und völkerrechtlichen Gründen nicht vom Vertragsstaat, sondern bloß von der Vertragspartei spricht. Dennoch sind auch andere Abkommensvorschriften mit zu berücksichtigen: Der Umstand, dass Art 3 Abs 5 DBA Deutschland – Hongkong weitere Regelungen enthält, die sich im OECD-MA nicht finden, kann auf den Inhalt des Art 3 Abs 1 Auswirkungen haben. Die Berücksichtigung solcher systematischer Aspekte macht es erforderlich, aus der Übernahme von Formulierungen aus dem OECD-MA in eine DBA-Vorschrift nicht automatisch zu schließen, dass diese Vorschrift jedenfalls den Inhalt der aus dem OECD-MA stammenden Vorschrift hat.

Der BFH erwähnt neben dem „Aufbau“ auch noch gesondert die „Konzeption“ des DBA. Dies könnte damit zusammenhängen, dass dieses DBA nur die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Schifffahrtsunternehmen regelt und nicht den weiten Anwendungsbereich des OECD-MA hat. Wengleich sich daraus in der konkreten Entscheidung keine spezifischen Argumente ergaben, kann auch diese Besonderheit Bedeutung bei der Auslegung eines solchen DBA erlangen.

Der Hinweis auf die Relevanz der „Konzeption“ kann aber dahingehend relevant sein, dass zahlreiche DBA nicht dem OECD-MA, sondern dem UN-MA folgen. Der Aufbau beider Abkommen ist sehr ähnlich, dennoch weisen die beiden Musterabkommen auch erhebliche Unterschiede auf: Das UN-MA betont die Besteuerungsrechte des Quellenstaates stärker, als dies im OECD-MA der Fall ist. Zu den Besonderheiten der Konzeption des UN-MA gehört auch, dass der Text dieses Musterabkommens seitens der UN in sechs offiziellen Sprachen zur Verfügung gestellt wird, die gleichberechtigt nebeneinanderstehen.⁶⁾ Die Originalsprachen des OECD-MA sind hingegen bloß Englisch und Französisch. Selbst wenn der englische und der französische Wortlaut einer Vorschrift in beiden Musterabkommen identisch sind, muss auch auf die weiteren Sprachen des UN-MA zurückgegriffen werden, wenn sich bei der Auslegung der konkreten bilateralen DBA-Vorschrift herausstellt, dass mit ihr an eine Regelung des UN-MA angeknüpft wurde und daher der Inhalt dieser Musterregelung für die Auslegung der DBA-Vorschrift maßgebend ist.⁷⁾ Die Frage, ob einer bilateralen DBA-Vorschrift eine Vorschrift des OECD-MA oder des UN-MA zugrunde liegt, ist aber auch dafür relevant, ob der Musterkommentar der OECD oder jener der UN zur Auslegung der DBA-Vorschrift heranzuziehen ist. Diese Kommentierungen können sich auch bei ihrem Wortlaut nach identischen Vorschriften im OECD-MA und im UN-MA voneinander unterscheiden.

⁴⁾ BFH 23. 9. 2008, I R 57/07, Rn 17.

⁵⁾ BFH 13. 4. 2022, I R 1/19, Rn 22.

⁶⁾ Dazu Lang, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, IStR 2011, 403 (409).

⁷⁾ Lang, IStR 2011, 403 (409).

Erschwert wird die Lösung dieser Fragen bei der DBA-Auslegung oft dadurch, dass sich insbesondere Staaten außerhalb der OECD beim Abschluss ihrer DBA oft nicht ausschließlich am OECD-MA oder ausschließlich am UN-MA orientieren, sondern einzelne Vorschriften dem einen und einzelne Vorschriften dem anderen Musterabkommen folgen. Gerade wenn es dann um die Auslegung von DBA-Vorschriften geht, die sich wortidentisch sowohl im OECD- als auch im UN-MA finden, lässt sich in diesen Fällen oft nicht ohne Weiteres klären, ob für die Interpretation solcher Vorschriften derartige DBA nur die Originalsprachen des OECD-MA oder auch jene des UN-MA zu berücksichtigen sind,⁹⁾ und welcher Musterkommentar heranzuziehen ist. Der Umstand, ob einer der Vertragsstaaten oder beide Vertragsstaaten einer der beiden oder beiden internationalen Organisationen angehören, hilft dabei nur wenig weiter: Wenngleich den OECD-Mitgliedstaaten empfohlen ist, sich des OECD-MA zu bedienen, können sie auch auf Vorschriften des UN-MA zurückgreifen, und auch Staaten, die nicht der OECD angehören, steht es frei, Regelungen aus dem OECD-MA zu übernehmen.⁹⁾

Das vorliegende BFH-Urteil bringt zudem deutlich zum Ausdruck, dass sich auch in den Fällen, in denen sich der Vorbildcharakter des OECD-MA für eine DBA-Vorschrift erweisen lässt, die Auslegung dieser Vorschrift nicht alleine aus dem OECD-MK ergibt:¹⁰⁾ Nach Auffassung des BFH lässt es bereits der „*reine Wortlaut des DBA*“ nicht zu, nationale Anschlusstransporte unter den Betrieb von Seeschiffen zu subsumieren. Dann führte der BFH den Abkommenszusammenhang ins Treffen: Auch dieser „*bestätigt, dass nur zu bestimmten ausgewählten Erscheinungsformen des maritimen Wirtschaftslebens solche erweiternden Definitionen von den Vertragsstaaten in das DBA-Hongkong ausdrücklich aufgenommen wurden. [...] Für rein nationale Anschlusstransporte, die nicht mit einem Seeschiff durchgeführt werden, fehlt es indes an einer vergleichbaren Regelung im Abkommen, was für sich genommen gegen die Einbeziehung der hieraus erzielten Einkünfte in den sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens spricht.*“¹¹⁾ Erst dann weist der BFH darauf hin, dass auch die Auseinandersetzung mit dem OECD-MK „*im Streitfall keine andere Beurteilung*“ rechtfertigt.¹²⁾

Dieses Urteil liegt somit auf der Linie der Vorjudikatur, die der BFH im Urteil vom 11. 7. 2018, I R 44/16, wie folgt zusammengefasst hat:

„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 Gesetzmateriale 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.“¹³⁾

Mit der von *Engelen* vertretenen Position, wonach die im OECD-MK vertretenen Interpretationen für die der OECD angehörenden Vertragsstaaten bindend wären, wenn sie sich nicht im Rahmen der Verhandlungen des jeweiligen DBA dagegen gewehrt hätten,¹⁴⁾ ist die gerade wiedergegebene Auffassung des BFH nicht vereinbar. Die von *Engelen* ins Spiel gebrachte These hat sich aber aus überzeugenden Gründen ohnehin nicht durchge-

⁹⁾ Näher *Lang*, IStR 2011, 403 (409).

⁹⁾ Siehe auch *Vega*, The Legal Status and Effects of Reservations, Observations and Positions to the OECD Model, in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries (2014) 23 (49).

¹⁰⁾ BFH 13. 4. 2022, I R 1/19.

¹¹⁾ BFH 13. 4. 2022, I R 1/19, Rn 20.

¹²⁾ BFH 13. 4. 2022, I R 1/19, Rn 21.

¹³⁾ BFH 11. 7. 2018, I R 44/16, Rn 24.

¹⁴⁾ So *Engelen*, How „acquiescence“ and „estoppel“ can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the Commentaries on the OECD Model Convention, in *Douma/Engelen*, The Legal Status of the OECD Commentaries (2008) 51 (62 f.).

setzt.¹⁵⁾ Die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits existierende Fassung des OECD-Kommentars ist somit bei der Auslegung eines bilateralen DBA zu berücksichtigen, „wenn und soweit es in seiner Konzeption, seinem Aufbau und seinen Formulierungen dem OECD-Musterabkommen folgt“, allerdings nur im Sinne einer Vermutung. Ebenso sind die aus dem Wortlaut, der Systematik, der Teleologie und der Rechtsentwicklung sonst zu gewinnenden Argumente in den Auslegungsprozess einzubeziehen, und können je nach ihrer Überzeugungskraft im konkreten Fall die Auslegungshypothese, die der OECD-Kommentar nahelegt, stützen oder auch zurückdrängen.

Soweit der OECD-Kommentar überhaupt maßgebend ist, macht der BFH im nunmehrigen Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, auch deutlich, dass nur die „bei Abschluss des DBA bestehende“ Fassung des OECD-Kommentars herangezogen werden kann. Der BFH verweist zu diesem – von ihm selbst so bezeichneten – „statischen Auslegungsmodus“ auf die ständige Rechtsprechung, die er im schon erwähnten Urteil vom 11. 7. 2018, I R 44/16, ausführlicher begründet hat:¹⁶⁾

„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/Rödder [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, a.a.O.).“¹⁷⁾

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 würde.¹⁸⁾ Der Begriff der „Klarstellung“ fordert aber zur Skepsis heraus.¹⁹⁾ 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.²⁰⁾ Daher kann es nicht darauf an-

¹⁵⁾ Näher Ward, Is there an obligation in international law of OECD Member countries to follow the Commentaries on the Model? in *Douma/Engelen*, Legal Status, 73 (73 ff, 93); Pijl, Beyond legal bindingness, in *Douma/Engelen*, Legal Status, 95 (124 ff); Weiss, Interpretation of tax treaties in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under the Vienna Convention on the Law of Treaties, in *Douma/Engelen*, Legal Status, 131 (136 ff); Tillinghast, A practitioner's comment on why Commentaries on the OECD Model Tax Convention should not be treated as legally binding, in *Douma/Engelen*, Legal Status, 153 (153).

¹⁶⁾ Vgl dazu auch Lang, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, FS Bundesfinanzhof, Band I (2018) 983 (1003).

¹⁷⁾ BFH 11. 7. 2018, I R 44/16, Rn 23.

¹⁸⁾ So zB *Helminen*, Tax Treaty Interpretation in Finland, in Lang, Tax Treaty Interpretation (2001) 77 (83); *Steichen*, Tax Treaty Interpretation in Luxemburg, in Lang, Tax Treaty Interpretation, 229 (236); Ward, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, BIT 2006, 97 (101); vgl auch schon *Loukota*, Die Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 339 (342); *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112 (116 f).

¹⁹⁾ Dazu bereits Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödder*, Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Gosch (2016) 235 (240 f).

²⁰⁾ Vgl Lang, Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars? IStR 2001, 536 (538).

kommen, 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 festzustellen.²¹⁾

III. Reservations

Im Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, hält der BFH – zusätzlich zu den schon genannten Bedingungen – auch fest, dass eine Auslegung im Sinne des OECD-MA und des OECD-MK nur dann zu vermuten ist, wenn und insoweit „*die Vertragsstaaten keine Vorbehalte und Bemerkungen angebracht haben*“. In der Folge spricht der BFH dann im konkreten Fall von einem „*ausdrücklichen Vorbehalt gegen die Bemerkungen in Nr. 9 OECD-MustKomm 2000 zu Art. 8 OECD-MustAbk*“.²²⁾ Schon in einem Absatz davor ist davon die Rede, dass Deutschland „*ausdrücklich einen Vorbehalt in Nr. 29 OECD-MustKomm 2000 zu Art. 8 OECD-MustAbk angebracht*“ hätte.

Hier unterliegt der BFH allerdings einem terminologischen Missverständnis: Deutschland hatte nämlich keinen „*Vorbehalt*“ („*reservation*“), sondern eine „*Bemerkung*“ („*observation*“) zu den Ausführungen des OECD-Kommentars gemacht. Diese Verwechslung ist möglicherweise auch darauf zurückzuführen, dass die deutsche *observation* zur Formulierung des Kommentars mit der Wendung „*Germany reserves its position* [...]“ eingeleitet wurde. Zur sprachlichen Verwirrung trägt dann noch bei, dass der BFH davon spricht, dass sich der vermeintliche deutsche Vorbehalt „*gegen die Bemerkungen in Nr. 9 OECD-MustKomm 2000 zu Art 8 OECD-MustAbk*“ richtet. Hier meint der BFH aber mit den „*Bemerkungen*“ keine *observations*, sondern schlicht die Ausführungen des OECD-MK, in denen die Bedeutung, die Art 8 OECD-MA nach Auffassung der Verfasser des OECD-MA haben soll, erläutert wird.²³⁾

Zu den *reservations* findet sich im OECD-MK Folgendes:

„Although all member countries are in agreement with the aims and the main provisions of the Model Convention, nearly all have entered reservations on some provisions, which are recorded in the Commentaries on the Articles concerned. There has been no need for countries to make reservations indicating their intent to use the alternative or additional provisions that the Commentaries allow countries to include in their bilateral conventions or to modify the wording of a provision of the Model to confirm or incorporate an interpretation of that provision put forward in the Commentary. It is understood that insofar as a member country has entered reservations, the other member countries, in negotiating bilateral conventions with the former, will retain their freedom of action in accordance with the principle of reciprocity.“²⁴⁾

Aus diesen Ausführungen wird deutlich, dass mit einer *reservation* zu einer Vorschrift des OECD-MA der Vertragsstaat ankündigt, die in einer Vorschrift des OECD-MA enthaltene Formulierung nicht in ihre bilateralen DBA zu übernehmen.

Reservations haben daher vor allem für die DBA-Verhandler selbst Bedeutung: Bei der Vorbereitung von DBA-Verhandlungen werden die *reservations* der Gegenseite sorgfältig studiert, um die zugrunde liegenden steuerpolitischen Überlegungen des anderen

²¹⁾ So schon *Lang*, IStR 2001, 536 (538).

²²⁾ BFH 13. 4. 2022, I R 1/19, Rn 22.

²³⁾ BFH 13. 4. 2022, I R 1/19, Rn 22.

²⁴⁾ Introduction Tz 31 OECD-MK 2017.

Staates besser zu verstehen.²⁵⁾ Die *reservations* vermitteln aber dennoch kein vollständiges Bild über die Abkommenspolitik innerhalb der OECD: Nicht alle Mitgliedsländer haben ihren Dissens zu einzelnen Vorschriften des OECD-MA auf diese Weise dokumentiert.²⁶⁾ Zum Teil ist dies darauf zurückzuführen, dass im Falle von lückenlos publizierten *reservations* auch nachvollziehbar ist, inwieweit sich die Delegation eines Staates bei den Verhandlungen durchgesetzt hat, und manche Regierungen mit *reservations* zurückhaltend sind, um einen sonst allenfalls drohenden öffentlichen Gesichterverlust auf nationaler und internationaler Ebene zu vermeiden.²⁷⁾ Vor allem aber dokumentieren *reservations* bloß die Ablehnung von Vorschriften, die im OECD-MA enthalten sind. Sie sagen nichts darüber aus, welche zusätzlichen Regelungen die Regierung eines Staates in die bilateralen Abkommen aufnehmen möchte.²⁸⁾ Dazu kommt, dass immer öfter bereits der OECD-Kommentar Alternativen zu bestimmten Vorschriften des OECD-MA vorschlägt und in diesen Fällen *reservations* zu der im OECD-MA enthaltenen Vorschrift nicht erforderlich sind.²⁹⁾ Wenn überhaupt, dann sind *reservations* primär als politische Statements relevant. Dies hat sich beispielsweise gezeigt, als 2010 Belgien, Luxemburg, Österreich und Schweiz nach langer politischer Diskussion ihre *reservations* zu Art 26 Abs 5 OECD-MA zurückgezogen haben und auf diese Weise deutlich gemacht haben, dass sie bereit sind, in ihren Abkommen künftig Regelungen zu akzeptieren, die den Informationsaustausch auch im Anwendungsbereich des Bankgeheimnisses ermöglicht.³⁰⁾

Gelingt es den Verhandlern dieses Staates, die andere Vertragspartei davon zu überzeugen, in das bilaterale Abkommen eine vom OECD-MA abweichende Formulierung aufzunehmen, dann kann allerdings die *reservation* selbst wertvolle Hintergründe zum Verständnis der abweichenden Abkommensformulierung darlegen.³¹⁾ Selbstverständlich kann die von einer Seite gemachte *reservation* aber nicht alleine für die Interpretation der gesondert verhandelten Abkommensvorschrift maßgebend sein: Bei der Auslegung wird auch zu klären sein, ob beide Vertragspartner dieser Vorschrift das in der *reservation* eines Vertragsstaates zum Ausdruck kommende Verständnis teilen.³²⁾

Akzeptiert hingegen der Staat, der die *reservation* gemacht hat, dennoch die im OECD-MA enthaltene Vorschrift, ist die *reservation* für die Auslegung der Vorschrift des OECD-MA bedeutungslos: Dieser Staat hat sich entweder bei den Vertragsverhandlungen mit seinem Vorschlag, von der Vorschrift des OECD-MA abzuweichen, nicht durchgesetzt, oder von vornherein – aus welchen Gründen immer – davon abgesehen, eine alternative Formulierung ins Spiel zu bringen. Die Ankündigung, in bilaterale DBA eine andere Formulierung aufzunehmen, wurde dann nicht verwirklicht. Die im OECD-MK enthaltenen Erläuterungen zu der dann letztlich trotz der *reservation* eines Staates in das bilaterale Abkommen übernommenen Vorschrift des OECD-MA sind bei der Interpretation der DBA-Vorschrift nach wie vor zu berücksichtigen.³³⁾

²⁵⁾ So Kana, "Reservations" and "observations" to the OECD Model: are They Necessary? in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries, 63 (64); Sasseville, The Role and evolution of Reservations, Observations and positions and Alternative Positions in the OECD-Model, in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (9).

²⁶⁾ Sasseville in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (8 f); vgl auch Gosch, Seminar D „Judges' Seminar“: Abkommensrecht vor Gericht – Stichworte zu zehn gängigen Streitpunkten, IStR 2014, 698 (700).

²⁷⁾ Dazu Kana in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries, 63 (63).

²⁸⁾ Sasseville in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (9).

²⁹⁾ Sasseville in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (9).

³⁰⁾ Dazu Sasseville in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (9).

³¹⁾ Ähnlich Vega in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries, 23 (42).

³²⁾ Lang/Brugger, The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, Australian Tax Forum 2008, 95 (101).

³³⁾ Dazu Lang/Brugger, Australian Tax Forum 2008, 95 (101); Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (243).

Im Lichte dieser Überlegungen ist der in seinem Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, auf die „Vorbehalte“ gemachte Hinweis des BFH irreführend: Wie erwähnt ist nach Auffassung des BFH eine „Auslegung im Sinne des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars [...] nur dann zu vermuten, wenn und soweit es in seiner Konzeption, seinem Aufbau und seinen Formulierungen dem OECD-Musterabkommen folgt und die Vertragsstaaten keine Vorbehalte und Bemerkungen angebracht haben“.³⁴⁾ Es kommt nämlich darauf an, welche Auswirkungen die *reservation* („Vorbehalt“) auf den Text des bilateralen Abkommens hatte: Konnte die Verhandlungsdelegation die in der *reservation* zum Ausdruck kommende Auffassung durchsetzen und weicht daher die Formulierung des DBA vom OECD-MA ab, dann ist die Auslegung im Sinne des OECD-MA und der OECD-Kommentierung schon deshalb nicht zu vermuten, weil das Abkommen insoweit in „seinen Formulierungen“ des OECD-MA nicht folgt. Wurde hingegen die Vorschrift des OECD-MA trotz der *reservation* in das DBA übernommen, ist – soweit das Abkommen auch in seiner Konzeption und dem Aufbau dem OECD-MA entspricht – eine Auslegung im Sinne des OECD-MA und des OECD-MK zu vermuten, und die *reservation* nicht weiter zu berücksichtigen. Eine nach Abschluss des konkreten DBA geltend gemachte *reservation* kann noch weniger die Vermutung der DBA-Auslegung iSd OECD-MA und des OECD-MK in Frage stellen: Die Regierung des Staates bringt damit nur zum Ausdruck, beim Abschluss neuer DBA oder bei Revisionsverhandlungen darauf zu drängen, die Vorschrift des OECD-MA nicht zu übernehmen oder ihren Wortlaut zu ändern. Für die Auslegung eines bestehenden Abkommens, das insoweit dem OECD-MA folgt, ist dies ohne Bedeutung.³⁵⁾

IV. Observations

Der OECD-MK enthält folgende Ausführungen zu den „observations“:³⁶⁾

„Observations on the Commentaries have sometimes been inserted at the request of member countries that are unable to concur in the interpretation given in the Commentary on the Article concerned. These observations thus do not express any disagreement with the text of the Convention, but usefully indicate the way in which those countries will apply the provisions of the Article in question. Since the observations are related to the interpretations of the Articles given in the Commentaries, no observation is needed to indicate a country’s wish to modify the wording of an alternative or additional provision that the Commentaries allow countries to include in their bilateral conventions.“

Bei den *observations* ist zunächst zu differenzieren. Sie sollten sich auf den OECD-MK beziehen und die fehlende Zustimmung eines Staates gegenüber einer bestimmten Passage des Kommentars zum Ausdruck bringen. In der Vergangenheit hat es aber immer wieder Fälle gegeben, in denen Staaten *observations* abgegeben haben, die aber ihrem Inhalt nach *reservations* waren:³⁷⁾ Diese Staaten hatten auf diese Weise zum Ausdruck gebracht, dass sie beim Abschluss ihrer DBA von einer Vorschrift des OECD-MA abzuweichen gedenken. Hier gilt dann aber dasselbe wie sonst für *reservations*:³⁸⁾ Haben sie in einem ihrer DBA eine abweichende Formulierung aufgenommen, dann kann die entsprechende Passage des OECD-MK schon deshalb nicht für die Auslegung in Betracht kommen. Wenn sie sich aber in einem DBA dennoch entschlossen haben, die von ihnen an sich abgelehnte Regelung des Musterabkommens zu akzeptieren, muss auch die diese Vorschrift erläuternde Passage des OECD-MK für Interpretationszwecke herangezogen werden.³⁹⁾ Weiters kann es Konstellationen geben, in denen eine genau-

³⁴⁾ BFH 13. 4. 2022, I R 1/19, Rn 22.

³⁵⁾ Lang/Brugger, Australian Tax Forum 2008, 95 (101); Vega in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 23 (26); Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (243).

³⁶⁾ Introduction Tz 30 OECD-MK 2017.

³⁷⁾ Sasseville in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (10).

³⁸⁾ Dazu bereits Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (244 f).

³⁹⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (244 f).

ere Analyse der *observation* zeigt, dass die entsprechende Passage des OECD-Kommentars ohnehin nicht den von der die *observation* abgebenden Regierung abgelehnten Inhalt hat.⁴⁰⁾ Die *observation* geht in diesem Fall ins Leere.⁴¹⁾ Sie kann daher bei der Auslegung ignoriert werden. Die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses existenten Passagen des OECD-MK können daher ohne Bedenken berücksichtigt werden.⁴²⁾

Somit bleiben jene *observations*, in denen die Regierungen, die entsprechende Erklärungen abgeben, damit zum Ausdruck bringen, dass sie eine Vorschrift des OECD-MA anders als der OECD-MK verstehen, und ihre Interpretation in der *observation* näher erläutern, oder sich darauf beschränken, eine bestimmte durch den OECD-MK vorgenommene Auslegung abzulehnen, ohne darzulegen, wie sie selbst die Vorschrift verstehen.⁴³⁾

Die schon zur Bedeutung des OECD-MK angestellten Überlegungen lassen sich auf jene Fälle übertragen, in denen eine *observation* nach Abschluss eines die Vorschrift des OECD-MA enthaltenden DBA abgegeben wird: Sie bleibt bei der Auslegung dieser Abkommensvorschrift klarerweise unberücksichtigt.⁴⁴⁾ Die erst später durch die *observation* relativierte Passage des Musterkommentars bleibt nach wie vor von Bedeutung.⁴⁵⁾ Umgekehrt ist auch die spätere Rücknahme einer *observation* unbeachtlich.⁴⁶⁾ Die entsprechende Passage des OECD-MK, auf die sich die *observation* bezogen hat, muss gemeinsam mit der *observation* in die Interpretation einbezogen werden, auch wenn sich die Regierung des Staates mittlerweile von dieser *observation* distanziert und sie zurückgenommen hat.⁴⁷⁾ Maßgebend können also nur jene *observations* sein, die von einem der Staaten bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des jeweiligen Abkommens abgegeben und nicht noch vor Abschluss des Abkommens zurückgenommen wurden.⁴⁸⁾ Wenn daher der BFH in seinem Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, den Eindruck erweckt, dass das Anbringen von „Bemerkungen“ – also *observations* – generell und undifferenziert die Vermutung einer Auslegung iSd OECD-MA und des OECD-MK ausschließt, ist dies zumindest unpräzise.

Bedeutend ist die Frage, wie *observations*, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses aufrecht waren, berücksichtigt werden können. Dabei ist ebenfalls zu differenzieren. Verhältnismäßig einfach ist die Beurteilung, wenn zwei Staaten ein DBA abschließen, deren Regierungen bis zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses übereinstimmende *observations* abgegeben haben. In diesem Fall ist die übereinstimmend abgegebene – vom OECD-MK abweichende – Auffassung jedenfalls zu berücksichtigen.⁴⁹⁾

Weniger aufschlussreich sind hingegen beispielsweise die *observations* von Chile und Griechenland:

„Chile and Greece do not adhere to all the interpretations in paragraphs 122 to 131.“⁵⁰⁾

Welchen konkreten Auffassungen dieser Kommentarpassagen die Regierungen der beiden Staaten nicht folgen wollen, bleibt unklar. Die Bedeutung der entsprechenden

⁴⁰⁾ Sasseville in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (11).

⁴¹⁾ So bereits Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (245).

⁴²⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (245).

⁴³⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (245).

⁴⁴⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (245).

⁴⁵⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (245).

⁴⁶⁾ So schon Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (245).

⁴⁷⁾ Anderer Ansicht Vega in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 23 (56).

⁴⁸⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (245).

⁴⁹⁾ Vgl näher auch anhand eines Beispiels Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (245).

⁵⁰⁾ Tz 177 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA.

Abschnitte des OECD-MK für die Auslegung eines nach der Abgabe dieser *observations* geschlossenen DBA zwischen diesen Staaten ist jedenfalls relativiert.⁵¹⁾

Oft sind die von zwei Staaten bis zum Abschluss eines DBA zwischen ihnen abgegebenen *observations* aber unterschiedlich. Noch viel häufiger kommt es vor, dass eine *observation* eines Vertragsstaates vorliegt, während die Regierung des anderen Staates mit dem Inhalt derselben Passage des OECD-Musterkommentars offenbar kein Problem hat. Hier stellt sich die Frage, wie mit solchen Situationen umzugehen ist, wenn sich die beiden Vertragsstaaten trotz dieser unterschiedlichen Auffassungen dennoch entschließen, die der Kontroverse zugrunde liegende Regelung des OECD-MA in ihr bilaterales DBA zu übernehmen:

Die Möglichkeit, dass im einen Staat die Abkommensvorschrift nach den im OECD-Kommentar enthaltenen Erläuterungen verstanden wird und im anderen Staat die in der *observation* vertretene Auffassung zugrunde gelegt wird, scheidet mE aus:⁵²⁾ Die DBA-Regelungen sind auf ein übereinstimmendes Verständnis in beiden Vertragsstaaten hin ausgerichtet. Nur so können sie ihrer Aufgabe nachkommen, die Besteuerungsrechte so zwischen den Vertragsstaaten zu verteilen, dass Doppelbesteuerung vermieden wird. Die Vorschrift des Art 3 Abs 2 OECD-MA bestätigt die Notwendigkeit einer in beiden Staaten übereinstimmenden Interpretation.⁵³⁾ Selbst wer Art 3 Abs 2 OECD-MA als Ausnahme von diesem Grundsatz versteht,⁵⁴⁾ kann diese Ausnahme nur auf Verweise auf nationales Recht, nicht aber auf Unterschiede aufgrund von unterschiedlicher oder nur von einer Seite abgegebenen *observations* beziehen.

Maisto hält es für möglich, dass zumindest im Rahmen der Anwendung der Verteilungsnormen im jeweiligen Quellenstaat das Verständnis zugrunde zu legen ist, das der Auffassung dessen Regierung entspricht, und die Behörden des dann den Methodenartikel anwendenden Ansässigkeitsstaates daran gebunden wären.⁵⁵⁾ Diese Auffassung beruht auf mehreren umstrittenen Prämissen: Zunächst geht sie offenbar davon aus, dass nur der Quellenstaat die Verteilungsnorm anwendet, und in der Folge nimmt sie an, dass der Methodenartikel tatsächlich so auszulegen sei, dass die Behörden des Ansässigkeitsstaates der Qualifikation des Quellenstaates zu folgen haben. Beide Prämissen sind wenig überzeugend.⁵⁶⁾ Vor allem aber geht selbst die an sich diese Auffassung verfechtende OECD davon aus, dass Art 23 OECD-MA nur dann eine Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation im Quellenstaat herbeiführen kann, wenn der Qualifikationskonflikt auf Unterschieden im nationalen Recht und nicht bloß unterschiedlicher Abkommensauslegung beruht.⁵⁷⁾

Gelegentlich wird auch angedeutet, es könnte darauf ankommen, wer zur Auslegung einer DBA-Vorschrift berufen ist, also ob es sich zB um ein Gericht oder um die Steuerverwaltung handelt.⁵⁸⁾ *Sasseville* leitet aus dem Umstand, dass eine *observation* von der Regierung eines Staates formuliert wird, ab, dass sich die Steuerverwaltung dieses Staates an die in der *observation* zum Ausdruck kommende Auslegung halten wird.⁵⁹⁾

⁵¹⁾ *Lang* in *Lüdicke/Mellinghoff/Rödder*, FS Gosch, 235 (246).

⁵²⁾ *Anderer Ansicht Maisto*, The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, BIT 2005, 14 (18 f).

⁵³⁾ *Lang*, Tax Treaty Interpretation – A Response to John F. Avery Jones, BIT 2020, 660 (666).

⁵⁴⁾ So zB *Avery Jones*, The “One True Meaning” of a Tax Treaty, BIT 2001, 220 (222); *Avery Jones*, A Fresh Look at Article 3(2) of the OECD Model, BIT 2020, 654 (659).

⁵⁵⁾ *Maisto*, BIT 2005, 14 (18).

⁵⁶⁾ Näher *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art 3 Abs 2 OECD-Musterabkommen), in *Burmester/Endres*, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Debatin (1997) 283 (285 ff); vgl aber *Rust* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵ (2021) Art 3 Rz 125.

⁵⁷⁾ Dazu auch *Loukota*, Neue DBA-Vorschrift zur Behandlung hybrider Personengesellschaften, SWI 2015, 102 (103 f).

⁵⁸⁾ *Kana* in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries, 63 (66).

⁵⁹⁾ *Sasseville* in *Maisto*, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (15).

Gerichte, die nach einer übereinstimmenden Auffassung zwischen den beiden Staaten suchen, könnten hingegen dazu neigen, die *observation*, in der die Auffassung bloß einer Seite zum Ausdruck kommt, zu ignorieren.⁶⁰⁾ Ein solch „gespaltenes“ Verständnis einer Abkommensvorschrift wäre allerdings auch nicht hinzunehmen: DBA sind als völkerrechtliche Verträge in beiden Staaten in gleicher Weise anzuwenden, und unabhängig davon, ob sie von einer Verwaltungsbehörde oder einem Gericht ausgelegt werden.

Die These, einer früher abgegebenen *observation* ab dem Zeitpunkt des Abkommensabschlusses die Bedeutung einer implizit abgegebenen einseitigen völkerrechtlichen Erklärung beizumessen, der der andere Vertragsstaat zu widersprechen hat, wenn er sich dagegen wehren will, dass der Vertragspartner die in der *observation* geäußerte Rechtsauffassung seiner Vertragsanwendung zugrunde legt, überzeugt auch nicht.⁶¹⁾ Ob anzunehmen ist, dass der Vertragsstaat auf seiner in der *observation* zum Ausdruck kommenden Rechtsauffassung beharrt oder aber bereit ist, sich im Verhältnis zu einem bestimmten Vertragspartner dessen Auslegung anzuschließen, kann nicht von vornherein gesagt werden, sondern hängt von den Umständen des konkreten Vertrags ab.⁶²⁾ Es würde daher zu weit gehen, aus dem Schweigen des anderen Vertragsstaates beim Vertragsabschluss zu schließen, er hätte sich die in der *observation* zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung des Vertragspartners zu eigen gemacht.⁶³⁾

Wenn zwei Staaten ein Abkommen abschließen, ist daher davon auszugehen, dass sie den von ihnen vereinbarten Abkommensbestimmungen auch die identische Bedeutung beimessen wollen.⁶⁴⁾ Sonst würden die DBA ihrer Aufgabe, Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten zu verteilen, nicht gerecht werden. Wenn zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses divergierende *observations* vorliegen oder die *observation* eines Staates im inhaltlichen Widerspruch zu der vom anderen Staat akzeptierten Kommentarauffassung steht, bedeutet dies nichts anderes, als dass sowohl die *observation* als auch die sich darauf beziehende Passage des OECD-Kommentars für die Interpretation auszublenden sind.⁶⁵⁾ In einem solchen Fall kann nicht vermutet werden, dass die beiden Vertragsstaaten die von ihnen vom OECD-MA in ihr bilaterales DBA unverändert übernommene Abkommensvorschrift so verstanden wissen haben wollten, wie sie zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vom OECD-Kommentar erläutert wurde. Hat der andere Staat keine inhaltlich übereinstimmende *observation* abgegeben, kann auch nicht vermutet werden, dass die in der *observation* des Staates zum Ausdruck kommende Auffassung maßgeblich ist. Das bedeutet aber nicht, dass die Abkommensvorschrift am Ende nicht dennoch so verstanden werden kann, wie sie entweder vom OECD-Kommentar oder von der *observation* des einen Staates erläutert wurde. Denn der OECD-Kommentar ist ja keineswegs das einzige Auslegungsmaterial, das herangezogen werden kann.⁶⁶⁾ Aus dem Wortlaut, der Systematik, der Teleologie oder der Rechtsentwicklung kann sich ergeben, dass die Abkommensvorschrift doch iSd OECD-MK oder aber der *observation* verstanden werden kann, oder aber dass den Abkommensrechtssetzern eine ganz andere Auffassung zuzusinnen ist.⁶⁷⁾ Das hier den Ausgang der Überlegungen bildende BFH-Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, stellt eindrucksvoll unter Beweis, dass die Auslegung der Abkommensvorschrift keineswegs ausschließlich aus dem OECD-MK erfolgt, sondern im konkreten Fall der Wortlaut und die Abkommenssystematik im Vordergrund gestanden sind.

⁶⁰⁾ Sasseville in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (15).

⁶¹⁾ Vgl auch Vega in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 23 (53).

⁶²⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder, FS Gosch, 235 (246 f).

⁶³⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder, FS Gosch, 235 (247); ähnlich Vega in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 23 (34); anderer Ansicht Maisto, BIT 2005, 14 (18).

⁶⁴⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder, FS Gosch, 235 (247).

⁶⁵⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder, FS Gosch, 235 (247).

⁶⁶⁾ So bereits Lang/Brugger, Australian Tax Forum 2008, 95 (101).

⁶⁷⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder, FS Gosch, 235 (247).

Dem BFH ist im Ergebnis zuzustimmen, dass die von ihm in seinem Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, postulierte Vermutung einer Auslegung iSd OECD-MA und des OECD-MK insoweit nicht greift, als die Vertragsstaaten „*Bemerkungen angebracht haben*“. Voraussetzung ist allerdings, dass diese *observations* vor dem Abkommensabschluss gemacht wurden und zu diesem Zeitpunkt noch aufrecht sind. Wenn einer oder gar beide Staaten zum maßgebenden Zeitpunkt eine *observation* zu der die Abkommensvorschrift erläuternden Passage des OECD-Kommentars angebracht haben, ist die Bedeutung dieser Passage für die Abkommensauslegung zumindest relativiert oder sie ist ganz ausblenden.

V. Positions

Seit 1997 ist es auch Staaten, die nicht der OECD angehören, möglich, zum OECD-MA und zum OECD-MK „*positions*“ abzugeben.⁶⁸⁾ Im OECD-MK wird dies wie folgt beschrieben:

*„Recognizing that non-member-countries could only be expected to associate themselves to the development of the OECD Model Convention if they could retain their freedom to disagree with its contents, the Committee also decided that these countries should, like Member countries, have the possibility to identify the areas where they are unable to agree with the text of an Article or with an interpretation given in the Commentary.“*⁶⁹⁾

Die zuletzt erwähnte Formulierung macht deutlich, dass *positions* sowohl zu *reservations* als auch zu *observations* funktionsäquivalent sein können, je nachdem, ob der in der *position* zum Ausdruck kommende Dissens zu einer Vorschrift des OECD-MA oder zu einer Auffassung des OECD-MK besteht.⁷⁰⁾

Im Jahre 2010 hat auch Hongkong *positions* abgegeben. Seitdem ist in der oben wiedergegebenen Passage des OECD-MK statt von „*non-member-countries*“ von „*non-OECD economies*“ die Rede. Zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses zwischen Deutschland und Hongkong gab es solche *positions* Hongkongs noch nicht. Dies ist möglicherweise der Grund, warum der BFH in seinem Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, nur die „*Vorbehalte*“ und „*Bemerkungen*“ erwähnte, nicht aber die „*Positionen*“.

Die OECD hat sich – nicht nur auf diese Weise – gegenüber Drittstaaten geöffnet. Ein Ziel war sicherlich, die faktische Bedeutung des OECD-MA und des OECD-MK über den Kreis der OECD-Mitgliedstaaten hinaus zu erweitern. Mit der Einladung an Drittstaaten, *positions* abzugeben, verbindet die OECD die Hoffnung, dass sich diese Staaten in den Fällen, in denen sie von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch machen, beim Abschluss ihrer Abkommen und bei deren Anwendung an die OECD-Vorschläge halten. Die rechtliche und politische Situation ist für Drittstaaten allerdings nicht vergleichbar: Die – zwar rechtlich unverbindliche⁷¹⁾ – Empfehlung nach Art 5 lit b des OECD-Statuts an die Regierungen, dass deren Steuerverwaltungen den Kommentaren zu den Vorschriften des OECD-MA folgen sollen, wenn sie die auf diesen Vorschriften basierenden Abkommensvorschriften anwenden und auslegen, richtet sich nur an die Mitgliedstaaten der OECD.⁷²⁾ Drittstaaten sind auch nicht so intensiv an den Arbeiten zur Weiterentwicklung des OECD-MA und des OECD-MK beteiligt.⁷³⁾

⁶⁸⁾ Sasseville in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (15).

⁶⁹⁾ Introduction Tz 2 OECD-MK, Non-Member-Countries Positions on the OECD Model Convention.

⁷⁰⁾ Sasseville in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 3 (16); Kana in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 63 (64 f).

⁷¹⁾ Ward in Douma/Engelen, Legal Status, 73 (74).

⁷²⁾ Vega in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 23 (24); zur rechtlichen Relevanz von Empfehlungen der OECD Engelen in Douma/Engelen, Legal Status, 51 (60).

⁷³⁾ Vega in Maisto, Departures from the OECD Model and Commentaries, 23 (48).

Haben Drittstaaten zu einer Passage des OECD-Kommentars keine *position* abgegeben, darf dies nicht von vornherein im Sinne einer Vermutung gedeutet werden, dass das von diesem Staat abgeschlossene DBA im Sinne des OECD-Kommentars zu verstehen wäre, und zwar auch dann nicht, wenn sich der andere Vertragsstaat ebenfalls einer *position* oder *observation* dazu enthalten hat. Bei Drittstaaten kann viel weniger als bei OECD-Staaten davon ausgegangen werden, dass sie nur dann einer im OECD-Kommentar zum Ausdruck kommenden Auffassung widersprechen, wenn sie dies explizit machen.⁷⁴⁾ Je umfangreicher solche Staaten aber von der an sie ergangenen Einladung, *positions* abzugeben, Gebrauch machen, desto mehr werden sie sich aber auch entgegenhalten müssen, in den anderen – von ihnen nicht widersprochenen – Fällen mit den Auffassungen des OECD-MK übereinzustimmen.⁷⁵⁾ Allerdings ist es gerade in solchen Fällen auch nicht ausgeschlossen, dass manche Drittstaaten auch deshalb nicht die Notwendigkeit der Abgabe einer *position* sehen, weil sie eher dem UN-MA und dem dazu veröffentlichten Kommentar folgen und der UN-Kommentar zu einer bestimmten Frage ohnehin der Position dieses Staates – und nicht der Auffassung der OECD – entspricht.⁷⁶⁾

Umgekehrt macht die Abgabe einer *position* zu einer bestimmten Passage des OECD-Kommentars klar, dass der Drittstaat mit der im OECD-Kommentar enthaltenen Interpretation der Vorschrift des OECD-MA nicht übereinstimmt. Sofern diese *position* bis zum Abschluss des jeweiligen DBA des Drittstaates mit dem OECD-Mitgliedstaat oder einem anderen Drittstaat deponiert wird, kann der OECD-MK insoweit nicht für die Auslegung der DBA-Vorschrift herangezogen werden. Wenn die Aussage des BFH im Urteil vom 13. 4. 2022, I R 1/19, unter welchen Voraussetzungen eine Auslegung iSd OECD-MA und des OECD-MK vermutet werden kann, dazu gedacht war, über das DBA Deutschland – Hongkong hinaus allgemeine Bedeutung für die DBA-Auslegung zu haben, wäre es sinnvoll gewesen, die auf „*Vorbehalte und Bemerkungen*“ gemachten Einschränkungen auch um „*Positionen*“ eines der Vertragsstaaten zu erweitern, sofern sie jeweils zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses schon abgegeben wurden.

VI. Zusammenfassende Würdigung

Die hier vorgenommene Analyse des Urteils des BFH vom 13. 4. 2022, I R 1/19, hat gezeigt, dass die Aussagen des BFH zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA geeignet sind, die ständige Rechtsprechung des BFH weiter zu präzisieren. Schon bisher hat der BFH sich mit überzeugender Begründung dafür ausgesprochen, für die Auslegung von DBA-Vorschriften nur jene Fassung des OECD-MK heranzuziehen, die beim Abschluss des jeweiligen DBA schon existiert hat. Diese Judikaturlinie ist in diesem Urteil erneut bestätigt worden. Der BFH hat die Gelegenheit genutzt, deutlich zu machen, dass eine Auslegung iSd OECD-MA und des OECD-MK nur insoweit zu vermuten ist, als das bilaterale Abkommen „*in seiner Konzeption, seinem Aufbau und seinen Formulierungen dem OECD-Musterabkommen folgt*“. Die identische Formulierung einer Abkommensvorschrift alleine genügt nicht, es kommt auch noch auf die im Kontext stehenden anderen Abkommensvorschriften an. Schließlich ist nach der Konzeption des Abkommens zu beurteilen, ob die Vorschriften des OECD-MA oder doch jene – über weite Strecken wortidentischen – Vorschriften des UN-MA Pate gestanden sind. Gerade zur Klärung der Frage, ob der OECD- oder der UN-MK zu berücksichtigen ist, kann dies entscheidend sein.

Die Vermutung greift dem BFH-Urteil zufolge auch nur insoweit, als „*die Vertragsstaaten keine Vorbehalte und Bemerkungen angebracht haben*“. Der Hinweis auf die „*Vorbe-*

⁷⁴⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (247).

⁷⁵⁾ Dazu Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (247).

⁷⁶⁾ Lang in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, FS Gosch, 235 (247 f).

halte“ (*reservations*) erweist sich als nicht sinnvoll, da sich diese gegen Vorschriften des OECD-MA – und nicht Passagen des OECD-MK – richten. Trägt das Abkommen der *reservation* Rechnung, findet sich die entsprechende Formulierung des OECD-MA gar nicht darin. Und wenn die *reservation* keinen Niederschlag im Abkommen findet, spricht auch nichts dagegen, die Vermutung der Auslegung iSd OECD-MA und des OECD-MK aufrechtzuerhalten. Passend ist hingegen der Hinweis auf die „*Bemerkungen*“ (*observations*), allerdings eingeschränkt verstanden auf jene *observations*, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits abgegeben und nach wie vor aufrecht waren. In Hinblick auf Drittstaaten fehlt die Erwähnung der *positions*, die – wenn zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bereits und noch immer vorliegend – ebenfalls die Vermutung der Auslegung iSd OECD-MA und des OECD-MK ausschließen, sofern sie sich gegen eine im OECD-Kommentar vertretene Auffassung richten.

Rückblicke

Rückblick in das Jahr 2017 (SWI 2017, 647)

Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften

Alexander Rust*)

Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht

DUAL RESIDENT COMPANIES IN INTERNATIONAL TAX LAW

Dual resident companies are subject to worldwide taxation in two states. The tie-breaker provision of Art 4 para 3 OECD MC gives priority to the country in which the place of effective management is located. This article analyzes the functions of the tie-breaker rules and examines whether Art 4 para 3 OECD MC also applies in the context of Art 10, 11, and 15 to dual resident companies that make a payment to the taxpayer. The article deals with the meaning of the second sentence of Art 4 para 1 OECD MC and its effect on tax treaties concluded with third states, and also illustrates the new tie-breaker rule for dual resident companies in the 2017 OECD draft model, which solves conflicts on a case-by-case basis through the mutual agreement procedure.

I. Geleitwort

Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer feiert am 5. Dezember seinen 50. Geburtstag. Der Autor möchte dem Jubilar ganz herzlich gratulieren und ihm für seinen weiteren Lebensweg alles Gute, Glück, Gesundheit und weiterhin so viel Schaffenskraft wünschen. *Claus Staringer hat mit seiner Habilitationsschrift „Bestimmung doppelt ansässiger Kapitalge-*

Rückblick in das Jahr 2020 (SWI 2020, 10)

Australian Backpacker Tax

Alexander Rust*)

Australische Backpacker Tax verstößt gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot

AUSTRALIAN BACKPACKER TAX VIOLATES THE NON-DISCRIMINATION PRINCIPLE

The Federal Court of Australia had to decide whether the denial of the zero bracket for a UK citizen was in line with the nationality non-discrimination provision of Art 25 para 1 DTC Australia – United Kingdom 2003. The taxpayer – Mrs. Abby – lived and worked in Australia for two years under a working holiday visa and was a resident of Australia during the relevant taxable year. Persons under a working holiday visa were subject to a special tax regime. They were taxed at a rate of 15 % and did not benefit from the zero bracket. By contrast, the normal tax regime for Australian residents provided for a zero bracket and taxed the income above this threshold at a rate of 32.5 %. Due to the denial of the zero bracket, Mrs. Abby had to pay a higher amount of taxes under the working holiday regime than she would have paid under the normal tax regime. As an Australian national resident in Australia would never be subject to the working holiday regime, the Federal Court of Australia held that denying the zero bracket to a UK national resident in Australia violated Art 25 para 1 DTC Australia – United Kingdom 2003. *Alexander Rust* reviews the decision and illustrates the consequences for Austria.