

DBA-Auslegung nach der Wiener Vertragsrechtskonvention versus nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA?

Inhaltsübersicht

I. Vorrang der WVK oder des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA?	2. Der Inhalt der Art. 31 ff. WVK
II. Art. 31 ff. WVK	III. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA
1. Die Bedeutung der Art. 31 ff. WVK für die DBA-Auslegung	1. Die „Lex Fori“-Klausel
	2. Bedeutung des Zusammenhangs
	IV. Zusammenfassende Würdigung

I. Vorrang der WVK oder des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA?

Heinz-Klaus Kroppen gehört seit vielen Jahren zu den führenden Experten des Internationalen Steuerrechts. Er prägt die Praxis entscheidend mit und fördert durch seine Beiträge die wissenschaftliche Durchdringung dieses Rechtsgebiets. Besondere Verdienste kommen ihm auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zu. Er trägt wesentlich dazu bei, diese überwiegend von der betriebswirtschaftlichen Praxis geprägte Thematik auch aus juristischer Sicht zu vertiefen.

Ein deutliches Zeichen dieser Entwicklung ist die wachsende Zahl von gerichtlichen Urteilen, die sich mit Verrechnungspreisfragen beschäftigt. Diskussionen zwischen Unternehmen und deren Beratern einerseits und der Finanzverwaltung andererseits wurden auf diesem Gebiet früher primär zu Fragen des maßgebenden Sachverhalts geführt. In den seltenen Fällen, in denen es um Rechtsfragen ging, fehlte häufig das Vertrauen in die Richter, zu einer fundierten Entscheidung zu gelangen. Oft wurden deshalb Kompromisse zwischen den Verfahrensparteien gefunden, um zu verhindern, dass die Sache gerichtsanhängig wird. Dies ist mitunter auch heute noch so. Aber immer öfter geht es um Rechts- und nicht bloße Sachverhaltsfragen und immer häufiger legen Unternehmen ihre Scheu ab, mit diesen Rechtsfragen dann auch Finanzgerichte und den BFH zu beschäftigen. Höchstgerichtliche Urteile zu wichtigen strittigen Rechtsfragen geben der Praxis wiederum Sicherheit.

Eines der Urteile zu Verrechnungspreisen, das in letzter Zeit größere Aufmerksamkeit gefunden hat, ist die Entscheidung des BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16. Der BFH beschäftigte sich mit der Bedeutung des Art. 9 OECD-MA und der Reichweite der dort vorgesehenen „Sperrwirkung“. Der BFH revidierte bei dieser Gelegenheit seine bisherige Rechtsprechung. Dementsprechend hat das Urteil Aufmerksamkeit in der

* Frau Desiree Auer und Herrn Philipp Scharizer danke ich für die Unterstützung bei Literaturrecherche, Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur. Das Manuskript habe ich am 1.8.2019 abgeschlossen.

Fachwelt gefunden¹. Auf die im Vordergrund stehende Rechtsfrage will ich aber nicht eingehen. Vielmehr möchte ich mich mit den methodischen Prämissen beschäftigen, auf denen diese Entscheidung beruht: Der BFH hat nämlich sein Ergebnis sowohl aus § 1 Abs. 1 AStG als auch aus dem Wortlaut und dem Zweck des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA – im konkreten Fall des Art. 9 Abs. 1 DBA-Belgien – abgeleitet. Daran hat er die Formulierung geknüpft, „dass der Senat einer abschließenden Entscheidung darüber enthoben ist, ob der Auslegung des Art. 9 DBA-Belgien 1967 die Grundsätze des WÜRV oder gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Belgien 1967 (sog. lex-foi-Klausel) das Recht des Anwenderstaats zugrunde zu legen ist ([...]).“² Der BFH geht offenbar davon aus, dass es zwischen den in der WVK festgelegten Auslegungsgrundsätzen und den Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften zumindest ein Spannungsverhältnis gibt, das er aber in diesem Urteil nicht klären musste, weil beide Vorschriften im konkreten Fall zum selben Ergebnis geführt haben.

Der Frage, ob tatsächlich ein Spannungsverhältnis oder gar ein Normenkonflikt zwischen den beiden Vorschriften besteht, möchte ich hier nachgehen. Dabei will ich sowohl auf Art. 31 ff. WVK als auch auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und den dieser Regelung entsprechenden DBA-Vorschriften eingehen, um dann zu beurteilen, in welchem Verhältnis diese Regelungen zueinander stehen.

II. Art. 31 ff. WVK

1. Die Bedeutung der Art. 31 ff. WVK für die DBA-Auslegung

Der BFH zieht in seiner Rechtsprechung zu den DBA oft die in der WVK kodifizierten Auslegungsgrundsätze heran³. Zu überlegen ist aber, worin die rechtliche Grundlage dafür besteht. Die WVK selbst ist auch ein völkerrechtlicher Vertrag, der als solcher völkerrechtlich und auch innerstaatlich – weil im Wege eines Zustimmungsgesetzes transformiert – auf derselben Ebene wie die DBA steht. Die WVK als völkerrechtlicher Vertrag ist einem DBA daher auch nicht übergeordnet. Die Vertragsstaaten sind daher jedenfalls nicht durch die WVK auf völkervertragsrechtlicher Ebene gebunden, die Anwendung der in der WVK enthaltenen Auslegungsregelungen auf DBA vorzusehen.

Will man das Verhältnis zwischen diesen völkerrechtlichen Verträgen – nämlich der WVK als multilateralem völkerrechtlichen Vertrag einerseits und DBA als bilateralen völkerrechtlichen Verträgen andererseits – klären, ist zwischen unterschiedlichen Konstellationen zu unterscheiden: Eine Fallgruppe betrifft jene DBA, die vor Inkraft-

1 Zu dieser Entscheidung vgl. näher *Maetz*, IStR 2019, 481 (481 ff.); sowie *Märtens*, jurisPR-SteuerR 2019, 27 Anm. 1.

2 Vgl. BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, Rz. 29.

3 Siehe ua BFH v. 7.7.2015 – I R 38/14, Rz. 22: „Völkerrechtliche Vereinbarungen und die darin enthaltenen Begriffe sind primär autonom nach Maßgabe völkerrechtlicher Grundsätze auszuliegen“; vgl. hierzu auch BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, Rz. 38.

treten der WVK abgeschlossen wurden. Dazu regelt Art. 4 WVK selbst, dass unbeschadet „der Anwendung der in diesem Übereinkommen niedergelegten Regeln, denen Verträge unabhängig von dem Übereinkommen auf Grund des Völkerrechts unterworfen wären“ die WVK nicht anwendbar ist. Stichtag ist für Deutschland daher der 20.8.1987. An diesem Tag ist die WVK für Deutschland in Kraft getreten⁴. Zutreffend hat der BFH daher entschieden, „dass das Wiener Übereinkommen (nach dessen Art. 4) ohnehin nur auf Verträge Anwendung findet, die von Staaten geschlossen werden, nachdem das Übereinkommen für sie in Kraft getreten ist – und damit, ohne dass dem weiter nachzugehen wäre, nach Lage der Dinge nicht für das DBA-Schweiz 1971 –“⁵.

Interessant ist allerdings, dass das aus 1971 stammende DBA Deutschland – Schweiz später – als die WVK bereits sowohl für Deutschland als auch für die Schweiz bereits in Kraft stand – geändert wurde⁶. Der BFH ging trotz dieser Änderung davon aus, dass es sich um ein Altabkommen handelte, das nicht von der WVK erfasst ist. Es wäre nicht undenkbar gewesen, aufgrund der Änderung dann das ganze Abkommen als unter die WVK fallend anzusehen.⁷ Offenbar erachtet der BFH – wenn überhaupt – die Auslegungsregeln der WVK nur für die nach dem Inkrafttreten der WVK geänderten DBA-Vorschriften für maßgebend. Die Protokolle, mit denen das ursprüngliche DBA geändert wurde⁸, sind eigene völkerrechtliche Verträge, die jedenfalls nach Art. 4 WVK unter den Anwendungsbereich der WVK fallen können.

Klar ist, dass die Anwendung der WVK als völkerrechtlicher Vertrag nur dann für ein DBA in Betracht kommt, wenn für beide Staaten die WVK zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits in Kraft gewesen ist. Es genügt also nicht, dass die WVK für Deutschland alleine in Kraft stand. So wird wohl auch die zitierte Aussage des BFH zu verstehen sein, und dieses Verständnis ergibt sich aus Art. 4 WVK selbst⁹. Jede andere Auffassung würde auch zu einem Ziel und Zweck der Abkommen widersprechenden „gespaltenen“ Verständnis führen¹⁰: Wenn für die Rechtsanwendung im einen Staat die Auslegungsregeln der WVK heranzuziehen wären, für den anderen Staat aber nicht, könnte dies dazu führen, dass dieselbe Bestimmung, die einmal unter Heranziehung der Art. 31 ff. WVK und das andere Mal unter Berufung auf andere Auslegungsgrundsätze interpretiert wird, in beiden Staaten einen anderen Inhalt hätte. Somit ist die WVK als völkerrechtlicher Vertrag jedenfalls auf DBA, die

4 Dazu BFH v. 12.10.2011 – I R 15/11, Rz. 16.

5 Vgl. BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, Rz. 24.

6 Dazu auch *Lang* in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), Festschrift 100 Jahre Bundesfinanzhof, 2018, S. 3.

7 Vgl. BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, Rz. 24.

8 Vgl. hierzu DBA-Schweiz geändert durch das Revisionsprotokoll v. 12.3.2002 zum Abkommen i.d.F. des Protokolls v. 21.12.1992 (BGBl. 2003 Teil II S. 68, S. 436, BStBl 2003 Teil I S. 166, S. 329).

9 Vgl. dazu *Reinisch*, Österreichisches Handbuch des Völkerrechts, 5. Aufl. 2013, 50 ff.

10 Vgl. aber BFH v. 20.8.2008 – I R 39/17: In diesem Urteil zum DBA Deutschland-USA betont der BFH das Inkrafttreten der WVK für Deutschland am 20.8.1987, setzt sich in der Folge mit ihren Auslegungsvorschriften auseinander, obwohl die USA bis heute die WVK nicht ratifiziert hat.

Deutschland mit Staaten abgeschlossen hat, für die erst nach dem Abschluss des DBA die WVK in Kraft getreten ist oder die nach wie vor nicht die WVK ratifiziert haben, gar nicht anwendbar.

Somit verbleiben jene DBA, die zwischen Staaten nach Inkrafttreten der WVK für beide Staaten geschlossen wurden. Nach Art. 4 WVK ist die WVK auf diese DBA anwendbar. Aber auch hier gilt: Die WVK ist als multilateraler Vertrag später abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträgen keineswegs übergeordnet. Ein DBA könnte regeln, dass die Auslegungsvorschriften der WVK für dieses DBA nicht in Betracht kommen. Eine ausdrückliche Vorschrift dieser Art findet sich zwar in keinem der von Deutschland abgeschlossenen DBA. Hier stellt sich aber die Frage, ob es solch einer ausdrücklichen Regelung überhaupt bedarf. Es wäre beispielsweise denkbar, dass sich aus dem Regelungsinhalt eines DBA die Notwendigkeit einer Auslegung ergibt, die anders als jene nach der WVK ist¹¹. Selbst wenn man eine ausdrückliche Regelung verlangt, könnte in den Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften solche Regelungen gesehen werden¹². Zumindest nach dem zum Ausgangspunkt dieser Überlegungen genommenen Urteil des BFH steht Art. 3 Abs. 2 OECD-MA möglicherweise in einem Spannungsverhältnis zu den Art. 31 ff. WVK stehenden Auslegungsregeln¹³. Dass die Vertragsstaaten, die ein DBA abschließen, durch die Übernahme des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA eine Regelung geschaffen haben, mit der sie für das jeweilige DBA die Anwendung der Auslegungsregeln der WVK ausschließen, könnte vor diesem Hintergrund zumindest erwogen werden.

In der WVK selbst ist das Verhältnis zwischen völkerrechtlichen Verträgen ausdrücklich angesprochen: Nach Art. 30 Abs. 4 Buchst. a WVK findet zwischen Staaten, die Vertragsparteien beider Verträge sind, dann, wenn nicht alle Vertragsparteien des früheren Vertrags zu den Vertragsparteien des späteren Vertrags gehören – und dies ist die Konstellation bei der früher für beide Staaten in Kraft getretener WVK und dem danach abgeschlossenen bilateralen DBA – Art. 30 Abs. 3 WVK Anwendung. Nach Art. 30 Abs. 3 WVK „findet der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist“. Ob diese Regelungen allerdings das Verhältnis zwischen dem für Deutschland und den anderen Staat bereits in Kraft getretenem multilateralen Vertrag WVK und dem später geschlossenen DBA verbindlich regeln können, ist fraglich. Wiederum gilt nämlich: Die WVK ist als multilateraler Vertrag den anderen völkerrechtlichen Verträgen – und damit auch den DBA – nicht übergeordnet.¹⁴ Ihr fehlt es an einer Zuständigkeit, das Verhältnis zwischen ihr selbst und einem späteren Vertrag abschließend und bindend zu regeln.

11 Vgl. dazu auch *Reimer*, Juristische Methodenlehre, 5. Aufl. 2016, 46.

12 Zum *lex specialis*-Charakter von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA im Verhältnis zu Art. 31 ff. WVK auch *Engelen*, Interpretation of Tax Treaties Under International Law, 2004, 549.

13 Vgl. BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, Rz. 29: „Aus dem Vorstehenden sowie dem prinzipiellen Einklang mit den Erläuterungen zu § 1 AStG ergibt sich weiterhin, dass der Senat einer abschließenden Entscheidung darüber enthoben ist, ob der Auslegung des Art. 9 DBA-Belgien 1967 die Grundsätze des WÜRV oder gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Belgien 1967 (sog. *lex-fori*-Klausel) das Recht des Anwenderstaats zugrunde zu legen ist“.

14 Siehe hierzu *Zuleeg*, Vertragskonkurrenz im Völkerrecht Teil I: Verträge Zwischen Souveränen Staaten, German Yearbook of International Law, 1977, 246 ff.

Orientiert man sich dennoch an den aus Art. 30 Abs. 3 und 4 WVK hervorleuchtenden Wertungen, ist auf diese Weise keineswegs die vollständige Maßgeblichkeit der in den Art. 31 ff. WVK enthaltenen Auslegungsregeln ausgemacht. Beispielsweise könnten die Vorschriften des Art. 31 Abs. 3 WVK, wonach spätere Übereinkünfte zwischen den Vertragsparteien und die spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages auch bei der Auslegung zu berücksichtigen ist, als mit dem Wesen von DBA unvereinbar angesehen werden: DBA unterliegen in vielen Staaten strengen rechtsstaatlichen Anforderungen, sodass eine durch Verwaltungsbehörden geprägte Weiterentwicklung des Inhalts eines DBA nicht adäquat erscheinen könnte.¹⁵ Dieses Beispiel ist nicht zufällig gewählt, denn die Rechtsprechung des BFH steht Art. 31 Abs. 3 WVK zurückhaltend gegenüber¹⁶. Konsequenz zu Ende gedacht: Die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften könnten zwar zulassen, DBA nach Art. 31 Abs. 1, 2, 4 und Art. 32 f WVK auszulegen, nicht aber nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. a und b WVK. Art. 31 Abs. 3 Buchst. a und b WVK könnte als nicht „mit dem späteren Vertrag vereinbar“ angesehen werden. Ebenso wäre aber denkbar, die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften als abschließend zu verstehende Auslegungsvorschriften anzusehen, die für die Anwendung der Art. 31 ff. WVK gar keinen Platz lassen. Die Art. 31 ff. WVK wären dann zur Gänze nicht mit dem späteren Vertrag – dem DBA – vereinbar.

Der BFH zieht die in der WVK enthaltenen Auslegungsvorschriften aber in manchen Entscheidungen deshalb heran, weil er sie als kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht ansieht¹⁷. Diese Begründung könnte helfen, den Art. 31 ff. WVK in den Fällen Bedeutung beizumessen, in denen die WVK als völkerrechtlicher Vertrag nicht anwendbar ist. Dies betrifft beispielsweise DBA mit Staaten, die die WVK nicht ratifiziert haben. Auch nach dieser Argumentation ist aber nicht gesichert, dass die Auslegungsregeln der WVK für die DBA-Interpretation maßgebend sind. Denn auch dann, wenn man die Regelungen der WVK zum Völkergewohnheitsrecht zählt, sind sie einem völkerrechtlichen Vertrag wie einem DBA nicht übergeordnet¹⁸. Ein konkretes DBA und die darin enthaltenen Vorschriften können daher genauso Vorrang vor sonst völkergewohnheitsrechtlich geltenden Auslegungsregeln wie vor sonst geltenden Auslegungsregeln eines multilateralen völkerrechtlichen Vertrages haben¹⁹.

Der BFH selbst hat in seinem Urteil v. 7.7.2015 – I R 38/14 für allgemeine Regeln des Völkerrechts bei der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages keinen Platz gese-

15 Vgl. *Wassermeyer* in Mössner/Blumenwitz (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht* (1995), 61 (85 ff.); und auch *Barfuß* in Mayer (Hrsg.), *Staatsrecht in Theorie und Praxis*, Festschrift für Robert Walter, S. 25 (33).

16 So zB Urteile des BFH v. 11.7.2018 – I R 44/16; v. 1.2.1989 – I R 74/86; v. 21.8.1996 – I R 80/95; und v. 15.9.2004 – I R 67/03.

17 Ua dazu BFH v. 25.10.2006 – I R 81/04, Rz. 20 und BFH v. 11.11.2009 – I R 15/09, Rz. 26. Ausführlich dazu auch *Lang* in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), *Festschrift 100 Jahre Bundesfinanzhof*, 2018, S. 3.

18 Vgl. zB *Potacs*, *Rechtstheorie*, 1. Aufl. 2015, 65: „Die meisten Regeln des Gewohnheitsrechts können als dispositives Recht abgeändert oder aufgehoben werden, zB durch *desuetudo* oder völkerrechtliche Verträge.“

19 Vgl. auch *Engelen*, *Interpretation* 35.

hen²⁰: „Dieser Auslegung [...] kann die Revision auch nicht den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Verbots missbräuchlichen Verhaltens bzw. des „venire contra factum proprium“ (im Völkerrecht als „Estoppel-Prinzip“ bezeichnet, vgl. hierzu bereits 1935 grundlegend Friede, Das Estoppel-Prinzip im Völkerrecht, ZAOERV 1935, 517) entgegenhalten. [...] Und es entspricht der Rechtsprechung des BVerfG, dass allgemeine Regeln des Völkerrechts nicht Völkervertragsrecht auszuhebeln vermögen ([...]), dementsprechend vermittelt ein unterstelltes rechtsmissbräuchliches Verhalten eines Vertragsstaates geltendem Recht keinen anderen inhaltlichen Bedeutungsgehalt.“ Der BFH hat den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Verbots des missbräuchlichen Verhaltens nicht im auszulegenden Vertrag selbst verankert gesehen, und daher keine Möglichkeit gesehen, dass dieser Grundsatz im Wege des allgemeinen Völkerrechts für die Interpretation des völkerrechtlichen Vertrags Bedeutung erlangt²¹. Diese Argumentation hat aber – konsequent zu Ende gedacht – weitreichende Konsequenzen: Wenn im allgemeinen Völkerrecht enthaltene Regelungen sich nicht auch aus dem auszulegenden völkerrechtlichen Vertrag selbst gewinnen lassen, können sie auch nicht bei der Auslegung dieses Vertrages berücksichtigt werden. Wenn sie aber aus dem völkerrechtlichen Vertrag selbst gewonnen werden können, sind sie aus diesem Grund – und nicht aufgrund ihrer Zugehörigkeit zum allgemeinen Völkerrecht – von Bedeutung. Letztlich ist daher nur der völkerrechtliche Vertrag selbst relevant. Allgemeines Völkerrecht ist für die Auslegung des völkerrechtlichen Vertrags irrelevant. Für die Annahme, dass die Auslegungsregeln der WVK als Teil des Völkergewohnheitsrechts für die DBA-Auslegung Bedeutung haben könnten, bleibt daher – zumindest nach dem in diesem Urteil entwickelten Maßstäben – kein Raum.

2. Der Inhalt der Art. 31 ff. WVK

Die Rechtsgrundlage für die Anwendung der Art. 31 ff. WVK bei der DBA-Auslegung ist somit fraglich. Die Relevanz dieser Frage hängt aber auch davon ab, welche selbständige normative Bedeutung diese Regeln aber überhaupt haben. Oder anders formuliert: Auslegung ist nicht zwingend regelungsbedürftig. In vielen Rechtsordnungen gibt es nur in manchen Rechtsgebieten oder aber überhaupt keine positivierten Auslegungsregeln. Wenn die Art. 31 ff. WVK für die DBA-Auslegung nicht unmittelbar angewendet werden können: Sind DBA-Vorschriften dann anders auszulegen? Dazu bedarf es einer Beantwortung der Frage, welche Anordnungen Art. 31 ff. WVK trifft.

Bei der Auslegung geht es um die Ermittlung des Inhalts einer Vorschrift. Aufgabe des Interpreten ist es zu ermitteln, was der Normsetzer nach den Regeln der (Sprach-) Konvention als gemeint gegen sich gelten lassen muss²². In der Fachliteratur ist umstritten, ob sich Auslegung überhaupt durch Rechtsvorschriften regeln lässt. Entscheidende Bedeutung kommt bei dieser Diskussion der Frage zu, ob Auslegung Erkennen im Sinne eines exakten Wissenschaftsbegriffs ist, dessen Methode aus-

20 BFH v. 7.7.2015 – I R 38/14, Rz. 27.

21 Dazu auch schon Lang in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), Festschrift 100 Jahre Bundesfinanzhof, 2018, S. 3.

22 Dazu Rill, ZIV 1985, 461 (461 ff.).

schließlich vom Gegenstand des Erkennens (der Auslegung) und nicht von positiven Festlegungen wie staatlichen Rechtsgesetzen abhängig ist²³. Denn die zum interpretationsziel führenden Wege werden häufig als Gegenstand einer spezifischen Hermeneutik betrachtet, die sich ihrerseits kaum rechtlich regeln lässt: Dass man den Willen des Gesetzgebers vor allem anhand der Worte ermittelt, die er verwendet hat, anhand der Zwecke, die er verfolgt hat, anhand der Regelungen, die er anderenorts erlassen hat oder anhand von Äußerungen, die er früher gemacht hat, folgt selbst aus keiner Norm, sondern gehört zu den Gesetzmäßigkeiten des Kommunizierens und Verstehens, die sich menschlicher Normsetzung entziehen²⁴. Dazu kommt, dass auch Auslegungsregeln der Interpretation bedürfen und sie schon aus logischen Gründen über ihre eigene Auslegung nichts sagen können²⁵.

Auslegung bedarf zumindest nicht unbedingt ausdrücklicher Regeln. Bestehen solche Vorschriften, handelt es sich um „default rules“²⁶. In keinem Fall ist Auslegung ein formalisierbarer Vorgang²⁷. Sie entzieht sich daher letztlich einer jedes Detail betreffenden Regelung. Auslegungsregeln können nur Aspekte herausgreifen, die bei der Interpretation jedenfalls zu beachten sind. Eine generelle erschöpfende Rangordnung der einzelnen Auslegungskriterien kann nicht festgelegt werden, sodass die verschiedenen Auslegungsmethoden nicht mechanisch hintereinander angewendet werden dürfen. Der Rang der Auslegungskriterien lässt sich nicht generell und definitiv festlegen. Es lassen sich nur einige, nicht erschöpfende Regeln darüber aufstellen²⁸. Gesetzliche Vorgaben für die Interpretation stoßen daher zwangsläufig an Grenzen²⁹. Daher sind auch die Art. 31 ff. WVK – wie alle anderen positivierten Auslegungsregeln – nicht als Vorschriften zu verstehen, die den Denkvorgang der Interpretation abschließend determinieren.³⁰

Nach Art. 31 Abs. 1 WVK ist „ein Vertrag ... nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zwecks auszulegen“. Damit betont Art. 31 Abs. 1 WVK wichtige Aspekte, die auch sonst bei der Auslegung eine Rolle spielen: Wenn der BFH regelmäßig „Wortlaut, Vorschriftenzusammenhang und Zweck eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“³¹ berücksichtigt, geht er bei der DBA-Auslegung nicht anders vor als in anderen Rechtsgebieten.

23 Dazu *Vollmer*, Auslegung und „Auslegungsregeln“, 1988, 27 f.

24 So zB *Wendehorst*, *RabelsZ* 2011, 730 (734).

25 Dazu *Bydlinski*, *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, 2. Aufl. 2011, 80.

26 *Barak*, *Purposive Interpretation in Law*, 1. Aufl. 2005, 48.

27 Vgl. *Gardiner*, *Treaty Interpretation*, 2008, 29.

28 Vgl. *Kodek* in *Rummel/Lukas*, *ABGB*, 4. Aufl. 2015, § 6 Rz. 128.

29 Vgl. *Kodek* in *Rummel/Lukas*, *ABGB*, § 6 Rz. 6.

30 Dazu *Köck*, *Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention: Zur Bedeutung der Artikel 31 und 32 der Wiener Vertragsrechtskonvention 1969*, 1976, 96 f.

31 Vgl. BFH v. 21.8.2015 – I R 63/13.

Auf den ersten Blick dürfte hingegen nach der WVK der historischen Auslegung nur eingeschränkte Bedeutung zukommen.³² Nach Art. 32 WVK können nämlich ergänzende Auslegungsmittel, „insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses“, herangezogen werden,“ um die sich unter Anwendung des Artikels 31 ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Artikel 31 [...] die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder [...] zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt.“ Allerdings kann die Rechtsentwicklung auch über Art. 31 Abs. 4 WVK Bedeutung erlangen³³: „Eine besondere Bedeutung ist einem Ausdruck beizulegen, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben.“ Auch der BFH zögert nicht, die „Entstehungsgeschichte“ in die DBA-Interpretation einzubeziehen³⁴. Somit zeigen sich auch hier keine Besonderheiten.

Hingegen lassen sich – wie bereits angedeutet – Art. 31 Abs. 3 Buchst. a und b WVK nicht ohne Weiteres mit herkömmlichen Zugängen zur Interpretation in Einklang bringen. Nach diesen Vorschriften sind außer dem Zusammenhang in gleicher Weise zu berücksichtigen: „jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ sowie „jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht“. Der BFH hat sich gegenüber der Anwendung dieser Vorschriften zurückhaltend gezeigt und dargelegt, dass er in ihnen keine Grundlage sieht, bei der DBA-Auslegung zwischen den Verwaltungsbehörden abgeschlossene Verständigungsvereinbarungen oder nach dem Abschluss eines DBA veröffentlichte Fassung des OECD-Kommentars über die Wortlautgrenze hinaus zu berücksichtigen.³⁵ In beiden Konstellationen stellen sich erhebliche rechtsstaatliche Probleme, denn Verständigungsvereinbarungen entstehen genauso wie der OECD-Kommentar ohne Mitwirkung des Gesetzgebers.³⁶

Allerdings bestehen gute Argumente, diesen Akten auch auf Grundlage des Art. 31 Abs. 3 WVK keine oder eine nur sehr eingeschränkte Bedeutung beizumessen³⁷: Der OECD-Kommentar ist ein Ergebnis der Arbeiten des OECD-Steuerausschuss, der gewöhnlich in eine – rechtlich unverbindliche – Empfehlung der OECD mündet³⁸,

³² Vgl. *Arnault*, Völkerrecht, 3. Aufl. 2016, 96.

³³ Dazu auch *Ault* in *Alpert/van Raad* (Hrsg.), *Essays on international taxation: To Sidney I. Roberts*, 1993, S. 61 (65).

³⁴ Dazu BFH v. 11.11.2009 – I R 15/09.

³⁵ ZB BFH v. 1.2.1989 – I R 74/8; vgl. dazu insbesondere auch vor dem Hintergrund des § 2 Abs. 2 AO *Lehner* in *Lüdicke/Mössner/Hummel* (Hrsg.), *FS Frotscher zum 70. Geburtstag*, 2013, S. 391.

³⁶ Dazu *Lang*, *Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht*, 1992, S. 86 f.; *Lang*, *IWB* 2011, 281 (284).

³⁷ Vgl. *Lang* in *Mössner/Blumenwitz*, *Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht*, 1995, S. 61 (87).

³⁸ Siehe *Lang* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht*, 1994, S. 11 (13).

aber keine Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien³⁹. Ebenso wenig entsteht eine „Übung“ nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK durch Beschluss der OECD oder durch Abschluss einer Verständigungsvereinbarung. Vielmehr bedarf es dazu einer übereinstimmenden, flächendeckenden, von Rechtsüberzeugung getragener und rechtlich nicht bestrittenen Praxis der zuständigen Organe, also im Regelfall der Finanzämter und der Gerichte⁴⁰. Wenn eine Frage gerichtsanhängig wird, ist dies ein Indiz dafür, dass eine solche Übung dazu nicht besteht. Auch unterscheidet die WVK zwischen der Auslegung und der Änderung des völkerrechtlichen Vertrages⁴¹. In Art. 31 Abs. 3 WVK geht es um die Auslegung, was der Bedeutung späterer Übereinkünfte oder Übungen schon von Vorneherein Grenzen setzt⁴². Art. 31 Abs. 3 WVK ermöglicht auch eine differenzierende Anwendung: Es kann daher einen Unterschied machen, ob es um eine Rechtsfrage geht, die lediglich das Verhältnis zwischen den beiden Staaten betrifft, oder ob deren Beantwortung auch Auswirkungen auf Dritte hat, wie das typischerweise im Steuerrecht der Fall ist⁴³. Schließlich darf auch nicht übersehen werden, dass die in Art. 31 Abs. 3 WVK genannten „Übereinkünfte“ sowie die „Übung“ nur zu „berücksichtigen“ sind. Dies ermöglicht ebenfalls, die Argumente nach ihrer Überzeugungskraft im Einzelfall zu gewichten, und ihnen gegebenenfalls nur eingeschränkte oder keine Bedeutung beizumessen⁴⁴. Der BFH müsste daher nicht die – methodisch fragwürdige⁴⁵ – Wortlautgrenze bemühen, um Verständigungsvereinbarungen und spätere Versionen des OECD-Kommentars bei der DBA-Auslegung weitgehend auszublenden. Aus Art. 31 Abs. 3 WVK selbst können bessere Argumente gewonnen werden, die dieses Ergebnis rechtfertigen.

Insgesamt zeigt sich somit, dass die Frage, ob und für welche DBA die in der WVK kodifizierten Auslegungsregeln anzuwenden sind, von untergeordneter Bedeutung ist. Die dort niedergeschriebenen Interpretationsvorschriften unterscheiden sich nämlich nicht grundlegend von der auch sonst bei der Auslegung gebotenen Vorgehensweise. Immer geht es darum zu ermitteln, was der Normsetzer als gemeint gegen sich gelten lassen muss⁴⁶. Dazu sind neben dem Wortlaut, die Systematik, die Teleologie und die Rechtsentwicklung heranzuziehen.

39 Dazu bereits *Lang* in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 1994, S. 11 (25 f.). oder *Lang*, IWB 2011, 281 (283).

40 Dazu auch *Lang*, ÖStZ 2006, 203 (203 ff.).

41 Vgl. *Karl*, Vertrag und spätere Praxis im Völkerrecht, 1983, S. 45 (45 f.); und *Ress* in Bieber/Ress (Hrsg.), Die Dynamik des europäischen Gemeinschaftsrechts – The dynamics of EC-law, 1987, S. 49 (62).

42 Siehe *Wassermeyer* in Mössner/Blumenwitz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht, 1995, S. 61 (85 ff.); vgl. auch *Thaler* in Mayer (Hrsg.), Staatsrecht in Theorie und Praxis, Festschrift für Robert Walter, 1991, S. 683 (693 f.).

43 Vgl. *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 1992, 86 f.

44 Siehe *Lang* in Mössner/Blumenwitz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht, 1995, 61 (87) und *Lang* in Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.), Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag, 2019, S. 210.

45 Kritisch *Lang* in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), Festschrift 100 Jahre Bundesfinanzhof, 2018, S. 19 f.

46 Dazu *Rill*, ZfV 1985, 461 (461 ff.); dazu auch *Vogel/Prokisch* in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International [CDFI], Vol. LXXVIIIa, S. 55 (66 ff.); *Engelen*, Interpretation 57.

Vor diesem Hintergrund ist es auch überzeugender, nicht von der „Anwendung“ der in der WVK verankerten Auslegungsregeln zu sprechen. Denn sowohl vor dem Hintergrund des Völkervertragsrechts als auch des Völkergewohnheitsrechts ist fraglich, ob und in welchen Fällen dafür überhaupt eine Rechtsgrundlage besteht. Vielmehr ist die WVK als ein Dokument zu verstehen, das seit 1969 den DBA-Verhandlern bekannt war. Einiges spricht dafür, dass DBA seitdem in der Erwartung abgeschlossen worden, dass sich ihre Auslegung an den in der WVK bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge angesprochenen Grundsätze orientieren wird. Die Beschreibung dieser Grundsätze in den Art. 31 ff. WVK war für die mit Abschluss und Anwendung der DBA Befassten Bestätigung, dass auch bei der DBA-Auslegung dieselbe Vorgangsweise wie bei der Interpretation anderer Vorschriften zum Tragen kommt. Damit lassen sich die in der WVK angesprochenen Gesichtspunkte bei der DBA-Auslegung – auch rechtlich begründet – berücksichtigen, ohne dass aber die Rechtsanwender der Verpflichtung ausgesetzt sind, die einzelnen Vorschriften „anwenden“ und damit auch darlegen zu müssen, unter welche der Absätze der Art. 31 ff. WVK die Heranziehung eines bestimmten Arguments fällt, und in welchem Verhältnis die einzelnen Absätze dieser Vorschriften zueinanderstehen. Eine „Auslegung“ der in der WVK verankerten Regelungen selbst ist damit entbehrlich. Dies erleichtert es noch zusätzlich, der Entstehungsgeschichte einer DBA-Norm „trotz“ Art. 32 WVK bei entsprechendem Gewicht des aus ihr bezogenen Arguments auch erhebliche Bedeutung beizumessen, und umgekehrt sich durch Art. 31 Abs. 3 Buchst. b WVK nicht davon abbringen zu lassen, an den herkömmlichen Auslegungsgrundsätzen festzuhalten.

III. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA

1. Die „Lex Fori“-Klausel

Die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften sind aus der bisherigen Analyse weitgehend ausgeklammert worden. Der BFH hat in seinem Urteil v. 27.2.2019 – I R 73/16, das den Ausgangspunkt für diese Überlegungen bildet, dieser Vorschrift offenbar die Bedeutung beigemessen, das innerstaatliche Recht Deutschlands – im konkreten § 1 AStG – für die Auslegung des Art. 9 DBA Deutschland-Belgien heranzuziehen. Vor diesem Hintergrund hat sich ein Widerspruch zu einer Auslegung aufgetan, die sich an den Art. 31 ff. WVK orientiert und bemüht ist, aus dem Wortlaut, dem Vorschriftenzusammenhang, dem Zweck und der Entstehungsgeschichte des Abkommens ein Interpretationsergebnis zu gewinnen. Die Rechtsprechung des BFH zu Art. 3 Abs. 2 OECD-MA schwankt: Ähnlich wie im Urteil v. 27.2.2019 – I R 73/16, hat der BFH auch schon in anderen Urteilen, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA als Ermächtigung verstanden, für die Auslegung der abkommensrechtlichen Ausdrücke „Betriebsvermögen“ oder „unselbständige Arbeit“ auf deutsches Steuerrecht zurückzugreifen⁴⁷. Umgekehrt hat der BFH beispielsweise bei der

⁴⁷ Vgl. zum „Betriebsvermögen“ BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, Rz. 42 und für den Ausdruck „unselbständige Arbeit“ BFH v. 24.9.2013 – VI R 6/11, Rz. 10.

Auslegung der Worte „Ruhegehälter“, „Unternehmen“ oder „stammen“ – von Einkünften aus unselbständiger Arbeit – eine Maßgeblichkeit des nationalen Rechts verneint und ein Auslegungsergebnis aus dem Abkommenszusammenhang gewonnen⁴⁸.

Wer Art. 3 Abs. 2 OECD-MA als kaum oder gar nicht eingeschränkten Verweis auf nationales Recht versteht, muss sich mehreren Fragen stellen: Zunächst ist umstritten, welcher der beiden Vertragsstaaten als „Anwendestaat“ gilt. Nach einer von *Avery Jones* begründeten Auffassung ist als Anwendestaat immer der Quellenstaat zu verstehen⁴⁹. Er geht davon aus, dass nur oder in erster Linie der Quellenstaat das Abkommen anwendet und der andere Staat – der Ansässigkeitsstaat – dann an die Qualifikation des Quellenstaates gebunden wäre. Die Auffassung, wonach nur der Quellenstaat das Abkommen anwendet, überzeugt aber nicht: Wenn der Ansässigkeitsstaat dann den Methodenartikel des Abkommens (Art. 23 OECD-MA) anwendet, muss er ebenso auf die Verteilungsnormen des Abkommens zurückgreifen und daher im Ergebnis auch die Verteilungsnormen des Abkommens anwenden. Somit wenden beide Staaten das Abkommen an⁵⁰.

Fraglich ist, wie vorzugehen ist, wenn der Abkommensrechtsbegriff im nationalen Steuerrecht gar nicht verwendet wird. Mit dieser Situation war der BFH in seinem Urteil v. 4.5.2011 – II R 51/09 zur Auslegung der vermögenssteuerlichen Verteilungsnormen des DBA Deutschland – Schweiz konfrontiert⁵¹: Der BFH erläuterte zunächst, dass nach dem Abkommen „bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt oder das zu einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung gehört, in dem Vertragsstaat besteuert werden [kann], in dem sich die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung befindet. Der Begriff ‚Unternehmen‘ im Sinne dieser Vorschrift ist im DBA-Schweiz nicht definiert, insbesondere auch nicht in dessen Art. 3 Abs. 1 Buchst. f, und daher nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz für Zwecke der deutschen Besteuerung in der Bedeutung zu verwenden, die ihm nach dem Recht der Bundesrepublik über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des DBA-Schweiz sind, soweit der Zusammenhang des DBA-Schweiz nichts anderes erfordert“⁵². Letztlich hat der BFH die Heranziehung nationalen Rechts verweigert: „Der Rückgriff auf das deutsche Vermögensteuerrecht führt indes nicht weiter; denn weder das VStG noch §§ 95, 97 und 121 BewG oder andere Vorschriften des VStG oder des BewG definieren den Begriff ‚Unternehmen‘. [...] Der Begriff ist danach aus dem Zusammenhang des DBA-Schweiz heraus auszulegen. Diese Auslegung ergibt, dass eine vermögensverwaltende

48 Siehe für den Begriff „Ruhegehälter“ BFH v. 8.12.2010 – I R 92/09, Rz. 24; zum Begriff „Unternehmen“ BFH v. 4.5.2011 – II R 51/09, Rz. 26 und für den Ausdruck „stammen“ BFH v. 17.11.2010 – I R 76/09, Rz. 39.

49 Siehe *Avery Jones et al.*, *British Tax Review* 1984, 14(50); *Avery Jones* in *Beisse/Lutter/Närger* (Hrsg.), *Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag*, 1993, S. 43 (47 ff.).

50 *Lang*, *IWB* 2011, 281 (288); siehe auch *Vogel* in *Beyerlin* (Hrsg.), *Recht zwischen Umbruch und Bewahrung*, *Festschrift für Rudolf Bernhardt*, S. 1143 (1155 f.); *Vogel/Lehner* in *Vogel/Lehner*, *DBA-Kommentar*, 6. Aufl. 2015, Art. 3 Rz. 65 f.

51 Siehe BFH v. 4.5.2011 – II R 51/09.

52 BFH v. 4.5.2011 – II R 51/09, Rz. 26.

Personengesellschaft auch dann kein ‚Unternehmen‘ i.S. des Art. 22 Abs. 2 DBA-Schweiz ist oder hat, wenn sie i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist. Die gewerbliche Prägung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft spielt abkommensrechtlich keine Rolle.⁵³ Der BFH hat also den Zusammenhang des Abkommens für relevant erachtet, weil der Rückgriff auf das deutsche Steuerrecht nicht weiter geführt hat. Damit hat er die üblicherweise aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA abgeleitete Reihenfolge, wonach zuerst nach einer Abkommensdefinition zu suchen ist, dann der Abkommenszusammenhang heranzuziehen ist und erst subsidiär nationales Recht maßgebend ist, letztlich umgedreht⁵⁴.

Eine weitere Schwierigkeit ergibt sich aus dem Umstand, dass DBA oft mehrere authentische Vertragssprachen kennen. Ein typisches Beispiel ist wiederum das den Ausgangspunkt für diese Überlegungen bildende BFH-Urteil zu Art. 9 DBA Deutschland-Belgien, das die den deutschen, den französischen und den niederländischen Wortlaut des Abkommens für „gleichermaßen verbindlich“ erklärt⁵⁵. Der BFH hat sich nur mit dem deutschen Wortlaut des Abkommens auseinandergesetzt und eine Entsprechung in § 1 AStG gefunden. Auf Basis der französischen und der niederländischen Sprachfassung hätte sich verständlicherweise gar kein weiterführender Ausdruck im deutschen Recht gefunden. Kritisch könnte man sich fragen, ob es für Zwecke des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA reicht, bloß eine der authentischen Sprachen heranzuziehen. Gerade zum DBA Deutschland – Belgien hat der BFH in einem früheren Urteil betont, dass „die niederländische als auch die französische Fassung, [...] bei der Auslegung der Bestimmungen des DBA-Belgien in gleichem Maße wie die deutsche Fassung heranzuziehen sind“⁵⁶. Noch schwieriger wird es bei einem DBA wie jenem zwischen Deutschland und China, das folgende Formulierung enthält⁵⁷: „Geschehen zu Berlin am 28. März 2014 in zwei Urschriften, jede in deutscher, chinesischer und englischer Sprache, wobei jeder Wortlaut verbindlich ist. Bei unterschiedlicher Auslegung des deutschen und des chinesischen Wortlauts ist der englische Wortlaut maßgebend“. Wenn der englische Text Vorrang hat, stellt sich noch mehr die Frage, ob dann aufgrund des möglicherweise zufälligen identischen Ausdrucks in der deutschsprachigen Fassung des DBA und im nationalen Recht auf das nationale Steuerrecht zurückgegriffen werden darf.

Noch komplexer wird es, wenn man berücksichtigt, dass die auf das OECD-MA zurückgehenden Regelungen ursprünglich in englischer und französischer Sprache zur Verfügung gestellt wurden. In seiner Entscheidung vom 12. Oktober 2011 hatte der

53 BFH v. 4.5.2011 – II R 51/09, Rz. 27 f.

54 Zur Kritik vgl. bereits Lang in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), Festschrift 100 Jahre Bundesfinanzhof, 2018, S. 11.

55 BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, Rz. 27.

56 BFH v. 5.3.2008 – I R 54, 55/07.

57 Siehe Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 28.3.2014 (DBA China 2014).

BFH das DBA Deutschland – Frankreich auszulegen und führte wie folgt aus⁵⁸: „In der Fassung des Zusatzabkommens in BGBl II 1990, 771, BStBl I 1990, 414 ist Art. 13 Abs. 4 Nr. 1 DBA-Frankreich an die Formulierung der 183-Tage-Regelung des Art. 15 Abs. 2 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) aus dem Jahr 1977 --OECD-MustAbk-- angenähert worden. Der Wortlaut des OECD-MustAbk wurde dadurch in dem hier in Rede stehenden Passus („sich im anderen Staat ... aufhält“) ohne Änderungen übernommen. Das spricht dafür, dass die Vertragsstaaten auch das dortige Abkommensverständnis übernommen haben, welches auf der Grundlage der englischsprachigen Fassung des Art. 15 Abs. 2 Nr. 1 OECD-MustAbk („the recipient is present in the other state“) bzw. der französischsprachigen Fassung („le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat“) dahin geht, die Zählung nach den Tagen physischer Anwesenheit vorzunehmen“. Der BFH hat somit seiner Auslegung nicht nur die französische Fassung des Textes, sondern auch dessen englische Version zugrunde gelegt, obwohl die englische Sprachfassung nach diesem Abkommen nicht authentisch war. Diese Vorgangsweise überzeugt⁵⁹: Gerade bei Regelungen, die dem OECD-Musterabkommen nachgebildet sind, ist es wichtiger, auf die englische und französische Fassung dieses Abkommens zurückzugreifen. Schließlich kommt in diesen Sprachen der Inhalt der Vorschrift zum Ausdruck, an den das jeweilige bilaterale Abkommen – im Falle der vollständigen Übernahme des Textes der Vorschrift des OECD-Musterabkommen – anknüpft⁶⁰. Dies wirft aber die Frage auf, wodurch es gerechtfertigt ist, die deutschsprachige Übersetzung eines aus dem OECD-MA übernommenen Ausdrucks – auch wenn die deutsche Sprache die oder eine der authentischen Vertragssprachen ist – zum Anlass zu nehmen, den dort nicht definierten Ausdruck im Sinne des Verständnisses des deutschen Steuerrechts zu verstehen.

Avery Jones hat sich dafür ausgesprochen, für Zwecke des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht zu verlangen, dass der im Abkommen nicht definierte Ausdruck im Recht des Anwendestaates vorkommt, sondern sich auch damit zu begnügen, dass das nationale Recht einen ähnlichen Ausdruck kennt⁶¹. Das erweitert zwar die Möglichkeiten, wirft aber die Frage auf, wonach sich die Ähnlichkeit bestimmt. Ein Maßstab dafür ist nicht zu finden. Die Frage, welches nationale Verständnis in einem solchen Fall relevant sein soll, lässt sich dann kaum mehr beantworten.

58 BFH v. 12.10.2011 – I R 15/11, Rz. 14.

59 Vgl. Lang in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), Festschrift 100 Jahre Bundesfinanzhof, 2018, S. 5. Hierzu auch Lang, IStR 2011, 403 (406 ff.).

60 Dazu Lang in Maisto/Nikolakakis/Ulmer (Hrsg.), Essays on Tax Treaties: A Tribute to David A. Ward, 2013, S. 15 (15 f.).

61 Vgl. Avery Jones et al., British Tax Review 1984, 14 (20): *“One might expect that Art 3(2) directs one to the internal law for the meaning of an identical item, but the US tax court has given it a wider meaning of that of any term achieving a similar purpose. But since there was no internal law use of the exact expression “specific exemption” it would have been easier for the court to have decided the case of the basis of the non-internal law meaning of whatever mechanism was provided for exempting small estates from tax. This would have been consistent with the courts finding that the context required the expression to be read in a broad sense.”*

2. Bedeutung des Zusammenhangs

Diese aufgezeigten Schwierigkeiten in der Auslegung des Verweises des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das Recht des Anwendestaates sind bereits Argumente dafür, diesen Verweis möglichst eng zu verstehen. Der Wortlaut der entscheidenden Passage des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA – „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ – ist selbst interpretationsbedürftig. Die überzeugenderen Argumente sprechen dafür, dieser Wortfolge große Bedeutung beizumessen und wann immer möglich zu versuchen, aus dem Zusammenhang des Abkommens Auslegungsergebnisse zu gewinnen⁶². Nur in höchst seltenen Ausnahmefällen, in denen aus dem Zusammenhang des Abkommens überhaupt keine Lösung gewonnen werden kann, ist es zulässig, das innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwendestaates heranzuziehen. Der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA angesprochene Zusammenhang des Abkommens ist weit genug, um Interpretationsergebnisse zu ermöglichen. Er umfasst nicht nur die Abkommenssystematik, sondern auch die Berücksichtigung von Ziel, Zweck und Rechtsentwicklung miteinschließt. Genauso wie der Interpret sonst bei der Auslegung von Rechtsvorschriften im Regelfall nicht scheitert, wenn er neben dem Wortlaut auch systematische, teleologische und historische Argumente berücksichtigt, spricht auch nichts dafür, dass er bei der Abkommensinterpretation scheitern wird und deshalb hilfsweise auf das innerstaatliche Recht zurückgreifen muss⁶³. Vielmehr sprechen Ziel und Zweck der DBA-Regelungen für eine autonome – aus dem Abkommen heraus erfolgende – Interpretation: Wenn nämlich Abkommensvorschriften in den beiden Staaten nach dem jeweiligen Recht des Anwendestaates verstanden werden, dann führt dies geradezu zwangsläufig zu unterschiedlichen Abkommensauslegungen in beiden Staaten. Werden aber die Abkommensvorschriften in den beiden Vertragsstaaten unterschiedlich verstanden, können die Doppelbesteuerungsabkommen ihren Zweck – die Besteuerungszuständigkeiten einheitlich abzugrenzen – nicht erfüllen. Diesem Zweck des Abkommens kann nur dann Rechnung getragen werden, wenn sich Rechtsanwender und Behörden in beiden Vertragsstaaten bemühen, zu einer einheitlichen auf dem Zusammenhang des Abkommens basierenden Abkommensauslegung zu gelangen⁶⁴.

Die Abkommenssystematik bestätigt ebenfalls das Ergebnis, wonach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA so zu verstehen ist, dass diese Vorschrift die autonome Interpretation des Abkommens aus sich heraus unterstreicht⁶⁵: Zahlreiche Abkommensregelungen ken-

⁶² Siehe *Lang*, *Finanzjournal* 1988, 72 (72 f.); *Lang*, *Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht* (1992), 109; *Lang* in *Burmester/Endres* (Hrsg.), *Festschrift für Helmut Debatin*, 1997, S. 283 (290); siehe auch *Debatin*, *DB* 1985, 1 (5); und *Mössner*, *Neue Auslegungsfragen bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*, *Institut für ausländisches Finanz- und Steuerwesen*, 1987, S. 15; *Gloria*, *RIW* 1986, 970 (978); kritisch *Loukotska* in *Lang/Loukotska/Lüthi* (Hrsg.), *Weiterentwicklung*, S. 53 (70).

⁶³ Dazu *Lang* in *Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff* (Hrsg.), *Territorialität und Personalität*, *Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag*, 2019, S. 216; ähnlich *Lehner* in *Lüdicke/Mössner/Hummel* (Hrsg.), *FS Frottscher zum 70. Geburtstag*, 2013, 400 f.

⁶⁴ Siehe *Lang*, *IWB* 2011, 281 (288).

⁶⁵ Dazu auch *Lang* in *Burmester/Endres* (Hrsg.) *Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis*, *FS für Helmut Debatin*, 1997, 283 (297); und *Lang*, *IWB* 2011, 281 (289).

nen nämlich ausdrückliche Verweise auf das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates oder der Anwenderstaaten. Dazu zählt zB Art. 6 Abs. 2 OECD-MA oder Art. 10 Abs. 3 OECD-MA. Ebenso enthielt die Fassung des OECD-MA 1963 in Art. 11 Abs. 3 OECD-MA einen derartigen Verweis auf das innerstaatliche Recht. Derartige Verweise wären überflüssig, wenn sich bereits die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts ganz allgemein aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ergeben würde. Diese ausdrücklichen Verweise auf das innerstaatliche Recht der Anwenderstaaten können daher nur vor dem Hintergrund verstanden werden, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in allen anderen Fällen die abkommensautonome Interpretation fordert.

Zusätzlich stärken auch historische Argumente die Auffassung, wonach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA im Sinne einer abkommensautonomen Interpretation zu verstehen und der Formulierung „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ daher große Bedeutung beizumessen ist⁶⁶: Im Schrifttum ist nachgewiesen worden, dass sich eine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Abkommensvorschrift zuerst im DBA zwischen Großbritannien und den USA aus dem Jahr 1945 gefunden hat.⁶⁷ Als diese Regelung in dieses DBA erstmals aufgenommen wurde, sollten damit offenbar keineswegs die sonst anwendbaren Grundsätze der Abkommensinterpretation ausgehebelt werden. Der Umstand, dass diese Aufnahme in das Abkommen stillschweigend erfolgt ist, lässt darauf schließen, dass dem auch inhaltlich keine große Bedeutung beigemessen wurde⁶⁸. Aus diesem Grund spricht auch nichts dafür, dass die Übernahme einer derartigen Regelung in das OECD-MA dann grundlegende Postulate der autonomen Abkommensinterpretation durchbrochen hätte. Aus all diesen Gründen ist davon auszugehen, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Heranziehung innerstaatlichen Rechts nur im seltenen Ausnahmefall zulässt⁶⁹.

Art. 3 Abs. 2 OECD-MA bestätigt somit eine Interpretation aus dem Zusammenhang des Abkommens. Nur wenn diese scheitert, darf ersatzweise auf das nationale Recht des Anwenderstaates zurückgegriffen werden. Vorrang haben aber Wortlaut, der Vorschriftenzusammenhang, Ziel und Zweck sowie die Entstehungsgeschichte des Abkommens. Die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften stellen diesen „Zusammenhang“ in den Vordergrund und bestätigen damit die Notwendigkeit einer Auslegung, wie sie sich auch aus den völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen ergäbe. Vor dem Hintergrund, dass nicht für alle DBA eine gesicherte Rechtsgrundlage besteht, bei ihrer Auslegung Art. 31 ff. WVK unmittelbar anzuwenden, kann Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Bedeutung zukommen, diese Lücke zu schließen.

66 Vgl. Lang in Burmester/Endres (Hrsg.) Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS für Helmut Debatin, 1997, 283 (288).

67 Siehe Avery Jones *et al.*, British Tax Review 1984, 14 (18).

68 Dazu Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 1994, S. 11 (35 f.); vgl. auch Lang in Burmester/Endres (Hrsg.) Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS für Helmut Debatin, 1997, 283 (288).

69 Siehe Lang in Burmester/Endres (Hrsg.), FS für Helmut Debatin zum 80. Geburtstag 1997, S. 283 (290); Lang, IWB 2011, 281 (289).

Durch das OECD-MA 2017 ist der Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA modifiziert worden: Das Recht des Anwendestaates kann nach der neuen Formulierung nur dann herangezogen werden, wenn nicht nur der Zusammenhang nicht anderes erfordert und wenn sich die zuständigen Behörden nicht im Wege eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 OECD-MA auf eine abweichende Definition einigen. Die Neufassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA kann klarerweise nur für jene DBA Bedeutung haben, in die es aufgenommen wird. Das vorhin gewonnene Ergebnis ändert sich aber auch auf Grundlage der Neufassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht: Das Recht des Anwendestaates verliert allenfalls noch weiter an Bedeutung, weil vor dessen Heranziehung noch die Festlegung des Inhalts des Abkommensausdrucks durch Verständigungsvereinbarung in Betracht kommt⁷⁰. Am Vorrang der Interpretation aus dem Zusammenhang rüttelt hingegen auch die geänderte Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nichts.⁷¹ Im Gegenteil: Die neue Formulierung stellt die Verständigungsvereinbarung neben den Zusammenhang⁷². Daher ist nach dieser Version des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA noch klarer, dass zuerst aus dem Wortlaut, dem Vorschriftenzusammenhang, dem Zweck und der Entstehungsgeschichte ein Auslegungsergebnis gesucht werden muss, bevor – wenn sich das als nicht möglich erweist – an die Festlegung des Inhalts der Vorschrift durch eine Verständigungsvereinbarung gedacht werden kann. Der neugefasste Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verdeutlicht somit, dass die in Art. 31 Abs. 3 Buchst. a angesprochenen späteren Übereinkünfte keinesfalls zum „Zusammenhang“ nach dieser Vorschrift gehören.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen zeigen, dass sich die in der WVK verankerten Auslegungsgrundsätze und die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften nicht in einem Spannungsverhältnis befinden. Die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze legen eine Interpretation des DBA aus dem Zusammenhang nahe. Die dabei gebotene Vorgangsweise unterscheidet sich nicht von der Interpretation anderer Normen: Der Wortlaut, der Vorschriftenzusammenhang, der Zweck der Regelung und ihre Entstehungsgeschichte sind zu berücksichtigen. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA betont – richtig verstanden – ebenfalls den Zusammenhang des Abkommens und bestätigt daher diese Grundsätze. Da zumindest bei manchen DBA fraglich ist, ob eine Rechtsgrundlage besteht, die Auslegungsregeln der WVK unmittelbar anzuwenden, können den Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften auch die Bedeutung beigemessen werden, im Ergebnis die auch aus der WVK ableitbaren Grundsätze zu bestätigen.

70 Dazu Lang in Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.) Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag, 2019, S. 220 f.

71 Siehe Lang in Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.) Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag, 2019, S. 221.

72 Siehe Lang in Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff (Hrsg.) Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburtstag, 2019, S. 221.