

## 7. Thema

- Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Planungssicherheit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

von

Univ.-Prof. Dr. DDr. h. c. Michael Lang, Wien



## Inhaltsverzeichnis

	Rz.
A. Auslegung und Planungssicherheit .....	1-8
B. Bedeutung der Kommentare zum OECD-MA für die Auslegung von DBA .....	9-26
I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch Heranziehung der jeweils jüngsten Fassung des Kommentars des OECD-MA .....	9-14
II. Bessere Planungssicherheit durch Heranziehung der zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehenden Fassung des OECD-MA .....	15-26
C. Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von DBA .....	27-48
I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch den „Grundsatz der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“ .....	27-38
II. Bessere Planungssicherheit durch autonome Interpretation .....	39-48
D. Bedeutung unterschiedlicher verwaltungsbehördlicher und gerichtlicher Instanzenzüge in beiden Staaten .....	49-60
I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch Fehlen von übergeordneten gemeinsamen Instanzen .....	49-52
II. Verbesserte Planungssicherheit durch Einrichtung von Schiedsinstanzen oder Schaffung gerichtlicher Zuständigkeiten .....	53-60
E. Zusammenfassung und Würdigung .....	61-62

**Literatur:** *Aigner/Züger*, Die jüngste Revision des OECD-Musterabkommens, SWI 1998 S. 225; *Ault*, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, *intertax* 1994 S. 144; *Avery Jones*, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, BIFD 2002 S. 102; *ders.*, Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation, ET 1993 S. 252; *ders.*, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, BIFD 2002 102; *Avery Jones u. a.*, The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD-Model, *British Tax Review* 1984, S. 14, 90; *Bachmayr*, Rechtsanspruch auf Schutz gegen internationale Doppelbesteuerung, *StuW* 1984 S. 885; *Bricker*, Arbitration Procedures in Tax Treaties, *intertax* 1998, S. 97; *Debatin*, Prinzipien der Abkommensinterpretation im zwischenstaatlichen Steuerrecht, *RIW* 1982 S. 803; *ders.*, Qualifikationsprobleme im Doppelbesteuerungsrecht, *FR* 1979 S. 493; *ders.*, Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht, *AWD* 1969 S. 477; *Ellis*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel, BIFD 2000 S. 617; *Engelen*, Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model, BIFD 2006 S. 105; *ders.*, Prinzipien der Abkommensinterpretation im zwischenstaatlichen Steuerrecht, *RIW* 1982 S. 803; *ders.*, Qualifikationsprobleme im Doppelbesteuerungsrecht, *FR* 1979 S. 493; *Engelen*, Interpretation of Tax Treaties under International Law, *Amsterdam* 2004; *ders.*, Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model, BIFD 2006 S. 105; *Gassner/Lang*, Treaty Shopping, in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, *Wien* 1994, S. 43; *Gloria*, Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland und die Bedeutung der Lex-Fori-Klausel für ihre Auslegung, *RIW* 1986 S. 970; *Ellis*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel, BIFD 2000 S. 617; *Heinrich/Moritz*, Interpretation of Tax Treaties, ET 2000 S. 142; *Hill*, The Interpretation of Double Taxation Agreements – the Australian Experience, BIFD 2003 S. 320; *Hinneken*, The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law, *EC Tax Review* 1992 S. 70; *Hummer*, „Ordinary“ versus „Special Meaning“, *ZÖR* 26/1975 S. 87; *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *SWI* 1998 S. 112; *Karl*, Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht, *Berlin* 1983; *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi*, Staaten und Steuern, in *Festschrift für K. Vogel zum 70. Geb.*, Heidelberg; *Lang*, Die Bedeutung von Verständigungsvereinbarungen nach Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen 2017, in *Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff*, Territorialität und Personalität, *Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag*, Köln 2019, S. 209; *ders.*, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, *Festschrift für den Bundesfinanzhof*, Köln 2018, S. 983; *ders.*, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, *SWI* 2007 S. 199; *ders.*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? Die Bedeutung des OECD-Steuerausschusses und seiner Working Parties, *Österreichische Steuerzeitung* 2006 S. 203; *ders.*, VwGH zu Treaty Shopping, *SWI* 1998 S. 216; *ders.*, Irrwege der DBA-Auslegung am Beispiel der Besteuerung von Lehrbeauftragten, *SWI* 1998 S. 508; *ders.*, Grundsatzkenntnis des VwGH zur DBA-Auslegung, *SWI* 1996 S. 427; *ders.*, Haben die Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung älterer DBA Bedeutung, *SWI* 1995 S. 412; *ders.*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, *Wien* 1994, S. 11; *ders.*, Der Rechtsanspruch auf Einleitung des „Verständigungsverfahrens“, *Juristische Blätter* 1989, S. 365; *ders.*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, *Wien* 1994, S. 11; *ders.*, Grundsatzkenntnis des VwGH zur DBA-Auslegung, *SWI* 1996 S. 427; *ders.*, Haben die Änderungen der OECD-Kommentare für die Auslegung älterer DBA Bedeutung, *SWI* 1995 S. 412; *ders.*, VwGH zu Treaty Shopping, *SWI* 1998 S. 216; *ders.*, Irrwege der DBA-Auslegung am Beispiel der Besteuerung von Lehrbeauftragten, *SWI* 1998 S. 508; *ders.*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? Die Bedeutung des OECD-Steuerausschusses und seiner Working Parties, *Österreichische Steuerzeitung* 2006 S. 203; *ders.*, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, *SWI* 2007 S. 199; *Lang/Brugger*, The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, *Australian Tax Forum* 2008, S. 95; *Loukota*, Grundsätze für die steuerliche Behandlung international tätiger Gastprofessoren, *SWI* 1998 S. 456; *Loukota*, Die aktuelle österreichische DBA-Politik, *Österreichische Steuerzeitung* 1995 S. 249; *ders.*, Neue Strategien gegen den

internationalen Gestaltungsmissbrauch, ÖJT 1997, III/1, S. 5; *ders.*, Wohin geht das österreichische internationale Steuerrecht?, ÖJT 1997, III/1, S. 114; *ders.*, Die aktuelle österreichische DBA-Politik, Österreichische Steuerzeitung 1995 S. 249; *ders.*, Grundsätze für die steuerliche Behandlung international tätiger Gastprofessoren, SWI 1998 S. 456; *Prokisch*, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1994 S. 52; *Ress*, Wechselwirkungen zwischen Völkerrecht und Verfassung bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge, Berichte der Deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 23/1982 S. 7; *Riff*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, ZfV 1985 S. 461, 577; *Runge*, The German View of the Prevention and Settlement of International Disputes on Tax Law, *intertax* 1997 S. 3; *ders.*, The German View of the Prevention and Settlement of International Disputes on Tax Law, *intertax* 1997 S. 3; *Sinclair*, The Vienna Convention on the Law of Treaties, Manchester 1984; *Stefaner*, Die Sportlerklausel im alten DBA Deutschland-Österreich im Lichte der neuen Judikatur des BFH, SWI 2002 S. 125; *Steuer*, Richtungsweisende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur DBA-Auslegung?, SWI 2002 S. 7; *Tipke*, Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex?, AWD 1972 S. 589; *Vann*, Interpretation of tax treaties in new holland, in van Arendonk/Engelen/Jansen, A Tax Globalist – Essays in honour of Maarten J. Ellis, Amsterdam 2005, S. 144; *Vogel*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, BIFD 2000 S. 612; *Vogel/Prokisch*, Generalbericht zum Thema „Interpretation of Double Taxation Conventions“, CDFI LXXVIIa, Deventer/Boston 1993, S. 19; *Ward*, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, BIFD 2006 S. 97; *ders.*, The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model, Kingston 2005; *ders.*, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, BIFD 2006 97; *Wassermeyer*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen durch den Bundesfinanzhof, StuW 1990 S. 405; *Wattel/Marres*, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, ET 2003 S. 222; *Waters*, The relevance of the OECD Commentaries in the interpretation of Tax Treaties, in Lang/Jirousek, Praxis des internationalen Steuerrechts – Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, Wien 2005, S. 671; *Züger*, Der EuGH als Schiedsgericht im neuen DBA Österreich-Deutschland, SWI 1999 S. 19; *ders.*, Das Schiedsverfahren nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland, Wien 1999, S. 245; *ders.*, Das Inkrafttreten der Schiedskonvention in Österreich, SWI 1999 S. 393.

### A. Auslegung und Planungssicherheit<sup>1</sup>

- 1 Planungssicherheit setzt Sicherheit über den Inhalt der maßgebenden Rechtsvorschriften voraus. Sie kann immer nur annäherungsweise erreicht werden. Auslegung ist nämlich ein komplexer Vorgang.<sup>2</sup> Der Wortlaut einer Vorschrift steht am Anfang – und nicht am Ende – der Auslegung. Der Wortlaut ist oft mehrdeutig. Daher müssen **systematische, teleologische und historische Anhaltspunkte** einbezogen werden. Auch ein scheinbar eindeutiger Wortlaut kann durch überzeugende systematische, teleologische oder historische Argumente, die in eine andere Richtung deuten, in den Hintergrund gedrängt werden.<sup>3</sup> Ob der Wortlaut überhaupt von den anderen bei der Auslegung zu beachtenden Argumenten isoliert werden kann, ist fraglich. Auch der bloße Wort-

<sup>1</sup> Frau Stefanie Gombotz, LL.M. (WU), danke ich herzlich für die Unterstützung bei der Literatursichtung und der Fahnenkorrektur.

<sup>2</sup> Vgl. Walter/Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 122.

<sup>3</sup> Bydliński, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 441 ff.

laut kann nämlich nur unter Berücksichtigung des **Sinnzusammenhangs** ermittelt werden.<sup>1</sup> All dies zeigt, dass **Auslegung kein formalisierbarer Vorgang** ist, sondern immer nach Wertungen verlangt.<sup>2</sup> Das Ergebnis der dabei erforderlichen Abwägung hängt von der Überzeugungskraft der Argumente ab. Daher besteht auch beim Abschätzen steuerlicher Folgen niemals absolute Planungssicherheit. Keineswegs kann nämlich völlig ausgeschlossen werden, dass die den Sachverhalt im Nachhinein beurteilenden Verwaltungsbehörden oder Höchstgerichte andere Argumente in den Vordergrund rücken und daher zu einem anderen Auslegungsergebnis gelangen als der Steuerpflichtige im Zeitpunkt seiner Planung.

Diese Überlegungen kommen auch bei der Auslegung von DBA zum Tragen: **2 Völkerrechtliche Verträge sind nach denselben Grundsätzen auszulegen wie innerstaatliches Recht.**<sup>3</sup> Völkerrechtliche Auslegungsmethoden unterscheiden sich nämlich nicht grundlegend von denen des innerstaatlichen Rechts.<sup>4</sup> Auch dem Völkerrecht ist die grammatikalische, systematische, teleologische und historische Auslegung bekannt.<sup>5</sup> Es gibt keine besonderen Methodologien für einzelne Rechtsgebiete oder bestimmte Normentypen.<sup>6</sup> Auch bei der völkerrechtlichen Auslegung kann es nur darum gehen, nach den Regeln der Konvention zu ermitteln, was der Autor der Rechtsnorm als von ihm gemeint gegen sich gelten lassen muss.<sup>7</sup> Die in der WVK festgehaltenen Auslegungsregeln ändern daran nichts. Die Angabe der Auslegungskomponenten in Art. 31 ff. WVK darf nämlich nicht dazu verleiten, die einzelnen Komponenten isoliert zu prüfen und ihren Zusammenhang zu vernachlässigen.<sup>8</sup> **Völkerrechtliche Interpretation ist ebenfalls kein formalisierter und schematisierbarer Vorgang.**<sup>9</sup> Auch wenn positivierte Interpretationsregeln – wie Art. 31 ff. WVK – die maßgebenden Auslegungselemente formulieren, darf nicht vergessen werden, dass die menschliche Sprache in ihrer Unzulänglichkeit keine Möglichkeit bietet, den Vorgang der Interpretation in seiner gesamten Komplexität einzufangen

<sup>1</sup> Lang, *Hybride Finanzierungen*, S. 23.

<sup>2</sup> Vgl. Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S. 319 f.

<sup>3</sup> Wassermeyer in Mössner/Blumenwitz u. a. (Hrsg.), *DBA und nationales Recht*, S. 21.

<sup>4</sup> Lang in FS für den BFH, 2018, S. 984 ff.

<sup>5</sup> Bleckmann, *Grundprobleme und Methoden des Völkerrechts*, S. 89; Hummer, *ZÖR* 26/1975 S. 96 ff.; Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), *Das neue DBA Österreich-USA*, S. 27; Heinrich/Moritz, *ET* 2000 S. 144, 147.

<sup>6</sup> Rill, *ZfV* 1985 S. 590; Lang, *Hybride Finanzierungen*, S. 21 f.; Wassermeyer in Mössner/Blumenwitz u. a. (Hrsg.), *DBA und nationales Recht*, S. 19 ff.

<sup>7</sup> Vgl. dazu grds. Rill, *ZfV* 1985 S. 466; Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), *Das neue DBA Österreich-USA*, S. 27.

<sup>8</sup> Lang, *DBA und innerstaatliches Recht*, S. 95.

<sup>9</sup> Karl in Schreuer (Hrsg.), *Autorität und internationale Ordnung*, S. 9 ff.

und in Worte zu fassen.<sup>1</sup> Jede Interpretation – und somit auch die völkerrechtliche – dient der Sinnermittlung.<sup>2</sup> Daher muss ebenso wie bei der Auslegung originär innerstaatlicher Vorschriften die gesamte Vielfalt der methodischen Möglichkeiten einfließen.<sup>3</sup>

- 3 Die durch die völkerrechtliche Vertragspraxis im Allgemeinen und die Praxis beim Abschluss von DBA im Besonderen bedingten Spezifika ändern an diesem Befund nichts Grundsätzliches: So muss beispielsweise dem Vertragscharakter der DBA Rechnung getragen werden. Der zu ermittelnde Inhalt der **DBA-Regelungen liegt in einer Willenseinigung zwischen den Vertragsstaaten** begründet. Dies bedarf besonderer Berücksichtigung bei der Sinnermittlung.<sup>4</sup> Ebenso wie im originär innerstaatlichen Recht die Absicht der Gesetzesverfasser entscheidend ist, sind bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge jene Materialien heranzuziehen, die über die Intention beider Vertragsparteien Aufschluss geben. Bei DBA, die einem der OECD-MA folgen, gehören dazu die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannten, vom OECD-Steuerausschuss verfassten Kommentare zum OECD-MA.<sup>5</sup> Weiter ist zu beachten, dass in völkerrechtlichen Verträgen oft nicht nur eine, sondern zwei oder mehrere Sprachen für authentisch erklärt werden. War das OECD-MA Vorbild für ein bestimmtes bilaterales DBA, muss das zu diesem Zeitpunkt vorliegende OECD-MA selbst und der dazugehörige Kommentar des OECD-Steuerausschusses ebenfalls sogar dann in den Originalsprachen herangezogen werden, wenn diese Sprachen im bilateralen Vertrag selbst nicht für authentisch erklärt werden. Ähnliches gilt für das UN-MA, das sogar in sechs Originalsprachen veröffentlicht ist. Dies ergibt sich aus der Einsicht, dass Auslegung der Sinnermittlung dient.<sup>6</sup> Es handelt sich dabei um keine Besonderheiten der DBA-Auslegung, sondern um die Auswirkungen der Anwendung allgemeiner Auslegungsgrundsätze.
- 4 Daneben können allerdings in der Praxis **Besonderheiten der DBA-Auslegung** angetroffen werden, die sich nicht durch allgemeine Grundsätze rechtfertigen lassen und die zu einer **Planungsunsicherheit** führen, die weit über jenes Maß hinausgeht, das sonst mit Auslegung verbunden ist. Dabei handelt es sich um die gelegentlich gewählte Vorgangsweise, bei der Auslegung eines bilateralen

<sup>1</sup> Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 21; Karl in Bieber/Ress (Hrsg.), Die Dynamik des Europäischen Gemeinschaftsrechts, S. 81 f.

<sup>2</sup> Zemanek in Neuhold/Hummer/Schreuer (Hrsg.), Österreichisches Handbuch des Völkerrechts, Rz. 344; Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue DBA Österreich-USA, S. 28.

<sup>3</sup> Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue DBA Österreich-USA, S. 28.

<sup>4</sup> Lang, Hybride Finanzierungen, S. 22.

<sup>5</sup> Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 19 ff.

<sup>6</sup> Lang in Lang/Loukota/Lüthi (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens, S. 28.

DBA jeweils die **jüngste Fassung des Kommentars des OECD-MA** auch dann heranzuziehen, wenn sie beim Vertragsabschluss noch gar nicht vorlag. Weiters wird vielfach das originär innerstaatliche Recht bei der Auslegung der DBA für maßgeblich erachtet. Die **Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts** wird ebenfalls dynamisch verstanden, so dass innerstaatliche Vorschriften herangezogen werden, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses mitunter noch gar nicht existent waren. Sowohl die Heranziehung der jeweils jüngsten Fassung des OECD-Kommentars als auch der jeweils jüngsten Fassung des originär innerstaatlichen Rechts des Anwenderstaates beeinträchtigt die Planungssicherheit erheblich, da die zum Tragen kommenden Rechtsfolgen einem Wandel unterworfen werden können. Aus dem Blickwinkel der Planungssicherheit ist auch problematisch, dass die Auslegung von DBA-Vorschriften in den beiden Anwenderstaaten im Regelfall keiner **gemeinsamen übergeordneten Instanz** unterliegt, so dass nicht nur – wie bei der Auslegung originär innerstaatlicher Rechtsvorschriften – Rechtsprechungsänderungen erfolgen können, sondern es auch zusätzlich zu einem Auseinanderdriften von höchstgerichtlicher Rechtsprechung in beiden Staaten kommen kann. Diese auch in Hinblick auf die Planungssicherheit problematischen Konsequenzen sollen daraufhin untersucht werden, ob sie überhaupt mit dem geltenden Recht in Einklang gebracht werden können und welche Änderungen der DBA-Vorschriften ggf. zweckmäßig sind, um die angesprochenen Probleme zu vermeiden.

*Einstweilen frei*

5–8

## **B. Bedeutung der Kommentare zum OECD-MA für die Auslegung von DBA**

### **I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch Heranziehung der jeweils jüngsten Fassung des Kommentars des OECD-MA**

Eine erhebliche Beeinträchtigung der Planungssicherheit ist durch die Auffassung der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltung bedingt, wonach „der OECD-Musterkommentar in seiner jeweiligen Fassung für die Auslegung und die Anwendung der bilateralen Verträge heranzuziehen ist, soweit die jeweiligen Bestimmungen des MA mit dem Wortlaut der vergleichbaren Bestimmungen des betroffenen DBA zumindest sinngemäß übereinstimmen“.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Runge, IStR 1998 S. 2/X.

Die dadurch entstehende Problematik ist in den letzten Jahren verschärft worden: Früher waren Änderungen des OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars des OECD-Steuerausschusses selten: Auf das OECD-MA 1963 folgte das OECD-MA 1977 und dann erst das OECD-MA 1992. Das OECD-MA 1992 wurde allerdings als Loseblattsammlung herausgegeben.<sup>1</sup> Damit brachte der OECD-Steuerausschuss schon seine Absicht zum Ausdruck, das MA und vor allem den dazugehörigen Kommentar häufig zu ändern. Dementsprechend erfolgten seitdem häufig Änderungen, zuletzt 2017. Folgt man der Auffassung der österreichischen<sup>2</sup> und der deutschen Finanzverwaltung, wäre einzig die letzte Fassung des Kommentars zum OECD-MA für die Auslegung aller DBA heranzuziehen, soweit der Wortlaut der Abkommensvorschrift mit dem des OECD-MA „zumindest sinngemäß“ übereinstimmt. Offenbar soll dies sogar für DBA – wie z. B. für das frühere DBA zwischen Österreich und Deutschland – gelten, die keinem der OECD-MA folgen.<sup>3</sup> Die österreichischen Abkommensverhandler versuchten sogar, eine dynamische Interpretation im Vertragstext von neu ausverhandelten DBA zu verankern.<sup>4</sup> Die Auffassung hat zur Konsequenz, dass es die Mitglieder des OECD-Steuerausschusses in der Hand haben, den Inhalt der DBA durch weitere Änderungen in Hinkunft zu modifizieren.<sup>5</sup>

- 10 Zur Begründung dieser Auffassung von der Maßgeblichkeit der jeweils jüngsten Fassung des OECD-Kommentars wird der OECD-Kommentar selbst herangezogen.<sup>6</sup> In der Einleitung zum OECD-Kommentar finden sich folgende Ausführungen:<sup>7</sup>
- 11 „Bei der Ausarbeitung des MA von 1977 hat der Fiskalausschuss die Auslegungsprobleme untersucht, die sich aus den Änderungen des Wortlauts der Artikel oder des Kommentars zum MA von 1963 ergeben können. Nach der damaligen Auffassung des Ausschusses sollten die damals bestehenden Abkommen soweit wie möglich i. S. d. neuen Kommentars ausgelegt werden, auch wenn die Bestimmungen der Abkommen noch nicht den verbesserten

---

<sup>1</sup> Krit. dazu Vogel, BIFD 2000 S. 615 f.

<sup>2</sup> Vgl. öBMF, Erlass v. 27.10.1995 - Z 04 0610/286-IV4/95, AÖF 284/1995.

<sup>3</sup> Runge, IStR 1998 S. 2/X; ablehnend BFH, Urteil v. 11.10.2000 - I R 44-51/99, BStBl 2002 II S. 271; vgl. Stefaner, SWI 2002 S. 125 ff.

<sup>4</sup> Z. B. Protokoll zum DBA Österreich-Ukraine: „... Die Kommentare – die von Zeit zu Zeit überarbeitet werden können – stellen eine Auslegungshilfe i. S. des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 dar.“ Ähnlich das Verständigungsprotokoll zum DBA Österreich-USA; krit. dazu Hofbauer in Lang (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation, S. 28; vgl. zuletzt DBA Österreich-Bosnien-Herzegowina (dazu Domes, Revidierte DBA mit Griechenland und der Türkei und neue DBA mit Bosnien-Herzegowina und Vietnam, SWI 2009 S. 170).

<sup>5</sup> Krit. Lang, SWI 1995 S. 414 ff.

<sup>6</sup> Loukota, ÖJT 1997, III/1, S. 114 ff.; Jirousek, SWI 1998 S. 112 ff.

<sup>7</sup> Nr. 33 f. der Einleitung zum OECD-MK.



Wortlaut des MA von 1977 enthalten. (...) Der Ausschuss ist der Auffassung, dass die seit 1977 erfolgten Änderungen der Artikel des MA oder seiner Kommentare entsprechend zu verstehen sind.“

*Einstweilen frei*

12–14

## II. Bessere Planungssicherheit durch Heranziehung der zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehenden Fassung des OECD-MA

Für die die Planungssicherheit beeinträchtigende Praxis der österreichischen und der deutschen Finanzverwaltungen besteht m. E. keine Rechtsgrundlage. Der in der Einleitung zum OECD-Kommentar enthaltene Hinweis auf die Maßgeblichkeit der jeweils jüngsten Fassung auch für die Auslegung früherer Abkommen alleine ist zu wenig. Auch die zitierte Passage der Einleitung zum Kommentar weist darauf hin, dass die **jüngere Fassung des Kommentars nur „so weit wie möglich“** für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA herangezogen werden kann.<sup>1</sup> In einem Rechtsstaat kann ein wie der **OECD-Steuerausschuss** ausschließlich von den Verwaltungen beschicktes Gremium, das zur **Rechtssetzung nicht legitimiert** ist, durch bloße Änderung eines von ihm verfassten „Kommentars“ den Inhalt der parlamentarisch genehmigten DBA nicht verändern.<sup>2</sup> Selbst wenn die entsprechende Passage des Kommentars nicht die Formulierung „so weit wie möglich“ enthielte, wäre es undenkbar, dass ein nicht vom Verfassungsgesetzgeber explizit oder implizit dazu ermächtigtes Organ auf den Inhalt von sowohl in Österreich als auch in Deutschland letztlich den Gesetzen gleichgestellten DBA Einfluss nimmt.<sup>3</sup> Keineswegs kann der nicht zur Normsetzung befugte OECD-Steuerausschuss die Maßgeblichkeit seiner eigenen Enunziationen bestimmen.

Daran kann auch **Art. 31 Abs. 3 WVK**, wonach sowohl „jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung der Bestimmungen“ als auch „jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht“, Bestandteil der „general rule of interpretation“ ist, nichts ändern. Zum einen kann weder das OECD-MA selbst noch der dazugehörige Kommentar als „Übereinkunft“ i. S. des Art. 31 Abs. 3 Buchst. a

<sup>1</sup> Lang, SWI 1998 S. 222 f.

<sup>2</sup> Näher Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 11 ff.; ders., SWI 1998, 223; Hofbauer in Lang (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation, S. 27 f.

<sup>3</sup> Lang, SWI 1998 S. 223.

WVK bezeichnet werden.<sup>1</sup> Vor allem aber gilt sowohl für Art. 31 Abs. 3 Buchst. a als auch für Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK, dass diese Regelung verstanden als Ermächtigung zur Rechtsfortbildung durch Verwaltungsbehörden sowohl angesichts der deutschen als auch angesichts der österreichischen Verfassungsrechtslage problematisch wäre.<sup>2</sup> Auch nach den Verfassungsrechtsordnungen zahlreicher anderer Staaten ergäben sich Schwierigkeiten.<sup>3</sup> Die Verwaltungen wären weitgehend zur Änderung von im Gesetzesrang stehenden Vorschriften ermächtigt. Dies wäre nicht nur in Hinblick auf den Gewaltenteilungsgrundsatz, sondern auch in Hinblick auf das **Legalitätsprinzip** problematisch. Allerdings hieße es, den Sinngehalt der Auslegungsregel des Art. 31 Abs. 3 WVK zu verkennen, würde man dieser Norm eine unbegrenzte Ermächtigung zur Rechtsfortbildung unterstellen.<sup>4</sup> Nach der WVK ist auch die Möglichkeit der tatsächlichen Vertragsänderung durch nachfolgende Praxis nicht ausgeschlossen.<sup>5</sup> Dies wird als Anwendungsfall einer konkludenten völkerrechtlichen Handlung gesehen. **Die Vertragsauslegung nach Art. 31 Abs. 3 WVK ist daher von der Vertragsänderung zu unterscheiden.** Eine Vertragsänderung selbst kann aber nur dann bewirkt werden, wenn auch die Kompetenz der zuständigen Organe erschlossen werden kann.<sup>6</sup> Da den die DBA vollziehenden Verwaltungsbehörden keine Kompetenz zu einer derartigen Vertragsänderung zukommt, kann von ihnen jedenfalls keine Vertragsänderung bewirkt werden. Somit ist der Spielraum der Verwaltungsbehörden nach Art. 31 Abs. 3 WVK jedenfalls eingeschränkt. Bei der Anwendung der Auslegungsregeln des Art. 31 WVK muss darüber hinaus auch zwischen den einzelnen Typen der völkerrechtlichen Verträge unterschieden werden.<sup>7</sup> Da das Abgabenrecht in sehr vielen Staaten strengen rechtsstaatlichen Bindungen unterliegt, spricht viel dafür, Art. 31 Abs. 3 WVK bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge auf dem Ge-

---

<sup>1</sup> Ausführlich Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 25 f.; Vogel, BIFD 2000 S. 614.

<sup>2</sup> Barfuß in Mayer u. a. (Hrsg.), FS f. Walter, S. 32 ff.; Thaler in Mayer u. a. (Hrsg.), FS f. Walter, S. 693 f.; Lang, SWI 1995 S. 413 ff.; Hofbauer in Lang (Hrsg.), Tax Treaty Interpretation, S. 22 ff.; vgl. z. B. für die deutsche Rechtsordnung Wassermeyer in Mössner/Blumenwitz u. a. (Hrsg.), DBA und nationales Recht, S. 85 f.

<sup>3</sup> Vgl. Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 26.

<sup>4</sup> Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue DBA Österreich-USA, S. 28 f.; ders. in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 27.

<sup>5</sup> Dazu Karl in Bieber/Ress (Hrsg.), Die Dynamik des Europäischen Gemeinschaftsrechts, S. 31.

<sup>6</sup> Dazu Lang, DBA und innerstaatliches Recht, S. 89.

<sup>7</sup> Näher Ress, Wechselwirkungen zwischen Völkerrecht und Verfassung bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge, S. 13 ff.; Klein, Statusverträge im Völkerrecht, S. 330 f.

biet des Abgabenrechts nur sehr eingeschränkte Bedeutung beizumessen.<sup>1</sup> Dementsprechend ist Wassermeyer skeptisch, ob Art. 31 Abs. 3 WVK bei der Auslegung von DBA überhaupt anzuwenden ist.<sup>2</sup> Jedenfalls kann unter Berufung auf Art. 31 Abs. 3 WVK keine nach Abschluss eines bilateralen DBA ergangene Äußerung des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung des früher abgeschlossenen bilateralen DBA Bedeutung haben.

Die hier vertretene Auffassung kann auch anhand **allgemeiner Auslegungsgrundsätze** verprobt werden: Geht man davon aus, dass es Aufgabe des Interpreten ist, zu ermitteln, was der Normsetzer nach den Regeln der Konvention als gemeint gegen sich gelten lassen muss,<sup>3</sup> unterstreicht dies die Irrelevanz jüngerer Regelungen. Die **Vertragsparteien als Normsetzer** des jeweiligen DBA können nämlich den Inhalt späterer Änderungen des MA nicht vorhersehen. Ihnen kann daher bloß unterstellt werden, das zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehende Verständnis der in den DBA übernommenen Formulierungen gemeint zu haben. Auch bei der **historischen Interpretation** originär innerstaatlicher Vorschriften ist ausschließlich die Auffassung des damaligen Gesetzgebers relevant.<sup>4</sup> Selbst wenn der Gesetzgeber bei der Erlassung späterer Vorschriften von einer anderen Auffassung ausging, hat dies für die Interpretation der bis dahin älteren Vorschrift regelmäßig keine Bedeutung. Im Abgabenrecht zeigt sich dies besonders deutlich: Der Gesetzgeber geht bei der Schaffung einer neuen Regelung häufig davon aus, ohnehin nur eine „Klarstellung“ bewirkt zu haben, und bringt damit zum Ausdruck, dass bereits die zuvor bestehenden Vorschriften den nunmehr ausdrücklich angeordneten Inhalt hatten. Sofern der Gesetzgeber aber keine ausdrückliche Rückwirkung anordnet, wird dieser jüngeren Auffassung bei der Interpretation der älteren Vorschriften für die bis dahin bestehende Rechtslage keine Bedeutung beigemessen.<sup>5</sup> Während die Änderung des innerstaatlichen Rechts u. U. für die zukünftige Interpretation der – formal unverändert gebliebenen – älteren Vorschrift Relevanz haben kann,<sup>6</sup> wirkt die bloße Änderung des MA nicht auf die Vertragsinterpretation ein: Die Beschlussfassung des OECD-Steuerausschusses über ein neues MA und einen neuen Kommentar bringt nämlich nicht einmal ein jüngeres

17

<sup>1</sup> Lang, DBA und innerstaatliches Recht, S. 90; ders. in Mössner/Blumenwitz (Hrsg.), DBA und nationales Recht, S. 87.

<sup>2</sup> Wassermeyer in Mössner/Blumenwitz u. a. (Hrsg.), DBA und nationales Recht, S. 85 f.

<sup>3</sup> Dazu Rill, ZfV 1985 S. 590.

<sup>4</sup> Bydliński, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 449.

<sup>5</sup> Vgl. Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 31.

<sup>6</sup> Zur systematisch-logischen Auslegung vgl. Bydliński, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 442 ff.

Verständnis der Normsetzer, also der Vertragsparteien, zum Ausdruck, sondern gibt lediglich die neue Auffassung des OECD-Steuerausschusses wieder.<sup>1</sup>

- 18 Der **österreichische Verwaltungsgerichtshof** hat sich dieser Auffassung ausdrücklich angeschlossen:<sup>2</sup> Er hatte Art. 16 DBA Österreich-Schweiz auszulegen. Diese Vorschrift beruhte auf dem OECD-MA 1963. Er stützte sich nicht auf den jüngsten Kommentar des OECD-Steuerausschusses, sondern auf den Kommentar zum OECD-MA 1963, und begründete dies wie folgt:
- 19 „Bei der Interpretation von DBA ist zu beachten, dass Vertragsparteien, insoweit sie den Text des OECD-MA in ein DBA übernehmen, der einzelnen Vorschrift des bilateralen Vertrages den Inhalt der korrespondierenden Vorschrift des OECD-MA beimessen; dadurch erlangt der bei Abschluss des DBA bestehende Kommentar des OECD-Steuerausschusses zum übernommenen MA für die Auslegung des Abkommens besondere Bedeutung (vgl. Lang, Die Bedeutung des MA und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von DBA, in: Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Wien 1994, 22 und 30 f).“
- 20 Damit ist klar, dass der VwGH der von der österreichischen – und auch von der deutschen – Finanzverwaltung vertretenen Auffassung von der Maßgeblichkeit der jeweils jüngsten Fassung des OECD-Kommentars eine Absage erteilt hat.<sup>3</sup>
- 21 Auch der **BFH** hat eine klare Position:<sup>4</sup> „Es widerspricht aber der ständigen, der überwiegenden Schriftumsmeinung folgenden Sprechpraxis des Senats, einer späteren (Weiter-)Entwicklung einschlägiger OECD-Verlautbarungen streitentscheidende Bedeutung für die Auslegung eines bereits zuvor verhandelten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen; **es gilt insofern ein sog. statischer, kein sog. dynamischer Auslegungsmodus.**<sup>5</sup> Das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge widerstreitet dem nicht. Dessen Art. 31 Abs. 3 Buchst. a misst zwar durchaus jeder ‚späteren Übereinkunft‘ zwischen den Vertragsparteien und ‚jeder zwischenstaatlichen Übung‘ maßgebende Auslegungsrelevanz bei. Doch werden zwischenstaatliche Verwaltungsübungen nicht durch den OECD-MustKomm reflektiert. Es handelt sich

---

<sup>1</sup> Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 31.

<sup>2</sup> VwGH v. 31.7.1996 - 92/13/0172; vgl. auch Lang, SWI 1996 S. 427 ff.

<sup>3</sup> Vgl. ebenso das Erkenntnis des VwGH v. 20.9.2001 - 2000/15/0116; Steuer, SWI 2002 S. 7 ff.; relativierend aber Loukota, ÖJT 1997, III/1, S. 114 ff.

<sup>4</sup> BFH, Urteil v. 16. 1. 2014 - I R 30/12, BStBl 2014 II S. 721.

<sup>5</sup> Z. B. BFH, Urteil v. 9.2.2011 - I R 54, 55/10, BStBl 2012 II S. 106; BFH, Urteil v. 25.5.2011 - I R 95/10, BFHE 234 S. 63; BFH, Urteil v. 8.12.2010 - I R 92/09, BStBl 2011 II S. 488; BFH, Urteil v. 23.9.2008 - I R 57/07, BFH/NV 2009 S. 390; BFH, Beschluss v. 19.5.2010 - I B 191/09, BStBl 2011 II S. 156, jeweils m. w. N

lediglich um das Meinungsbild der beteiligten Fisci, nicht um irgendwelche ‚Übungen‘ der DBA-Vertragsstaaten. Für die Judikative kommt es sonach allein auf den Abkommenstext und -zusammenhang an (vgl. zu alledem m. w. N. Gosch, Internationale Steuer-Rundschau 2013, 87).“ Der BFH blieb auch in anderen Entscheidungen – von wenigen Unschärfen abgesehen – konsequent bei dieser Linie.<sup>1</sup>

Geht man davon aus, dass nur die jeweils zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars für die Auslegung des jeweiligen bilateralen DBA Bedeutung haben kann, erhöht dies die Planungssicherheit: Die Unternehmen und ihre Berater brauchen dann nicht die Sorge zu haben, von einer Auffassungsänderung des OECD-Steuerausschusses überrascht zu werden. Die Rechtsfolgen eines langfristig geplanten oder etwa gar schon in der Vergangenheit liegenden Sachverhalts bleiben auch bei Auffassungsänderungen des OECD-Steuerausschusses bestehen. Änderungen in der Auffassung des OECD-Steuerausschusses haben dann lediglich für danach abgeschlossene DBA Bedeutung. Die geschilderte Rechtsprechung sollte die Mitglieder des OECD-Steuerausschusses auch von häufigen Änderungen des OECD-MA und des Kommentars abhalten und somit ein künftiges Auseinanderdriften des Inhalts der verschiedenen bilateralen Abkommen, die auf Basis der OECD-MA abgeschlossen werden, verhindern.

*Einstweilen frei*

23–26

## C. Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von DBA

### I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch den „Grundsatz der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“

In der Praxis zahlreicher Finanzverwaltungen ist es weit verbreitet, DBA unter Heranziehung des innerstaatlichen Rechts des Anwenderstaates auszulegen.<sup>2</sup> Abkommensrechtliche Begriffe, die nicht eigens definiert sind, werden häufig im Sinne gleich lautender Begriffe des originär innerstaatlichen Rechts des Anwenderstaates verstanden. Mitunter werden auch bloß ähnliche Begriffe des

<sup>1</sup> Nähere Nachweise bei Lang in FS für den BFH, 2018, S. 1003 ff.

<sup>2</sup> Z. B. Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz. 506; vgl. auch Lang in Lang/Mössner/Waldburger (Hrsg.), Die Auslegung von DBA, S. 133 ff.

originär innerstaatlichen Rechts herangezogen, wie das Beispiel der „Unternehmensgewinne“ i. S. des Art. 7 OECD-MA, die in Deutschland und Österreich häufig mit Einkünften aus Gewerbebetrieb gleichgesetzt werden,<sup>1</sup> zeigt. Die österreichische Finanzverwaltung hat für diese Praxis sogar das Schlagwort von der „**Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts**“ für die Abkommensauslegung geprägt.<sup>2</sup>

- 28 Obwohl die Finanzverwaltungen dazu neigen, das innerstaatliche Recht sogar dann heranzuziehen, wenn ein DBA nicht dem OECD-MA entspricht,<sup>3</sup> wird als Rechtsgrundlage meist **Art. 3 Abs. 2 OECD-MA** genannt. Diese Regelung hat in seiner 2017 beschlossenen Fassung folgenden Wortlaut:
- 29 „Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.“
- 30 Die Vertreter der Auffassung von der „Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“ für die Abkommensauslegung messen der Formulierung „**wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert**“ offenbar keine oder kaum eine Bedeutung bei und gehen daher davon aus, dass bei fehlender Definition eines Ausdrucks im Abkommen sogleich auf das originär innerstaatliche Recht des Anwenderstaates zurückzugreifen ist.
- 31 Die Konsequenz dieser Auffassung liegt auf der Hand: Wenn das Recht der jeweiligen Anwenderstaaten den Inhalt zahlreicher DBA-Normen weitgehend determiniert, hat dies zur Folge, dass ein und dieselbe DBA-Norm in beiden Vertragsstaaten unterschiedlichen Inhalt hat. Dies kann entweder zur Doppelbesteuerung oder zur doppelten Nichtbesteuerung führen. Soll die Konsequenz der Doppelbesteuerung vermieden werden, muss bereits im Planungsstadium das Recht beider Vertragsstaaten in Betracht gezogen und müssen die Konsequenzen abgeschätzt werden. Führt die „Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“ bei der Abkommensauslegung zu doppelter Nichtbesteuerung, muss allerdings damit gerechnet werden, dass die Finanzverwaltungen dies

---

<sup>1</sup> Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz. 573; Wassermeyer, StuW 1990 S. 406; ders. in Mössner/Blumenwitz u. a. (Hrsg.), DBA und nationales Recht, S. 68.

<sup>2</sup> Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz. 714 ff.

<sup>3</sup> Runge, IStR 1998 S. 2/X; siehe weiter Lang in Gassner/Gröhs/Lang (Hrsg.), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, S. 302.

zu verhindern wissen und in diesem Fall dann doch der Formulierung „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ Bedeutung beimessen.

Die Planungssicherheit wird noch weiter dadurch beeinträchtigt, dass der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltene Verweis auf das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates dynamisch verstanden wird.<sup>1</sup> Eindeutig ergibt sich dieses **dynamische Verständnis** aus dem Wortlaut des OECD-MA 1995. Allerdings entsprach dies auch schon der völlig herrschenden Auffassung zu den Vorgängerbestimmungen.<sup>2</sup> Dies bedeutet aber, dass die durch den Verweis auf innerstaatliches Recht bewirkten Rechtsfolgen nicht vorher abgeschätzt werden können. Vielmehr können sich durch Änderungen des originär innerstaatlichen Rechts die DBA-Rechtsfolgen grundlegend ändern. Von Planungssicherheit kann bei dieser Auffassung nicht mehr die Rede sein. 32

Unterschiedliche Auslegungen in den beiden Vertragsstaaten könnten dadurch vermieden werden, indem man nur das originär innerstaatliche Recht eines der beiden Vertragsstaaten für die Auslegung von Abkommensbestimmungen heranzieht. John F. Avery Jones hat dazu schon wiederholt vorgeschlagen, den in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltenen Verweis auf das nationale Recht nur auf den Quellenstaat zu beziehen. Denn nur er wendet die Verteilungsnormen des Abkommens an, der andere Staat „liest“ sie bloß. Dann wäre auch der Ansässigkeitsstaat an die **Qualifikation im Quellenstaat** gebunden.<sup>3</sup> Dem steht allerdings entgegen, dass einige Verteilungsnormen der DBA auch unmittelbar das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates beschränken und vor allem die Verteilungsnormen auch für den Ansässigkeitsstaat relevant sind, wenn er den Methodenartikel anwendet.<sup>4</sup> 33

Auch Überlegungen der OECD gehen in die Richtung, zumindest bei Qualifikationskonflikten das Recht des Quellenstaates für maßgebend zu erachten.<sup>5</sup> Die Rechtsgrundlage dafür wird zum Teil im Art. 23 OECD-MA gesehen.<sup>6</sup> Dies ist aber höchst fragwürdig. Denn diese Vorschrift spricht zwar von den Einkünften, die in Übereinstimmung mit dem Abkommen im anderen Staat besteuert 34

<sup>1</sup> Dürrschmidt in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 3 OECD-MA Rz. 124; Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 92.

<sup>2</sup> Lang in Lang/Loukota/Lüthi (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens, S. 33 ff.; vgl. aber ders., SWI 2007 S. 199 ff., m. w. N. zur Rechtsprechung des VwGH, der auf die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses bestehende innerstaatliche Rechtslage abstellt, wenn das DBA noch nicht der seit 1995 bestehenden Fassung folgt.

<sup>3</sup> Avery Jones in IBFD (Hrsg.), Global Tax Treaty Commentary, Kapitel 4.7.1.

<sup>4</sup> Näher Lang in IFS Lehner, 2019, S. 217.

<sup>5</sup> Vgl. Nr. 32.2-32.4 OECD-MK zu Art. 23.

<sup>6</sup> Krit. Schuch/Bauer in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der DBA, S. 32 ff.

werden dürfen, enthält aber keine Regelung, wonach ausschließlich der andere Staat beurteilen darf, welche Einkünfte dies sind. Die dazu in den OECD-Kommentar aufgenommenen Ausführungen unterstellen dem Abkommenstext einen Inhalt, den dieser nicht trägt. Sie können daher auch zur Interpretation nichts beitragen.

- 35 Finanzverwaltungen neigen zwar dazu, sich zu der von der OECD vertretenen Auffassung zu bekennen. In der Praxis wollen sie sich aber oft auch nicht durch die Qualifikation des Quellenstaates binden lassen: Die österreichische Finanzverwaltung will beispielsweise auch nur wenige Tage an einer inländischen Universität in Form einer Blockveranstaltung tätige Gastprofessoren originär innerstaatlich als Dienstnehmer behandeln, subsumiert deren Einkünfte unter Art. 15 OECD-MA oder unter Art. 19 OECD-MA und erwartet, dass die Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates dieser Beurteilung folgt.<sup>1</sup> Angesichts des Umstandes, dass dies im Anwendungsbereich der Befreiungsmethode für den Ansässigkeitsstaat einen Verlust des Besteuerungsrechts zur Folge hat, ist fraglich, ob diese Erwartung realistisch ist.<sup>2</sup> Umgekehrt wehrt sich gerade auch die österreichische Finanzverwaltung gegen die Position Weißrusslands, Einkünfte aus Glücksspielautomaten als unbewegliches Vermögen zu qualifizieren. Die weißrussische Verwaltung stützt dies auf innerstaatliches Recht, wonach Glücksspielautomaten als unbewegliches Vermögen gelten. Die österreichische Verwaltung weigerte sich in diesem Fall, der Qualifikation des Quellenstaates zu folgen und die Einkünfte freizustellen. Insgesamt ist nicht zu erwarten, dass Ansässigkeitsstaaten eine Ausdehnung der Besteuerungsrechte der Quellenstaaten, die zulasten der Ansässigkeitsstaaten führen, hinnehmen werden.<sup>3</sup> Dies illustriert anschaulich, dass auch Versuche, den Abkommen eine Bindung an die Qualifikation im Quellenstaat zu unterstellen, nichts zur Planungssicherheit beitragen.

36–38 *Einstweilen frei*

## II. Bessere Planungssicherheit durch autonome Interpretation

- 39 Der These von der „Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“ für die DBA-Auslegung steht der in Lehre und Rechtsprechung anerkannte Grundsatz der **Eigenständigkeit des originär innerstaatlichen Rechts auf der einen Seite und**

---

<sup>1</sup> Loukota, SWI 1998 S. 456 ff.

<sup>2</sup> Lang, SWI 1998 S. 509.

<sup>3</sup> Lang in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), FS K. Vogel, S. 922 ff.



des DBA-Rechts auf der anderen Seite gegenüber.<sup>1</sup> Die Verschiedenartigkeit der beiden rechtlichen Ebenen wird dadurch ausgedrückt, dass DBA-Recht und nationales Recht als „zwei in sich geschlossene Rechtskreise“ bezeichnet werden.<sup>2</sup> DBA können nur aus sich selbst heraus ausgelegt werden. Wertungen, die das nationale Recht durchziehen, müssen daher für die Auslegung des DBA-Rechts außer Betracht bleiben.<sup>3</sup> In gleicher Weise darf das DBA-Recht für die Interpretation des nationalen Rechts nicht berücksichtigt werden. Die **Eigenständigkeit der Rechtskreise** schlägt sich nicht nur in unterschiedlichen Wertungen, sondern auch in einer eigenen „Begriffswelt“ nieder.<sup>4</sup> DBA-Recht und nationales Recht müssen bei der Bedeutungsermittlung eines Begriffs voneinander isoliert werden. Ein Ausdruck muss jeweils aus dem Sinnzusammenhang des Rechtskreises ausgelegt werden, in den er eingebettet ist. Findet sich ein gleich lautender Ausdruck sowohl im nationalen Recht als auch im DBA-Recht, gebietet die Eigenständigkeit der Rechtskreise, dass ihm nicht grds. der gleiche Inhalt beigelegt werden kann.

Die zentrale Frage ist nun, ob **Art. 3 Abs. 2 OECD-MA** diese Grundsätze durchbricht. Dies hängt entscheidend davon ab, wie man die Wortfolge „**wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert**“ versteht. Die den DBA zugrunde liegenden Zielsetzungen legen nahe, dieser Wortfolge großes Gewicht beizumessen: Wären die Fälle des Rückgriffs auf das originär innerstaatliche Recht des Anwenderstaates häufig, wären sowohl Doppelbesteuerungen als auch doppelte Nichtbesteuerungen vorprogrammiert.<sup>5</sup> Das Verständnis, das einem Abkommensbegriff in den innerstaatlichen Rechtsordnungen der beiden Vertragsstaaten zukommt, kann nämlich völlig unterschiedlich sein. Würden die Vertragsstaaten das jeweilige innerstaatliche Verständnis eines Begriffs in das Abkommen hineintragen, wäre die einheitliche Abkommensaussage gefährdet. Eine dem Ziel und Zweck von DBA Rechnung tragende Interpretation des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA darf daher einen vorschnellen Rückgriff auf das originär innerstaatliche Recht der Anwenderstaaten nicht zulassen.<sup>6</sup> Der Wortlaut ist jedenfalls einer die **Einheitlichkeit der Abkommensaussage** sicherstellenden Aus-

40

<sup>1</sup> Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue DBA Österreich-USA, Rz. 82 ff.

<sup>2</sup> Debatin, FR 1979 S. 493; Wassermeyer, StuW 1990 S. 405; Kerath, Maßstäbe zur Auslegung von DBA unter besonderer Berücksichtigung des Verständigungsverfahrens, S. 189.

<sup>3</sup> Lang, Hybride Finanzierungen, S. 23.

<sup>4</sup> Debatin, AWD 1969 S. 479.

<sup>5</sup> Vgl. etwa Debatin, RIW 1982 S. 807; Loukota in Lang/Loukota/Lüthi (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens, S. 70.

<sup>6</sup> Ausführlich Lang in Burmester/Endres (Hrsg.), FS f. Debatin, S. 285 ff.; zur Auseinandersetzung mit den von Avery Jones u. a., BTR 1984 S. 14 ff., 90 ff., vorgebrachten Argumenten, die hier aus Platzgründen unterbleibt, näher Lang in Burmester/Endres (Hrsg.), FS f. Debatin, S. 286 f.

legung zugänglich: Der Begriff des „Zusammenhangs“ kann sehr weit verstanden werden. Nach überwiegender Auffassung geht der Begriff des „Zusammenhangs“ in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA weit über den gleich lautenden Begriff in Art. 31 Abs. 1 und Abs. 2 VVK hinaus.<sup>1</sup> Der „Zusammenhang“ des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erfasst demnach jedenfalls das gesamte nach Art. 31 und 32 VVK maßgebende Auslegungsmaterial. Der **historische, systematische und teleologische Kontext**, in dem die auszulegende Abkommensvorschrift steht, kann daher berücksichtigt werden, bevor auf das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates zurückgegriffen werden kann.<sup>2</sup> Dass nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA der „Zusammenhang“ auch noch seine Heranziehung „erfordern“ muss, ändert daran nichts. Die von Dürrschmidt vertretene Auffassung, wonach dies bedeutet, dass der „Zusammenhang“ nur dann maßgebend sein kann, wenn er „besonderes Gewicht“ hat,<sup>3</sup> teile ich nicht.<sup>4</sup> Zieht man Ziel und Zweck der DBA heran, spricht dies dagegen, dem Ausdruck „erfordern“ besonderes Gewicht beizumessen.<sup>5</sup> Könnten nämlich die nach völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen ermittelten Ergebnisse nur bei besonderer Überzeugungskraft herangezogen werden und wäre sonst das originär innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwenderstaates maßgebend, würde dies der einheitlichen Auslegung von DBA entgegenstehen und somit zu Fällen von Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung trotz Anwendbarkeit eines DBA führen. Aus diesem Blickwinkel darf der Ausdruck „erfordert“ nicht überbetont werden.<sup>6</sup> Dafür sprechen auch historische Argumente: Eine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Vorschrift wurde zum ersten Mal im Abkommen zwischen Großbritannien und den USA vom 16.4.1945 verwendet.<sup>7</sup> Seitdem, und vor allem seit der Aufnahme in das erste OECD-MA 1963, ist die Regelung weltweit Teil nahezu aller DBA geworden. K. Vogel und Prokisch verweisen darauf, dass der Grund dieses „Siegeszugs“ nicht recht klar ist.<sup>8</sup> Da schon die Aufnahme dieser Vorschrift in das erste MA der OECD aus dem Jahr

<sup>1</sup> Vgl. auch Dürrschmidt in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 3 OECD-MA Rz. 120a f.; Vogel/Prokisch, Generalbericht zum Thema „Interpretation of Double Taxation Conventions“, CDFI LXXVIIa, S. 50; Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 34.

<sup>2</sup> Vgl. Lang, Hybride Finanzierungen, S. 23.

<sup>3</sup> Dürrschmidt in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 3 OECD-MA Rz. 120a; Vogel/Prokisch, Generalbericht zum Thema „Interpretation of Double Taxation Conventions“, CDFI LXXVIIa, S. 49; zustimmend Avery Jones u. a., BTR 1984 S. 108.

<sup>4</sup> Ausführlich Lang, Hybride Finanzierungen, S. 288.

<sup>5</sup> Vgl. auch Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rz. 16.59.

<sup>6</sup> Gloria, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, S. 98.

<sup>7</sup> Avery Jones u. a., BTR 1984 S. 18.

<sup>8</sup> Vogel/Prokisch, Generalbericht zum Thema „Interpretation of Double Taxation Conventions“, CDFI LXXVIIa, S. 44.

1963 ohne besondere Reflexion ihres Inhaltes erfolgte, kann nicht davon ausgegangen werden, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA eine gravierende Änderung der sonst bestehenden völkerrechtlichen Auslegungsregeln bewirken wollte.<sup>1</sup>

Für die dem OECD-MA 2017 nachgebildeten DBA ist noch zu berücksichtigen, dass sich der Vorbehalt des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht nur auf den Zusammenhang des Abkommens, sondern auch auf ein Verständnis eines Ausdrucks bezieht, auf das sich die zuständigen Behörden in einem Verfahren nach Art. 25 OECD-MA geeinigt haben. Auch daraus ergibt sich aber nichts Anderes: Der **Zusammenhang des Abkommens hat Vorrang**, die Bedeutung des nationalen Rechts wird noch weiter zurückgedrängt, denn auch eine im Verständigungsverfahren erzielte Lösung soll dem nationalen Recht vorgehen.<sup>2</sup> 41

All diese hier nur kurz angedeuteten Überlegungen zeigen, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA den **Grundsatz der autonomen Auslegung von DBA** in Wahrheit nicht durchbricht, sondern bestätigt.<sup>3</sup> Damit können aber auch bei bilateralen DBA, die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthalten, die nach dem von den Verwaltungen gelegentlich vertretenen Grundsatz von der „Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“ für die DBA-Auslegung zum Tragen kommenden Konsequenzen vermieden werden. Fälle von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung müssen nicht hingenommen werden. Vielmehr führt eine Interpretation der Abkommen aus sich selbst heraus im Regelfall dazu, dass die Abkommensaussage in beiden Staaten einheitlich ist. Qualifikationskonflikte können somit vermieden werden. 42

Auf dem Boden dieser Auslegung kommt dem von der herrschenden Lehre vertretenen dynamischen Verständnis des Verweises des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das Recht des Anwerderstaates nur geringe Bedeutung zu. Der Verweis auf das originär innerstaatliche Recht des Anwerderstaates kommt nur dann zum Tragen, wenn aus dem Abkommen selbst – unter Ausschöpfung aller Auslegungsmethoden – kein Ergebnis gewonnen werden kann. Bei sorgfältiger Interpretation wird dies in der Praxis nur äußerst selten der Fall sein. Die Gefahr, dass spätere Änderungen des innerstaatlichen Rechts auf die Abkommensauslegung durchschlagen und somit die Planungssicherheit wesentlich beeinträchtigen, ist dadurch gebannt. Auch aus diesem Blickwinkel ist zu hoffen, dass in der Praxis das Bemühen um die Erzielung eines Auslegungs- 43

<sup>1</sup> Dazu Lang, *Hybride Finanzierungen*, S. 289.

<sup>2</sup> Näher Lang in FS für den BFH, 2018, S. 219 ff. – Zusätzlich erwähnt sei, dass sich eine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Vorschrift nun auch in Art. 2 Abs. 2 MLI findet mit der Besonderheit, dass sich der Verweis statt auf das nationale Recht auf die vom MLI erfassten DBA bezieht. Der Zusammenhang – in diesem Fall jener des MLI – geht auch hier vor (dazu Lang, *SWI* 2017 S. 11).

<sup>3</sup> Lang, *Hybride Finanzierungen*, S. 302.

ergebnisses aus dem Abkommen selbst heraus größere Bedeutung erlangt als bisher und die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten bilateralen Abkommensvorschriften nicht zum Vorwand genommen werden, die durchaus anspruchsvolle Interpretation des Abkommens unter Berücksichtigung seiner historischen, systematischen und teleologischen Bezüge frühzeitig abzubrechen.

44–48 *Einstweilen frei*

## D. Bedeutung unterschiedlicher verwaltungsbehördlicher und gerichtlicher Instanzenzüge in beiden Staaten

### I. Beeinträchtigung der Planungssicherheit durch Fehlen von übergeordneten gemeinsamen Instanzen

- 49 Die Planungssicherheit im Bereich der DBA-Auslegung kann auch dadurch beeinträchtigt sein, dass zur Auslegung von ein und denselben DBA-Vorschriften im Regelfall die Verwaltungsbehörden und Gerichte zweier verschiedener Staaten zuständig sind. **Eine einheitliche Oberinstanz fehlt.** Dies bedeutet, dass die Steuerplanungsüberlegungen an der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung beider Staaten orientiert werden müssen. Ist es im originär innerstaatlichen Recht schon schwierig genug, künftige Entwicklungen der Rechtsprechung vorherzusehen, so kommt im Recht der DBA die Gefahr dazu, dass Verwaltungspraxis und Rechtsprechung in den beiden Staaten auseinanderdriften kann. Dies erschwert die Steuerplanung.
- 50 Das in den meisten DBA enthaltene **Verständigungsverfahren** kompensiert diesen Mangel nicht. Nach den in den meisten DBA enthaltenen Regelungen haben sich die zuständigen Behörden beider Staaten entweder über Antrag des Steuerpflichtigen oder aus eigenem Antrieb über Schwierigkeiten, die sich bei der Abkommensauslegung und Abkommensanwendung ergeben, zu beraten. Ob der Steuerpflichtige aber überhaupt einen Rechtsanspruch hat, um die Einleitung eines Verständigungsverfahrens durchzusetzen, ist umstritten.<sup>1</sup> Dazu kommt, dass Verständigungsverfahren sehr lange dauern können und

---

<sup>1</sup> Dafür Bachmayr, *StuW* 1964 S. 894; Tipke, *AWD* 1972 S. 592; Lang, *Juristische Blätter* 1989 S. 366 f.; Hofbauer in Lang (Hrsg.), *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, S. 51 ff.; dagegen Koch, *Generalbericht zum Thema „Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung“*, *CDFI* LXVIa, S. 30, 38; Runge in Kley/Sünner/Willemsen (Hrsg.), *FS f. W. Ritter*, S. 480.

im Regelfall von den Verwaltungsbehörden ohne Beteiligung des Steuerpflichtigen durchgeführt werden.<sup>1</sup> Ein entscheidender Nachteil besteht darin, dass eine Einigung zwischen den Verwaltungsbehörden auch nicht zwingend durchgesetzt werden kann.<sup>2</sup> Daher kann keineswegs ausgeschlossen werden, dass ein Verständigungsverfahren zwar lange dauert, die Verwaltungsbehörden aber dennoch ohne Erzielung eines Kompromisses wieder auseinandergehen. Aus all diesen Gründen kann im Rahmen der Steuerplanung meist nicht darauf vertraut werden, dass eine allfällige Divergenz zwischen den Auffassungen der Finanzverwaltungen oder der Gerichte beider Staaten im Wege eines Verständigungsverfahrens bereinigt werden kann.

*Einstweilen frei*

51–52

## II. Verbesserte Planungssicherheit durch Einrichtung von Schiedsinstanzen oder Schaffung gerichtlicher Zuständigkeiten

In der internationalen Abkommenspraxis ist dieses rechtspolitische Problem bereits erkannt worden.<sup>3</sup> In Art. 25 Abs. 5 OECD-MA 2008 ist erstmals die Möglichkeit der Einleitung eines **Schiedsverfahrens** vorgesehen. Dieses kann auf Antrag eingeleitet werden, wenn es den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nicht gelingt, sich innerhalb von zwei Jahren nach Einleitung eines Verständigungsverfahrens über die strittigen Fragen zu einigen. Die Entscheidung des Schiedsgerichts ist für beide Vertragsstaaten bindend und muss umgesetzt werden.<sup>4</sup> 53

Auch in den bilateralen DBA finden sich in immer stärkerem Ausmaß Schiedsklauseln. Die Aufnahme von Schiedsklauseln gehörte schon vor der Änderung des OECD-MA 2008 zur erklärten deutschen Abkommenspolitik.<sup>5</sup> Österreich hat seine Abkommenspolitik in diese Richtung geändert.<sup>6</sup> Die Regeln sehen meist vor, dass die in den Abkommen schon zuvor vorgesehenen Vorschriften über das Verständigungsverfahren ergänzt werden. Kann ein Verständigungs- 54

<sup>1</sup> Lang in Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, S. 233; Hinnekens, EC Tax Review 1992 S. 96; Hofbauer in Lang (Hrsg.), Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, S. 51 ff.; Züger, Schiedsverfahren für DBA, S. 25 ff.

<sup>2</sup> Lang, Hybride Finanzierungen, S. 233.

<sup>3</sup> Vgl. die Nachweise bei Züger in Lang u. a. (Hrsg.), Multilateral Tax Treaties, S. 159 ff.; Bricker, intertax 1998 S. 103; Züger, Schiedsverfahren für DBA, S. 31 ff. (ad fakultative Schiedsklauseln) und S. 73 ff. (ad obligatorische Schiedsklauseln).

<sup>4</sup> Vgl. näher Lehner in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 OECD-MA Rz. 199 ff.

<sup>5</sup> BMF, Schreiben v. 1.7.1997, BStBl 1997 I S. 717 ff.; Runge, intertax 1997 S. 6.

<sup>6</sup> Vgl. Aigner/Züger, SWI 1998 S. 228.

verfahren binnen bestimmter Frist nicht erfolgreich beendet werden, geht die Zuständigkeit zur Klärung der Auslegungsfrage auf eine von beiden Seiten beschickte Schiedsinstanz über. Diese Schiedsinstanz besteht zusätzlich auch aus einem oder mehreren unabhängigen Mitgliedern. Die Entscheidung der Schiedsinstanz ist zwingend umzusetzen, sofern sich die Verwaltungsbehörden nicht noch vorbehalten, auch nach Ergehen der Entscheidung einer Schiedsinstanz zu einem abweichenden Verständigungsergebnis zu gelangen, durch das aber auch die Doppelbesteuerung vermieden wird.<sup>1</sup>

- 55 Die Aufnahme von **Schiedsverfahrensregelungen** in DBA ist auch im MLI vorgesehen. Allerdings gehören diese Vorschriften nicht zum Mindeststandard, der von den Unterzeichnerstaaten zwingend zu übernehmen ist. Dementsprechend ist die Zahl der DBA, in die durch das MLI zusätzlich Schiedsverfahrensregelungen aufgenommen wurden, überschaubar. Aber immerhin ist dadurch ein weiteres Signal gesetzt, dass Schiedsverfahren doch immer üblicher werden.
- 56 Auch die EU hat Beiträge geleistet: Die **Schiedskonvention** in Form eines multilateralen Abkommens stand am Beginn.<sup>2</sup> Sie betrifft aber nur Verrechnungspreiskonflikte, die sich zwischen verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten desselben Unternehmens ergeben. Die **Arbitration Directive** wurde dann 2017 beschlossen und hat einen viel weiteren Anwendungsbereich. Deutschland und Österreich sind zusätzlich noch einen eigenen Weg gegangen und haben in ihr DBA eine Klausel aufgenommen, die den EuGH als Schiedsgericht etabliert. Mittlerweile gibt es auf dieser Grundlage auch schon ein Urteil des EuGH.<sup>3</sup> Allzu oft sind Schiedsverfahren – auf keiner der genannten Grundlagen – bisher noch nicht eingeleitet worden. Dies alleine spricht aber noch nicht gegen derartige Klauseln. Deren Vorteil liegt nämlich in erster Linie in der Präventivwirkung: Die Verwaltungsbehörden der betroffenen Staaten versuchen im Regelfall, das Heft in der Hand zu behalten. Daher bewirkt der mögliche Übergang einer Zuständigkeit auf eine Schiedsinstanz, dass sich die Verwaltungsbehörden schneller bemühen werden, zu einer gemeinsamen Einigung zu kommen.<sup>4</sup> Auch das ist in Hinblick auf die Planungssicherheit von Bedeutung.

---

<sup>1</sup> Näher Lang, *Hybride Finanzierungen*, S. 236; Hofbauer in Lang, (Hrsg.), *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, S. 73 ff.; Züger in Lang u. a. (Hrsg.), *Multilateral Tax Treaties*, S. 108 ff.

<sup>2</sup> Ausführlich Hinnekens, *EC Tax Review 1992* S. 70 ff.; Hofbauer, *Schiedsklauseln als Ergänzung des Verständigungsverfahrens in der jüngeren Abkommenspraxis*, SWI 2003 S. 325 ff.

<sup>3</sup> Näher Lang, *SWI 2017* S. 507 ff.

<sup>4</sup> Näher Lang in Lang/Loukoto/Lüthi (Hrsg.), *Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens*, S. 310; anders Loukoto, *Österreichische Steuerzeitung 1995* S. 254.

## E. Zusammenfassung und Würdigung

Das Gebot der Planungssicherheit und rechtsstaatliche Postulate hängen eng miteinander zusammen. Aus rechtsstaatlicher Sicht ist es geboten, dass der Steuerpflichtige bereits zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung die Folgen seines Handelns abschätzen kann. Wenn die Beachtung dieses Grundsatzes gewährleistet ist, besteht auch Planungssicherheit. Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass derzeit die **Planungssicherheit wesentlich durch abkommensrechtlich nicht gedeckte Praktiken der Finanzverwaltungen beeinträchtigt wird**. Finanzverwaltungen wollen mitunter die jeweils jüngste Fassung des Kommentars des OECD-Steuerausschusses auch für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA heranziehen und damit die für den Steuerpflichtigen maßgebenden Rechtsfolgen im Nachhinein – auch noch nach Tatbestandsverwirklichung – verändern. Für diese Praxis lässt sich aber keine Rechtsgrundlage finden. Ebenso ist die mitunter gepflogene Vorgangsweise, bei der Auslegung einen Grundsatz der „Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“ zu behaupten und auf diesen die Heranziehung der jeweils zum Zeitpunkt der Rechtsanwendung bestehenden innerstaatlichen Vorschriften zu stützen, abkommensrechtlich nicht gedeckt. Sowohl rechtsstaatlichen Postulaten als auch dem Gebot der Planungssicherheit kann dadurch gedient werden, wenn sich die Finanzverwaltungen verstärkt darum bemühen, DBA aus sich selbst heraus – ohne Einbeziehung der aus dem innerstaatlichen Recht der Anwenderstaaten stammenden Wertungen – auszulegen.

Auf dem Boden des derzeit geltenden Rechts hingenommen werden muss der Umstand, dass eine die Einheitlichkeit der Abkommensauslegung in zwei oder mehreren Staaten sicherstellende Instanz, die über den nationalen Verwaltungen oder Gerichten steht, fehlt. Allerdings zeigt die Praxis, dass in die bilateralen Abkommen zunehmend Schiedsverfahrensregelungen aufgenommen werden. Dies verbessert auch die Planungssicherheit, da dadurch die Wahrscheinlichkeit der einheitlichen Abkommensauslegung in beiden Staaten steigt.

---

*Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wirtschaftsuniversität Wien.*

---